

# liechtensteinjournal

Recht in Liechtenstein

2. Ausgabe

redaktion@liechtenstein-journal.li, www.liechtenstein-journal.li

2/2009

- 33 **editorial**  
Jürgen Wagner
- 34 **beiträge**  
Dr. Bernd Hammermann Die neue Stiftungsrechtsverordnung
- 38 **Dr. Alexander Lins** Stiftungsrechtsreform:  
Informations- und Auskunftsrechte von (Ermessens-)Begünstigten –  
Hat der Gesetzgeber seine Ziele erreicht?
- 48 **Mag. Thomas Hosp** Abkommen betreffend Informationsaustausch  
in Steuersachen zwischen den USA und Liechtenstein
- 51 **Univ.-Prof. Dr. Martin Schauer, lic. iur. Marcus Rick,  
Dr. Bernd Hammermann** Aktuelle Probleme der Übergangs-  
bestimmungen im neuen Stiftungsrecht
- 66 **veranstaltungen**  
**Bucerius Law School** «Länderabend Liechtenstein»,  
Hamburg, 15. Mai 2009
- 66 **DACH** «40. DACH-Tagung», 7. bis 9. Mai 2009, Vaduz
- 67 **Hochschule Liechtenstein** «Rechtsprechtage –  
Neue Judikatur im Gesellschaftsrecht», 5. März 2009
- 67 **literaTour**
- 68 **aktuelle Urteile**

DIE INDIVIDUALITÄT EINER  
KOMPETENTEN BERATUNG  
STEHT BEI UNS  
IM MITTELPUNKT



**ADMINISTRAL** ANSTALT

**ACCURATA** TREUHAND- UND REVISIONS-AG

**ADVOCATUR** SPRENGER & PARTNER AG

**ASSETA** VERMÖGENSVERWALTUNG AG

Landstrasse 11 | LI-9495 Triesen

## editorial

I. In den letzten Monaten ist viel passiert. So viel wie sonst in Jahren nicht. Ein paar Themen können wir aufgreifen, u.a. die Begünstigtenrechte und die Übergangsbestimmungen beim Stiftungsrecht, die Stiftungsverordnung sowie – was nun nichts mit Stiftungsrecht zu tun hat, aber topaktuell ist – die TIEA. An deren Existenz muss sich Liechtenstein wohl gewöhnen, will es im internationalen Kontext ernstgenommen werden.

II. Die Aktion der Kaiser-Ritter-Gruppe liegt irgendwo zwischen Ernstzunehmen (bei den Profis) und Naserümpfen (bei vielen Laien): Die Finanzgruppe hilft ihren Kunden, notfalls durch Vorbereitung einer Selbstanzeige, das angelegte Geld zu legalisieren. Ein nicht unbedingt neuer, aber mutiger Schritt – wenn er denn konsequent und richtig umgesetzt wird. «Darin stecke «ein Schuss Opportunismus, den manche Pragmatismus nennen», so die NZZ mit immerhin drei Artikeln über diese Aktion in ihrer Ausgabe vom 20. Mai 2009. Um «angesichts veränderter Umstände so viel wie möglich von den eigenen Grundsätzen zu retten, könne man auch von Weitsicht sprechen, so die NZZ weiter.

III. Was in diesem Heft leider fehlt, ist eine Darstellung des neuen Steuerrechts. «Zielsetzung und Leitbild», wie dies *Prof. Wenz* im Bankenmagazin 03/2009 dargestellt hat, ist und bleibt ehrgeizig: Die Erkenntnisse aus den Steuerwissenschaften sowie die konkreten Erfahrungen mit Steuerreformen sollen ein an sich gut funktionierendes Steuerrecht reformieren helfen, um auch künftig «über ein national und international gleichermaßen attraktives sowie wettbewerbsfähiges Steuersystem» zu verfügen. Wenn man die Weisheit des «never change a running system» überwinden will, braucht man gute Argumente. Mal sehen, welche Argumente die Regierung nach Ablauf der Vernehmlassungsfrist in die Diskussion wirft.

*Einen schönen Sommer wünscht*



Ihr  
Jürgen Wagner, LL.M.

Redaktion **liechtenstein-journal**  
redaktion@liechtenstein-journal.li

Sie können der Redaktion Texte, Anregungen und Kritik zur Zeitschrift Liechtenstein-Journal, insbesondere zur Aufmachung, der Themenauswahl und -vielfalt sowie zum allgemeinen «Niveau» zusenden. Wir schliessen nicht aus, geeignete Kritik auch abzdrukken.

#### Ausgabe

1. Jahrgang, Ausgabe 2, Juni 2009

#### Redaktion und geschäftsführender Herausgeber

Jürgen Wagner, LL.M., Rechtsanwalt,  
Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, Konstanz / Zürich / Vaduz (JW)  
redaktion@liechtenstein-journal.li

#### Mitschreibende dieser Ausgabe

Bernd Hammermann, Leiter der Stiftungsaufsicht in Vaduz; Marcus Rick, Rechtsanwalt in Vaduz; Martin Schauer, Professor in Wien; Alexander Lins, Triesen.

#### Wissenschaftlicher Beirat

Prof. Dr. Martin Schauer, Wien  
Prof. Dr. Dominique Jakob, Zürich  
Dr. Alexander Lins, Triesen

#### Anzeigen und Abonnements

Gutenberg AG, Feldkircher Strasse 13, 9494 Schaan, Liechtenstein  
Telefon +423 239 50 50, office@gutenberg.li

#### Gestaltung

Falk & Partner, Visuelle Kommunikation, Triesen, Liechtenstein

#### Satz, Druck

Gutenberg AG, Schaan, Liechtenstein



Alle Urheber, Nutzungs- und Verlagsrechte vorbehalten.

Die Zeitschrift erscheint viermal jährlich. Bezugspreis im Jahresabonnement (vier Ausgaben) CHF 98.–, Bezugspreis Einzelausgabe CHF 29.– (inkl. MwSt.)

Die nächste Ausgabe der Zeitschrift **liechtenstein-journal** erscheint am 15. September 2009.

Darin unter anderem:

- Anmerkungen zur Totalrevision des Gesetzes über die Landes- und Gemeindesteuern (Steuergesetz);
- Beiträge von *Prof. Dominique Jakob* zu noch offenen Fragen des neuen Stiftungsrechts
- und weitere Informationen zur rechtlichen Entwicklung innerhalb und ausserhalb Liechtensteins.

## beiträge

# Die neue Stiftungsrechtsverordnung

Dr. Bernd Hammermann, Amtsleitung Grundbuch- und Öffentlichkeitsregisteramt, Vaduz

## 1. Einleitung

Am 01.04.2009 trat das neue Stiftungsrecht, Art. 552 §§ 1–41 PGR, in Kraft.<sup>1</sup> Kerninhalt der Stiftungsrechtsreform ist die Stärkung der Rechte des Stifters, die Schaffung von Rechtssicherheit, die Änderung des bisherigen Systems der Hinterlegung, die Stärkung der Foundation Governance sowie die Einrichtung einer eigentlichen Aufsichtsbehörde über die Stiftungen.<sup>2</sup>

Der Gesetzestext normiert an drei Stellen<sup>3</sup> eine Verordnungskompetenz der Regierung: § 21 Abs. 5<sup>4</sup> sieht den Erlass von Bestimmungen über die Ausübung der Prüfbefugnis betr. die Richtigkeit der hinterlegten Gründungs- und Änderungsanzeigen und die Festsetzung und Erhebung von Gebühren durch die Stiftungsaufsichtsbehörde (STIFA) vor. Die Regelung der Voraussetzungen für die Befreiung von der Pflicht zur Bestellung einer Revisionsstelle mittels Verordnung normiert § 27 Abs. 5. Schliesslich kann die Regierung laut § 29 Abs. 6 mit Verordnung die Tätigkeit der STIFA und die Gebührensatzung und -erhebung näher bestimmen.

## 2. Aufbau der StRV

Die Regierung hat am 27.03.2009 die Stiftungsrechtsverordnung (StRV) ausgegeben,<sup>5</sup> welche gleichzeitig mit dem neuen Stiftungsrecht in Kraft getreten ist.<sup>6</sup> Die Verordnung umfasst 15 Artikel, welche in sechs Unterpunkte gegliedert sind: Allgemeine Bestimmungen, Ausübung der Prüfbefugnis, Befreiung von der Pflicht zur Bestellung einer Revisionsstelle, Aufsicht, Gebühren und Kosten sowie Schlussbestimmung.

### 2.1 Allgemeine Bestimmungen

Der Unterpunkt «Allgemeine Bestimmungen» hält zum einen in Art. 1 StRV den Regelungstatbestand der Verordnung fest: die Ausübung der Prüfbefugnis der STIFA, die Voraussetzungen zur Befreiung von der Revisionsstellenpflicht, die Ausübung der Aufsicht über gemeinnützige Stiftungen sowie privatnützige Stiftungen, welche sich freiwillig der Aufsicht der Stiftungs-

aufsichtsbehörde unterstellt haben sowie die Gebühren für die Tätigkeit der Aufsichtsbehörde. Art. 2 StRV verweist auf die genderneutrale Verwendung von Personen- und Berufsbezeichnungen.

### 2.2 Ausübung der Prüfbefugnis

Das neue Stiftungsrecht regelt die Hinterlegung von Stiftungen neu. Im Unterschied zum alten Recht erfolgte ein Wechsel zum System der Gründungsanzeige. Sofern eine Stiftung nicht dem Eintragungserfordernis des § 14 Abs. 4 unterliegt, verpflichtet § 20 jedes Mitglied des Stiftungsrats innert 30 Tagen ab Stiftungserrichtung zur Hinterlegung einer Gründungsanzeige beim Grundbuch- und Öffentlichkeitsregisteramt. Die Richtigkeit der Angaben in der Anzeige ist zudem durch einen in Liechtenstein zugelassenen Rechtsanwalt, Treuhänder oder sog. 180a-Berechtigten zu bestätigen.<sup>7</sup> Damit soll die Überwachung der Eintragungspflicht und Verhütung von Stiftungen

<sup>1</sup> LGBl. 2008 Nr. 220.

<sup>2</sup> Zur Reform allgemein s. *Jakob*, Die Liechtensteinische Stiftung, Vaduz 2009, S. 9 f.; *Attlmayr/Rabanser*: Das neue liechtensteinische Stiftungsrecht – Kurzkomentar, Wien 2009, 4 f. Eine vergleichende Darstellung der Vernehmlassungsentwürfe aus den Jahren 2004 – 2007 findet sich bei *Hammermann*: Stiftungsrechtsrevision zum Ersten, zum Zweiten und zum Dritten, Mskr., Hochschule Liechtenstein, Vaduz 2007, S. 21 ff.

<sup>3</sup> Die Verordnungskompetenz in Art. 955a sah das bisherige Recht bereits vor; s. hierzu Art. 91a bzw. 100a Verordnung vom 11. Februar 2003 über das Öffentlichkeitsregister (LGBl. 2003 Nr. 66 idGF, Öffentlichkeitsregisterverordnung ÖRegV).

<sup>4</sup> Paragraphen ohne nähere Bezeichnung beziehen sich im Folgenden auf die entsprechenden Vorschriften des durch LGBl. 2008 Nr. 220 reformierten Art. 552 Personen- und Gesellschaftsrecht (PGR).

<sup>5</sup> LGBl. 2009 Nr. 114.

<sup>6</sup> Art. 15 StRV mit Verweis auf das Gesetz vom 26. Juni 2008 (LGBl. 2008 Nr. 220).

<sup>7</sup> Bei einer späteren Änderung einer in der Gründungsanzeige enthaltenen Tatsache sowie bei Auflösung der Stiftung, ist eine sog. Änderungsanzeige laut § 20 Abs. 3 einzureichen. Der Bestätigungsvermerk ist bei Gründungs- und Änderungsanzeige gefordert und steht unter der Strafandrohung des § 66c SchIT PGR.

mit gesetz- oder sittenwidrigen Zweck sowie die Umgehung einer allfälligen Aufsicht kontrolliert werden.

§ 21 hält die Berechtigung des Grundbuch- und Öffentlichkeitsregisteramts als Stiftungsaufsichtsbehörde fest, die Richtigkeit der hinterlegten Gründungs- und Änderungsanzeigen zu überprüfen. Um die Glaubwürdigkeit der neuen Selbstverwaltung zu garantieren, ist ein Mindestmass an staatlicher Kontrolle notwendig.<sup>8</sup> In Verbindung mit Abs. 5 von § 21 konkretisiert Art. 3 StRV die Prüfbefugnis der Aufsichtsbehörde. So hat die Überprüfung der Richtigkeit nach «pflichtgemässen Ermessen» zu erfolgen. Die Ausübung dieses Ermessens hat sich an den allgemeinen Grundsätzen des Verwaltungsrechts, insbesondere am Gebot der Rechtsgleichheit auszurichten.<sup>9</sup>

Zum Zwecke der Überprüfung einer Anzeige kann die STIFA laut § 21 Abs. 1 von der Stiftung Auskünfte verlangen. Zudem kann die Aufsichtsbehörde im Wege des Kontrollorgans oder, beim Fehlen eines solchen, im Wege eines beauftragten Dritten in die Stiftungsdokumente Einsicht nehmen, sofern dies zur Überprüfung erforderlich ist. Im Unterschied zum Gesetz steht in Art. 3 Abs. 1 StRV nicht die direkte Beauskunftung durch die Stiftung im Vordergrund. Der Wortlaut von Art. 3 StRV fokussiert sich vielmehr auf das Kontrollorgan gemäss § 11 Abs. 2 oder eines von der STIFA beauftragten Dritten.

Die Bestellung des von der Aufsichtsbehörde beauftragten Dritten regelt Art. 3 Abs. 2 StRV. In Analogie zu § 27 Abs. 3 über das Verfahren zur Bestellung der Revisionsstelle für eine gemäss § 29 der Aufsicht der STIFA unterstehenden Stiftung, kann der Stiftungsrat der Aufsichtsbehörde zwei Vorschläge für die Bestellung des beauftragten Dritten unterbreiten. Die STIFA ist angehalten, den vorzugsweise vorgeschlagenen Dritten mit der Überprüfung zu beauftragen. Unterbleibt ein Vorschlag von Seiten des Stiftungsrats oder ergeben sich für die STIFA sachliche Gründe, welche die Beauftragung einer vorgeschlagenen Person ausschliessen, wird die STIFA von sich aus den Dritten benennen.<sup>10</sup>

Ausschlussgrund kann z.B. die fehlende Unabhängigkeit der vorgeschlagenen Person sein. Nachdem das Kontrollorgan von der Stiftung unabhängig sein muss (s. § 11 Abs. 3 unter Hinweis auf § 27 Abs. 2) ist der nämliche Ansatz auch bei der mit der Überprüfung beauftragten Person anzuwenden.

Ergeben sich im Rahmen der Überprüfung der Angaben in Gründungs- und Änderungsanzeigen Anhaltspunkte, dass diese nicht korrekt erfolgt sind, so sind laut Art. 3 Abs. 3 StRV Kopien und Abschriften der Akten zu erstellen und der Auf-

sichtsbehörde zu übergeben. Unter «Akten» sind primär die Stiftungsdokumente gemäss § 16 ff., d.h. die Stiftungsurkunde (Statuten), die Stiftungszusatzurkunde (Beistatuten) sowie allfällige Reglement zu verstehen.<sup>11</sup> Nachdem das Gesetz in § 21 Abs. 1 der STIFA aber auch ein allgemeines Auskunftsrecht gegenüber der Stiftung als solches einräumt, sind der Stiftungsaufsichtsbehörde allenfalls weitere Dokumente zur Verfügung zu stellen. Auch von diesen Dokumenten ist die Behörde berechtigt, Kopien und Abschriften zu erhalten, sofern Anhaltspunkte vorliegen, dass die Gründungs- oder Änderungsanzeige unrichtig ist.

Die Aufsichtsbehörde hat gemäss Art. 3 Abs. 3 StRV basierend auf den erhaltenen Unterlagen die vom Gesetz in § 21 Abs. 3 geforderten Massnahmen in die Wege zu leiten. Verfolgt die betroffene Stiftung einen gesetz- oder sittenwidrigen Zweck, so ist sie aufzulösen.<sup>12</sup> Unterliegt die Stiftung einer Eintragungspflicht, so ist die Eintragung gemäss § 19 Abs. 4 vom Grundbuch- und Öffentlichkeitsregisteramt beim Richter im Rechtsfürsorgeverfahren zu beantragen. Unterliegt die Stiftung der Stiftungsaufsicht gemäss § 29, so trifft die Aufsichtsbehörde die notwendigen Massnahmen nach § 29 Abs. 3. Des Weiteren hat die Stiftungsaufsichtsbehörde bei Vorliegen von Tatbeständen laut § 66c SchlT PGR Anzeige beim Landgericht zu erstatten.

### 2.3 Befreiung von der Pflicht zur Bestellung einer Revisionsstelle

Art. 4 Abs. 1 StRV hält den in § 27 Abs. 5 normierten Grundsatz fest, dass die Stiftungsaufsichtsbehörde bei gemeinnützigen Stiftungen auf Antrag diese von der Pflicht zur Bestellung einer Revisionsstelle befreien kann. Bei einer von der Revisions-

<sup>8</sup> Bericht und Antrag der Regierung an den Landtag des Fürstentums Liechtenstein betreffend die Totalrevision des Stiftungsrechts, Nr. 13/2008, Vaduz, 2008, 92.

<sup>9</sup> Siehe ausführlich hierzu Kley, *Andreas*: Grundriss des liechtensteinischen Verwaltungsrechts, LPS Bd. 23, Vaduz 1988, 191 ff.

<sup>10</sup> Die Ausschlusskriterien für die Bestellung einer Revisionsstelle (s. § 27 Abs. 2) können dabei Leitlinien vorgeben. Dabei darf nicht verkannt werden, dass diese Anforderungen nicht überspitzt werden.

<sup>11</sup> Siehe Wortlaut in § 21 Abs. 1: «...in die Stiftungsdokumente Einsicht nehmen,...» und «Kopien und Abschriften dürfen nur erstellt werden, ...» in Abs. 2.

<sup>12</sup> Und zwar nach den allgemeinen Vorschriften über die Verbandspersonen (s. Art. 123 f.). Die Anwendung von §§ 31 und 33 (Zweckänderung) bleibt vorbehalten.

pflicht befreiten Stiftung übt die Aufsichtsbehörde das Recht auf Einsichtsnahme in der Regel direkt aus. Der Wortlaut in Abs. 2 verpflichtet die Stiftungsaufsichtsbehörde nicht in allen Fällen das Einsichtsrecht in die Stiftungsdokumente selber wahrzunehmen. Sie kann auch einen Dritten damit beauftragen. Art. 5 und 6 StRV führen die bereits in § 27 Abs. 5 aufgeführten Befreiungstatbestände des «geringen Stiftungsvermögens» bzw. «... aus anderen Gründen zweckmässig erscheint...» weiter aus.

Die Befreiung aufgrund geringen Stiftungsvermögens kann beantragt werden,<sup>13</sup> wenn kumulativ folgende Bedingungen erfüllt sind: Das Stiftungsvermögen beläuft sich auf weniger als CHF 750'000, die Stiftung ruft nicht öffentlich zu Spenden oder sonstigen Zuwendungen auf und übt kein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe aus.<sup>14</sup> Sind die Voraussetzungen nicht mehr erfüllt oder wird die Prüfung durch eine Revisionsstelle für die Beurteilung der Vermögenslage der Stiftung erforderlich, so widerruft die Aufsichtsbehörde die Befreiung mittels Verfügung (s. Art. 5 Abs. 2 StRV).

Die Befreiung aus sonstigen Gründen regelt Art. 6 StRV. Auch hier kann die Stiftungsaufsichtsbehörde auf Antrag von der Pflicht zur Bestellung einer Revisionsstelle nach § 27 befreien. Die Gründe für die Befreiung werden nicht abschliessend formuliert, unterliegen aber dem Gebot der Zweckmässigkeit.<sup>15</sup> Als möglicher Befreiungsgrund führt Art. 6 Abs. 2 in lit. a StRV die Verfolgung katholischer Zwecke an.<sup>16</sup> Sofern die gemeinnützige Stiftung katholischen Zwecken dient und die laufende Aufsicht über die zweckgemässe Verwaltung und Verwendung des Stiftungsvermögens durch die Landeskirche gesichert ist, kann von der Bestellungspflicht einer Revisionsstelle durch die Stiftungsaufsichtsbehörde abgesehen werden. Im Befreiungsantrag hat der Stiftungsrat den Nachweis zu erbringen, dass die Stiftung laut Stifterwillen als kirchliche Stiftung bezeichnet, gemäss Statut der kirchlichen Aufsicht unterstellt und zudem durch die zuständigen kirchlichen Aufsichtsorgane angenommen ist.<sup>17</sup>

Als weiteren «sonstigen Grund» erlaubt Art. 6 Abs. 2 lit. b StRV die Befreiung von der Bestellungspflicht einer Revisionsstelle bei gemeinnützigen Stiftungen auf Antrag,<sup>18</sup> wenn deren Anlagepolitik des Stiftungsvermögens wie auch die Verwendung der Mittel eine Beaufsichtigung durch die Stiftungsaufsichtsbehörde erlaubt. Dieser Befreiungstatbestand knüpft am Umstand an, dass eine eigentliche Revision für die Beurteilung der Vermögenslage der Stiftung nicht erforderlich ist,<sup>19</sup> da die gewählten Anlageformen bzw. Anlagekategorien des Stiftungsvermögens eine Einschätzung der tatsächlichen Vermögens-, Finanz- und Ertragslage aufgrund der überschaubaren Ver-

mögensverhältnisse durch die Stiftungsaufsichtsbehörde ermöglichen. Auch die zweckgemässe Mittelverwendung muss ohne weiteres für die Aufsichtsbehörde nachvollziehbar sein. Dabei gilt es auf § 26 hinzuweisen, welcher den Stiftungsrat verpflichtet, über die Verwaltung und Verwendung des Stiftungsvermögens unter Berücksichtigung der Grundsätze einer ordentlichen Buchführung angemessene Aufzeichnungen zu führen. Zudem sind die Belege aufzubewahren, aus denen der Geschäftsverlauf und die Entwicklung des Stiftungsvermögens nachvollzogen werden kann. Ferner hat der Stiftungsrat ein Vermögensverzeichnis zu führen, aus dem der Stand und die Anlage des Stiftungsvermögens ersichtlich sind.<sup>20</sup>

Zur näheren Bestimmung und Umschreibung des Befreiungstatbestandes des Art. 6 Abs. 2 lit. b StRV kann die Stiftungsaufsichtsbehörde ein ausführendes Reglement erlassen. Rechtsvergleichend kann an dieser Stelle auf die «Deklaration für revisionsbefreite Stiftungen» der Eidgenössischen Stiftungsaufsicht hingewiesen werden, welche die grundsätzlichen Voraussetzungen für die Befreiung von der Revisionspflicht auflistet.<sup>21</sup> Dort wird u.a. das Bestehen einer kaufmännischen Buchführung gefordert, d.h. es existiert eine doppelte Buchhaltung nach dem Bruttoprinzip, welche Aufschluss über die Aktiven und Passiven und Aufwand und Ertrag gibt; eine Jahresrechnung, welche aus Bilanz und Erfolgsrechnung besteht

<sup>13</sup> Entsprechende Antragsmuster finden sich auf [http://www.llv.li/amtstellen/llv-gboera-stifa/llv-gboera-stifa-neues\\_stiftungsrecht/llv-gboera-stifa-vorlagen.htm](http://www.llv.li/amtstellen/llv-gboera-stifa/llv-gboera-stifa-neues_stiftungsrecht/llv-gboera-stifa-vorlagen.htm).

<sup>14</sup> Der Befreiungstatbestand des geringen Vermögens orientiert sich an dabei an das schweizerische Vorbild, s. Art. 1 der Verordnung über die Revisionsstelle von Stiftungen vom 24.8.2005 (SR 211.121.3). Der erhöhte Schwellenwert gegenüber der vergleichbaren Bestimmung in der Schweiz, welche von einem Stiftungsvermögen nicht höher als CHF 200'000.– ausgeht, ist wohl primär durch die Verwendung der liechtensteinischen Stiftung als Instrument des Private Bankings zu erklären.

<sup>15</sup> Siehe Art. 6 Abs. 1 am Ende.

<sup>16</sup> Die Beschränkung auf «katholische Zwecke» schliesst andere Religionsgemeinschaften aus.

<sup>17</sup> S. auch Codex Iuris Canonici 113 ff.

<sup>18</sup> Entsprechende Antragsmuster finden sich auf [http://www.llv.li/amtstellen/llv-gboera-stifa/llv-gboera-stifa-neues\\_stiftungsrecht/llv-gboera-stifa-vorlagen.htm](http://www.llv.li/amtstellen/llv-gboera-stifa/llv-gboera-stifa-neues_stiftungsrecht/llv-gboera-stifa-vorlagen.htm).

<sup>19</sup> Vgl. Art. 83b chZGB und Art. 1 Abs. 1 schweizerische Verordnung über die Revisionsstelle von Stiftungen vom 24.8.2005 (SR 211.121.3).

<sup>20</sup> Die allgemeinen Vorschriften über die Rechnungslegung (Art. 1045 ff. PGR) sind nur auf Stiftungen anwendbar, die ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe ausüben (s. § 26 1. Satz).

<sup>21</sup> Eidgenössische Stiftungsaufsicht, Deklaration für revisionsbefreite Stiftungen: Angaben zur Stiftungsbuchhaltung; Fundstelle: <http://www.edi.admin.ch/esv/00811/index.html?lang=de> (Zugriff: 15.4.2009).

und allenfalls in einem Anhang zur Jahresrechnung ergänzende Informationen enthält sowie auch das Bestehen eines Tätigkeitsberichts mit allgemeinen Angaben zur Stiftung, zu den Tätigkeiten im Geschäftsjahr, zur Vermögenslage und zur Jahresrechnung.

Schliesslich hält Art. 6 Abs. 3 StRV fest, dass die Befreiung von der Pflicht zur Bestellung einer Revisionsstelle durch die Stiftungsaufsichtsbehörde widerrufen werden kann, wenn die Voraussetzungen nach Art. 6 Abs. 1 und 2 StRV nicht mehr erfüllt sind.

## 2.4 Aufsicht

Der 4. Unterpunkt der Stiftungsrechtsverordnung beinhaltet Bestimmungen über den Aufgaben- und Tätigkeitsbereich der Aufsichtsbehörde. Die Obliegenheiten der Stiftungsaufsichtsbehörde werden in Art. 7 StRV aufgeführt. Es handelt sich dabei um eine Zusammenstellung der im Gesetzestext an verschiedenen Stellen plazierten Aufgaben. Auch Art. 8 StRV wiederholt zunächst im Sinne einer Klarstellung weite Teile des § 27 des Gesetzes über die Revisionsstelle. Eine wichtige Ergänzung zum Gesetzestext findet sich jedoch in Art. 8 Abs. 4 StRV: Dort wird normiert, dass bei Feststellung von Tatsachen, welche eine zweckwidrige Verwendung oder Verwaltung des Stiftungsvermögens erkennen lassen oder den Bestand der Stiftung gefährden, die Revisionsstelle verpflichtet ist, die Aufsichtsbehörde in Form eines umfassenden Berichts darüber zu informieren. Art. 8 Abs. 6 StRV beinhaltet die Befugnis der Stiftungsaufsichtsbehörde, Richtlinien über den Inhalt wie auch Form der Überprüfung sowie der Berichterstattung zu erlassen.<sup>22</sup>

In die bei der Stiftungsaufsichtsbehörde eingereichten Prüfberichte und Stiftungsdokumente hat die Behörde Einsicht zu nehmen. Diese Einsichtnahme entlastet die verantwortlichen Organe der Stiftung jedoch nicht (Art. 9 StRV). Von denjenigen Stiftungen, welche von der Pflicht zur Bestellung einer Revisionsstelle befreit sind, kann die Aufsichtsbehörde die Vorlage der Stiftungsdokumente wie auch weiterer Unterlagen verlangen.<sup>23</sup> Änderungen der vorgelegten Stiftungsdokumente sind ohne Aufforderung sofort mitzuteilen (Art. 10 StRV). Möchte die Aufsichtsbehörde aufsichtsrechtliche Massnahmen ergreifen, so muss sie diese unmittelbar beim Richter gemäss § 29 Abs. 3 beantragen. Diese Anträge beim Richter können von den Betroffenen nicht separat bekämpft werden (Art. 11 StRV).

