

Unveröffentlichtes Manuskript

Zitate nur mit Zustimmung des Verfassers.

LIECHTENSTEIN ALS STEUEROASE? – DIE RE-
FORM DES LIECHTENSTEINISCHEN STIFTUNGS-
RECHTS UND IHRE AUSWIRKUNGEN AUF DIE BE-
STEUERUNG DER STIFTUNGSERTRÄGE

Dr. Harald Bösch, Rechtsanwalt Bregenz
Gerd-Michael Neusen, Ernst & Young AG

Heft 15

Bucerius Law School
Hochschule für Rechtswissenschaft
Institut für Stiftungsrecht und
das Recht der Non-Profit-Organisationen
Prof. Dr. Birgit Weitemeyer
Jungiusstraße 6
20355 Hamburg
Tel.: (040) 3 07 06 – 270
Fax: (040) 3 07 06 – 275
E-Mail: stiftungsrecht@law-school.de
Internet: www.law-school.de

**DIE LIECHTENSTEINISCHE
STIFTUNGSRECHTSREFORM 2008**

– EINE KRITISCHE BETRACHTUNG

Dr. Harald Bösch, Rechtsanwalt in Bregenz
mit Niederlassung in FL-Vaduz

Übersicht:

Die liechtensteinische Stiftungsrechtsreform 2008 – Dr. Harald Bösch

A.	Einleitung	4
B.	Beweg- und Hintergründe der Novellierung	5
I.	Vorbemerkung	5
II.	Unterlassene Missbrauchsbekämpfung	6
III.	Andere Prioritäten	7
IV.	Hintergründe des Haftungspotenzials	9
C.	Haftungsrechtlich motivierte Neuerungen	11
I.	Einschränkung der Eintragungs- und Aufsichtspflicht	11
II.	System der Gründungsanzeige	12
III.	Auflösungsrecht	13
IV.	Sanierungsmöglichkeit für fehlerhafter Stiftungszwecke	14
D.	Weitere wichtige stiftungsrechtliche Veränderungen	14
I.	Stand alone Act	14
II.	Stifterrechte	15
III.	Foundation Governance	15
E.	Änderung des liechtensteinischen IPRG	17
F.	Fazit und Ausblick	19
G.	Anhang	21

Die Wüste lebt - Anmerkungen zur Oasendiskussion - Gerd-Michael Neusen

I.	Einleitung	23
II.	Schenkungssteuerliche Einordnung der Errichtung und Vermögens- übertragung	23
III.	Besteuerung der laufenden Erträge der Stiftung	24
1.	Bedeutung des § 15 AStG	24
IV.	Weitere Maßnahmen zur Sicherstellung des Steuerwegzugs über die Grenze	29
1.	Einzelheiten des Entwurfs	31
2.	Bewertung	33

A. Einleitung

Bezüglich der liechtensteinischen Stiftung ist schon des Öfteren von einer „Erfolgs-geschichte“¹ gesprochen worden. Das scheint in der Tat nicht übertrieben, denn auf die rund 35.000 Einwohner Liechtensteins² kamen im letzten Jahr immer noch gut 47.000 Stiftungen³. Es wäre freilich verfehlt aus diesem Zahlenverhältnis folgern zu wollen, jeder Liechtensteiner unterhalte im Schnitt mehr als eine eigene Stiftung. In Wirklichkeit kommen die Stifter liechtensteinischer Stiftungen nämlich regelmäßig aus dem Ausland. Aus dem liechtensteinischen Datenmaterial, das nur durch interne Geheimnisschutzverletzungen in die Hände ausländischer Steuerbehörden geriet, lässt sich ableiten, dass Deutschland bei weitem das größte Kontingent aller liechtensteinischer Stiftungskunden stellen dürfte.

Seit 01.04.2009 ist in Liechtenstein aufgrund des Gesetzes vom 26. Juni 2008⁴ ein neues Stiftungsrecht in Kraft. Die neuen stiftungsgesetzlichen Bestimmungen umfassen insgesamt 41 Paragraphen und sind mittels Einfügung in Art. 552 PGR systematisch in das liechtensteinische Personen- und Gesellschaftsrecht integriert worden. Das war vor allem deshalb notwendig, weil das PGR auch allgemeine Vorschriften enthält, von denen viele - längst aber nicht alle - auch auf die Rechtsform der Stiftung zur Anwendung gelangen⁵. Die neuen stiftungsgesetzlichen Bestimmungen regeln ausschließlich die rechtsfähige⁶ Stiftung des Privatrechts. Dem neuen Recht liegt die Besonderheit zugrunde, dass es grundsätzlich nur auf die nach seinem Inkrafttreten entstandenen Stiftungen zur Anwendung gelangt, wobei von diesem Grundsatz aber wiederum zahlreiche wichtige Ausnahmen gemacht wurden⁷.

Flankierend zu den stiftungsgesetzlichen Bestimmungen und zum Übergangsrecht wurden im Zuge der Stiftungsrechtsreform auch zwei wichtige Änderungen der allgemeinen Vorschriften⁸ und eine Modifikation des Erbstatuts⁹ verabschiedet. Des Weiteren sind die Vorschriften über die Einsichtnahme in bei der Registerbehörde hinterlegte Aktenstücke neu geregelt¹⁰ sowie neue Verwaltungsstrafbestimmungen¹¹ erlassen worden.

¹ In diesem Sinne etwa ausdrücklich Vernehmlassungsbericht der (liechtensteinischen) Regierung zur Abänderung des Stiftungsrechts vom 15.06.2004, RA 2004/1460, S. 2.

² Bevölkerungsstand per 30.06.2008: 35.446 Einwohner, davon 33,3% mit ausländischer Staatsangehörigkeit (Quelle: Liechtensteinisches Amt für Volkswirtschaft, Bevölkerungsstatistik per 30.06.2008).

³ Per 12.09.2008 waren es genau 47.404 Stiftungen, davon waren 45.839 sogen. „hinterlegte Stiftungen“ und nur 1.565 im liechtensteinischen Öffentlichkeitsregister eingetragene Stiftungen. In den ersten neun Monaten des Jahres 2008 wurden 2.787 hinterlegte Stiftungen gelöscht und 1.872 neu hinterlegt. Gegenüber dem 1. Januar 2008 hat sich die Gesamtanzahl der hinterlegten Stiftungen per Stichtag 12.09.2008 um insgesamt 929 verringert (Quelle: unter <http://www.llv.li> abrufbare Statistik per 12. September 2008).

⁴ Liechtensteinisches LGBl. 2008 Nr. 220.

⁵ Dazu grundlegend *Bösch Harald*, Liechtensteinisches Stiftungsrecht (2005) 168 ff; diesem folgend FL OGH 07.02.2007, LES 2008, 30 sowie jüngst FL OGH 07.01.2009, 1 CG.2006.303-76, S. 61 (unveröffentlicht).

⁶ Das bisherige Recht enthielt bezüglich der unselbständigen Stiftungen mit Art. 552 Abs 2 PGR eine spezielle Rechtsanwendungsnorm, die insbesondere auf die ergänzende Anwendung der Vorschriften über die Treuhänderschaft verwies.

⁷ Siehe hierzu im Einzelnen Art. 1 Abs 1 bis 5 der Übergangsbestimmungen.

⁸ Art. 107 Abs 4a PGR (Umschreibung der gemeinnützigen oder wohltätigen Zwecke) und Art. 182 Abs 2 PGR (gesetzliche Normierung der Business Judgment Rule).

⁹ § 29 Abs 5 IPRG idF LGBl. 2008 Nr. 221.

¹⁰ Dazu im Einzelnen Art. 955a Abs 1 PGR.

¹¹ § 66c der Schlussabteilung zum PGR.

Im Folgenden soll versucht werden, dem Leser die wichtigsten Neuerungen der liechtensteinischen Stiftungsrechtsreform vorzustellen. Das ist keine einfache Aufgabe, wenn dabei der Umfang der Darstellung nicht zu sehr strapaziert werden soll. Neuerungen gegenüber dem alten Recht lassen sich nämlich am besten anhand der Abweichungen gegenüber der bisherigen Rechtslage herausarbeiten. Dadurch wird eine gewisse Miteinbeziehung des alten Rechts unvermeidlich.

B. Beweg- und Hintergründe der Novellierung

I. Vorbemerkung

Angesichts der bisherigen Erfolgsstory der liechtensteinischen Stiftung erhebt sich die Frage, weshalb das liechtensteinische Stiftungsrecht einer derart umfassenden gesetzlichen Novellierung unterzogen werden musste¹². Immerhin war das bisherige Gesetzesrecht in beträchtlichem Umfang an das Stiftungsrecht des schweizerischen ZGB angelehnt¹³ und dieses verfügte sowohl über eine intakte Struktur als auch über eine gute Reputation.

Mit dem großen Steuerskandal, über den die Medien ab dem 14. Februar 2008 international so intensiv berichteten, hat die liechtensteinische Stiftungsrechtsreform nur am Rande zu tun. Zu diesem Zeitpunkt lag der Reformentwurf nämlich bereits fertig in der Schublade der liechtensteinischen Regierung. Die erstmalige öffentliche Präsentation des Stiftungsrechtsreformentwurfs am 19. Februar 2008 war aber immerhin Bestandteil der Gegenstrategie der liechtensteinischen Regierung, die unter dem Eindruck des Steuerskandals nach mehrtägigem Schweigen unter massivem Zugzwang gestanden hatte.

Der immer wieder als wichtigen Reformgrund bezeichneten Verbesserung der Rechtssicherheit und Rechtsklarheit im liechtensteinischen Stiftungsrecht ist nicht jene zentrale Bedeutung beizumessen, die ihr namentlich Exponenten der Reform¹⁴ zubilligen wollen. Gewiss war das die stiftungsgesetzlichen Bestimmungen überlappende Treuunternehmensgesetz ein steter Quell für diffizile Auslegungsfragen, doch dank der Wegleitung durch entsprechende Forschungsergebnisse¹⁵ hatte die liechtensteinische Rechtsprechung bereits im Herbst 2003 einen methodisch vielversprechenden Ansatz gefunden¹⁶, diese Probleme besser in den Griff zu bekommen. Auch bei der Bewältigung der rechtlichen Probleme im Zusammenhang mit der Rechtsnatur der Stifterrechte hatte die Rechtsprechung bereits den grundsätzlich richtigen Weg¹⁷ eingeschlagen.

¹² In diesem Sinne bereits *Tschütscher*, Das neue liechtensteinische Stiftungsrecht - Entstehungsgeschichte und Gesamtüberblick, LJZ 2008, 80.

¹³ Vgl. *Bösch Harald*, Liechtensteinisches Stiftungsrecht, 63 ff sowie 832 ff.

¹⁴ Siehe etwa *Tschütscher*, LJZ 2008, 80.

¹⁵ Manuskript *Bösch Harald*, Grundlagen des liechtensteinischen Stiftungsrechts, unter besonderer Berücksichtigung der Rechte des Stifters (Stand Frühjahr 2003), 142 ff. Bei diesem Manuskript handelte es sich um die ursprüngliche Fassung des rechtswissenschaftlichen Forschungsprojekts, das der Verfasser im Auftrag des Liechtenstein-Instituts ausgearbeitet hatte. Der Verfasser hat es im Frühjahr 2003 dem Vizepräsidenten des FL OGH, Dr. Gert Delle Karth, übermittelt, diesen aber gebeten, vor der Veröffentlichung des Forschungsprojekts von entsprechenden Zitaten des Manuskripts in oberstgerichtlichen Entscheidungen Abstand zu nehmen.

¹⁶ FL OGH 04.09.2003, LES 2004, 230 (im Einklang mit Manuskript *Bösch Harald* (Fn 15) 142ff.

¹⁷ FL OGH 06.12.2001, LES 2002, 52 (Rechtsprechungsänderung in Anlehnung an *Bösch Harald*, „Stifterrechte“ wie Gründerrechte bei der Anstalt übertrag- und vererbbar?, Jus & News 1997, 12 ff): Stifterrechte

II. Unterlassene Missbrauchsbekämpfung

Exponenten der Stiftungsrechtsnovelle rücken gerne das Ziel der Bekämpfung des Missbrauchs der Stiftung als Reformmotiv in den Vordergrund¹⁸. Dem lässt sich Wesentliches entgegen halten:

Bereits der Reformbericht des Jahres 2004 hatte sich die Beseitigung stiftungsrechtlichen Missbrauchspotenzials auf seine Fahnen geheftet, ohne dass dem im entsprechenden Gesetzesentwurf¹⁹ irgendwelche nennenswerten Taten gefolgt wären²⁰. Missbräuchlich wurde und wird die liechtensteinische Stiftung vor allem zur Schädigung der Gläubiger des Stifters eingesetzt²¹. Dabei geht es vor allem darum, im Schutze der Anonymität mittels des vorgeschobenen Rechtsträgers Stiftung Vermögen zu verheimlichen, um dadurch Gläubigerrechte Dritter zu vereiteln. Diese Gläubigerrechte können schuldrechtlicher, familienrechtlicher, erbrechtlicher oder auch fiskalrechtlicher Natur sein.

Wie bereits der Reformentwurf 2004²² enthält auch die nun in Kraft getretene Regelung keinerlei ernst zu nehmende Ansätze, diesem Missbrauchspotenzial der liechtensteinischen Stiftung entgegen zu treten. Bei entsprechender Ausgestaltung ist die Stiftung nach wie vor von ihrem Stifter beherrschbar²³. Sie ist auch nach wie vor intransparent: Mit Ausnahme der gemeinnützigen Stiftung können ihre Eckdaten aus keinem öffentlichen Register abgerufen werden. Selbst Personen, die mit einer privatnützigen Stiftung in rechtsgeschäftlichen Verkehr treten wollen, sind weiterhin nicht imstande, von sich aus offiziell in Erfahrung zu bringen, welches denn die für die Stiftung vertretungsbefugten Organe sind. Stifter und Stiftungsbegünstigte der privatnützigen Stiftungen bleiben weiterhin im Verborgenen.

