

liechtensteinjournal

Recht in Liechtenstein

3. Ausgabe

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

3/2009

- 69 **editorial**
Jürgen Wagner
- 70 **beiträge**
Dr. Adrian Plüss Streit um Retrozessionen
- 71 **Dr. Martin Feick und Mark Pawlytta**
Stiftungen, Asset Protection und anwendbares Recht
in deutsch-liechtensteinischen Fällen
- 81 **Prof. Dr. iur. Dominique Jakob und ass. iur. Goran Studen**
Die verschiedenen Stiftungsarten nach der Reform des
liechtensteinischen Stiftungsrechts
- 87 **Prof. Dr. Martin Wenz** Steuerstandort Liechtenstein:
Konzept zur Totalrevision des Steuergesetzes
- 90 **veranstaltungen**
Hochschule Liechtenstein
4. Liechtensteinische Steuerfachtagung, Vaduz
- 90 **literaTour**
- 92 **gesetzgebung**
- 94 **TIEA mit Deutschland**
- 100 **neue website**
liechtenstein-journal jetzt auch online
- 102 **schriftwechsel**
- 102 **Beitrag Dr. Joachim Jahn in steueranwaltsmagazin**
05/2009, 50. Ausgabe
Endlich trocknen die Steueroasen aus
- 104 **Erwiderung**
Jürgen Wagner Kavallerie und Indianer – Eine Erwiderung

DIE INDIVIDUALITÄT EINER
KOMPETENTEN BERATUNG
STEHT BEI UNS
IM MITTELPUNKT



ADMINISTRAL ANSTALT

ACCURATA TREUHAND- UND REVISIONS-AG

ADVOCATUR SPRENGER & PARTNER AG

ASSETA VERMÖGENSVERWALTUNG AG

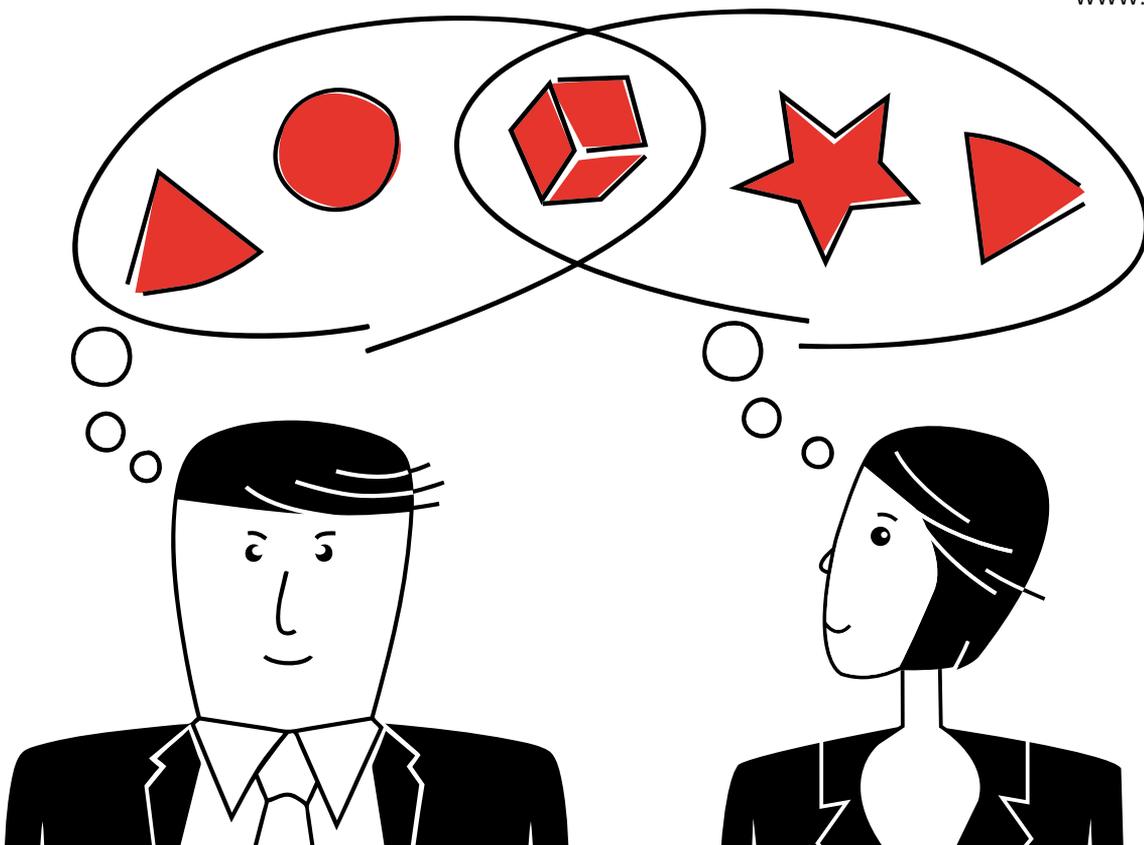
Landstrasse 11 | LI-9495 Triesen

Mitdenken. Auf unsere Art.

Damit Sie in Sachen Zukunftsplanung
gelassen in die Zukunft blicken.



www.revitrust.li



editorial

I. Wenn man nur vierteljährlich erscheint, hat man in dieser hektischen Zeit Mühe, aktuelle Berichterstattung zu leisten. Wir beschränken uns daher auf eine halbwegs aktuelle, vor allem aber grundsätzliche Berichterstattung. Das soll bedeuten, dass wir wichtige Themen herausgreifen wollen, die Bedeutung haben, aber nicht unbedingt tagesaktuell sein müssen. So machen wir es auch auf unserer Website, die wir Ihnen kurz vorstellen wollen (s. S. 100 f. in diesem Heft).

II. In der Zeit hektischer Betriebsamkeit in Sachen «Wer ist der Beste und Schnellste in Sachen OECD-Musterknabe» kommt tatsächlich Deutschland als Steueroase (s. SPIEGEL 35/2009 vom 31.08.2009) wieder ins Spiel. Deutsche Banken haben «intensive Beziehungen» zu liechtensteinischen Stiftungen; deutsche Banken basteln Steuersparmodelle auf Malta, die Finanzämter segnen dies ab. Wer hätte das gedacht? Es war schon immer so: Wer mit ausgestrecktem Finger auf andere zeigt muss wissen, dass dann mindestens drei Finger auf einen selbst zeigen.

III. Das **liechtenstein-journal** ist neu in der Rechtslandschaft, wird aber bereits ernstgenommen. Das freut uns. Wir haben einen kurzen *Schriftwechsel* abgedruckt, den wir in den letzten Tagen geführt haben (s. Seite 102, in diesem Heft). Natürlich sind wir dankbar über weitere, kleine oder grosse Beiträge, über kommentierte Urteile und Beschlüsse oder einfach über Meinungen. Die wir dann gerne veröffentlichen – oder aber kommentieren (wie den Beitrag von *Dr. Joachim Jahn*, in diesem Heft s. S. 103 ff.).

Einen schönen Herbst wünscht



Ihr
Jürgen Wagner, LL.M.
Redaktion **liechtenstein-journal**
redaktion@liechtenstein-journal.li

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 abzudrucken.

Ausgabe

1. Jahrgang, Ausgabe 3, September 2009

Redaktion und geschäftsführender Herausgeber

Jürgen Wagner, LL.M., Rechtsanwalt,
Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, Konstanz / Zürich / Vaduz (JW)
Postfach 803, Abtswingertweg 4, 9490 Vaduz, Liechtenstein
redaktion@liechtenstein-journal.li

Mitschreibende dieser Ausgabe

Adrian Plüss, Rechtsanwalt in Zürich; Martin Wenz, Professor in Vaduz;
Martin Feick und Mark Pawlytta, Rechtsanwälte in Mannheim; Dominique
Jakob, Professor in Zürich; Goran Studen, Rechtsanwalt in Zürich; Joachim
Jahn, Wirtschaftsredakteur in Berlin.

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, 9495 Triesen, Liechtenstein

Satz, Druck

Gutenberg AG, 9494 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. Dezember 2009.

Darin unter anderem:

- ein Beitrag von *Prof. Francesco A. Schurr* (Hochschule Liechtenstein)
- sowie weitere Informationen zur rechtlichen Entwicklung innerhalb und ausserhalb Liechtensteins.

beiträge

Streit um Retrozessionen

Dr. Adrian Plüss, TEP, MBA, Rechtsanwalt, Lanter Rechtsanwälte, Zürich

Wie eine Bombe schlug im Frühjahr 2006 ein Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts¹ in der Branche der Vermögensverwalter ein: Das Bundesgericht hielt darin fest, dass sog. Retrozessionen oder Finder's Fees, die unabhängige Vermögensverwalter von Banken für die Zuführung von Kundschaft erhalten, den Kunden zustehen und diesen abzuliefern sind. Das Urteil erhitzte v.a. deshalb die Gemüter, weil das Gericht zwar einräumte, Kunden könnten auf die Ablieferung solcher Zahlungen verzichten, aber sehr hohe Anforderungen an stillschweigende Verzichte stellte. Für die Branche stellte sich daher plötzlich die Frage, ob Kunden rückwirkend auf mehrere Jahre die Gutschrift von Retrozessionen verlangen konnten.²

Eine emotionslose Analyse des Urteils führt zu folgenden Leitlinien:

- Das Bundesgericht definiert den Begriff «Retrozession» als Zahlung, mit der eine «Bank gestützt auf eine entsprechende Vereinbarung einem Dritten (insbesondere einem Vermittler im Vermögensverwaltungs- und Kapitalanlagegeschäft) einen Anteil einer vereinnahmten Kommission weitergibt».³ Unter «Finder's Fees» versteht das Bundesgericht eine «einmalige Entschädigung, welche der Vermögensverwalter von einer Bank für die Zuführung von neuen Vermögenswerten bzw. neuer Kunden(gelder) erhält.»⁴
- Solche Zahlungen unterliegen jedenfalls dann der Ablieferungspflicht nach Art. 400 Abs. 1 OR, wenn «der Beauftragte dem Auftraggeber im Rahmen des Vertrags geraten hat, die zur Verwaltung überlassenen Vermögenswerte bei einer bestimmten Bank (neu) zu deponieren.»⁵
- Das Bundesgericht räumt ein, dass der Auftraggeber explizit oder implizit auf die Ablieferung verzichten kann. «Auf die Ablieferung bestimmter, auch künftig anfallender Werte» kann daher grundsätzlich gültig verzichtet werden.⁶

Ein solcher Verzicht muss aber nach der Auffassung des Bundesgerichts, «klar»⁷ bzw. «eindeutig»⁸ aus der Vereinbarung hervorgehen. Das Bundesgericht lehnte dabei das Argument des Handels- oder Ortsgebrauch rundweg ab: «Aus der allgemeinen tatsächlichen Verbreitung der Einbehaltung von Retrozessionen allein kann weder in Bezug auf den Grundsatz noch die Höhe derartiger Einnahmen eine übliche Vergütung nach

Handels- oder Ortsgebrauch um Sinne von Art. 394 Abs. 3 OR abgeleitet werden (vgl. BGE 120 V 515 E. 4b/bb S. 520). Abgesehen davon, dass die entsprechenden Einnahmen von der Art und Häufigkeit von Vermögenstransaktionen abhängen, bildet die Vereinbarung über die Einbehaltung der umstrittenen Retrozessionen und ähnlicher Einnahmen keine Honorarabrede, auch wenn damit im Ergebnis die Entschädigung des Vermögensverwalters für seine Tätigkeit erhöht wird.»⁹

Seither hatte das Handelsgericht Zürich Gelegenheit, die Anforderungen zu präzisieren.¹⁰ Das Handelsgericht hielt namentlich fest:

- dass die blosser Kenntnis des Kunden, dass Retrozessionen bezahlt werden, für einen Verzicht jedenfalls nicht ausreichen,¹¹ sondern
- dass der Kunde die Höhe wenigstens abschätzen können muss, um gültig darauf zu verzichten.¹² Damit ist nicht erforderlich, dass der Kunde die Höhe «auf Franken und Rappen genau»¹³ kennen muss.

In der Praxis hat dies – soweit ersichtlich – dazu geführt, dass sich mehr und mehr Vermögensverwalter zu vollständiger

¹ BGE 132 III 460 ff.

² Das Urteil löste deshalb eine Flut von Urteilsbesprechungen, Aufsätzen und Monographien aus; vgl. dazu weiterführend die Angaben bei *Abegglen*: «Retrozession» ist nicht gleich «Retrozession», SZW 79 (2007) 122 ff.

³ BGE 132 III 460, E. 4.

⁴ BGE 132 III 460, E. 4.1.

⁵ BGE 132 III 460, E. 4.1.

⁶ BGE 132 III 460, E. 4.2.

⁷ BGE 132 III 460, E. 4.2.

⁸ BGE 132 III 460, E. 4.3.

⁹ BGE 132 III 460, E. 3.

¹⁰ ZR 107 (2008) Nr. 35 S. 129 ff.

¹¹ ZR 107 (2008) Nr. 35 E. 3/b/bb.

¹² ZR 107 (2008) Nr. 35 E. 3/b/bb.

¹³ *Roth*: Das Dreiecksverhältnis Kunde – Bank – Vermögensverwalter (Zürich/St. Gallen 2007) N 152 ff., 181 f.

Transparenz bekennen und klarstellen, dass allfällige Retrozessionen und Finder's Fees an den Kunden weitergeleitet werden. Diese Tendenz ist zu begrüßen, da sich dadurch Interessenkollisionen (zwischen den Interessen des Kunden, des Vermögensverwalters und der Bank) einschränken bzw. vermeiden lassen. Dass dies zu einer generellen Erhöhung der Kosten für die Vermögensverwaltung für den Kunden führt, ist – jedenfalls im gegenwärtigen wirtschaftlichen Umfeld – nicht anzunehmen.

Neben dieser Tendenz ist aber auch festzustellen, dass Retrozessionen und Finder's Fees mehr und mehr in Allgemeinen Geschäftsbedingungen von Banken erwähnt werden. Viele Klauseln enthalten die generelle Regelung, dass sich der Kunde mit solchen Zahlungen (auch etwa von Fondsgesellschaften an die Bank) einverstanden erklärt und keinerlei Ansprüche daraus gegen die Bank geltend machen kann. Die Bank erklärt sich in

der Regel bereit, die Ansätze offenzulegen; auf weitere Informationsansprüche muss der Kunde verzichten.¹⁴

Zu einer Welle von Rückforderungsklagen gegen Vermögensverwalter hat die neue Rechtsprechung bisher nicht geführt. Allerdings sind dadurch grundsätzliche Überlegungen zur Nachhaltigkeit solcher Entschädigungsmodelle in Gang gekommen.

¹⁴ Beispiel: «Die Bank behält sich vor, Dritten für die Akquisition von Kunden und /oder die Erbringung von Dienstleistungen Zuwendungen zu gewähren ... Auf Verlangen legt die Bank jederzeit weitere Einzelheiten über die mit Dritten getroffenen Vereinbarungen offen. Auf einen weiter gehenden Informationsanspruch gegenüber der Bank verzichtet der Kunde hiermit ausdrücklich, insbesondere trifft die Bank keine detaillierte Abrechnungspflicht hinsichtlich effektiv bezahlter Zuwendungen.»

Stiftungen, Asset Protection und anwendbares Recht in deutsch-liechtensteinischen Fällen

Rechtsanwalt Dr. Martin Feick und Rechtsanwalt Mark Pawlytta, beide SZA Schilling, Zutt & Anschütz Rechtsanwälts AG, Mannheim

1. Einführung

Im Rahmen aufgeregter Debatten über angebliche und tatsächliche Steuerverfehlungen Deutscher im Zusammenhang mit liechtensteinischen Stiftungen wird in Deutschland einem Umstand zu wenig Beachtung geschenkt, der im internationalen Kontext seit langem üblich und anerkannt ist, nämlich die Suche nach dem besten Zivil- und Gesellschaftsrecht. Es ist akzeptiert und wird in der EU sogar gefördert, Bürgern die Wahl desjenigen Rechts zu ermöglichen, das den Interessen und Lebensumständen des Bürgers am Besten Rechnung trägt. Bei liechtensteinischen Stiftungen wird häufiger übersehen, dass sie zivilrechtliche Besonderheiten gegenüber dem deutschen Recht aufweisen und eine attraktive Rechtsformalternative sein können, wenn der Stifter für sein Vermögen oder Teile hieraus einen Haftungsschutzschirm sucht. Gemeint ist selbstverständlich nicht die Idee einer (illegalen) Gestaltung zur Steuerverkürzung, sondern ein Vehikel zur (legalen) Asset Protection. Durch die am 01.04.2009 in Kraft getretene Stiftungsreform in Liechtenstein haben sich die Möglichkeiten einer Asset Protection mit liechtensteinischen Stiftungen zumindest vorübergehend verbessert. Wenn Deutsche eine liechtensteinische Stiftung

gründen, stellt sich allerdings die Frage, welches Recht auf die einzelnen Vorgänge anwendbar ist und welche Konsequenzen hieraus folgen. Der BFH hat in der Vergangenheit liechtensteinische Treuhandstiftungen unter Schenkungsgesichtspunkten als echte Treuhandschaften im deutschen Sinne qualifiziert und eine schenkungsteuerpflichtige Zuwendung von Vermögen an eine liechtensteinische Stiftung verneint, solange der Stifter die Stiftung beherrscht.¹ Das wirft einige Fragen auf, etwa die, ob diese Auffassung im Einklang mit den anwendbaren Stiftungs- und Schenkungsstatuten steht.² Deshalb sollen nachfolgend im Rahmen der Erläuterungen zu den internationalen privatrechtlichen Anknüpfung von Stiftungen zunächst Reichweite und Umfang des Stiftungsstatuts geklärt werden (*Ziffer 2*). Anschließend wird der Frage nachgegangen, welchem nationalen Sachrecht Zuwendungen an Stiftungen unterliegen, und zwar aus schuld-, sachen- (*hierzu Ziffer 3*) und erbrechtlicher Per-

¹ BFH ZEV 2007, 440 ff. m. Anm. M. Schmid und Mutter.

² Nachfolgend wird wie im IPR üblich mit Statut diejenige Rechtsordnung bezeichnet, deren Recht auf den Fall anwendbar ist; vgl. von Oertzen/Pawlytta, in: Scherer, Münchener Anwaltsbandbuch Erbrecht, 3. Aufl. (erscheint demnächst) § 33 Rn. 4.

spektive (Ziffer 4). In jüngster Zeit wurde auch die These geäußert, dass liechtensteinische Familienstiftungen aus deutscher Sicht ein verdecktes Treuhandverhältnis seien und daher eine Unvereinbarkeit mit den wesentlichen Grundzügen des deutschen Rechts vorliege,³ d. h. dem deutschen ordre public-Vorbehalt gem. Art. 6 EGBGB nicht standhalten.⁴ Diese These ist fraglich und bedarf nach Skizzierung der Asset-Protection-Gestaltungen mit liechtensteinischen Stiftungen (Ziffer 5) der näheren Betrachtung (Ziffer 6).

2. Das Stiftungsstatut

In Deutschland enthalten weder das BGB noch die Stiftungsgesetze der Bundesländer eine Definition des Stiftungsbegriffs. § 80 Abs. 1 BGB regelt lediglich die Voraussetzungen für das Entstehen einer rechtsfähigen Stiftung des Privatrechts. Aus der systematischen Einordnung der Vorschriften über Stiftungen als Untertitel im Titel 2 «Juristische Personen» des Allgemeinen Teils im BGB ergibt sich die Charakterisierung einer Stiftung des Privatrechts als juristische Person. Da eine Stiftung über keine Mitglieder verfügt, also nicht verbandsmässig strukturiert ist, wird sie auch als juristische Person in Reinkultur bezeichnet.⁵

a) Das internationale Privatrecht der Stiftung

Eine spezielle Kollisionsnorm für Stiftungen, wann eine Stiftung deutschem oder liechtensteinischem Recht unterliegt, existiert nicht. Nach herrschender Meinung ist auf die Grundsätze des internationalen Gesellschaftsrechts zurückzugreifen.⁶

Das internationale Privatrecht (nachfolgend «IPR») für juristische Personen ist in Deutschland bislang nicht kodifiziert. Entweder knüpft man an das *Recht am Sitz des Unternehmens* (sog. *Sitztheorie* oder Sitzstatut) an oder an das *Recht des Staates*, in dem das *Unternehmen gegründet* wurde (sog. *Gründungstheorie* oder Gründungsstatut). In Deutschland gilt die Sitztheorie im Verhältnis zu Nicht-EU- oder EWR-Staaten, während für Staaten der EU und des EWR sowie der USA die Gründungstheorie zur Anwendung gelangt.⁷

Es ist noch umstritten, ob die differenzierte Statutsanknüpfung im deutschen internationalen Gesellschaftsrecht auf Stiftungen übertragbar ist, da noch nicht abschliessend geklärt ist, ob die EG-Grundfreiheiten wie z. B. die Niederlassungsfreiheit auf Stiftungen überhaupt anwendbar sind.⁸ Für liechtensteinische Stiftungen jedoch, die von deutschen Stiftern errichtet werden, ist dieser Streit praktisch irrelevant. Denn folgt man im inter-

nationalen Privatrecht der Stiftungen der *Sitztheorie*, so findet auf eine *liechtensteinische Stiftung* mit Sitz in Liechtenstein das *liechtensteinische Stiftungsrecht* Anwendung. Sofern man die Gründungstheorie für anwendbar hält, gelangt man ebenso zum liechtensteinischen Stiftungsrecht, sofern die Stiftung in Liechtenstein gegründet wurde. Das Ergebnis ist also identisch.

Exkurs: Sitzverlegung nach Deutschland

Der Streit, ob das nebeneinander von Sitz- und Gründungstheorie im deutschen Kollisionsrecht der Gesellschaften auf Stiftungen übertragbar ist, wirkt sich nur dann aus, wenn eine liechtensteinische Stiftung ihren Sitz nach Deutschland verlegt. Es ist zu beachten, dass z. B. die Finanzverwaltung steuerrechtlich an den tatsächlichen Verwaltungssitz anknüpft und entscheidet, ob eine inländische oder ausländische Stiftung (dann fände z. B. § 15 AStG Anwendung) vorliegt. In diesem Zusammenhang stellt die Finanzverwaltung darauf ab, wo die Stiftung faktisch verwaltet wird, nicht wo das offizielle Büro liegt oder wie die offizielle Postanschrift lautet.⁹ Insbesondere wenn der Stifter oder andere Personen mit Wohnsitz in Deutschland Mitglieder der Stiftungsorgane (z. B. Stiftungsrat) sind und sämtliche Beschlüsse und Massnahmen der Stiftungsorgane in Deutschland und nicht am Stiftungssitz in Liechtenstein getroffen werden (z. B. durch Abhalten von Sitzungen in Deutschland oder durch Telefonkonferenzen in Deutschland), geht die Finanzverwaltung in Einzelfällen von einem tatsächlichen Sitz der Stiftung in Deutschland aus und behandelt diese als in Deutschland unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig.¹⁰ Es erscheint als nicht ausgeschlossen, dass diese Argumentation sich auch auf die Frage nach dem zivilrechtlichen Sitz der Stiftung übertragen lässt.¹¹ Dann allerdings ist zu klären, ob

³ Lennert/Blum, ZEV 2009, 171, 175

⁴ Vgl. Lennert/Blum, ZEV 2009, 171, 175

⁵ Hof, in: Hopt/Reuter, Stiftungsrecht in Europa, 2001, S. 309.

⁶ Hoffmann in: Richter/Wachter, Handbuch des Internationalen Stiftungsrechts, § 10 Rn. 15; vgl. Kindler in: MünchKommBGB, IntGesR Rn. 726.

⁷ Vgl. hierzu: Weller IPRax 2009, 202 ff.; Wagner [liechtenstein-journal](#) 2009, 12 (13); Kindler NZG 2009, 130 ff.

⁸ Streitübersicht und Darstellung bei Werner ZSt 2008, 17 ff.; Hoffmann in: Richter/Wachter, Handbuch des Internationalen Stiftungsrechts, § 10 Rn. 16 ff.

⁹ Vgl. auch von Oertzen, in: Scherer, Münchener Anwaltshandbuch Erbrecht, 3. Auflage (erscheint demnächst) § 34 Rn. 34; Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG § 1 Rn. 32; vgl. auch FG Niedersachsen, EFG 1970, 316 sowie Werkmüller, ZEV 1999, 138, 139.

¹⁰ Siehe Troll/Gebel/Jülicher, § 1 ErbStG Rn 32 («Stiftung darf dann nicht von einem gebietsansässigen Stifter bzw. sonstigem Gebietsinländer im Stiftungsrat verwaltet werden»); vgl. auch Werner, ZSt 2008, 17 (17).