Art. 12 StRV verpflichtet die Stiftungsaufsichtsbehörde zur vertraulichen Behandlung der ihr zugänglich gemachten Inhalte

von Stiftungsdokumente wie auch sonstiger ihr im Rahmen der Aufsichtstätigkeit zugegangenen Informationen. Sie darf die zu Kenntnis erhaltenen Informationen ausschliesslich für die Wahrnehmung ihrer Aufgabe als Stiftungsaufsichtsbehörde verwenden.<sup>24</sup>

## 2.5 Gebühren und Kosten

Art. 13 StRV bestimmt die Gebührenerhebung für die Tätigkeit der Aufsichtsbehörde durch diese. Dabei kommt im Allgemeinen eine Berechnung nach Aufwand zu einem fixen Stundensatz zur Anwendung. Mindest- bzw. Maximalsätze für bestimmte Vorgänge (Überprüfung von Revisionsberichten, Einsichtnahme in Stiftungsdokumente und weitere Dokumente) wie auch für die Befreiung von der Pflicht zur Bestellung einer Revisionsstelle sind dabei vorgegeben. In Anlehnung an die entsprechenden Bestimmungen der Sorgfaltspflichtgesetzgebung<sup>25</sup> trägt die Stiftung selber die Kosten von Kontrollmassnahmen im Rahmen der Überprüfung der Richtigkeit der Gründungs- oder Änderungsanzeige durch das Kontrollorgan oder von der Behörde beauftragten Dritten bzw. wenn ein Dritter auftrags der Behörde in die Bücher und Schriften der Stiftung Einsicht nimmt (Art. 14 StRV).

## 2.6 Schlussbestimmung

Der die Verordnung abschliessende Schlussartikel verknüpft das Inkrafttreten der Verordnung mit dem Inkrafttreten der materiellen Bestimmungen des neuen Stiftungsrechts. Das neue Stiftungsrecht, Gesetz vom 26.06.2008 über die Abänderung des Personen- und Gesellschaftsrechts, wurde am 26.08.2008 im Landesgesetzblatt 2008 Nr. 220<sup>26</sup> kundgemacht und setzt nunmehr das Inkrafttreten des neuen Stiftungsrechts als auch der Stiftungsrechtsverordnung auf den 01.04.2009 fest.<sup>27</sup>

<sup>22</sup> Siehe hierzu z.B. Eidgenössische Stiftungsaufsicht, Fragebogen zum Bericht der Revisionsstelle. Fundstelle: <http://www.edi.admin.ch/esv/00811/index.html?lang=de>; (Zugriff: 15.4.2009).

<sup>23</sup> § 29 Abs. 3 erlaubt auch die Einsichtnahme direkt durch die Aufsichtsbehörde.

<sup>24</sup> Dieser Vorbehalt kommt wohl im Verhältnis zu Art. 38 Abs. 2 Staatspersonalgesetz betr. amtlicher Verkehr wie auch Art. 25 Landesverwaltungspflegegesetz (Verwaltungshilfe) zur Anwendung.

<sup>25</sup> Art. 24 Sorgfaltspflichtgesetz.

<sup>26</sup> LGBl. 2008 Nr. 220.

<sup>27</sup> Siehe Schlussartikel des Gesetzes vom 26.06.2008 über die Abänderung des Personen- und Gesellschaftsrechts, LGBl. 2008 Nr. 220.

### 3. Abschliessende Bemerkung

Die StRV beschränkt sich auf wenige Kernpunkte: Prüfbeschluss der bzw. Aufsicht durch die Stiftungsaufsichtsbehörde, die Voraussetzungen für die Befreiung der Revisionsstellenpflicht sowie die Erhebung von Gebühren und Tragung von Kosten. Einzelne Regelungen können mittels Richtlinien bzw. Reglemente durch die Aufsichtsbehörde zusätzlich erlassen werden. Damit

kommt eine überlegte Vorgangsweise zum Ausdruck: Ziel der StRV ist nicht die abschliessende Normierung von Tatbeständen bereits zum Inkrafttreten des neuen Stiftungsrechts. Vielmehr wurden zunächst nur die notwendigen grundsätzlichen Fragen geregelt, um in einem späteren evolutiven Prozess weitere Erfahrungen in eine revidierte Stiftungsrechtsverordnung einfließen zu lassen.

## Stiftungsrechtsreform: Informations- und Auskunftsrechte von (Ermessens-) Begünstigten – Hat der Gesetzgeber seine Ziele erreicht?

Dr. Alexander Lins LL.M., Triesen

Mit der soeben in Kraft getretenen Totalreform des Stiftungsrechts sollte vor allem ein Mehr an Rechtssicherheit gegenüber dem alten Stiftungsrecht erzielt werden. Im folgenden Beitrag soll die Frage erörtert werden, ob es – dem erklärten Willen des Gesetzgebers entsprechend – gelungen ist, mit den Bestimmungen des neuen liechtensteinischen Stiftungsrechts betreffend Informations- und Auskunftsrechte von (Ermessens-) Begünstigten offene Rechtsfragen des alten Stiftungsrechts im Zusammenhang mit der Klärung der Rechtsstellung der Begünstigten zu beantworten und hierfür eine den Ansprüchen der Foundation Governance Genüge leistende neue Regelung gefunden zu haben.

### 1. Das neue liechtensteinische Stiftungs-/ Begünstigtenrecht als Ergebnis einer kontinuierlichen Rechtsentwicklung

Das liechtensteinische Stiftungsrecht, welches am 01.04.2009 in Kraft getreten ist, wurde mit dem Gesetz vom 26.06.2008 über die Änderung des Personen- und Gesellschaftsrecht, LGBI. 2008 Nr. 220, einer Totalrevision unterzogen. Ziel dieser Totalrevision war laut Bericht und Antrag die «Schaffung eines modernen Stiftungsrechts», indem u.a. «(...) zu bereits bestehenden, gefestigten und bewährten Normen und Strukturen des geltenden Stiftungsrechts ausführende Rechtsnormen geschaffen werden, bestehende Rechtsunsicherheiten infolge widersprüchlicher Rechtsprechung ausgeräumt werden, offene Rechtsfragen [*des alten Rechts*], etwa im Zusammenhang

mit [...] der Klärung der Rechtsstellung der Begünstigten, [...] der Aufsicht [...] beantwortet werden».<sup>1</sup> Für die Auslegung des neuen Stiftungsrechts, insbesondere aber im Bereich der Begünstigtenrechte, in welchem der Gesetzgeber des Jahres 2008 zum Teil die Systematik, teilweise sogar den Wortlaut des alten Rechts übernommen hat, ist daher das hierzu ergangene Schrifttum sowie die entsprechende Rechtsprechung zum alten Stiftungsrecht zumindest teilweise zu berücksichtigen,<sup>2</sup> wie im Folgenden aufgezeigt wird. Wie die Regierung im BuA ausführt, «wird durch die Regelung der Auskunfts- und Informationsrechte der Begünstigten unmittelbar im materiellen Stiftungsrecht sowohl ein Mehr an Rechtssicherheit als auch die Möglichkeit geschaffen, Kontrollbefugnisse hinsichtlich der Geschäftsabwicklung der Stiftung wahrzunehmen». Nach der im BuA zum Ausdruck gekommenen Definition versteht die Liechtensteinische Regierung<sup>3</sup> unter dem Begriff Foundation Governance lapidar die «interne Kontrolle der privatnützigen Stiftungen» und verzichtet darauf, auf die Kriterien oder Wesensmerkmale der «Foundation Governance» nur mit einem Wort einzugehen.

<sup>1</sup> Siehe Bericht und Antrag der Regierung an den Landtag des Fürstentums Liechtenstein betreffend die Totalrevision des Stiftungsrechts vom 19.02.2008 (in der Folge kurz: BuA 2008), S. 13 f.

<sup>2</sup> Siehe Lins, Die Begünstigtenrechte im neuen liechtensteinischen Stiftungsrecht nach der Reform 2008, in: Das neue liechtensteinische Stiftungsrecht, Zürich, S. 85 sowie der diesbezügliche Hinweis von Dr. Walter Delle-Karth, Vize-Präsident des FL OGH, bei einem Vortrag am 03.04.2008 an der Hochschule Liechtenstein.

<sup>3</sup> BuA, S. 18.

## Dr. Alexander Lins, Stiftungsrechtsreform: Informations- und Auskunftsrechte von (Ermessens-) Begünstigten – Hat der Gesetzgeber seine Ziele erreicht?

Einleitend sollen daher der Vollständigkeit halber diese Wesensmerkmale kurz dargestellt werden, um im Anschluss die konkreten gesetzlichen Bestimmungen daran messen zu können.

### 2. Die Bedeutung der Informations- und Auskunftsrechte von Begünstigten im Rahmen der «Foundation Governance»

Ein wesentliches organisatorisches Strukturmerkmal von juristischen Personen in der Rechtsform von Körperschaften besteht u.a. darin, dass neben dem Organ, welches die (investierenden) Mitglieder zusammenfasst («Versammlung»), ein weiteres Organ besteht, welches mit der Verwirklichung des Zweckes der Körperschaft betraut ist. Den Mitgliedern stehen mehrere gesetzliche und ggf. körperschaftsintern (statutarisch) dokumentierte Kontroll- und Durchsetzungsrechte zur Verfügung, damit das mit der Umsetzung des Zweckes betraute Handlungsorgan den Zweck erfüllt («Corporate Governance»).

Bei Stiftungen als juristische Personen und eigentümerlose Zweckvermögen ist zwar auch ein Handlungs- bzw. Verwaltungsorgan (Stiftungsrat) vorhanden, das den Stiftungszweck zu erfüllen hat. Es fehlen aber jene für Körperschaften charakteristischen Mitglieder, die die Kontrollfunktion übernehmen könnten. Bei Stiftungen gibt es aber per definitionem<sup>4</sup> zwingend zumindest einen Stifter, der Vermögen einbringt, und Begünstigte, an welche das Stiftungsvermögen ausgeschüttet wird. So liegt es zum einen – solange er selbst lebt – im Interesse des Stifters, dass gewährleistet ist, dass das von ihm eingebrachte Vermögen vom Stiftungsrat zweckentsprechend verwaltet wird. Zum anderen haben die Begünstigten ein Interesse an der Erfüllung des Zweckes, d.h. an der zweckentsprechenden Gebarung des Stiftungsvermögens sowie letztlich dessen Ausschüttung, weshalb diesen – wie im Folgenden näher darauf eingegangen werden soll – im Rahmen der sog. «Foundation Governance» eine besondere Funktion zukommt. Prinzipien der Foundation Governance im allgemeinen sind die Gewaltentrennung bzw. Checks and Balances, die wirksame Umsetzung des Stiftungszwecks und die Transparenz.<sup>5</sup>

Für eine die Prinzipien der Foundation Governance umsetzende Gesetzgebung bedeutet dies, in einem ersten Schritt mittels klarer gesetzlicher Bestimmungen für eine angemessene Transparenz zu sorgen im Sinne einer Ausstattung der Kontrollinstanz mit Informations- und Auskunftsrechten, welche die Grundlage für die Kontrolle (checks) der wirksamen Umsetzung des Stiftungszwecks bildet. In einem zweiten Schritt ist dieser Kontrollinstanz, welcher die Kontrollfunktion<sup>6</sup>

zugeordnet ist, mit den notwendigen und wirksamen Kontrollmitteln auszustatten («checks and balances»).

Da es sich der Gesetzgeber des neuen Stiftungsrechts selbst zur Aufgabe gemacht hat, soll im Folgenden das neue Stiftungsrecht anhand dieser Kriterien beurteilt werden. Hinsichtlich der Gewichtung, ob die Umsetzung der Foundation Governance-Regeln ausschliesslich zwingenden gesetzlichen Regelungen unterliegt oder – in Anerkennung des dem alten liechtensteinischen Stiftungsrechts anhaftenden liberalen Grundgedankens – einer privatautonomen (Mit-) Gestaltung des Stifters anheim gestellt wird, hängt von der Grundhaltung des Gesetzgebers ab, welche im Gesetzesbuchstaben ihre konkrete Ausformung annimmt. Wie hier bereits vorweggenommen werden kann, hat sich der liechtensteinische Gesetzgeber für Letzteres entschieden.

### 3. Die Informations- und Auskunftsrechte von Begünstigten im neuen liechtensteinischen Stiftungsrecht

#### 3.1 Neues Kontrollsystem – Gestaltungsmöglichkeit des Stifters

Abweichend vom alten Stiftungsrecht, welches bei Familienstiftungen (= privatnützigen Stiftungen)<sup>7</sup> primär den Begünstigten

<sup>4</sup> *Santo-Passo*, Family Estate Planning, in: Caspers/Wagner/Künzle, Liechtensteinisches Stiftungsrecht, 2002, S. 48 f. definiert als sog. «essentialia negotii» von Stiftungen.

Absicht des Stifters, eine Stiftung gründen zu wollen (Stifterwille) Stiftungsvermögen bestimmt bezeichneter Zweck (bestimmte/bestimmbare Begünstigte).

<sup>5</sup> Siehe *Bruckschweiger*, Von der Corporate Governance zur Foundation Governance, S. 34 ff.

<sup>6</sup> Diese Kontrollfunktion kann vom Stifter selbst sowie von den Begünstigten bzw. von einem (vom Stifter oder vom Gesetz vorgesehenen) Aufsichts- bzw. Prüfungsorgan übernommen werden (sog. «interne Foundation Governance»). Alternativ (für gemeinnützige Stiftungen nach der Stiftungsrechtsreform 2008 zwingend) kann eine staatliche Stiftungsaufsicht diese Funktion übernehmen (sog. «externe Foundation Governance»).

<sup>7</sup> Art. 553 PGR alt unterschied zwischen «kirchlichen Stiftungen» (Abs. 1), der «reinen Familienstiftung» (Abs. 2) und der «gemischten Stiftung» (Abs. 3), wobei letztere «... ausserdem oder ergänzend auch ausserhalb der Familie liegenden, kirchlichen oder sonstigen Zwecken dienen soll», wobei unter den «sonstigen Zwecken», welche im Rahmen der Gesellschaftsrechtsreform 1980, LGBl Nr. 39 eingefügt wurden, primär die Möglichkeit der Erfüllung von gemeinnützigen Zwecken gemeint sein dürften. Vgl. weitere Ausführungen hierzu von *Bösch*, Liechtensteinisches Stiftungsrecht, S. 270 ff., der den Erhalt eines Unternehmens entgegen der Ansicht von *Hier*, Unternehmensstiftung, S. 23 f. nicht unter die «sonstigen Zwecke» subsumieren will.

## Dr. Alexander Lins, Stiftungsrechtsreform: Informations- und Auskunftsrechte von (Ermessens-) Begünstigten – Hat der Gesetzgeber seine Ziele erreicht?

selbst die Kontrolle des Stiftungsrates und die Wahrnehmung ihrer Einsichts<sup>8</sup>- und Auskunftsrechte<sup>9</sup> bzw. – bei gemeinnützigen Stiftungen – der staatlichen Stiftungsaufsicht<sup>10</sup> vorbehalten hat, hat der Gesetzgeber des Jahres 2008 in Abwägung von Geheimhaltungsinteressen auf der einen Seite sowie einer effizienten Kontrolle des Stiftungsrates andererseits ein neues Kontrollsystem umgesetzt. Wie in der Folge detailliert aufgezeigt wird, hat der Stifter nunmehr die Wahl,<sup>11</sup> die Kontrolle des Stiftungsrates in den Händen der Begünstigten – entsprechend dem alten Stiftungsrecht – zu belassen oder ihren Schwerpunkt auf ihn, den Stifter selbst bzw auf sonstige qualifizierte Stiftungsorgane oder auf die Stiftungsaufsichtsbehörde<sup>12</sup> zu verlagern. Da die gemeinnützigen Stiftungen aber in praxi zahlenmässig nicht von wirtschaftlicher Bedeutung sind und die gemeinnützigen Stiftungen ohnedies i.Z.m. der Foundation Governance unter die Aufsicht der Stiftungsbehörde gestellt sind (Art. 552 § 29 PGR), wird im Folgenden der Betrachtungsfokus auf die «privatnützigen Stiftungen» gem. § 2 Abs. 3 Stiftungsrecht neu gelegt.

### 3.2 Informations- und Auskunftsrechte der Begünstigten

Wie bereits der Titel «1. Im Allgemeinen» des die Informations- und Auskunftsrechte der Begünstigten regelnden Art. 552 § 9 PGR neu<sup>13</sup> zu erkennen gibt, sind die darin geregelten Rechte der Begünstigten als Grundregel zu verstehen.<sup>14</sup> Subsidiär – durch entsprechende Verankerung in der Stiftungsurkunde<sup>15</sup> bzw -zusatzurkunde<sup>16</sup> – kann der Stifter von den Wahlmöglichkeiten der nachfolgenden Bestimmungen § 10 (Kontrolle durch den Stifter bei Vorbehalt des Widerrufsrecht und der Letztbegünstigung), § 11 (Einrichtung des Kontrollorgans) und § 12 (Unterstellung unter die Stiftungsaufsicht) Gebrauch machen.

#### a) Die Bedeutung von «soweit es seine Rechte betrifft»

§ 9 Abs. 1 lautet wie folgt: «Der Begünstigte hat, soweit es seine Rechte betrifft, Anspruch auf Einsichtnahme in die Stiftungsurkunde, die Stiftungszusatzurkunde und allfällige Reglemente.» Auch § 9 Abs. 2 beschränkt den Anspruch des Begünstigten auf Auskunftserteilung, Berichterstattung und Rechnungslegung auf den Begünstigten, jedoch nur «soweit es seine Rechte betrifft». Diese Beschränkung, wie sie schon das alte Stiftungsrecht in den Art. 932a § 39 Abs. 4 PGR (Einsichtsrecht von Begünstigten) und Art. 932a § 68 Abs. 1 (Auskunftspflicht gegenüber den Begünstigten) und Abs. 2 PGR (Rechnungsprüfungsrecht) kannte, nimmt Bezug auf den Umfang der Rechte des Begünstigten. Diese (Vermögens-)

Rechte der Begünstigten können ihren Ursprung nur im Gesetz selbst bzw. – unter der Beachtung des Stifterwillens – in den Stiftungsdokumenten haben. Zur Feststellung der jeweiligen Informations- und Auskunftsrechte der unterschiedlichen Begünstigten wird daher für diese «stufenweise» in einem ersten Schritt geprüft, welche Vermögensrechtsstellung den jeweiligen Begünstigtenarten durch den Gesetzgeber<sup>17</sup> zugewiesen wird, um auf dieser Basis in einem zweiten Schritt die jeweiligen Ansprüche auf die Informations- und Auskunftsrechte zu klären.

<sup>8</sup> Art. 552 Abs. 4 i.V.m. Art. 932a § 39 Abs. 4 PGR.

<sup>9</sup> Art. 552 Abs. 4 i.V.m. Art. 932a § 68 Abs. 1 bis 3 PGR.

<sup>10</sup> Siehe Art. 564 Abs. 1 PGR alt, der Stiftungen, die nicht «bestimmte oder bestimmbare natürliche oder juristische Personen ...» als Genussberechtigte haben, unter die staatliche Stiftungsaufsicht stellt. Da die Begünstigungsbestimmungen von gemeinnützigen Stiftungen sehr wohl zumindest «bestimmbare», sehr oft sogar bestimmte juristische Personen (z.B. «Caritas») als Begünstigte benennen, kann dieser «automatischen» Unterstellung von gemeinnützigen Stiftungen unter die staatliche Aufsicht auf der Basis dieser Definition nicht zugestimmt werden. Eine entgegen dem klaren Gesetzeswortlaut versuchte historische Interpretation, wie sie beispielsweise Bösch, Liechtensteinisches Stiftungsrecht, S.359 ff. versucht, ist m.E. nicht sachgerecht.

<sup>11</sup> Hier findet das Prinzip der Privatautonomie des Stifters Berücksichtigung; siehe BuA 2008, S. 15 ff.

<sup>12</sup> Die freiwillige Unterstellung von gemischten oder Familienstiftungen unter die staatliche Stiftungsaufsicht war auch schon gem. Art. 564 Abs. 2 PGR alt möglich.

<sup>13</sup> Nachfolgend wird auf die Artikelangabe («Art. 552») verzichtet und nur dort verwendet, wo auf Bestimmungen des Stiftungsrechts vor der Novellierung mit dem Gesetz vom 26.06.2008 über die Abänderung des Personen- und Gesellschaftsrechts, LGBl. 2008 Nr. 220 Bezug genommen wird.

<sup>14</sup> Vgl. ebenso den Vorbehalt gem. § 9 Abs. 5.

<sup>15</sup> Der Widerrufsvorbehalt (gem. § 16 Abs. 2 Z 4 i.V.m. § 30), die Einrichtung des Kontrollorgans (gem. § 16 Abs. 2 Z 3 i.V.m. § 11 Abs. 1) und die freiwillige Unterstellung der privatnützigen Stiftung unter die Stiftungsaufsicht (gem. § 16 Abs. 2 Z 8 i.V.m. § 12) ist als fakultativ-obligatorischer Bestandteil in der Stiftungsurkunde vom Stifter vorzusehen.

<sup>16</sup> Sofern die Kontrollrechte gem. § 10 durch den Stifter selbst wahrgenommen werden sollen, hat die Stiftungszusatzurkunde (Beistatut) – sofern nicht in der Stiftungsurkunde (Statuten) geregelt – die Letztbegünstigung des Stifters zu enthalten.

<sup>17</sup> Auf die Darstellung von über die gesetzlichen Vermögens- oder sonstigen Rechte hinausgehenden Rechten, welche der Stifter im Einzelfall in seiner Stiftung in den Stiftungsstatuten, der Zusatzurkunde oder in den Reglementen vorsehen kann und welche somit auf den Umfang der Informations- und Auskunftsrechte gem. § 9 Einfluss nehmen könnten, wird hier verzichtet.

## Dr. Alexander Lins, Stiftungsrechtsreform: Informations- und Auskunftsrechte von (Ermessens-) Begünstigten – Hat der Gesetzgeber seine Ziele erreicht?

### b) Arten von Begünstigten

In seiner Begriffsbestimmung der sog. «Stiftungsbeteiligten» gem. § 3 zählt das Stiftungsrecht u.a. mehrere Arten von Begünstigten auf. Im § 5 Abs. 1 nimmt der Gesetzgeber eine allgemeine Definition des «Begünstigten»-Begriffs vor, um dann im § 5 Abs. 2 die vier verschiedenen Arten von Begünstigten taxativ aufzulisten. Die §§ 6 bis 8 enthalten die Legaldefinitionen der Begünstigten.

### Begünstigte mit und ohne Rechtsanspruch

#### Begünstigungsberechtigter versus Ermessensbegünstigter

In diesem Kapitel wird der Begünstigungsberechtigte (§ 6 Abs. 1) dem Ermessensbegünstigten (§ 7) gegenübergestellt, da einerseits deren Unterscheidung in der Vergangenheit in der Rechtspraxis immer wieder zu Problemen geführt hat und deren unterschiedliche Rechtsansprüche eine klare juristische Trennung verlangt. Die Ausführungen zum Anwartschaftsberechtigten folgen im Anschluss daran, obwohl der Anwartschaftsberechtigte systematisch zu den Begünstigten mit Rechtsanspruch gem § 6 Abs. 2 gehört.

#### Vermögensrechtsstellung

Die Überschriften der Legaldefinitionen der beiden Begünstigtenarten weisen bereits auf ihren primären Unterscheidungsgrund hin: Während die Begünstigungsberechtigten und Anwartschaftsberechtigten als «Begünstigte mit Rechtsanspruch» gem. § 6 überschrieben werden, lautet die Überschrift zu den Ermessensbegünstigten gem. § 7 «Begünstigte ohne Rechtsanspruch».

Der Gesetzgeber definiert die Begünstigungsberechtigten gem § 6 Abs. 1 wie folgt: «Begünstigungsberechtigt ist derjenige, der einen sich auf die Stiftungsurkunde, die Stiftungszusatzurkunde oder Reglemente gründenden rechtlichen Anspruch auf einen auch der Höhe nach bestimmten oder bestimmbaren Vorteil aus dem Stiftungsvermögen oder den Stiftungserträgen hat.» Diese Legaldefinition des § 6 Abs. 1 scheint – bis auf die Wortfolge «auch der Höhe nach bestimmten oder bestimmbaren Vorteil» – ohne weiteres verständlich zu sein. Der Rechtsanwender mag sich fragen, was neben der Höhe des Vorteils noch bestimmt oder bestimmbar sein muss. Für die Beantwortung dieser Frage ist es hilfreich, den § 78 Abs. 2 TrUG zur Unterscheidung zwischen dem «Begünstigungsberechtigten» und dem «Begünstigungsempfänger» bzw. «Begünstigungsbesitzer» (letzterer entspricht in der Terminologie des neuen Stiftungsrechts dem «Ermessensbegünstigten») in Erinnerung

zu rufen, die wie folgt lautet: «Begünstigungsempfänger (Begünstigungsbesitzer) sind, falls nicht die Begünstigung von Personen ausgeschlossen ist, jene, denen nach Treuanordnung oder Gesetz in vorbeschriebener Weise ein bestimmter Vorteil tatsächlich zukommt und, wenn sie auch einen rechtlichen Anspruch darauf haben, sind darunter Begünstigungsberechtigte (Treugenussberechtigte) zu verstehen.»

Zur Abgrenzung zwischen «Begünstigungsberechtigten» und «Begünstigungsempfänger» (Ermessenbegünstigter) führte der OGH im sog. «Blosser Begünstigungsempfänger-Fall»<sup>18</sup> aus dem Jahre 2003, dem der Fall einer gemeinnützigen und somit der Stiftungsaufsicht unterstehenden Stiftung zur Prüfung vorlag, welche von ihrer Begünstigten auf Auskunft geklagt wurde, wie folgt aus: «Nur das Recht bzw. der rechtliche Anspruch auf einen der Höhe nach bestimmten Vorteil (verba legalia), der insoweit dem Stiftungsrat keine Auswahlmöglichkeit mehr lässt, verschafft dem Destinatär die Rechtsstellung eines anspruchsberechtigten Begünstigungsberechtigten [...]. Zwar muss der bestimmte Vorteil des Begünstigungsberechtigten nicht vorab in den Statuten / Beistatuten ziffernmässig fixiert sein; in jedem Fall muss aber *jedliches Ermessen der Stiftungsorgane hinsichtlich der Höhe und auch des Zeitpunktes der Bezugsberechtigung ausgeschlossen sein* [Hervorhebung durch den Autor], zumal andernfalls nicht mehr von einem «bestimmten Vorteil» des § 78 Abs. 2 TrUG gesprochen werden kann. Die Bestimmtheit ohne ziffernmässige Festlegung wäre also nach Ansicht des Senates z.B. auch dann zu bejahen, wenn in den Statuten vorgesehen ist, dass alle jährlichen Erträge und/oder ein bestimmter Teil/Quote dieser Erträge oder des Stiftungsvermögens an namentlich bezeichnete Personen auszuschütten sind. [...] Da es sich bei der Beklagten um eine nach Ansicht des Senats gem. § 564 Abs. 1 PGR der Aufsicht der Regierung unterliegende Stiftung handelt, erübrigen sich allfällige sich für unbeaufsichtigte Stiftungen oder Familienstiftungen aufdrängende Überlegungen, ob und allenfalls welche Auskunftsrechte einem Begünstigten ohne Genussberechtigte zuzubilligen sind».<sup>19</sup> Bis dato lag dem OGH noch kein (veröffentlichter) Fall zur Prüfung vor, wonach ein Ermessensbegünstigter sein Auskunftsrecht gegenüber einer Familienstiftung, die nicht der Stiftungsaufsicht unterstellt war, gerichtlich durchsetzen wollte.