Der bisher gängigen Praxis entsprechend wird auch im neuen Recht regelmäßig ein liechtensteinischer Strohmann als formeller Stifter auf der Stiftungsurkunde aufscheinen. All das begünstigt Handlungen, die mit dem Gesetz in Konflikt stehen, denn wer nicht Gefahr läuft, für einen Gesetzesbruch belangt zu werden, ist erfahrungsgemäß viel eher bereit, ihn zu begehen. Doch dies wurde von den Betreibern der Reform im

te nicht analog den anstaltlichen Gründerrechten übertrag- und vererbbar; außerdem: Qualifikation des Statutenänderungsrechts als ein höchstpersönliches Recht des Stifters bzw. Befugnisträgers, das keiner rechtsgeschäftlichen Übertragung zugänglich ist).

¹⁸ Schauer, Grundelemente des neuen liechtensteinischen Stiftungsrechts und die rechtsvergleichende Perspektive, in: Das neue liechtensteinische Stiftungsrecht (Hrsg.: Hochschule Liechtenstein, Institut für Finanzdienstleistungen), 2008, 12 ff; Tschütscher, LJZ 2008, 80.

¹⁹ Der gesamte Wortlaut dieses Reformentwurfs ist wiedergegeben bei Bösch Harald, Liechtensteinisches Stiftungsrecht, 773 ff.

²⁰ Dazu ausführlich Bösch Harald, Liechtensteinisches Stiftungsrecht, 792 ff.

²¹ Vgl. Bösch Harald, Liechtensteinisches Stiftungsrecht, 672 ff; zum Missbrauchspotenzial einer körper-schaftlich beeinflussbaren „Stiftung“ generell Riemer Hans Michael, Wollen wir im schweizerischen Stiftungsrecht liechtensteinische Verhältnisse ? Kritische Bemerkungen zur Parlamentarischen Initiative Schiesser vom 14. Dezember 2000, 9 ff, in: Aktuelle Fragen zum Stiftungsrecht, unter Einbezug der geplanten Gesetzesrevision (Hrsg.: Hans Michael Riemer und Reto Schildknecht, Bern 2002).

²² Vgl. Vernehmlassungsvorlage eines Gesetzes über die Abänderung des Personen- und Gesellschaftsrechts, im Anhang zum Vernehmlassungsbericht vom 15.06.2004, RA 2004/1460, S. 65 ff. Dazu eingehend Bösch Harald, Liechtensteinisches Stiftungsrecht, 792 ff.

²³ Zum bisherigen Recht siehe etwa FL OGH 07.05.1998, LES 1998, 332 ff; FL OGH 06.12.2001, LES 2002, 51; Bösch Harald, Liechtensteinisches Stiftungsrecht, 667 ff; 767 ff; zur neuen Rechtslage jüngst Schauer, Der Schutz der Stifterinteressen im neuen Stiftungsrecht, LJZ 2009, 45 ff.

Interesse der „Attraktivität“ der Stiftung bereitwillig in Kauf genommen. Dennoch hegt man fromme Wünsche dahin, „gleichzeitig die Akzeptanz dieser Struktur bei ausländischen Meinungsträgern und Behörden zu erhöhen“²⁴.

Nachdem die meisten liechtensteinischen Stifter ihren Wohnsitz im Ausland haben, geht es bei der missbräuchlichen Verwendung der Stiftung vielfach um die Verletzung ausländischer Rechtsvorschriften. Das haben nicht zuletzt die Steuerskandale²⁵ deutlich gemacht, die ziemlich aussagekräftige Rückschlüsse darüber zulassen, in welchem Ausmaß die liechtensteinische Stiftung insbesondere zur Steuerhinterziehung missbraucht wird. In einschlägigen Fachkreisen machte das Schlagwort der „Hinterziehungsstiftung“ die Runde.

Auch an der besonderen Eignung der liechtensteinischen Stiftung als Steuerhinterziehungsvehikel hat sich durch die Reform nichts geändert. Die kleine Oppositionspartei „Freie Liste Liechtenstein“ hatte die institutionell bedingte besondere Missbrauchsanfälligkeit der liechtensteinischen Stiftung in der Landtagsdebatte über die Stiftungsrechtsreform sehr stark thematisiert und zwar insbesondere auch im Zusammenhang mit der Hinterziehung ausländischer Steuern²⁶. Nachdem der Reformentwurf von der liechtensteinischen Regierung stammte, haben die Abgeordneten der beiden Regierungsparteien sowie der damalige Regierungsvertreter Klaus Tschüscher²⁷ diesen Vorwurf in der Debatte naturgemäß zurückgewiesen. Der Inhalt der Landtagsprotokolle über die 1. und die 2. Lesung des Gesetzes vermittelt ein recht aussagekräftiges Bild über die jeweiligen Prioritäten²⁸ und die Stichhaltigkeit²⁹ einzelner Argumente.

III. Andere Prioritäten

Die im Reformbericht 2007 akzentuierten Ziele, nämlich der Schutz der Privatsphäre und Privatautonomie sowie die langfristige Sicherung der Wettbewerbsfähigkeit gegenüber Angeboten anderer Standorte³⁰, zeigen deutlich auf, worum es rechtspolitisch wirklich ging: Man war darauf aus die Rechtsform der Stiftung gegenüber vergleichbaren Produkten anderer Steueroasen auf dem Markt neu zu positionieren und zu festigen. Dazu bedurfte es entsprechender Anreize. Dementsprechend durften nicht der Schutz der Gläubiger des Stifters und/oder der Begünstigten im Blickwinkel des Interesses stehen, sondern es galt die Vorzüge der asset protection herauszustreichen. Die Stiftung sollte dem Stifter und seinen Begünstigten Schutz bieten, Schutz vor „unberechtigten Ansprüchen Dritter“ - wie es im Strategiepapier der Regierung „Futuro“ so

²⁴ So wortwörtlich Bericht und Antrag der Regierung an den Landtag des Fürstentums Liechtenstein betreffend die Totalrevision des Stiftungsrechts, Nr. 13/2008 (im Folgenden abgekürzt „BuA 2008“), 11.

²⁵ Steueraffäre Batliner, Steueraffäre Liechtensteinische Landesbank, Steueraffäre LGT Treuhand.

²⁶ Vgl. insbesondere die Wortmeldungen des Abgeordneten Paul Vogt anlässlich der 1. Lesung von Bericht und Antrag zu Nr. 13/2008 im liechtensteinischen Landtag.

²⁷ Derselbe Klaus Tschüscher ist zwischenzeitlich Liechtensteins neuer Regierungschef geworden.

²⁸ Vgl. etwa die Wortmeldung Regierungschef-Stellvertreter Klaus Tschüscher in der 1. Lesung, wonach der Gläubigerschutz „nicht Thematik dieser Stiftungsrechtsreform“ sei.

²⁹ Symptomatisch das von Landtagsvizepräsident Ivo Klein anlässlich der 1. Lesung bemühte Beispiel: „Wenn jemand in betrügerischer Absicht Geld irgendwie entwendet und damit zum Beispiel eine Halskette für seine Frau kauft, dann ist nicht die Halskette schuld am Diebstahl, sondern der Diebstahl ist zu verurteilen. Und hier ist es dasselbe. Wenn jemand seine Steuern im Heimatland nicht bezahlt, dann ist es ein Problem dieser Steuerhinterziehung, dieses Steuerbetrugs, je nachdem was es ist, aber sicher nicht ein Problem der Stiftung. Und ich glaube, das muss man ganz klar auseinander halten, weil sonst können wir überhaupt keine juristische Personen mehr haben, weil es ist natürlich jede gefährdet, dass sie irgendwann einmal missbraucht wird.“

³⁰ BuA 2008, 11.

schön verfänglich heißt³¹. Weshalb die Rechtsform der Stiftung vor Ansprüchen Dritter zu schützen sein soll, wenn diese ohnehin unberechtigt sind, wurde dabei ganz offensichtlich nicht erwogen.

Besonders schutzbedürftig erschienen dem liechtensteinischen Gesetzgeber aber jedenfalls all jene, deren Lobby im politischen Entscheidungsfindungsprozess bezüglich der liechtensteinischen Stiftungsrechtsreform eine zentrale Rolle einnahm - die Finanzdienstleister. Mittels einer bereits im Jahr 2007 verabschiedeten Ergänzung der Verjährungsbestimmungen des liechtensteinischen Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuchs (liecht. ABGB) ist ausgerechnet nur zugunsten dieser Klientel (eine vor dem Hintergrund des Gleichheitssatzes verfassungsrechtlich überaus bedenkliche) absolute Verjährungsfrist von 10 Jahren für die Geltendmachung von Schadenersatzansprüchen Dritter festgeschrieben worden³². Für andere Berufsgruppen gilt bezüglich der Verjährung von Schadenersatzansprüchen demgegenüber weiterhin die 30-jährige Frist des § 1478 liecht. ABGB als absolute Obergrenze. Der Haftungsmilderung wiederum dient die in die allgemeinen Vorschriften des PGR integrierte Business Judgment Rule³³, deren Anwendung aber zumindest gemäß dem Wortlaut des Gesetzes auf unternehmerische Entscheidungen beschränkt ist.

Die Berufsgruppe der Finanzdienstleister bedurfte aber auch noch in anderer Hinsicht der besonderen Fürsorge durch den Gesetzgeber, ebenso der liechtensteinische Staat, der als öffentlicher Rechtsträger nach Maßgabe des auch in Liechtenstein vorhandenen Amtshaftungsrechts für Schäden haftet, die Organe in Ausübung ihrer amtlichen Tätigkeit Dritten widerrechtlich zufügen³⁴. Beide Schutzbedürfnisse stehen im Zusammenhang mit der vor der Reform gepflegten Stiftungspraxis. Wer zwischen den Zeilen lesen kann und über die praktischen Verhältnisse vor der Reform einigermaßen Bescheid weiß, der wird bei der Durchsicht der Gesetzesmaterialien auf die vier Reformschwerpunkte stoßen, die im Bericht und Antrag der liechtensteinischen Regierung zur sogenannten „Totalrevision des Stiftungsrechts“ ausgewiesen sind³⁵:

- Schaffung ausführender Rechtsnormen zu bereits bestehenden und bewährten Normen und Strukturen
- Ausräumung bestehender Rechtsunsicherheiten
- Klärung offener Rechtsfragen
- Entschärfung des Haftungsrisikos für die private Rechtsberatung und das Land durch Gewährleistung eines hohen Maßes an Rechtssicherheit.

³¹ Regierung des Fürstentums Liechtenstein, Projekt „Futuro“, Vision für den Finanzplatz Liechtenstein unter Berücksichtigung gesamtwirtschaftlicher Bedürfnisse, Schlussbericht/Februar 2008, S. 41.

³² § 1489 a liecht. ABGB idF LGBl. 2007 Nr. 272: Jede Entschädigungsklage im Zusammenhang mit der Besorgung von Finanzdienstleistungsgeschäften eines von der FMA bewilligten Finanzintermediärs verjährt in drei Jahren von der Zeit an, zu welcher der Schaden und die Person des Beschädigers oder Ersatzpflichtigen dem Beschädigten bekannt wurde, jedenfalls jedoch in zehn Jahren ab dem Zeitpunkt, in welchem das Geschäft besorgt worden ist.

³³ Art. 182 Abs 2 PGR idF LGBl. 2008 Nr. 220.

³⁴ Art. 3 des Gesetzes vom 22.09.1966 über die Amtshaftung (LGBl. 1966 Nr. 24).

³⁵ BuA 2008, 13 f.

IV. Hintergründe des Haftungspotenzials

Von diesen Reformschwerpunkten interessiert im vorliegenden Zusammenhang lediglich der letzte Punkt der Aufzählung. Es mag einigermaßen erstaunen, dass sich der Gesetzgeber bei einem bisher so erfolgreichen Stiftungsrecht dazu veranlasst sah, das Haftungsrisiko sowohl für die private Rechtsberatung als auch für den Staat zu entschärfen. War da in der Vergangenheit etwas besonders schief gelaufen, wenn nun eigens die Legislative zwecks Risikoentschärfung auf den Plan gerufen werden musste? Um diese Frage beantworten zu können, muss ein wenig ausgeholt werden:

Art. 554 PGR des alten Rechts betraute die Registerbehörde mit der Überwachung der Eintragungspflicht, der Verhütung von Stiftungen mit widerrechtlichem oder unsittlichem Zweck und der Vermeidung der Umgehung der Stiftungsaufsicht. Zu diesem Zweck war anlässlich der Errichtung der Stiftung die Stiftungsurkunde bei der Registerbehörde zu hinterlegen. Dabei ging der historische Gesetzgeber selbstredend davon aus, dass sich aufgrund der Stiftungsurkunde beurteilen ließ, ob die Stiftung eintrags- oder aufsichtspflichtig war³⁶. Die der Registerbehörde übermittelten Stiftungsurkunden ließen aber keine solche Beurteilung zu, weil die Adressaten der Zweckbestimmung einer Stiftung von der Kautelarpraxis der Treuhänder in aller Regel in ein Beistatut verlagert wurden, das der Registerbehörde nicht vorgelegt wurde.

Nachdem die Registerbehörde die bei ihr einlangenden Stiftungsurkunden nie zurückwies, sondern zur Hinterlegung annahm, wurde eine Vielzahl von Stiftungen ohne Registereintrag faktisch in Vollzug gesetzt worden, obwohl völlig unklar war, ob sie überhaupt rechtswirksam entstanden waren. Es kam auch zu keiner Unterstellung dieser Stiftungen unter die Stiftungsaufsicht, ja mehr noch - die öffentliche Stiftungsaufsicht durch die liechtensteinische Regierung bestand Jahrzehnte lang nur nach dem Buchstaben des Gesetzes und war in der Praxis überhaupt gar nicht existent³⁷. Mit diesem „System“ war das stiftungsgesetzliche Gründungs- und Aufsichtsregime faktisch ausgehebelt worden.