¹¹ Siehe z. B. nur Werner, ZSt 2008, 17 (17).

nun die Sitztheorie oder die Gründungstheorie auf liechtensteinische Stiftungen angewendet wird. Die Anwendung der Gründungstheorie bereitet der Stiftung im Fall einer Sitzverlegung nach Deutschland weniger Schwierigkeiten, da weiterhin liechtensteinisches Stiftungsrecht massgeblich wäre. Doch setzt die Anwendung der Gründungstheorie voraus, dass die *Niederlassungsfreiheit des EG-Vertrags* (faktische Sitzverlegung nach Deutschland) auch im internationalen Stiftungsrecht eingreift. Während eine Meinung unter anderem unter Verweis auf das Fehlen der Registerpublizität auf die generelle Anwendung der Sitztheorie abstellt,¹² hält eine andere Auffassung vermögensverwaltende, als rechtfähig ausgestaltete Stiftungen, die nach dem Recht ihres Mitgliedsstaates wirksam errichtet worden sind, grundsätzlich für in anderen Mitgliedsstaaten niederlassungsberechtigt.¹³ In aller Regel sollten nach letzterer Auffassung Stiftungen den Anforderungen des Art. 48 EGV genügen und damit Niederlassungsfreiheit geniessen.¹⁴ Für Stiftungen aus dem EU- oder EWR-Raum sei die Gründungstheorie anzuwenden, während für Stiftungen aus Drittstaaten weiterhin die Sitztheorie massgeblich sei.¹⁵

Wendet man jedoch die *Sitztheorie auf Stiftungen an*, so soll nach überwiegender Ansicht die *Sitzverlegung nach Deutschland* automatisch zum Verlust ihrer Rechtsfähigkeit führen.¹⁶ So hat der BGH mehrfach für nach Deutschland gezogene Auslandsgesellschaften entschieden, dass eine ausländische Kapitalgesellschaft als rechtfähige Personengesellschaft des deutschen Rechts (um)qualifiziert werden muss.¹⁷ Für Stiftungen ist allerdings eine Umqualifizierung in eine Gesellschaft nicht möglich. § 86 BGB i. V. m. § 23 BGB und Art. 129 GG, wonach der Bundesinnenminister einer Stiftung mit Verwaltungssitz im Ausland in Deutschland die Rechtsfähigkeit verleihen kann, gelten nach überwiegender Meinung *nicht für nach Deutschland verlegte Stiftungen*, da diese mit der Sitzverlegung keine Auslandsstiftungen mehr seien und die Möglichkeit der Genehmigung des Bundesinnenministers nur für ausländische Stiftungen bestehen soll.

Kommt es also zu einer *Sitzverlegung einer liechtensteinischen Stiftung* nach Deutschland, so spricht sich die wohl überwiegende Auffassung für die Anwendung der Sitztheorie aus. Dann führt jedoch die Sitzverlegung regelmässig zum Erlöschen der liechtensteinischen Stiftung in Deutschland. Das muss beachtet werden, wenn deutsche Stifter eine liechtensteinische Stiftung gründen und von Deutschland aus in den Gremien der Stiftung mitarbeiten möchten.

b) Der Umfang des Stiftungsstatuts

Das anwendbare Stiftungsrecht entscheidet, wie die Stiftung entsteht, d. h. durch welche Rechtsakte sie ihre Rechtsfähigkeit erlangt, welche Formvorschriften grundsätzlich einzuhalten sind und in welchem Umfang sie Träger von Rechten und Pflichten ist. Das Stiftungsstatut regelt ferner insbesondere folgende Bereiche:¹⁸

- das Organisationsrecht wie Organe, Kompetenzverteilung, Geschäftsführungsbefugnis, Einfluss des Stifters auf die Stiftungsorgane, Stiftungssatzungsrecht;
- das Rechtsverhältnis zwischen Stiftung und Stifter und dessen Familie;
- den Stiftungszweck und Änderungsmöglichkeiten
- Vertretungsbefugnis der Organe
- Partei- und Prozessfähigkeit der Stiftung
- Haftung der Stiftungsorgane
- Erlöschen und Liquidation der Stiftung.

Das zivilrechtliche Stiftungsstatut entscheidet damit auch die Frage, ob eine Stiftung Eigentümer von dinglichen Rechten werden kann und inwieweit der Stifter oder Dritte daneben Besitz- oder Eigentumsrechte haben. Nach welchem Recht sich jedoch die Zuwendung von Vermögen an die Stiftung richtet und ob eine Treuhandschaft zulässig ist bzw. wie sie ausgestaltet werden kann, ist nur unter Rückgriff des Vertrags-(Schuldrechts-)statuts und des Sachenrechtsstatuts zu beantworten.

Von der Frage, welche Regelungsbereiche das Stiftungsstatut erfasst, sind nach wohl überwiegender Auffassung öffentlich-rechtliche Aspekte, d. h. insbesondere Fragen der Stiftungsaufsicht sowie des Steuerrechts einschliesslich der Privilegierung

¹² Vgl. *Kindler* in: MünchKommBGB, IntGesR Rdnr. 726.

¹³ *Hoffmann* in: Richter/Wachter, Handbuch des Internationalen Stiftungsrechts, § 10 Rn. 51 ff.

¹⁴ *Hoffmann* in: Richter/Wachter, Handbuch des Internationalen Stiftungsrechts, § 10 Rn. 56.

¹⁵ Vgl. *Hoffmann* in: Richter/Wachter, Handbuch des Internationalen Stiftungsrechts, § 10 Rn. 57 ff.

¹⁶ *Werner*, ZSt 2008, 17, 18; *Hoffmann* in: Richter/Wachter, Handbuch des Internationalen Stiftungsrechts, § 10 Rn. 22; vgl. auch *Schlüter*, in: Richter/Wachter, Handbuch des Internationalen Stiftungsrechts, § 15 Rn. 38.

¹⁷ BGH, Urteil vom 27.10.2008, IPRax 2009, 259 ff.; BGH, Urteil vom 1.7.2002, NJW 2002, 3539 ff.; vgl. hierzu auch *Weller* IPRax 2009, 202 ff. und *Wagner liechtenstein-journal* 2009, 12 (13).

¹⁸ Siehe *Hoffmann* in: Richter/Wachter, Handbuch des Internationalen Stiftungsrechts, § 10 Rn. 2 ff.

gemeinnütziger Stiftungen zu trennen.¹⁹ Hier greifen grundsätzlich das internationale Steuerrecht der betroffenen Rechtsordnungen sowie das sich nach dem Territorialitätsprinzip richtende internationale öffentliche Recht ein.²⁰

3. Das Vertrags- und Schenkungsstatut sowie das anwendbare dingliche Recht

a) Vertrags- und Schenkungsstatut

Das internationale Vertragsrecht ist in Deutschland – abgesehen von einigen Besonderheiten, wie zum Beispiel dem UN-Kaufrecht – in den Art. 27 bis 37 EGBGB geregelt und wird künftig von der europäischen Verordnung über das auf vertragliche Schuldverhältnisse anzuwendende Recht (Rom I-VO) abgelöst. Die Rom I-VO wird für *nach dem 17.12.2009* geschlossene Verträge für die EG-Mitgliedsstaaten – ausser Dänemark – gelten, vgl. Art. 29 Rom I-VO (EG) Nr. 593/2008.²¹ Sie wird an die Stelle des römischen EWG-Übereinkommens über das auf vertragliche Schuldverhältnisse anzuwendende Recht vom 19.06.1980 (EVÜ) treten, das seinerseits in den Art. 27 bis 37 EGBGB implementiert wurde.²² Grössere Änderungen gegenüber dem bislang geltenden Recht werden sich nicht ergeben.²³

Nach den Art. 27 ff. EGBGB können die Parteien das für ihre Vertragsbeziehung massgebliche Recht wählen, Art. 27 Abs. 1 Satz 1 EGBGB. Hierzu gehören auch unentgeltliche Verträge (Schenkungen), da grundsätzlich jede schuldvertragliche Verpflichtung unter das EVÜ fällt.²⁴ Der Sachverhalt braucht weder eine räumliche noch eine sachliche Beziehung zu dem gewählten Recht aufzuweisen. Grundsätzlich wird auch kein anzuerkennendes Interesse der Parteien an dem gewählten Recht vorausgesetzt.²⁵ Der deutsche Stifter einer liechtensteinischen Stiftung, der die Stiftung im Rahmen der Errichtung mit Vermögen ausstattet oder ihr später Vermögen zustiftet, kann also für den Zuwendungsakt liechtensteinisches Vertragsrecht wählen.

Haben die Parteien weder ausdrücklich noch konkludent das Recht für die Zuwendung gewählt, so gilt nach Art. 28 EGBGB aus deutscher Sicht dasjenige Recht, mit welchem der Vertrag die engste Beziehung hat. Das ist regelmässig das Recht desjenigen Staates, in dem die Vertragspartei, welche die charakteristische Leistung zu erbringen hat, ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat. Bei einer Schenkung gilt die Vermögenszuwendung als Hauptleistung. Damit kommt es regelmässig auf den gewöhnlichen Aufenthalt des Schenkers an. Die Vermögenszuwendung durch den deutschen Stifter zu Gunsten der liechtensteinischen Stiftung wird als unentgeltliches Rechtsgeschäft

demnach bei fehlender Rechtswahl dem deutschen Vertragsrecht unterliegen.²⁶

In der Vergangenheit war in Deutschland umstritten, ob Zuwendungen an Stiftungen als Schenkung im Sinne des deutschen Pflichtteilsrechts anzusehen sind. Dieser Streit ist beigelegt. Die Übertragung von Vermögen auf eine Stiftung unterliegt als unentgeltliche Zuwendung sowohl dem deutschen Pflichtteils- und Pflichtteilsergänzungsrecht²⁷ als auch dem güterrechtlichen Zugewinnausgleich.²⁸

b) Das anwendbare Sachenrecht

Die Frage der *Übereignung* des der liechtensteinischen Stiftung zugewendeten Vermögens richtet sich hingegen nach Art. 43 Abs. 1 EGBGB. Nach der sog. *lex rei sitae*-Regel werden sachenrechtliche Fragen an den Lagerort der Sache angeknüpft. Massgeblich ist der Zeitpunkt, in dem der sachenrechtliche Vorgang verwirklicht wurde.²⁹ Wird also einer Stiftung in Liechtenstein bewegliches oder unbewegliches Vermögen zugewendet, so richtet sich das anwendbare Sachenrecht nach dem Lageort dieses Gegenstandes. Verbringt der Stifter ein Gemälde nach Liechtenstein und übergibt und übereignet er es der liechten-

¹⁹ Hoffmann, in: Richter/Wachter, Handbuch des Internationalen Stiftungsrechts, § 10 Rn. 7 ff.

²⁰ Vgl. Hoffmann, in: Richter/Wachter, Handbuch des Internationalen Stiftungsrechts, § 10 Rn. 8.

²¹ Palandt/Thorn, Vorb. v. EGBGB Art. 27 Rn. 1.

²² Einsele, WM 2009, 289 (289).

²³ Vgl. hierzu Spickhoff, in: Bamberger/Roth, 2. Aufl. 2008, Art. 37 EGBGB Rn. 15.

²⁴ MünchKommBGB/Martiny, Vor. Art. 27 EGBGB Rn. 19.

²⁵ Thorn, in: von Hoffmann/Thorn, IPR, 9. Aufl. 2007, § 10 Rn. 27, vgl. aber die fragwürdige Entscheidung des LG Karlsruhe, Urteil vom 08.06.1999, IPRspr 1999 Nr. 32 A.

²⁶ Dogmatisch sei nach Auffassung mancher das Stiftungsgeschäft im Zusammenhang mit der Errichtung der Stiftung allerdings weder Vertrag noch Schenkung, vgl. Hof, in: Seifart/v. Campenhausen, Stiftungsrechtshandbuch, 3. Aufl. 2009, § 6 Rn. 11, doch hindert das die Rechtsprechung jedenfalls nicht, entsprechende Zuwendungen an Stiftungen wie Schenkungen zu behandeln, vgl. BGH ZEV 2004, 115 ff.

²⁷ Siehe hierzu BGH ZEV 2004, 115 ff. (Dresdner Frauenkirche) = NJW 2004, 1382, Cornelius, ZErB 2006, 230; Hof, in: Seifart/v. Campenhausen, Stiftungsrechtshandbuch, 3. Auflage 2009, § 6 Rn. 39; Becker, ZEV 2009, 177, 177 f., Röthel, ZEV 2008, 112, 113.

²⁸ Vgl. von Oertzen, Asset Protection im deutschen Recht, 2007, S. 27 Rn. 80.

²⁹ BGH, Urteil vom 20.03.1963, BGHZ 39, 173, 174 f., BGH, Urteil vom 11.3.1991, NJW 1991, 1415 f.

steinischen Stiftung an ihrem Sitz, so richtet sich nach Art. 43 Abs. 1 EGBGB der Übergang des Eigentums nach liechtensteinischem Recht. Für *Immobilien* gilt das Recht am Lageort der Immobilie, so dass eine deutsche Immobilie nur nach deutschem Sachenrecht auf die liechtensteinische Stiftung übertragen werden darf. Bei *Wertpapieren* muss zwischen dem *Wertpapier als bewegliche Sache* und dem *darin verbrieften Recht* unterschieden werden. Über das Recht am Papier entscheidet das Wertpapiersachstatut, also das Recht des jeweiligen Lageortes des Wertpapiers. Ob mit dem Eigentum am Papier auch das verbrieftete Recht selbst übergeht, entscheidet dagegen das Wertpapierrechtsstatut. Letzteres wird in der Regel über das verbrieftete Recht angeknüpft. Handelt es sich um Forderungen wie zum Beispiel Schuldverschreibungen, entscheidet das Vertragsstatut, bei dinglichen Rechten wie zum Beispiel Grundschuldbriefen ist hingegen die *lex rei sitae* massgeblich.

Aus all dem folgt, dass für die Übertragung des Eigentums auf eine liechtensteinische Stiftung faktisch liechtensteinisches Recht gewählt werden kann, so lange es sich beispielsweise nicht um deutsche Immobilien handelt. Aus deutscher Sicht kann also ein Deutscher eine liechtensteinische Stiftung gründen und für die Vermögensausstattung der liechtensteinischen Stiftung liechtensteinisches Recht wählen bzw. dessen Anwendung durch vorherige Vermögensverlagerung auslösen.

4. Das Erbstatut

Verstirbt ein deutscher Stifter, findet gem. Art. 25 Abs. 1 EGBGB deutsches Erbrecht Anwendung. Das gilt unabhängig davon, ob der Erblasser in Deutschland oder im Ausland verstirbt.³⁰ Ferner ist es aus deutscher Sicht zunächst gleichgültig, wo sich das Vermögen befindet. Auch ausländisches Vermögen unterliegt dann grundsätzlich dem deutschen Erbrecht. Etwas anderes gilt nur dann, wenn das ausländische Recht wie z. B. in Frankreich oder in den USA für unbewegliches Vermögen besondere Vorschriften enthält. In diesem Fall akzeptiert dann ausnahmsweise das deutsche Recht über Art. 3a Abs. 2 EGBGB diese Sonderanknüpfung und wendet abweichend von Art. 25 Abs. 1 EGBGB das ausländische Erbrecht an. Im Grundsatz gilt jedoch das Prinzip der Nachlasseneinheit.

Auch nach *liechtensteinischem Recht* richtet sich die Rechtsnachfolge von Todes wegen grundsätzlich nach der Staatsangehörigkeit des Erblassers.³¹ Nach Art. 29 Abs. 1 IPRG wird an das Personalstatut des Erblassers im Zeitpunkt seines Todes angeknüpft. Gem. Art. 10 Abs. 1 S. 1 IPRG ist das Personalstatut einer natürlichen Person das Recht des Staates, dem die

Person angehört. Im Ergebnis findet also aus deutscher und liechtensteinischer Sicht deutsches Erbrecht Anwendung, wenn ein Deutscher verstirbt.

Im Zusammenhang mit liechtensteinischen Stiftungen ist die Frage von Bedeutung, wie weit der Umfang des Erbstatuts reicht. Nach deutscher Auffassung erfasst das Erbstatut grundsätzlich alle mit dem Erbfall zusammenhängenden Fragen. Das betrifft z.B.:

- Bestimmung der Erben
- Art und Weise des erbrechtlichen Vermögensübergangs
- Festlegung von Pflichtteilsberechtigten
- Höhe der Pflichtteilsberechtigung und Art und Weise der Erfüllung von Pflichtteilsansprüchen (in Deutschland ist der Pflichtteil lediglich ein Geldanspruch)
- Letztwillige Verfügungen (z.B. Testamente, gemeinschaftliche Testamente, Erbverträge)
- Haftung für Nachlassverbindlichkeiten.³²

Hat also ein deutscher Erblasser eine *liechtensteinische Stiftung als Alleinerbin* eingesetzt, so richtet sich aus deutscher Sicht die Frage einer Mindestnachlasseteilhabe der Pflichtteilsberechtigten nach deutschem Recht. In Deutschland sind Ehegatten und Kinder pflichtteilsberechtigt, ausnahmsweise auch die Eltern, wenn der Erblasser keine Kinder hatte. Die Stiftung wäre verpflichtet, die Pflichtteilsansprüche in Geld zu erfüllen.

5. Asset Protection und anwendbares Recht

a) Bisheriges Zwischenergebnis

Die bisherigen Darlegungen haben gezeigt, dass die von einem Deutschen in Liechtenstein gegründete Stiftung dem liechtensteinischen Stiftungsrecht unterliegt. Das Stiftungsstatut entscheidet über die Rechtsfähigkeit der Stiftung und die Art und Weise, wie sie am Rechtsverkehr teilnehmen kann und organisatorisch verfasst ist. Darüber hinaus kann der deutsche Stifter für die Vermögensausstattung der liechtensteinischen Stiftung beispielsweise liechtensteinisches Recht wählen, was faktisch auch für die Übereignung von Vermögensgegenständen zugunsten der Stiftung gilt, ausgenommen z. B. Immobilien, die

³⁰ Vgl. von Oertzen/Pawlytta, in: Scherer, Münchener Anwaltshandbuch Erbrecht, 3. Aufl. (erscheint demnächst), § 33 Rn. 11.

³¹ Vgl. Süß, in: Süß, Erbrecht in Europa, 2. Aufl. 2007, Liechtenstein, Rdn. 1 ff.; Becker, ZEV 2009, 177, 178.

³² Hierzu auch von Oertzen/Pawlytta, in: Scherer, Münchener Anwaltshandbuch Erbrecht, 3. Aufl. 2009 (erscheint demnächst) § 33 Rn. 48.

sich nicht in Liechtenstein befinden. Nur erbrechtlich kommt deutsches Recht zur Anwendung. Damit kann ein deutscher Stifter versuchen, mit Hilfe einer liechtensteinischen Stiftung einen Vermögensschutzschirm zu errichten. Es war das erklärte Ziel der Stiftungsreform zum 01.04.2009, die liechtensteinische Stiftung weiterhin als Instrument der internationalen Nachfolgeplanung und als Mittel zum Vermögensschutz (Asset Protection) zu positionieren,³³ was nachfolgend skizziert werden soll.

b) Asset Protection

Das liechtensteinische Stiftungsrecht unterscheidet nach der Stiftungsreform zum 01.04.2009 zwischen gemeinnützigen und privatnützigen Stiftungen. Solange ein Stiftungszweck nicht gesetzes- oder sittenwidrig ist, kann eine liechtensteinische Stiftung grundsätzlich jeden Zweck verfolgen. Lediglich Selbstzweckstiftungen, die einzig dazu dienen, den Fortbestand der Stiftung zu sichern, sind nicht möglich, Art. 552 § 1 Abs. 1 Personen- und Gesellschaftsrecht (PGR).³⁴ Gemeinnützige Stiftungen sollen hier nachfolgend ausser Betracht bleiben. *Privatnützige Stiftungen* entstehen nach wohl überwiegender Auffassung rechtsverbindlich mit der Errichtung der Stiftungsstatuten. Für sie gilt in der Regel auch keine Eintragungspflicht in das Öffentlichkeitsregister, Art. 552 § 14 Abs. 4 und 5 PGR. Die Kontrolle von privatnützigen Stiftungen liegt bei den Begünstigten, die seit der Stiftungsreform über besondere Auskunfts- und Informationsrechte verfügen. Der klassische Anwendungsfall einer liechtensteinischen privatnützigen Stiftung ist die reine oder gemischte Familienstiftung, die ausschliesslich bzw. überwiegend dazu dient, Angehörige einer oder mehrerer Familien zu unterstützen, Art. 552 § 2 Abs. 4 Nr. 1 und 2 PGR.

Wie schon nach bisherigem Recht kann auch nach der Stiftungsreform der Stifter in den Stiftungsstatuten einen Ausschluss der *Vollstreckung* in die *Rechte der Begünstigten* aufnehmen. Aus liechtensteinischer Sicht kann damit einem Gläubiger die Vollstreckung in Vermögensansprüche des Begünstigten untersagt werden. Hat der Gläubiger einen Vollstreckungstitel in Deutschland erwirkt und versucht er, in das Vermögen der liechtensteinischen Stiftung zu vollstrecken, so ist unklar, wie sich der liechtensteinische Vollstreckungsschutz gegenüber den deutschen Vollstreckungsmassnahmen verhält. In der Literatur wird darauf hingewiesen, dass zunächst ein faktisches Problem bestehe. Denn dadurch, dass beispielsweise eine Familienstiftung nicht im Öffentlichkeitsregister eingetragen ist, sondern lediglich einer Hinterlegungspflicht unterliegt,³⁵ sei es für den Gläubiger schwierig, von der Stiftung überhaupt etwas zu erfahren.³⁶ Hinzu kommt pragmatisch betrachtet Folgendes:

Solange Liechtenstein mit Deutschland kein Vollstreckungsabkommen geschlossen hat, sind grundsätzlich deutsche Urteile in Liechtenstein nicht vollstreckbar.³⁷ Der liechtensteinische Gesetzgeber hat bei der Begründung für die Reform des liechtensteinischen Stiftungsrechts ganz massgeblich auf die Asset Protection-Aspekte abgestellt.³⁸ Es ist aber anzunehmen, dass ohne ein entsprechendes Vollstreckungsabkommen liechtensteinische Gerichte den liechtensteinischen Bestimmungen über den besonderen Vollstreckungsschutz Folge leisten und ein deutsches Vollstreckungersuchen zurückweisen. Das führt faktisch zu einem Schutz des Stiftungsvermögens.³⁹

Kommt es hingegen zu einer Ausschüttung von Vermögen aus der liechtensteinischen Stiftung an einen deutschen Begünstigten, so bleibt es dem Gläubiger natürlich unbenommen, die Vollstreckung in das an den Deutschen ausgeschüttete Vermögen zu betreiben. Allerdings läuft das deutsche Vollstreckungsrecht wiederum ins Leere, wenn der Begünstigte keine Geldzahlungen aus der Stiftung erhält, sondern vielmehr Sachleistungen zugewendet werden. So ist es z.B. denkbar, dass die liechtensteinische Stiftung für den Begünstigten Urlaubsreisen bucht und bezahlt sowie eine Immobilie anmietet.⁴⁰

c) Asset Protection und insbesondere Pflichtteilsrecht

Im Windschatten der Reform des liechtensteinischen Stiftungsrechts hat der Gesetzgeber zur Stärkung der Asset Protection-Gestaltungen auch das Internationale Privatrecht (IPRG) geändert. Nach Art. 29 Abs. 5 IPRG setzen Pflichtteilsergänzungsansprüche eines Pflichtteilsberechtigten gegen eine liechtensteinische Stiftung nicht nur voraus, dass sie nach dem anwendbaren Erbrecht bestehen, sondern *vielmehr zusätzlich* auch nach demjenigen Recht zulässig sind, dass auf den **Erwerb des Vermögens** durch die Stiftung anwendbar ist. Wie

³³ Lennert/Blum, ZEV 2009, 171, 175.

³⁴ Lennert/Blum, ZEV 2009, 171, 172.

³⁵ Hierzu vgl. Lennert/Blum, ZEV 2009, 171, 172; Becker, ZEV 2009, 177, 178.

³⁶ Becker, ZEV 2009, 177, 178.

³⁷ Siehe hierzu Lennert/Blum, ZEV 2009, 171, 176; Becker, ZEV 2009, 177, 178 m. w. N.

³⁸ Vgl. Lennert/Blum, ZEV 2009, 171, 175; kritisch hierzu Becker, ZEV 2009, 177, 178 f.