<sup>18</sup> Die Bezeichnung stammt von *Summer*, «Vertrauen ist gut, Kontrolle ist besser» – die Auskunftsrechte von Begünstigten im liechtensteinischen Stiftungs- und Treuhandrecht, LJZ 2005, 36 ff.

<sup>19</sup> OGH 05.06.2003, 4 Cg 2001.492-29, S. 16.

## Dr. Alexander Lins, Stiftungsrechtsreform: Informations- und Auskunftsrechte von (Ermessens-) Begünstigten – Hat der Gesetzgeber seine Ziele erreicht?

An der Qualifikation der Vermögensrechtsstellung selbst (als zwingende Voraussetzung für das Informations- und Auskunftsrecht des Ermessensbegünstigten; Argument: «... soweit es seine Rechte betrifft ...») ändert das Vorliegen einer Stiftungsaufsicht nach der hier vertretenen Ansicht allerdings nichts. Zusammengefasst bedeutet dies, dass es nach der alten Rechtslage zur Erlangung der Stellung als «Begünstigungsberechtigten» des (bei-) statutarischen Ausschlusses jeglichen Ermessens der Stiftungsorgane hinsichtlich (1) der Identität des Begünstigten, (2) des Zeitpunkts des Zuwendungsanspruches sowie (3) der Höhe der Begünstigung bedurfte.

Durch die Wortwahl des Stiftungsgesetzgebers 2008 im § 6 Abs. 1 («Anspruch auf einen auch der Höhe nach bestimmten oder bestimmaren Vorteil») kann geschlossen werden, dass ein «Begünstigungsberechtigter» gemäss dieser Bestimmung – und eben kein Ermessensbegünstigter gem. § 7 – nur dann vorliegt, wenn in Anlehnung an die o.a. Judikatur des OGH zur alten Rechtslage gem. § 78 Abs. 2 TrUG die Bestimmungen der Stiftungszusatzurkunde (Beistatut) jegliches Ermessen des Stiftungsrates, auch hinsichtlich der zeitlichen Fälligkeit und der Höhe des Anspruchs, ausschliessen. Ansonsten, d.h. bei Vorliegen eines entsprechenden Ermessensspielraums des Stiftungsrates hinsichtlich der Identität des Begünstigten, der zeitlichen Fälligkeit des Zuwendungsanspruches oder der Höhe der Begünstigung, wird dieser als Ermessensbegünstigter gem. § 7 Abs. 1 S. 1 zu qualifizieren sein,<sup>20</sup> der wie folgt lautet: «Ermessensbegünstigt ist derjenige, der dem durch den Stifter benannten Begünstigtenkreis angehört und dessen mögliche Begünstigung in das Ermessen des Stiftungsrates oder einer anderen dazu berufenen Stelle gestellt ist.»

Wie die vorstehenden Ausführungen zeigen, hat jener Begünstigte, dessen Begünstigung durch den Stifter fixiert wurde und dem Stiftungsrat diesbezüglich keinen Spielraum für eine Ermessensentscheidung offengelassen hat, einen ggf. auch gerichtlich durchsetzbaren Rechtsanspruch gegen die Stiftung auf Gewährung des vom Stifter zugesicherten Genusses (vgl. die Überschrift zu § 6: «Begünstigter mit Rechtsanspruch»). Im Vergleich dazu entsteht gem. § 7 Abs. 1 ein rechtlicher Anspruch des Ermessensbegünstigten «auf einen bestimmten Vorteil aus dem Stiftungsvermögen oder den Stiftungserträgen [...] in jedem Fall erst mit gültiger Beschlussfassung des Stiftungsrates oder des sonst dafür zuständigen Organs (§ 28) über eine tatsächliche Ausschüttung an den entsprechenden Ermessensbegünstigten ...». D.h., solange der Stiftungsrat auf der Grundlage der Stiftungsstatuten, Beistatuten oder der Reglemente nur den geringsten Ermessensspielraum (hinsichtlich der Person des Begünstigten, der Höhe oder dem Zeitpunkt der

Begünstigung) hat und in Ausübung dieses Ermessens noch keinen Ausschüttungsbeschluss gefasst hat, hat der Begünstigte als «Ermessensbegünstigter» keinen vermögensrechtlichen Anspruch gegenüber der Stiftung. Nach diesem ersten Schritt der Abgrenzung zwischen dem Begünstigungsberechtigten und dem Ermessensbegünstigten nach dem Kriterium der vermögensrechtlichen Rechtsposition wird im Folgenden geprüft, welche Informations- und Auskunftsrechte diesen beiden Begünstigtenarten haben.

### Anspruch auf Informations- und Auskunftsrechte

Aufgrund der allgemeinen Beschränkung der Einsichtnahme-rechte des § 9 Abs. 1 und der Informations- und Auskunftsrechte der Begünstigten des § 9 Abs. 2 der Begünstigten durch die Wortfolge «soweit es seine Rechte betrifft», steht ausser Zweifel, dass für den Begünstigungsberechtigten gem. § 6 Abs. 1 aufgrund seines aktuellen Vermögensrechtsanspruches gegenüber der Stiftung ein umfassendes Informations- und Auskunftsrecht i.S. des § 9 Abs. 1 und Abs. 2 besteht.

Demgegenüber stellt sich bei den Ermessensbegünstigten gem. § 7, die – solange der Stiftungsrat keinen entsprechenden Ausschüttungsbeschluss gem § 7 Abs. 2 gefasst hat – noch keinen oder unter Umständen gar nie einen vermögensrechtlichen Anspruch gegenüber der Stiftung haben werden, die Frage, ob diese – zumindest nach dem Gesetzeswortlaut – überhaupt bzw. bejahendenfalls, welche Informations- und Auskunftsrechte sie haben. Diese Frage wird bei der Auslegung der §§ 6 bis 9 nach dem Wortsinn zu verneinen sein, auch wenn dieses Ergebnis der Auslegung weder vom Gesetzgeber gewollt noch aus der Sicht der Foundation Governance wünschenswert ist. Wenn man bedenkt, dass – wie dem BuA zu entnehmen ist – «die Ermessenstiftung in der Praxis die Regel und die Begünstigungsberechtigung die Ausnahme ist»,<sup>21</sup> würde das aus Sicht des Gesetzgebers und der Rechtsanwender ein enormes Kontrollvakuum bedeuten.

Folgendes Beispiel aus der täglichen Treuhandpraxis soll dies veranschaulichen: Das Beistatut (die Stiftungszusatzurkunde)

<sup>20</sup> Auch *Arnold*, Privatstiftungsgesetz, § 5 Rz 28, S.48 spricht bei seinem Definitionsversuch des Begriffs des Ermessensbegünstigten gem. österr. Privatstiftungsgesetz vom Fehlen eines klagbaren Anspruchs des identifizierten Destinatärs, da Höhe, Art oder Fälligkeit der Zuwendung noch einer weiteren Konkretisierung durch eine dazu berufene Stelle oder den Stiftungsvorstand bedürfen oder wenn die Ausschüttung im Ermessen des Stiftungsvorstandes liegt.

<sup>21</sup> BuA 2008, S.63. Diese Feststellung deckt sich auch mit der langjährigen persönlichen Berufserfahrung des Autors mit liechtensteinischen Stiftungen.

## Dr. Alexander Lins, Stiftungsrechtsreform: Informations- und Auskunftsrechte von (Ermessens-) Begünstigten – Hat der Gesetzgeber seine Ziele erreicht?

einer liechtensteinischen Stiftung bestimmt: «... Erstbegünstigte auf Lebenszeit am gesamten Vermögen und Ertrag der Stiftung ohne Einschränkung sind der Stifter und seine Ehefrau ...» Bei der Klärung der Frage, ob der Stifter und seine Ehefrau Begünstigungsberechtigte mit Rechtsanspruch gem. § 6 Abs. 1 oder «lediglich» Ermessensbegünstigte und somit Begünstigte ohne Rechtsanspruch gem. § 7 sind, ist zu prüfen, ob dem Stiftungsrat gem. der o.a. Bestimmung im Beistatut nach dem o.a. Prüfungsschema ein Ermessensspielraum hinsichtlich der Identität der Begünstigten, der Höhe des Begünstigungsanspruchs oder des Zeitpunkts des Zuwendungsanspruches eingeräumt wurde. Unter Zugrundelegung der o.a. Rechtsprechung des OGH,<sup>22</sup> wonach «in jedem Fall aber jegliches Ermessen der Stiftungsorgane hinsichtlich der Höhe und auch des Zeitpunktes der Bezugsberechtigung ausgeschlossen sein» muss, ist festzustellen, dass der Stiftungsrat nach dem Wortlaut des o.a. Beispiels im eigenen Ermessen entscheiden kann, irgendwann – solange der Stifter und seine Ehefrau leben («auf Lebenszeit») – eine Ausschüttung aus dem Vermögen oder dem Ertrag der Stiftung zukommen zu lassen.

Somit sind im o.a. Beispiel der Stifter und seine Ehefrau Ermessensbegünstigte, die gem. § 7 Abs. 1 dem durch den Stifter benannten Begünstigtenkreis angehören und deren mögliche Begünstigung in das Ermessen des Stiftungsrates gestellt ist. Dadurch sind sie Begünstigte ohne Rechtsanspruch und wären somit nach dem Wortlaut des § 9 Abs. 1 und Abs. 2 (soweit es seine Rechte betrifft) von den Informations- und Auskunftsrechten ausgeschlossen. Dem Dilemma, dass für die weitaus überwiegende Zahl von Stiftungen, deren Begünstigte Ermessensbegünstigte sind und somit entsprechend der o.a. Argumentation kontrollfrei wären, versucht die Regierung in ihrem BuA<sup>23</sup> wie folgt zu entgehen: Es gelte, zwischen den Kontroll- und Informationsinteressen der Ermessensbegünstigten, denen die Regierung gegenüber den Begünstigungsberechtigten eine «weniger gesicherte Rechtsposition» attestiert, und den Interessen der Stiftung abzuwägen. Die Regierung kommt hierbei zum Schluss, dass grundsätzlich jeder Ermessensbegünstigte, der «aktuell eine Leistung erhalten kann» (womit hier wohl die Anwärter auf die Ermessensbegünstigung i.S.d. § 7 Abs. 1 S. 2 ausgeschlossen werden sollen) und nicht Begünstigter einer der Stiftungsaufsicht unterliegenden (gemeinnützigen) Stiftung ist, informationsberechtigt i.S.d. § 9 Abs. 1 und Abs. 2 ist.

Auch wenn die Ziele der Regierung auf der Basis dieser Interessensabwägung nach der hier vertretenen Ansicht richtig sind, so fehlt diesen – wie oben dargelegt – die klare rechtliche Basis im Gesetzeswortlaut. Und eine in diesem Bereich mangelhafte Logistik durch erläuternde Bemerkungen im Rahmen des BuA

den durchaus legitimen Interessen des Gesetzgebers «zurechtbiegen» zu wollen, scheint fragwürdig. Wünschenswert wäre eine deutliche Definition im Gesetzestext. Grundsätzlich ist im Sinne der Vermeidung eines Kontrollvakuums nach der hier vertretenen Ansicht zu befürworten, dass trotz fehlender gesetzlicher Grundlage (wie oben nachzuweisen versucht wird) eine Möglichkeit der Kontrolle der zweckkonformen Stiftungsgebarung auch für Stiftungen mit Ermessensbegünstigten besteht, welche – wie bereits oben ausgeführt – die überwiegende Zahl der liechtensteinischen Stiftungen darstellen. Abgesehen von den alternativen Kontrollmöglichkeiten,<sup>24</sup> welche je nach den Gegebenheiten des Einzelfalls mehr oder weniger praktikabel sind (zusätzliche Kosten bei der Einrichtung eines Kontrollorgans; grundsätzliche steuer- und zivilrechtliche «Transparenz»-Probleme beim Widerrufsvorbehalt des Stifters; Kosten- und Öffentlichkeitsaspekte bei Unterstellung unter die Stiftungsaufsicht etc.), stellt sich die Frage, ob i.S.d. Foundation Governance nicht nur eine gesetzeskonforme, sondern – solange der Gesetzesbuchstaben nicht angepasst ist – auch eine sachgerechte Lösung für Informations- und Auskunftsrechte und somit Kontrollmöglichkeiten für Ermessensbegünstigte möglich ist.

Bei diesen Überlegungen sollte nicht übersehen werden, dass in der Stiftungspraxis nicht nur jene Fälle von Ermessens-(begünstigten)stiftungen vorkommen, wie dies im o.a. Beispiel mit den «Erstbegünstigten» (Stifter und Ehegattin), welche zu Lebzeiten am gesamten Vermögen und Ertrag der Stiftung ohne Einschränkung begünstigt sind, dargestellt ist. Vielfach – gerade bei Stifter bzw. Begünstigten aus dem angelsächsischen Raum – werden die Begünstigten definiert als «members of a class/circle of beneficiaries», d.h. als Mitglieder eines Kreises von Begünstigten. Dieser Kreis kann u.U. sehr weit, d.h. eine grosse Anzahl von Personen betreffend, gefasst sein, aus dem die Bestimmung zum aktuell Begünstigungsberechtigten in das Ermessen des Stiftungsrates bzw. einer anderen dazu berufenen Stelle gestellt ist. Ergänzend gibt der Stifter in solchen

<sup>22</sup> Wobei in Erinnerung gerufen wird, dass der Zweck der der Entscheidung des OGH vom 05.06.2003 zugrundeliegenden Stiftung gemeinnützig war und somit unter der Stiftungsaufsicht stand.

<sup>23</sup> Siehe BuA 2008, S. 62 f.

<sup>24</sup> Folgende Möglichkeiten stehen dem Stifter zur Verfügung: Der gänzliche Ausschluss von Begünstigteninformations- und -auskunftsrechten ist möglich, wenn der Stifter selbst die Kontrolle wahrnimmt, wobei er sich den Widerruf der Stiftung und die Letztbegünstigung vorbehalten haben muss (§ 10); der Stifter die Stiftung der Aufsicht der Stiftungsaufsichtsbehörde unterstellt hat (§ 12). Der teilweise Ausschluss von Begünstigteninformations- und -auskunftsrechten ist durch Einrichtung eines Kontrollorgans möglich (§ 11).

## Dr. Alexander Lins, Stiftungsrechtsreform: Informations- und Auskunftsrechte von (Ermessens-) Begünstigten – Hat der Gesetzgeber seine Ziele erreicht?

Fällen üblicherweise die Bedingungen für die Ermessensentscheidung detailliert im Rahmen der Stiftungsdokumente selbst bzw. in einem «letter of wishes» bekannt. Bei Stiftungen mit einer grossen Anzahl von Ermessensbegünstigten könnte der Stiftungsrat mit Auskunftsbegehren «lahmgelegt» und von seiner Zweckerfüllung abgehalten werden.

Eine denkbare, allerdings auf der Basis des bestehenden Stiftungsrechts zu titulierende «Verlegenheits»-Lösung könnte darin bestehen, dass je nach unterschiedlicher Gestaltung des Ermessensspielraums des Stiftungsrates durch den Stifter verschiedene Kategorien von informations- und auskunftsberechtigten Ermessensbegünstigten vorgegeben werden, wobei jeweils nur die konkreteste Begünstigtenstufe unter den Ermessensbegünstigten kontrollberechtigt sind. Wenn z.B. bei einer Kategorie von Ermessensbegünstigten als Teil des Begünstigtenkreises nur die Zugehörigkeit zum Begünstigtenkreis, nicht aber deren Höhe der Begünstigung (am Ertrag oder Vermögen der Stiftung) oder Zeitpunkt der Ausschüttung an diese vom Stifter festgelegt ist, bei einer zweiten Kategorie aber auch die Höhe des Anspruchs feststeht und der Stiftungsrat nur hinsichtlich des Zeitpunkts noch einen Ermessensspielraum hat, sollte m.E. lediglich der letzten Kategorie von Ermessensbegünstigten ein Kontrollrecht eingeräumt werden. Hierfür spricht, dass diese Kategorie von Ermessensbegünstigten, da sie am unmittelbarsten z.B. von einer widmungswidrigen Verwendung des Stiftungsvermögens betroffen wären, somit im Vergleich zu den anderen, von ihren Begünstigungsansprüchen weiter entfernten Kategorien schutzwürdiger sind.

### Anwartschaftsberechtigter

Neben dem Begünstigungsberechtigten gem. § 6 Abs. 1 zählt der Anwartschaftsberechtigte gem § 6 Abs. 2 zu den «Begünstigten mit Rechtsanspruch»<sup>25</sup> und wird wie folgt definiert: «Anwartschaftsberechtigter ist derjenige, der nach Eintritt einer aufschiebenden Bedingung oder bei Erreichung eines Termins, insbesondere nach dem Wegfall eines im Rang vorgehenden Begünstigten, einen rechtlichen Anspruch hat, aufgrund der Stiftungsurkunde, der Stiftungszusatzurkunde oder eines Reglements eine Begünstigungsberechtigung zu erlangen.»

Keine Informations- und Auskunftsrechte hat der Anwartschaftsberechtigte auf eine Ermessensbegünstigung gem. § 7 Abs. 1 S. 2. Wie die Regierung zutreffender Weise ausführt, soll nur derjenige Anwartschaftsberechtigte informationsberechtigt sein, der eine Begünstigungsberechtigung erhalten soll, da dessen Vermögensinteressen bereits berührt seien, bevor er Begünstigter werde. Dadurch werde diesem der Schutz künftiger rechtlich gesicherter Ansprüche ermöglicht.<sup>26</sup>

Im BuA stellt die Regierung fest, dass der Anwartschaftsberechtigte, «der zwar eine Begünstigungsberechtigung erlangen soll, aber noch keine unentziehbare Rechtsposition erlangt hat, weil entweder seine Begünstigung oder die Stiftung als solche widerrufen werden kann»,<sup>27</sup> nicht anspruchsberechtigt ist. Obwohl nicht im Gesetz verankert, ist nach der hier vertretenen Ansicht zu befürworten, dass bei Vorliegen einer Widerrufsmöglichkeit des Stifters der Anwartschaftsberechtigte nicht ausreichend schutzwürdig ist, um ihm entsprechende Kontrollrechte zu verleihen, da der Stifter die Kontrolle des Stiftungsrates z.B. durch Bestimmung anderer Begünstigter oder durch Vorbehalt des Widerrufsrechts in Kombination mit seiner eigenen Letztbegünstigung die Kontrolle des Stiftungsrates selbst ausüben kann (§ 10).

Denkbar ist auch, dass die Rechtsposition eines Anwartschaftsberechtigten nicht nur bei Widerruf seiner Begünstigungsstellung oder der Stiftung durch den Stifter selbst entziehbar ist, sondern auch durch andere Umstände, die u.U. auch in der Willensbildung des Begünstigten selbst liegen, die aufschiebende Bedingung zu seinen Lebzeiten nie eintreten lassen. Beispielsweise könnte ein Stifter – wie in der Realität durchaus denkbar – in den Begünstigungsbestimmungen vorsehen, dass seine Kinder erst nach «Abschluss eines Universitätsstudiums» oder unter der Bedingung, dass der «Sohn/die Tochter eine Ehe nach jüdischem Glauben abschliesst», begünstigt werden. Es ist sehr fraglich, ob der-/diejenige Anwartschaftsberechtigte, welcher/-e von vorneherein die Beendigung eines Studiums für sich ausschliesst bzw. an eine Ehe nach christlichem Glauben eingegangen ist, ein besonders schutzwürdiges Interesse an der Kontrolle der Stiftung hat, aus der er mit grösster Wahrscheinlichkeit nicht mehr Begünstigter werden wird.<sup>28</sup> Sämtliche Anwartschaftsberechtigte – unabhängig von der Möglichkeit bzw. Wahrscheinlichkeit ihres Eintritts in die Begünstigungsberechtigung – mit sehr weitreichenden Informations- und Auskunftsrechten auszustatten, kann darüber hinaus hinsichtlich der Befriedigung Letzterer u.U. zu hohen Kosten der Stiftungsverwaltung zu Lasten des Stiftungsvermögens führen und somit zu Lasten der Ausschüttungen an Begünstigte selbst gehen.

<sup>25</sup> Siehe Überschrift zu § 6.

<sup>26</sup> Siehe BuA 2008, S. 62.

<sup>27</sup> Siehe BuA 2008, a.a.O.

<sup>28</sup> Die Frage einer allfälligen Sittenwidrigkeit solcher und ähnlicher Einschränkungen der Rechte von Begünstigten soll in diesem Zusammenhang nicht näher erörtert werden.

## Dr. Alexander Lins, Stiftungsrechtsreform: Informations- und Auskunftsrechte von (Ermessens-) Begünstigten – Hat der Gesetzgeber seine Ziele erreicht?

### Letztbegünstigter

Auch dem Letztbegünstigten nach § 8 Abs. 1, also «derjenige, dem gemäss Stiftungsurkunde oder Stiftungszusatzurkunde ein nach Durchführung der Liquidation der Stiftung verbleibendes Vermögen zukommen soll», stehen sämtliche Informations- und Auskunftsrechte nach § 9, allerdings erst nach der Auflösung der Stiftung (§ 9 Abs. 3), zu. Dadurch soll eine Kontrolle der Stiftungsgebarung auch für den Zeitraum der Abwicklung der Stiftung gewährleistet werden.

### c) Inhalt und Umfang der Informations- und Auskunftsrechte der Begünstigten

Hinsichtlich der Einsichtnahmerechte in die organisationsrechtlichen Grundlagen (Abs. 1) und der weiteren Auskunfterteilungsrechte (Abs. 2 S. 1 und 2) der Begünstigten normiert § 9: (1) «Der Begünstigte hat, soweit es seine Rechte betrifft, Anspruch auf Einsichtnahme in die Stiftungsurkunde, die Stiftungszusatzurkunde und allfällige Reglemente; (2) Er hat ferner, soweit es seine Rechte betrifft, Anspruch auf Auskunftserteilung, Berichterstattung und Rechnungslegung. Zu diesem Zweck hat er das Recht, Einsicht in alle Geschäftsbücher und Papiere zu nehmen und Abschriften herzustellen sowie alle Tatsachen und Verhältnisse, insbesondere das Rechnungswesen, persönlich oder durch einen Vertreter zu prüfen und zu untersuchen (...).»

Diese Bestimmungen sind den Bestimmungen des alten Stiftungsrechts gem. Art. 552 Abs. 4 PGR i.V.m. § 39 Abs. 4 und § 68 TrUG nachgebildet. Trotz der in § 68 Abs 1 und Abs 2 enthaltenen Dispositivbestimmungen (z.B. § 68 Abs. 1 TrUG: «... soweit sich nicht aus Gesetz oder Treuanordnung oder aus den Umständen etwas anderes ergibt...») und der Verweisungsnorm des Art. 552 Abs. 4 PGR, die das TrUG nur dann für anwendbar erklärt, «soweit sich aus den nachfolgenden Bestimmungen oder den Stiftungsstatuten ... nicht Abweichungen ergeben», hat der OGH in den vergangenen Jahren Ansätze in Richtung eines zwingenden Charakters der Informations- und Auskunftsrechte entwickelt, welche nunmehr im § 9 ihren Niederschlag gefunden haben. Die Regierung verweist daher in ihren Materialien<sup>29</sup> zur Frage des Umfangs der Informations- und Auskunftsrechte und der Einschränkung durch den Einschub «soweit es seine Rechte betrifft» auf die bisher dazu vertretenen Ansichten des OGH in seiner Entscheidung vom 23.07.2004, 2 CG 2001.52. Darin nahm der u.a. OGH zum inhaltlichen und zeitlichen Umfang der Informations- und Auskunftsrechte Stellung und hielt fest, dass die Rechte des Begünstigten gem. dem Gesetzeswortlaut grundsätzlich dann beschränkt seien, wenn die Berechtigten nicht am gesamten Stiftungsvermögen, sondern nur an Teilen desselben beteiligt und begünstigt seien.

Wenn aber ein Begünstigungs- oder Anwartschaftsberechtigter – wenngleich mit einer Quote – am gesamten Vermögen und Ertrag der Stiftung teilhabe, dann betreffen nach dem OGH alle Geschäftsfälle und die gesamte Gebarung, einschliesslich aller historischen Unterlagen seine Interessen. Aufsehenerregend in diesem Urteil war auch die Feststellung, dass ein quotenmässig Begünstigungsberechtigter grundsätzlich in alle Unterlagen Einsicht nehmen kann, und zwar auch dann, wenn diese die Vergangenheit betreffen.

Daraus kann für das neue Stiftungsrecht u.a. abgeleitet werden: (1) Auskunftsbeglehen eines von mehreren Begünstigten betreffend die Rechnungslegung können nur dann beschränkt auf dessen Begünstigungsberechtigung erteilt werden, wenn er nicht quotenmässig am gesamten Vermögen und Ertrag, sondern an einem ihm alleine zurechenbaren Vermögen und Ertrag Begünstigter ist; (2) Eine zeitliche Beschränkung der Auskunftspflicht des Stiftungsrates in die Vergangenheit kommt nur dann in Betracht, wenn aufgrund der zehnjährigen Aufbewahrungspflicht die entsprechenden Geschäftsbücher und Papiere bzw. Unterlagen (§ 26 i.V.m. Art. 1059 PGR) nicht mehr vorhanden sind. In einer jüngeren Entscheidung hat der OGH<sup>30</sup> allerdings hinsichtlich der zeitlichen Dimension der Begünstigten- und Anwartschaftsberechtigten, «soweit es deren Rechte betrifft» (§ 68 Abs. 1 TrUG), festgestellt, dass diese Auskunftsrechte erst mit der Erlangung der Destinatärsstellung entstehen und sich in zeitlicher Hinsicht nur auf das in diesem Zeitpunkt vorhandene Stiftungsvermögen und dessen weitere Verwaltung erstrecken können. Die Informationsrechte bezögen sich nach § 68 Abs. 1 TrUG auch nur auf den «Stand und die Anlage» des Vermögens und es könne dem Gesetz nicht entnommen werden, dass die Stiftungsverwaltung verpflichtet wäre, jedem Nachfolgedestinatär alle bis zur Gründung der Stiftung zurückreichenden Geschäftsbücher und Papiere geschweige denn auch solche Dokumente zur Einsicht vorzulegen, die über den Willen des Auftraggebers der Stiftungserrichtung Aufschluss geben.<sup>31</sup> Angesichts dieser jüngsten, hinsichtlich der zeitlichen Komponente der Begünstigtenkontrollrechte sehr einschränkenden Auslegung des OGH zum § 68 Abs. 1 TrUG und der wesentlich weitergehenden Ansicht der Gesetzesmaterialien<sup>32</sup> wird erst die künftige Rechtsprechung für Klarheit über die zeitliche Dimension der Begünstigteninformations- und auskunftsrechte sorgen.

<sup>29</sup> BuA 2008, S. 64.

<sup>30</sup> OGH 07.02.2008, 4 Cg 2005.305, LES 2008, 272 (274).

<sup>31</sup> Anderer Ansicht *Schauer*, in: Das neue liechtensteinische Stiftungsrecht, 2008, S. 33 ff.

<sup>32</sup> BuA 2008, S. 64.

#### d) Gesetzliche Beschränkungen der Begünstigten-Kontrollrechte

##### Auskunftsverweigerung bei Missbrauchsabsicht

Die Informations- und Kontrollrechte der Begünstigten haben ihre Grenzen bei den schutzwürdigen Interessen, vor allem mögliche Geheimhaltungsinteressen der Stiftung und anderer Begünstigungs- und Anwartschaftsberechtigten. Für diese schutzwürdigen Interessen wird jedoch ein hoher Massstab anzusetzen sein, um den Informations- und Kontrollrechten der Berechtigten gerecht zu werden. Trotz des grundsätzlich zwingenden Charakters der Informations- und Auskunftsrechte zur Wahrung des Stiftungszweckes und Sicherung der Interessen der Begünstigten ist aber nach Meinung der Regierung bei Vorliegen schutzwürdiger Geheimhaltungsinteressen der Stiftung und anderer Begünstigter eine entsprechende Interessensabwägung vorzunehmen.