Die registerbehördliche Gründungskontrolle versagte selbst bei Statutenbestimmungen, bei denen sich der Zweck einer angeblichen Familienstiftung in der *„Anlage und Verwaltung von beweglichem Vermögen aller Art, dem Halten von Beteiligungen und anderen Rechten sowie der Durchführung der damit zusammenhängenden Geschäfte“* erschöpfte. Eine solche „Zweckbestimmung“ einer vermeintlichen Familienstiftung kam dann in einem mit Klage vom 24.09.2002 eingeleiteten Zivilprozess³⁸ aufs richterliche Prüfpodest. Die Beklagte hatte nämlich eingewendet, die klagende Stiftung sei aufgrund dieser Zweckbestimmung mangels Registereintragung nicht rechtswirksam entstanden und es fehle ihr deshalb die Parteifähigkeit. Die erste Instanz sprach der klagenden Stiftung mangels ausreichend determinierter Zweckbestimmung tatsächlich die Parteifähigkeit ab. Die zweite Instanz wies zwar auf eine „nicht ganz gesetzeskonforme“ Praxis hin, meinte aber, sich bei der Entscheidungsfindung am „Wirtschaftsstandort Liechtenstein und seinem Erfolg“ orientieren zu müssen, zu dem „sicher auch

³⁶ Arg. Art. 554 PGR idaf: „...ist bei Errichtung einer Stiftung die Stiftungsurkunde bzw. eine beglaubigte Abschrift der letztwilligen Verfügung oder des Erbvertrags ...zu hinterlegen, sofern nicht sonst eine Anmeldung zur Eintragung ins Öffentlichkeitsregister erfolgt.“ Dies offensichtlich übersehend FL OGH in LES 2008, 282.

³⁷ Eine Ausnahme bildete lediglich die vom Amt für Volkswirtschaft über die betrieblichen Personalvorsorgestiftungen ausgeübte Stiftungsaufsicht (vgl. *Bösch Harald*, Liechtensteinisches Stiftungsrecht, 291 f).

³⁸ Der maßgebliche Sachverhalt und Verfahrensverlauf ist wiedergegeben in *Jus & News* 2003, 282 ff.

die grosszügig gehandhabte Praxis bei der Zweckbestimmung von Stiftungsvermögen gehöre“. Dem hielt der Fürstliche Oberste Gerichtshof in dritter Instanz mit Beschluss vom 17.07.2003³⁹ immerhin entgegen, dass auch im liechtensteinischen Stiftungsrecht nur die sich aus dem Gesetz ergebende Rechtslage maßgeblich sein könne. Er bestätigte deshalb die erstinstanzliche Entscheidung.

Diese oberstgerichtliche Entscheidung versetzte das liechtensteinische Treuhänder- und Bankenlager in helle Aufruhr, denn damit hing über einer Vielzahl liechtensteinischer Stiftungen das Damoklesschwert der Nichtigkeit. Sie dürfte aber auch der liechtensteinischen Regierung zu denken gegeben haben, denn immerhin handelte es sich bei der liechtensteinischen Registerbehörde um eine weisungsgebundene Regierungsbehörde. Diese hatte durch ihre über Jahrzehnte geübte Praxis des Wegsehens entscheidend zur Malaise beigetragen.

Ein mehrheitlich aus liechtensteinischen Treuhändern und Rechtsanwälten zusammengesetzter Senat des liechtensteinischen Staatsgerichtshofs (StGH) konnte den drohenden stiftungsrechtlichen Supergau in weiterer Folge mit sehr fragwürdiger vertrauensschutzrechtlicher Begründung⁴⁰ zwar noch abwenden⁴¹, trug dem Gesetzgeber aber dennoch auf, dafür Sorge zu tragen, dass diejenigen hinterlegten Stiftungen, die der neuen Rechtsprechung des FL OGH nicht genügen, in angemessener Frist und auf rechtsgenügender Weise saniert werden können⁴². Die liechtensteinische Registerbehörde wiederum war vom Staatsgerichtshof aufgefordert worden, künftig nur noch Hinterlegungen vorzunehmen und Amtsbestätigungen betreffend Stiftungen auszustellen, wenn die entsprechenden Voraussetzungen dafür gegeben sind⁴³.

Nachzutragen bleibt, dass auch die Praxis, die die Registerbehörde im Zusammenhang mit der Beendigung einer Stiftung an den Tag gelegt hatte, im Gesetz keine Deckung fand⁴⁴. Entsprechendes galt mutatis mutandis für die faktisch ohnedies nicht vorhandene öffentliche Regierungsaufsicht. Diese Missstände ließen auch eine grundlegende Überarbeitung der stiftungsrechtlichen Auflösungsbestimmungen angezeigt erscheinen.

Nun standen die in Liechtenstein politisch Verantwortlichen unter Zugzwang und zugleich vor einem Scheideweg: Es galt, entweder die bisherige Praxis dem Gesetz anzupassen oder das Gesetz der bisherigen Praxis. Die politische Entscheidung fiel zugunsten einer Anpassung des Gesetzes an die Praxis aus; dies vor allem deshalb, weil sich andernfalls aufgrund der gesetzlichen Vorgabe des Art. 554 PGR die bisher stets so gehütete Anonymität des Stifters und der Stiftungsbegünstigten nicht mehr weiter hätte aufrecht erhalten lassen. Darüber hinaus wären bei richtiger Anwendung des Gesetzes eine Vielzahl von Stiftungen zur Eintragung ins Öffentlichkeitsregister anzumelden und/oder der öffentlichen Aufsicht zu unterstellen gewesen. Auch das hätte die internationale Nachfrage nach liechtensteinischen Stiftungen alles andere als begünstigt.

³⁹ FL OGH 17.07.2003, 1 Cg 2002.262-55 (unveröffentlicht).

⁴⁰ Entsprechende Kritik bei *Bösch Harald*, Liechtensteinisches Stiftungsrecht, 348 ff.

⁴¹ FL StGH vom 18.11.2003, StGH 2003/65, publiziert in *Jus & News* 2003, 281 ff.

⁴² StGH in *Jus & News* 2003, 301.

⁴³ StGH in *Jus & News* 2003, 301.

⁴⁴ Siehe *Bösch Harald*, Liechtensteinisches Stiftungsrecht, 425 ff.

C. Haftungsrechtlich motivierte Neuerungen

Der Entschärfung des Haftungsrisikos für Staat und Treuhänder dienen gleich mehrere wichtige gesetzliche Neuerungen. Hierzu zählen insbesondere die Einschränkung des Anwendungsbereichs der Eintragungs- und Aufsichtspflicht, das neue System einer Gründungsanzeige, die Neuordnung des Auflösungsrechts sowie die gesetzliche eingeräumte Möglichkeit einer Sanierung fehlerhafter Stiftungszwecke.

I. Einschränkung der Eintragungs- und Aufsichtspflicht

Nach altem Recht konnten nur kirchliche Stiftungen, reine und gemischte Familienstiftungen sowie Stiftungen mit bestimmten oder bestimmbar Genussberechtigten die Rechtspersönlichkeit ohne Registereintragung erlangen⁴⁵. Alle anderen Stiftungstypen waren eintragungspflichtig. Nach neuem Recht sind nur mehr gemeinnützige Stiftungen und jene privatnützigen Stiftungen eintragungspflichtig, die ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreiben⁴⁶. Das führt auf der Basis des Gesetzestextes im Ergebnis zu einer erheblichen Ausweitung des Kreises der nicht eintragungspflichtigen Stiftungen.

Das bisherige Recht stellte den Grundsatz auf, dass alle Stiftungen der öffentlichen Aufsicht durch die Regierung unterstehen, es sei denn es handelte sich um kirchliche Stiftungen, reine und gemischte Familienstiftungen, Stiftungen mit bestimmten oder bestimmbar Genussberechtigten, nur Vermögen verwaltende und dessen Erträge verteilende Stiftungen oder um Beteiligungs- bzw. Holdingstiftungen⁴⁷. Nach neuem Recht unterstehen nurmehr gemeinnützige Stiftungen zwingend der öffentlichen Stiftungsaufsicht⁴⁸. Damit wird der Kreis der von Gesetzes wegen einer Aufsicht unterstellten Stiftungen gegenüber dem bisherigen Recht erheblich weiter gezogen.

Bezüglich des novellierten Anwendungsbereichs der Eintragungs- und Aufsichtspflicht kann somit konstatiert werden, dass dieser in etwa jenem Zustand entspricht, der faktisch nach den vormaligen Verhältnissen bestanden hatte. Diese Verhältnisse waren mit dem alten Recht allerdings nicht in Einklang zu bringen.

Zur Grenzziehung der neu installierten Unterscheidung zwischen privatnützigen und gemeinnützigen Stiftungen⁴⁹ bedurfte es einer gesetzlichen Umschreibung des gemeinnützigen Zwecks. Diese liefert der nun in die allgemeinen Bestimmungen des PGR neu eingefügte Art. 107 Abs 4a. Danach gelten Zwecke dann als gemeinnützig oder wohltätig, wenn dadurch die Allgemeinheit gefördert wird. Das ist insbesondere dann der Fall, wenn die Tätigkeit dem Gemeinwohl auf karitativem, religiösem, humanitärem, wissenschaftlichem, kulturellem, sittlichem, sozialem, sportlichem oder ökologischem Gebiet nützt. Dass durch die Tätigkeit nur ein bestimmter Personenkreis gefördert wird, schadet dem gesetzlichen Gemeinnützigkeitsbegriff des Art. 107 Abs 4a PGR nicht.

⁴⁵ Art. 557 PGR in der Fassung vor LGBl. 2008 Nr. 220.

⁴⁶ Art. 552 § 14 Abs 4 PGR.

⁴⁷ Art. 564 Abs 1 PGR in der Fassung vor LGBl. 2008 Nr. 220.

⁴⁸ Art. 552 § 29 Abs 1 PGR.

⁴⁹ Vgl. hierzu Art. 552 § 2 PGR.

Die Abgrenzung zwischen gemeinnütziger und privatnütziger Stiftung scheint dem Novellengesetzgeber einige Schwierigkeiten bereitet zu haben. Als gemeinnützige Stiftung gilt gemäß Art. 552 § 2 PGR nämlich eine Stiftung, deren Tätigkeit nach der Stiftungserklärung ganz oder überwiegend gemeinnützigen Zwecken zu dienen bestimmt ist, wenn es sich nicht um eine Familienstiftung handelt. Als privatnützige Stiftung definiert das Gesetz eine Stiftung, die nach der Stiftungserklärung ganz oder überwiegend privaten oder eigennützigen Zwecken zu dienen bestimmt ist⁵⁰. Kraft einer alles andere als flüchtig lesbaren gesetzlichen Anordnung soll das Überwiegen des Zwecks nach dem Verhältnis der den privatnützigen Zwecken zu den den gemeinnützigen Zwecken dienenden Leistungen zu beurteilen sein⁵¹. Steht nicht fest, dass die Stiftung in einem bestimmten Zeitpunkt ganz oder überwiegend privatnützigen Zwecken zu dienen bestimmt ist, so ist sie als gemeinnützige Stiftung anzusehen⁵². Die gesetzliche Grenzziehung zwischen privat- und gemeinnützigen Stiftungen knüpft somit an die statutarische Zweckbestimmung der jeweiligen Stiftung an. Maßgeblich soll der Stifterwille und nicht das tatsächliche Verhalten des Stiftungsrats sein⁵³.

Der neuen Unterscheidung in privatnützige und gemeinnützige Zwecke sind die kirchlichen Zwecke als eigene Zweckkategorie zum Opfer gefallen. Diese figurieren nun unter den religiösen Zwecken, die das Gemeinwohl gem. Art. 107 Abs 4a PGR ebenfalls fördern sollen. Nach bisherigem Recht unterstanden die kirchlichen Stiftungen der entsprechenden kircheninternen Aufsicht⁵⁴. Diese kirchliche Aufsicht soll nun auch bei altrechtlichen kirchlichen Stiftungen einer öffentlichen Aufsicht weichen⁵⁵, was nicht nur im Hinblick auf den stiftungsrechtlichen Vertrauensschutz sehr bedenklich erscheint.

Während die gemeinnützigen Stiftungen erst kraft Registereintragung entstehen⁵⁶, erlangen privatnützige Stiftungen, soweit sie kein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreiben, bei Errichtung durch Rechtsgeschäft unter Lebenden bereits durch formgerechte Unterfertigung der Stiftungserklärung die Rechtspersönlichkeit⁵⁷. Das war auch nach bisherigem Recht schon so, der Kreis der entstehungsrechtlich privilegierten Stiftungen war aber ein wesentlich beschränkterer.

II. System der Gründungsanzeige

Völliges Neuland betritt die Reform insofern als die Stiftungsurkunde der privatnützigen Stiftungen nicht mehr beim Grundbuchs- und Öffentlichkeitsregisteramt hinterlegt werden muss. Stattdessen ist jedes Mitglied des Stiftungsrats verpflichtet, innert 30 Tagen ab Errichtung der privatnützigen Stiftungen eine sogenannte Gründungsanzeige beim Grundbuchs- und Öffentlichkeitsregisteramt zu hinterlegen⁵⁸. Diese Gründungsanzeige hat die in Art. 552 § 20 Abs 2 PGR angeführten Angaben zu enthalten und deren Richtigkeit zu bestätigen⁵⁹. Dazu gehört u.a. die Bestätigung, dass die Bezeichnung der

⁵⁰ Art. 552 § 2 Abs 3 Satz 1 PGR.

⁵¹ Art. 552 § 2 Abs 3 Satz 2 PGR.

⁵² Art. 552 § 2 Abs 3 Satz 3 PGR.

⁵³ BuA 2008, 49 f.

⁵⁴ Vgl. *Bösch Harald*, Liechtensteinisches Stiftungsrecht, 279 ff.

⁵⁵ Art. 552 § 29 iVm PGR iVm Art. 1 Abs 4 der Übergangsbestimmungen.

⁵⁶ Art. 552 § 14 Abs 4 PGR.

⁵⁷ Art. 552 § 14 Abs 1 PGR.

⁵⁸ Art. 552 § 20 Abs 1 PGR.

⁵⁹ Art. 552 § 20 Abs 1 PGR.

konkreten oder nach objektiven Merkmalen individualisierbaren Begünstigten oder des Begünstigtenkreises durch den Stifter erfolgt ist, sofern sich dies nicht aus dem angezeigten Stiftungszweck ergibt. Zu bestätigen ist auch, dass die Stiftung nicht ganz oder überwiegend gemeinnützigen Zwecken zu dienen bestimmt ist.