³⁹ Lennert/Blum, ZEV 2009, 171, 172.

⁴⁰ Vgl. hierzu von Oertzen, Asset Protection im deutschen Recht, 2007, S. 35 Rn. 79.

oben dargelegt kann für den Erwerb des Vermögens häufig liechtensteinisches Recht gewählt werden. Nach *liechtensteinischem Recht* umfassen *Pflichtteilsergänzungsansprüche* jedoch nur Schenkungen *innerhalb der letzten beiden Jahre* vor dem Tod des Erblassers. Im Ergebnis werden damit z. B. deutsche Pflichtteilsergänzungsansprüche, die gegenüber liechtensteinischen Stiftungen geltend gemacht werden, «entschärft». Denn in Deutschland kann ein Pflichtteilsberechtigter die Ergänzung seines Pflichtteils verlangen, wenn der Erblasser *in den letzten 10 Jahren* vor seinem Tod Vermögen verschenkt hat. Ist der Pflichtteilsberechtigte selbst Erbe, kann er auch direkt vom Beschenkten eine Pflichtteilsergänzung verlangen. Nach der zum *01.01.2010* voraussichtlich in Kraft tretenden deutschen Erbrechtsreform wird zukünftig eine Abschmelzung solcher Schenkungen eingeführt.

Zwar wird es bei der Anwendung der 10-Jahres-Frist bleiben, doch soll für jedes der zehn Jahre, das vor dem Erbfall abgelaufen ist, eine Herabsetzung des fiktiven Anrechnungsbetrages in Höhe von einem Zehntel erfolgen. Bei einer Schenkung im Januar 2004 und einem Versterben des Erblassers im Februar 2010 würden also vom Wert der Schenkung nur noch 40 % fiktiv dem Nachlass hinzugerechnet. Hat mit anderen Worten ein deutscher Stifter einer liechtensteinischen Stiftung Euro 1 Mio. zugewendet und verstirbt er nach Ablauf von 6 Jahren, so kann ein enterbter Pflichtteilsberechtigter 400'000 Euro dem Nachlass fiktiv hinzurechnen und unter Anwendung seiner Pflichtteilsquote einen zusätzlichen Pflichtteil von den Erben verlangen. Ist der Pflichtteilsberechtigte seinerseits selbst Erbe, könnte er nach deutschem Recht seinen Ergänzungspflichtteil von der Stiftung unmittelbar einfordern.

Das liechtensteinische Stiftungs- und internationale Privatrecht in Verbindung mit den liechtensteinischen Pflichtteilsergänzungsbestimmungen (die aus liechtensteinischer Sicht als zwingendes Recht in Liechtenstein an Stelle des eigentlich anwendbaren deutschen Erbrechts treten) bieten Deutschen die Möglichkeit zur Asset Protection, jedenfalls solange es an einem Vollstreckungsabkommen zwischen Deutschland und Liechtenstein fehlt.⁴¹ Das gilt nicht nur gegenüber privaten oder beruflichen Gläubigern des Stifters, sondern auch gegenüber Pflichtteilsberechtigten nach dem Tod des Stifters. *Lennert/Blum* meinen allerdings, dass eine Kürzung der deutschen Pflichtteilsrechte nach Massgabe des liechtensteinischen Pflichtteilsrechts mit seiner zweijährigen Frist voraussetze, dass der Stifter sich nicht sämtliche Gestaltungsrechte hinsichtlich der liechtensteinischen Stiftung vorbehalten habe und der Stiftungsrat nicht über einen Mandatsvertrag von den Weisungen des Stifters abhängig sei.⁴²

6. Deutscher ordre public und liechtensteinische Stiftungen

Die liechtensteinische Familienstiftung wird unter bestimmten Voraussetzungen von manchen als ein blosses (verdecktes) Treuhandverhältnis qualifiziert. Das Treuhandverhältnis bestehe zwischen dem Stifter und der Stiftung, wenn der Stifter die Stiftungssatzung jederzeit ändern oder die Stiftungsgründung widerrufen oder er dem Stiftungsvorstand bzw. Stiftungsrat Weisungen bezüglich der Vermögensverwaltung erteilen könne. Da der Stifter über das Stiftungsvermögen faktisch wie über eigenes Vermögen verfügen könne,⁴³ liege in dieser Variante der liechtensteinischen Stiftung eine verdeckte Treuhand vor.⁴⁴ Der BFH hat auf Grundlage dieser Auffassung eine schenkungsteuerpflichtige Zuwendung sowohl bei der Übertragung des Vermögens auf eine solche liechtensteinische Stiftung als auch bei dessen Rückübertragung auf den Stifter abgelehnt.⁴⁵ *Lennert/Blum* und wohl auch *Becker* vertreten sogar die Auffassung, dass im Falle einer liechtensteinischen Treuhandstiftung eine Unvereinbarkeit mit den wesentlichen Grundzügen des deutschen Rechts gem. Art. 6 EGBGB (ordre public-Vorbehalt) vorliege.⁴⁶

a) Treuhandschaft

Im Zusammenhang mit Stiftungen haben sich der BGH und der BFH mit der Frage beschäftigt, wann es zu einer Treuhandschaft kommen kann.⁴⁷ Die Diskussion über die einzelnen Merkmale braucht hier nicht wiederholt zu werden.⁴⁸ Wenn es auch keinen typischen Treuhandvertrag gibt,⁴⁹ können doch als wesentliche Merkmale eines Treuhandverhältnisses genannt werden: Die vom Treugeber dem Treuhänder überlassene Rechtsmacht, z. B. die Verfügungsmacht über Forderungen oder das Eigentum an Sachen, und der zugrundeliegende Auftrag, das Zugewendete nach den Vorgaben des Treugebers zu verwenden, verbunden

⁴¹ Siehe hierzu oben Ziffer 5 b.

⁴² *Lennert/Blum*, ZEV 2009, 171, 176 mit Verweis auf OGH v. 07.05.1998, LES 1998, 332, 337.

⁴³ *Lennert/Blum*, ZEV 2009, 171, 176; *Schütz*, DB 2008, 603, 604.

⁴⁴ *Lennert/Blum*, ZEV 2009, 171, 176; *Schütz* DB 2008, 603, 604, BFH ZEV 2007, 440 ff.

⁴⁵ BFH ZEV 2007, 440 ff.

⁴⁶ *Lennert/Blum*, ZEV 2009, 171, 175; *Becker* ZEV 2009, 177, 179.

⁴⁷ Hierzu BGH, ZEV 2004, 115 ff. und BFH ZEV 2007, 440 ff.

⁴⁸ Siehe hierzu z. B. *Kollhosser*, Anmerkung zu BFH ZEV 2004, 115, 117 f.

⁴⁹ *Palandt/Bassenge*, § 903 Rn. 36.

mit der grundsätzlichen Herausgabepflicht des Treuhänders.⁵⁰ Es besteht grundsätzlich kein Anlass, die Frage einer Treuhanderschaft bei Stiftungen anders zu behandeln als auch sonst im Rechtsverkehr.

Entscheidend ist die Frage, ob *überhaupt eine Treuhand* vereinbart wurde. Allein die Umstände, dass der Stifter für einen bestimmten Kreis von Massnahmen Zustimmungsrechte hat und die Übertragung von Vermögen jederzeit frei widerrufen kann, führen noch nicht zu einem Treuhandverhältnis.⁵¹ Der BFH hat lediglich dann ein Treuhandverhältnis angenommen, wenn der Stifter sich die umfassende Herrschaftsbefugnis über das Vermögen der Stiftung vorbehalten hat, so dass er jederzeit Einfluss nehmen kann, d. h. dass die Stiftung mehr oder weniger nur *auf seinen Zuruf tätig werden darf* und keinerlei eigene Verfügungsrechte besitzt.⁵² Verbleibt der Stiftung z. B. neben den Weisungsrechten des Stifters eine eigene Verfügungsmacht, kann nicht mehr von einer umfassenden Herrschaftsbefugnis des Stifters gesprochen werden. Solange in diesen Fällen keine konkrete Rückübertragung des Stiftungsvermögens vereinbart ist, sondern (lediglich) der Stifter oder seine Erben die Möglichkeiten haben, die Zuwendungen gegenüber der liechtensteinischen Stiftung zu widerrufen, liegt kein Treuhandverhältnis vor. Diese Fälle sind – jedenfalls nach deutschem Recht – nicht anders als frei widerrufliche Schenkungen zu behandeln.

b) Ordre public-Verstoss?

Lennert/Blum und wohl auch Becker sehen in einer liechtensteinischen Stiftung in der Gestalt einer Treuhandstiftung⁵³ einen Verstoss gegen zentrale deutsche Rechtsgrundsätze.⁵⁴ Das ist aus folgenden Gründen zweifelhaft.

aa) Unterschied deutsches und ausländisches Recht

Zunächst einmal wurde oben festgestellt, dass die Frage nach den Rechtswirkungen einer liechtensteinischen Stiftung sich aus deutscher Sicht nach dem liechtensteinischen Stiftungsstatut richten. Aus deutscher Sicht ist es ferner zulässig, für die Vermögenszuwendung an eine liechtensteinische Stiftung liechtensteinisches Schuldrecht zu wählen. Dass ausländisches Recht vom deutschen Recht abweicht, ist nun keine Besonderheit im Verhältnis Liechtenstein – Deutschland. Wenn aus liechtensteinischer Sicht eine Stiftung eine juristische Person ist und nach ihrem Gründungs- und Sitzstatut Rechte und Pflichten erwerben kann, so wird das vom deutschen Recht grundsätzlich akzeptiert.

bb) Die Kriterien des ordre public

Nach Art. 6 EGBGB ist eine Rechtsnorm eines anderen Staates nicht anzuwenden, wenn ihre Anwendung zu einem Ergebnis führt, das mit *wesentlichen Grundsätzen* des deutschen Rechts *offensichtlich* unvereinbar ist. Als Regelbeispiel nennt Art. 6 Satz 2 EGBGB die Unvereinbarkeit mit Grundrechten. Die Verweisung auf fremdes Recht soll ein deutsches Gericht nicht zu Entscheidungen nötigen, die im Ergebnis grundlegenden deutschen Rechtsanschauungen *krass widerstreiten*.⁵⁵

Es muss aber berücksichtigt werden, dass es sich bei Art. 6 EGBGB um eine *Ausnahme* von der Anwendung des durch deutsche Kollisionsnormen bestimmten Rechts handelt.⁵⁶ Prüfungsmassstäbe sind deshalb die Grundrechte als besonders hervorgehobene Wertentscheidungen der Verfassung sowie die weiteren wesentlichen Grundsätze des deutschen Rechts, worunter der *Zweck eines deutschen Gesetzes* und die *guten Sitten* verstanden werden.⁵⁷ Der BGH hat es so beschrieben, dass der Vorbehalt des ordre public nur dann wirksam werde, wenn im Einzelfall das Ergebnis der Anwendung ausländischen Rechts mit den Grundgedanken der deutschen Regelung und den in ihnen liegenden Gerechtigkeitsvorstellungen in einem so schwerwiegenden Widerspruch steht, dass es als untragbar angesehen werden müsse.⁵⁸ *Praktisch* ist das Anwendungsergebnis nach deutschem Recht hypothetisch zu ermitteln und zu prüfen, ob eine erhebliche Diskrepanz vorliegt.⁵⁹ Bejaht man eine erhebliche Diskrepanz, so setzt die Anwendung der Vorbehaltsklausel Art. 6 EGBGB voraus, dass die vergleichbare deutsche Vorschrift mit der abweichenden Rechtsfolge zum unverzichtbaren Kernbestand der eigenen Rechtsordnung gehört, was nur dann der Fall sei, wenn der Gesetzgeber durch sie ein Prinzip verwirklichen wollte, das er als unverzichtbaren Bestandteil der rechtsethischen, sittlichen, wirtschaftlichen oder politischen Ordnung ansieht.⁶⁰

⁵⁰ *Palandt/Ellenberger*, Überbl. v. § 104 Rn. 25; vgl. BGH ZEV 2004, 115, 115 f.; vgl. auch *Palandt/Bassenge*, § 903 Rn. 33 ff.

⁵¹ Vgl. BFH ZEV 2007, 440, 442; *Kollhosser* ZEV 2004, 117, 118.

⁵² BFH ZEV 2007, 440, 441 f.

⁵³ Siehe hierzu oben unter Ziffer 6.

⁵⁴ *Lennert/Blum*, ZEV 2009, 171, 175; *Becker* ZEV 2009, 177, 179.

⁵⁵ *Palandt/Thorn*, Art. 6 EGBGB Rn. 1.

⁵⁶ *Sonnenberger* in: MünchKommBGB, Art. 6 Rn. 14.

⁵⁷ *Sonnenberger* in: MünchKommBGB, Art. 6 Rn. 49; *Palandt/Thorn* Art. 6 EGBGB Rn. 4.

⁵⁸ BGH WM 1979, 692, 693.

⁵⁹ *Sonnenberger* in: MünchKommBGB, Art. 6 Rn. 62.

⁶⁰ *Sonnenberger* in: MünchKommBGB, Art. 6 Rn. 62.

Speziell für den Fall der Gründung einer Auslandsgesellschaft zur Steuerhinterziehung hat der BGH festgestellt, dass eine Nichtanerkennung nach Art. 6 EGBGB nur in Betracht kommt, wenn dies der Hauptzweck der Gesellschaft ist. Allein die Absicht, unter Ausnutzung der Gesellschaftsform Steuern zu hinterziehen, gebiete nicht, der Existenz der Gesellschaft ohne weiteres die rechtliche Anerkennung zu verweigern.⁶¹ Der BGH verweist in dieser Entscheidung auf andere Sanktionsmöglichkeiten und betont, dass nur dann, wenn die Steuerhinterziehung der Hauptzweck eines Rechtsgeschäfts ist, die Nichtanerkennung der Rechtsfähigkeit einer ausländischen juristischen Person nach Art 30 a. F. BGB (heute Art. 6 EGBGB) in Betracht komme.⁶² Diese Rechtsprechung stösst in Teilen der Literatur auf Zustimmung. Denn bei Art. 6 EGBGB gehe es darum, dass gerade ein bestimmtes Ergebnis der Anwendung des Auslandsrechts dem *ordre public* widerspreche.⁶³ Nach *Grossfeld* könne allerdings bei ausländischen Stiftungen die Anerkennung entfallen, wenn die Gründer fortlaufend den Stiftungswillen lenken.⁶⁴ Doch findet diese Auffassung erheblichen Widerspruch.⁶⁵

cc) Die Anwendung der Grundsätze des *ordre public* auf Asset Protection-Gestaltungen

Es fragt sich, ob eine liechtensteinische (Treuhänder-) Stiftung in Kombination mit den liechtensteinischen Vorschriften zur Gewährleistung einer Asset Protection mit den wesentlichen Grundsätzen des deutschen Rechts *offensichtlich unvereinbar* ist. Die Frage stellt sich dabei nur, wenn beispielsweise ein Pflichtteilsberechtigter in Deutschland klagt, da nur dann der Schutz des Art. 6 EGBGB eingreift.

Entgegen der Auffassung von *Lennert/Blum* und *Becker* dürfte es jedoch an den tatbestandsrechtlichen Voraussetzungen des Art. 6 EGBGB fehlen. Betrachtet man nur die Stiftung, so fragt sich schon, ob lediglich bezogen auf das Stiftungsrecht eine erhebliche Diskrepanz zum deutschen Recht besteht. Hinsichtlich der grundsätzlichen Ausgestaltung und ihrer Funktion sind liechtensteinische Stiftungen mit den deutschen Stiftungen bürgerlichen Rechts vergleichbar.⁶⁶ Da jedoch das liechtensteinische Stiftungsrecht inhaltlich wesentlich flexibler ist und damit von den deutschen Stiftungsgrundsätzen abweicht, lässt sich eine erhebliche Diskrepanz wohl vertreten.⁶⁷ Die angesprochene Diskrepanz ergibt sich jedoch nun daraus, dass anders als im deutschen Stiftungsrecht der Stifter wesentlich stärkere Einflussmöglichkeiten auf die liechtensteinische Stiftung hat. Ein Verstoss gegen Artikel 6 EGBGB würde jedoch voraussetzen, dass die strengeren deutschen Vorschriften, das heisst die feh-

lenden Einflussmöglichkeiten des Stifters, zum *unverzichtbaren Kernbestand der deutschen Rechtsordnung* gehören, d. h. dass der deutsche Gesetzgeber die Stiftungsausgestaltung als einen unverzichtbaren Bestandteil der Rechtsordnung ansieht.⁶⁸ Dass das liechtensteinische Stiftungsrecht nun nicht gleichermaßen streng wie das deutsche Recht ist, darf noch nicht zu dem Schluss verleiten, dass das deutsche Stiftungsrecht ein unverzichtbarer Kernbestand der deutschen Rechtsordnung sei. Vielmehr sind liechtensteinische Stiftungen als eine im internationalen Rechtsverkehr übliche Abweichung einer Rechtsform anzusehen und zu akzeptieren. Ein *ordre public*-Verstoss liegt noch nicht vor.

Fraglich ist, ob sich in Verbindung mit den besonderen Pflichtteilstvorschriften in Liechtenstein ein anderes Ergebnis ergibt. Wie oben in Ziffer 5 b) und insbesondere c) skizziert, hat der liechtensteinische Gesetzgeber mit Blick auf seine Stiftungen ausländische Pflichtteilsergänzungsansprüche dadurch entschärft, dass selbst bei Anwendung ausländischen Erbrechts bestimmte liechtensteinische Erbrechtsregeln sich dennoch durchsetzen. Wie dargelegt dürfen Schenkungen des Erblassers nur innerhalb der letzten zwei Jahre vor seinem Tod fiktiv dem Nachlass hinzugerechnet werden. In Deutschland ist die Frist um ein Fünffaches länger, nämlich zehn Jahre. Auch hier liegt eine Diskrepanz zwischen dem liechtensteinischen und dem deutschen Erbrecht vor. Möglicherweise kann man diese Diskrepanz als erheblich ansehen. Ob aber nun gerade die 10-Jahres-Frist zum unverzichtbaren Kernbestand der deutschen Rechtsordnung gehört, kann man in Zweifel ziehen. Dafür scheint zwar die Tatsache zu sprechen, dass der Gesetzgeber im Rahmen der deutschen Erbrechtsreform an der 10-Jahres-Frist festgehalten hat. Dagegen lässt sich aber anführen, dass der deutsche Gesetzgeber seinerseits die 10-Jahres-Frist gemäss § 2325 Abs. 3 BGB entschärfen will. Denn für Erbfälle ab dem

⁶¹ BGH WM 1979, 692, 693; zur Anerkennung von liechtensteinischen juristischen Personen vgl. auch *Schönle*, NJW 1965, 1112, 1113, der auf zwei (überwiegend unveröffentlichte) Urteile des OLG Stuttgart verweist, in denen das Gericht die Auffassung vertrat, dass liechtensteinische Treuunternehmen generell nicht gegen den *ordre public* verstossen.

⁶² BGH WM 1979, 696, 693.

⁶³ *Hoffmann*, in: Richter/Wachter, Handbuch des Internationalen Stiftungsrechts, § 10 Rn. 28.

⁶⁴ *Grossfeld*, in: Staudinger, BGB, IntGesR, Rn. 174.

⁶⁵ *Hoffmann*, in: Richter/Wachter, Handbuch des Internationalen Stiftungsrechts, § 10 Rn. 29.

⁶⁶ *Lennert/Blum*, ZEV 2009, 171, 175.

⁶⁷ Vgl. *Lennert/Blum*, ZEV 2009, 171, 175.

⁶⁸ Vgl. hierzu *Sonnenberger* in: MünchKommBGB, Art. 6 Rn. 62.

01.01.2010 soll für jedes Jahr, das zwischen Schenkung und Erbfall abgelaufen ist, der Schenkungswert um ein Zehntel gekürzt werden. Nach dieser Reform kann man der deutschen 10-Jahres-Frist kaum noch den Charakter eines unverzichtbaren Kernbestandteils der deutschen Rechtsordnung zusprechen. Das Pflichtteilsrecht mit seinen Bezügen zu den Grundrechten aus Art. 14 GG (Gewährleistung des Erbrechts) sowie Art. 6 GG (Schutz von Ehe und Familie) kann zwar als hervorgehobene Wertentscheidung des deutschen Gesetzgebers angesehen werden. Doch wird mit der besonderen liechtensteinischen Regelung das deutsche Pflichtteilsrecht gar nicht ausgehebelt. Die Diskrepanz betrifft lediglich den Bereich der Pflichtteilsergänzung und auch hier wird in Liechtenstein eine Pflichtteilsergänzung nicht gänzlich ausgeschlossen. Vielmehr wird *lediglich die Frist* zur Anrechnung von Schenkungen verkürzt. Da selbst der deutsche Gesetzgeber es bei einer zeitlichen Befristung belassen hat, da er für ältere Schenkungen davon ausgeht, dass sich die Beteiligten an die Vermögensveränderung gewöhnt haben, so ist dies letztendlich eine Wertungsfrage mit einem erheblichen Ermessensspielraum. Das reicht jedoch noch nicht aus, um die 10-jährige Ergänzungsfrist als wesentlichen und tragenden Grundsatz des deutschen Rechts anzusehen, mit dem etwa die zweijährige liechtensteinische Pflichtteilsergänzungsfrist offensichtlich unvereinbar wäre. Mithin führt auch die Kombination von liechtensteinischem Stiftungsrecht und den besonderen liechtensteinischen Pflichtteilverordnungen noch nicht zu einem schwerwiegenden Widerspruch zu den Gerechtigkeitsvorstellungen der deutschen Rechtsordnung. In solchen Fällen kann nicht pauschal von einem Verstoss gegen den deutschen *ordre public* gesprochen werden.⁶⁹

7. Zusammenfassung

Der Beitrag hat gezeigt, dass die Errichtung einer liechtensteinischen Stiftung durch Deutsche, um von den besonderen zivilrechtlichen Regelungen des liechtensteinischen Stiftungsrechts zu profitieren, rechtlich zulässig ist und insbesondere auch keinen *ordre public*-Verstoss begründet. Der Ärger über den Umstand, dass manche Deutsche liechtensteinische Stiftungen auch zur Steuerhinterziehung genutzt haben, führt noch nicht zu der Annahme, dass die Errichtung liechtensteinischer Stiftungen per se im Dunstkreis eines *ordre public*-Verstosses läge. Die Unterschiede der beiden Stiftungsrechte sind im internationalen Vergleich nichts Unübliches und von der deutschen

Rechtsordnung hinzunehmen. Folgendes ist zusammenfassend festzuhalten:

- Liechtensteinische Stiftungen unterliegen grundsätzlich dem liechtensteinischen Stiftungsrecht. Ob man hierbei die Gründungstheorie oder die Sitztheorie des internationalen Gesellschaftsrechts anwendet, kann dahinstehen, da nach beiden Theorien das Ergebnis identisch ist. Nur dann, wenn eine liechtensteinische Stiftung ihren Sitz nach Deutschland verlegt, käme es zu unterschiedlichen Ergebnissen. Nach der Gründungstheorie wäre grundsätzlich die liechtensteinische Stiftung auch in Deutschland anzuerkennen. Nach der Sitztheorie hingegen führt eine Sitzverlegung nach wohl herrschender Meinung zur Auflösung der liechtensteinischen Stiftung.
- Die Vermögensausstattung einer liechtensteinischen Stiftung unterliegt dem Recht, das die Parteien hierfür gewählt haben. Das gilt indirekt auch für das anwendbare Sachenrecht, jedenfalls dann, wenn durch die faktische Verlagerung von Sachen nach Liechtenstein die Anwendung des liechtensteinischen Sachenrechts ausgelöst wird, vgl. Art. 43 Abs. 1 EGBGB. Auf den Todesfall eines deutschen Stifters wird nach Auffassung beider Staaten regelmäßig deutsches Erbrecht Anwendung finden. Damit kommt grundsätzlich auch das deutsche Pflichtteilsrecht zum Zuge.
- Liechtenstein stattet seine Stiftungen mit besonderen Asset-Protection-Regeln aus. So können Gläubiger nicht in die Rechte von Begünstigten vollstrecken, wenn dies nach den Stiftungsstatuten ausgeschlossen ist. Die 10-Jahres-Frist deutscher Pflichtteilsergänzungsansprüche wegen Schenkungen des Erblassers vor dem Erbfall wird in Liechtenstein aufgrund zwingender Vorschriften des liechtensteinischen Rechts auf zwei Jahre gekürzt.
- Die Gründung einer liechtensteinischen Stiftung, um die liechtensteinischen Asset-Protection-Vorzüge zu nutzen, führt noch nicht zu einem Verstoss gegen den deutschen *ordre public*. Das gilt nach der Rechtsprechung noch nicht mal dann, wenn der Stifter mit Hilfe der liechtensteinischen Stiftung Steuern hinterzieht. Nur wenn im Einzelfall der alleinige Zweck der Stiftung darin besteht, Steuern zu hinterziehen, kann die Anerkennung einer solchen Stiftung mit dem deutschen *ordre public* unvereinbar sein.