Auf der Basis der bisherigen Missbrauchsregel in § 68 Abs. 3 TrUG hat der OGH<sup>33</sup> im Zuge dieser Interessensabwägung klar zum Ausdruck gebracht, dass ein Auskunftsbegehren missbräuchlich sei, wenn es nicht der Kontrolle des Stiftungsvermögens diene und wenn der Stiftung aus der Preisgabe von Informationen materielle oder immaterielle Nachteile drohen oder ein konkreter Anlass besteht, dass solche Informationen für stiftungsfremde Zwecke verwendet werden. Einem Geheimhaltungsinteresse eines anderen Begünstigten – auch gegenüber Steuerbehörden – könne auch durch die Abdeckung der Namen und weiteren Identifikationsmerkmalen in den Geschäftsbüchern und Papieren Rechnung getragen werden. Umgekehrt könne sich ein Informationsrecht von Destinatären trotz eines statutarischen Ausschlusses ergeben, wenn ein schützenswertes Bedürfnis des Begünstigten nach sofortiger und umfassender Information besteht, wie dies beispielsweise bei konkretem Verdacht von Unregelmässigkeiten und/oder Gesetzes- oder Statutenverletzungen der Fall wäre.

##### Beschränkung aus «wichtigen Gründen zum Schutz des Begünstigten»

Gem § 9 Abs. 2 letzter Satz trägt der Gesetzgeber dem – gelegentlich vorkommenden – Bedürfnis von Stiftern Rechnung, wonach diese in Sorge um die Entwicklung ihrer Kinder, sollten diese im Rahmen der Informations- und Auskunftserteilung durch den Stiftungsrat in Erfahrung bringen, dass sie wohlhabend sind, dem Stiftungsrat im Rahmen einer Ermessensentscheidung die Möglichkeit der Verweigerung der Informationen erlauben (sog. «Verwöhneffekt»<sup>34</sup>).

#### 3.3 Alternativen zu den Begünstigten-Kontrollrechten

Der liechtensteinische Gesetzgeber hat sich hinsichtlich der Entscheidung, ob die im Rahmen der Foundation Governance auszuübende Kontrolle («checks and balances») durch ein gesetzlich zwingend einzurichtendes Organ oder durch die Begünstigten selbst (subsidiär kann der Stifter andere Kontrollmöglichkeiten vorsehen) zugunsten letzterer Variante entschieden<sup>35</sup> und stellt folgende drei Alternativen zur Verfügung:

##### aa) Widerrufsrecht des Stifter

Durch den Vorbehalt des Widerrufsrechts in der Stiftungsurkunde (gem. § 16 Abs. 2 Z. 4 i.V.m. § 30) und der Letztbegünstigung (welcher normalerweise in der Stiftungszusatzurkunde/Beistatut geregelt ist) kann der Stifter,<sup>36</sup> zumindest solange dieser selbst bzw. bei mehreren Stiftern gem. § 10 Abs. 2, solange der zuletzt vorhandene Stifter noch lebt sämtliche Begünstigte von ihrem Informations- und Auskunftsrecht ausschliessen. Dieser Bestimmung liegt der Gedanke zugrunde, dass in diesem Fall die Vermögensinteressen noch beim Stifter/den Stiftern liegen. Zur Vermeidung von kontrollfreien Stiftungen kann der Stifter auf diese Rechte nicht verzichten.<sup>37</sup> Im Interesse als Stifter kann dieser für sich entscheiden, ob er das Recht ausübt.

##### bb) Kontrollorgan

Im Vergleich zum vollständigen Ausschluss von Informations- und Auskunftsrechten von Begünstigten durch den Widerrufs- und Letztbegünstigtenvorbehalt des Stifters des § 10 bleibt bei der Einrichtung des Kontrollorgans des § 11 den Begünstigten noch ein «Kernbereich» an Kontrollrechten erhalten. Diese Informationsrechte beziehen sich jedoch nur auf den Zweck und die Organisation der Stiftung sowie auf seine eigene Rechtsstellung. Die Richtigkeit kann der Begünstigte durch Einsichtnahme in die Stiftungsurkunde, die Stiftungszusatzurkunde und die Reglemente überprüfen. Der Begünstigte hat aber beispielsweise – wie aus dem BuA<sup>38</sup> hervorgeht – kein Recht darauf, die Namen der Mitbegünstigten und die an diese erbrachten

<sup>33</sup> OGH 23.07.2004, 2 Cg 2001.52, LES 2005, 392.

<sup>34</sup> OGH 29.04.1996, 3 C 452/92-39; zusammenfassend bei *Summer*, Kontrolle, 36 ff.

<sup>35</sup> Vgl den Vorbehalt gem. § 9 Abs. 5 zugunsten der «Ausnahmen gem. §§ 10 bis 12».

<sup>36</sup> Sollte die Stiftung gem. § 4 Abs. 3 durch einen indirekten Stifter errichtet worden sein (was in der Liechtensteinischen Treuhandpraxis der Regelfall ist), dann gilt als Stifter i.S.d. § 10 der Geschäftsherr (Machtgeber).

<sup>37</sup> BuA 2008, S. 67.

<sup>38</sup> BuA 2008, S. 68.

## Dr. Alexander Lins, Stiftungsrechtsreform: Informations- und Auskunftsrechte von (Ermessens-) Begünstigten – Hat der Gesetzgeber seine Ziele erreicht?

Ausschüttungen oder Informationen über das im Eigentum der Stiftung stehende Vermögen zu erfahren.

Zur Unabhängigkeit der Kontrollstelle aus der Sicht des Gewaltentrennungsaspekts der Foundation Governance verpflichtet § 11 Abs. 3 und verweist diesbezüglich auf die entsprechenden Bestimmungen zum Unabhängigkeitsgebot der Revisionsstelle im § 27 Abs. 2, weshalb ein Begünstigter der Stiftung nicht gleichzeitig (Mitglied des) Kontrollorgan(s) sein kann. Über die jährliche Überprüfung der Stiftungsverwaltung muss ein Bericht erstattet werden. Die Begünstigten können vom Stiftungsrat und vom Kontrollorgan die Übermittlung des Berichts verlangen (§ 11 Abs. 5). Bei Verletzungen des Gesetzes oder der Stiftungsdokumente sowie bei Feststellung von Tatsachen, die die Stiftung gefährden, ist den Begünstigten, soweit diese dem Kontrollorgan bekannt sind, und dem Gericht Mitteilung zu machen, das erforderlichenfalls aufsichtsrechtliche Massnahmen ergreifen kann. Eine verpflichtende Einrichtung einer Revisionsstelle (§ 27 Abs. 1), wie sie § 20 PSG mit dem Stiftungsprüfer vorsieht, kennt das liechtensteinische Stiftungsrecht nur für gemeinnützige, d.h. der Aufsicht der Stiftungsaufsichtsbehörde unterstehende Stiftungen, nicht aber für privatnützige Stiftungen. Selbstverständlich kann auch der Stifter einer privatnützigen Stiftung diese freiwillig der jährlichen Überprüfung durch die Revisionsstelle unterziehen. Dies ist neben der Kontrollmöglichkeit des Stifters gem. § 10 die einzige Möglichkeit, wie der Stifter die Begünstigten gänzlich von deren Informations- und Auskunftsrecht fernhalten kann.

### cc) Weitere Kontrollmechanismen

Neben den Informations- und Auskunftsrechten der Begünstigten sieht der Gesetzgeber weitere Kontrollmöglichkeiten vor. Teilweise erfüllen diese von den Begünstigten unabhängig ihre Kontrollfunktion (Stiftungsaufsicht), zum Teil spielt der Stifter oder die Begünstigten hierbei eine aktive Rolle durch Einsitznahme in Organe, wobei im Sinne des Gewaltentrennungsprinzips («checks and balances») ggf. Unvereinbarkeiten beachtet werden müssen.

## 4. Resümee

Auch wenn es nach der hier vertretenen Ansicht dem liechtensteinischen Gesetzgeber grundsätzlich gelungen ist, ein modernes Stiftungsrecht zu schaffen und trotz der in anderen Bereichen des neuen Stiftungsrechts unzweifelhaft erzielten Errungenschaften, wie die Ausräumung von Rechtsunsicherheiten und die Klärung offener Rechtsfragen (z.B. die treuhänderische Stiftungerrichtung, Stifterrechte, Ausgestaltung des Stiftungszwecks), muss hinsichtlich der für die Rechtspraxis bedeutsamen Gesetzesbestimmungen zu den Informations- und Auskunftsrechten von (Ermessens-)Begünstigten festgestellt werden, dass hier nach wie vor grösste Rechtsunsicherheit besteht und i.S.d. Foundation Governance klare gesetzliche Bestimmungen für eine angemessene Transparenz vermisst werden. Nach Ansicht des Autors scheint daher eine entsprechende Anpassung des Gesetzestextes angezeigt.

## Pressemitteilung

*Mitteilungen der Presse heissen Pressemitteilungen, obwohl sie meist nicht Mitteilungen der Presseorgane sind, sondern Mitteilungen an die Presse. Sie informieren in einer Sprache, die so manches einblendet, was sonst nicht zu sehen wäre und manches ausblendet, was jeder sieht. Wir zeigen u.a. ein topaktuelles Beispiel aus dem Presse- und Informationsamt der Regierung (siehe hierzu die Pressemitteilung vom 03.06.2009 in diesem Heft auf S.68 und den nachfolgenden Beitrag von Hosp, S.48 ff.)*

### pafl: Deutscher Botschafter zu Gesprächen in Vaduz

Vaduz (ots) – Vaduz, 5. Juni (pafl) – Der Botschafter der Bundesrepublik Deutschland, Axel Berg, weilte am 5. Juni 2009 zu Arbeitsgesprächen in Vaduz. Bei Regierungschef Klaus Tschütscher wurde insbesondere der Stand der mit Deutschland geführten Verhandlungen zu einem Abkommen im Steuerbereich besprochen. Anschliessend traf sich Botschafter Berg mit Regierungsrätin Aurelia Frick zu einem Höflichkeitsbesuch und allgemeinen Informationsaustausch zu bilateralen und internationalen Themen.

# Abkommen betreffend Informationsaustausch in Steuersachen zwischen den USA und Liechtenstein

Mag. Thomas Hosp, LL.M. (International Tax Law), Wirtschaftsprüfer, Steuerberater<sup>1</sup>

## 1. Ausgangslage

Wie bekannt wurde im Dezember 2008 mit einem Dogma gebrochen und erstmals mit einem anderen Staat – konkret: den USA – ein Abkommen zum steuerlichen Austausch von Informationen nach den Vorgaben der OECD abgeschlossen.<sup>2</sup> Das Thema des grenzüberschreitenden Informationsaustausches in Steuersachen ist nicht neu, sondern beschäftigt sämtliche Akteure im internationalen Steuerrecht (Regierungen, Verwaltungen, Rechtsprechung und Berater) seit Jahrzehnten. Bereits seit mehr als zehn Jahren beschäftigt sich auch die OECD intensiv mit der Thematik des schädlichen Steuerwettbewerbs.<sup>3</sup> In den Jahren ab 2000 und insbesondere nach dem 11.09.2001 hat sich der Fokus innerhalb des «Harmful Taxation Project» auf die Problematik der Steueroasen verschoben.<sup>4</sup> Im Jahr 2002 veröffentlichte die OECD ein Musterabkommen für den steuerlichen Informationsaustausch (Tax Information Exchange Agreement Model, TIEA-M).<sup>5</sup> Dieses Musterabkommen sieht einen steuerlichen Informationsaustausch zwischen den OECD-Mitgliedstaaten und den von der OECD identifizierten Steueroasen vor.<sup>6</sup>

Das Ergebnis der letzten Zeit – insbesondere der letzten Monate – ist beeindruckend und stellt klar, in welche Richtung man sich bewegt: Bis dato wurden von den OECD-Staaten mehr als 50 TIEA mit Steueroasen abgeschlossen.<sup>7,8</sup>

## 2. Informationsaustausch in Steuersachen mit den USA (TIEA) – Grundzüge

### a) Geltungsbereich und erfasste Steuern

Art. 1 des Übereinkommen zwischen der Regierung des Fürstentums Liechtenstein und der Regierung der Vereinigten Staaten von Amerika über die Zusammenarbeit und den Informationsaustausch in Steuersachen (TIEA) vom 08.12.2008 normiert, dass die zuständigen Behörden der USA und Liechtensteins einander Unterstützung durch Austausch von *Informationen* leisten, die für die Anwendung und Vollstreckung der jeweiligen innerstaatlichen gesetzlichen Vorschriften betreffend die unter dieses Übereinkommen fallenden Steuern voraussichtlich bedeutsam sind, einschliesslich Informationen, die für die Fest-

legung, Veranlagung, Vollstreckung oder Erhebung von Steuern in Bezug auf Personen, die diesen Steuern unterliegen, oder die Untersuchung und Verfolgung von Steuerstrafsachen voraussichtlich bedeutsam sind. Dieser weit gefasste Geltungsbereich

<sup>1</sup> Der Autor ist Wirtschaftsprüfer im Fürstentum Liechtenstein, Wirtschaftstreuhandler und Steuerberater in Österreich und Präsident der IFA Landesgruppe Liechtenstein.

<sup>2</sup> Übereinkommen zwischen der Regierung des Fürstentums Liechtenstein und der Regierung der Vereinigten Staaten von Amerika über die Zusammenarbeit und den Informationsaustausch in Steuersachen (TIEA) vom 08.12.2008.

<sup>3</sup> OECD, Harmful Tax Competition – An Emerging Global Issue (1998).

<sup>4</sup> So auch: *Herbst/Brehm*, Tax Information Exchange Agreement Model – Informationsaustausch mit Steueroasen, IWB Nr. 14 vom 27.07.2005, Fach 10 International Gr. 2, 1854 ff; siehe hierzu z.B. OECD, Tax Co-operation: Towards a Level Playing Field – 2008 Assessment by the Global Forum on Taxation; OECD, Tax Co-operation: Towards a Level Playing Field – 2007 Assessment by the Global Forum on Taxation.

<sup>5</sup> Siehe hierzu z.B. auch *Oberson*, The OECD Model Agreement on Exchange of Information – a Shift to the Applicant State. Bulletin for international fiscal documentation (IBFD) 2003, Volume 57, No 1, 14 ff.

<sup>6</sup> OECD, Agreement on Exchange of Information on Tax Matters (2002).

<sup>7</sup> Z.B.: The United Kingdom–British Virgin Islands (29.10.2008), Denmark–Guernsey (28.10.2008), Denmark–Jersey (28.10.2008), Faroes–Guernsey (28.10.2008), Faroes–Jersey (28.10.2008), Finland–Guernsey (28.10.2008), Finland–Jersey (28.10.2008), Greenland–Guernsey (28.10.2008), Greenland–Jersey (28.10.2008), Iceland–Guernsey (28.10.2008), Iceland–Jersey (28.10.2008), Norway–Guernsey (28.10.2008), Norway–Jersey (28.10.2008), Sweden–Guernsey (28.10.2008), Sweden–Jersey (28.10.2008), Australia–British Virgin Islands (27.10.2008), Isle of Man–United Kingdom (29.09.2008), Jersey–Germany (04.07.2008), Netherlands Antilles–Spain (10.06.2008), Guernsey–Netherlands (25.04.2008), Isle of Man–Ireland (24.04.2008), Bermuda–United Kingdom (04.12.2007), Denmark–Isle of Man (30.10.2007), Faroes–Isle of Man (30.10.2007), Finland–Isle of Man (30.10.2007), Greenland–Isle of Man (30.10.2007), Iceland–Isle of Man (30.10.2007), Isle of Man–Norway (30.10.2007), Isle of Man–Sweden (30.10.2007), Jersey–Netherlands (20.6.2007), Netherlands Antilles–New Zealand (01.03.2007), Australia–Netherlands Antilles (01.03.2007), Antigua & Barbuda–Australia (30.01.2007), Australia–Bermuda (15.11.2005), Isle of Man–Kingdom of The Netherlands (12.10.2005).

<sup>8</sup> Beispiele für TIEA mit den USA: Antigua and Barbuda, Aruba, The Bahamas, Barbados, The British Virgin Islands, The Cayman Islands, The Channel Islands, Costa Rica, Dominica, The Dominican Republic, Grenada, Guyana, Honduras, The Isle of Man, The Marshall Islands, Mexico, Peru, St. Lucia, Trinidad and Tobago.

## Mag. Thomas Hosp, Abkommen betreffend Informationsaustausch in Steuersachen zwischen den USA und Liechtenstein

stellt einen klaren Paradigmenwechsel in der Aussensteuer-Politik des Fürstentums Liechtenstein und eine fundamentale Ausweitung des derzeit sehr restriktiven Informationsaustausches dar: Es ist kein Fiskaldelikt, weder Steuerhinterziehung noch Steuerbetrug erforderlich, um Informationen auszutauschen.

Hinsichtlich der Definition «*criminal tax matters*» (Steuerstrafsachen) ist bedeutsam, dass hierbei das Prinzip der doppelten Strafbarkeit – wie in den TIEA der USA üblich<sup>9</sup> – aufgegeben wird. So normiert das TIEA USA – FL Folgendes: «*criminal tax matters means tax matters involving intentional conduct which is liable to prosecution under the criminal laws of the requesting party;...*»<sup>10</sup> Demnach ist das Vergehen des Steuerpflichtigen **nur** nach der Rechtsansicht des anfragenden Staates – in der Praxis werden dies wohl immer die USA sein – zu beurteilen. Das Prinzip der doppelten (beiderseitigen) Strafbarkeit als Grundvoraussetzung für einen Informationsaustausch wurde damit aufgegeben. Auch dies stellt ein Novum in Liechtenstein dar.

In der Regel sind von den Abkommen auf Seiten der USA alle «*federal taxes*» und auf Seiten der anderen Vertragspartei alle direkten Steuern sowie etwaige Erbschaft- oder Schenkungssteuern erfasst.<sup>11</sup> Dies trifft auch auf das Abkommen mit Liechtenstein zu.<sup>12</sup> Eine Einschränkung auf indirekte Steuern und Zölle ist nicht erfolgt.

### b) Detaillierungsgrad des Ersuchen und Art der Auskunftserteilung

Jedes Auskunftersuchen muss möglichst detailliert abgefasst sein («...*shall be framed with the greatest degree of specificity possible...*»<sup>13</sup>) und unter anderem Folgendes enthalten:<sup>14</sup>

- Die Identität des Steuerzahlers, dessen steuerrechtliche oder strafrechtliche Verantwortung in Frage steht;
- die Zeitspanne, in Bezug auf welche die Informationen verlangt werden;
- die Art der verlangten Informationen und die Form, in der die ersuchende Vertragspartei diese Informationen zu erhalten wünscht;
- die Gründe zur Annahme, dass die verlangten Informationen für die Verwaltung und Vollstreckung der Steuern der ersuchenden Vertragspartei mit Bezug auf die bezeichnete Person voraussichtlich bedeutsam sind;
- die Gründe zur Annahme, dass die verlangten Informationen sich bei der ersuchten Vertragspartei oder im Besitz oder unter der Kontrolle einer Person innerhalb des Hoheitsgebietes der ersuchten Partei befinden;

- soweit bekannt, den Namen und die Adresse jeder Person, von der angenommen wird, dass die ersuchten Informationen in deren Besitz oder unter deren Kontrolle sind;
- eine Erklärung, dass die ersuchende Vertragspartei in der Lage wäre, die verlangten Informationen zu beschaffen und zur Verfügung zu stellen, falls die ersuchte Vertragspartei ein vergleichbares Ersuchen stellen würde;
- eine Erklärung, dass die ersuchende Vertragspartei alle angemessenen, ihr in ihrem Hoheitsgebiet zur Verfügung stehenden Mittel zur Beschaffung der Informationen ausgeschöpft hat, ausgenommen solche, die unverhältnismässig grosse Schwierigkeiten mit sich bringen würden.

Damit soll sichergestellt werden, dass bloss «*fishing expeditions*» oder «*fact finding expeditions*» ausgeschlossen sind.<sup>15</sup> Die Praxis wird zeigen, wie detailliert diese Auskunftersuchen gestellt werden und vor allem welche Anforderungen die in Liechtenstein zuständige Behörde daran stellen wird. Hier liegt vermutlich ein relativ hoher Grad an Ermessen vor und Konflikte sind möglicherweise vorprogrammiert, wenn nicht von Anbeginn an klare Regelungen (Verwaltungsanweisungen) in Liechtenstein aufgestellt werden. *Die Auskunft wird in jedem Fall nur auf Ersuchen erteilt werden; demnach sind Spontanauskünfte unzulässig.*<sup>16</sup>

Diese Auskünfte werden ohne Rücksicht darauf erteilt, ob die ersuchte Vertragspartei diese Auskünfte für eigene steuerliche Zwecke benötigt oder ob das Verhalten, das Gegenstand der Ermittlungen ist, nach den gesetzlichen Vorschriften der ersuchten Vertragspartei eine Straftat darstellen würde, wäre es im Hoheitsgebiet der ersuchten Vertragspartei erfolgt.<sup>17</sup> Die ersuchende Behörde stellt nur dann ein Auskunftersuchen, wenn sie die erbetenen Auskünfte nicht durch andere Massnahmen in ihrem eigenen Gebiet erlangen konnte.<sup>18</sup>

<sup>9</sup> Vgl. z.B. TIEA USA – Guernsey, Art 4 (1).

<sup>10</sup> Vgl. z.B. TIEA USA – FL, Art 4 (1).

<sup>11</sup> Vgl. z.B. TIEA USA – Guernsey, Art 3.

<sup>12</sup> Vgl. TIEA USA – FL, Art 3.

<sup>13</sup> TIEA USA – FL, Art 5 (2) erster Satz.

<sup>14</sup> Im Detail: TIEA USA – FL, Art 5 (2).

<sup>15</sup> In diesem Sinne auch die Stellungnahme der Regierung vom 29.10.2008.

<sup>16</sup> TIEA USA – FL, Art 5 (1).

<sup>17</sup> TIEA USA – FL, Art 5 (3).

<sup>18</sup> Vgl. TIEA USA – FL, Art 5 (3).

### c) Die Auswirkung auf das Bank- und Treuhändergeheimnis

Die Behörde des ersuchten Vertragsstaates – dies wird wohl in der Regel Liechtenstein sein – muss, sofern sie die angefragten Informationen nicht bereits direkt vorliegen hat, nach eigenem Ermessen alle geeigneten Massnahmen zur Beschaffung der erforderlichen Informationen ergreifen, auch wenn sie diese Auskünfte selbst nicht für eigene steuerliche Zwecke benötigen.<sup>19</sup>

Weiters kann die ersuchte Vertragspartei durch den Verweis auf das Bankkunden- oder Treuhändergeheimnis nicht in jedem Fall die Auskunftsbeglehen verweigern. Dies ergibt sich aus der Betrachtung von zwei Bestimmungen im TIEA der USA mit Liechtenstein: Die erste Bestimmung besagt, dass beispielsweise folgende Auskünfte in Übereinstimmung mit dem Abkommen erteilt bzw. eingeholt werden müssen:<sup>20</sup>

- **Informationen im Besitz von Banken**, anderen Finanzinstituten und jeglichen Personen, einschliesslich Bevollmächtigter und Treuhänder, die als Agent oder in treuhänderischer Eigenschaft handeln;
- Informationen über die *Eigentumsverhältnisse* an Gesellschaften und anderen Rechtsträgern, Gemeinschaften und anderen Personen; im Falle von *Stiftungen*, Informationen betreffend die *Stifter, Mitglieder des Stiftungsrats und die Begünstigten*; im Falle von *Trusts*, Informationen betreffend *Settlors, Trustees und die Begünstigten*;

Die zweite Bestimmung besagt, dass der ersuchte Staat – in der Regel wohl Liechtenstein – nicht zur Preisgabe eines Handels-, Industrie-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnisses verpflichtet werden kann. In weiter Folge wird jedoch klargestellt, dass gerade die im vorherigen Absatz angeführten Auskünfte von Banken und Treuhänder **nicht** per se als ein solches Geheimnis oder Geschäftsverfahren gelten.<sup>21</sup> Damit werden das Bankkundengeheimnis und das Treuhändergeheimnis (stark) ausgehöhlt.<sup>22</sup> Auch dies stellt einen Paradigmenwechsel in der liechtensteinischen Tradition dar.

### d) Sonstiges

Zusätzlich wird normiert, dass – zumindest in der Theorie – auch Steuerprüfungen im Ausland durchgeführt werden können: Die ersuchende Vertragspartei kann bei angemessener Vorankündigung darum ersuchen, dass die ersuchte Vertragspartei, soweit dies nach deren Recht zulässig ist, Vertretern der zuständigen Behörde der ersuchenden Vertragspartei die Ein-

reise in das Gebiet der ersuchten Vertragspartei zur Befragung natürlicher Personen und Prüfung von Unterlagen gestattet, soweit die betreffenden natürlichen oder anderen Personen dem im Voraus schriftlich zugestimmt haben. Auf Ersuchen der zuständigen Behörde einer Vertragspartei kann die zuständige Behörde der anderen Vertragspartei gestatten, dass Vertreter der zuständigen Behörde der erstgenannten Vertragspartei während des relevanten Teils einer Steuerprüfung im Gebiet der letztgenannten Vertragspartei anwesend sind.<sup>23</sup>

## 3. Fazit

Das Abkommen über den Informationsaustausch, welches am 01.01.2010 in Kraft treten soll, stellt zweifelsohne einen Paradigmenwechsel in der Informationspolitik des Fürstentums Liechtenstein dar. Es sichert jedoch auch den für die liechten-

<sup>19</sup> Vgl. TIEA USA – FL, Art. 5 (4): «If the information in the possession of the competent authority of the requested party is not sufficient to enable it to comply with the request for information, the requested party shall take all relevant information gathering measures to provide the requesting party with the information requested, notwithstanding that the requested party may not, at that time, need such information for its own tax purposes».

<sup>20</sup> Vgl. zB TIEA USA – FL, Art 5 (6): «Each party shall ensure that it has the authority, for the purposes referred to in Article 1 of this Agreement and subject to Article 2 of this Agreement, to obtain and provide, through its competent authority and upon request: a) information held by banks, other financial institutions, and any person, including nominees and trustees, acting in an agency or fiduciary capacity; (b) (i) information regarding the ownership of companies and other legal entities, including within the constraints of Article 2 of this Agreement, information on all persons in an ownership chain; (ii) in the case of partnerships, information regarding the identities of the members of the partnership; (iii) in the case of trusts, information on the settlors, trustees and beneficiaries; and (iv) in the case of foundations, information on the founders, members of the foundation council, and beneficiaries...».

<sup>21</sup> TIEA USA – FL, Art. 7 (2): «Dieses Übereinkommen auferlegt den Vertragsparteien keinerlei Verpflichtung, (a) Informationen zur Verfügung zu stellen, die nach den gesetzlichen Vorschriften der ersuchten Vertragspartei (i) dem Anwaltsgeheimnis unterliegen oder (ii) irgendwelche Handels-, Geschäfts-, Industrie-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnisse oder Geschäftsverfahren enthalten, vorausgesetzt, dass Informationen, welche ansonsten keine Handels-, Geschäfts-, Industrie-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnisse oder Geschäftsverfahren darstellen würden, nicht lediglich als solche behandelt werden dürfen, weil sie sich im Besitz von Banken, anderen Finanzinstituten, oder von Personen, einschliesslich Bevollmächtigter und Treuhänder, befinden, die als Agent oder in treuhänderischer Eigenschaft handeln,...».