Mit diesem System der Gründungsanzeige konnte man sich jenes Dilemmas entledigen, das nach bisherigem Recht der vollständigen Wahrung der Anonymität im Zuge der Errichtungsphase einer Stiftung so bedrohlich im Wege stand. Die Errichtungskontrolle obliegt nach neuem Recht nicht mehr einer öffentlichen Behörde, sondern sie liegt in die Händen von Privaten mit einer besonderen Berufsqualifikation⁶⁰. Diese Maßnahme könnte sich für Liechtenstein hinkünftig noch als sehr wertvoll erweisen, wenn es darum geht, einem zwischenstaatlichen Informationsaustausch auf steuerrechtlicher Ebene hinderlich zu sein. Die schuldhafte Unterlassung der Anzeige oder falsche Angaben werden immerhin verwaltungsstrafrechtlich geahndet⁶¹. Das Grundbuch- und Öffentlichkeitsregisteramt kann in seiner Eigenschaft als neue Stiftungsaufsichtsbehörde die Richtigkeit der hinterlegten Gründungsanzeige oder hinterlegter Änderungsanzeigen zwar überprüfen, doch handelt es dabei gemäß dem Gesetzeswortlaut⁶² lediglich um ein Recht, nicht aber um eine Pflicht.

Die nach altem Recht vorgesehene Regierungsaufsicht über die gewöhnliche Stiftung war faktisch nicht existent. Das neue Recht unterstellt nun die gemeinnützigen Stiftungen der Aufsicht durch das Grundbuch- und Öffentlichkeitsregisteramt⁶³. Aufsichtsrechtlich gebotene Umwandlungsmaßnahmen wie etwa eine allfällige Zweckänderung der Stiftung sind aber nicht von diesem Amt selbst durchzuführen, sondern es muss sich diesbezüglich an den Richter wenden⁶⁴.

III. Auflösungsrecht

Nachdem die Registerbehörde nach altem Recht auch über die Auflösung von Stiftungen entsprechende Amtsbestätigungen ausstellte, ohne vorher den Aufhebungssachverhalt überprüft zu haben, resultierte auch aus diesem Verhalten entsprechendes Haftungspotenzial. Die komplett neu gefassten Bestimmungen über die Auflösung und Beendigung einer Stiftung sind bereits weitgehend mit Gesetz vom 13.12.2006⁶⁵ verabschiedet worden und am 21.02.2007 in Kraft getreten. Sie sind durch die Stiftungsrechtsreform beinahe unverändert übernommen und mittels der §§ 39 bis 40 in das neue Gesetz integriert worden. Gesetzliche Auflösungsgründe im Sinne dieser Bestimmungen bilden die Konkursöffnung über das Vermögen der Stiftung, ein rechtskräftiger Konkursabweisungsbeschluss wegen mangelnder Deckung der Kosten des Konkursverfahrens, ein gerichtlicher Auflösungsbeschluss sowie ein rechtsgültiger Auflösungsbeschluss durch den Stiftungsrat. Dieser hat einen solchen Beschluss zu fassen, sobald ihm

- ein zulässiger Widerruf des Stifters zugegangen ist
- der Stiftungszweck erreicht oder nicht mehr erreichbar ist

⁶⁰ Vgl. Art. 552 § 20 Abs 1 letzter Satz PGR.

⁶¹ Siehe hierzu im Einzelnen die Strafbestimmungen gem. Art. 3 der Übergangsbestimmungen.

⁶² Art. 552 § 21 Abs 1 PGR.

⁶³ Art. 552 § 29 Abs 1 u. 2 PGR.

⁶⁴ Vgl. Art. 552 §§ 33 u. 34 PGR.

⁶⁵ LGBl. 2007 Nr. 38.

- die in der Stiftungsurkunde vorgesehene Dauer abgelaufen ist
- andere in der Stiftungsurkunde dafür genannte Gründe gegeben sind.

Über die erfolgte Beendigung stellt das Grundbuch- und Öffentlichkeitsregisteramt bei aufsichtspflichtigen Stiftungen eine Löschungsbestätigung und bei privatnützigen Stiftungen eine Amtsbestätigung aus⁶⁶.

IV. Sanierungsmöglichkeit für fehlerhafter Stiftungszwecke

Die Übergangsvorschriften sehen vor, dass vor dem 31.12.2003 errichtete Stiftungen, deren Errichtungsgeschäft nicht den neuen gesetzlichen Zweckerfordernissen⁶⁷ entsprechen, bis zum 31.12.2009 den gesetzmäßigen Zustand herzustellen haben⁶⁸. Die damit gesetzlich eröffnete Sanierungsmöglichkeit steht im Zusammenhang mit der bereits erörterten oberstgerichtlichen Entscheidung vom 17.07.2003, in der ein gewisser Mindeststandard einer Zweckbestimmung für unverzichtbar erklärt wurde.

D. Weitere wichtige stiftungsrechtliche Veränderungen

I. Stand alone Act

Ein wesentlicher systematischer Fortschritt gegenüber dem alten Recht stellt die Abkoppelung des Stiftungsrechts vom bisher subsidiär zur Anwendung gelangenden Treuunternehmensrecht⁶⁹ dar. Die ergänzende Anwendung des Treuunternehmensgesetzes (TrUG) auf die Stiftung hatte den Vorteil, dass damit ein Lückenfüllungspotenzial für die in mancherlei Hinsicht recht rudimentär ausgefallene stiftungsgesetzliche Regelung vorhanden war. Ihr Nachteil bestand darin, dass der Normanwender stets zwei Gesetzestexte parallel lesen musste und selbst nach dem Studium beider Normschichten des Öfteren im Unklaren blieb, ob und inwieweit bestimmte Normen des TrUG nun ergänzend auf eine stiftungsgesetzliche Fallkonstellation zur Anwendung gelangen sollen oder nicht.

Die neue Regelung schafft einen sogen. „stand alone act“, der das Stiftungsrecht gänzlich vom TrUG abnabelt. Dadurch konnte die neue Regelung erheblich an Rechtsklarheit und Rechtssicherheit gewinnen. Leider hat es der Gesetzgeber aber verabsäumt, die stiftungsrechtlichen Normen ausreichend zu komplettieren. So fehlen beispielsweise zeitgemäße Bestimmungen über die Vermögensverwaltung⁷⁰ oder über die in der Praxis sehr wichtige Frage, wie sich Aufwendungen und Kosten der Stiftungen in ihrer Ertrags- und Vermögensrechnung niederschlagen. Auch bezüglich der Destinatärsstellung ist die neue Regelung in mehrfacher Hinsicht lückenhaft.

⁶⁶ Art. 552 § 40 Abs 3 PGR.

⁶⁷ Art. 552 § 16 Abs 1 Z 4 PGR.

⁶⁸ Art. 2 Abs 1 der Übergangsvorschriften.

⁶⁹ Rechtsgrundlage für die subsidiäre Anwendung des TrUG war die Verweisungsanordnung des Art. 552 Abs 4 PGR.

⁷⁰ Art. 552 § 25 Abs 1 PGR stellt lediglich auf eine dem Zweck der Stiftung entsprechende Verwaltung nach den „Grundsätzen einer guten Geschäftsführung“ ab.

II. Stifterrechte

Die Praxis der Strohmanngründung einer Stiftung kann auch nach neuem Recht beibehalten werden. Weil die in den Statuten der Stiftung vorbehaltenen Gestaltungsrechte rechtlich dem fiduziarischen Gründer, im Regelfall also dem liechtensteinischen Berufstreuhandunternehmen, zuzuordnen waren und diese Zuordnung vor allem eine juristische Entfremdung der Stiftung von ihrem wirtschaftlichen Stifter nach sich zog⁷¹, bediente sich das neue Recht eines Kunstgriffs. Dieser besteht darin, dass bei der Errichtung einer Stiftung durch einen indirekten Stellvertreter der Geschäftsherr (Machtgeber) als Stifter gilt⁷². Soweit sich ein solcher fiduziarischer Stifter in der Stiftungsurkunde Gestaltungsrechte vorbehält, so treten deren Rechtswirkungen nun kraft Gesetzes unmittelbar beim (wirtschaftlichen) Stifter ein⁷³.

Wer die alte Rechtslage⁷⁴ gesetzeskonform zu interpretieren wusste, dem war klar, dass sich ein freies Widerrufs- oder Zweckänderungsrecht nur der Stifter selbst vorbehalten konnte. Das neue Recht beseitigt nun alle diesbezüglich vor allem in Treuhänderkreisen bisher vorhandenen Zweifel und qualifiziert die Rechte des Stifters zum Widerruf oder zur Änderung der Stiftungsdokumente in § 30 Abs 1 als Rechte, die nicht abgetreten oder vererbt werden können. Eine juristische Person kann sich diese Rechte nicht vorbehalten⁷⁵, da sie sonst über die natürliche Lebenszeit des wirtschaftlichen Stifters hinaus perpetuiert werden könnten.

III. Foundation Governance

Die bereits nach altem Recht bestehende Befreiung der Familienstiftungen von der öffentlichen Aufsicht beruhte - in Anlehnung an das schweizerische Rezeptionsvorbild - auf dem intimen innerfamiliären Charakter der Familienstiftung, der die Öffentlichkeit nicht zu interessieren brauche⁷⁶. Das Fehlen einer ständigen Rechtsaufsicht sollte durch eine entsprechend großzügige Inanspruchnahme des Gerichts kompensiert werden⁷⁷. Eine solche Anrufung des Gerichts setzt jedoch zwangsläufig voraus, dass die Stiftungsbeteiligten einer Familienstiftung über die Belange ihrer Stiftung ausreichend informiert sind. Diese aus dem Normzweck resultierende Schlussfolgerung wurde für das liechtensteinische Recht freilich lange Zeit nicht gezogen. Stattdessen behalf sich die Gerichtspraxis⁷⁸ bei der Beurteilung von Inhalt und Reichweite des Informationsanspruchs eines Destinatärs einer aufsichtsbefreiten Stiftung in erster Linie mit dem Rückgriff auf eine Auskunftsbestimmung des Treuunternehmensrechts (§ 68 TrUG)⁷⁹.

⁷¹ Dazu ausführlich *Bösch Harald*, Liechtensteinisches Stiftungsrecht, 742 ff.

⁷² Vgl. Art. 552 § 4 Abs 1 PGR.

⁷³ Art. 552 § 30 Abs 3 PGR.

⁷⁴ Vgl. Art. 566 iVm Art. 559 Abs 4 PGR idaf; dazu weiterführend *Bösch Harald*, Liechtensteinisches Stiftungsrecht, 616 ff.

⁷⁵ Art. 552 § 30 Abs 2 PGR.

⁷⁶ Vgl. *Bösch Harald*, Liechtensteinisches Stiftungsrecht, 371 und 156 f.

⁷⁷ Das ergibt sich aus den einschlägigen Materialien zum ZGB. Entsprechende Nachweise bei *BK-Riemer*, Stiftungen, ST N 115; siehe ferner auch *Bösch Harald*, Liechtensteinisches Stiftungsrecht, 371.

⁷⁸ Aus der umfangreichen, teilweise inkonsistenten Rechtsprechung siehe etwa FL OGH 29.06.1996, 3 C 452/92-39, S. 36 f; FL OGH 05.06.2003, LES 2004, 67 ff; FL OGH 23.07.2004, LES 2005, 392 ff; FL OGH 04.05.2005, LES 2006, 191 ff; FL OGH 07.02.2008, LES 2008, 272 ff.

⁷⁹ Zum Problem einer allzu bedenkenlosen ergänzenden Anwendung des § 68 TrUG auf unbeaufsichtigte Stiftungen siehe *Bösch Harald*, Liechtensteinisches Stiftungsrecht, 384 ff.

Auf § 68 TrUG beriefen sich insbesondere auf Auskunft und Rechnungslegung belangte Stiftungen gerne, weil sein Wortlaut eine privatautonome Disposition der Auskunftspflicht durch abweichende Bestimmungen der Treuhandurkunde zulässt. Das lag vor allem im Interesse der wirtschaftlichen Stifter, die die Familienstiftung in der Praxis zumeist in ihrem eigenen Interesse beherrschen und sich zu ihren Lebzeiten nur sehr ungern von neugierigen Stiftungsdestinatären in die Karten blicken lassen wollen. Faktisch wurde die Kontrolle einer Familienstiftung zu Lebzeiten des wirtschaftlichen Stifters von diesem selbst ausgeübt. Das ließ sich mit der ratio der gesetzlichen Sonderstellung der Familienstiftung nicht wirklich in Einklang bringen, zumal die gesetzliche Regelung auf keine Familienstiftung zugeschnitten war, die nur nach den jeweiligen Interessen und Bedürfnissen ihres Stifters ticken sollte.

Das neue Recht beseitigt diese kontrollrechtlichen Dissonanzen und lässt es zu, dass sämtliche Informationsansprüche allfälliger Drittbegünstigter vollkommen ausgeschaltet werden können. Dies ist dann der Fall, wenn sich der Stifter in der Stiftungserklärung das Widerrufsrecht vorbehalten hat und selbst Letztbegünstigter ist⁸⁰. Mit dieser Optionsmöglichkeit zugunsten des Stifters hat der Novellengesetzgeber den faktischen Stiftungstypus der „Stiftung für den Stifter“, dem in der liechtensteinischen Praxis eine überragende Bedeutung zukommt, erstmals im Gesetz einzementiert. Mit dem Ableben ihres wirtschaftlichen Stifters erhält eine solche „Stiftung für den Stifter“ zwangsläufig eine andere Funktion. Dementsprechend leben damit automatisch die gesetzlichen Informations- und Auskunftsrechte der Begünstigten auf.

Der Informationsanspruch der Begünstigten kann nach neuem Recht freilich auch noch auf andere Art und Weise erheblich beschnitten werden, nämlich dann, wenn der Stifter ein Kontrollorgan für die Stiftung eingerichtet hat. In einem solchen Fall ist der Begünstigte nur berechtigt, Auskunft über Zweck und Organisation der Stiftung sowie über eigene Rechte gegenüber der Stiftung zu verlangen und deren Richtigkeit durch die Einsichtnahme in die Stiftungsurkunde, die Stiftungszusatzurkunde und die Reglemente zu überprüfen⁸¹. Eine eigene Einsicht des Destinatärs in die Kontounterlagen der Stiftung ist in einem solchen Fall somit nicht vorgesehen. Als Kontrollorgan können eine Revisionsstelle, fachlich kompetente natürliche Personen oder der Stifter selbst fungieren⁸², wobei das Kontrollorgan in jedem Fall von der Stiftung unabhängig sein muss⁸³. Das Kontrollorgan hat jährlich einmal zu überprüfen, ob das Stiftungsvermögen seinen Zwecken gemäß verwaltet und verwendet wird und dem Stiftungsrat über sein Prüfungsergebnis zu berichten⁸⁴.