⁶⁹ Anders aber *Lennert/Blum*, ZEV 2009, 171, 175; *Becker* ZEV 2009, 177, 179.

Die verschiedenen Stiftungsarten nach der Reform des liechtensteinischen Stiftungsrechts

Prof. Dr. iur. Dominique Jakob, M.I.L. (Lund), Universität Zürich, und Rechtsanwalt ass. iur. Goran Studen, Universität Zürich

1. Einleitung

Das liechtensteinische Stiftungsrecht unterscheidet seit der Reform grundlegend zwischen gemeinnützigen und privatnützigen Stiftungen. Der folgende Beitrag nimmt die Totalrevision zum Anlass, die Systematik des neuen Rechts näher zu beleuchten und die Besonderheiten der verschiedenen Stiftungsarten zu skizzieren.¹

2. Die Weichenstellung

Von den insgesamt ca. 50'000 Stiftungen in Liechtenstein im Jahr 2005 waren lediglich etwa 600 und somit knapp 1 % aller Stiftungen als gemeinnützig anerkannt.² Im internationalen Vergleich spielt damit die gemeinnützige Stiftung in Liechtenstein im Verhältnis zur privatnützigen Stiftung bislang – zumindest zahlenmässig – eine untergeordnete Rolle.³

Das neue Stiftungsrecht hat die Gemeinnützigkeit einer Stiftung nun systematisch aufgewertet und zu einem entscheidenden Abgrenzungskriterium angehoben. Die Folge ist eine unterschiedliche Behandlung *privatnütziger* und *gemeinnütziger* Stiftungen: Anders als privatnützige bedürfen gemeinnützige Stiftungen einer konstitutiven Eintragung in das Öffentlichkeitsregister (§ 14 Abs. 4⁴) und unterliegen der staatlichen Stiftungsaufsicht (§ 29 Abs. 1); ferner wird für jede gemeinnützige Stiftung eine Revisionsstelle bestellt (§ 27 Abs. 1 S. 1).⁵ Privatnützige Stiftungen hingegen erlangen ihre Rechtsfähigkeit mit der Stiftungserklärung (§ 14 Abs. 1) und müssen innerhalb von 30 Tagen eine Gründungsanzeige hinterlegen (§ 20).

Diese Einteilung anhand des Begriffspaares gemeinnützig/privatnützig findet in verschiedener Hinsicht Rechtfertigung. *Gemeinnützige* Stiftungen haben mit ihrer Zwecksetzung die Förderung der Allgemeinheit zum Ziel und übernehmen damit staatsnahe Aufgaben, wodurch für die Allgemeinheit zugleich ein Bedürfnis nach staatlicher Kontrolle entsteht. Zudem bedürfen gemeinnützige Stiftungen eines erhöhten Schutzes vor ihren eigenen Organen; denn aufgrund ihrer weiten Zwecksetzung fehlt es typischerweise an konkret beteiligten Begüns-

tigten, die entsprechende Überwachungs- und Kontrollbefugnisse ausüben könnten.⁶

Die Befreiung *privatnütziger* Stiftungen von der Aufsicht liegt im internationalen Trend⁷ und ist in Liechtenstein zugleich Konsequenz der gesetzgeberischen Grundentscheidung zugunsten eines *Privatstiftungsmodells*.⁸ Sie zieht ihre Rechtfertigung – neben dem Wunsch nach Vertraulichkeit – aus dem besagten «Schutz der Stiftung»: Bei der privatnützigen Stiftung gibt es

¹ Bei diesem Beitrag handelt es sich um eine gekürzte und für den Einstieg vereinfachte Version des 3. Kapitels der Monographie Jakob, Die liechtensteinische Stiftung: Eine strukturelle Darstellung des Stiftungsrechts nach der Totalrevision vom 26. Juni 2008, Schaan 2009; s.a. [liechtenstein-journal](#) 2009, 67.

² Zu den aktuellen Zahlen siehe Jakob, (Fn. 1), Rn. 8. Aufgrund der Einführung einer *privatrechtlichen* Definition der Gemeinnützigkeit im neuen Art. 107 Abs. 4a PGR (dazu sogleich) lässt sich die künftige Anzahl der gemeinnützigen Stiftungen schwer präzise vorhersagen, da die bisherigen statistischen Erhebungen zu einem Grossteil auf der Grundlage des *steuerrechtlichen* Gemeinnützigkeitsbegriffs basieren; vgl. Bericht und Antrag Nr. 85/2008, 16 f.

³ In der Schweiz sind aktuell ca. 12'000 Stiftungen und somit etwa zwei Drittel aller Stiftungen als (gewöhnliche) gemeinnützige Stiftungen zu qualifizieren; siehe Grüniger, Aktuelles aus dem Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsbereich, *successio* 1/2008, 56; Lichtsteiner/Degen/Bärlocher, Stiftungslandschaft Schweiz – Tatsachen und Recht, Die roten Seiten, Beilage zu Stiftung & Sponsoring 4/2008, 15.

⁴ Paragraphen ohne nähere Bezeichnung beziehen sich im Folgenden auf die entsprechende Vorschrift des reformierten Art. 552 PGR. Artikel, die durch die Reform geändert oder abgeschafft worden sind, werden durch Art. a.F. gekennzeichnet.

⁵ Siehe hierzu im Einzelnen Jakob, (Fn. 1), Rn. 377 ff.

⁶ Vgl. Bericht und Antrag Nr. 13/2008, 48. Zu den dogmatischen Hintergründen ausführlich Jakob, Schutz der Stiftung, 2006, 240 ff.

⁷ Sie gilt in der Schweiz für Familienstiftungen. Und sogar in Deutschland wird zum Teil zu einer Reduzierung der Stiftungsaufsicht übergegangen; zu einem Überblick über die verschiedenen Regelungen der deutschen Landesstiftungsgesetze siehe Jakob, (Fn. 6), 266 f. Für eine rechtsvergleichende Betrachtung siehe Jakob, Stiftungsartige Erscheinungsformen im Ausland – Rechtsvergleichender Überblick, in: *Beuthien/Gummert* (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Band 5, Verein, Stiftung bürgerlichen Rechts, 3. Aufl. 2009, § 119 Rn. 71.

⁸ Zu den verschiedenen Stiftungsmodellen im Vergleich Jakob, (Fn. 7), Rn. 13, 22 ff.

spezifizierte Begünstigte, deren *interne* Governance die *externe* Aufsicht ersetzen kann. Daran sieht man zugleich, dass die Existenz von Begünstigtenrechten keine Kür ist, sondern ein Muss. Ohne diese Begünstigtenrechte, die das neue Recht betont, wäre die vollständige Befreiung privatnütziger Stiftungen von der Aufsicht zweifelhaft.

3. Gemeinnützige Stiftungen

a) Gemeinnützigkeitsbegriff

Das neue Recht kanalisiert die Stiftungsarten also anhand der Gemeinnützigkeit und bietet hierfür einen neuen Gemeinnützigkeitsbegriff (Art. 107 Abs. 4a PGR).⁹ Diese im allgemeinen Teil des PGR verankerte *privatrechtliche Definition*¹⁰ enthält erstmalig eine gesetzliche Kodifizierung des Gemeinnützigkeitsbegriffs und gilt über das Stiftungsrecht hinaus für sämtliche Rechtsbereiche des PGR.

Während Art. 107 Abs. 4a S. 1 PGR bestimmt, dass gemeinnützige Zwecke die *Förderung der Allgemeinheit* zum Gegenstand haben, enthält S. 2 der Vorschrift eine Konkretisierung dieser allgemeinheitsfördernden Zwecke. Der Gesetzgeber hat dabei eine *offene Formulierung* des Gemeinnützigkeitsbegriffs gewählt («insbesondere»), die es erlaubt, auch unerwartete gesellschaftliche Entwicklungen künftig als gemeinnützig i.S.d. PGR zu qualifizieren.

Die Legaldefinition der Gemeinnützigkeit nach dem PGR muss indes auch im liechtensteinischen Recht vom *steuerrechtlichen Gemeinnützigkeitsbegriff* unterschieden werden, an welchen das liechtensteinische Steuergesetz (SteG)¹¹ in Art. 32 Abs. 1 lit. e SteG die Steuerbefreiung knüpft.¹² Diese Differenzierung lässt sich freilich mit den unterschiedlichen Zwecken beider Begriffe begründen: Während der *privatrechtliche* Gemeinnützigkeitsbegriff Liechtensteins darüber entscheidet, ob eine Stiftung eintragungspflichtig ist und der Aufsicht unterstehen soll, wachen die steuerrechtlichen Gemeinnützigkeitsbegriffe über steuerliche Privilegien. Sie sind damit von andersartigen Wertungen bestimmt, die sich an der Privilegierung der Stiftung aufgrund eines *Nutzens* für die Allgemeinheit ausrichten, welcher die *Belastung* der Allgemeinheit in Form von Steuerausfällen legitimieren muss. Da die steuerrechtlichen Kriterien für die Gemeinnützigkeit eigenständig zu beurteilen sind und die Steuerbefreiung zusätzlich eines Antrags des Steuersubjekts bedarf,¹³ kann es im Einzelfall durchaus zu Abweichungen zwischen beiden Begriffen kommen: Eine Stiftung kann privatrechtlich als gemeinnützig i.S.d. Art. 107 Abs. 4a PGR an-

zusehen sein, während gleichzeitig die steuerrechtlichen Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung nicht gegeben sind¹⁴ – Konsequenz zweier Gemeinnützigkeitsbegriffe, die von divergierenden Wertungen getragen sind.

Inhaltlich sind in Art. 107 Abs. 4a S. 1 PGR die heute anerkannten Gebiete der Gemeinnützigkeit umfasst, was einen homogenen Anwendungsbereich verspricht und keine willkürliche Differenzierung befürchten lässt.¹⁵ Begrifflich soll die Förderung der Allgemeinheit sinnverwandt mit dem «Gemeinwohl», verstanden werden. Indes ist das «gemeine Wohl» nicht an einen *unbestimmten Personenkreis* gebunden. Dies stellt Art. 107

⁹ «Wo das Gesetz von gemeinnützigen oder wohltätigen Zwecken spricht, sind darunter solche Zwecke zu verstehen, durch deren Erfüllung die Allgemeinheit gefördert wird. Eine Förderung der Allgemeinheit liegt insbesondere vor, wenn die Tätigkeit dem Gemeinwohl auf karitativem, religiösem, humanitärem, wissenschaftlichem, kulturellem, sittlichem, sozialem, sportlichem oder ökologischem Gebiet nützt, auch wenn durch die Tätigkeit nur ein bestimmter Personenkreis gefördert wird.»

¹⁰ Demgegenüber kann im liechtensteinischen *Steuer- oder Verwaltungsrecht* durchaus eine andere Definition der Gemeinnützigkeit zugrunde gelegt werden. Vgl. das «Merkblatt betreffend die Voraussetzungen für die Befreiung von gemeinnützigen juristischen Personen von der persönlichen Steuerpflicht» der liechtensteinischen Steuerverwaltung, März 2009 (abrufbar unter http://www.llv.li/pdf-llv-stv-mb-steuerbefreiung_gemeinnuetziger_institutionen.pdf). Auch der Verwaltungsgerichtshof stellte in einem Entscheid v. 29.03.2001 fest, dass privatrechtliche Personalvorgesorgestiftungen trotz ihrer sozialen Funktion «keine gemeinnützigen juristischen Personen» i.S.d. Art. 6 Abs. 1 lit. g Grundverkehrsgesetz (LGBL 1993 Nr. 49) sind, LES 2002, 20 ff, 23. Privatrechtlich erfüllen derartige Stiftungen jedoch den Tatbestand der Gemeinnützigkeit i.S.d. Art. 107 Abs. 4a PGR; siehe auch Bericht und Antrag Nr. 13/2008, 37 f.

¹¹ LGBL 1961 Nr. 7. Vgl. ausserdem das «Merkblatt betreffend die Voraussetzungen für die Befreiung von gemeinnützigen juristischen Personen von der persönlichen Steuerpflicht» (Fn. 10).

¹² Die grundlegende Unterscheidung zwischen dem zivilrechtlichen Gemeinnützigkeitsbegriff des PGR und dem steuerrechtlichen Gemeinnützigkeitsbegriff bleibt auch nach dem derzeitigen Stand der geplanten Totalrevision des SteG bestehen; vgl. Vernehmlassungsbericht der Regierung betreffend die Totalrevision des Gesetzes über die Landes- und Gemeindesteuern (Steuergesetz), abrufbar unter http://www.llv.li/pdf-llv-rk-vernehm_2009_totalrevision_gesetz_landes_und_gemeindesteuern.pdf. Im Zuge der Totalrevision des SteG sollen die Ausnahmen von der Steuerpflicht für juristische Personen in Art. 4 Abs. 2 SteG normiert werden. Auf Einzelheiten im Zusammenhang mit der Totalrevision des Steuerrechts kann an dieser Stelle freilich nicht näher eingegangen werden.

¹³ Siehe das «Merkblatt betreffend die Voraussetzungen für die Befreiung von gemeinnützigen juristischen Personen von der persönlichen Steuerpflicht» (Fn. 10).

¹⁴ Bericht und Antrag Nr. 85/2008, 17.

¹⁵ Ein bekanntes (steuerrechtliches) Beispiel aus Deutschland: Schach gilt als Sport (§ 52 Abs. 2 Nr. 21 AO), während Halma lediglich ein Brettspiel darstellt.

Prof. Dr. iur. Dominique Jakob und ass. iur. Goran Studen,
Die verschiedenen Stiftungsarten nach der Reform des liechtensteinischen Stiftungsrechts

Abs. 4a S. 2 PGR letzter Halbsatz ausdrücklich klar, wonach eine Förderung der Allgemeinheit auch in Betracht kommt, «wenn durch die Tätigkeit nur ein bestimmter Personenkreis gefördert wird».¹⁶

Politische Zwecke, etwa wirtschafts- oder sozialpolitischer Natur (z.B. der Einsatz für Menschenrechte), können grundsätzlich ebenfalls unter den Gemeinnützigkeitsbegriff fallen. Etwas anderes dürfte jedoch für rein *parteiliche* Zwecke gelten, da die Parteien im Rahmen ihrer politischen Ausrichtung die Interessen ihrer Mitglieder und damit keinen allgemeinfördernden Zweck verfolgen.

Auch *kirchliche* Stiftungen erfüllen den neuen Tatbestand der Gemeinnützigkeit, so dass für eine eigene Kategorisierung dieser Stiftungen nach neuem Recht kein Bedürfnis mehr besteht.¹⁷ Im Gegensatz zur bisherigen Rechtslage unterliegen kirchliche Stiftungen somit als gemeinnützige Stiftungen grundsätzlich der Eintragungspflicht und der Stiftungsaufsicht.

b) Überwiegende gemeinnützige Tätigkeit

Eine Stiftung ist dann als gemeinnützig einzustufen, wenn ihre «Tätigkeit *nach der Stiftungserklärung* ganz oder überwiegend gemeinnützigen Zwecken nach Art. 107 Abs. 4a PGR zu dienen *bestimmt* ist» (§ 2 Abs. 2 – Hervorhebung durch die Verfasser). Diese Anordnung entscheidet auch über das Schicksal von «*gemischten*» Stiftungen, also solchen Stiftungen, die sowohl einen gemeinnützigen als auch einen privatnützigen Zweck verfolgen. Ausschlaggebend ist somit der in der Stiftungserklärung zum Ausdruck kommende Stifterwille, nicht das tatsächliche Handeln der Stiftungsorgane.¹⁸ Das *Überwiegen* soll gemäss § 2 Abs. 3 S. 2 «nach dem Verhältnis der den privatnützigen Zwecken zu den den gemeinnützigen Zwecken dienenden Leistungen zu beurteilen» sein.¹⁹

Lässt sich nach der Stiftungserklärung *nicht zweifelsfrei feststellen*, ob eine Stiftung gemeinnützigen oder privatnützigen Charakter hat, so ist sie nach § 2 Abs. 3 S. 3 als *gemeinnützig* anzusehen. Diese Zweifelsregelung kann weit reichende Folgen haben, da sie die Stiftung der Eintragungspflicht und der Aufsicht unterstellt. Somit ist – ausgehend vom Wunsch des Stifters – bei Stiftungen mit gemischtem Zweck besondere Sorgfalt bei der Abfassung der Stiftungserklärung geboten, soll die Stiftung nicht unbeabsichtigt als gemeinnützig eingestuft werden.

Familienstiftungen können gemäss § 2 Abs. 2 letzter Halbsatz ausdrücklich nie zu den gemeinnützigen Stiftungen zählen,

auch wenn der im Familienkreis verfolgte Zweck sozialer Natur ist,²⁰ und unabhängig davon, ob es sich um reine oder gemischte Familienstiftungen handelt. Festzuhalten aber ist, dass solche gemischten Stiftungen, deren Familienzweck einem genuin gemeinnützigen Zweck *untergeordnet* ist, nach § 2 Abs. 4 Ziff. 2 schon gar nicht als «Familienstiftungen» im Sinne des Gesetzes betrachtet werden und aufgrund ihres überwiegend gemeinnützigen Zwecks in die Gruppe der «gemischt-gemeinnützigen» Stiftungen fallen.

4. Privatnützige Stiftungen

Privatnützige Stiftungen nehmen in Liechtenstein seit der Kodifikation des PGR im Jahr 1926 eine überragende Rolle ein.²¹ Das Gesetz definiert die privatnützige Stiftung in § 2 Abs. 3 als «eine solche, die nach der Stiftungserklärung ganz oder überwiegend privaten oder eigennützigen Zwecken zu dienen bestimmt ist». Demnach können privatnützige Stiftungen private *und* eigennützige Zwecke verfolgen. Letzteres Merkmal der *Eigennützigkeit* zugunsten des Stifters ist im Vergleich zu anderen Rechtsordnungen, die nur private *fremdnützige* Zwecke erlauben, eine «liechtensteinische Besonderheit».²²

Haupterscheinungsformen privatnütziger Stiftungen sind die Familienstiftung und die Unternehmensstiftung.

¹⁶ Gedacht ist hierbei etwa an eine Stiftung, deren Zweck im finanziellen Ausgleich von Härtefällen auf Seiten der Mitarbeiter eines Unternehmens liegt.

¹⁷ Nach altem Recht war die kirchliche Stiftung in Art. 553 Abs. 1 PGR a.F. eigenständig definiert und wurde von der Eintragungspflicht sowie der staatlichen Aufsicht ausgenommen (Art. 557 Abs. 2, Art. 564 Abs. 1 PGR a.F.).

¹⁸ Bericht und Antrag Nr. 13/2008, 49 f. Den Stiftungsbeteiligten steht es frei, den Stiftungsrat durch einen Antrag bei Gericht gemäss § 29 Abs. 4 bzw. § 35 Abs. 1 i.V.m. § 29 Abs. 3 zu einer zweckentsprechenden Mittelverwendung anzuhalten.

¹⁹ Zur Frage nach relevanten «Umschlagszeitpunkten» und den sich durch die Änderung des Tätigkeitsbildes einer Stiftung ergebenden Folgen ausführlich Jakob, (Fn. 1), Rn. 111.

²⁰ Vgl. Bericht und Antrag Nr. 13/2008, 39, 48.

²¹ Das liechtensteinische Recht steht damit im Gegensatz zu anderen Ländern, deren Stiftungsrechtsordnungen entweder die privatnützige Stiftung von vornherein als unzulässig betrachten, insoweit exemplarisch Frankreich, vgl. *Capitant*, Stiftungen im französischen Recht, in: Stiftungsrecht in Europa, 2001, 347, oder die gemeinnützige Stiftung des Privatrechts zum Leitbild haben, so etwa Deutschland, vgl. Jakob, (Fn. 6), 74. Zum Überblick über die verschiedenen Stiftungsmodelle Jakob, (Fn. 7), Rn. 13, 22 ff.

²² Siehe hierzu Jakob, (Fn. 1), Rn. 35 ff.

a) Die Familienstiftung

Die «Familienstiftung» ist seit der Reform systematisch im Oberbegriff der «privatnützigen Stiftung» enthalten und stellt grundsätzlich eine «gewöhnliche» privatnützige Stiftung mit samt den einhergehenden Rechtsfolgen dar;²³ sie unterliegt damit weder der Eintragungspflicht noch der laufenden staatlichen Aufsicht. Gleichwohl wurde die Familienstiftung aufgrund ihrer Bedeutung für den Standort Liechtenstein gesetzlich normiert (§ 2 Abs. 4).

§ 2 Abs. 4 bestimmt, dass als privatnützige Stiftungen «insbesondere» *reine* Familienstiftungen (§ 2 Abs. 4 Ziff. 1) oder *gemischte* Familienstiftungen (§ 2 Abs. 4 Ziff. 2) in Betracht kommen.

aa) Reine Familienstiftung (§ 2 Abs. 4 Ziff. 1)

Die Definition der reinen Familienstiftung in § 2 Abs. 4 Ziff. 1 entspricht inhaltlich der bisherigen Rechtslage (Art. 553 Abs. 2 PGR a.F.).²⁴ Hierbei handelt es sich um Stiftungen, «deren Stiftungsvermögen ausschliesslich der Bestreitung der Kosten der Erziehung oder Bildung, der Ausstattung oder Unterstützung von Angehörigen einer oder mehrerer Familien oder ähnlichen Familieninteressen» dient.

Ausweislich dieser Definition muss sich die Familienstiftung nicht auf die Familie des Stifters beschränken und kann mehreren Familien dienen. Die «Bestreitung der Kosten der Erziehung oder Bildung» umfasst Zuwendungen an Begünstigte zur Finanzierung der Ausbildung wie eines Studiums oder einer Lehre. Der Begriff der «Ausstattung» beinhaltet eine Zuwendung an Kinder, die diesen den Aufbau einer eigenen Existenz ermöglichen soll, wie typischerweise die heute an gesellschaftlicher Bedeutung verlierenden Zuwendungen an heiratsfähige Töchter.²⁵ Die «Unterstützung von Angehörigen» setzt auf Seiten der Familienangehörigen eine Bedarfssituation wie etwa eine finanzielle Notlage infolge von Krankheit oder Arbeitslosigkeit voraus.²⁶ Aus der Formulierung «oder ähnlichen Familieninteressen» ist zu entnehmen, dass hierbei nur solche Zwecke in Betracht kommen, die eine Vergleichbarkeit mit den konkret bezeichneten Zwecken aufweisen. Eine Familienstiftung, die ihrer Zwecksetzung nach auch voraussetzungslose Ausschüttungen vornimmt, stellt demnach wie nach bisherigem Recht keine reine Familienstiftung, sondern eine *gemischte* Stiftung dar.²⁷

bb) Gemischte Familienstiftung (§ 2 Abs. 4 Ziff. 2)

Gemischte Familienstiftungen sind Stiftungen, «die überwiegend den Zweck einer reinen Familienstiftung verfolgen, ergänzend hierzu aber auch gemeinnützigen oder anderen privatnützigen Zwecken dienen» (§ 2 Abs. 4 Ziff. 2). Bereits aus diesem Wortlaut folgt, dass die Verfolgung von Familienzwecken i.S.d. § 2 Abs. 4 Ziff. 1 Hauptzweck sein muss und die weiteren Zwecke lediglich Nebenzwecke darstellen dürfen.²⁸ Ist der Familienzweck daher einem anderen Zweck *untergeordnet*, handelt es sich bei solchen gemischten Stiftungen *nicht* um «gemischte Familienstiftungen» im Sinne des Gesetzes. Je nach Art des überwiegenden Zwecks würden «gemischt-gemeinnützige» oder «gemischt-privatnützige» Stiftungen vorliegen. Als Konsequenz verbleibt, dass diejenigen Sonderregelungen, die auch nach neuem Recht für «Familienstiftungen» fortbestehen, nicht zur Anwendung kommen.²⁹

Diese Sichtweise hat auch Auswirkungen auf Stiftungen mit *voraussetzungslosen Ausschüttungen*. Schon nach bisheriger Rechtslage waren sie nur dann als gemischte Familienstiftungen zu qualifizieren, wenn die bedarfsunabhängigen Leistungen lediglich dem Nebenzweck dienten. Waren sie hingegen als Hauptleistung zu beurteilen, war ihre Behandlung umstritten. Die Reform trägt insoweit zu Rechtssicherheit und Einheitlichkeit bei, als derartige Stiftungen nunmehr zwar weiterhin keine «gemischten Familienstiftungen», aber immerhin als «gemischt-privatnützige Stiftungen» einen Unterfall der privatnützigen Stiftungen darstellen und als solche ebenfalls

²³ Nach alter Rechtslage bildete die Familienstiftung einen eigenen gesetzlichen Stiftungstyp (Art. 553 Abs. 2 und 3 PGR a.F.), welcher durch die in der Reform eingeführte Gruppierung in gemeinnützige und privatnützige Stiftungen streng genommen entfallen ist. Allgemein zur Familienstiftung alten Rechts *L. Marxer*, Die liechtensteinische Familienstiftung, Diss. 1990, *passim*

²⁴ Bericht und Antrag Nr. 13/2008, 48.