<sup>22</sup> Kritisch hierzu aus der Sicht der Schweiz z.B. *Oberson* im Zusammenhang mit dem TIEA Modell der OECD: *Oberson*, The OECD Model Agreement on Exchange of Information – a Shift to the Applicant State. Bulletin for international fiscal documentation (IBFD) 2003, Volume 57, No 1, 14 ff (16).

<sup>23</sup> Vgl. TIEA USA – FL, Art. 6.

steinischen Banken so wichtigen QI-Status für die nächsten sechs Jahre und öffnet ein Tor für weitere Abkommensverhandlungen mit den USA.<sup>24</sup> Auf der anderen Seite ist dieses Abkommen kein Liechtenstein-Spezifikum, sondern stellt nochmals klar, in welche Richtung sich die internationale Finanzwelt insbesondere im Bereich der Steueroasen entwickelt. Auch die EU hat gegenüber dem Fürstentum Liechtenstein Druck aufgebaut und fordert Kooperation von Liechtenstein beim Austausch von

Steuerinformationen und das Abkommen des Fürstentums mit den USA wird vermutlich als Standard herangezogen werden.<sup>25</sup> In letzter Konsequenz wird diese Entwicklung alle Finanzzentren in so genannten Steueroasen treffen. Insofern besteht zumindest auf dem Papier wieder eine «Waffengleichheit».

<sup>24</sup> Vgl. Anhang zum TIEA USA –FL, Ziff 7 und 10.

<sup>25</sup> So z.B. Frey, Die Front bröckelt, Liechtensteiner Vaterland, 12.2.2009.

## Aktuelle Probleme der Übergangsbestimmungen im neuen Stiftungsrecht

Univ.-Prof. Dr. Martin Schauer, lic. iur. Marcus Rick, Dr. Bernd Hammermann<sup>1</sup>

### I. Grundlagen

Jede Änderung von rechtlichen Rahmenbedingungen wirft zwangsläufig die Frage nach dem künftigen Schicksal bestehender Rechtsverhältnisse auf: Sollen sie weiterhin dem alten Recht oder nach dessen Inkrafttreten dem neuen Recht unterworfen sein? Dies gilt besonders, wenn es sich um langfristige oder gar auf Dauer angelegte Rechtsverhältnisse wie etwa solche handelt, die einer Stiftung entspringen. Der Gesetzgeber hat dabei zwei gegenläufige Interessen zu beachten: Auf der einen Seite steht das Interesse der rechtsunterworfenen Personen, die ihre Rechtsverhältnisse auf der Grundlage bestimmter Rahmenbedingungen und im Vertrauen auf deren Fortgeltung begründet haben. Dieses Vertrauen wird enttäuscht, wenn das Rechtsverhältnis nunmehr anderen Normen unterliegt. Auf der anderen Seite steht der Gestaltungswille des Gesetzgebers, dem es aus ordnungspolitischen Gründen daran gelegen sein kann, dass das neue Recht auch auf bestehende Rechtsverhältnisse angewendet wird.

Wegen der hohen Relevanz des Themas für die Praxis und wegen der grossen Bedeutung der Stiftung als Rechtsform ist es nicht verwunderlich, dass das Übergangsrecht im neuen Stiftungsrecht verhältnismässig breiten Raum einnimmt und zum Teil recht detaillierte Bestimmungen enthält. Sedes materiae ist der Abschnitt II. des neuen Stiftungsrechts.<sup>2</sup> Dieser Abschnitt besteht aus vier Artikeln. Die hauptsächlichen Rechtsgrundlagen für die Massgeblichkeit des alten oder des neuen Stiftungsrechts für Altstiftungen sind in Art. 1 enthalten. Art. 2 regelt die Sanierung von Altstiftungen, die keine ausreichende Zweckbestimmung aufweisen. Inhalt und System dieser Regelungen

sind zunächst kurz darzustellen, bevor bestimmte Einzelfragen erörtert werden. Artikel 3 enthält einige Strafbestimmungen, Artikel 4 gilt für stiftungsartig organisierte Anstalten. Auf diese beiden Artikel wird in der Folge nur soweit eingegangen, wie dies für die Ausführungen zu Art. 1 und 2 erforderlich ist.

### II. Art. 1: Anwendung des neuen Rechts auf alte Stiftungen

#### A. Partielle Anwendung alten und neuen Rechts als Kompromisslösung

Art. 1 der Übergangsbestimmungen gilt für sämtliche Altstiftungen. Darunter sind jene Stiftungen zu verstehen, die vor dem Inkrafttreten des neuen Stiftungsrechts, also vor dem 01.04.2009,<sup>3</sup> bereits bestanden haben.<sup>4</sup> Vor dem Hintergrund der möglichen Extrem Lösungen, nämlich das alte Stiftungsrecht für bereits bestehende Stiftungen unverändert fortbestehen zu lassen oder diese Stiftungen vollständig dem neuen Stif-

<sup>1</sup> Dr. Bernd Hammermann ist Leiter des Grundbuch- und Öffentlichkeitsregisteramts, Vaduz; lic. iur. Marcus Rick ist Rechtsanwalt und Partner bei Sele Frommelt & Partner Rechtsanwälte AG sowie Negele Sele Frommelt & Partner Treuunternehmen, Vaduz; Univ.-Prof. Dr. Martin Schauer ist Professor am Institut für Zivilrecht der Universität Wien und war als Berater bei der Vorbereitung des neuen Stiftungsrechts tätig.

<sup>2</sup> LGBl. 2008 Nr. 220.

<sup>3</sup> Art. III LGBl. 2008 Nr. 220.

<sup>4</sup> Zum Sonderfall, der vor 01.04.2004 errichteten, aber erst danach in das Öffentlichkeitsregister eingetragenen gemeinnützigen Stiftung Jakob, Liechtensteinische Stiftung, Vaduz 2009, Rz 604.

tungsrecht zu unterwerfen, sieht Art. 1 einen Kompromiss vor.<sup>5</sup> Grundsätzlich unterliegen alte Stiftungen weiterhin dem alten Stiftungsrecht (Art. 1 Abs. 1).<sup>6</sup> Neues Stiftungsrecht wird auf Altstiftungen jedoch vor allem in drei Bereichen angewendet (Art. 1 Abs. 4 Satz 1).<sup>7</sup> Dabei handelt es sich um

- die Bestimmungen über die *interne und externe Foundation Governance*.<sup>8</sup> Namentlich kommen die neuen Bestimmungen über die Informations- und Auskunftsrechte der Begünstigten, das Kontrollorgan, die Stiftungsaufsichtsbehörde sowie die Konzentration der Zuständigkeit für die Erlassung hoheitlicher Massnahmen beim Gericht auch auf Altstiftungen zur Anwendung.
- Ferner sind die neuen Bestimmungen über das Rechtsverhältnis zum Grundbuch- und Öffentlichkeitsregisteramt auch auf Altstiftungen anzuwenden. Dies gilt im Einzelnen für die *Eintragungspflicht* sowie bei nicht eintragungspflichtigen Stiftungen für das Modell der *Gründungs- und Änderungsanzeige*.
- Schliesslich gelten die neuen Bestimmungen über die *Änderung der Stiftungserklärung* durch *Stiftungsorgane* oder durch den *Richter* auch für Altstiftungen.

Da die Art der Governance sowie die Eintragungspflicht nach neuem Recht entscheidend vom Stiftungszweck abhängen, sind überdies die neuen Begriffe der Privatnützigkeit und Gemeinnützigkeit für alte Stiftungen massgeblich. Dabei schadet es nicht, dass Art. 552 § 2 PGR im Katalog der auf Altstiftungen anwendbaren Vorschriften in Art. 1 Abs. 2 Satz 1 nicht erwähnt wird. Denn bezüglich der Eintragungspflicht wird in Art. 1 Abs. 2 Satz 7 ausdrücklich auf Art. 552 § 2 PGR verwiesen. Bezüglich der Aufsicht durch die Stiftungsaufsichtsbehörde wird Art. 552 § 29 PGR für anwendbar erklärt, wobei sich aus dem systematischen Zusammenhang ergibt, dass es sich bei dem in dieser Bestimmungen verwendeten Begriff der gemeinnützigen Stiftung nur um jenen gemäss Art. 552 § 2 PGR handeln kann.<sup>9</sup>

Gleichwohl behält das alte Stiftungsrecht beträchtliche Anwendungsbereiche. Dies gilt beispielsweise für die Organisation des Stiftungsrats. Das neue Recht sieht eine Mindestzahl von zwei Mitgliedern vor (Art. 552 § 24 Abs. 2 PGR). Diese Bestimmung gilt nicht für Altstiftungen, so dass bei diesen – wenn der Stiftungsrat nur aus einem Mitglied besteht – kein Bedarf für eine Ergänzung besteht. Auch die neu kodifizierte Business Judgment Rule (Art. 182 Abs. 2 PGR),<sup>10</sup> durch die für das Verwaltungsorgan einer Verbandsperson – und somit auch für den Stiftungsrat – ein haftungsfreier Kernbereich unternehmerischen Ermessens geschaffen werden soll, wurde nicht

ausdrücklich auf Altstiftungen als anwendbar erklärt. Da die Rechtsprechung jedoch die Business Judgment Rule bereits bisher als für Stiftungen und andere Verbandspersonen relevant erachtete,<sup>11</sup> dürfte es nicht zu einer materiellen Änderung der Rechtslage kommen.

Ferner ist zu beachten, dass mangels einer gegenteiligen Anordnung in Art. 1 auch der bisherige Art. 552 Abs. 4 PGR aF und somit die Bestimmungen des TrUG<sup>12</sup> auf bestehende Stiftungen weiterhin zur Anwendung gelangen, soweit diese analogiefähig<sup>13</sup> sind und das neue Stiftungsrecht nicht eigenständige Regeln enthält, die qua Übergangsbestimmungen auch auf altrechtliche Stiftungen zur Anwendung gelangen.<sup>14</sup>

<sup>5</sup> Zu den Gründen Bericht und Antrag der Regierung an den Landtag des Fürstentums Liechtenstein betreffend die Totalrevision des Stiftungsrechts, Nr. 13/2008, S. 33 f, 126 f; Tschütscher, Das neue liechtensteinische Stiftungsrecht – Entstehungsgeschichte und Gesamtüberblick, LJZ 2008, 79 (82); vgl. auch Jakob, a.a.O., Rz 601 ff; Schauer in Schauer (Hrsg.), Kurzkomentar zum liechtensteinischen Stiftungsrecht (2009), Übergangsbestimmungen Art. 1 Rn 1.

<sup>6</sup> Artikelangaben ohne nähere Bezeichnung beziehen sich auf die Übergangsbestimmungen in Abschnitt II des LGBI. 2008 Nr. 220.

<sup>7</sup> Tabellarische Übersicht bei Schauer in Schauer (Hrsg.), Kurzkomentar, Art. 1 Rz 2; vgl. auch Jakob, a.a.O., Rz 605 ff.

<sup>8</sup> Zur Foundation Governance als thematischer Schwerpunkt des neuen Stiftungsrechts BuA Nr. 13/2008, S. 17 f, 28 ff und passim; vertiefend dazu Schauer, Grundelemente des neuen liechtensteinischen Stiftungsrechts und die rechtsvergleichende Perspektive, in Hochschule Liechtenstein, Institut für Finanzdienstleistungen (Hrsg.), Das neue liechtensteinische Stiftungsrecht (2008), S. 7 (28 ff); Jakob, Ausgewählte Aspekte des neuen Stiftungsrechts aus rechtsvergleichender und internationaler Perspektive, in Hochschule Liechtenstein, Institut für Finanzdienstleistungen (Hrsg.), Das neue liechtensteinische Stiftungsrecht (2008), S. 45 (53 ff); derselbe, Die Liechtensteinische Stiftung (2009), Rz 442 ff.

<sup>9</sup> Ähnlich wie hier Jakob, a.a.O., Rz 613 f; vgl. auch Tschütscher, LJZ 2008, 82.

<sup>10</sup> Zur Business Judgment Rule im liechtensteinischen Recht Gasser, Neue Pflichten und Gestaltungsmöglichkeiten des Stiftungsrates, in: Hochschule Liechtenstein, Institut für Finanzdienstleistungen (Hrsg.), Das neue Liechtensteinische Stiftungsrecht (2008) 155 (157 ff); Hosp, Neue Haftungsregeln für Stiftungsvorstände in Liechtenstein, ZfS 2008, 91; Jakob, a.a.O., Rz 348 ff; Schauer in Schauer (Hrsg.), Kurzkomentar, Art. 182 Abs. 2 Rz 1 ff.

<sup>11</sup> OGH 08.01.2004, 10 HG 2002.58-39, LES 2005, 174 (178); vgl. auch OGH 12.01.2006, 8 CG.2005.117, LES 2006, 456 (460); zum Trust OGH 14.07.2007, 10 HG 2003.17, LES 2008, 82 (vgl. zu diesen Entscheidungen auch Gasser, Neue Pflichten, in Hochschule Liechtenstein [Hrsg.], Stiftungsrecht 159 ff); zur AG OGH 04.08.2008, 10 CG. 2004.358, LJZ 2008, 101.

<sup>12</sup> Art. 932a §§ 1 bis 170 PGR.

<sup>13</sup> OGH 04.09.2003, 1 CG.2002.47-33, LES 2004, 190.

<sup>14</sup> Wie bspw. die Bestimmungen über die Auskunfts- und Informationsrechte der Begünstigten gemäss Art. 552 §§ 9–12 PGR.

## B. Handlungspflichten des Stiftungsrats

### 1. Aufsichtspflichtige Stiftungen

#### a) Deklarationspflicht gegenüber der Stiftungsaufsichtsbehörde

Um die Kontrolle von Altstiftungen durch die neue Stiftungsaufsichtsbehörde zu ermöglichen, müssen sich der Aufsicht unterworfenen Stiftungen entsprechend deklarieren. Deshalb sieht Art. 1 Abs. 4 Satz 2 vor, dass die Mitglieder des Stiftungsrats der Stiftungsaufsichtsbehörde eine entsprechende Anzeige erstatten müssen, wenn die Stiftung der Aufsicht durch die Stiftungsaufsichtsbehörde unterliegt. Massgeblich ist hierfür Art. 552 § 29 PGR des neuen Stiftungsrechts, der gemeinnützige Stiftungen sowie solche privatnützige Stiftungen, die durch eine Bestimmung der Stiftungsurkunde der Aufsicht unterstellt sind, der Aufsicht durch die Stiftungsaufsichtsbehörde unterwirft. Ob die Stiftung gemeinnützig ist, ist nach Art. 552 § 2 Abs. 2 iVm Art. 107 Abs. 4a PGR zu beurteilen.<sup>15</sup> Die Anzeige muss innerhalb von sechs Monaten nach dem Inkrafttreten des neuen Stiftungsrechts – also bis Ende September 2009 – erstattet werden. Ihre vorsätzliche oder fahrlässige Unterlassung ist mit Strafe bedroht (Art. 3 Abs. 2).

Die Anzeige muss unter Vorlage eines Registerauszugs erfolgen. Ein Registerauszug kann jedoch nur vorgelegt werden, wenn die Stiftung im Zeitpunkt der Anzeige bereits im Öffentlichkeitsregister eingetragen war. Dies trifft auf nach altem Recht errichtete Stiftungen mit gemeinnützigem Zweck nicht notwendigerweise zu. Da sowohl für die Anzeige an die Stiftungsaufsichtsbehörde als auch für die Erfüllung einer durch das neue Recht geschaffenen Eintragungspflicht ein Zeitraum von sechs Monaten ab dem Inkrafttreten des Gesetzes offen steht (Art. 1 Abs. 4 Satz 3 und Satz 7), lässt sich auch nicht die Ansicht vertreten, dass zunächst die Eintragung in das Öffentlichkeitsregister herbeigeführt werden muss, bevor die Anzeige über das Bestehen der Aufsicht durch die Stiftungsaufsichtsbehörde erfolgt. Vielmehr ist die Pflicht zur Vorlage des Registerauszugs teleologisch auf jene Fälle zu reduzieren, in denen die Stiftung im Zeitpunkt der Anzeige bereits im Öffentlichkeitsregister eingetragen ist. In der Praxis stellt sich diese Problematik allerdings nicht, da im Zusammenhang mit der Bestellung einer Revisionsstelle bzw. Eintragung einer Stiftung – dazu sogleich – sich eine weitere generelle Schwierigkeit ergibt, deren Lösung zugleich auch die Problematik des Registerauszugs für die Anzeige über das Bestehen der Aufsicht an die Stiftungsaufsichtsbehörde wesentlich entschärft.

#### b) Bestellung einer Revisionsstelle

Unterliegt eine Stiftung nach neuem Recht der Aufsicht durch die Stiftungsaufsichtsbehörde, so muss eine Revisionsstelle be-

stellt werden. Dies gilt auch für Altstiftungen, die wegen ihrer Gemeinnützigkeit oder wegen einer entsprechenden Anordnung in der Stiftungsurkunde der behördlichen Aufsicht unterworfen sind (Art. 1 Abs. 4 iVm Art. 552 § 29 iVm § 27 PGR). Eine Frist für die Antragstellung bei Gericht zur Bestellung der Revisionsstelle ist nicht vorgesehen. Daraus könnte man den Schluss ziehen, dass die entsprechenden Anträge bereits am Tag des Inkrafttretens des neuen Stiftungsrechts zu stellen gewesen wären. Wegen der Entlastung der Aufsichtsrichter vor der Prüfung der Gemeinnützigkeit als Vorfrage wird im Schrifttum die Meinung vertreten, dass eine sanktionsbewehrte Pflicht zur Einleitung des Bestellungsverfahrens erst nach der Erfüllung der Eintragungs- und Anzeigepflicht gemäss Art. 1 Abs. 4 zweiter und siebter Satz angenommen werden sollte.<sup>16</sup> Diese Ansicht greift zu kurz, weil sie den Umstand übersieht, dass die Revisionsstelle laut § 27 ein zwingendes Organ der Stiftung ist. Der Vollzug der Eintragung bedingt daher vorgängig die Bestellung der Revisionsstelle.<sup>17</sup>

In der Praxis hat sich nun folgendes Vorgehen etabliert: Nach der Anmeldung zur Eintragung einer gemeinnützigen Stiftung wird die Eintragung ins Öffentlichkeitsregister vollzogen, sofern die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt sind. Die Anmeldung der Eintragung der Revisionsstelle kann aber ohne gerichtlichen Beschluss über die Revisionsstellenbestellung nicht erfolgen. Im Sinne der Registerklarheit und –wahrheit wird im Bemerkungsfeld des Registereintrages auf die «Revisionsstellenpflicht gem. Art. 552 § 27» aber ausdrücklich hingewiesen. Die Eintragung der Revisionsstelle gem. § 19 Abs. 3 Ziff 7 im Öffentlichkeitsregister kann erst nach dem rechtskräftigen Abschluss des gerichtlichen Bestellungsverfahrens angemeldet werden.<sup>18</sup>

### 2. Anmeldung eintragungspflichtiger Stiftungen beim Grundbuch- und Öffentlichkeitsregisteramt

War eine Stiftung nach altem Recht nicht eintragungspflichtig, besteht aber eine Eintragungspflicht nach neuem Recht,<sup>19</sup> so muss der Stiftungsrat die Stiftung innerhalb von sechs Monaten

<sup>15</sup> Vgl. *Hammermann* in Schauer (Hrsg.), *Kurzkommentar*, § 29 Rz 5.

<sup>16</sup> *Lorenz* in Schauer (Hrsg.), *Art. 1 Rz 14*.

<sup>17</sup> § 27 iVm Art. 89 Abs. 6 Öffentlichkeitsregisterverordnung (idF LGBl. 2009 Nr. 115).

<sup>18</sup> Siehe Merkblatt betreffend das Verfahren zur Bestellung der Revisionsstelle (Art. 552 § 27 PGR, LGBl. 2008 Nr. 220) des Grundbuch- und Öffentlichkeitsregisteramts; (Fundstelle: [http://www.llv.li/pdf/llv-gboera-verfahren\\_zur\\_bestellung\\_revisionsstelle.pdf](http://www.llv.li/pdf/llv-gboera-verfahren_zur_bestellung_revisionsstelle.pdf)). Es gilt anzumerken, dass von Seiten des Amtes dieses Vorgehen nur für eine Übergangszeit zur Anwendung gelangen sollte, s. dort, FN 1.

<sup>19</sup> Vgl. dazu *Lorenz* in Schauer (Hrsg.), *Kurzkommentar*, Art. 1 Rz 13.

nach dem Inkrafttreten des Gesetzes – also erneut bis Ende September 2009 – zur Eintragung in das Öffentlichkeitsregister anmelden. Die Eintragung erfolgt mittels Anmeldung der einzutragenden Angaben laut Art. 552 § 19 unter Beifügung der für eine Registereintragung notwendigen Belege (Art. 961 PGR).<sup>20</sup> Diese Pflicht trifft jedes einzelne Mitglied des Stiftungsrats (Art. 1 Abs. 4 letzter Satz). Mit der pflichtgemässen Anmeldung zur Eintragung durch ein Stiftungsratsmitglied, ist diese Verpflichtung für alle anderen gleichermassen erfüllt.<sup>21</sup> Aus der Verweisung auf Art. 552 § 19 ergibt sich, dass bei Unterlassung der Anmeldung auch eine Eintragung aufgrund richterlicher Anordnung auf Antrag eines anderen Stiftungsbeteiligten, auf Anzeige des Grundbuch- und Öffentlichkeitsregisteramts oder von Amts wegen möglich ist. Zweck der Bestimmung ist es, trotz Pflichtversäumnis des Stiftungsrats eine Eintragung der Stiftung im Öffentlichkeitsregister herbeizuführen. Daraus ergibt sich aber auch, dass die Unterlassung der fristgerechten Anmeldung beim Register keinen Auflösungsgrund für die Stiftung darstellt und schon gar nicht einen ipso iure eintretenden Verlust ihrer Rechtspersönlichkeit herbeiführt.

### 3. «Überführungsanzeige»

Ist eine Stiftung weder nach altem noch nach neuem Recht eintragungspflichtig, so besteht vorerst keine Handlungspflicht des Stiftungsrats. Sobald sich jedoch bei der Stiftung eine Tatsache ändert, die bei der neuen Stiftung im Rahmen einer Änderungsanzeige (Art. 552 § 20 Abs. 3 PGR) dem Grundbuch- und Öffentlichkeitsregister mitzuteilen wäre, muss der Stiftungsrat eine Anzeige erstatten, die den Inhalt einer Gründungsanzeige hat (Art. 1 Abs. 2 Satz 1 iVm Art. 552 § 20 Abs. 2 PGR).<sup>22</sup> Es geht also gleichsam um die Nachholung einer Gründungsanzeige nach neuem Recht für nicht eintragungspflichtige Altstiftungen (Art. 1 Abs. 2). Für diese Anzeige hat in der Praxis die Bezeichnung «Überführungsanzeige» Verbreitung gefunden.<sup>23</sup> Der Begriff bringt plastisch zum Ausdruck, dass die nicht eintragungspflichtige Altstiftung hierdurch in das neue System der Kommunikation mit dem Grundbuch- und Öffentlichkeitsregisteramt durch Gründungs- und Änderungsanzeigen «überführt» wird. Diese Überführung zeitigt jedoch keine Auswirkungen auf das auf die Altstiftung anwendbare Recht gem. Art. 1. Für die Anzeige steht eine Frist von 30 Tagen, gerechnet ab dem Eintritt des die Änderung auslösenden Ereignisses offen (Art. 1 Abs. 2 Satz 1 iVm Art. 552 § 20 Abs. 1 und 3 PGR). Für Bestätigung der Richtigkeit durch einen qualifizierten Berufsträger gelten die Bestimmungen der Gründungsanzeige (Art. 1 Abs. 2 Satz 3 iVm Art. 552 § 20 Abs. 1 PGR). Die Unterlassung der fristgerechten Anzeige ist – ebenso wie die Unterlassung einer Gründungs- oder Änderungsanzeige bei einer neuen Stiftung – mit einer Ordnungsbusse bedroht (Art.

3 Abs. 1 iVm § 66c Abs. 1 und 2 SchlT PGR). Wird die Anzeige vorsätzlich oder schuldhaft mit unrichtigem Inhalt erstattet, so liegt eine gerichtlich strafbare Handlung vor (Art. 3 Abs. 2).

Der Inhalt der «Überführungsanzeige» erscheint jedoch in bestimmter Hinsicht zweifelhaft. Wie soeben erwähnt, muss sie grundsätzlich denselben Inhalt wie eine Gründungsanzeige nach neuem Recht haben. Zum Inhalt der Gründungsanzeige gehört auch die Bestätigung, dass sich das gesetzliche Mindestkapital in der freien Verfügung der Stiftung befindet (Art. 552 § 20 Abs. 2 Ziff 11 PGR). Dieses Erfordernis hat in der Praxis zur Frage geführt, ob der Stiftungsrat bei der «Überführungsanzeige» bestätigen muss, dass die Stiftung im gegenwärtigen Zeitpunkt über ein Vermögen im Ausmass des gesetzlichen Mindestkapitals verfügt. Gegen eine solche Auslegung spricht freilich der Umstand, dass es sich beim Erfordernis, wonach das Stiftungsvermögen im Ausmass des gesetzlichen Mindestkapitals bei der Gründung nicht nur versprochen, sondern tatsächlich geleistet wurde, um ein Merkmal des neuen Stiftungsrechts handelt, durch das eine Seriositätsschwelle für die Gründung einer Stiftung errichtet werden soll.<sup>24</sup> Es liegt auf der Hand, dass sich dieser Gesetzeszweck auf eine bereits bestehende Stiftung nicht anwenden lässt, wenn man bedenkt, dass weder das alte noch das neue Recht eine gesetzliche Pflicht zur Kapitalerhaltung kennen. Laut Art. 122 PGR musste bereits bisher eine Stiftung bei der Gründung gem. der Marginalie über ein «Mindestgrundkapital bzw. Mindesteigenvermögen» von CHF 30'000.– verfügen. Eine ausdrückliche Verpflichtung zur Vorlage eines Kapitalnachweises bestand nach altem Recht jedoch nicht. Allerdings wurde sowohl bei der Eintragung wie auch bei der Hinterlegung einer Stiftung nach altem Recht von Seiten des Grundbuch- und Öffentlichkeitsregisteramtes in ständiger Praxis eine Bestätigung verlangt, dass die Stiftung über CHF 30'000.– verfügt. Anknüpfend an diese Praxis muss die Verweisung im Recht der «Überführungsanzeige» auf Art. 552 § 20 Abs. 2 Ziff 11 PGR deshalb korrigierend interpretiert werden. Es kann nur darauf ankommen, dass der Stiftung das im Zeitpunkt

<sup>20</sup> Betr. der in § 19 Abs. 1 geforderte Bestätigung über das Verfügungsrecht über das gesetzliche Mindestkapital, s. sogleich unter Punkt «Überführungsanzeige».

<sup>21</sup> Siehe *Hammermann*, in: Schauer (Hrsg.), *Kurzkommentar* § 19 Rz 3.

<sup>22</sup> Vgl. auch BuA Nr 13/2008, S. 130.

<sup>23</sup> Vgl. etwa das Dokument «Fragen und Antworten zum neuen Stiftungsrecht» des Grundbuch- und Öffentlichkeitsregisteramtes vom 06.04.2009, S. 6.