Ob ein derartiges Kontrollorgan tatsächlich als adäquater Ersatz für die Eigenkontrolle durch die Stiftungsdestinatäre taugt⁸⁵, wird entscheidend von der Fachkompetenz seiner Mitglieder abhängen. Diese müssten nicht nur über sehr gediegene Kenntnisse der

⁸⁰ Art. 552 § 10 Abs 1 PGR.

⁸¹ Art. 552 § 11 Abs 1 PGR.

⁸² Art. 552 § 11 Abs Abs 2 PGR.

⁸³ Art. 552 § 11 Abs Abs 3 PGR.

⁸⁴ Vgl. Art. 552 § 11 Abs 4 PGR.

⁸⁵ Für das bisherige Recht dies selbst in Ansehung einer Revisionsstelle eindeutig ablehnend FL OGH 04.11.2004, LES 2005, 417; kritisch auch *Bösch Harald*, Liechtensteinisches Stiftungsrecht, 409 f; hinsichtlich der ausreichenden einschlägigen fachlichen Qualifikation einer Revisionsstelle ebenfalls zweifelnd (für das neue Recht) *Zwiefelhofer Thomas*, Die Kontroll- und Überwachungsorgane einer Stiftung, 134 in: Das neue liechtensteinische Stiftungsrecht (Hrsg.: Hochschule Liechtenstein, Institut für Finanzdienstleistungen, 2008).

Feinheiten des Stiftungsrechts verfügen, sondern, um bei der Kontrolle der zweckgemäßen Verwendung des Stiftungsvermögens und seiner Erträge auch Fälle des Ermessensmissbrauchs prüfen zu können, auch bestens mit den Bedürfnissen der Zweckadressaten der Stiftung vertraut sein.

Eine Übergangsbestimmung des neuen Gesetzes sieht vor, dass selbst bei altrechtlichen Stiftungen nach dem Tod des Stifters nachträglich vom Stiftungsrat eine Revisionsstelle ins Leben gerufen werden kann⁸⁶. Sofern damit - was beabsichtigt sein dürfte - die Kontrollrechte der Destinatäre nachträglich beschnitten werden können, erscheint das stiftungsrechtlich jedenfalls dann äußerst bedenklich, wenn sich für diese Maßnahme im Stifterwillen keine Deckung finden lässt. Anders als nach alter Rechtslage, bei der das streitige Verfahren zur Anwendung gelangte, hat ein Destinatär einer privatnützigen Stiftung nach neuem Recht ein allfälliges Informationsrecht im außerstreitigen Verfahrensweg geltend zu machen⁸⁷.

Die novellierten Bestimmungen über die Informationsrechte der Begünstigten privatnütziger Stiftungen leiden daran, dass das Gesetz den Stiftungsorganen keinerlei Rechtspflicht auferlegt, die Begünstigten von ihrer Mitgliedschaft zum Destinatärkreis zu informieren. Implizit setzt die Geltendmachung jedweder gesetzlichen Informationsansprüche eines Stiftungsdestinatärs freilich voraus, dass dieser über seine Begünstigtenstellung und deren genauen Inhalt vorab in Kenntnis gesetzt werden muss⁸⁸. Solange diese elementare Vorgabe noch nicht durch die Rechtsprechung gesichert ist, dürfte vieles, was nach den Buchstaben der neuen Bestimmungen informationsrechtlich sein soll, mit der Realität nur schwer vereinbar sein.

Gemeinnützige Stiftungen müssen nach neuem Recht zwingend über eine Revisionsstelle verfügen⁸⁹. Destinatäre von der Stiftungsaufsicht unterstellten Stiftungen verfügen über keine Informationsrechte⁹⁰. Damit dürfte das in Anlehnung an das alte Recht weiterhin gesetzlich verankerte Beschwerderecht⁹¹ zumindest für die potenziellen Zweckadressaten einer gemeinnützigen Stiftung entscheidend an praktischem Wert verlieren.

E. Änderung des liechtensteinischen IPRG

Nach liechtensteinischem internationalem Privatrecht ist die Rechtsnachfolge von Todes wegen nach dem Personalstatut des Erblassers im Zeitpunkt seines Todes zu beurteilen (sogen. Erbstatut)⁹². Ist der Erblasser zum Todeszeitpunkt beispielsweise deutscher Staatsangehöriger, dann hat ein liechtensteinisches Gericht erbrechtliche Fragen wie etwa jene betreffend das Pflichtteilsrecht nach deutschem Erbrecht zu beurteilen. Nur in bestimmten Ausnahmefällen lässt das liechtensteinische IPRG im Erbrecht eine Rechtswahl zu⁹³.

⁸⁶ Vgl. Art. 1 Abs 4 der Übergangsbestimmungen.

⁸⁷ Art. 552 § 9 Abs 4 PGR.

⁸⁸ *Bösch Harald*, Liechtensteinisches Stiftungsrecht, 384 sowie 548 ff.

⁸⁹ Dazu im Einzelnen Art. 552 § 27 PGR.

⁹⁰ Art. 552 § 12 PGR.

⁹¹ Vgl. Art. 564 Abs 4 PGR idaf einerseits und Art. 552 § 29 Abs 4 PGR andererseits.

⁹² Art. 29 Abs 1 liecht. IPRG.

⁹³ Art. 29 Abs 3 u. 4 liecht. IPRG; dazu weiterführend *Marxer Florian*, Das internationale Erbrecht Liechtensteins (2002) 17 ff.

Die liechtensteinischen Gerichte haben das ausländische Erbstatut bisher immer respektiert und umfassend angewendet⁹⁴. Das hatte etwa zur Folge, dass auch die Frage der Verjährung einer Pflichtteilsforderung nach ausländischem Recht beurteilt wurde⁹⁵. Das französische Recht lässt Pflichtteilsansprüche erst nach 30 Jahren verjähren. Dies wurde einer liechtensteinischen Stiftung, der ein französischer Erblasser unter Verletzung der französischen Pflichtteilsvorschriften unentgeltliche Zuwendungen gemacht hatte, zum Verhängnis. Im Gerichtsverfahren, das seine Tochter in Liechtenstein gegen sie eingeleitet hatte, machte die Stiftung geltend, diese lange Verjährungsfrist verstoße gegen den liechtensteinischen *ordre public* (sic!), wobei zur Klarstellung hinzugefügt werden muss, dass im konkreten Fall zwischen Stiftungserrichtung und Tod des Erblassers nicht mehr als 7 Jahre verstrichen waren. Mit diesem Einwand hatte die beklagte Stiftung vor allen liechtensteinischen Gerichtsinstanzen keinen Erfolg. Der Fall rief aber liechtensteinische Treuhänderkreise auf den Plan und dürfte letztlich eine entscheidende Rolle dafür gespielt haben, dass die Stiftungsrechtsreform auch eine Adaption des liechtensteinischen Erbstatuts mit sich brachte. Dem § 29 IPGR wurde ein Absatz 5 beigegeben⁹⁶, der folgenden Wortlaut hat:

„Ob der verkürzte Noterbe Rechte gegenüber Dritten erheben kann, die vom Erblasser zu Lebzeiten Vermögen erhalten haben, ist nach dem Recht des Staates zu beurteilen, dem die Rechtsnachfolge von Todes wegen unterliegt. Die Erhebung solcher Rechte ist überdies nur zulässig, wenn dies auch nach dem für den Erwerbsvorgang massgeblichen Recht zulässig ist“.

Schutzadressat dieser Neuerung sind in erster Linie liechtensteinische Vermögensträger, die von ausländischen Erblassern schenkungsanrechnungspflichtiges Kapital zugewendet erhalten. Satz 2 des § 29 Abs 5 IPRG soll vornehmlich dem Ziel dienen, die nach ausländischen Erbrechten bestehenden Fristen für die Geltendmachung von Pflichtteilsergänzungsansprüchen gegen liechtensteinische Vermögensträger wie insbesondere Stiftungen zu verkürzen⁹⁷. Mit dem für den Erwerbsvorgang maßgeblichen Recht wollte man dem ausländischen Noterben die recht kurze zweijährige Verjährungsfrist des liechtensteinischen Rechts⁹⁸ als zusätzliche Hürde in den Weg stellen. Zur Rechtfertigung dieser Maßnahme wird in den Gesetzesmaterialien ein behaupteter Gleichklang bemüht, den es zwischen Pflichtteilsergänzung und dem Kollisionsrecht des liechtensteinischen Gläubigeranfechtungsrechts⁹⁹, das nebenbei bemerkt völlig antiquiert ist, herzustellen gelte¹⁰⁰. Zur Korrektur dieser „ungerechtfertigten Ungleichbehandlung“¹⁰¹ schlug die Regierung eine Ergänzung des § 29 IPRG um den in Rede stehenden Absatz 5 vor.

Dieser Rechtfertigungsversuch der Regierung ist einigermaßen kurios, denn auch das liechtensteinische internationale Privatrecht ist vom Grundsatz der stärksten Bezie-

⁹⁴ Siehe hierzu beispielsweise FL OGH 07.03.2002, LES 2003, 100 ff; FL OGH 04.05.2006, LES 2007, 221 ff; FL OGH 09.02.2006, LES 2006, 468 ff.

⁹⁵ FL OGH 09.02.2006, LES 2006, 470; *Bösch Harald*, Auskunfts- und Rechnungslegungsanspruch des Pflichtteilsberechtigten gegenüber einer liechtensteinischen Stiftung, LJZ 2003, 58.

⁹⁶ Gesetz vom 26.06.2008, LGBl. 2008 Nr. 221.

⁹⁷ In dieser Richtung unmissverständlich BuA 2008, 141.

⁹⁸ Vgl. § 785 Abs 3 liecht. ABGB.

⁹⁹ Art. 75 liecht. Rechtssicherungsordnung, LGBl. 1923 Nr. 23.

¹⁰⁰ BuA 2008, 140.

¹⁰¹ So BuA 2008, 140.

hung geprägt und mit dem Erbstatut des § 29 Abs 1 IPGR kommt eigentlich klar genug zum Ausdruck, dass auch Fragen des Pflichtteilsrechts nach dem Recht jenes Staates zu beurteilen sind, dessen Staatsangehörigkeit der Erblasser zu seinem Todeszeitpunkt hatte. Zum erbrechtlichen Pflichtteilsrecht zählt aber zweifellos auch die Klärung der Frage, wie lebzeitige Schenkungen des Erblassers anrechnungsmäßig zu behandeln sind. Aber um sachliche kollisionsrechtliche Interessensabwägung ging es dem liechtensteinischen Stiftungsgesetzgeber ja auch nicht wirklich. Gefragt war vielmehr ein weiteres Verkaufsargument zur Hebung der „Attraktivität“ der Stiftung für ausländische Stifter. Wer mit einer Stiftung beabsichtigt, seine gesetzlichen Erben um deren Pflichtteil zu bringen, für den ist eine Stiftung, die sich auf die neue IPRG-Bestimmung berufen kann, naturgemäß wesentlich attraktiver.

Im Grunde genommen ist § 29 Abs 5 IPRG eine Einladung des liechtensteinischen Gesetzgebers an ausländische Erblasser, ihr nationales Pflichtteilsrecht mittels Verkürzung der Schenkungsanrechnungsfristen zu umgehen. Das erinnert stark an jenen Ausspruch, den ein deutscher Jurist bereits im Zusammenhang mit der Erlassung des liechtensteinischen PGR des Jahres 1926 getätigt hatte: „So oft ich dieses Gesetz gelesen habe, habe ich das Gefühl gehabt, als stehe ein freundlicher Wirt vor seinem Hause und rufe: „Liebe Kapitalisten, bittet lasset Euch hier nieder“ und fragt man nach der Rechtsnorm: „Wie es ihr wollt, wie es Euch gefällt“¹⁰².

Auf der Strecke bleiben die Interessen der ausländischen Pflichtteilsberechtigten, für die es in Liechtenstein hinkünftig einige böse Überraschungen geben könnte. Recht intakte Chancen zur Überwindung der neuen Fristverkürzungshürde dürften aber immerhin noch jene Pflichtteilsberechtigten haben, die bei der Anspruchsgeltendmachung den Beweis erbringen können, dass der Stifter bis zu seinem Tod das Vermögen der Stiftung zu seinen eigenen Gunsten beherrschen konnte. In diesem Fall kann nämlich im Sinne der wohl auch für das liechtensteinische Erbrecht maßgeblichen¹⁰³ Vermögensopfertheorie¹⁰⁴ argumentiert werden, dass die Schenkung vom Erblasser bis zu seinem Tod noch nicht gemacht ist und deshalb bis dahin auch nicht der Beginn der Verjährungsfrist in Gang gesetzt werden kann¹⁰⁵.

F. Fazit und Ausblick

Mit der Stiftungsrechtsreform 2008 hat der Gesetzgeber den in der liechtensteinischen Kautelarpraxis überragenden faktischen Typus der Stiftung für den Stifter nachhaltig gestärkt. Die liechtensteinische Stiftung bleibt bei entsprechender statutarischer Ausgestaltung weiterhin von ihrem Stifter zu dessen eigenem wirtschaftlichen Nutzen beherrschbar. Auf diese Weise kann der Stifter jederzeit die Stiftung widerrufen und ihren Zweck frei ändern.

¹⁰² F. Schlegelberger, zitiert nach Frick Rony, Die Aktienarten nach liechtensteinischem Aktienrecht, Diss. Bern (Schaan 1977), 23.

¹⁰³ Siehe hierzu immerhin das obiter dictum des FL OGH in LES 2003, 106; dazu Bösch Harald, Auskunft- und Rechnungslegungsanspruch des Pflichtteilsberechtigten gegenüber einer liechtensteinischen Stiftung, LJZ 2003, 59 f.

¹⁰⁴ Die Vermögensopfertheorie entspricht im österreichischen Schenkungsanrechnungsrecht, das dem liechtensteinischen als Rezeptionsvorbild diente, zwischenzeitlich der herrschenden Ansicht (vgl. öst. OGH in 10 Ob 45/07a mwN).

¹⁰⁵ Siehe Bösch Harald, LJZ 2003, 60.