²⁵ Zu den dogmatischen Konturen des Ausstattungsbegriffs *Jakob*, Die Ausstattung (§ 1624 BGB) – ein familienrechtliches Instrument moderner Vermögensgestaltung?, AcP 207 (2007), 198 ff.

²⁶ *Quaderer*, Die Rechtsstellung des Anwartschaftsberechtigten bei der liechtensteinischen Familienstiftung, Diss. 1999, 64.

²⁷ Zur bisherigen Rechtslage siehe *Schauer*, in: Aktuelle Themen zum Finanzplatz Liechtenstein, 2004, 74 f., sowie Bericht und Antrag Nr. 13/2008, 48.

²⁸ Vgl. (zur alten Rechtslage) *Bösch*, Liechtensteinisches Stiftungsrecht, 2005, 275; *Quaderer*, (Fn. 26), 66.

²⁹ So insbesondere das Vollstreckungsprivileg des § 36 Abs. 1, nach welchem der Stifter bei Familienstiftungen die Ansprüche der Begünstigten vor deren Gläubigern schützen kann. Vgl. dazu ausführlich *Jakob*, (Fn. 1), Rn. 712.

weder der Eintragungspflicht (§ 14 Abs. 4) noch der Aufsicht (§ 29 Abs. 1) unterliegen. Die für Familienstiftungen fortbestehenden Sondernormen (§ 36 Abs. 1) finden freilich wiederum keine Anwendung.

b) Die Unternehmensstiftung

Der Begriff der «Unternehmensstiftung»³⁰ im hier verstandenen Sinne umfasst alle Arten der rechtlichen Verbindung von Unternehmen und Stiftung.³¹ Im System der Stiftungsarten stellen Unternehmensstiftungen bei näherer Betrachtung *keine eigene Stiftungskategorie* dar, sondern sind entsprechend ihrer Zwecksetzung entweder gemeinnützige oder privatnützige Stiftungen.

In Liechtenstein wurde die Zulässigkeit der Unternehmensstiftung seit jeher bejaht, wobei auch hier Grenzen zu ziehen sind. Während eine *privatnützige Unternehmensträgerstiftung* schon an § 1 Abs. 2 S. 1 scheitert, ist die *Unternehmensholdingstiftung* grundsätzlich zulässig. Allerdings findet sie ihre Grenze im Stiftungsbegriff, wenn sie nach dem Stiftungszweck die Gewinne thesaurieren und niemals einer Ausschüttung zu kommen lassen soll (verdeckte Selbstzweckstiftung).³²

Ausgehend von der jeweiligen rechtlichen Ausgestaltung der Verbindung zwischen Stiftung und Unternehmen wird in Liechtenstein – wie international üblich – unterschieden zwischen Unternehmensträgerstiftungen und Holdingstiftungen.

aa) Unternehmensträgerstiftung

Unter einer Unternehmensträgerstiftung wird der Betrieb eines Unternehmens durch die Stiftung selbst verstanden (unmittelbare Unternehmensträgerstiftung). Hierfür sieht das Gesetz in § 1 Abs. 2 S. 1 eine *Einschränkung* vor: Eine Stiftung darf «ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe nur dann ausüben, wenn es der Erreichung ihres *gemeinnützigen Zwecks unmittelbar dient*» (Hervorhebung durch die Verfasser). Nach dem Kriterium des «unmittelbaren Dienens» kann etwa der Betrieb eines Pflegeheims zulässig sein, in welchem Begünstigte, die von einem auf Pflege gerichteten Stiftungszweck umfasst werden, unmittelbar behandelt werden können, nicht aber der Betrieb eines Handelsunternehmens, welches die ausgeschütteten Gewinne einem gemeinnützigen Zweck zuführt.³³

Der Begriff des *nach kaufmännischer Art geführten Gewerbes* ist der Öffentlichkeitsregisterverordnung (ÖRegV)³⁴ zu ent-

nehmen. Ein Gewerbe ist hiernach eine selbständige, auf den dauernden Erwerb gerichtete wirtschaftliche Tätigkeit, wofür die Gewinnstrebigkeit keine Voraussetzung ist (Art. 42 Abs. 3 ÖRegV). Ein charakteristisches Merkmal der wirtschaftlichen Tätigkeit ist die *Teilnahme am Markt*. Die bloße Verwaltung von Beteiligungen und die Verwaltung sonstigen Vermögens stellt daher in der Regel keine gewerbliche Tätigkeit und kein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe dar.³⁵ Zulässig ist es auch, wenn sich eine Stiftung zur Anlage und Verwaltung ihres Vermögens eines kaufmännischen Betriebs bedient, «so weit es die ordnungsgemässe Anlage und Verwaltung des Stiftungsvermögens erfordert» (§ 1 Abs. 2 S. 2).³⁶

Im Vergleich zum ursprünglichen Begriff des «nichtwirtschaftlichen» Zwecks in Art. 552 Abs. 1 S. 3 PGR a.F. führt die Bindung der Zulässigkeit des Gewerbes an die Erfüllung eines *gemeinnützigen Zwecks* zu einer geringfügigen Änderung gegenüber der bisherigen Rechtslage: Der gemeinnützige Zweck ist enger, weil nichtwirtschaftliche privatnützige Tätigkeit ausgeschlossen wird. Der Betrieb eines kaufmännischen Handelsgewerbes ist somit Stiftungen mit privatnützigen Zwecken gemäss § 1 Abs. 2 S. 1 verwehrt.

§ 1 Abs. 3 soll Umgehungen verhindern und bestimmt, dass eine Stiftung auch keine persönlich haftende Gesellschafterin einer das Unternehmen betreibenden personenrechtlichen Gemeinschaft sein darf, wenn kein Fall des § 1 Abs. 2 vorliegt. Diese Bestimmung steht insbesondere der Errichtung einer gewerblich tätigen privatnützigen *Stiftung & Co. KG* mit der

³⁰ Zu den unterschiedlichen Ausformungen des Begriffs der Unternehmensstiftung im Einzelnen *Hier*, Die Unternehmensstiftung in Liechtenstein, 1995, 9 ff.

³¹ Vgl. auch *Bösch*, (Fn. 28), 292; *Müller/Bösch*, Länderbericht Liechtenstein, in: Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, 2007, 1081; *Hier*, (Fn. 30), 14.

³² Zu den Einzelheiten und Grenzfällen siehe *Jakob*, (Fn. 1), Rn. 48 f.

³³ Bericht und Antrag Nr. 13/2008, 45.

³⁴ Öffentlichkeitsregisterverordnung, LGBl. 2003, Nr. 66.

³⁵ Bericht und Antrag Nr. 13/2008, 44. Eine Teilnahme am Markt kann etwa dann vorliegen, wenn die Stiftung nicht nur eigenes Vermögen verwaltet, sondern auch die Verwaltung fremden Vermögens anbietet. In einem solchen Fall ist die Grenze zum kaufmännischen Handelsgewerbe überschritten, so dass die Stiftung – wenn das Gewerbe nicht unmittelbar einem gemeinnützigen Zweck dient – gegen das Verbot nach § 1 Abs. 2 verstossen würde.

³⁶ Darunter ist das Vorhandensein einer kaufmännischen Infrastruktur zu verstehen, wie etwa die Beschäftigung von Mitarbeitern oder die Einrichtung eines Rechnungswesens; vgl. Bericht und Antrag Nr. 13/2008, 44.

Stiftung als Kommanditisten (Komplementär) entgegen.³⁷ Verfolgt die Stiftung hingegen gemeinnützige Zwecke, so darf sie sich zur Erreichung dieser Zwecke einer derartigen Gestaltung bedienen.³⁸

bb) Holdingstiftung

Eine Holdingstiftung hält als Stiftungsvermögen Anteile an einer Gesellschaft, die ein Unternehmen betreibt.³⁹ In Abgrenzung zur blossen *Vermögensanlage* einer Stiftung in Form von Beteiligungen an (börsenkotierten) Unternehmen (etwa durch Erwerb von Aktien) zeichnet sich die Holdingstiftung dadurch aus, dass ihr *Zweck* auch im «Halten» dieses Unternehmens (-anteils) und gegebenenfalls der Einflussnahme auf die Unternehmenspolitik liegt.

Die Beschränkung des § 1 Abs. 2 ist auf solche nur «mittelbaren» Unternehmensträgerstiftungen nach dem Wortlaut der Vorschrift nicht anzuwenden.⁴⁰ Das Halten von Unternehmensbeteiligungen ist somit ein *zulässiger Stiftungs(neben-)zweck*.⁴¹ Auch nach neuem Recht steht es einer Stiftung demnach frei, Beteiligungen an Gesellschaften zu halten, die ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreiben, solange hiermit kein reiner Selbstzweck verfolgt wird.⁴²

5. Die Personalvorsorgestiftung

Eine besondere Rolle im stiftungsrechtlichen Gefüge Liechtensteins nehmen Personalvorsorgestiftungen ein. Diese *Stiftungen eigener Art* spielen eine Schlüsselrolle auf dem Gebiet der beruflichen Vorsorge und dienen der praktischen Ausgestaltung des Gesetzes über die betriebliche Personalvorsorge (BPVG).⁴³ Aufgrund der Bestimmung in Art. 13 Abs. 1 BPVG steht den Personalvorsorgeeinrichtungen von Gesetzes wegen lediglich die Rechtsform der Stiftung zur Verfügung.

Der Zweck einer Personalvorsorgestiftung ist gerichtet auf Unterstützungsleistungen im Falle der Arbeitslosigkeit, der Invalidität oder des Todes. Die Begünstigten sind die versicherungspflichtigen Arbeitnehmer eines Unternehmens sowie ihre Angehörigen und Hinterbliebenen. Rechtstechnisch ist die Personalvorsorgestiftung als gemeinnützige Stiftung zu qualifizieren, die eintragungs- und aufsichtspflichtig ist.

6. Fazit und Ausblick

Die Kanalisierung der Stiftungsarten anhand eines neuen Gemeinnützigkeitsbegriffs in Art. 107 Abs. 4a PGR ist ein kreativer Zug des neuen Rechts. Sie bietet für den Rechtsanwender klarere Rechtsgrundlagen und schafft einige nach altem Recht bestehende «Sondertypen» ab. Zudem wurden bedeutsame Kontroversen – etwa im Zusammenhang mit voraussetzungslos ausschüttenden «Familienstiftungen» – in die gesetzliche Systematik eingebunden, was insgesamt zur Rechtssicherheit beiträgt.

Vor dem Hintergrund der zunehmenden grenzüberschreitenden Anerkennung auch steuerlicher Gemeinnützigkeitsprivilegien in Europa⁴⁴ könnte die gemeinnützige Stiftung in Liechtenstein an zusätzlicher Attraktivität gewinnen; denn ausländische Stifter könnten dazu übergehen, die privatrechtlichen Vorzüge des liechtensteinischen Rechts auch für ihre gemeinnützigen Projekte nutzbar zu machen. Dies könnte auf lange Sicht zu einem Zuwachs des Gemeinnützigkeitssektors führen und damit insgesamt zu einer Stärkung des Stiftungsstandorts Liechtenstein beitragen.

³⁷ Dagegen steht es einer liechtensteinischen Stiftung frei, sich als Kommanditistin an einer KG zu beteiligen. Zur insoweit identischen Rechtslage in Österreich siehe *Arnold*, Kommentar zum Privatstiftungsgesetz, 2. Aufl. 2007, Einleitung Rn. 10, § 1 PSG Rn. 20.

³⁸ Bericht und Antrag Nr. 13/2008, 46.

³⁹ Vgl. *Hier*, (Fn. 30), 29.

⁴⁰ Bericht und Antrag Nr. 13/2008, 46.

⁴¹ Vgl. hierzu FL OGH v. 08.01.2004, LES 2005, 174.

⁴² Vgl. hierzu bereits oben sowie *Jakob*, (Fn. 1), Rn. 48 f.

⁴³ LGBI. 1988 Nr. 12. Siehe auch *Müller/Bösch*, (Fn. 31), 1081.

⁴⁴ Siehe dazu *Jakob*, (Fn. 1), Rn. 751 ff.

«**Lebenslust statt Steuerfrust**», so die Kampagne «*Pro Steuerentlastung*» in der Schweiz (siehe www.steuerentlastung-fuer-alle.ch). Wer will da widersprechen?

Redaktion

Steuerstandort Liechtenstein: Konzept zur Totalrevision des Steuergesetzes

Von Prof. Dr. Martin Wenz, Hochschule Liechtenstein, Vaduz¹

Vorgehensweise und Steuerstrategie

Im Januar 2009 wurde der Entwurf für eine Revision des liechtensteinischen Steuergesetzes von der Regierung des Fürstentums Liechtenstein der Öffentlichkeit vorgestellt. Der Gesetzesentwurf sieht eine Totalrevision des seit 1961 nur unwesentlich veränderten Steuergesetzes vor, dessen Wurzeln bis ins Jahr 1923 reichen. Vorausgegangen war ein umfassender Reformprozess, der bereits im Jahr 2001 mit der Aufarbeitung internationaler Entwicklungen im Steuerrecht begonnen hat. In den letzten zwei Jahren wurde dieser Prozess durch eine gesondert einberufene Expertengruppe betreut, die Anfang 2007 bestimmte Grundgedanken und Leitlinien in einer FL Tax Roadmap, Anfang 2008 die Eckpunkte und Anfang 2009 die Konzeption und den Gesetzesentwurf für ein vollständig revidiertes liechtensteinisches Steuergesetz vorgelegt hat.

Die von der Regierung in der Form eines Vernehmlassungsberichtes vorgestellte Vorlage mit Vernehmlassungsfrist 5. Juni 2009 stellt dementsprechend insbesondere auch keine Reaktion auf die Ereignisse des Jahres 2008 dar. Unabhängig davon kann die geplante Revision des liechtensteinischen Steuergesetzes aber als ein zentrales Element einer neu ausgerichteten liechtensteinischen Steuerstrategie angesehen werden. Diese hält darüber hinaus am Schutz der Privatsphäre fest, beinhaltet aber auch, in Steuerangelegenheiten international zukünftig nach Massgabe der OECD-Standards gemäss der Erklärung Liechtensteins vom 12. März 2009 zu kooperieren und bilateral weitergehende Lösungsansätze zu vereinbaren, die im Interesse aller Beteiligten sowohl ausländische Steueransprüche anerkennen als auch den gewachsenen Kundenbeziehungen umfassend Rechnung tragen. Dadurch sollen u. a. die Reputation Liechtensteins als international anerkannter sowie steuerkonformer Finanzplatz gestärkt und zudem auch die Voraussetzungen zum Abschluss bilateraler Doppelbesteuerungsabkommen geschaffen werden. Dessen ungeachtet sind die Neuausrichtungen des Steuergesetzes und der Steuerkooperation zwei voneinander unabhängige Entwicklungen, die zwar einander ergänzen können, sich aber gegenseitig nicht bedingen.

Zielsetzung und Leitbild

Der geplanten Revision liegt das Ziel zugrunde, das bestehende Steuergesetz entsprechend den Erkenntnissen der internationalen Steuerwissenschaften sowie der konkreten Erfahrungen mit Steuerreformen in anderen Staaten derart an die veränderten wirtschaftlichen und rechtlichen Rahmenbedingungen im In- und Ausland anzupassen, dass Liechtenstein auch zukünftig über ein national und international gleichermaßen attraktives sowie wettbewerbsfähiges Steuersystem verfügt. Es soll zudem international kompatibel und europarechtskonform sowie auch möglichst entscheidungsneutral ausgestaltet sein, damit sich Liechtenstein auch weiterhin als international erfolgreicher Wirtschaftsstandort und Finanzplatz behaupten und den veränderten Bedürfnissen des 21. Jahrhunderts Rechnung tragen kann.

Konkret orientiert sich das Reformkonzept am Leitbild einer möglichst einfachen und transparenten Besteuerung der Bürgerinnen und Bürger, bei der das auf Märkten erzielte Einkommen über den Lebenszyklus hinweg nur einmal belastet wird und natürliche und juristische Personen möglichst gleich behandelt werden.

Neuausrichtung: Besteuerung natürlicher Personen

Für die Besteuerung natürlicher Personen sieht das Konzept weiterhin eine Kombination aus Vermögens- und Erwerbssteuer vor. Die Integration der Vermögens- in die Erwerbsbesteuerung soll zukünftig aber durch eine Überleitung des Vermögens in eine gesonderte Erwerbsart erfolgen, wie dies z.B. auch in den Niederlanden der Fall ist (standardisierte Vermögensertragsbesteuerung auf Basis eines Sollertrages des Vermögens in Höhe von 3%). Die zahlreichen, vergleichsweise komplex ausgestalteten Progressionszuschläge sowie der Steuerabzug

¹ Prof. Dr. Martin Wenz ist Inhaber des Lehrstuhles für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Internationales und Liechtensteinisches Steuerrecht und Leiter des Instituts für Finanzdienstleistungen der Hochschule Liechtenstein sowie Vorsitzender der Arbeitsgruppe Steuerrechtsrevision.

für Alleinerziehende und Verheiratete sollen durch erhöhte Grundfreibeträge und einen Fünfstufentarif (~ 3–18 % bei einem Gemeindesteuerzuschlag in Höhe von 200 %) ersetzt und damit deutlich vereinfacht werden. Auf die Besteuerung von Kapitalgewinnen, mit Ausnahme von bestimmten Grundstücksgewinnen, die auch weiterhin der Grundstücksgewinnsteuer unterliegen, soll konsequenterweise ebenso verzichtet werden wie auf die Erhebung der Nachlass-, Erbanfalls- und Schenkungssteuern. Diese traditionellen Steuerarten verstossen gegen den Grundsatz der einmaligen Besteuerung des Markteinkommens einer Person (Leitbild), da ihnen Transfer- und keine Markteinkünfte zugrundeliegen. Mit der Abschaffung der Erbschaftsbesteuerung folgt Liechtenstein dem Beispiel vieler anderer Länder, wie z.B. Österreich, die auf ihre Erhebung ebenso verzichten, da sie sehr aufwendig ist, der Ertrag jedoch verhältnismässig gering ausfällt.

Besteuerung natürlicher Personen: Massnahmen

- Integration der Vermögens- in die Erwerbssteuer durch Überleitung des Vermögens in eine gesonderte Erwerbsart auf Basis eines Sollertrags in Höhe von 3 %
- In- und ausländische Vermögens- und Kapitalerträge werden wie bisher nicht unmittelbar von der Erwerbssteuer erfasst (keine Doppelbelastung), ausgenommen sind Zuwendungen von diskretionären Stiftungen
- Freistellung der Kapitalgewinne von der Erwerbssteuer (Erfassung durch Vermögenssteuer)
- Angepasste Abzugs- und Freibeträge
- Proportionaler 5-Stufentarif
- Zuwendungen an steuerlich definierten Gemeinnützigkeitsbereich können in Höhe von bis max. 10 % des steuerpflichtigen Erwerbs angesetzt werden
- Abschaffung der Nachlass-, Erbanfalls- und Schenkungssteuer
- Widmungssteuer in Höhe von 5 % für Vermögensübertragungen auf diskretionäre Stiftungen

Attraktivität erhalten: Besteuerung vermögensverwaltender Strukturen

Für den Finanzplatz Liechtenstein ist die Erhaltung der Attraktivität als Standort für die Vermögensverwaltung einzelner oder mehrerer Anleger von zentraler Bedeutung. Das Steuerkonzept legt deshalb besonderes Augenmerk auf die Besteuerung vermögensverwaltender Strukturen. Diese sollen europarechts-

konform und international kompatibel zukünftig als Privatvermögensgesellschaften nur einer Mindestertragssteuer in Höhe von 4 % des gesetzlichen Mindestkapitals unterliegen, wie dies in ähnlicher Form z.B. auch in Luxemburg betreffend die Verwaltungsgesellschaften für Familienvermögen und ansatzweise auch in Deutschland betreffend die Unternehmensbeteiligungsgesellschaften erfolgt. Voraussetzung hierfür ist, dass diese juristischen Personen und besonderen Vermögenswidmungen nur vermögensverwaltend und nicht wirtschaftlich tätig sind. Dadurch kann dem EWR-abkommensrechtlich niedergelegten Verbot staatlicher Beihilfen uneingeschränkt entsprochen werden. Zudem soll es zukünftig keine Unterscheidung danach geben, ob an vermögensverwaltenden Strukturen In- oder Ausländer beteiligt sind (kein «ring fencing»).

Die verschiedenen Formen von Investmentunternehmen (Fonds) sollen auch weiterhin einer transparenten und damit international kompatiblen Besteuerung unterstehen. Private-Equity-Gesellschaften unterliegen als juristische Person entweder der Ertragsbesteuerung oder qualifizieren als Privatvermögensgesellschaften. Personenrechtliche Gemeinschaften sollen dagegen steuerlich generell transparent behandelt werden, unabhängig davon, ob in- oder ausländische Gesellschafter beteiligt sind, wie dies auch international üblich ist.

Besteuerung vermögensverwaltender Strukturen: Massnahmen

- Einführung eines besonderen Steuerregimes für wirtschaftlich nicht tätige, nur vermögensverwaltende Privatvermögensgesellschaften (juristische Personen und besondere Vermögenswidmungen)
- Mindestertragsbesteuerung
- Steuerliches Transparenzprinzip für kollektive Kapitalanlagen (Fonds)
- Steuerliches Transparenzprinzip für personenrechtliche Gemeinschaften

Wettbewerbsfähigkeit steigern: Besteuerung juristischer Personen

In Liechtenstein steuerpflichtige juristische Personen, die wirtschaftlich tätig sind, sollen nach dem Steuerreformkonzept nur noch einer zinsbereinigten Ertragssteuer, bei der auch ein Abzug auf Eigenkapitalzinsen gewährt wird, und ergänzend ggf. der Grundstücksgewinnsteuer unterliegen. Auf die Erhebung der Kapitalsteuer soll ebenso verzichtet werden wie auf

die Couponsteuer, die u.a. auf Gewinnausschüttungen anfällt und für die eine Übergangslösung betreffend die in früheren Steuerjahren gebildeten Altrücklagen vorgesehen ist. Die neu geregelte Ertragssteuer soll unabhängig von der Ertrags- und Ausschüttungsintensität sein und in der Form eines proportionalen Ertragssteuersatzes in Höhe von 12,5 % (wie z.B. auch in Irland) erhoben werden. Um eine Mindestbesteuerung juristischer Personen sicherzustellen, soll – abgesehen von wirtschaftlich tätigen, kleinen und mittleren Unternehmen – stets eine Mindestertragssteuer in Höhe von 4 % des jeweiligen gesetzlichen Mindestkapitals erhoben werden, wie dies z.B. auch in Österreich der Fall ist.

Bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage bleiben – zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen – sowohl Dividenden und Kapitalgewinne aus Beteiligungen als auch ausländische Betriebsstätten- und Grundstückserträge unbeachtet. Ferner können ggf. steuerbegünstigte Reserven gebildet und ein Eigenkapital-Zinsabzug angesetzt werden. Darüber hinaus können bestimmte Umstrukturierungen und Ersatzbeschaffungen, durch die das Besteuerungsrecht Liechtensteins weder ausgeschlossen noch beschränkt wird, steuerneutral vorgenommen werden. Bei einer dauerhaften Wertminderung von Beteiligungen können Wertberichtigungen ebenso steuerlich berück-

sichtigt werden wie Verluste in- und ausländischer Betriebsstätten und Tochtergesellschaften (Gruppenbesteuerung), die bei späteren Gewinnen aber einer Nachversteuerung unterliegen.