<sup>24</sup> So in derselben Weise für die ähnliche Rechtslage im österreichischen Privatstiftungsrecht *Riel* in Doralt/Nowotny/Kalss, *Privatstiftungsgesetz* (PSG) (1995), § 4 Rz 11; von einer «Missbrauchsschranke» spricht *N. Arnold*, *Privatstiftungsgesetz*, (2007) § 4 Rz 2.

ihrer Errichtung massgebliche Mindestkapital gewidmet wurde. Nur dies muss vom Stiftungsrat bei der Überführungsanzeige bestätigt werden. Weder kommt es daher darauf an, ob das Vermögen tatsächlich geleistet wurde, noch ob das Vermögen im Zeitpunkt der Anzeige noch vorhanden ist. Der hier vertretene Standpunkt liegt auch der vom Grundbuch- und Öffentlichkeitsregisteramt kommunizierten Rechtsauffassung zugrunde.<sup>25</sup>

Wird eine «Überführungsanzeige» erstattet, so kann zugleich oder zu einem späteren Zeitpunkt die Herausgabe der bisher beim Grundbuch- und Öffentlichkeitsregisteramt hinterlegten Stiftungsurkunde und sonstigen Dokumente der Stiftung verlangt werden (Art. 1 Abs. 3). Es kommt also insoweit zu Gleichstellung mit nicht eintragungspflichtigen Neustiftungen, die ebenfalls nur noch eine Gründungsanzeige, aber keine Dokumente hinterlegen müssen. Die Herausgabe ist «an die Stiftung» durchzuführen, die dabei durch den Stiftungsrat als empfangsbefullmächtigtes Organ vertreten wird.<sup>26</sup> Um eine Herausgabe der Dokumente bereits vor dem Eintritt einer anzeigepflichtigen Tatsache zu ermöglichen, wird im Schrifttum vorgeschlagen, eine freiwillige «Erstanzeige» – wohl mit dem Inhalt einer Gründungsanzeige – zuzulassen,<sup>27</sup> wofür gute Gründe sprechen und bereits jetzt eine entsprechende Praxis besteht.

## C. Optionale Einrichtung eines Kontrollorgans

### 1. Allgemeines

Um den Altstiftungen ein sanftes Hinübergleiten in das neue Recht der Foundation Governance zu ermöglichen, kann ein Kontrollorgan nach Art. 552 § 11 PGR eingerichtet werden (Art. 1 Abs. 4). Diese Möglichkeit besteht grundsätzlich für jede Stiftung, die nach altem Recht errichtet wurde; da die Einrichtung des Kontrollorgans aber zur Einschränkung der Informations- und Auskunftsrechte der Begünstigten führt, dürfte sie wohl nur bei privatnützigen Altstiftungen praktische Bedeutung erlangen.

### 2. Die Einrichtung des Kontrollorgans durch den Stifter

Zuständig für die Einrichtung des Kontrollorgans ist primär der Stifter. Das Recht hierzu steht dem Stifter ex lege zu, so dass er auch dann hiervon Gebrauch machen kann, wenn er sich in der Stiftungserklärung kein Änderungsrecht vorbehalten hat. Es besteht auch dann, wenn der Stifter eine juristische Person ist, die sich nach neuem Recht grundsätzlich kein Änderungsrecht vorbehalten kann (Art. 552 § 30 Abs. 2 PGR).<sup>28</sup> Wurde die Stiftung entsprechend der regelmässigen Gründungspraxis durch einen Treuhänder errichtet, so ist mit dem Stifter der Treugeber gemeint, der nach neuem Recht auch als rechtlicher

Stifter gilt (Art. 552 § 4 Abs. 3 PGR). Er kann sich zur Ausübung des Änderungsrechts jedoch des Treuhänders bedienen. Dem Stifter steht es frei, welches Kontrollorgan er einrichtet (Revisionsstelle, bestimmt bezeichnete natürliche Person, Kontrolle durch den Stifter selbst). Für die fachliche Qualifikation und die Unabhängigkeit der Personen, die die Funktion des Kontrollorgans ausüben, gelten die Bestimmungen des neuen Rechts. Dasselbe gilt für die Bestellung der für die Ausübung der Organfunktion zuständigen Person durch das Gericht, wenn eine Revisionsstelle als Kontrollorgan eingerichtet wird (Art. 552 § 11 Abs. 2 Ziff 1 PGR).

### 3. Die Einrichtung des Kontrollorgans durch den Stiftungsrat

Subsidiär – nämlich wenn der Stifter verstorben oder geschäftsunfähig ist – kann der Stiftungsrat selbst ein Kontrollorgan einrichten (Art. 1 Abs. 4). Freilich steht dem Stiftungsrat nicht die gesamte Palette möglicher Kontrollorgane gemäss Art. 552 § 11 Abs. 2 offen, sondern nur die Möglichkeit zur Einrichtung einer Revisionsstelle (Art. 1 Abs. 4 Satz 5 iVm Art. 552 § 11 Abs. 2 Ziff 1 PGR). Dadurch wird gewährleistet, dass die verbindliche Auswahl der Person, die die Funktion der Kontrollstelle ausübt, stets dem Gericht vorbehalten bleibt. Hieran ändert auch der Umstand nichts, dass der Stiftungsrat dem Gericht zwei Vorschläge unterbreiten kann (Art. 552 § 11 Abs. 2 Ziff 1 iVm § 27 Abs. 3 Satz 2 PGR). Die Bestimmung einer natürlichen Person als Kontrollorgan gemäss Art. 552 § 11 Abs. 2 Z 2 durch den Stiftungsrat ist ausgeschlossen.<sup>29</sup> Dadurch wird verhindert, dass das kontrollierte Organ seinen eigenen Kontrolleur auswählt. Deshalb ist auch die gerichtliche Zuständigkeit des Gerichts zur Bestellung der Person, die die Funktion der Revisionsstelle ausübt, zwingend und kann durch die Stiftungserklärung nicht modifiziert werden.

Die Entscheidung zur Einrichtung eines Kontrollorgans bedarf eines Beschlusses des Stiftungsrats. Ob der Stiftungsrat von dieser Möglichkeit Gebrauch macht, liegt in seinem Ermessen.<sup>30</sup>

<sup>25</sup> Grundbuch- und Öffentlichkeitsregisteramt, Newsletter 3/2009 (Neues Stiftungsrecht – 2. Mitteilung), Seite 1; «Fragen und Antworten zum neuen Stiftungsrecht» (06.04.2009), Seite 6.

<sup>26</sup> Vgl zur Durchführung der Herausgaben den Newsletter 3/2009 des Grundbuch- und Öffentlichkeitsregisteramts, Pkt 3.

<sup>27</sup> Jakob, a.a.O., Rz 643.

<sup>28</sup> BuA Nr. 13/2008, 131; Jakob, a.a.O., Rz 628;

<sup>29</sup> Ebenso Lorenz in Schauer (Hrsg), Kurzkomentar, Art. 1 Rz 11.

<sup>30</sup> Strenger Lorenz in Schauer (Hrsg), Kurzkomentar, Art. 1 Rz 9, der für die Einrichtung des Kontrollorgans in sinngemässer Anwendung des Art. 552 § 32 einen sachlich gerechtfertigten Grund verlangt.

In der Praxis tritt manchmal die Frage auf, ob der Stiftungsrat auch in anderen Fällen als bei Tod oder Geschäftsunfähigkeit des Stifters ein Kontrollorgan einrichten kann; beispielsweise wenn der Kontakt zum Stifter abgerissen ist. Nach dem Wortlaut des Gesetzes ist diese Frage zu verneinen. Fraglich ist indes, ob eine planwidrige Lücke vorliegt, die durch Analogie zu schliessen wäre. Dafür könnte unter Umständen sprechen, dass der Gesetzgeber die Tragweite des Problems für die Praxis möglicherweise nicht hinreichend bedacht hat. Gelingt es dem Stiftungsrat nicht, einen Kontakt mit dem Stifter herzustellen, so könnte sich seine aus einer analogen Anwendung des Art. 2 Abs. 3 gewonnene Befugnis zu einem hilfsweisen Einschreiten mit dem Wertungsgesichtspunkt der nützlichen Geschäftsführung ohne Auftrag begründen lassen. Die Einrichtung eines Kontrollorgans durch den Stiftungsrat ist freilich in jedem Fall unproblematisch, wenn diesem das Recht zur Änderung der Stiftungsdokumente eingeräumt worden ist, aufgrund dessen ihm auch die Befugnis zur Einrichtung eines Kontrollorgans zusteht. Dass dem Stiftungsrat die Befugnis zur Änderung der Organisation der Stiftung – und somit auch zur Einrichtung neuer Organe – übertragen werden kann, ergibt sich aus Art. 552 § 32 PGR, der auch auf Altstiftungen anwendbar ist (Art. 1 Abs. 4 Satz 1).<sup>31</sup> Freilich hat der Stiftungsrat bei der Ausübung eines in der Stiftungserklärung eingeräumten Änderungsrechts kein freies Ermessen, sondern benötigt einen sachlichen Grund. Dafür wird man keine hohen Anforderungen aufstellen dürfen. Da das Gesetz die Kontrolle durch die Begünstigten und ein Kontrollorgan als grundsätzlich gleichwertig betrachtet, wird ein sachlich gerechtfertigter Grund wohl bereits in dem Umstand gelegen sein, dass die Begünstigten ihre Kontrollrechte nicht oder nur unzureichend ausüben, so dass die Einrichtung eines Kontrollorgans zur Steigerung der Effizienz beiträgt.<sup>32</sup> Auch die konkrete Befürchtung, dass manche Begünstigte ihre Auskunfts- und Informationsrechte missbräuchlich ausüben könnten, wird einen sachlich gerechtfertigten Grund darstellen. Dasselbe muss bei einem entsprechenden, wenn auch nur hypothetischen Willen des Stifters gelten.

#### 4. Die Rechtsstellung der Begünstigten

Bei der Einrichtung eines Kontrollorgans handelt es sich um eine Frage der Organisation der Stiftung. Die Zuständigkeit hierfür weist das Gesetz ausschliesslich dem Stifter und subsidiär dem Stiftungsrat zu. Die Begünstigten nehmen daran nicht teil. Das Gesetz sieht nicht einmal eine Verständigungspflicht vor. Die Begünstigten sind insoweit auf ihre Rechtsstellung als Stiftungsbeteiligte beschränkt (Art. 552 § 3 Z 2–5 PGR). In dieser Funktion haben sie etwa die Möglichkeit, die Beschlüsse von Stiftungsorganen auf ihre Rechtmässigkeit überprüfen zu lassen (Art. 552 § 35 Abs. 1 iVm § 29 Abs. 3 PGR); dies gilt beispiels-

weise für den Beschluss des Stiftungsrats über die Einrichtung eines Kontrollorgans. Im Übrigen wird der Interessenschutz der Begünstigten ausschliesslich durch Art. 552 § 11 Abs. 6 PGR gewährleistet: Wenn ein Begünstigter seine Informations- und Auskunftsrechte gemäss Art. 552 § 9 geltend macht, so obliegt der Stiftung die Behauptungs- und Beweislast dafür, dass eine Kontrollstelle als Organ eingerichtet ist und dass die Person, die die Organfunktion wahrnimmt, wirksam bestellt wurde und die hierfür erforderlichen Voraussetzungen erfüllt. Kann die Stiftung diesen Beweis erbringen, so sind die Rechte der Begünstigten auf den Kernbereich des Art. 552 § 11 Abs. 1 PGR eingeschränkt. Kann sie es nicht, so stehen dem Begünstigten die vollen Informations- und Auskunftsrechte zu.

Aus diesen Gründen nehmen die Begünstigten auch dann nicht am Verfahren auf Einrichtung des Kontrollorgans teil, wenn die Einrichtung aufgrund eines Beschlusses des Stiftungsrates und damit auf dessen Antrag durch den Richter erfolgt (Art. 1 Abs. 4 Satz 5 iVm Art. 552 § 11 Abs. 2 Z 1 und § 27 Abs 1 PGR). Die Begünstigten sind am richterlichen Bestellungsverfahren nicht beteiligt, selbst wenn ihre Rechte durch die einmal erfolgende Einsetzung des Kontrollorgans vordergründig eingeschränkt werden. Wie aber bereits weiter oben erwähnt (II. C. 3.), betrachtet das Gesetz die Kontrolle durch die Begünstigten und ein Kontrollorgan als grundsätzlich gleichwertig, weshalb für den nötigen Interessenausgleich ex lege gesorgt ist.

#### 5. Fristen

Die Einrichtung eines Kontrollorgans aufgrund der Übergangsbestimmungen ist fristgebunden. Sie muss innerhalb von sechs Monaten nach dem Inkrafttreten des neuen Stiftungsrechts – also wiederum bis Ende September 2009 – erfolgen (Art. 1 Abs. 4 Satz 6). Zur Einhaltung der Frist wird es genügen, wenn der Stifter oder der subsidiär zuständige Stiftungsrat die entsprechende Erklärung zur Änderung der Stiftungserklärung abgibt.<sup>33</sup> Aus der Erklärung muss sich ergeben, dass ein Kontrollorgan gemäss Art. 552 § 11 Abs. 2 PGR eingerichtet wird. Wird die Erklärung vom Stifter abgegeben, so muss sie auch eine Angabe darüber enthalten, ob es sich um ein Kontrollorgan gemäss Art. 552 § 11 Abs. 2 Ziff 1, 2 oder 3 PGR handeln soll.

Fraglich ist, ob innerhalb der Frist auch bereits eine Person wirksam zum Organwalter bestellt worden sein muss. Der Wortlaut des Gesetzes spricht gegen ein solches Erfordernis, weil nur von

<sup>31</sup> Vgl dazu auch *Lorenz* in Schauer (Hrsg.), Kurzkomentar, Art. 1 Rz 8.

<sup>32</sup> Zur Steigerung der Effizienz als sachlich gerechtfertigter Grund BuA Nr. 13/2008, S. 116; vgl auch *Heiss* in Schauer (Hrsg.), Kurzkomentar, § 32 Rz 6.

<sup>33</sup> Wie hier auch *Jakob*, a.a.O., Rz 630.

der Einrichtung des Kontrollorgans die Rede ist. Der Gesetzeszweck, wonach sich der Stifter bzw der Stiftungsrat innerhalb einer bestimmten Zeitspanne nach dem Inkrafttreten des Gesetzes entscheiden sollen, ob sie von der durch das neue Recht geschaffenen Optionsmöglichkeit Gebrauch machen wollen, unterstützt diese Annahme. Diesem Zweck ist auch dann Genüge getan, wenn die Stiftungserklärung fristgerecht in der Weise abgeändert worden ist, dass ein Kontrollorgan vorgesehen ist, mag auch die entsprechende Funktion noch nicht durch einen Organwalter wahrgenommen werden. Schliesslich spricht eine weitere Überlegung für das vorgeschlagene Ergebnis: Wenn man – entgegen der hier vorgeschlagenen Lösung – auch die wirksame Bestellung des Organwalters innerhalb der sechsmonatigen Frist verlangen wollte, so würde die Wahrung der Frist bei Einrichtung einer Revisionsstelle als Kontrollorgan von der rechtzeitigen Bestellung durch das Gericht abhängen. Damit wären Zufallsergebnisse nicht vermeidbar. Ein Stifter oder ein Stiftungsrat, der eine Revisionsstelle als Kontrollorgan einsetzen möchte, müsste vorsichtsweise schon sehr frühzeitig einen Antrag auf Bestellung einer bestimmten Person oder Gesellschaft bei Gericht stellen. Damit wäre aber der Zweck des Gesetzes durchkreuzt, dem Stifter bzw dem Stiftungsrat eine gewisse Überlegungsfrist einzuräumen, ob von der Optionsmöglichkeit Gebrauch gemacht werden soll.

Deshalb ist im Ergebnis festzuhalten, dass die sechsmonatige Frist zur Einrichtung eines Kontrollorgans bereits gewahrt ist, wenn innerhalb dieser Frist vom Stifter bzw. vom Stiftungsrat die entsprechende Erklärung abgegeben wurde, dass ein Kontrollorgan eingerichtet wird. Die Besetzung dieses Organs mit einer bestimmten Person innerhalb dieser Frist ist nicht erforderlich. Die Interessen der Begünstigten werden hierdurch nicht beeinträchtigt, weil es zur Reduktion ihrer Informations- und Auskunftsrechte erst dann kommt, wenn das Kontrollorgan mit einer wirksam bestellten und hinreichend qualifizierten Person besetzt ist.<sup>34</sup>

Wird ein Kontrollorgan eingesetzt, so muss die Prüfungstätigkeit erstmals zum 30.06.2010 erfolgen (Art. 1 Abs. 5).

### III. Art. 2: Anpassung an das neue Recht

#### A. Allgemeines

Artikel 2 der Übergangsbestimmungen trägt die Überschrift «Anpassung an das neue Recht». Dies ist freilich nur eine euphemistische Umschreibung des wahren Inhalts der Bestimmung, die von der Sanierung jener Stiftungen handelt, welche

nach der aufsehenerregenden Entscheidung des OGH vom 17.07.2003<sup>35</sup> über keinen ausreichend beschriebenen Zweck verfügen und folglich unwirksam wären. Es bedurfte bekanntlich eines Machtworts des StGH,<sup>36</sup> um diese Stiftungen unter Berufung auf den Schutz des Vertrauens auf die bisherige und grosszügigere Praxis der Staatsorgane vor dem Verlust ihrer rechtlichen Existenz zu bewahren. Damit ging der Appell an den Gesetzgeber einher, «Sorge dafür zu treffen, dass diejenigen hinterlegten Stiftungen, die der neueren Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes nicht genügen, in angemessener Frist und rechtsgenügender Weise saniert werden können».

Art. 2 der Übergangsbestimmungen ist die Antwort des Gesetzgebers auf diesen Appell.<sup>37</sup> Wegen ihres Inhalts ist der Standort des Art. 2 unter den Übergangsbestimmungen nicht ganz stimmig. Denn die Bestimmung hat weder den zeitlichen Geltungsbereich des alten oder neuen Stiftungsrechts noch die Überleitung bestehender Rechtsverhältnisse vom alten in das neue Regime zum Gegenstand. Sie bezieht sich ausschliesslich auf die Sanierung von Altstiftungen mit unzureichendem Zweck, die auch dann geregelt werden hätte können, wenn kein neues Stiftungsrecht beschlossen worden wäre. Die einzige Verbindungslinie zum neuen Recht ist Art. 552 § 16 Abs. 1 Ziff 4 PGR, der den Massstab für die Sanierungsbedürftigkeit festsetzt. Freilich beruht diese Bestimmung wiederum auf der Entscheidung des OGH vom 17.07.2003, weshalb sich aus dem neuen Recht kein eigenständiger oder gar strengerer Standard für die Anforderungen an die Zweckbestimmtheit gewinnen lässt.

Der Inhalt des Art. 2 lässt sich in drei Themenbereiche gliedern. Erstens geht es um die *Sanierungsbedürftigkeit*; also um die Frage, welche Stiftungen überhaupt saniert werden müssen (B.). Steht die Sanierungsbedürftigkeit einer Stiftung fest, so geht es – zweitens – um das *Sanierungsverfahren* (C.). Der dritte Themenbereich ist das *Scheitern der Sanierung* und ihre Folgen (D.). Beim Sanierungsverfahren und beim Scheitern der Sanierung spielen Fristen eine Rolle. Auf sie wird gesondert eingegangen (E.). Abschliessend wird kurz das Verhältnis Zwecksanierung und «Überführungsanzeige» dargestellt (F.).

<sup>34</sup> Vgl auch Jakob, a.a.O., Rz 630.

<sup>35</sup> 1 CG 2002.262-55 (nicht veröffentlicht).

<sup>36</sup> StGH 18. 11. 2003, 2003/65, JUS & News 2003, 281.

<sup>37</sup> Vgl. BuA Nr. 13/2008, S. 132.

## B. Sanierungsbedürftigkeit

### 1. Art. 552 § 16 Z 4 PGR als Massstab

Gemäss Art. 2 Abs. 1 sind jene Stiftungen sanierungsbedürftig, deren Errichtungsgeschäft nicht den Anforderungen des Art. 552 § 16 Abs. 1 Ziff 4 PGR entspricht. Massgeblich ist demnach eine hinreichende Zweckbestimmung. Art. 552 § 16 Abs. 1 Ziff 4 PGR verlangt die Beschreibung des Zwecks der Stiftung, wozu auch die Bestimmung der Begünstigten oder eines bestimmten «Begünstigtenkreises» gehört, soweit dies für das Verständnis des Stiftungszwecks erforderlich ist. Bei einer gemeinnützigen Stiftung wird die Festlegung von Begünstigten in der Regel entfallen können, weil sich die potenziellen Zweckadressaten bereits aus dem gemeinnützigen Zweck ergeben werden. Art. 552 § 16 Abs. 1 Ziff 4 PGR gestattet in bestimmter Weise – was im vorliegenden Zusammenhang jedoch nicht weiter relevant ist – die Aufteilung der Zweckbeschreibung auf die Stiftungsurkunde und die Stiftungszusatzurkunde.

### 2. Die Entscheidung des OGH vom 17.07.2003 (1 CG 2002.262-55)

Wie bereits erwähnt (III. A.), ist Art. 552 § 16 Ziff 4 PGR die Reaktion des Reformgesetzgebers auf die angeführte Entscheidung des OGH zur Unwirksamkeit von Stiftungen als Folge eines nicht hinreichend bestimmten Stiftungszweck. Die Entscheidung ist somit für das Verständnis der Bestimmung von entscheidender Bedeutung und kann zu deren historischer Interpretation herangezogen werden.<sup>38</sup> Es lohnt sich deshalb, nochmals einen näheren Blick auf diese Entscheidung zu werfen.

In dem vom OGH zu beurteilenden Fall ging es um eine Stiftung, deren Zweck in den Statuten folgendermassen beschrieben war:<sup>39</sup> «Zweck der Stiftung [ist] die Anlage und Verwaltung von beweglichem Vermögen aller Art, das Halten von Beteiligungen und anderen Rechten sowie die Durchführung der damit zusammenhängenden Geschäfte.» Nach Ansicht des Höchstgerichts gehe es darum, ob der Wille der Stifter so weit zum Ausdruck gekommen sei, dass sich der Stiftungszweck bei Auslegung des Stiftungerrichtungsgeschäfts nach dem Willensprinzip hinreichend erkennen lasse, um von den Stiftungsorganen dauerhaft vollzogen zu werden. Dies sei hier nicht der Fall: Denn die beschriebene Zweckbestimmung beziehe sich auf Bestand und Verwaltung des Stiftungsvermögens sowie auf die damit zusammenhängenden Geschäfte. Die Verwendung des Stiftungsvermögens und die Umschreibung des Begünstigtenkreises würden hingegen durch Verweisung in dem Beistatut ausschliesslich dem Ermessen der Organe anheimgestellt. Die zum Stiftungerrichtungsgeschäft gehörenden Akte würden

auch nicht minimal erkennen lassen, wie das im Sinne der Statuten anzulegende und zu verwaltende Stiftungsvermögen verwendet oder nach welchen, zumindest rudimentären Kriterien der Kreis der Begünstigten gezogen werde.

Dem OGH ist darin zuzustimmen, dass die erwähnte Zweckbestimmung in den Statuten nicht hinreichend ist, weil sie nur eine Selbstzweckstiftung begründen würde, die nach zutreffender Ansicht bereits nach altem Stiftungsrecht unzulässig war.<sup>40</sup> Freilich verfolgen viele Stifter nicht die Absicht, die Stiftung auf die blosser Verwaltung ihres Vermögens zu beschränken. Sie wollen sich bloss bezüglich des tatsächlichen Zwecks und der möglichen Begünstigten noch nicht festlegen oder wollen sich Änderungen auf unkompliziertem Weg vorbehalten. Deshalb entspricht es einer verbreiteten Praxis zum alten Stiftungsrecht, dass den Stiftungsorganen, in der Regel dem Stiftungsrat, die Befugnis eingeräumt wird, nähere Bestimmungen über die Konkretisierung des Stiftungszwecks bzw der Begünstigten in Beistatuten vorzunehmen. Freilich wird dem zuständigen Stiftungsorgan dabei zumeist kein unbeschränktes Ermessen eingeräumt. Der Stifter wird vielmehr bestrebt sein, auf das zuständige Stiftungsorgan z.B. durch einen Mandatsvertrag bzw. ein Instruktionsrecht in Bezug auf die Abänderung der Beistatuten Einfluss zu nehmen, oder zumindest die Hoffnung haben, das Organ werde – im Falle einer diskretionären Stiftung – dem «Letter of Wishes» Beachtung schenken.<sup>41</sup>

Vor diesem Hintergrund liegt die hauptsächliche Bedeutung der Entscheidung in der Aussage, dass der tatsächliche, also «nach aussen gerichtete» Stiftungszweck bereits im Stiftungerrichtungsgeschäft selbst hinreichend deutlich zum Ausdruck kommen muss. Deshalb muss bereits das vom Stifter erklärte Stiftungerrichtungsgeschäft zumindest in minimaler Weise erkennen lassen, wie das Stiftungsvermögen verwendet werden soll, oder zumindest rudimentäre Kriterien enthalten, nach denen der Kreis der Begünstigten gezogen werden soll. Damit soll dem Stiftungsrat ein Minimum an Leitlinien für des-

<sup>38</sup> Schauer in Schauer (Hrsg), Kurzkomentar, § 1 Rn 8; derselbe, Der Schutz der Stifterinteressen im neuen Stiftungsrecht, LJZ 2009, 40 (41).

<sup>39</sup> Die folgenden Angaben über die Entscheidung des OGH beruhen auf der Wiedergabe in der Entscheidung des StGH 18.11.2003, 2003/65, JUS & News 2003, 281 (283 f).

<sup>40</sup> Ausführlich H. Bösch, Liechtensteinisches Stiftungsrecht, (2005), S. 207 ff; ebenso Müller/W. Bösch, Liechtenstein, in Richter/Wachter (Hrsg), Handbuch des internationalen Stiftungsrecht (2007), S. 1063 (1080 N 37); für die neue Rechtslage BuA Nr. 13/2008, 42; Schauer, Grundelemente, in Hochschule Liechtenstein (Hrsg), Stiftungsrecht 15 f; derselbe in Schauer (Hrsg), Kurzkomentar § 1 Rz 10 ff; Jakob, a.a.O., Rz 46 ff.

<sup>41</sup> Vgl dazu näher H. Bösch, a.a.O., S. 667 ff.

sen Handlungen vorgegeben werden, weil der Stiftungsrat nur den Willen des Stifters vollziehen, aber nicht den nach aussen hin fehlenden Willen des Stifters substituieren soll. Ob diese minimale Festlegung des Zwecks nun «einaktig», sprich nur in Statuten, oder «zweiaktig», also in Statuten und Beistatuten, erfolgt, spielt letztlich keine Rolle.<sup>42</sup>

Genau auf diesem Konzept beruht Art. 552 § 16 Abs. 1 Ziff 4 PGR: Der Stiftungszweck – und, soweit erforderlich, auch die Begünstigten oder zumindest die Kriterien für deren spätere Bestimmung – müssen in der Stiftungserklärung enthalten sein und somit unmittelbar auf dem Willen des Stifters beruhen. Wird diesbezüglich gemäss Art. 552 § 16 Abs. 1 Ziff 4 PGR ausdrücklich auf eine Stiftungszusatzurkunde verwiesen, so erfolgt die erforderliche Konkretisierung des Zwecks durch den Stifter dort (Art. 552 § 17 PGR).

### 3. Die Entscheidung des OGH vom 06.03.2008 (1 CG. 2006, 71)<sup>43</sup>

In der angeführten Entscheidung hatte sich der OGH mit einem ähnlichen Fall zu befassen. Es ging um eine Stiftung, deren Zweck unter Verwendung der verba legalia des Art. 553 Abs. 2 PGR aF («...zum Zwecke der Bestreitung der Kosten der Erziehung und Bildung, der Ausstattung ...») als der einer gemischten Familienstiftung definiert war. Der Name der begünstigten Familie oder der begünstigten Familien oder einzelner ihrer Mitglieder war in den Statuten aber nicht enthalten. Jedoch war der Stiftungsrat aufgrund der Statuten ermächtigt, in den Beistatuten Begünstigte zu bestimmen und diese Beistatuten auch wieder abzuändern. Bereits beim Gründungsgespräch hatte der wirtschaftliche Stifter und Auftraggeber erklärt, er und seine damalige Lebensgefährtin sollten die Erstbegünstigten sein. Bei dieser Gelegenheit unterfertigte er den Entwurf eines späteren Beistatuts. Tatsächlich wurden der wirtschaftliche Stifter und seine damalige Lebensgefährtin gemeinsam zu Erstbegünstigten bestellt.