Die bisher für Entstehung und Aufsichtsunterstellung einer liechtensteinischen Stiftung maßgebliche gesetzliche Typenbildung wurde zugunsten einer Unterteilung in privatnützige und gemeinnützige aufgegeben. Die stiftungsrechtliche Errichtungskontrolle ist durch das neue Recht gewissermaßen „privatisiert“ worden. Beide Maßnahmen führten zu einer Anpassung des Gesetzes an eine bisher gesetzeswidrige Praxis. Insofern kommt die Stiftungsrechtsreform und ihre Umsetzung auch einer Kapitulationserklärung des Rechtsstaats gegenüber den Interessen des Finanzplatzes gleich.

Für die gemeinnützigen Stiftungen nach neuem Recht ist nun jene Aufsicht installiert worden, die bei den gewöhnlichen Stiftungen über Jahrzehnte faktisch nicht vorhanden war. Das neue Recht ist zwar übersichtlicher geworden und systematisch sowie inhaltlich wesentlich besser strukturiert als das alte Recht, doch lässt es für eine ausgewogene Stiftungskodifikation zu viele Fragen offen, für die ein konkreter Regelungsbedarf bestünde. Es müssen auch erhebliche Zweifel angemeldet werden, ob eine privatrechtliche foundation governance, bei der die Stiftung dermaßen von ihren Zweckadressaten abgeschirmt werden kann, wie dies nach neuem Recht möglich ist, wirklich funktionstüchtig sein kann.

Aus rechtsvergleichender Sicht wird das neue liechtensteinische privatnützige Stiftungsrecht wegen seiner weiterhin besonders starken Intransparenz wohl kaum Impulse für Stiftungsgesetzgeber anderer Länder setzen können - Steueroasengesetzgeber sind von dieser Prognose natürlich ausgenommen.

Rechtspolitisch stand der liechtensteinische Gesetzgeber bei der Reform vor einem großen Dilemma. Einerseits galt es, im Wettbewerb mit anderen Steueroasen die Attraktivität der Stiftung für die ausländische Kundschaft zu erhöhen, andererseits hatte die Vergangenheit gezeigt, wie missbrauchsanfällig gerade die liechtensteinische Stiftung war. Ein gesunder Mittelweg war im Grunde genommen nicht beschreitbar, denn ohne ihre anonyme Aura hätte die liechtensteinische Stiftung ganz entscheidend an Attraktivität für ihre Zielklientel verloren. Die Anonymität wiederum verführt ausländische Stifter nur allzu leicht dazu, sich rechtlicher Verpflichtungen zu entledigen, die ihnen die Gesetze ihres Heimatstaats auferlegen. Denn wer nicht Gefahr läuft entdeckt zu werden, ist bekanntlich viel eher bereit rechtlich verpönte Risiken einzugehen.

Mit der Stiftungsrechtsreform wollte Liechtenstein am Markt eigentlich in die Offensive gehen. Der Zeitpunkt schien günstig. Durch den Steuerskandal, dessen enormes Echo in aller Welt nicht vorhersehbar war, änderten sich die Verhältnisse ab dem 14. Februar 2008 freilich grundlegend. Die schwere globale Wirtschaftskrise tat ein Übriges und brachte die großen Hochsteuerländer wieder näher zusammen.

Der Kleinstaat war vollkommen in die Defensive geraten, zumal durch den Steuerskandal einer breiten Öffentlichkeit bekannt geworden war, in welchem Ausmaß die liechtensteinische Stiftung vor allem zur Steuerhinterziehung missbraucht wird. Dadurch wurde das öffentliche Image der liechtensteinischen Stiftung schwer beschädigt. Der internationale Druck, unter dem Liechtenstein derzeit vor allem in steuerrechtlicher Hinsicht steht, ist ein sehr großer.

Doch der Kleinstaat ist nicht der einzige, der unter Druck steht, auch die steuerliche Amtshilfepraxis seiner Nachbarstaaten Schweiz und Österreich sowie jene einer Vielzahl weiterer Staaten ist stark unter Beschuss geraten. So kann Liechtenstein weiterhin

auf Verbündete in dieser schwierigen Mission hoffen. In der Neuen Zürcher Zeitung ist unlängst unter dem Titel „Ruhig Blut“ ein Beitrag¹⁰⁶ über das schweizerische Versprechen der Lockerung des Bankgeheimnisses veröffentlicht worden. Darin wurde die Herausforderung der Rückzugsgefechte dahingehend charakterisiert, dass es darum gehe „wenig Verluste einzufahren, möglichst noch etwas Beute zu machen und sich wieder optimal zu positionieren“.

Es ist derzeit noch nicht absehbar, wie Liechtenstein und seine Stiftungen das gegenwärtige Rückzugsgefecht bewältigen werden. Das wird zu einem erheblichen Teil davon abhängen, wie sich auf der Basis von Art. 26 des OECD-Musterabkommens hinsichtlich der bilaterale steuerliche Informationsaustausch abspielen wird. Die weitere Entwicklung kann daher mit Spannung verfolgt werden.

G. Anhang

¹⁰⁶ NZZ, Ausgabe vom 30. April 2009, S. 13.

DIE WÜSTE LEBT
– ANMERKUNGEN ZUR OASENDISKUSSION

Gerd-Michael Neusen,
Senior Manager/Tax/Steuerstrafrecht – Verfahrensrecht,
Ernst & Young AG, Stuttgart

I. Einleitung

Die nachfolgende Darstellung beschränkt sich aufgrund der aktuell in der Diskussion befindlichen Gemengelage auf die Liechtensteinische Familienstiftung. Liegt hier doch aufgrund der möglichen Anonymisierung des Stifters sowie der Begünstigten und aufgrund der vielfältigen Gestaltungsmöglichkeiten der Stein des Anstoßes für die Finanzbehörden der Länder, die ihre eigenen Besteuerungsmöglichkeiten gewahrt und durch intensiven Informationsaustausch gesichert gesehen wollen.

Inhaltlich ist das Liechtensteinische Stiftungsrecht auch nach der Neugestaltung am Prinzip der Zweckoffenheit orientiert (Art. 552 § 1 PGR n.F.). Grundsätzlich kann jeder nach außen gerichtete Stiftungszweck verfolgt werden, solange er nicht gesetzes- oder sittenwidrig ist. Als privatnützig gilt eine Stiftung, die nach der Stiftungserklärung ganz oder überwiegend privaten oder eigennützigen Zwecken dient (Art. 552, § 2 Abs. 3 n.F.). Als Untergruppe der privatnützigen Stiftung nennt das PGR die reine und 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 n.F.). Damit ist klargestellt, dass die Unterstützung Angehöriger immer privatnützig ist, obwohl sie im Einzelfall Charakteristika der Gemeinnützigkeit aufweisen kann (Art. 107 Abs. 1 PGR, n.F.).

Die Besteuerung der Liechtensteinischen Stiftungen ist von der Revision des liechtensteinischen Stiftungsrechts letztendlich nicht betroffen. Hinsichtlich der Besteuerung in Deutschland erscheinen zwei Aspekte betrachtenstwert: Zum einen die Frage der schenkungsteuerlichen Behandlung im Hinblick auf Errichtung bzw. Vermögensübergang, zum anderen, wie die laufenden Erträge der Stiftung aus deutscher Sicht zu besteuern sind.

II. Schenkungssteuerliche Einordnung der Errichtung und Vermögensübertragung

Bei der Übertragung des Vermögens auf eine liechtensteinische Stiftung ist zu beachten, dass eine Schenkungsteuerpflicht entstehen kann. Entscheidendes Kriterium ist, ob die Stiftung nach den getroffenen Vereinbarungen und Regelungen (Satzung und Beistatute) über das ihr vom Stifter übertragene Vermögen tatsächlich und rechtlich frei verfügen kann. Verbleiben die Verfügungsrechte über das Vermögen vollumfänglich beim Stifter, fließt das Vermögen der Stiftung nicht zu. Im Verhältnis zum Stifter nimmt die Stiftung im letztgenannten Fall lediglich die Funktion eines treuhänderisch verwalteten Bankkontos ein, so dass Schenkungsteuer nicht anfällt, was auch für eine etwaige spätere Zustiftung gilt.

Der Bundesfinanzhof hat in seinem Urteil vom 28.06.2007¹⁰⁷ die schenkungsteuerliche Behandlung bei Stiftungserrichtung geklärt und für die geschilderte Sachlage den Anfall von Schenkungsteuer verneint.

Ist keine Vermögensübertragung auf die Stiftung erfolgt, hat sich also der Stifter die „Kontrolle“ vorbehalten, endet gleichwohl diese Situation typischerweise mit dem Tode

¹⁰⁷ DStRE 2007, 1170

des Stifters, so dass das in die Stiftung übertragene Vermögen auf diese ohne Zugriffsmöglichkeit des Erblassers bzw. der Erben übergeht. Diese Zuwendung ist als Schenkung auf den Todesfall nach § 3 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG anzusehen (Übertragung von Vermögen auf ausländische Stiftungen nach Steuerklasse 3 gem. § 15 Satz 2 Satz 1 ErbStG).

Anders stellt sich die Situation dar, wenn das Vermögen ohne Zugriffsmöglichkeit des Stifters endgültig auf die Stiftung übertragen wurde: In diesem Fall liegt in der Vermögensübertragung ein schenkungsteuerpflichtiger Vorgang.

III. Besteuerung der laufenden Erträge der Stiftung

Ertragsteuerlich ist zu unterscheiden, ob die Stiftung selbst oder der Stifter bzw. die Begünstigten das Einkommen erzielen. Hat die Stiftung das Einkommen erzielt, so unterliegt dieser Vorgang der Körperschaftsteuer, da die Stiftung eigenständiges Körperschaftsteuersubjekt ist. Dies gilt auch für liechtensteinische Stiftungen, soweit sie unter dem Gesichtspunkt des Typenvergleiches einem deutschen Körperschaftsteuerlichen Gebilde entsprechen. Da die liechtensteinische Stiftung jedoch in Deutschland keiner Besteuerung unterliegt mangels inländischen Sitzes oder einer Geschäftsleitung in Deutschland und dementsprechend keine unbeschränkte deutsche Körperschaftsteuerpflicht besteht, werden die durch die Stiftung erzielten Erträge gleichsam unter einem „Schutzschirm“ erzielt.

1. Bedeutung des § 15 AStG

Ergibt der Typenvergleich, dass das Stiftungsgebilde einem deutschen Körperschaftsteuersubjekt nicht vergleichbar ist, erfolgt die Zurechnung der laufenden Erträge ohnehin direkt beim Stifter. Aber auch bei einem positiven Vergleich kann die Zurechnung auf den unbeschränkt in Deutschland Steuerpflichtigen erfolgen. Die Schutzschirm-Funktion wird nämlich durch § 15 des deutschen Außensteuergesetzes durchbrochen. Dieser Vorschrift zufolge wird das Einkommen ausländischer Familienstiftungen dem unbeschränkt steuerpflichtigen Stifter oder den Begünstigten unmittelbar zugerechnet. Dabei erfolgt die Zurechnung unabhängig davon, ob der Zurechnungsempfänger von der Stiftung überhaupt Zuwendungen erhalten hat. Nach dem deutschen AStG erfolgt somit ein Durchgriff durch die Stiftung auf den Stifter und seine Familie dann, wenn die genannten Personen zu mehr als der Hälfte bezugs- und / oder anfallsberechtigt sind. Allgemein gegründete Stiftungen fallen dabei ebenso unter diese Vorschrift, wenn der inländische Stifter, seine Gesellschafter, Vorstandsmitglieder, leitende Angestellte und deren Angehörige zu mehr als der Hälfte bezugs- oder anfallsberechtigt sind (§ 15 Abs. 3 AStG). Die ausländische Stiftung wird dabei rechtlich als selbständiges, aber als inländisch beherrschtes Unternehmen behandelt. Auf diese Weise soll verhindert werden, dass durch die Zwischenschaltung der Stiftung das Vermögen der deutschen Besteuerung entzogen wird. Aufgrund der Zurechnung werden das Einkommen und das Vermögen der ausländischen Stiftung wie das Einkommen der betroffenen inländischen Personen behandelt. Etwaige ausländische Körperschaftsteuer, welche nachweislich entrichtet wurde, kann auf Antrag des Steuerpflichtigen im Inland auf die Einkommensteuer angerechnet werden.

a) Zurechnungssubjekt

Begrifflich sind zunächst die Beteiligten zu differenzieren: Nach dem Wortlaut des § 15 Abs. 1 AStG erfolgt vorrangig eine Zurechnung auf den Stifter. Ist diese aus tatsächlichen oder rechtlichen Gründen nicht möglich, ist zu prüfen, wer die – subsidär – heranzuziehenden „Bezugsberechtigten“ bzw. „Anfallsberechtigten“ sind.

Die Bezugsberechtigten müssen sich aus der Satzung oder den Beistatuten ergeben. Streitig ist jedoch, ob „Berechtigung“ einen abgesicherten Rechtsanspruch voraussetzt oder ob eine Rechtsposition genügt, die Leistungen der Stiftung erwarten lässt. Ein diesbezüglicher Anwendungserlass der Finanzverwaltung stellt klar, dass nach Auffassung des Fiskus die Bezugsberechtigung keinen Rechtsanspruch auf gegenwärtige oder zukünftige Vermögensvorteile aus der Stiftung voraussetzt. Ausreichend soll vielmehr sein, dass die Person nach der Satzung der Stiftung Gegenwart oder Zukunft Vermögensvorteile aus der Stiftung tatsächlich erhält oder erhalten wird bzw. nach der Satzung damit rechnen kann. Nach dieser Auffassung ist auch ohne formalen Rechtsanspruch eine Bezugsberechtigung konstituiert. Keine Bezugsberechtigten sind auch nach Auffassung der Finanzverwaltung sog. „Zufallsdestinatäre“, weil sie keine Möglichkeit haben, auf die Stiftung oder die Vergabe der Zuwendung einzuwirken und sich somit keine Aussage über den zukünftigen Ablauf vornehmen lässt.

Die Gegenauffassung¹⁰⁸ versteht den Begriff „Berechtigung“ allein zivilrechtlich und legt somit zur Anwendbarkeit der Zurechnung einen rechtlich durchsetzbaren Anspruch oder eine Anwartschaft zugrunde. Person, Art und Höhe der Zuwendung müssten danach in der Satzung bzw. in den Beistatuten genau bestimmt sein, ohne dass die Stiftungsorgane noch eine Auswahlmöglichkeit besitzen.