Zukunftsorientierte Neuausrichtung: Steuerstandort Liechtenstein

Der geplanten Totalrevision des liechtensteinischen Steuergesetzes liegt das Ziel zugrunde, das bestehende Steuergesetz unter Berücksichtigung der modernsten Erkenntnisse der Steuerwissenschaften sowie der konkreten Erfahrungen mit Steuerreformen in anderen Staaten derart an die veränderten wirtschaftlichen sowie rechtlichen Rahmenbedingungen im In- und Ausland anzupassen, dass Liechtenstein auch zukünftig über ein gleichermassen attraktives und wettbewerbsfähiges Steuersystem verfügt. Ein Steuersystem, das es Liechtenstein ermöglicht, sich auch weiterhin als erfolgreicher Wirtschaftsstandort und Finanzplatz zu positionieren, obwohl der Steuerwettbewerb zwischen den Staaten ganz erheblich an Intensität zugenommen hat und nahezu jedes Land versucht, sich im internationalen Steuerwettbewerb durch immer radikalere Steuerreformen zu behaupten. Das gilt für Niedrigsteuerrländer ebenso wie für Hochsteuerrländer, die gleichsam bemüht sind, ihre steuerliche Wettbewerbsposition – wo erforderlich – zu verbessern und dafür auch Konflikte mit Nachbarstaaten nicht scheuen. Für Liechtenstein besonders wichtig ist dabei, über ein in sich geschlossenes, möglichst international kompatibles sowie europarechtlich konformes Steuersystem zu verfügen, das sowohl attraktiv ist als auch international anerkannt wird.

Der vorgelegte Entwurf bietet die Möglichkeit, eine nachhaltige und konsequente Weiterentwicklung der Besteuerung natürlicher Personen zu erzielen. Die Besteuerung juristischer Personen sowie vermögensverwaltender Strukturen soll zudem auf eine völlig neue Basis gestellt werden, die internationalen, speziell europarechtlichen, als auch ökonomischen Anforderungen und Erwartungen an moderne Steuersysteme konsequent und wettbewerbsorientiert nachkommt. Darüber hinaus können dadurch die Voraussetzungen zur Entwicklung internationaler Steuerplanungsstrategien für liechtensteinische Unternehmen, Vermögensstrukturen und -anlagen geschaffen werden, wie auch potenziellen Änderungen der EU-Zinsbesteuerung Rechnung getragen werden kann. Dementsprechend stellt die geplante Steuerreform ein zentrales Element einer neu ausgerichteten liechtensteinischen Steuerstrategie dar.

Besteuerung juristischer Personen: Massnahmen

- Ertragssteuer mit einem Steuersatz in Höhe von 12,5 % (effektiv ~ 10,6 % bei einer Rendite bis 20 %)
- Abschaffung des Ausschüttungszuschlages
- Steuerbefreiung von Dividenden, Kapital- und Liquidationserträgen auf Beteiligungen statt Beteiligungsabzug
- Einführung eines Eigenkapital-Zinsabzuges in Höhe von 3 %
- Einführung eines zeitlich unbeschränkten Verlustvortrages
- Einführung einer internationalen Gruppenbesteuerung (EU/EWR/CH)
- Zuwendungen an steuerlich definierten Gemeinnützigkeitsbereich können in Höhe von bis zu 10 % des steuerpflichtigen Reinertrags angesetzt werden
- Mindestertragsbesteuerung
- Abschaffung der Kapitalsteuer
- Abschaffung der Couponsteuer mit Übergangslösung für Altrücklagen

veranstaltungen

Hochschule Liechtenstein, Vaduz 4. Liechtensteinische Steuerfachtagung

Vom Institut für Finanzdienstleistungen der Hochschule Liechtenstein (Leiter: *Prof. Martin Wenz*) organisiert, begannen bereits um 8.30 Uhr Referate über die liechtensteinische Steuerstrategie, die europäische Steuerstrategie sowie deren Auswirkungen auf den europäischen Finanzbinnenmarkt (*Bernardus Zuijden-dorp*, Referatsleiter der Europäischen Kommission) und den Finanzplatz Liechtenstein. *Prof. Wenz* erläuterte die Steuerreform in Liechtenstein, Regierungschef *Klaus Tschüscher* die Grundzüge der künftigen Steuerkooperation, die seit dem 12.03.2009 besonders im Focus des Interesses stehen. Nach dem Globalthema der Steuerpolitik, des Steuerwettbewerbs und der Steuerkooperation stand die Besteuerung von Unternehmen (*Dipl.-Kffr. Sybille Wünsche, Dr. Urs Gähwiler, Dr. Alexander Linn* und

Dr. Thomas Nigg) zur Debatte, die teilweise mit Fallbeispielen unterlegt und mit einer Podiumsdiskussion gekrönt war. Die Thematik Steuermanagement und Steuerplanung wurde durch *Prof. Dr. Roman Leitner* (Linz) und *Dr. Karsten Randt* (Bonn) dominiert, u.a. mit dem Thema der steuerkonformen Behandlung liechtensteinischer Stiftungen aus österreichischer und deutscher Sicht.

Für bald 200 Teilnehmer trotz oder wegen eines langen Tages mehr als ein Erkenntnisgewinn. Wir werden weiter berichten, u.a. über die nächstes Jahr (am 10.03.2010) stattfindende 5. Steuerfachtagung.

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.

Schauer u.a.

Kurzkomentar Liechtensteinisches Stiftungsrecht

Helbing Lichtenhahn, Basel, 2009, 565 Seiten

Es ist immer ein wenig schwierig, ein Gesetz zu konzipieren und es danach zu kommentieren. Man kann zwar immer genau sagen, was man eigentlich wollte, kann aber nie sicher sein, ob das Gewollte auch im Beschlossenen drinsteht und auch «richtig» interpretiert wird. *Prof. Schauer* und seine Co-Autoren verlieren sich hingegen nicht in Mehrdeutigkeiten, son-

dern bringen grösstenteils Klarheit in die Materie, die ja immer noch (und das ist juristischen Texten eigen) interpretationsfähig ist.

Co-Autoren wie *Bernd Hammermann, Marcus Rick, Helmut Heiss, Bernhard Lorenz* und *Martin Wenz* sorgen dafür, dass die Materie nicht nur von Theoretikern, sondern von Praktikern der Verwaltung und Treuhand kommentiert wird, die ihre Erfahrungen bewusst oder unbewusst, jedenfalls nicht zum Schaden des Buches einfließen lassen.

Das Buch wurde in einer gesonderten Veranstaltung am 22.06.2009 in der Hochschule Liechtenstein mit Grussworten des Regierungschefs *Klaus Tschüscher*, des Verlagsleiters *Dr. Men Haupt* und des (neuen) Inhabers des Stiftungsrechtslehrstuhls an der Hochschule Liechtenstein, *Prof. Francesco Schurr* in allen dem neuen Kommentar gebührenden Ehren vorgestellt.

(JW)

Wagner

Bankenplatz Liechtenstein

3. Auflage, Zürich, 2008, 405 Seiten

Seit Dezember 2008 liegt die neue Auflage des Buches vor, in dem mehr enthalten ist, als der Titel aussagt, zum Beispiel die Beschreibung der rechtlichen und wirtschaftlichen Rahmenbedingungen und deren Entwicklung in den letzten Jahren. Auch dem Stiftungsrecht sind gut 80 Seiten gewidmet. Das Buch erscheint im 4-Jahres-Abstand seit dem Jahr 2000 (2. Auflage 2004) und hat auch in seinem Umfang von gut 280 auf über 400 Seiten erheblich zugenommen.

Die erste Auflage war noch dominiert vom ursprünglichen Text, der Dissertation von *Heinz Frommelt* «Das liechtensteinische Bankgeheimnis» (Zürich, 1988). Die 3. Auflage hingegen hat ihren Schwerpunkt bei der Beschreibung der aktuellen gesetzlichen und wirtschaftlichen Entwicklungen. In einem Schlusskapitel beschreibt der Autor die sog. «Liechtenstein-Affäre», die ja nun «Affäre *Zumwinkel*» genannt wird. Da das Buchmanuskript im Wesentlichen im August 2008 abgeschlossen wurde, steht von Wirtschafts- und Bankenkrise und OECD-Standards nicht viel drin. In der nächsten Ausgabe vermutlich schon.

Dr. Alexander Lins, Triesen

Liechtensteinischer Bankenverband

Jahresbericht 2008

Vaduz

Die verwalteten Vermögen bei allen liechtensteinischen Banken nahmen im Jahr 2008 um knapp 30 % ab, der Gewinn schrumpfte um 35 % auf immerhin noch gut 460 Millionen Schweizer Franken. Scheinbar ist die Stimmung schlechter als die Lage – man liest hier Sätze wie: «Eine verstärkte Steuerkooperation steht dabei nicht im Widerspruch zum Schutz der Privatsphäre, der den unberechtigten Zugriff Dritter auf Bankdaten auch in Zukunft verhindern wird.» Die Aussage des ersten Halbsatzes wäre so im Jahresbericht 2007 wohl nicht denkbar gewesen. Der zweite Halbsatz verblüfft angesichts der Erfahrungen mit den Herren, die die CDs und DVDs verkauft haben.

Der Rest des Berichts ist instruktiv und informativ. Leider stimmen die Zahlen nicht ganz mit den Informationen der FMA überein, aber das ist jedes Jahr so.

(JW)

In der nächsten Ausgabe u.a.:

- *Frommelt / Holenstein / Leitner / Spatscheck*
Steuerfahndung im Dreiländereck

Redaktion

Gesetzgebung

Die Regierung hat den Bericht und Antrag (BuA) betreffend die Schaffung eines Gesetzes über die Freizügigkeit für EWR- und Schweizer Staatsangehörige (*Personenfreizügigkeitsgesetz; PFZG*) vorgelegt (BuA Nr. 55/2009 vom 18.08.2009). Damit wird im Wesentlichen die Richtlinie 2004/38/EG umgesetzt, in der das Recht der Unionsbürger und ihrer Familienangehörigen geregelt ist, sich im Hoheitsgebiet der Mitgliedstaaten frei zu bewegen und aufzuhalten. Gleichzeitig wird mit der ausländerrechtlichen Stellung der EWR-Bürger auch jene der Schweizer Staatsangehörigen geregelt. Am 01.01.2009 trat zuvor das Gesetz vom 17.09.2008 über die Ausländer (Ausländergesetz; AuG), LGBI. 2008 Nr. 311 in Kraft, das das ANAG und die PVO als massgebliche Rechtsquellen zur Beurteilung der Rechtsstellung von Drittstaaten ablöste. Die derzeitige Wohnbevölkerung (Stand 30.06.2008) wird wie folgt angegeben: Mit 66,7 % dominieren die 23'649 Liechtensteiner Staatsangehörigen. Der Ausländeranteil beträgt demgemäss 33,3 %, davon stellen die EWR-Staatsangehörigen mit 16,4 % (5'819 Personen) den Hauptteil, gefolgt von den Schweizern mit 10,1 % (3'584 Personen). Es verbleiben 6,8 % oder 2'394 Drittstaatsangehörige.

Mit BuA vom 25.08.2009 (Nr. 65/2009) wird die Änderung des PGR betreffend der *Verlängerung der Übergangsfristen im Stiftungsrecht* beantragt. In der Praxis habe sich herausgestellt, «dass die im Rahmen der jüngsten Revision des liechtensteinischen Stiftungsrechts vorgesehenen Übergangsfristen (...) im Verhältnis zu den Auswirkungen und der Wichtigkeit der Thematik generell zu kurz sind.», so der BuA in seiner Begründung auf S. 6. Rechtsunsicherheiten in Bezug auf die Übergangsbestimmungen führten teilweise zu Verzögerungen bei nötigen oder in Erwägung gezogenen Umstrukturierungen. Darüber hinaus gestalte es sich als mitunter schwierig, den Stifter oder andere Personen, wie Stiftungsräte oder Protektoren, zeitnah zu kontaktieren, wie dies bei der Errichtung eines Kontrollorgans oder der Sanierung der Stiftung notwendig sei, so die Begründung weiter. Der Regierung erscheint daher eine Verlängerung der ursprünglich vorgesehenen Übergangsfristen um jeweils sechs Monate als angemessen. Die Vorlage soll als dringlich erklärt und im September-Landtag sowohl in 1. als auch gleich in 2. Lesung beschlossen werden.

Künftig sollen sämtliche Richter des Obersten Gerichtshofes, einschliesslich der Senatsvorsitzenden und deren Stellvertreter, beiden Senaten angehören können. Im vorgelegten BuA zur *Änderung des Gerichtsorganisationsgesetzes* (Nr. 66/2009

vom 25.08.2009) wird eine entsprechende Änderung von Art. 23 Abs. 4 GOG vorgeschlagen.

Die Regierung hat in ihrer Stellungnahme vom 25.08.2009 (Nr. 61/2009) zu den in 1. Lesung aufgeworfenen Fragen über das *TIEA mit den USA vom 08.12.2008*, das Steueramtshilfegesetz-USA und zu anderen, damit zusammenhängenden Fragen ihre Meinung deutlich gemacht. Nachdem der Landtag das Übereinkommen und das Steueramtshilfegesetz («HG-USA») in seiner Sitzung vom 25.06.2009 genehmigt hat (einschliesslich einer Teilrevision des Staatsgerichtshofgesetzes und einer Verfassungsänderung (s. LGBI. 2009 Nr. 227)) schlug die Regierung nun dem Landtag «einige wenige Anpassungen des AHG-USA vor». Damit wird das Abkommen in innerstaatliches Recht umgesetzt und kann wie geplant zum 01.01.2010 in Kraft treten. Damit wird auch der QI-Status der liechtensteinischen Banken um weitere sechs Jahre verlängert.

Die «wichtigste» Vorlage (mit 268 Seiten) stellt der BuA vom 18.08.2009 Nr. 56/2009 betreffend der Schaffung eines neuen *Gesetzes über die Mehrwertsteuer* dar, die mit der Änderung der Mehrwertsteuervereinbarung mit der Schweiz einhergeht. Aufgrund der Totalrevision des schweizerischen MWSt-Gesetzes und dessen Inkraftsetzung zum 01.01.2010 würde auch eine Totalrevision in Liechtenstein erforderlich, so die Vorlage. Das schweizerische Gesetz sähe «zahlreiche Vereinfachungen vor und ist generell anwenderfreundlicher», so die Regierung.

Am 02.06.2009 hat die Regierung den BuA für die Wiedereinführung der sog. *aktorischen Kautio (Prozesskostensicherheit)* vorgelegt (BuA Nr. 48/2009). Der StGH hat mit Urteil vom 30.06.2008 (StGH 2006/94) die §§ 56 bis 62 ZPO als EWR-widrig aufgehoben. Die Regierung hielt den Zustand, dass ein Beklagter von einem Kläger mit Wohnsitz im Ausland keine Prozesskostensicherheit verlangen kann, für unbefriedigend. Nach «Korrektur dieses Misstandes» kann nun (nach Behandlung im Landtag und Inkrafttreten am 14.07.2009 (LGBI. 2009 Nr. 206)) ein Beklagter im Zivilprozess die Leistung einer Sicherheit für Prozesskosten verlangen, wenn die Vollstreckbarkeit seines Kostenersatzanspruches im Ausland nicht gewährleistet ist. Wann an diesem Problem (Vollstreckbarkeit von Urteilen) gearbeitet wird, ist noch unklar (hierzu bereits *Schäfer*, Die Prozesskostensicherheit – eine Diskriminierung?, LJZ 2006, 17 ff.).

Es hat zwar nicht viel mit Gesetzgebung zu tun, sollte aber dennoch an dieser Stelle noch erwähnt werden. Das Grundbuch-

und Öffentlichkeitsregisteramt hat als Stiftungsaufsichtsbehörde ein *Merkblatt* veröffentlicht (GBOERA s70.001). Dort sind Hinweise über die noch in der Diskussion stehenden Fragen zur *Zusammensetzung des Stiftungsrates* (Art. 552 § 24 PGR LGBl. 2009 Nr. 220) enthalten.

In der Kleinen Anfrage in der Landtagssitzung vom 24.–26.06.2009 wurde Auskunft gegeben zum Ergebnis der Vernehmlassung zur *Totalrevision des Steuergesetzes*:

Frage: Landtagsabgeordneter Gebhard Negele, *Antwort:* Regierungschef Dr. Klaus Tschütscher

Frage:

Ende Januar 2009 gab das Ressort Finanzen der Vorgänger-Regierung den Vernehmlassungsbericht betreffend der Totalrevision des Gesetzes über die Landes- und Gemeindesteuern, sprich Steuergesetz, zur Stellungnahme frei. Die Vernehmlassungsfrist wurde auf den 5. Juni 2009 gesetzt. Mittlerweile dürften also eine Menge Stellungnahmen bei der Regierung eingetroffen sein. Da eine Totalrevision in einem so wichtigen Thema stets von Interesse ist, möchte ich Folgendes bei der Regierung nachfragen:

1. *Wie viele Stellungnahmen sind eingetroffen und wie ist der allgemeine Tenor in den Stellungnahmen?*
2. *Hat das derzeitige wirtschaftliche und finanzielle Umfeld inhaltlich und terminlich einen Einfluss auf das weitere Vorgehen der Regierung?*
3. *Kann sich die Regierung ein schrittweises Vorgehen vorstellen, indem sie zuerst das Gebiet Unternehmenssteuerreform raschmöglichst umsetzt und erst in einem zweiten Schritt die Steuerreform bei natürlichen Personen in Angriff nimmt?*

Antwort:

Die Regierung hat mit Beschluss vom 20. Januar 2009 die Vernehmlassung betreffend die Reform des Steuergesetzes gestartet. Das Ende der Vernehmlassungsfrist war auf 5. Juni 2009 vorgesehen. Auf vielfachen Wunsch von Vernehmlassungsteilnehmern hat die Regierung mit Beschluss vom 9. Juni 2009 die Vernehmlassungsfrist bis Freitag, 3. Juli 2009, verlängert. Insoweit kann zum jetzigen Zeitpunkt nur ein Zwischenfazit zu den Vernehmlassungseingaben bekannt gegeben werden.

Bislang sind 25 – teilweise sehr umfangreiche – Stellungnahmen bei der Regierung eingelangt. In den Stellungnahmen wird die Revision des Steuergesetzes begrüsst und im Wesentlichen

als gelungen angesehen. Je nach Bereich, von welchem der jeweilige Vernehmlassungsteilnehmer betroffen ist, ergeben sich jedoch teils zahlreiche und weitreichende Abänderungs- bzw. Verbesserungsvorschläge. Hervorzuheben ist die in mehreren Stellungnahmen enthaltene Anregung, dass zunächst eine Reform des Unternehmenssteuerrechts und erst in einem zweiten Schritt die Reform des Steuerrechts für natürliche Personen erfolgen solle. Insbesondere die Gemeinden regen an, eine solche Zweiteilung der Reform zu prüfen. Zudem wird seitens der Gemeinden gefordert, die finanziellen Auswirkungen und damit die Einnahmehausfälle nochmals einer eingehenden Prüfung zu unterziehen. Es wird die Frage aufgeworfen, ob im Lichte und in Kenntnis der aktuellen wirtschaftlichen Entwicklungen Einnahmehausfälle noch tragbar und verantwortbar sind.

Die Regierung wertet die eingehenden Vernehmlassungen laufend aus. Für die weitere Begleitung der Reform hat die Regierung mit Entscheid vom 23. Juni 2009 – in Ergänzung zu der bereits bestellten Arbeitsgruppe – einen Steuerungsausschuss eingesetzt. Dieser wird die Analyse der Vernehmlassungsergebnisse bewerten und den weiteren Prozess begleiten. Dem Steuerungsausschuss gehören Regierungschef Klaus Tschütscher als Vorsitzender sowie als Mitglieder Regierungschef-Stellvertreter Martin Meyer, der Vorsitzende der Arbeitsgruppe Prof. Dr. Martin Wenz und Ressortsekretär Peter Beck an.

Die Würdigung der Vernehmlassungsergebnisse hat neben der Komplexität und Wichtigkeit der Vorlage auch durch die derzeitige wirtschaftliche Entwicklung an Wichtigkeit gewonnen. Trotz dieser Umstände darf bei der Würdigung die Systematik und übergeordnete Zielsetzung nicht aus den Augen verloren werden. Dies gilt auch für die Anregung, die Revision nur in Teilschritten zu vollziehen. Jedenfalls aber Einfluss auf die Reform wird die mit der Liechtenstein-Erklärung vom 12. März 2009 dargestellte offensive Neupositionierung der internationalen Steuerpolitik Liechtensteins haben. Diese ist in der aktuellen Vernehmlassungsvorlage des nationalen Steuergesetzes noch nicht abgebildet und muss deshalb eingearbeitet werden.»

Redaktion

TIEA mit Deutschland

In letzter Minute vor Redaktionsschluss erreichte uns die Meldung, Liechtenstein habe mit Deutschland ein TIEA abgeschlossen; man wolle alsbald ein Doppelbesteuerungsabkommen folgen lassen. Ausserdem habe der Abschluss des Auskunftsabkommens positive Auswirkungen auf die Ratifizierung des Schengen/Dublin-Abkommens und des Betrugsabkommens, so die Meldung im «Liechtensteiner Vaterland» vom 03.09.2009.

Das am 02.09.2009 abgeschlossene Abkommen ist auf der website www.liechtenstein.li unter «Entwicklung internationale Abkommen» veröffentlicht. Dort befinden sich unter anderem die bisherigen Abkommen mit dem Vereinigten Königreich (11.08.2009) und Luxemburg (26.08.2009), ebenso das Abkommen mit den USA (bereits 08.12.2008, s. hierzu bereits *Hosp*, **liechtenstein-journal** 2009, 48 ff.). Beigefügt sind ein Statement des Regierungschefs und eine kurze Zusammenfassung («factbox») der entsprechenden bilateralen Geschäftsbeziehungen.

Redaktion

Abkommenstext

Artikel 1

Geltungsbereich des Abkommens

Die zuständigen Behörden der Vertragsparteien leisten einander Unterstützung durch den Austausch von Informationen, die für die Durchführung des jeweiligen Rechts der Vertragsparteien betreffend die unter dieses Abkommen fallenden Steuern voraussichtlich erheblich sind, einschliesslich Auskünften, die für die Festsetzung und Erhebung dieser Steuern oder für Ermittlungen beziehungsweise Strafverfolgungsmassnahmen in Steuersachen voraussichtlich erheblich sind. Die persönlichen Rechte und Sicherheiten, welche die Gesetze oder die Verwaltungspraxis der ersuchten Vertragspartei gewähren, bleiben anwendbar.

Artikel 2

Zuständigkeit

Die ersuchte Vertragspartei ist nicht zur Erteilung von Auskünften verpflichtet, die weder ihren Behörden vorliegen noch im Besitz oder in der Verfügungsmacht von Personen in ihrem Hoheitsgebiet sind.

Artikel 3

Unter das Abkommen fallende Steuern

(1) Dieses Abkommen gilt für folgende Steuern:

a) in Bezug auf die Bundesrepublik Deutschland:

- die Einkommensteuer,
- die Körperschaftsteuer,
- die Gewerbesteuer,
- die Vermögensteuer,
- die Erbschaftsteuer,
- die Umsatzsteuer,
- die Versicherungssteuer,

einschliesslich der hierauf erhobenen Zuschläge.

b) in Bezug auf das Fürstentum Liechtenstein:

- die Erwerbssteuer,
- die Ertragssteuer,
- die Gesellschaftssteuern,
- die Grundstücksgewinnsteuer,
- die Vermögenssteuer,
- die Couponsteuer,
- die Nachlass-, Erbanfalls- und Schenkungssteuern und
- die Mehrwertsteuer.

(2) Dieses Abkommen gilt auch für alle Steuern gleicher oder im Wesentlichen ähnlicher Art, die nach der Unterzeichnung des Abkommens neben den bestehenden Steuern oder an deren Stelle erhoben werden, soweit die Vertragsparteien dies vereinbaren. Die zuständigen Behörden der Vertragsparteien teilen einander die bei den unter dieses Abkommen fallenden Steuern sowie den entsprechenden Massnahmen zur Beschaffung von Auskünften eingetretenen wesentlichen Änderungen mit.