Der OGH erachtete diese Stiftung als wirksam. Das entscheidende Argument gewann er aus der Auslegung der Stiftungsurkunde. Da es sich bei der Stiftungsurkunde um ein einseitiges, nicht empfangsbedürftiges Rechtsgeschäft handle, habe die Auslegung nach dem Willensprinzip zu erfolgen. Demnach könnten zur Ermittlung des Stifterwillens auch ausserhalb der Stiftungsurkunde liegende Umstände berücksichtigt werden. Das damit gefundene Auslegungsergebnis müsse jedoch noch irgendeinen Anhaltspunkt in den Statuten haben. Handle es sich – wie im vorliegenden Fall – um eine fiduziarische Stiftungserrichtung, so sei bei der Auslegung der Stiftungsurkunde massgebend auf den Willen des wirtschaftlichen Stifters und

auf den von ihm erteilten Auftrags bzw. die Begleitumstände der Stiftungserrichtung abzustellen. Deshalb bedürfe es einer namentlichen Bezeichnung des begünstigten Familienkreises nicht, wenn der Zweck der Stiftung als gemischte Familienstiftung festgelegt ist und für den Stiftungsrat aufgrund der dem Stiftungserrichtungsgeschäft vorangegangenen Besprechungen und Aufträge klar sein muss, um welche Familien es sich handelt. Der ratio des Bestimmtheitsgebotes, nämlich einer Richtschnur für das Handeln der Stiftungsorgane zu sein, werde auch in diesem Fall entsprochen.

Auf die rechtsdogmatische Problematik dieser Entscheidung wurde vom Drittverfasser bereits an anderer Stelle eingegangen.<sup>44</sup> Die diesbezügliche Kritik ist hier nicht erneut aufzugreifen. An dieser Stelle soll es vorrangig darum gehen, die Konsequenzen der Entscheidung für die Praxis auszuloten.

Dabei fällt vor allem ins Gewicht, dass die Entscheidung des OGH vom 06.03.2008 in einem offenkundigen Spannungsverhältnis zur Entscheidung vom 17.07.2003 steht. Dieser Umstand ist dem OGH bewusst; er rechtfertigt die Verschiedenbehandlung jedoch mit dem Argument, dass sich der Stiftungszweck in der älteren Entscheidung auf die blosser Anlage und Verwaltung des Stiftungsvermögens (Selbstzweck) beschränkte und der Stiftungsrat statuarisch ermächtigt war, die Stiftungsbegünstigten zu bestimmen, während sich in der vorliegenden Entscheidung aus den Statuten ergebe, dass es sich um eine Familienstiftung handle. Richtig ist, dass der Stiftungszweck in dieser Entscheidung in der Tat bereits in der Stiftungsurkunde ein etwas höheres Mass an Bestimmtheit aufwies, da über die Verwendungsseite des Zwecks immerhin eine allgemeine Aussage getroffen wurde («Ausrichtung von Beiträgen [...] zur Unterstützung von Angehörigen einer oder mehrerer Familien»). Eine solche Vorgabe fehlte in der Entscheidung vom 17.07.2003 gänzlich. Es bleibt indes fraglich, ob man damit allein die Unterschiedlichkeit des Ergebnisses rechtfertigen kann, weil der OGH in der jüngeren Entscheidung das entscheidende Argument in der Beachtlichkeit des beim Gründungsgespräch geäusserten Stifterwillens erblickte. In Hinblick darauf hätte er möglicher-

<sup>42</sup> Über die Zulässigkeit der zweiaktigen Stiftungserrichtung hat sich der OGH schon mit seiner Entscheidung vom 26.01.1988, 3 C 96/86-36 (LES 1990, 105) klar geäussert und diese bejaht. Nota bene räumten die fallgegenständlichen Statuten dem *Stifter* das Recht ein, in Beistatuten die konkrete Bestimmung der Destinatäre vorzunehmen.

<sup>43</sup> OGH 06.03.2008, 1 CG. 2006,71, LES 2008, 279; zu dieser Entscheidung *Delle-Karth*, Die aktuelle Rechtsprechung des OGH im Stiftungsrecht, LJZ 2008, 51 (55 ff).

<sup>44</sup> *Schauer*, LJZ 2009, 42 f.

weise aber auch in der Entscheidung vom 17.07.2003 zur Wirksamkeit der Stiftung gelangen können. Zwar enthält diese Entscheidung keine Information über eine anlässlich der Gründung, z.B. in einem vorbereitenden Gespräch oder in einem Gründungsauftrag, geäußerten Willen des wirtschaftlichen Stifters über den tatsächlichen Stiftungszweck. Es ist jedoch möglich und – im Lichte der verbreiteten Gründungspraxis – sogar sehr wahrscheinlich, dass dem Stiftungsrat auch in diesem Fall nähere Informationen über die gewünschte Verwendung des Stiftungsvermögens zur Verfügung standen. Trifft dies zu, so hätte der OGH bereits damals mit derselben Begründung wie in der Entscheidung vom 17.07.2008 zugunsten der Wirksamkeit der Stiftung entscheiden können. Es hätte dann keiner weiteren Entscheidung des StGH mehr bedurft; und eine wesentliche Triebfeder für die Stiftungsrechtsreform wäre entfallen.

#### 4. Konsequenzen für den Sanierungsbedarf

Gleichgültig, wie man die die Entscheidung des OGH vom 06.03.2008 bewertet, so dürfte doch feststehen, dass sie eine beträchtliche Bedeutung für die Sanierungsbedürftigkeit von Altstiftungen hat. Wenn sich daraus ergibt, dass der Gründungsauftrag bzw die Begleitumstände der Stiftungserrichtung bei der Auslegung des Stiftungserrichtungsgeschäfts zu berücksichtigen sind, was – wie zu ergänzen ist – zu einer hinreichenden Beschreibung des Zwecks führen kann, dann besteht in einem derartigen Fall, wie er der Entscheidung zugrunde lag, *kein Sanierungsbedarf*. Die Stiftung ist dann bereits nach altem Recht als wirksam zu betrachten und muss nicht erst gemäss Artikel 2 der Übergangsbestimmungen an das neue Recht «angepasst» werden. Es ist gut möglich, dass der OGH mit dieser – in Hinblick auf die Vorgängerentscheidung vom 17.07.2003 – überraschenden Entscheidung den Sanierungsbedarf bei Altstiftungen in erheblichem Umfang entschärft und auf wenige Extremfälle reduziert hat. Die Praxis wird dies mit Erleichterung zur Kenntnis nehmen. Immerhin erklärt die Entscheidung im Ergebnis die in den Vergangenheit verbreitete Vorgehensweisen bei der Gründung und Verwaltung von Stiftungen für rechtens und kann sich insoweit ebenfalls auf vom StGH in seiner Entscheidung vom 18.11.2003 hervorgehobenen Aspekt des Vertrauensschutzes berufen.

Aus der Entscheidung des OGH vom 06.03.2008 sollte jedoch keinesfalls der Schluss gezogen werden, dass dieselben Kriterien für die Auslegung des Art. 552 § 16 Abs. 1 Ziff. 4 PGR bei der Anwendung auf Stiftungen nach neuem Recht massgeblich sind. Denn aus dem Wortlaut der Bestimmung ergibt sich klar, dass der Zweck der Stiftung sowie – soweit erforderlich – die Bezeichnung der Begünstigten oder des Begünstigtenkreises in der Stiftungsurkunde oder gegebenenfalls in der Stiftungszu-

satzurkunde enthalten sein müssen, wobei auch letztere vom Stifter stammen muss (Art. 552 § 17 PGR). Ist die Bezeichnung der Begünstigten oder des Begünstigtenkreises für die Zweckbestimmung erforderlich, so kann es demnach nicht genügen, die Begünstigten oder den Begünstigtenkreis ausschliesslich aus urkundsfremden Umständen zu erschliessen, wenn sie in der Stiftungserklärung nicht einmal andeutungsweise zum Ausdruck gekommen sind.

#### 5. Ergebnis

Diese Überlegungen führen zu folgendem Ergebnis: Aus Art. 2 Abs. 1 ergibt sich, dass solche Stiftungen sanierungsbedürftig sind, deren Stiftungserrichtungsgeschäft nicht den Anforderungen nach Art. 552 § 16 Abs. 1 Ziff. 4 PGR entspricht. Im Lichte der Entscheidung des OGH vom 06.03.2008 wird man die Bestimmung jedoch so zu lesen haben, dass der Sanierungsbedarf bereits dann entfällt, wenn sich aus dem Statut der Stiftung ergibt, dass es sich um eine reine oder gemischte Familienstiftung handelt, sofern sich aus den Begleitumständen bei der Gründung, etwa den Besprechungen oder Aufträgen, ergibt, um welche Familien oder welche Begünstigte es sich handelt. Ebenso kann daraus abgeleitet werden, dass nicht der *formell* durch die richtige Person erfolgende Erlass des die Begünstigungsregelung enthaltenden Beistatuts ausschlaggebend ist, sondern die Frage, ob der in den Statuten und Beistatuten (od. als Reglemente bezeichneten Beistatuten) bestimmte Stiftungszweck in *materieller* Hinsicht nachweislich dem Willen des wirtschaftlichen Stifters entspricht. Ein solcher Nachweis ist z.B. dann gegeben, wenn der wirtschaftliche Stifter die durch den Stiftungsrat erlassenen Beistatuten gegengezeichnet hat oder etwa ein handschriftliches Dokument des Stifters vorliegt, in dem er die Begünstigungsregelung niedergeschrieben hat.

Was im Übergangsrecht für Altstiftungen der Praxis zugute kommt, sollte jedoch der Anwendung des Art. § 16 Abs. 1 Ziff. 4 PGR auf neue Stiftungen nicht zugrunde gelegt werden. Soweit die Bezeichnung der Begünstigten oder des Begünstigtenkreises für die Bestimmung des Stiftungszwecks erforderlich ist, dürfen die für die Bezeichnung erforderlichen Merkmale nicht ausschliesslich aus urkundsfremden Umständen erschlossen werden, sondern müssen in der Stiftungsurkunde oder Stiftungszusatzurkunde zumindest andeutungsweise zum Ausdruck gekommen sein.

#### 6. Exkurs: Sanierungsfähigkeit

Von der Sanierungsbedürftigkeit ist die *Sanierungsfähigkeit* zu unterscheiden. Die Sanierungsfähigkeit wird durch das Datum 31.12.2003 markiert. Nur Stiftungen, die vor diesem Datum errichtet wurden, können nach Art. 2 der Übergangsbestim-

mungen saniert werden. Der Grund liegt in dem Umstand, dass die Entscheidung des StGH vom 18.11.2003, durch die zugleich die unveröffentlichte Entscheidung des OGH vom 17.07.2003 mitgeteilt worden ist, durch die Publikation in einer Fachzeitschrift spätestens Ende 2003 bekannt geworden ist. Ab diesem Zeitpunkt musste die strengere Rechtsprechung des OGH in der juristischen Beratungspraxis bekannt geworden sein. Demnach bestand bei Stiftungen, die nach Ende 2003 errichtet worden sind, ohne den Anforderungen des OGH zu genügen, kein Grund mehr für Vertrauensschutz.<sup>45</sup> Sie sind entweder als Rechtspersonen gar nicht entstanden oder können nur im Falle ihres Vollzugs als fehlerhafte Stiftungen Rechtspersönlichkeit erlangt haben.<sup>46</sup> Selbst in diesem Fall wären sie im Rahmen eines Vernichtbarkeitsverfahrens (Art. 125 PGR) aufzulösen und abzuwickeln.

Freilich kann nicht übersehen werden, dass der zeitlichen Beschränkung der Sanierungsfähigkeit auf Stiftungen, die vor dem 31.12.2003 entstanden sind, durch die oben ausführlich behandelte Entscheidung des OGH vom 06.03.2008 gewissermaßen wieder der Boden entzogen wurde. Denn diese Entscheidung zeigt jetzt nachträglich mit aller Deutlichkeit, dass auch nach der Entscheidung des OGH vom 17.07.2003 alles andere als Rechtssicherheit in Bezug auf die rechtsgenügeliche Errichtung einer Stiftung bestand.

## C. Sanierungsverfahren

### 1. Grundlagen

Ist eine Stiftung sanierungsbedürftig, wofür nach der Entscheidung des OGH vom 06.03.2008 möglicherweise nur noch eine geringe Zahl an Stiftungen verbleibt (vgl. dazu soeben III. B. 4.), dann kann die Stiftung in einem bestimmten Verfahren saniert werden, das in Art. 2 Abs. 2 bis 4 geregelt ist. Die wesentlichen Elemente dieses Verfahrens beruhen auf Vorschlägen von Heiss,<sup>47</sup> die bereits knapp nach der Entscheidung des StGH vom 18.11.2003 entwickelt wurden.

### 2. Die Sanierung durch den Stifter

Für die Sanierung ist primär der Stifter zuständig. Dies versteht sich von selbst, da es doch seine Aufgabe ist, den Zweck der Stiftung zu bestimmen. Wenn der Stifter noch lebt und geschäftsfähig ist, ist die Aufgabe der Sanierung ausschliesslich ihm zugewiesen. Liegt eine Treuhandgründung vor, so gilt der Treugeber als Stifter. Er kann sich zur Vornahme der Änderung jedoch des Treugebers bedienen. Bei Stiftermehrheit ist gemeinsames Vorgehen zu verlangen.<sup>48</sup> Die Sanierung geschieht eine entsprechende Änderung der Stiftungserklärung, die den An-

forderungen des Art. 552 § 16 Abs. 1 Ziff 4 entspricht. Dieses Recht steht dem Stifter jedenfalls zu; und zwar auch dann, wenn er sich kein Änderungsrecht vorbehalten hat.. Der Stifter ist ei- der Bestimmung des Stiftungszwecks im Zuge der Sanierung frei. Es kommt nicht darauf an, welchen Zweck er ursprünglich mit der Stiftung verfolgte.<sup>49</sup> Die gesetzliche Sanierungsbefugnis beschränkt sich jedoch auf die gesetzeskonforme Ausgestaltung des Stiftungszwecks; andere Änderungen der Stiftungserklärungen dürfen bei dieser Gelegenheit nicht vorgenommen werden;<sup>50</sup> es sei denn, der Stifter hätte sich ein weitergehendes Änderungsrecht in der Stiftungserklärung vorbehalten.

Der Stifter ist zur Sanierung nur berechtigt, nicht verpflichtet. Bleibt er untätig, so scheitert die Sanierung. Dasselbe gilt auch dann, wenn der Kontakt mit dem lebenden Stifter nicht hergestellt werden kann. Für die Annahme einer planwidrigen Unvollständigkeit des Gesetzes fehlt zwar insoweit ein offenkundiger Anhaltspunkt. Die praxisbezogene Problematik, die sich hier stellt, ist allerdings vergleichbar mit jener bei der Einrichtung eines Kontrollorgans (vgl. oben II. C. 3.). Im Lichte der langjährigen treuhänderischen Gründungspraxis wäre es fragwürdig, Stiftungen ohne Weiteres der Auflösung preiszugeben, nur weil der (noch lebende und geschäftsfähige) Stifter nicht auffindbar ist oder aus anderen Gründen nicht kontaktiert werden kann. Es liesse sich demnach auch hier im Einzelfall über eine analoge Anwendung von Art. 2 Abs. 3 nachdenken,<sup>51</sup> wobei die Sanierung dann möglicherweise durch den rechtlichen Stifter vorgenommen werden könnte.

<sup>45</sup> Dazu BuA Nr. 13/2008, S. 133.

<sup>46</sup> Ohne diese Differenzierung Jakob, a.a.O., Rz 653.

<sup>47</sup> Heiss, Zur Sanierung fehlerhafter Stiftungsstatuten – kein Handlungsbedarf des liechtensteinischen Gesetzgebers infolge des Urteils des StGH vom 18.11. 2003, Az. StGH 2003/65, LJZ 2004, 80.

<sup>48</sup> So im Ergebnis auch Jakob, a.a.O., Rz 655, der sich jedoch auf eine sinn-gemässe Anwendung des – auf Altstiftungen nicht ausdrücklich für an-wendbar erklärten – Art. 552 § 4 Abs. 2 PGR beruft, Demgegenüber ist einhelliges Vorgehen der Stifter eher deshalb zu fordern, weil es um die Nachholung eines unwirksamen Teils des Stiftungerrichtungsgeschäfts geht.

<sup>49</sup> Schauer in Schauer (Hrsg), Kurzkommentar, Art. 2 Rz 3; a.A. Jakob, a.a.O., Rz 662, für dessen These, auch der Stifter sei bei der Sanierung nicht völlig frei, sondern an seinen im Errichtungszeitpunkt gefassten Willen gebun-den, wenn dieser bereits abschliessend gebildet, aber nicht statutarisch festgehalten worden war, bietet das Gesetz keinen Anhaltspunkt.

<sup>50</sup> So auch Jakob, a.a.O., Rz 660.

<sup>51</sup> Vorsichtig, im Ergebnis aber wohl ebenso Jakob, a.a.O., Rz 657.

### 3. Die Sanierung durch den Stiftungsrat

Wenn der Stifter verstorben oder geschäftsunfähig ist, ist der Stiftungsrat zur Sanierung berufen. Die subsidiäre Zuständigkeit des Stiftungsrats ist auf diese beiden Fälle beschränkt; auch blosse Untätigkeit des Stifters berechtigt den Stiftungsrat nicht zu eigenmächtigem Vorgehen.<sup>52</sup> Der Stiftungsrat ist bei der Sanierung aber nicht frei, sondern darf nur handeln, wenn der Wille des Stifters auf eine verlässliche Weise feststellbar ist. Zu diesem Zweck dürfen ausschliesslich Urkunden herangezogen werden. Es ist gleichgültig, ob diese Urkunden vom Stifter selbst oder von einer dritten Person stammen. Deshalb kommen zur Ermittlung des Stifterwillens beispielsweise auch Aktenvermerke oder Gesprächsnotizen von Personen in Betracht, die am Gründungsvorgang beteiligt waren, oder Sitzungsprotokolle des Stiftungsrats. Stammt eine Urkunde nicht vom Stifter, so dürfen jedoch nur solche Urkunden verwendet werden, die vor dem 01.12.2006 errichtet wurden. Das Datum wurde in Hinblick auf die damalige Veröffentlichung des Vernehmlassungsberichts gewählt.<sup>53</sup> Die Urkunde muss nicht dem Schriftformgebot des § 886 ABGB entsprechen. Deshalb ist auch eine E-Mail ausreichend.<sup>54</sup>

Wegen der Entscheidung des OGH vom 06.03.2008 dürfte für eine Sanierung durch den Stiftungsrat nur ein geringer Anwendungsbereich verbleiben. Denn wenn solche Urkunden vorhanden sind, die eine Sanierung durch den Stiftungsrat ermöglichen würden, könnte der aus ihnen hervorleuchtende Stifterwille nach Ansicht des OGH möglicherweise bereits in die Auslegung der Zweckbestimmung im Statut einfließen, so dass die Stiftung gar nicht sanierungsbedürftig ist (vgl. oben III. B. 4.).

### 4. Konformitätsanzeige

Um sicherzustellen, dass alle Altstiftungen einen hinreichend bestimmten Stiftungszweck haben, muss dem Grundbuch- und Öffentlichkeitsregisteramt durch ausdrückliche Erklärung bestätigt werden, dass den Anforderungen des Gesetzes Genüge getan wurde (Art. 2 Abs. 4). Die Anzeigepflicht besteht bei *sämtlichen* Altstiftungen, die nicht im Grundbuch- und Öffentlichkeitsregister eingetragen sind.<sup>55</sup> Es kommt nicht darauf an, ob die Stiftung sanierungsbedürftig war und saniert wurde oder ob gar kein Sanierungsbedarf bestand. Im Gesetz ist nicht ausdrücklich geregelt, wann die Stiftung errichtet worden sein muss, damit die Pflicht zur (Zweck-)Konformitätsanzeige besteht. Aus dem Gesetzeszweck, wonach Stiftungen ohne hinreichend bestimmten Zweck keinen dauerhaften Bestand haben sollen, ist abzuleiten, dass die Pflicht bei allen Stiftungen besteht, die vor dem Inkrafttreten des neuen Stiftungsrechts errichtet wurden. Stiftungen, die nach neuem Stiftungsrecht

errichtet wurden, sind von der Anzeigepflicht nicht betroffen. Dies ergibt sich zum einen daraus, dass sie nicht – wie in Art. 2 vorgesehen – an das neue Recht «angepasst» werden müssen, und zum anderen aus dem Umstand, dass die Erfüllung der gesetzlichen Anforderungen an den Stiftungszweck bei neuen Stiftungen durch das System der Gründungsanzeige und ihre Überprüfbarkeit durch das Grundbuch- und Öffentlichkeitsregisteramt gewährleistet ist.

Die Zweckkonformitätsanzeige ist vom Stiftungsrat abzugeben. Ihre Richtigkeit kann vom Grundbuch- und Öffentlichkeitsregisteramt in sinngemässer Anwendung der Regeln über die Überprüfung der Gründungsanzeige nachgeprüft werden (Art. 2 Abs. 4 Satz 3). Die vorsätzliche oder fahrlässige Abgabe einer unrichtigen Erklärung ist mit Strafe bedroht (Art. 3 Abs. 2).

Zweckkonformitätsanzeige und «Überführungsanzeige» haben unterschiedliche Funktionen. Die Zweckkonformitätsanzeige dient der Klarstellung, dass die Stiftung den gesetzlichen Anforderungen an den Stiftungszweck entspricht («Compliance-Erklärung»). Die «Überführungsanzeige» dient der Überleitung der Stiftung in das neue System der Kommunikation mit dem Grundbuch- und Öffentlichkeitsregisteramt. Trotz der unterschiedlichen Zwecke können die Erklärungen miteinander verbunden werden. In diesem Zusammenhang ist auf die Praxis des Grundbuch- und Öffentlichkeitsregisteramtes hinzuweisen, dass bei Einreichung einer «Überführungsanzeige» nach Art. 1 Abs. 2 auf die zusätzliche Einreichung einer Zweckkonformitätsanzeige nach Art. 2 Abs. 4 verzichtet wird. Dies wird damit begründet, dass das Gesetz keine spezielle Formvorschrift der Zweckkonformitätsanzeige postuliert, sondern alleine den Erklärungsinhalt. Den geforderten Erklärungsinhalt, nämlich die Entsprechung der Stiftungsdokumente mit Art. 552 § 16 Abs. 1 Ziff 4, entspricht aber der vergleichbaren Verpflichtung in Art. 1 Abs. 2 iVm Art. 552 § 20 Abs. 2 Ziff 8. Ein Mehr der Zweckkonformitätserklärung gegenüber der Überführungsanzeige ist nicht auszumachen. Freilich ist daraus nicht der Schluss zu ziehen, dass die Zweckkonformitätsanzeige stets in der «Überführungsanzeige» aufgeht. Für die «Überführungsanzeige» besteht nämlich keine absolute Frist. Wenn beispielsweise bei einer Stiftung in den ersten Jahren nach dem Inkrafttreten des neuen Stiftungsrechts kein anzeigepflichtiger Umstand eintritt, so muss die Stiftung auch keine «Überführungsanzeige» erstat-

<sup>52</sup> So auch *Jakob*, a.a.O., Rz 656.

<sup>53</sup> BuA Nr. 13/2008, S. 136.

<sup>54</sup> BuA Nr. 13/2008, a.a.O.

<sup>55</sup> BuA Nr. 13/2008, a.a.O.

ten; die Frist für die Zweckkonformitätsanzeige bleibt hiervon jedoch unberührt. Freilich kann – wie oben erwähnt – auch ohne einen anzeigepflichtigen Umstand eine «Erstanzeige» erstattet werden (II. B. 3.), so dass dann der Verpflichtung zu einer gesonderten Zweckkonformitätsanzeige entfällt.

Ergänzend ist zu bemerken, dass eingetragene, privatnützige Stiftungen durch das Raster von Art. 2 Abs. 4 und Art. 1 Abs. 2 fallen. Für diese ist weder eine Überführungsanzeige noch eine Konformitätsbestätigung nach Art. 2 Abs. 4 einzureichen, obwohl nur anhand des eingetragenen statutarischen Stiftungszwecks in aller Regel keine definitive Aussage im Sinne der Zweckkonformitätsbestätigung abgeleitet werden kann. Hierzu braucht es in den allermeisten Fällen das Beistatut. Deshalb gewährleistet die Eintragung nicht, dass der Stiftungszweck ausreichend ist bzw. rechtmässig bestimmt wurde. Dabei handelt es sich zumindest um eine rechtspolitische Lücke; ob sie de lege lata durch analoge Anwendung des Art. 2 Abs. 4 geschlossen werden kann, ist zweifelhaft. Die Lücke liesse sich allenfalls durch analoge Anwendung von Art. 552 § 19 Abs. 2 PGR schliessen, welcher für Stiftungen, für die aufgrund ihrer freiwilligen Eintragung keine Gründungsanzeige hinterlegt werden kann, den Erklärungsinhalt von § 20 Abs. 2 Ziff. 8 abdeckt.

#### D. Scheitern der Sanierung

Die Sanierung ist gescheitert, wenn eine sanierungsbedürftige Stiftung nicht saniert werden konnte oder nicht rechtzeitig saniert wurde. Dies ist der Fall, wenn der zur Sanierung berufene Stifter nicht saniert hat, oder wenn bei Tod oder Geschäftsunfähigkeit des Stifters der Stiftungsrat nicht saniert hat, weil der Wille des Stifters nicht festgestellt werden konnte.

In diesem Fall muss der Stiftungsrat einen Auflösungsbeschluss gemäss Art. 552 § 39 fassen, der dem Grundbuch- und Öffentlichkeitsregisteramt anzuzeigen ist (Art. 2 Abs. 5). Erfolgt die Anzeige nicht fristgerecht, so hat das Grundbuch- und Öffentlichkeitsregisteramt den Stiftungsrat aufzufordern, entweder eine Konformitätsanzeige vorzulegen oder den Auflösungsbeschluss anzuzeigen. Bei weiterer Untätigkeit des Stiftungsrats verständigt das Grundbuch- und Öffentlichkeitsregisteramt den Richter, der die Stiftung im Rechtsfürsorgeverfahren für aufgelöst zu erklären hat (Art. 2 Abs. 6).

Der Fortgang der Abwicklung unterliegt der Kontrolle des Grundbuch- und Öffentlichkeitsregisteramts. Dadurch soll verhindert werden, dass die Stiftung zwar aufgelöst ist, aber die

Abwicklung nicht vorangetrieben wird. Zu diesem Zweck kann das Grundbuch- und Öffentlichkeitsregisteramt jederzeit von sämtlichen Stiftungsorganen Auskünfte über den Fortgang der Liquidation verlangen (Art. 2 Abs. 7). Bei Säumigkeit kann der Richter im Rechtsfürsorgeverfahren auf Antrag eines Stiftungsbeteiligten, des Grundbuch- und Öffentlichkeitsregisteramts oder von Amts wegen den bisherigen Liquidator entheben und eine andere geeignete Person zum Liquidator bestellen.

#### E. Fristen

Das Sanierungsverfahren und das Einschreiten des Grundbuch- und Öffentlichkeitsregisteramts bei Scheitern der Sanierung sind an bestimmte Frist gebunden.