„Anfallsberechtig“ sind Personen, die keine laufenden Einkünfte aus der Stiftung erhalten, sondern im Fall der Auflösung der Familienstiftung rechtlich verlangen oder tatsächlich bewirken können, dass ein Teil oder das Gesamtvermögen auf sie übergeht. Auch hier sind die Positionen umstritten. Nach Auffassung des BFH¹⁰⁹ ist insoweit nicht an die zivilrechtliche Terminologie anzuknüpfen und mithin auch kein „anfallsberechtigter“ Rechtsanspruch, also keine satzungsbezogene Rechtsposition erforderlich; der (erwartbare) Vermögensübergang reicht aus.

b) Europarechtswidrigkeit des § 15 AStG

Die automatische steuerliche Zurechnung des § 15 AStG a.F. war ausweislich der Gesetzesbegründung¹¹⁰ ausdrücklich auf die Vermeidung der Steuerflucht zugeschnitten. Es ergaben sich jedoch eine Reihe von Problemlagen, die letztendlich zu der Frage führten, ob § 15 AStG a.F. mit dem Europäischen Gemeinschaftsrecht vereinbar sein könnte. Probleme ergaben sich insbesondere unter folgenden Gesichtspunkten:

aa) Mögliche Rechtfertigung

Die automatische Zurechnung der Erträge sollte auch dann erfolgen, wenn der Stifter zum Zeitpunkt der Stiftung selbst gar nicht in Deutschland steuerpflichtig war. Ent-

¹⁰⁸ *Wassermeyer*, Flick/Wassermeyer/Baumhoff, § 15 AStG, Rn. 34.1.

¹⁰⁹ Urteil des 2. Senats vom 25.4.2001 – BFH/NV 2001, 1457.

¹¹⁰ AStG BT-Drs. VI -2883, Rn. 3 und 12

sprechend wurden von § 15 AStG auch bezugs- oder anfallsberechtigte Personen erfasst, die weder an der Gründung der Familienstiftung noch am Kapitaltransfer beteiligt waren, sondern lediglich eine Begünstigtenstellung einnahmen. Die pauschale Unterstellung, die Einschaltung der ausländischen Stiftung erfolge regelmäßig unter dem Gesichtspunkt der Steuerumgehung, ging weitgehend an der Rechtswirklichkeit vorbei. Entsprechend hatte sich der EuGH verschiedentlich mit den Vorschriften auseinandergesetzt, die die Einschaltung ausländischer Stiftungen zum Gegenstand hatten. Aus den EuGH-Entscheidungen lassen sich Kriterien ableiten, wie entsprechende einschränkende Vorschriften beschaffen sein müssten.

Selbstredend sollten auch nach Auffassung des EuGH Konstruktionen, die – der Grundidee des § 42 AO zum Gestaltungsmissbrauch entsprechend – allein das Ziel der Steuerumgehung verfolgten, zu verhindern sein. In der Entscheidung „Lankhorst/Hohorst“¹¹¹ hat der EuGH klargestellt, dass eine gesetzliche Vorgabe „speziell bezwecken muss rein künstliche Konstruktionen, die darauf ausgerichtet sind, der Anwendung des deutschen Steuerrechts zu entgehen“ steuerlich zu sanktionieren. Sie darf also nicht „flächendeckend“ zu steuerlichen Nachteilen führen.

In der wegweisenden Entscheidung „Hughes de Lasteyrie du Saillant“¹¹² hat der EuGH dem Pauschalverdacht und dem Sanktionsautomatismus eine Absage erteilt. Vielmehr müssten immer mögliche mildere Maßnahmen geprüft werden, bevor letztendlich massive Sanktionen gesetzlich verankert werden könnten.¹¹³ Zudem seien Amtshilfemöglichkeiten zu prüfen und zu nutzen, um automatisierte Regelungen des Steuergesetzes zu vermeiden.¹¹⁴

Kapitalverkehrs- und Niederlassungsfreiheit dürfen nur dann eingeschränkt werden, wenn nach den Maßstäben des EuGH für das betroffene Land „Rechtfertigungsgründe“ bestehen. Neben den genannten Kriterien kann die sog. „Kohärenz“ des Steuersystems angeführt werden. Voraussetzung für die Anerkennung der Kohärenz als Rechtfertigungsgrund ist, dass bei ein und demselben Steuerpflichtigen ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem entsprechenden Steuervorteil und dem Ausgleich dieses Steuervorteils durch eine steuerliche Belastung im Rahmen eines einheitlichen Steuervorganges vorgenommen wird. § 15 AStG a.F. erfüllte dieses Kriterium jedoch nicht, da ein solcher unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Zurechnung des Stiftungseinkommens bei den Begünstigten und der Besteuerung der Familienstiftung in einem anderen Mitgliedsstaat nicht vorliegt. Hier werden verschiedene Steuerpflichtige auf der Grundlage verschiedenartiger Steuern belastet.

Der Rechtfertigungsgrund der „Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle“ müsste die Frage klären, inwieweit § 15 AStG a.F. die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrollen zu sichern bzw. zu verbessern vermag. Da die §§ 16 und 17 AStG spezielle Kontrollvorschriften enthalten, deren Regelungsinhalt die erhöhte Mitwirkungs- bzw. Auskunftspflicht der nach § 15 AStG Steuerpflichtigen umfasst, verbleibt die Möglichkeit die Inanspruchnahme der Amtshilferichtlinien, wie anhand der Entscheidung Schumacker dargestellt wurde.

¹¹¹ C-324/00.

¹¹² C-9/02.

¹¹³ „Centros“ C-212/97.

¹¹⁴ „Schumacker“ C-279/93.

Auch der Rechtfertigungsgrund der „kompensatorischen Abgaben“ kann eine Ungleichbehandlung der ausländischen gegenüber der inländischen Familienstiftung nicht rechtfertigen. Grund könnte nämlich allein der Steuervorteil im Sitzstaat der Stiftung sein. Die geringere steuerliche Belastung der Familienstiftung in Liechtenstein stellt jedoch keine Rechtfertigung dafür dar, den Stifter bzw. die Bezugs- und Anfallsberechtigten als Ausgleich durch die Zurechnung über § 15 AStG ungünstiger zu behandeln.

bb) Reaktionen auf das Vertragsverletzungsverfahren

Dementsprechend wurde im Juli 2007 durch die EU-Kommission förmlich das Vertragsverletzungsverfahren gegen Deutschland mit der Maßgabe eingeleitet, § 15 AStG zu ändern, da diese Vorschrift mit den Grundsätzen des freien Kapital- und Personenverkehrs gem. Art. 56 und 18 EG-Vertrag nicht vereinbar sei.

Dieser Vorgabe entsprechend hat das BMF mit Schreiben vom 14.05.2008¹¹⁵ eine Änderung des § 15 AStG vorgeschlagen und insoweit bereits auf die zu diesem Zeitpunkt vorliegenden Entwürfe zur Ergänzung des § 15 AStG hingewiesen. Danach sollten die neu einzufügenden Abs. 6 und 7 auf alle offenen Fälle anzuwenden sein. Nachfolgend werden die Einzelheiten dargestellt, wobei darauf hinzuweisen ist, dass die Finanzverwaltung in dem vorbezeichneten Schreiben auf den Nachweis der unwiderruflichen Übertragung des Stiftungsvermögens auf die Stiftung unter dem Gesichtspunkt des neuen Abs. 6 beharrte. Der Gesetzestext selbst enthält jedoch nicht die Festlegung, dass das Stiftungsvermögen unwiderruflich übertragen sein muss.

Die „europarechtliche Rettungsklausel“ des Abs. 6 in der Fassung des JStG 2009 stellt den Versuch des deutschen Gesetzgebers dar, die Zurechnungsbesteuerung für Familienstiftungen europarechtskonform auszugestalten und den Vorwurf der europarechtswidrigen Behandlung ausländischer Familienstiftungen zu entkräften.

Die Zurechnungsvorschrift des § 15 Abs. 1 AStG ist dann nicht anwendbar, wenn die Familienstiftung ihren Sitz in der EU oder dem EWR-Raum hat und wenn das Stiftungsvermögen rechtlich und tatsächlich den in den Abs. 2 und 3 genannten Personen entzogen **und** Amtshilfe oder tatsächliche Auskünfte durch den Sitzstaat entsprechend der Richtlinie 77/799/EWG erteilt werden, die erforderlich sind, um die Besteuerung durchzuführen.

Damit soll die ausnahmslose Zurechnung des Einkommens der Stiftung für eine Würdigung im Einzelfall geöffnet werden. Diese soll ermöglichen, dass Stifter bzw. Bezugs- oder Anfallsberechtigte der Zurechnung der Einkünfte entgehen können. Allerdings ist dafür der Nachweis erforderlich, dass ihnen die Verfügungsmacht über das Stiftungsvermögen rechtlich und auch tatsächlich entzogen ist. Hier wird der Gedanke des oben zitierten BFH-Urteils vom 28.06.2007 zur Schenkungssteuer aufgenommen.

¹¹⁵ DStR 2008, 1094.

cc) Bewertung der Rechtsänderung

Offen bleibt die – nach der oben zitierten Auffassung der Finanzverwaltung – maßgebliche Frage, ob die Vermögensübertragung unwiderruflich sein muss und ob nachträglich bei bereits bestehenden ausländischen Familienstiftungen die Verfügungsmacht ausgeschlossen werden kann. Wäre dies nämlich nicht der Fall, wären bei einer derartigen Sachkonstellation Stifter und Anfalls- sowie Bezugsberechtigte nicht von Abs. 6 begünstigt. Dementsprechend bestehen auch zukünftig erhebliche Bedenken gegen die Europarechtskonformität des Art. 15 AStG n.F. auf die wegweisenden Ausführungen von Hey in IStR 2009, 181 ff. sei hingewiesen.

Hey argumentiert bezüglich des Abs. 6 dahingehend, dass auch bei fehlendem Amtshilfe- oder Auskunftsverkehr nicht jedweder steuerlicher Nachteil zu akzeptieren sei. Insbesondere sei nicht von vorneherein ausschließen, dass der Steuerpflichtige die erforderlichen Nachweise auf andere Weise erbringen könne. Die Einfügung der „Auskunftserteilung nach Amtshilfegrundsätzen“ bzw. „entsprechend der Richtlinie 77/799/EWG“ stellt den unmittelbaren Zusammenhang zur Steueroasendiskussion dar.

Zurückkommend auf den Gesichtspunkt der Rechtfertigungsgründe innerhalb des EU-Rechtes, hier der Gewährleistung der Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle, gewinnt in Bezug auf Abs. VI eine Entscheidung des EuGH aus dem Jahre 2007¹¹⁶ Bedeutung. Danach kann eine Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit dann gerechtfertigt sein, wenn ohne Amtshilfe die Besteuerungsgrundlagen nicht zutreffend festzustellen sind. Die in diesem Zusammenhang ergangene Stellungnahme Deutschlands¹¹⁷ bezieht sich darauf, dass der Fiskus auch dann, wenn der Steuerpflichtige über Nachweise verfüge, diese in ihrem Gehalt überprüfbar bleiben müssten, was nur bei Mithilfe der Behörden des entsprechenden Drittstaates gewährleistet sei.

Die ergangene Entscheidung betraf das Verhältnis Schwedens zur Schweiz. Fraglich ist, ob dieser Grundsatz auf Liechtenstein übertragbar sein könnte. Zum einen ist Liechtenstein als EWR-Mitglied kein „Drittstaat“. Die EWR-Freiheiten entsprechen den Freiheiten im EG-Vertrag betreffend Kapitalverkehrs- und Niederlassungsfreiheit. Zudem dürfe – so die verbreitete Kritik – die Existenz einer Amtshilferichtlinie oder Auskunfts-klausel nicht Voraussetzung einer Inanspruchnahme des Steuerpflichtigen durch eine Ausnahmenvorschrift wie § 15 AStG sein. Weise der Steuerpflichtige nämlich alle steuerrelevanten Tatsachen nach, bestehe kein weitergehendes Kontrollbedürfnis. Dies wird argumentativ aus den §§ 88, 90 AO hergeleitet, die nur dann eine zusätzliche Überprüfung erforderlich erscheinen lassen, wenn Zweifel an den Angaben des Steuerpflichtigen bestehen.

Zudem bliebe § 15 AStG gegenüber einem Staat wie Liechtenstein immer anwendbar, unabhängig von der tatsächlichen Stiftungsgestaltung, solange keine Amtshilferichtlinie für Liechtenstein besteht bzw. eine große Auskunfts-klausel im Rahmen eines Doppelbesteuerungsabkommens eine entsprechende Auskunftsverpflichtung festlegt.

Aber auch hinsichtlich des Informationsgehaltes werden Bedenken geäußert: Der Informationsaustausch innerhalb der EU-Mitgliedsstaaten beschränkt sich in derartigen

¹¹⁶ Rechtssache „A“ C-101/05.

¹¹⁷ Zitiert in IStR 2008, 66 (70).

Fällen auf die sog. besteuereungsrelevanten Informationen. Erteilt deshalb der Staat Liechtenstein die Auskunft, dass die Stiftungsgestaltung im Typenvergleich einer entsprechenden deutschen Einrichtung entspricht und bestätigt, dass die liechtensteinische Stiftung alleinige Inhaberin des Stiftungsvermögens ist, ist nicht ersichtlich, welche darüber hinausgehenden Informationen für die Zwecke der Ertragsbesteuerung relevant sein sollten. Insbesondere ist nicht erkennbar, dass die Frage, wer Stifter oder Begünstigter ist, unter diesen Voraussetzungen noch von Belang wäre.

dd) Bedeutung von § 15 Abs. 7 AStG

Der ebenfalls mit dem JStG 2009 neu eingeführte Abs. 7 steht in keinem Zusammenhang mit der Rechtsprechung des EuGH oder mit der gesetzgeberischen Absicht, § 15 AStG europarechtskonform zu gestalten. Vielmehr sollten damit Unstimmigkeiten in der Literatur bezüglich der Ermittlung der Stiftungseinkünfte klargestellt werden.