Artikel 4

Begriffsbestimmungen

(1) Für die Zwecke dieses Abkommens, soweit nichts anderes bestimmt ist,

- a) bedeutet der Ausdruck «Bundesrepublik Deutschland», im geographischen Sinn verwendet, das Gebiet, in dem das Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland gilt;
- b) bedeutet der Ausdruck «Fürstentum Liechtenstein», im geographischen Sinn verwendet, das Gebiet, in dem das Steuerrecht des Fürstentums Liechtenstein gilt;
- c) bedeutet der Ausdruck «zuständige Behörde»
 - aa) in der Bundesrepublik Deutschland das Bundesministerium der Finanzen oder die Behörde, an die es seine Befugnis delegiert hat; in Steuerstrafsachen ist

¹ Siehe <http://www.liechtenstein.li/liechtenstein_main_sites/portal_fuerstentum_liechtenstein/fl-med-infos-medien/fl-med-steuerabkommen.htm>.

dies das Bundesministerium der Justiz oder die Behörde, an die es seine Befugnis delegiert hat;

bb) im Fürstentum Liechtenstein die Regierung oder deren Bevollmächtigter;

d) umfasst der Ausdruck «Person» natürliche Personen, Gesellschaften und alle anderen Personenvereinigungen;

e) bedeutet der Ausdruck «Gesellschaft» eine juristische Person oder einen Rechtsträger, der für die Besteuerung wie eine juristische Person behandelt wird;

f) bedeutet der Ausdruck «börsennotierte Gesellschaft» eine Gesellschaft, deren Hauptaktiengattung an einem geregelten Markt, der die materiellen Anforderungen im Sinne des Artikels 4 der Richtlinie 2004/39/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 21. April 2004 erfüllt, notiert ist und deren notierte Aktien von jedermann ohne Weiteres erworben oder veräußert werden können. Aktien können «von jedermann» erworben oder veräußert werden, wenn der Erwerb oder die Veräußerung von Aktien weder implizit noch explizit auf eine begrenzte Investorengruppe beschränkt ist;

g) bedeutet der Ausdruck «Hauptaktiengattung» die Aktiengattung oder die Aktiengattungen, die eine Mehrheit der Stimmrechtsanteile oder des statuarischen Kapitals der Gesellschaft darstellen;

h) bedeutet der Ausdruck «Investmentfonds oder Investmentssystem für gemeinsame Anlagen» eine Investitionsform für gemeinsame Anlagen, ungeachtet der Rechtsform. Der Ausdruck «öffentlicher Investmentfonds oder öffentliches Investmentssystem für gemeinsame Anlagen» bedeutet einen Investmentfonds oder ein Investmentssystem für gemeinsame Anlagen, bei dem die Fondsanteile, Gesellschaftsanteile oder sonstigen Anteile am Fonds oder System ohne Weiteres von jedermann erworben, veräußert oder zurückgekauft werden können. Fondsanteile, Gesellschaftsanteile oder sonstige Anteile am Fonds oder System können ohne Weiteres «von jedermann» erworben, veräußert oder zurückgekauft werden, wenn der Erwerb, die Veräußerung oder der Rückkauf weder implizit noch explizit auf eine begrenzte Anlegergruppe beschränkt ist;

i) bedeutet der Ausdruck «Steuer» eine Steuer, für die das Abkommen gilt;

j) bedeutet der Ausdruck «ersuchende Vertragspartei» die um Auskünfte ersuchende Vertragspartei;

k) bedeutet der Ausdruck «ersuchte Vertragspartei» die Vertragspartei, die um Erteilung von Auskünften ersucht wird;

l) bedeutet der Ausdruck «Massnahmen zur Beschaffung von Auskünften» die Gesetze und Verwaltungs- oder Gerichtsverfahren, die eine Vertragspartei zur Beschaffung und Er-

teilung der erbetenen Auskünfte befähigen;

m) bedeuten die Ausdrücke «Auskünfte» und «Informationen» Tatsachen, Erklärungen, Unterlagen oder Aufzeichnungen jeder Art; die Ausdrücke «Auskünfte» und «Informationen» werden inhaltsgleich verwendet;

n) bedeutet der Ausdruck «Steuersachen» alle Steuersachen einschliesslich Steuerstrafsachen;

o) bedeutet der Ausdruck «Steuerstrafsachen» Steuersachen im Zusammenhang mit vorsätzlichem Verhalten, das nach dem Strafrecht des ersuchenden Vertragsstaates strafbewehrt ist;

p) bedeutet der Ausdruck «Strafrecht» sämtliche nach dem Recht der Vertragsparteien als solche bezeichneten steuerstrafrechtlichen Bestimmungen, unabhängig davon, ob sie im Steuerrecht, im Strafgesetzbuch oder in anderen Gesetzen enthalten sind;

q) bedeutet der Ausdruck «Staatsangehöriger»

aa) in Bezug auf die Bundesrepublik Deutschland alle Deutschen im Sinne des Grundgesetzes der Bundesrepublik Deutschland sowie alle juristischen Personen, Personengesellschaften und anderen Personenvereinigungen, die nach dem in der Bundesrepublik Deutschland geltenden Recht errichtet worden sind;

bb) in Bezug auf Liechtenstein alle Inhaber von Landesbürgerrechten im Sinne des Bürgerrechtsgesetzes (LGBI. 1960, Nr. 23) sowie alle juristischen Personen, Personengesellschaften und anderen Personenvereinigungen, die nach dem im Fürstentum Liechtenstein geltenden Recht errichtet worden sind.

(2) Jeder in diesem Abkommen nicht näher definierte Ausdruck hat, sofern der Zusammenhang nichts anderes erfordert, die Bedeutung, die ihm zu dem Zeitpunkt zukam, zu dem das Ersuchen gestellt wurde, wobei die Bedeutung nach dem Steuerrecht der anwendenden Vertragspartei Vorrang vor der Bedeutung hat, die dem Ausdruck nach anderem Recht dieser Vertragspartei zukommt.

Artikel 5

Informationsaustausch auf Ersuchen

(1) Auf Ersuchen der ersuchenden Vertragspartei erteilt die zuständige Behörde der ersuchten Vertragspartei Auskünfte für die in Artikel 1 genannten Zwecke. 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 dem Recht der ersuchten Vertragspartei eine Straftat darstellen würde, wäre es im Gebiet der ersuchten Vertragspartei erfolgt. Die zuständige Behörde der ersuchenden Vertrags-

partei stellt nur dann ein Auskunftersuchen nach diesem Artikel, wenn sie die erbetenen Auskünfte nicht durch andere Massnahmen in ihrem eigenen Gebiet erlangen konnte; ausgenommen sind Fälle, in denen der Rückgriff auf derartige Massnahmen unverhältnismässig grosse Schwierigkeiten mit sich bringen würde.

- (2) Reichen die der zuständigen Behörde der ersuchten Vertragspartei vorliegenden Auskünfte nicht aus, um dem Auskunftersuchen entsprechen zu können, so ergreift diese Vertragspartei nach eigenem Ermessen alle geeigneten Massnahmen zur Beschaffung von Informationen, die erforderlich sind, um der ersuchenden Vertragspartei die erbetenen Auskünfte zu erteilen, auch wenn die ersuchte Vertragspartei diese Informationen zu dem betreffenden Zeitpunkt nicht für eigene steuerliche Zwecke benötigt.
- (3) Auf ausdrückliches Ersuchen der zuständigen Behörde der ersuchenden Vertragspartei erteilt die zuständige Behörde der ersuchten Vertragspartei in dem nach dem Recht der ersuchten Vertragspartei zulässigen Umfang Auskünfte nach diesem Artikel in Form von Zeugenaussagen und beglaubigten Kopien von Originaldokumenten.
- (4) Beide Vertragsparteien gewährleisten, dass ihre zuständigen Behörden in Übereinstimmung mit diesem Abkommen die Befugnis haben, folgende Auskünfte auf Ersuchen einzuholen oder zu erteilen:
 - a) Auskünfte von Banken, anderen Finanzinstituten oder Personen, einschliesslich Bevollmächtigten und Treuhändern, die als Vertreter oder Treuhänder handeln;
 - b) Auskünfte über die Eigentumsverhältnisse an Gesellschaften, Gemeinschaften und anderen Personen, einschliesslich
 - aa) bei Investmentfonds oder Investmentsystemen für gemeinsame Anlagen Auskünfte über Gesellschaftsanteile, Fondsanteile und sonstige Anteile;
 - bb) bei Trusts Auskünfte über Treugeber, Treuhänder, Protoktoren und Treuhandbegünstigte; bei Stiftungen und Anstalten Auskünfte über Gründer, Mitglieder des Stiftungsrats und Begünstigte; dies gilt unter der Voraussetzung, dass durch dieses Abkommen keine Verpflichtung der Vertragsparteien geschaffen wird, Auskünfte über Eigentumsverhältnisse einzuholen oder zu erteilen, die börsennotierte Gesellschaften oder öffentliche Investmentfonds oder öffentliche Investmentsysteme für gemeinsame Anlagen betreffen, es sei denn, diese Auskünfte können ohne unverhältnismässig grosse Schwierigkeiten eingeholt werden.
- (5) Jedes Auskunftersuchen ist möglichst detailliert abzufassen und muss die folgenden schriftlichen Angaben enthalten:

- a) die Identität der Person, der die Ermittlung oder Untersuchung gilt;
 - b) den Zeitraum, für den die Auskünfte erbeten werden;
 - c) die Art der erbetenen Auskünfte und die Form, in der die Auskünfte der ersuchenden Vertragspartei vorzugsweise zur Verfügung zu stellen sind;
 - d) den steuerlichen Zweck, für den um die Auskünfte ersucht wird;
 - e) die Gründe für die Annahme, dass die erbetenen Auskünfte für die Durchführung des Steuerrechts der ersuchenden Vertragspartei in Bezug auf die unter Buchstabe a bezeichnete Person voraussichtlich erheblich sind;
 - f) die Gründe für die Annahme, dass die erbetenen Auskünfte der ersuchten Vertragspartei vorliegen oder sich im Besitz oder in der Verfügungsmacht einer Person im Hoheitsbereich der ersuchten Vertragspartei befinden;
 - g) den Namen und die Anschrift von Personen, soweit bekannt, in deren Besitz sich die erbetenen Auskünfte vermutlich befinden;
 - h) eine Erklärung, dass das Ersuchen dem Recht und der Verwaltungspraxis der ersuchenden Vertragspartei entspricht, dass die erbetenen Informationen, würden sie sich im Hoheitsbereich der ersuchenden Vertragspartei befinden, von der zuständigen Behörde der ersuchenden Vertragspartei nach dem Recht der ersuchenden Vertragspartei oder im Rahmen der üblichen Verwaltungspraxis eingeholt werden könnten und dass das Ersuchen in Übereinstimmung mit diesem Abkommen gestellt wurde; und
 - i) eine Erklärung, dass die ersuchende Vertragspartei alle im eigenen Gebiet zur Verfügung stehenden Massnahmen zur Einholung der Auskünfte ausgeschöpft hat, ausgenommen Fälle, in denen dies unverhältnismässig grosse Schwierigkeiten mit sich bringen würde.
- (6) Die zuständige Behörde der ersuchten Vertragspartei bestätigt der zuständigen Behörde der ersuchenden Vertragspartei den Eingang des Ersuchens; sie bemüht sich nach besten Kräften, die erbetenen Auskünfte dem ersuchenden Vertragsstaat innerhalb der kürzesten vertretbaren Frist zu übermitteln.

Artikel 6 Steuerprüfungen im Ausland

- (1) Die ersuchende Vertragspartei kann bei angemessener Vorankündigung darum ersuchen, dass die ersuchte Vertragspartei, soweit dies nach dem Recht dieses Staates zulässig ist, Vertretern der zuständigen Behörde der ersuchenden Vertragspartei die Einreise 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. Die zuständige Behörde der ersuchenden Vertragspartei unterrichtet die zuständige Behörde der ersuchten Vertragspartei über Zeitpunkt und Ort des geplanten Treffens mit den betreffenden natürlichen Personen.

- (2) Auf Ersuchen der zuständigen Behörde der ersuchenden Vertragspartei kann die zuständige Behörde der ersuchten Vertragspartei gestatten, dass Vertreter der zuständigen Behörde der ersuchenden Vertragspartei während des relevanten Teils einer Steuerprüfung im Gebiet der ersuchten Vertragspartei anwesend sind.
- (3) Ist dem in Absatz 2 bezeichneten Ersuchen stattgegeben worden, so unterrichtet die zuständige Behörde der die Prüfung durchführenden ersuchten Vertragspartei so bald wie möglich die zuständige Behörde der ersuchenden Vertragspartei über Zeitpunkt und Ort der Prüfung, über die mit der Durchführung der Prüfung beauftragte Behörde oder den damit beauftragten Bediensteten sowie über die von der ersuchten Vertragspartei für die Durchführung der Prüfung vorgeschriebenen Verfahren und Bedingungen. Alle Entscheidungen im Zusammenhang mit der Durchführung der Steuerprüfung trifft die die Prüfung durchführende ersuchte Vertragspartei.

Artikel 7

Möglichkeit der Ablehnung eines Ersuchens

- (1) Die zuständige Behörde der ersuchten Vertragspartei kann ein Ersuchen der ersuchenden Vertragspartei ablehnen, wenn
 - a) das Ersuchen nicht in Übereinstimmung mit diesem Abkommen gestellt wurde;
 - b) die ersuchende Vertragspartei nicht alle im eigenen Gebiet zur Verfügung stehenden Massnahmen zur Einholung der Auskünfte ausgeschöpft hat; ausgenommen sind Fälle, in denen der Rückgriff auf derartige Massnahmen unverhältnismässig grosse Schwierigkeiten mit sich bringen würde;
 - c) die Erteilung der erbetenen Auskünfte der öffentlichen Ordnung (*ordre public*) der ersuchten Vertragspartei widerspricht.
- (2) Dieses Abkommen verpflichtet die ersuchte Vertragspartei nicht
 - a) zur Übermittlung von Informationen, die einem Aussageverweigerungsrecht unterliegen, oder zur Preisgabe eines Handels-, Industrie-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnisses oder eines Geschäftsverfahrens, mit der Massgabe, dass die in Artikel 5 Absatz 4 bezeichneten Auskünfte nicht allein schon deshalb als ein solches Geheimnis oder Geschäftsverfahren gelten, oder
 - b) zur Durchführung von Verwaltungsmassnahmen, die von

den Gesetzen und der Verwaltungspraxis der ersuchten Vertragspartei abweichen, soweit die Verpflichtungen einer Vertragspartei nach Artikel 5 Absatz 4 durch diesen Buchstaben nicht berührt werden.

- (3) Auskunftsersuchen dürfen nicht mit der Begründung abgelehnt werden, die dem Ersuchen zugrunde liegende Steuerforderung sei strittig.
- (4) Die ersuchte Vertragspartei ist nicht zur Einholung und Erteilung von Auskünften verpflichtet, welche die zuständige Behörde der ersuchenden Vertragspartei nach dem Recht dieser Partei oder im Rahmen der üblichen Verwaltungspraxis nicht einholen könnte, wenn sich die erbetenen Auskünfte im Hoheitsgebiet der ersuchenden Vertragspartei befänden.
- (5) Die ersuchte Vertragspartei kann ein Auskunftsersuchen ablehnen, wenn die Auskünfte von der ersuchenden Vertragspartei zur Durchführung von Bestimmungen des Steuerrechts der ersuchenden Vertragspartei oder damit zusammenhängender Anforderungen erbeten werden, die einen Staatsangehörigen der ersuchten Vertragspartei gegenüber einem Staatsangehörigen der ersuchenden Vertragspartei unter den gleichen Umständen benachteiligen.

Artikel 8

Vertraulichkeit

- (1) Die von den zuständigen Behörden der Vertragsparteien erteilten und empfangenen Auskünfte sind vertraulich zu behandeln.
- (2) Diese Auskünfte dürfen nur den Personen oder Behörden (einschliesslich der Gerichte und Verwaltungsbehörden) zugänglich gemacht werden, die mit den in Artikel 1 bezeichneten Aufgaben befasst sind, und von diesen Personen oder Behörden nur für die in Artikel 1 bezeichneten Zwecke verwendet werden. Für diese Zwecke dürfen die Auskünfte in einem öffentlichen Gerichtsverfahren oder für eine Gerichtsentscheidung verwendet werden.
- (3) Diese Auskünfte dürfen ohne ausdrückliche schriftliche Zustimmung der zuständigen Behörde der ersuchten Vertragspartei nicht für andere als die in Artikel 1 bezeichneten Zwecke verwendet werden.
- (4) Die nach diesem Abkommen der ersuchenden Vertragspartei erteilten Auskünfte dürfen keinem anderen Hoheitsbereich bekannt gegeben werden.
- (5) Personenbezogene Daten dürfen übermittelt werden, soweit dies zur Durchführung dieses Abkommens erforderlich ist und vorbehaltlich des Rechts der übermittelnden Vertragspartei.

Artikel 9**Kosten**

Kosten, die der ersuchten Vertragspartei entstehen, werden von dieser Vertragspartei getragen. Aussergewöhnliche Kosten werden von der ersuchenden Vertragspartei getragen. Die zuständigen Behörden konsultieren einander von Zeit zu Zeit im Hinblick auf diesen Artikel; insbesondere konsultiert die zuständige Behörde der ersuchten Vertragspartei die zuständige Behörde der ersuchenden Vertragspartei in der Frage, ob bei der Auskunftserteilung auf ein bestimmtes Ersuchen mit beträchtlichen Kosten zu rechnen ist.

Artikel 10**Verständigungsverfahren**

- (1) Bei Schwierigkeiten oder Zweifeln zwischen den Vertragsparteien bezüglich der Durchführung oder Auslegung des Abkommens bemühen sich die zuständigen Behörden, die Angelegenheit in gegenseitigem Einvernehmen zu regeln.
- (2) Über die in Absatz 1 bezeichneten Vereinbarungen hinaus können sich die zuständigen Behörden der Vertragsparteien auf die nach den Artikeln 5, 6 und 9 anzuwendenden Verfahren verständigen.
- (3) Die zuständigen Behörden der Vertragsparteien können zur Herbeiführung einer Einigung nach diesem Artikel unmittelbar miteinander verkehren.
- (4) Die Vertragsparteien verständigen sich bei Bedarf auf Verfahren zur Streitbeilegung.

Artikel 11**Protokoll**

Das anliegende Protokoll ist Bestandteil dieses Abkommens.

Artikel 12**Umsetzungsgesetzgebung**

Die für die Durchführung dieses Abkommens erforderlichen Bestimmungen sollen bis zum 31. Dezember 2010 erlassen werden.

Artikel 13**Inkrafttreten**

- (1) Dieses Abkommen tritt einen Monat nach dem Tag in Kraft, an dem die Vertragsparteien einander notifiziert haben, dass ihre jeweiligen Voraussetzungen für das Inkrafttreten dieses Abkommens erfüllt sind. Massgeblich ist der Tag des Eingangs der letzten Notifikation.
- (2) Dieses Abkommen ist nach Inkrafttreten auf Ersuchen anzuwenden, die am Tag oder nach dem Tag des Inkrafttretens gestellt werden, jedoch nur in Bezug auf Steuerjahre oder Veranlagungszeiträume, die am oder nach dem 1. Januar 2010 beginnen.

Artikel 14**Kündigung**

- (1) Dieses Abkommen bleibt auf unbestimmte Zeit in Kraft, jedoch kann jede Vertragspartei das Abkommen durch schriftliche Mitteilung an die andere Vertragspartei kündigen.
- (2) Die Kündigung wird am ersten Tag des Monats wirksam, der auf einen Zeitabschnitt von drei Monaten nach Eingang der Mitteilung bei der anderen Vertragspartei folgt.
- (3) Wird das Abkommen gekündigt, so bleiben die Vertragsparteien in Bezug auf die nach dem Abkommen erhaltenen Auskünfte an Artikel 8 gebunden.

(Ort/Datum/Unterschriften)

Protokoll zum Abkommen zwischen der Regierung der Bundesrepublik Deutschland und der Regierung des Fürstentums Liechtenstein über die Zusammenarbeit und den Informationsaustausch in Steuersachen

Die Regierung der Bundesrepublik Deutschland und die Regierung des Fürstentums Liechtenstein (die «Vertragsparteien») haben anlässlich der Unterzeichnung des Abkommens zwischen den beiden Vertragsparteien über die Zusammenarbeit und den Informationsaustausch in Steuersachen nachstehende Bestimmungen vereinbart, die Bestandteil des Abkommens sind:

1. In Bezug auf Artikel 5 Absatz 1 besteht Einvernehmen, dass der Steuerpflichtige ausserhalb eines Strafverfahrens über die Absicht eines Auskunftersuchens unterrichtet werden soll. Von der Unterrichtung kann abgesehen werden, wenn durch die Unterrichtung der Zweck der Ermittlung gefährdet würde.
2. In Bezug auf Artikel 5 Absatz 5 Buchstabe a besteht Einvernehmen, dass zur Bestimmung der Identität des Steuerpflichtigen eine Namensnennung nicht erforderlich ist, sofern sich diese aus anderen Anhaltspunkten bestimmen lässt.
3. In Bezug auf Artikel 8 Absatz 5 gewährleisten die Vertragsparteien den Schutz personenbezogener Daten in einem Umfang, welcher der Richtlinie 95/46/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 24. Oktober 1995 zum Schutz natürlicher Personen bei der Verarbeitung personenbezogener Daten und zum freien Datenverkehr entspricht.

Darüber hinaus gilt Folgendes:

- a) Die Verwendung der Daten durch die empfangende Stelle ist in Übereinstimmung mit Artikel 8 Absatz 3 nur zu dem von der übermittelnden Stelle angegebenen Zweck und nur zu den durch die übermittelnde Stelle vorgeschriebenen Bedingungen zulässig.
- b) Ungeachtet der Bestimmungen des Artikels 8 Absatz 3 können die Auskünfte für andere Zwecke verwendet wer-

den, wenn sie nach dem Recht beider Vertragsparteien für diese anderen Zwecke verwendet werden können und die zuständige Behörde der übermittelnden Vertragspartei dieser Verwendung zugestimmt hat. Ohne vorherige Zustimmung der zuständigen Behörde der übermittelnden Vertragspartei ist eine Verwendung für andere Zwecke nur zulässig, wenn sie zur Abwehr einer im Einzelfall bestehenden dringenden Gefahr für das Leben, die körperliche Unversehrtheit oder die persönliche Freiheit einer Person oder zum Schutz bedeutender Vermögenswerte erforderlich ist und Gefahr im Verzug besteht. In diesem Fall ist die zuständige Behörde der übermittelnden Vertragspartei unverzüglich um nachträgliche Genehmigung der Zweckänderung zu ersuchen. Wird die Genehmigung verweigert, ist die weitere Verwendung der Auskünfte für den anderen Zweck unzulässig; ein durch die zweckändernde Verwendung der Auskünfte entstandener Schaden ist zu ersetzen.

- c) Die übermittelnde Stelle ist verpflichtet, auf die Richtigkeit der zu übermittelnden Daten und ihre voraussichtliche Erheblichkeit im Sinne des Artikels 1 sowie ihre Verhältnismässigkeit in Bezug auf den mit der Übermittlung verfolgten Zweck zu achten. Voraussichtlich erheblich sind die Daten, wenn im konkreten Fall die ernstliche Möglichkeit besteht, dass die andere Vertragspartei ein Besteuerungsrecht hat, und keine Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass die Daten der zuständigen Behörde der anderen Vertragspartei bereits bekannt sind oder dass die zuständige Behörde der anderen Vertragspartei ohne die Auskunft von dem Gegenstand des Besteuerungsrechts Kenntnis erlangt. Erweist sich, dass unrichtige Daten oder Daten, die nicht übermittelt werden durften, übermittelt worden sind, so ist dies der empfangenden Stelle unverzüglich mitzuteilen. Diese ist verpflichtet, die Berichtigung oder Löschung solcher Daten unverzüglich vorzunehmen. Sind Daten ohne Ersuchen übermittelt worden, hat die empfangende Stelle unverzüglich zu prüfen, ob die Daten für den Zweck erforderlich sind, für den sie übermittelt worden sind; nicht benötigte Daten hat sie unverzüglich zu löschen.
- d) Die empfangende Stelle unterrichtet die übermittelnde Stelle auf Ersuchen im Einzelfall zum Zweck der Auskunftserteilung an den Betroffenen über die Verwendung der Daten und die dadurch erzielten Ergebnisse.
- e) Die empfangende Stelle hat den Betroffenen über die Datenerhebung bei der übermittelnden Stelle zu unterrichten; es sei denn, dass die Daten ohne Ersuchen übermittelt wurden. Die Unterrichtung kann unterbleiben, soweit und solange eine Abwägung ergibt, dass das öffentliche Interesse an dem Unterbleiben der Unterrichtung gegen-

über dem Interesse des Betroffenen an einer Unterrichtung überwiegt.