##### 1. Herstellung des gesetzmässigen Zustands

Gemäss Art. 2 Abs. 1 ist bei Sanierungsbedürftigkeit der Stiftung der gesetzmässige Zustand bis zum 31.12.2009 herzustellen (Art. 2 Abs. 1). Wird der gesetzmässige Zustand nicht bis zum 30.06.2010 hergestellt, so muss der Stiftungsrat einen Auflösungsbeschluss fassen (Art. 2 Abs. 5). Da beide Termine an die Herstellung des gesetzmässigen Zustands anknüpfen, tritt die Frage auf, wie sie sich zueinander verhalten. Die Entstehungsgeschichte der Bestimmungen dürfte eine Lösung des Problems ermöglichen. Im Vernehmlassungsbericht zum neuen Stiftungsrecht<sup>56</sup> war noch sowohl in Art. 2 Abs. 1 als auch in Art. 2 Abs. 5 vorgesehen gewesen, dass der gesetzmässige Zustand bis zum 31.12.2009 herzustellen ist. In den Erläuterungen zu Art. 2 Abs. 1 hiess es: «Die Sanierung muss bis zum 31.12.2009 erfolgen. Dadurch wird den betroffenen Stiftungen ausreichend Zeit geboten, um die Sanierung herbeizuführen.»<sup>57</sup>

Erst im BuA ist jene Fassung enthalten, die als Gesetz verabschiedet wurde, wonach der gesetzmässige Zustand gemäss Art. 2 Abs. 1 in Übereinstimmung mit der Fassung der Vernehmlassung bis zum 31.12.2009 herzustellen ist, während Art. 2 Abs. 5 nunmehr den 30.06.2010 vorsieht. Bemerkenswert ist jedoch, dass in den im BuA enthaltenen Erläuterungen zu Art. 2 Abs. 1 Folgendes ausgeführt wird: «Die Sanierung muss bis zum 30.06.2010 erfolgen. Beim angestrebten Inkrafttretensdatum (01.04.2009) wird den betroffenen Stiftungen somit ausreichend Zeit gegeben, um die Sanierung herbeizuführen».

<sup>56</sup> Vernehmlassungsbericht der Regierung betreffend die Totalrevision des Stiftungsrechts vom 27.03.2007. RA 2007/169-0142.

<sup>57</sup> Vernehmlassungsbericht 2007, S. 78.

Diese Entstehungsgeschichte lässt den Schluss zu, dass der ursprünglich für die Sanierung fehlerhafter Stiftungen vorgesehene Termin 31.12.2009 auf den 30.06.2010 verschoben werden sollte. Hierfür könnten Verzögerungen im Gesetzgebungsverfahren ursächlich gewesen sein, die sich auf das Inkrafttreten des Gesetzes auswirkten. Sowohl aus den Erläuterungen zum Vernehmlassungsbericht als auch aus den Erläuterungen zum Bericht und Antrag leuchtet die Absicht des Gesetzgebers hervor, den sanierungsbedürftigen Stiftungen ausreichend Zeit zur Herbeiführung des gesetzeskonformen Zustands zu gewähren. Wenn also im Text des Art. 2 Abs. 5 und in den Erläuterungen zu Art. 2 Abs. 1 die Frist bis zum 30.06.2010 erstreckt wurde und nur im Text des Art. 2 Abs. 1 der ursprüngliche Termin zum 31.12.2009 aufrechterhalten wurde, dann könnte daraus geschlossen werden, dass die Anpassung des Textes in dieser Bestimmung durch ein Redaktionsversehen unterblieb. Hiernach wäre Art. 2 Abs. 1 korrigierend, aber im Einklang mit Art. 2 Abs. 5 in dem Sinn zu interpretieren, dass der gesetzmässige Zustand mit 30.06.2010 herzustellen ist. Dem könnte zum einen die klare und nicht auslegungsbedürftige angeführte Zeitangabe des 31.12.2009 entgegengehalten werden. Zum zweiten erlaubt die unterschiedliche Terminisierung der Zwecksanierung in Art. 2 Abs. 1 und der Anzeige eines allfälligen Auflösungsbeschlusses durch den Stiftungsrat laut Art. 2 Abs. 5 ein pragmatisches Vorgehen der verantwortlichen Personen, weshalb sich das Problem praktisch entschärfen dürfte.

## 2. Einschreiten des Grundbuch- und Öffentlichkeitsregisteramts

Das Einschreiten des Grundbuch- und Öffentlichkeitsregisteramts bei gescheiterten Sanierungen ist frühestens nach dem 01.08.2010 möglich (Art. 2 Abs. 6). Damit wird dem Stiftungsrat einer Stiftung, deren Sanierung mit dem Verstreichen des 30.06.2010 gescheitert ist, noch ein Monat Zeit eingeräumt, die Auflösung zu beschliessen und den Beschluss dem Grundbuch- und Öffentlichkeitsregisteramt mitzuteilen. Nach dem Wortlaut des Art. 2 Abs. 6 wäre das Grundbuch- und Öffentlichkeitsregisteramt in allen Fällen zum Einschreiten verpflichtet, in denen ihm keine Anzeige «nach Abs. 5», also die Anzeige des Auflösungsbeschlusses übermittlelt wird. Der Wortlaut greift jedoch zu kurz, weil sich ein Einschreiten des Grundbuch- und Öffentlichkeitsregisteramts auch dann erübrigt, wenn der Stiftungsrat eine Konformitätsanzeige nach Art. 2 Abs. 4 erstattet hat. Art. 2 Abs. 6 ist deshalb in der folgenden Weise zu lesen: «Wird eine Anzeige weder nach Abs. 4 noch nach Abs. 5 erstattet,...». Nur wenn keinerlei Anzeige erfolgt, ergibt die Rechtsfolge des Art. 2 Abs. 6 Sinn, wonach das Grundbuch-

und Öffentlichkeitsregisteramt eine Nachfrist zur Nachholung einer der beiden Anzeigen zu setzen hat.

Das Verstreichen des 01.08.2010 markiert jedoch nur ehestmöglichen Termin, an dem das Grundbuch- und Öffentlichkeitsregisteramt gemäss Art. 2 Abs. 6 tätig werden kann. Schon wegen der beschränkten Ressourcen ist nicht damit zu rechnen, dass alle säumigen Stiftungen bereits am 02.08.2010 eine Nachfristsetzung erhalten werden. Ein Termin, bis zu welchem alle säumigen Stiftungen gemahnt werden müssen, ist im Gesetz nicht ausdrücklich vorgesehen. Die Nachfrist beträgt sechs Monate. Ihr Beginn ist mit dem Zugang der Aufforderung des Grundbuch- und Öffentlichkeitsregisteramts bei der Stiftung anzusetzen.

Erst wenn auch diese Frist verstrichen ist, kann das richterliche Verfahren zur Auflösung der Stiftung in Gang gesetzt werden. Die Aneinanderreihung der Fristen zeigt, dass eine zwangsweise Auflösung nicht sanierter Stiftungen durch das Gericht frühestens im Jahr 2011 möglich ist; sie kann sich bei verzögerter Nachfristsetzung durch das Grundbuch- und Öffentlichkeitsregisteramt und einem längeren Verfahren bei Gericht auch noch in die folgenden Jahre erstrecken.

## 3. Sanierungschance trotz Fristablauf

Durch das Fristenregime des Art. 2 soll sichergestellt werden, dass sanierungsbedürftige, aber nicht sanierte Stiftungen innerhalb eines überschaubaren Zeitraums aus dem Verkehr gezogen werden. Zugleich soll aber jeder Stiftung, soweit dies möglich ist, die Chance zur Sanierung eingeräumt werden, damit dem Stifterwillen zum Durchbruch verholfen werden kann. Deshalb sind die Fristen nicht als Fallfristen zu betrachten und ihre Überschreitung ist nicht mit einer pönalisierenden Wirkung zu versehen.<sup>58</sup> Eine Sanierung der Stiftung sollte solange zugelassen werden, bis der Stiftungsrat oder das Gericht die Auflösung der Stiftung beschlossen haben. Wird beispielsweise der Stifter erst nach dem 30.06.2010 im Sinne des Art. 2 Abs. 2 tätig, hat aber der Stiftungsrat die Auflösung noch nicht beschlossen, so ist die Sanierung als wirksam anzuerkennen und kann der Stiftungsrat die Konformitätsanzeige erstatten. Ist bereits ein Auflösungsverfahren bei Gericht anhängig, aber noch kein Auflösungsbeschluss ergangen und findet der Stiftungsrat geeignete Urkunden auf, aus denen sich der Stifterwillen ergibt, so kann er noch eine Sanierung gemäss Art. 2 Abs. 3 vornehmen und die Auflösung abwenden.

<sup>58</sup> Dazu auch Schauer in Schauer (Hrsg.), Kurzkommentar, Art. 2 Rz 6; ähnlich wie hier Jakob, a.a.O., Rz 670.

## F. Zwecksanierung vs. «Überführungsanzeige»

Trotz des möglichen geringen Anwendungsbereichs einer Zwecksanierung ist auf folgende Fallgestaltung abschliessend kurz einzugehen: Aufgrund einer Änderung einer Tatsache, die gem. Art. 552 § 20 Abs. 3 dem Grundbuch- und Öffentlichkeitsregister anzuzeigen ist, wird die Abgabe einer «Überführungsanzeige» zwingend erforderlich (s. Art. 1 Abs. 2). Gegenstand dieser Anzeige wird auch die Bestätigung über die konkretisierbaren Begünstigten sein. Vorliegendenfalls kann diese Erklärung nicht abgegeben werden, da die hierzu erforderliche Zwecksanierung noch nicht durchgeführt wurde und die vom Gesetzgeber gewährte Übergangsfrist vom 31.12.2009 bzw. 30.06.2010 noch nicht abgelaufen ist. Konsumiert nun die Überführungsanzeige laut Art. 1 Abs. 2 die Sanierungsmöglichkeit des Art. 2? Wie oben ausgeführt, hat der Gesetzgeber einer möglichen Sanierung altrechtlicher Stiftungen einen hohen Wert beigemessen. Daher ist zu fordern, dass beim Eintreten eines anzeigepflichtigen Sachverhalts laut Art. 1 Abs. 2 die Einreichung einer Überführungsanzeige unter Auslassung des Bestätigungsvermerks gem. Art. 552 Abs. 2 Ziff. 8 – die Bezeichnung der konkreten oder nach objektiven Merkmalen individualisierbaren Begünsti-

gten oder des Begünstigtenkreises ist durch den Stifter erfolgt – möglich ist, sofern die vom Gesetz gewährte Übergangszeit zur Zwecksanierung noch nicht abgelaufen ist.

## IV. Schlusswort

Das Übergangsrecht und die Anpassung alter Stiftungen an das neue Recht stellen die erste grosse Herausforderung für das neue liechtensteinische Stiftungsrecht dar. Wenngleich die Bestimmungen klare rechtspolitische Ziele erkennen lassen, so ist auf der anderen Seite unvermeidlich, dass bei der grossen Zahl und ganz verschiedenartigen Ausgestaltung der altrechtlichen Stiftungen die Phase des Übergangs spezifische Rechtsfragen aufwirft. In der Tat besteht dem Vernehmen nach in der Praxis eine gewisse Unsicherheit beim Umgang mit diesen Rechtsfragen. Die Problematik besteht zu einem erheblichen Teil darin, die jahrelange Praxis bei der Gründung und der Verwaltung von Stiftungen mit den Anforderungen des neuen Rechts in Einklang zu bringen, zugleich zu ermitteln, inwieweit Änderungen erforderlich sind, und gegebenenfalls Brücken zu bauen. Eine Hilfe für die Lösung dieser Probleme zu leisten und dadurch die Anwendung des neuen Rechts zu erleichtern, war die Aufgabe des vorliegenden Beitrags.

# Meldungen

## Aus dem Jahresbericht der FMA vom 04.06.2009

«Auch der Rückgang der verwalteten Vermögen um 22% auf 156.65 Mrd. CHF ist vor allem auf die massiven Verluste an den internationalen Finanzmärkten zurückzuführen. Teilweise verzeichneten die liechtensteinischen Banken Abflüsse von Kundengeldern infolge der Diskussionen um den Finanzplatz Liechtenstein. Diese konnten jedoch vereinzelt durch Nettozuflüsse im Ausland kompensiert werden.»

## Andere Finanzintermediäre

«Im Jahr 2008 wurden 80 Bewilligungen erteilt, mit welchen natürliche oder juristische Personen zur Ausübung eines am Finanzmarkt teilnehmenden freien Berufes zugelassen wurden. Darüber hinaus wurden 34 Löschungen von Bewilligungen vorgenommen. Ende 2008 waren 327 Personen im Besitze einer Bewilligung nach dem RAG. Der stetige Anstieg seit 2003 setzte sich auch im Berichtsjahr fort. Die Anzahl der bewilligten Treuhandgesellschaften blieb konstant. Auch die Anzahl Patentanwaltsgesellschaften blieb auf dem Stand des Vorjahres (14). Bei den bewilligten Personen nach dem WPRG ist in diesem Berichtsjahr hinsichtlich der liechtensteinischen Wirtschaftsprüfer

keine Änderung, bei den Revisionsgesellschaften ein leichter Anstieg (plus 2) feststellbar.»

## Rückblick 2008

«2008 wurde in Liechtenstein analog zu den Nachbarländern Schweiz und Österreich sowie Deutschland die Ausübung des Rechtsanwaltsberufes in Form eines Anstellungsverhältnisses, der so genannte «angestellte Rechtsanwalt», neu ebenfalls zugelassen. Die Liechtensteinische Rechtsanwaltskammer (LIRAK) als betroffener Verband wurde entsprechend in die vorgängigen Diskussionen eingebunden.

Demnach gibt es seit 2008, neben den bereits bestehenden, zwei zusätzliche Formen der Ausübung des Rechtsanwaltsberufes:

- Selbstständiger RA als Einzelperson oder via Zusammenschluss in einer Personengesellschaft (wie bisher)
- Angestellter RA mit Gesellschafterstatus bei einer juristischen Person (wie bisher)
- Angestellter RA bei einer juristischen Person (evtl. zusätzlich mit Geschäftsführer- und/oder VR-Funktion) (neu ab 2008)
- Angestellter RA bei einer natürlichen Person bzw. einem anderen RA (neu ab 2008)»

«Länderabend Liechtenstein», Bucerius Law School, Hamburg, 15. April 2009

40. DACH-Tagung, 7. bis 9. Mai 2009, Vaduz

Hochschule Liechtenstein, Vaduz, Rechtsprechtage – Neue Judikatur im Gesellschaftsrecht, 5. März 2009

## veranstaltungen

### «Länderabend Liechtenstein», Bucerius Law School, Hamburg, 15. Mai 2009

Dieser mittlerweile 15. Länderabend wurde vom Institut für Stiftungsrecht und das Recht der Non-profit-Organisationen der Bucerius Law School in Hamburg organisiert. Dessen Direktorin, Frau Prof. Dr. Birgit Weitemeyer, bietet vielfache Veranstaltungen zu ausländischen Stiftungsrechten an. Insgesamt wird es unter dem Oberbegriff «Non-profit law» zusammengefasst.

Was kann man nun von einem Abend erwarten, dessen Hauptredner Dr. Harald Bösch aus Bregenz ist und dessen Überschrift (topaktuell) «Liechtenstein als Steueroase?» überschrieben wird? Ist man auch versucht, zunächst zu denken, dass dabei nichts Vernünftiges herauskommen kann, war wohl jeder Teilnehmer des Abends angenehm überrascht: Dr. Bösch stellte das neue Stiftungsrecht vor und stellte dies den alten Regelungen gegenüber. «Ob es dem Gesetz zur Reform des liechtensteinischen Stiftungsrechts vom 26. Juni 2008, welches am 1. April 2009 in Kraft tritt, gelingt, zur Wiederherstellung der Reputation des Finanzplatzes Liechtenstein beizutragen, wie Prof. Dr. Dominique Jakob, ETU Zürich, in der Neuen Zürcher Zeitung

kommentiert, soll an diesem Abend diskutiert werden», so die Ankündigung. Hierzu kam der Referent freilich nicht mehr, liess aber durchaus einige kritische Bemerkungen zur bisherigen und künftigen Ausgestaltung der Stiftung durchblicken.

Ergänzt wurde dessen Vortrag von einem sehr lebendigen, instruktiven und topaktuellen Vortrag von Herrn Dr. Gerd-Michael Neusel, Ernst & Young AG, Stuttgart. Er stellte kurz und konzentriert die juristische Dogmatik der Besteuerung von Stiftern und Begünstigten dar, soweit sie in Deutschland steuerpflichtig sind. Ergänzt wurden seine Ausführungen von der aktuellen Beeinflussung des deutschen Steuerrechts durch das europäische Recht, insbesondere die Spannung zwischen der Vorschrift des § 15 AStG n.F. und den europarechtlichen Vorgaben. Ausführlich wurde letztlich noch der jetzige Regierungsentwurf des nun sogenannten «Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz» vom 22.04.2009 vorgestellt. (JW)

Redaktion

### 40. DACH-Tagung, 7. bis 9. Mai 2009, Vaduz

Das fachliche Programm und der festliche Rahmen zur 40. Tagung der Europäischen Anwaltsvereinigung DACH wurde von Herrn Rechtsanwalt Dr. Alexander Ospelt (Schaan) erfolgreich organisiert. Im Mittelpunkt stand diesmal weniger das Fachliche, sondern eher das 20-jährige Jubiläum. Die Europäische Anwaltsvereinigung DACH wurde im Mai 1989 beim Deutschen Anwaltstag in München mit dem ersten Präsidenten Prof. Dr. Walter Schuppich (Wien) gegründet. Die erste Veranstaltung der DACH fand im September 1989 zum anwaltlichen Gebührenrecht in Vaduz statt. Daran erinnerten der derzeitige Präsident der DACH, Dr. Peter Zimmermann (Düsseldorf) und eines der Mitglieder der ersten Stunde, Dr. Bruno Derrer (Zürich).

Als eines der wenigen Seminare mit einem wirklich faszinierenden Rahmenprogramm (vom Vaduzer Saal, der Hofkellerei bis zum Garten des Restaurant Löwen in Vaduz) bleibt natürlich in Erinnerung, dass die Teilnehmer die Möglichkeit hatten, vormittags den Regierungschef und nachmittags das Staatsoberhaupt zu erleben. Dennoch gibt es gute Gründe, auch die nächsten Veranstaltungen zu besuchen, die jeweils im Mai und im September stattfinden. Und das sind nicht nur Städte wie z.B. München vom 10. bis 12. September 2009, Mailand vom 20. bis 22. Mai 2010, Lausanne vom 16. bis 18. September 2010 und anderen schöne Städte dieser Welt. Sondern interessante Themen, ein schöner Rahmen für die Veranstaltung und das Treffen mit kompetenten Kolleginnen und Kollegen.

Redaktion

## Hochschule Liechtenstein, Vaduz Rechtsprechtage – Neue Judikatur im Gesellschaftsrecht, 5. März 2009

Das Institut für Finanzdienstleistungen der Hochschule Liechtenstein bietet zu unterschiedlichen Themen in unterschiedlicher Frequenz Vorträge an, bei denen Richter liechtensteinischer Gerichte die Rechtsprechung erläutern. Am 5. März informierte *Dr. Gert Delle-Karth*, Vizepräsident des FL-OGH über die aktuellen Entwicklungen im Bereich der gesellschaftsrechtlichen Rechtsprechung und deren Auswirkungen.

Neben zahlreichen Urteilen aus dem Jahr 2008 – der Berichtszeitraum reichte bis zu einer ähnlichen Veranstaltung zu Beginn des Jahres 2008 zurück – war dem Urteil 1CG.2006.303 vom 07. 01. 2009 (siehe **liechtenstein-journal** 2009, 26 ff.) breiter Raum gewidmet. Zu Recht: Die Entscheidung beinhaltet wegweisende Aussagen zur Interessenkollision und letztlich zum Wesen der Stiftung und den Wurzeln des liechtensteinischen Gesellschaftsrechts.

*Redaktion*

### literaTour

*Die Rubrik «literaTour» greift willkürlich und subjektiv aus der Flut der vielleicht interessierenden Literatur, die sich mit liechtensteinischem Recht beschäftigt oder hierzu einen speziellen Bezug hat besonders lesenswerte oder wenigstens bemerkenswerte Beiträge heraus. Angesichts der Flut rechtlicher Literatur soll nicht der Eindruck erweckt werden, die Redaktion hätte die Vielfalt der Publikationen auch nur annähernd gesichtet. Erst recht ist damit keine Abwertung nicht erwähnter Autoren verbunden.*

Jakob

**Die liechtensteinische Stiftung**, Liechtenstein Verlag, Vaduz 2009, 383 Seiten

Bereits vor der öffentlichen Buchpräsentation im festlichen Rahmen des Liechtenstein-Instituts in Bendern Ende März wurde deutlich, dass es Zeit geworden war, dass eine aktuelle Zusammenfassung des liechtensteinischen Stiftungsrechts erscheint, die auch einen Vergleich zwischen neuem und altem Recht bietet. Der Autor nennt dies im Untertitel eine «strukturelle Darstellung» – er erfüllt diesen Anspruch auf das Beste.

Im Kapitel «Die Stiftung als Rechtsfigur» wird der alte und neue (liechtensteinische) Stiftungsbegriff herausgearbeitet, der eben ein bisschen anders definiert ist und anders gelebt wird. In den folgenden Kapiteln wird altes dem neuen Recht gegenübergestellt und der Finger (dogmatisch) in jede Wunde gelegt: Ob es der «Stiftungszweck als Selbstzweck» ist, die Organisation der Stiftung durch zwei Stiftungsräte oder die Pfändbarkeit der Stifterrechte, kein aktuelles und nicht selten umstrittenes Thema wird ausgelassen. Ein ausführliches Kapitel über die «Foun-

dation Governance» fehlt ebenfalls nicht. Den «Übergangsbestimmungen» folgt ein Kapitel «Die Stiftung im Verhältnis zu Dritten», in dem die Beziehung zu Erben und Gläubigern aufgearbeitet wird.

Das Schlusskapitel «Die liechtensteinische Stiftung im Ausland» widmet sich der sog. Anerkennung der liechtensteinischen Stiftung im Zivilrecht der umliegenden deutschsprachigen Jurisdiktionen. Wichtiger ist die steuerliche Anerkennung ihrer Wirkungen, d.h. die Frage der Transparenz oder Intransparenz. Eines der vielen Verdienste dieses Buches ist die Feststellung, dass gerade die gemeinnützige Stiftung künftig reüssieren könnte. Klar und neu geregelt unterliegt die gemeinnützige Stiftung einer staatlichen Missbrauchsaufsicht und nicht einer bürokratischen Gängelei, wie sie beispielsweise in Deutschland überwiegend der Fall ist. Allein die deutsche Stiftungsaufsicht zu umgehen ist Grund genug für Stifter aus und in Deutschland, ihr Vermögen in eine liechtensteinische Stiftung einzubringen. Ganz so deutlich sagt es der Autor freilich nicht. (JW)

#### In der nächsten Ausgabe u.a.:

- *Schauer*, **Stiftungsrechts-Kommentar**
- *Wagner*, **Bankenplatz Liechtenstein**

*Redaktion*

## aktuelle urteile

Aus der **Entscheidung der Beschwerdekommission für Verwaltungsangelegenheiten (VBK) vom 23.04.2009, VBK 2009/14** zum Tabakpräventionsgesetz:

Ein Wirt hatte es versäumt, einen *Verstoss gegen das Rauchverbot* zu verhindern. Gegen die Geldbusse legte er Beschwerde ein, die letztlich wegen des Grundsatzes der sog. *lex mitior* gutheissen wurde. Die *lex mitior* ergibt sich aus §§ 61 iVm 1 StGB. War eine Tat zur Tatzeit nach dem damals geltenden Rechts strafbar, ist sie dies aber nach dem zur Zeit der Entscheidung geltenden neuen Gesetz nicht mehr, so darf der Täter hierfür nicht bestraft werden. Die VBK bejahte die sog. Vorwirkung eines nach der Entscheidung in Kraft tretenden neuen Gesetzes (hier: LGBl. 2009 Nr. 120), um den Grundsatz der Rechtsgleichheit zu wahren, auch wenn eine Entscheidung nach altem Recht formell zulässig sei.

*(ingesandt von Rechtsanwalt Daniel Tschikof, LL.M., Ospelt & Partner AG, Schaan)*

## Pressemitteilung

**pafl: Regierung legt Gesetz über die Amtshilfe in Steuersachen mit den USA vor**

Vaduz (ots) – Vaduz, 3. Juni (pafl) – Die Regierung hat in ihrer Sitzung vom 2. Juni 2009 den Bericht und Antrag betreffend das Übereinkommen vom 8. Dezember 2008 mit den Vereinigten Staaten von Amerika über die Zusammenarbeit und den Informationsaustausch in Steuersachen (TIEA), das Steueramtshilfegesetz-USA und die Ergänzung von Artikel 102 der Verfassung verabschiedet.

Gegenstand des TIEA mit den USA, welches auf dem OECD-Standard basiert, ist die gegenseitige Unterstützung durch den Austausch von Informationen, die für die Anwendung und Vollstreckung der jeweiligen innerstaatlichen Steuervorschriften des ersuchenden Staates bedeutsam sind. Der Informationsaus-

Aus dem **Urteil des Staatsgerichtshofs 2008/38 vom 10.12.2008** zur Berufsfreiheit der Ärzte:

Die Bf. hielten u.a. Art. 37 Abs. 4 GesG für verfassungswidrig, weil dieser iVm Art. 18 verunmögliche, Arztpraxen in der Rechtsform einer juristischen Person zu führen. Der StGH gab der Individualbeschwerde der Bf. teilweise Recht und stellte fest, dass diese durch mehrere Bestimmungen des Gesundheitsgesetzes vom 13.12.2007 (GesG, LGBl. 2008 Nr. 30) in ihren Rechten verletzt sind. Weiter heisst es u.a. «Der Ausschluss von juristischen Personen als Rechtsform für Arztpraxen stellt zweifellos einen Eingriff in die Handels- und Gewerbefreiheit der Ärzte dar.» «Unbestritten müssen jedoch Eingriffe in die Handels- und Gewerbefreiheit auf einer gesetzlichen Grundlage beruhen, im öffentlichen Interesse liegen und verhältnismässig sein. Ausserdem dürfen sie den Kernbereich, die Grundidee des Grundrechts nicht antasten.»

Mit ausdrücklichem Verweis auf andere freie Berufe (Rechtsanwälte, Apotheker, Drogerien, aber auch Treuhänder und Wirtschaftsprüfer) verneint der StGH ein generelles Verbot der Rechtsform juristischer Personen auch für Ärzte.

*(ingesandt von Rechtsanwalt Daniel Tschikof, LL.M., Ospelt & Partner AG, Schaan)*

*Redaktion*

tausch erfolgt auf dem Weg der Amtshilfe, das heisst durch die Zusammenarbeit zwischen den zuständigen Steuerbehörden. Der Informationsaustausch erfolgt nicht automatisch, sondern auf Anfrage.

Das TIEA ist vor dem Hintergrund der neuen Finanzplatzpolitik des Landes zu sehen, wie sie in der Liechtenstein-Deklaration vom 12. März 2009 zum Ausdruck kommt. Damit hat sich Liechtenstein zur Einhaltung und Umsetzung der OECD-Standards betreffend Transparenz und Informationsaustausch in Steuerangelegenheiten verpflichtet. Zur Durchführung des TIEA ist ein nationales Gesetz erforderlich. Die Regierung unterbreitet deshalb dem Landtag neben dem Übereinkommen auch ein Gesetz über die Amtshilfe in Steuersachen mit den USA. (...)

*Redaktion*

# Vermögen formen.

Kreativität im Handeln führt zu langfristiger Vollkommenheit.



Wir sind eine unabhängige liechtensteinische Privatbank mit der Flexibilität für individuelle Lösungen zur nachhaltigen Entwicklung Ihres Vermögens.

**BANK ALPINUM** 

Vaduz · Liechtenstein · T +423 239 62 11 · [www.bankalpinum.com](http://www.bankalpinum.com)

schwärzler

Rechtsanwälte | Attorneys at Law

---

Telefon +423 239 85 40 . Fax +423 239 85 45 . Feldkircher Strasse 15 . P.O. Box 730 . 9494 Schaan . Fürstentum Liechtenstein  
[www.s-law.li](http://www.s-law.li) . [office@s-law.li](mailto:office@s-law.li)