Abs. 7 Satz 1 stellt klar, dass für die Ermittlung des Einkommens, das dem Stifter oder dem Begünstigten zuzurechnen ist, die Grundsätze des deutschen Steuerrechts gelten. Hinsichtlich der Differenzierung zwischen den Begrifflichkeiten Einkünfte – Einkommen sei an dieser Stelle auf Wassermeyer¹¹⁸ verwiesen, der die Einkünfte aus der Sicht der ausländischen Stiftung zu ermitteln gedenkt. Allgemein kritisiert wird die Bestimmung des Satzes 2, demzufolge negative Beträge nicht zuzurechnen sind. Kommt es nämlich zu einer Hinzurechnung, weil die Voraussetzungen des § 15 Abs. 6 AStG n.F. nicht dargestellt werden können, besteht die Benachteiligung des Auslandssachverhaltes nicht nur in der Besteuerung von Stifter und Begünstigten, sondern auch in der Beschränkung der Zurechnung auf positive Beträge. Verluste werden lediglich auf der Ebene der Stiftung zum Verlustvor- bzw. -rücktrag zugelassen. Abs. 7 Satz 3 und dessen Bezugnahme auf § 10 d EStG lässt nämlich die Einschränkungen dieser Verfahrensweise nicht entfallen (vgl. Hey, a.a.O.). Es besteht ein Liquiditätsnachteil gegenüber der sofortigen Verrechenbarkeit der Verluste mit positiven Einkünften des Zurechnungsverpflichteten. Demzufolge kommt Hey zu dem Ergebnis, dass die Einschränkung der Verlustberücksichtigung eine Benachteiligung im Ausland ansässiger Familienstiftungen darstellt und aus dem Grunde europarechtlich auf Bedenken stößt. Ebenso werden die Nachteile in der zeitlich unbegrenzten Rückwirkung gesehen. Wassermeyer und Hey sehen in dieser echten Rückwirkung eine Norm, die verfassungsrechtlichen Maßgaben nicht entspricht und halten sie bereits aus diesem Grunde für nicht anwendbar.

IV. Weitere Maßnahmen zur Sicherstellung des Steuerwegzugs über die Grenze

Hinter der Ausgestaltung des § 15 AStG n.F. steht der fiskalische Grundgedanke, europarechtskompatibel Besteuerungsbelange sicherzustellen. In der Grundidee, sich – grenzenlos – Informationen für die Besteuerung des in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtigen beschaffen zu können, sieht sich das BMF in vielfacher Weise bestätigt: Zum einen konstituiert Art. 26 des OECD-Musterabkommens eine zur Durchführung der Besteuerung erforderliche Informationsgestaltung. Diese soll in der Weise sichergestellt werden, dass der jeweils andere Staat dem Besteuerungsstaat die

¹¹⁸ IStR 2009, 191 ff.

notwendigen Informationen zur Verfügung stellt. Unabhängig von den innerhalb der EU und des EWR-Raumes gültigen Amtshilferichtlinien sehen deshalb zahlreiche DBA's die sog. „große Auskunfts-klausel“ vor. Diese soll nach übereinstimmender Auffassung innerhalb der EU aber auch der USA weltweit durchgesetzt werden. Nicht zuletzt unter der französischen EU-Ratspräsidentschaft wurde diese Zielsetzung aggressiv vertreten.

Nach dem OECD-MA lassen sich im internationalen Auskunftsverkehr in Steuersachen zwei grundsätzliche Auskunfts-konzeptionen unterscheiden:

Die „kleine Auskunfts-klausel“, die den Auskunftsverkehr lediglich zur Durchführung des jeweiligen DBA erlaubt, und die „große Auskunfts-klausel“, die sowohl den Auskunftsverkehr zur Durchführung des Abkommens als auch zur Durchführung des innerstaatlichen Steuerrechts des Vertragsstaates ermöglicht. Wie dargestellt, verfolgt Art. 26 des OECD-MA das Konzept der „großen Auskunfts-klausel“.

Vor diesem Hintergrund verdient ein Gesetzentwurf Beachtung, der jüngst in den parlamentarischen Gesetzgebungsablauf eingebracht wurde. Das Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz¹¹⁹ soll noch vor Ende der Legislaturperiode verabschiedet werden. Die sich darin findende Ermächtigung zum Erlass von Rechtsverordnungen und insbesondere deren Ausgestaltung bedarf allerdings noch der nachfolgenden Diskussion.

Im Verhältnis zu Staaten, die nicht die sog. „große Auskunfts-klausel“ des Art. 26 OECD-MA umgesetzt haben oder die zu dessen Umsetzung bereit sind, sollen dem in Deutschland Steuerpflichtigen zusätzliche Beweis-, Darlegungs- und Informationspflichten aufgebürdet werden, so dass er möglichst von Geschäfts- oder Kontenbeziehungen dorthin Abstand nimmt. Ziel der Gesetzgebung ist, den Steuerbehörden den Zugang zu Bankinformationen und Informationsmöglichkeiten über die Eigentumsverhältnisse an Gesellschaften zu sichern. Der Regierungsentwurf enthält Änderungen im materiellen Steuerrecht, deren Erstanwendung und Konkretisierung mittels Rechtsverordnung durch die Bundesregierung mit Zustimmung des Bundesrates bestimmt werden muss.

Hinsichtlich der Staaten, die die OECD-Standards bislang nicht umsetzen, will die Bundesregierung vor dem Erlass der betreffenden Rechtsverordnungen den Fortgang der Implementierung des OECD-Standards, z.B. im Rahmen der bilateralen Verhandlungen, prüfen und dabei auch Entwicklungen im EWR-Bereich (Zinsrichtlinie / Amtshilferichtlinie) in ihre Meindungsbildung einbeziehen.

Durch den vorliegenden Regierungsentwurf können künftig Geschäftsbeziehungen zu Staaten durch den Erlass von Rechtsverordnungen sanktioniert werden, die im Verhältnis zu Deutschland keine „große“ Auskunfts-klausel vereinbart haben, soweit diese Staaten nicht Auskünfte in einem vergleichbaren Umfang erteilen oder die Bereitschaft zu einer entsprechenden Auskunftserteilung besteht. Die im Gesetzesentwurf gewählte Formulierung lässt jedoch offen, ob bereits die Aufnahme bilateraler Gespräche als entsprechende Bereitschaft eines Staates im Sinne des Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetzes zu werten ist oder ob sich die geforderte Bereitschaft auch in einer tatsächlichen – wenngleich möglicherweise nicht vollumfänglichen – Auskunftsbereitschaft äußern muss.

¹¹⁹ Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung v. 22.4.2009

1. Einzelheiten des Entwurfs

Im Einzelnen betreffen die Maßgaben folgende Komplexe:

a) Die Ermächtigung zur Minderung des Betriebsausgaben- oder Werbungskostenabzugs (Entwurf § 51 Abs. 1 Nr. 1 f aa EStG)

Der Betriebsausgaben- oder Werbungskostenabzug kann durch Rechtsverordnung von der Erfüllung besonderer Mitwirkungs- und Nachweispflichten abhängig gemacht werden. Davon betroffen sollen Fälle sein, in denen ein Sachverhalt zu ermitteln ist, der sich auf Vorgänge außerhalb des Geltungsbereichs des EStG bezieht und dabei ausländische Beteiligte nicht wie bei inländischen Sachverhalten zur Mitwirkung bei der Sachverhaltsermittlung herangezogen werden können. Besondere Mitwirkungs- und Nachweispflichten sollen unter anderem für die Angemessenheitsprüfung der Geschäftsbeziehung zwischen nahe stehenden Personen und die Gewinnabgrenzung zwischen unselbstständigen Unternehmen gelten. Zudem sollen die erhöhten Dokumentations- und Nachweispflichten, die zwischen nahe stehenden Personen gelten, auch auf nicht nahe stehende Personen ausgeweitet werden können. Ferner sollen die Finanzbehörden vom Steuerpflichtigen eine Bevollmächtigung verlangen können, in seinem Namen mögliche Auskunftsansprüche gegenüber ausländischen Banken geltend zu machen.

b) Ermächtigung zur Versagung der Entlastung von Kapitalertragsteuer oder Abzugsteuer für ausländische Gesellschaften (Entwurf § 51 Abs. 1 Nr. 1 f bb EStG)

Die Entlastung von Kapitalertragsteuer oder Abzugsteuer nach § 50 d Abs. 1 und 2 EStG für ausländische Gesellschaften soll die Rechtsverordnung vom Nachweis der Identität der natürlichen Personen, die an der Gesellschaft mit mindestens 10 % beteiligt sind, abhängig gemacht werden können.

c) Ermächtigung zum Ausschluss von Abgeltungssteuer und Teileinkünfteverfahren (Entwurf § 51 Abs. 1 Nr. 1 f cc EStG)

Im Rahmen der Rechtsverordnung soll zudem das Teileinkünfteverfahren ganz oder teilweise ausgeschlossen werden können. Dies soll gelten, soweit die Finanzbehörde nicht bevollmächtigt wird, im Namen des Steuerpflichtigen mögliche Auskunftsansprüche gegenüber den von der Finanzbehörde benannten Kreditinstituten geltend zu machen.

d) Ermächtigung zum Erlass von Rechtsverordnung zum Ausschluss der Steuerbefreiung für Dividenden und Veräußerungsgewinne im Körperschaftsteuerrecht (Entwurf § 33 Abs. 1 Nr. 2 e KStG)

Durch den Gesetzentwurf soll die Bundesregierung ermächtigt werden, mit Zustimmung des Bundesrates, die Steuerbefreiung für Dividenden aus ausländischen Beteiligungen an anderen Körperschaften oder Personenvereinigungen nach § 8 b Abs. 1 Satz 1 KStG von erweiterten Mitwirkungs- und Nachweispflichten abhängig

zu machen. Die Neuregelung soll entsprechend für Steuerbefreiungen von Veräußerungsgewinnen aus ausländischen Unternehmen i.S.d. § 8 b Abs. 1 Satz 1 KStG gelten.

e) Änderung der AO

Die beabsichtigten Änderungen der Abgabenordnung betreffen Erhöhungen der Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen bzw. der Aufbewahrung von Unterlagen. Bestehen seitens der Verwaltung objektiv erkennbare Anhaltspunkte, dass ein Steuerpflichtiger Geschäftsbeziehungen zu einem Finanzinstitut zu einem der betroffenen Staaten hat, soll der Steuerpflichtige nach Aufforderung der Finanzverwaltung die Richtigkeit und Vollständigkeit seiner Angaben eidesstattlich versichern und Kreditinstitute von der Verschwiegenheitspflicht gegenüber der deutschen Finanzbehörde entbinden. Ob der Fiskus davon Gebrauch macht, liegt im Ermessen der Finanzverwaltung. Kommt der Steuerpflichtige seinen Mitwirkungspflichten nicht ausreichend nach, so soll eine widerlegbare Schätzung über die Kapitaleinkünfte im Ausland durch die Finanzbehörde erfolgen. Dabei soll die gesetzliche Vermutung gelten, dass steuerpflichtige Kapitalerträge in den betreffenden Staaten vorhanden oder höher als die erklärten Einkünfte sind.

Für Steuerpflichtige, deren positive Überschusseinkünfte mehr als EUR 500.000 im Kalenderjahr betragen, sollen besondere Vorschriften für die Aufbewahrung von Aufzeichnungen und Unterlagen gelten. Im Rahmen der Prüfung dieses Schwellenwertes findet keine Saldierung mit negativen Einkünften statt. Diese Steuerpflichtigen haben Unterlagen über den Einkünften zugrunde liegenden Einnahmen / Werbungskosten mindestens sechs Jahre aufzubewahren. Ferner sollen Außenprüfungen für die genannten Steuerpflichtigen generell zulässig sein. Die Finanzverwaltung soll auch dann eine Betriebsprüfung anordnen können, wenn der Steuerpflichtige seinen erhöhten Mitwirkungspflichten nach § 90 Abs. 2 Satz 3 AO nicht nachkommt.

Auch hier steckt der Teufel im Detail; nämlich in der Frage, welche Staaten in einer Rechtsverordnung als diejenigen identifiziert werden, die die umfassende Auskunft auf konkrete Nachfragen nicht erteilen und bei denen auch keine „Bereitschaft zu einer entsprechenden Auskunftserteilung besteht“.

Wird Deutschland den Abschluss neuer oder geänderte DBA abwarten und, wenn ja, wie lange? Soll der gesteckte Gesetzesrahmen, z.B. im Verhältnis zur Schweiz, tatsächlich zum Tragen kommen, wenn dort nicht bis zu einem bestimmten Tage die Umsetzung erfolgt ist? Neben politischen Rücksichtnahmen und Verhandlungsschwierigkeiten im Einzelfall bleibt die Frage offen, welche Staaten wann auf einer schwarzen oder grauen Liste enden und – vor allem – welche Veranlagungszeiträume betroffen sein sollen. Haben doch Liechtenstein und die Schweiz bereits verdeutlicht, dass eine Auskunftserteilung „in die Vergangenheit hinein“ nicht mitgetragen werden wird. Dem entspricht der offen diskutierte Amnestiegedanke in diesem Zusammenhang. Die von Finanzminister Steinbrück favorisierte Vorstellung eines automatischen Informationsaustausches im Sinne einer Rasterfahndung wird ohnehin nicht realisierbar sein.

2. Bewertung

Ist ein Staat als nicht kooperationswillig eingestuft, drohen allerdings massive Eingriffe. In meinen Augen fügt sich dieser Gesetzentwurf als „Drohgebärde“ in die Gesamtzielrichtung ein: Deutliche Konsequenzen für den Fall aufzuzeigen, dass es an einer Bereitschaft zur Auskunftserteilung mangelt. Als Vorbild werden hier die mehr oder minder massiven „Gestaltungen“ angesehen, welche die USA durchzusetzen in der Lage war. Berichtete die Frankfurter Rundschau am 20.02.2009 unter der Überschrift „USA zwingen Großbank UBS in Steuerstreit zum Bruch mit Bankgeheimnis“, so hat Liechtenstein ein Steuerinformationsaustauschabkommen (Tax Information Exchange Agreement – TIEA) am 08.12.2008 abgeschlossen, welches für den Fall spezifizierter Anfragen seitens der USA eine Amtshilfeverpflichtung postuliert.

Es wird vorhersehbar sein, dass sich die Verhandlungen Deutschlands mit Liechtenstein im Hinblick auf den Abschluss eines DBA mit großer Auskunftsklausel hinziehen werden, weil sich in Details (Umfang und Zeiträume) zahlreiche Fragen stellen werden. Dennoch ist damit zu rechnen, dass innerhalb der nächsten Jahre eine entsprechende Vereinbarung zustande kommt. Zeit, die es im Vorfeld zu nutzen gilt.