- f) Dem Betroffenen ist über die zu seiner Person übermittelten Daten sowie über den vorgesehenen Verwendungszweck Auskunft zu erteilen. Buchstabe e Satz 2 gilt entsprechend.
- g) Wird jemand im Zusammenhang mit Übermittlungen im Rahmen des Datenaustauschs nach diesem Abkommen rechtswidrig geschädigt, haftet ihm hierfür die empfangende Stelle nach Massgabe des für sie geltenden innerstaatlichen Rechts. Sie kann sich im Verhältnis zum Geschädigten zu ihrer Entlastung nicht darauf berufen, dass der Schaden durch die übermittelnde Vertragspartei verursacht worden ist.
- h) Die übermittelnde und die empfangende Stelle sind verpflichtet, die Übermittlung und den Empfang von personenbezogenen Daten aktenkundig zu machen.
- i) Soweit das für die übermittelnde Stelle geltende innerstaatliche Recht in Bezug auf die übermittelten personenbezogenen Daten besondere Löschungsvorschriften vorsieht, weist diese Stelle die empfangende Stelle darauf hin. In jedem Fall sind die übermittelten personenbezogenen Daten zu löschen, sobald sie für den Zweck, für den sie übermittelt worden sind, nicht mehr erforderlich sind.
- j) Die übermittelnde und die empfangende Stelle sind verpflichtet, die übermittelten personenbezogenen Daten wirksam gegen unbefugten Zugang, unbefugte Veränderung und unbefugte Bekanntgabe zu schützen.
4. In Bezug auf Artikel 13 Absatz 2 besteht Einvernehmen, dass nach diesem Abkommen erteilte Auskünfte im Rahmen der in Artikel 1 genannten Zwecke zur weiteren Beurteilung auch für Zeiträume herangezogen werden können, auf die die erteilten Auskünfte nicht bezogen waren.
5. Förmliche Mitteilungen zwischen den zuständigen Behörden der Vertragsparteien einschliesslich der Ersuchen um Auskunft im Zusammenhang oder in Übereinstimmung mit dem geschlossenen Abkommen sind schriftlich und auf direktem Wege an die nachfolgend angegebenen Adressen oder eine andere Adresse, die eine Vertragspartei der anderen Vertragspartei gegebenenfalls mitgeteilt hat, zu richten. Alle einem Auskunftersuchen folgenden Mitteilungen werden in schriftlicher Form an die jeweils zuständige Behörde oder ihren bevollmächtigten Vertreter gerichtet.

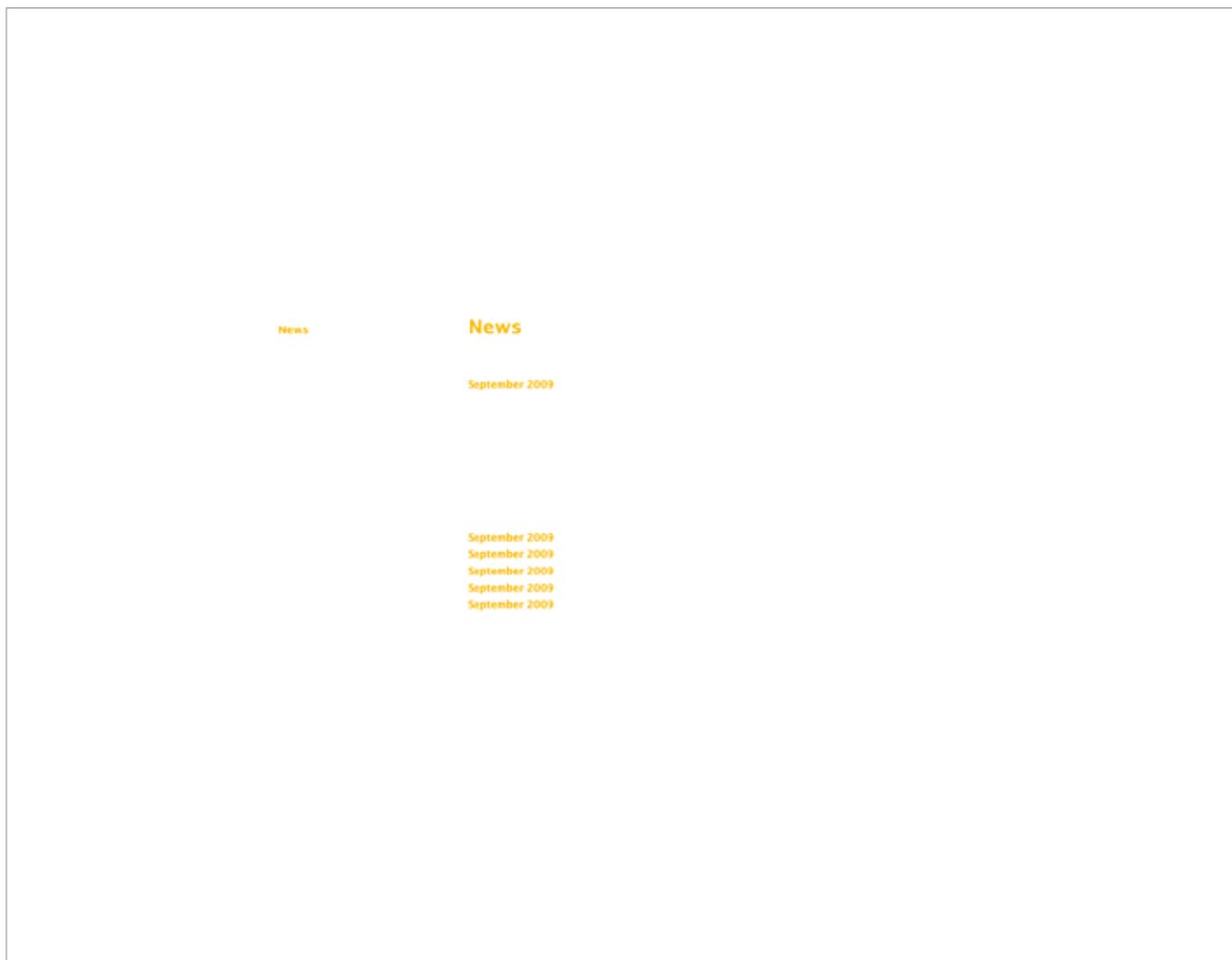
Zuständige Behörde für die Bundesrepublik Deutschland: Bundeszentralamt für Steuern, 53221 Bonn, Bundesamt für Justiz, 53094 Bonn – für das Fürstentum Liechtenstein: Regierung des Fürstentums Liechtenstein, 9490 Vaduz; in Bezug auf Steuerstrafsachen: Regierung des Fürstentums Liechtenstein, 9490 Vaduz

neue website

liechtenstein-journal jetzt auch online

Um die Leserinnen und Leser des **liechtenstein-journal** laufend mit aktuellen Informationen zu beliefern, ist jetzt eine Internet-Plattform errichtet worden.

Diese hat einerseits zum Zweck, die Inhalte der gedruckten Ausgabe den Internet-Usern verfügbar zu machen. Andererseits werden hier durch die Redaktion auch laufend aktuelle News und Beiträge publiziert. Die Website ist schlicht und übersichtlich gestaltet. Sie weist im Wesentlichen die folgenden Rubriken auf: News, Aktuelles Heft, Beiträge, Urteile, Gesetze, Archiv, Links.

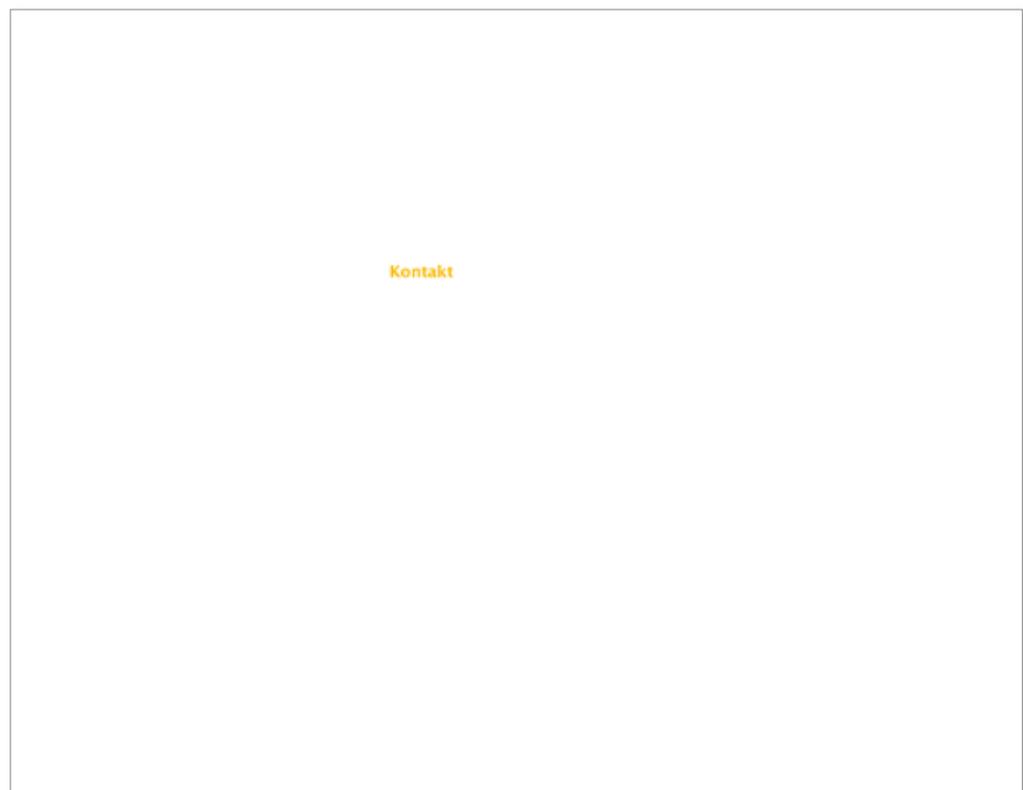


News in Kurzform zusammengefasst und übersichtlich nach Datum geordnet, werden laufend aktualisiert. Jeweils die sechs aktuellsten Meldungen erscheinen auf der Einstiegsseite. Die weiteren News sind über die Archivfunktion abrufbar.



Kurze Zeit nach Erscheinen der Print-Ausgabe wird das gesamte Magazin online gestellt. Zudem sind die Hauptbeiträge auch als einzelne PDF's abrufbar. Über die Archivfunktion sind sämtliche bereits erschienenen Magazine mit ihren gesamten Inhalten verfügbar.

Anregungen, Leserbriefe, aber auch Lob und Kritik nimmt die Redaktion gerne über das Kontaktformular entgegen. Ebenso sind hier sämtliche Daten für Abonnenten oder Anzeigenkunden abrufbar.



Schriftwechsel

Sehr geehrter Herr Wagner,

die Kaiser-Ritter-Gruppe hat durch ihr Auftreten in den Medien (Sonntagsblick etc.) längst den guten Geschmack verletzt. Deren kurzfristiges Geschäftsmodell basiert auf dem Ausverkauf einer ganzen, althergebrachten Branche. Diese «Hilfestellung» ist ein alltägliche Dienstleistung auf dem Platz Zürich, nicht besonders erwähnenswert unter wirklichen Könnern und Berufsleuten.

Mit ihrer Unterteilung in «Ernst zu nehmende Profis» und «naserümpfende» Laien geben Sie eine Wertung ab und nehmen Partei. Ich werde auch weiterhin meine Nase rümpfen ob solcher billiger Geschäftemacherei wie es eine Kaiser Ritter Gruppe oder irgend eine andere «Marketing»-Firma betreibt und möchte jeden ermuntern, ob solcher Marktteilnehmer kräftig die Nasen zu rümpfen.

*Mit freundlichen Grüssen
(Name der Redaktion bekannt)*

Sehr geehrter Herr *(Name der Redaktion bekannt),*

hoffentlich gilt Ihr Unmut nicht allzusehr mir und der Publikation «**liechtenstein-journal**». Ich berichte und kommentiere (und lasse dies die Autoren der Beiträge tun), nehme aber keinerlei Parteilichkeit ein. Den Kunden bei der sog. Selbstanzeigeberatung (mit der ich tagtäglich zu tun habe) zu unterstützen ist nach meiner persönlichen Auffassung angezeigt und nichts Ehrenrühriges. Wir haben es zu respektieren, dass gerade viele ältere Menschen

lieber gut schlafen wollen, also Ängste haben und deshalb den Renditeaspekt hintanstellen. (...) Schreiben Sie mir etwas (von Leserbrief bis hin zu einem kurzen Beitrag) darüber? Ich würde mich freuen und dies sofort in das nächste Heft (15.09.) aufnehmen. Wir wollen diskutieren und nicht einseitig Partei ergreifen.

*Mit freundlichen Grüssen
Jürgen Wagner, LL.M., Herausgeber «**liechtenstein-journal**»*

Sehr geehrter Herr Wagner,

habe nicht Sie persönlich angreifen wollen sondern Ihnen lediglich eine «Geschmacksprobe» geben wollen, wie die Meinung unter Liechtensteiner Treuhändern, und auch dem Treuhänderverein, vorherrscht. Leider kann rechtlich niemand etwas unternehmen, Sie können mir aber glauben, dass sehr viele «die Faust im Sack» machen. Selber kenne ich diese zurückhaltende Verschwiegenheit nicht, habe aber kein Interesse an einem Leserbrief. Jeder, der sich heute engagiert, macht sich selber nur zum Kämpfer gegen die Windmühlen, insbesondere, da man ja aufgrund der fehlenden, tiefgreifenden Informationen permanent im Hintertreffen gegenüber der Regierung und den Verhandlungspartner ist.

Jedenfalls lese ich Ihre Publikation mit grossem Interesse. Danke für Ihre Stellungnahme.

*Mit freundlichen Grüssen
(Name der Redaktion bekannt)*

Beitrag Dr. Joachim Jahn in steueranwaltsmagazin 05 / 2009, 50. Ausgabe

Endlich trocknen die Steueroasen aus

Dr. Joachim Jahn, Wirtschaftsredakteur im Hauptstadtbüro der F.A.Z. und Lehrbeauftragter der Universität Mannheim

Unseren Bundeskassenwart *Peer Steinbrück* muss man nicht lieben: Polternde Wortwahl und chronisch heruntergezogene Mundwinkel sind seine Markenzeichen in der bundesdeutschen Polit-Szene. Empört zeigten sich jüngst aber auch viele Schwei-

zer, als er im Steuerstreit den Eidgenossen mit der «Peitsche» drohte und sie – nach ihrem Einknicken gegenüber dem internationalen Druck – auch noch mit Indianern verglich, die vor der «Kavallerie» Reissaus nehmen. Selbst Nazi-Vergleiche und

das Bild vom «hässlichen Deutschen» wurden da aus der Motenkiste voller Antifaschismus-Keulen hervorgeholt.

Das geht zu weit. Die Schweiz, Liechtenstein, Luxemburg und auch die Alpenrepublik Österreich haben viel zu lange ein Geschäftsmodell daraus gemacht, Steuerhinterziehern in den grossen Industrieländern eine Fluchtburg zu bieten; für Kapitaleinkünfte und Schwarzgeld, die besser Betuchte dem heimischen Fiskus vorenthalten. Zollfahnder sprechen von «BMW-Kunden» – nicht wegen der Automarke, sondern als Synonym für «Bäcker, Metzger, Wirt». Denn ein erheblicher Teil der einschlägigen Kriminellen-Klientel sind prosperierende Mittelständler, nicht rare Top-Manager wie der einstige Post-Chef *Klaus Zumwinkel*.

Ein Segen also, dass nun eine Steueroase nach der anderen einlenkt und Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland schliesst. Das «Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz», das die eigenen Bürger gleichsam als Geiseln gegenüber kooperationsunwilligen Staaten missbraucht, hat dazu beigetragen. Mit zwischenstaatlichem Steuerwettbewerb hat das Absaugen des deutschen Abgabensubstrats nämlich nicht das Geringste zu tun – jedenfalls mit einem fairen Wettstreit nicht. Eher ist es eine systematische Anstiftung und Beihilfe zu Steuerstraftaten.

Die feinsinnige Unterscheidung zwischen «Steuerbetrug» und «Steuerhinterziehung» ist einer der Tricks jener Länder, um Fluchtgeld abzuschotten. Besonders perfide ist das Argument, dass man die eigenen Staatsbürger ja genauso behandle: Ein Zwergstaat wie das Fürstentum Liechtenstein, das nicht einmal über ein eigenes Gefängnis verfügt, kann seine bescheidene Infrastruktur locker mit jenen Zuflüssen bestreiten, die Ausländer ihrem eigenen Gemeinwesen vorenthalten.

Nun muss die internationale Staatengemeinschaft aufpassen, dass die Schweiz und Liechtenstein, Luxemburg, Österreich sowie all jene anderen kleineren Steueroasen wie Monaco, die ebenfalls gelobt haben einzulenken und abzuschwören, sich nicht auf Lippenbekenntnisse beschränken. Den Ankündigungen zur Zusammenarbeit müssen Taten folgen. Der Ge-

rechtigkeit und Gleichheit im Steuerrecht wird das nützen. Und manch einer wird sich genauer überlegen, ob er ein demokratisch beschlossenes Steuergesetz nicht fortan doch lieber befolgt, statt sein Geld nunmehr in Verstecke in exotischen Ländern zu transferieren (auf deren politische Stabilität man doch lieber nicht vertrauen mag und bei denen sich nicht bei einer Stippvisite diskret Kontoauszüge einsehen lassen oder Bargeld deponiert werden kann). Die Ehrlichen und Redlichen werden nicht länger die Dummen sein.

Viel ist also gewonnen, wenn jene Länder auch in der Rechtspraxis auf die Linie von Staaten mit Rechtskultur einschwenken, deren Finanzindustrie bislang voller Schliessfächer und Tresore für Schwarzgeld steckt. Zusammengeschlossen sind diese zivilisierten Steuerstaaten schliesslich in der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD), die seit Jahrzehnten entsprechende Standards für die grenzüberschreitende Zusammenarbeit der Finanzverwaltung anpreist. Dass etwa Liechtenstein künftig bei konkretem Verdacht vielleicht auch solche Informationen über einen deutschen Staatsbürger an deutsche Behörden weiterleitet, die das Fürstentum bei eigenen Einwohnern womöglich nicht interessieren würden, ist keineswegs schändlich. Umgekehrt vollstreckt schliesslich auch Deutschland Bussgeldbescheide beispielsweise aus Palermo oder Bukarest an Bundesbürgern, die mit ihrem Auto im Urlaub oder auf einer Dienstreise gegen die dortigen Verkehrsregeln verstossen haben sollen.

Damit muss aber auch Schluss sein mit der Nachrüstung bei der grenzüberschreitenden Kooperation: Ein automatisierter Datenaustausch, wie ihn sich *Steinbrück* darüber hinaus wünscht, gehört nicht zu den weltweiten Gepflogenheiten im OECD-Club. Obwohl eine solch flächendeckende Kontrolle innerhalb von Deutschland für Arbeitnehmer (Stichwort: Lohnsteuerkarte, die überdies zunehmend digitalisiert wird) seit Jahrzehnten eine unumstrittene Selbstverständlichkeit ist. Steuerstrafrechtlich flankiert wird das rigorosere Vorgehen der Bundesregierung auf aussenpolitischem Feld derweil vom Bundesgerichtshof. Dessen jüngste Urteile sprechen, seit dort die Zuständigkeit für diese Materie von Leipzig nach Karlsruhe gewandert ist, eine deutliche Sprache.

Kavallerie und Indianer – Eine Erwiderung zu Jahn, Endlich trocknen die Steueroasen aus

Jürgen Wagner, LL.M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, Konstanz/Zürich/Vaduz

Schon die Überschrift lässt mal wieder Böses ahnen: Die kritik- und reflektionslose Verwendung des Wortes «Steueroase». Die Schweiz ist keine Steueroase, auch wenn sie mit ihren Steuerbürgern vernünftiger umgeht, als wir dies hierzulande gewohnt sind. Dass man mit Nachbarn nicht so umgeht, wie dies Steinbrück getan hat, erschliesst sich von selbst. Jedenfalls im Bereich der internationalen Beziehungen sollte Anstand ein gewisser Standard sein. In Deutschland sind die ständigen Nazivergleiche auch nicht gerade beliebt – und dies völlig zu Recht.

Die angesprochenen Geschäftsmodelle der aktiven Beihilfe zur Steuerhinterziehung gab es wirklich. Im Zuge der Bekämpfung der Geldwäsche, bei denen die genannten Länder teilweise eine europäische Spitzenposition einnehmen, wurden diese wesentlich zurückgefahren. Das Bankgeheimnis hingegen hatte Bestand und schützt Persönlichkeitsrechte, die wir in Deutschland teilweise freiwillig aufgegeben haben. Stiftungen und Trusts sind ebenfalls nichts besonderes, sondern lediglich Instrumente, die man gebrauchen, aber auch missbrauchen kann. Das «Absaugen deutschen Steuersubstrats» mag ein schönes Bild sein, suggeriert aber staatliches Handeln. Es ignoriert letztlich, dass es durchaus sehr aktive Steuerhinterzieher aus Fleisch und Blut sind, die ihr Geld nicht mit dem Fiskus teilen wollen, sondern teilweise erhebliche Gefahren auf sich nehmen, um Steuern zu hinterziehen.

Man könnte ein bisschen in die Historie gehen: Vielleicht ist die Unterscheidung zwischen Steuerhinterziehung und Steuerbetrug schon immer eine in der Schweiz und Liechtenstein innerstaatlich gewollte Lösung gewesen, um die eigenen Bürger eben anders zu behandeln, als dies der deutsche Fiskus in alter preussischer Tradition tut. Steuerbürger als «Kunden» – für Verwaltungsdeutschland eine absurde Idee. Und: Liechtenstein ist keine Erfindung, um den deutschen Fiskus zu ärgern. Und ein Gefängnis gibt's dort auch. Nur keinen Bahnhof, aber das tut nichts zu Sache.

Den Worten sollen Taten folgen. Die Taten der Länder, die sich auf der ominösen «grauen Liste» der G20-Staaten befinden, folgen durchaus. Aufgrund einer willkürlich aus dem Hut ge-

zauberten Zahl von 12 OECD-konformen DBAs oder TIEAs ist allen ins Auge gefassten Staaten die Aufmerksamkeit der Staatengemeinschaft gewiss. Und die Umsetzung hat begonnen. Liechtenstein hat bereits 4 TIEAs, darunter mit Grossbritannien und Deutschland, abgeschlossen und die ersten DBAs (darunter wiederum mit Deutschland) in Planung. Die Schweiz mehr als 12 bereits paraphiert.

Leider leistet sich *Jahn* einen tiefen Griff in die Mottenkiste der gutklingenden Worthülsen: Sucht man den Begriff «Steuergerechtigkeit» im Standard-Kommentar zum Einkommensteuergesetz, findet man – nichts. Selten hat ein Gesetzgeber in einem Rechtsgebiet so ausführlich von seinem Recht Gebrauch gemacht, Unsinn zu beschliessen. Und wer meint, der Bürger soll das alles verstehen, der soll sich einmal an seine eigene Steuererklärung setzen.

Was also sind die «Staaten mit Rechtskultur»? Deutschland? Ein Land mit einer grossen Menge verfassungswidriger und europarechtswidriger Steuervorschriften, ein Land, das mit Nichtanwendungserlassen der Steuerverwaltung die Urteile der dritten Gewalt ignoriert? Dem Nachgehen eines «konkreten Verdachts» in der staatlichen Zusammenarbeit ist in der Rechts-hilfe durchaus gängige Praxis, selbst zwischen Deutschland und Liechtenstein. Die «fishing expedition», die bspw. jetzt von den USA in der Schweiz versucht wurde, also die Schleppnetz-fahndung ohne Namen und halbwegs konkretisierten Verdacht ist nicht in Ordnung.

«Damit muss aber auch Schluss sein mit der Nachrüstung bei der grenzüberschreitenden Kooperation» schreibt *Jahn*. Muss dann auch Schluss sein mit schlechten Gesetzen, Schluss mit dem Generalverdacht gegen «Steuerpflichtige»? Ein Land, das sich zutraut, jede einzelne Überweisung in das Ausland oder von dort aus nach Deutschland lückenlos zu überwachen, wird auf einen automatischen Datenaustausch nicht verzichten. Wes Geistes Kind in der Berliner Wilhelmstrasse herrscht, ist durchaus bekannt und an den Gesetzesvorhaben abzulesen: Jeder ist verdächtig. Schon gar der, der in mehreren Staaten wirtschaftliche Interessen verfolgt.

trust meets
trust meets and
needs trust
needs trust

schwärzler

Rechtsanwälte | Attorneys at Law