

Gemeinnützige Stiftung in Liechtenstein – ausgewählte Fragestellungen

Guido Meier*

«Wir wollen in Liechtenstein ein Cluster von gemeinnützigen Stiftungen bilden, in dem sich Know-how und Ressourcen ansammeln können.»¹

(Hans Brunhart)

Der Jubilar engagiert sich seit Jahren für gemeinnützige Stiftungen in Liechtenstein und seit deren Gründung auch als Präsident der Vereinigung liechtensteinischer gemeinnütziger Stiftungen (VLGS). Deren Zweck «ist die Förderung und Bekanntmachung des Stiftungsgedankens, insbesondere der Möglichkeiten und Leistungen von gemeinnützigen Stiftungen in Liechtenstein.»²

Ende 2013 waren 1199 gemeinnützige Stiftungen bei der liechtensteinischen Stiftungsaufsichtsbehörde (STIFA) registriert. Die gemeinnützige Stiftung ist mehr als ein Nischenprodukt des liechtensteinischen Gesellschaftswesens, und ihre Anzahl nimmt weiterhin zu (1169 Stiftungen per Ende 2012 gegenüber 1137 per Ende 2011).³ Qualitativ ist die Bedeutung gemeinnützig tätiger liechtensteinischer Stiftungen nur

* Ich danke an dieser Stelle lic. iur. Märten Geiger, Dr. iur. Johanna Niegel und RA Hansjörg Wehrle für ihre wertvolle fachliche Unterstützung zu diesem Beitrag.

1 Interview von Steffen Klatt mit Hans Brunhart, publiziert von Liechtenstein-Innovation am 17.3.2014, abrufbar unter <<http://www.liechtenstein-innovation.li/trend/article/philanthropie-soll-ein-markenzeichen-des-finanzplatzes-sein.html>> (abgefragt am 21. August 2014).

2 Art. 2 der Statuten vom 20. September 2011, abrufbar auf der Website der Vereinigung unter <www.vlgs.li>.

3 Sh. die statistischen Angaben auf der Homepage der STIFA unter <www.stifa.li/zahlen-fakten/> (abgefragt am 21. August 2014).

schwer zu erfassen, allein schon aufgrund ihres globalen Wirkens.⁴ Eines jedoch scheint gewiss: In Zeiten zunehmender Finanzknappheit der öffentlichen Hand wächst die Bedeutung gemeinnütziger Stiftungen – und somit auch des Engagements des Jubilars.

Allgemeine Betrachtungen

Die Tätigkeit als Stiftungsrat einer gemeinnützigen Stiftung ist eine schöne Aufgabe, deren gute Erfüllung aber zugleich hohe Ansprüche an Eigenverantwortung, Professionalität und ethisch-moralische Standards der Stiftungsräte stellt. Dies findet auf mehreren Ebenen seinen Niederschlag, wobei die Interdependenz der Wirkungsebenen in der Tätigkeit des Stiftungsrates sich bei näherer Betrachtung leicht offenbart.

Der Stiftungsrat hat als oberstes Organ der Stiftung das Stiftungsvermögen in Erfüllung und Fortsetzung des Stifterwillens zu verwalten und zu verwenden. In seiner Aufgabenerfüllung kann er zwar begleitet und unterstützt werden durch weitere Organe wie Protektoren, Beiräte, Revisoren und Vermögensverwalter, doch ist und bleibt der Stiftungsrat das leitende Organ mit der obersten Verantwortung gegenüber dem Stifter, seinem Stifterwillen und seinen Intentionen, die im Stiftungszweck und weiteren Stiftungsdokumenten ihren Ausdruck finden. Sodann ist er verantwortlich gegenüber dem Kreis möglicher Begünstigter. Er muss umsichtig, sorgfältig und pflichtgemäss tätig werden.

Stiftungsvermögen ist rechtlich verselbständigt Zweckvermögen, und nicht Vermögen des Stiftungsrates. Er hat es daher nicht nur mit der Sorgfalt zu verwalten oder verwalten zu lassen, die er für eigenes Vermögen aufwendet, sondern nach objektivierten professionellen Sorg-

4 Die VLGS hat eine erste Erhebung des Fördervolumens liechtensteinischer gemeinnütziger Stiftungen durchgeführt. «Die Auswertung zeigt, dass im Jahr 2012 von den 82 an der Umfrage beteiligten gemeinnützigen Stiftungen ein Fördervolumen von CHF 110 Millionen ausgeschüttet wurde. 9 % der Fördergelder wurden in der Region Liechtenstein/Rheintal und 91 % international im Ausland vergeben.» Sh. Medienmitteilung der VLGS zur Mitgliederversammlung 2014, abrufbar unter: <www.vlgs.li/data/docs/download/1306/de/MM-VLGS-Mitgliederversammlung-2014.pdf?Article=19233&Page=&ArticleReturn=653> (abgefragt am 21. August 2014).

faltsstandards mit dem Ziel, die Vermögenssubstanz zu wahren und Ertrag zu generieren, um diese – zur meist längerfristigen – Erfüllung des Stiftungszwecks einsetzen zu können. Art und Weise der Vermögensverwaltung und Vermögensanlage hat sich am Zweck und dessen Zeithorizont auszurichten – es sei denn, der Stifter habe klare spezifische Vorschriften hinterlassen. Und selbst diese sind im langen Verlauf der Zeit und in der Änderung des ökonomischen Umfeldes der Überprüfung zu unterziehen.

Der Ermessensspielraum des Stiftungsrates bei der Umsetzung eines gemeinnützigen Zwecks ist oft weit, je allgemeiner der Zweck geformt ist desto weiter. Wenn der Stifter verstorben ist, steigt der Anspruch an pflichtgemässes, verantwortliches Handeln nochmals, da ein fremder Wille, nämlich derjenige des Stifters, dessen Ziele und Motivation durch den Stiftungsrat weiterzutragen sind, mit denen sich der Stiftungsrat bis zu einem gewissen Grade auch identifizieren muss. Persönliche Integrität und Bescheidenheit sind gefragt, insbesondere bei gemeinnützigen und wohltätigen Zwecken, durch «deren Erfüllung die Allgemeinheit gefördert wird», wie es Art. 107 Abs. 4a PGR vorsieht.

Sich «bei seinen Entscheidungen nicht von sachfremden Interessen leiten zu lassen» als Element der *Business Judgement Rule*, wie sie in Art. 182 Abs. 2 PGR festgehalten wird, gilt wohl für die Verwaltung des Stiftungsvermögens, sie kann aber auch auf dessen Verwendung übertragen werden, ja gar noch in verstärktem Masse. Der Stifterwille und nicht Eitelkeiten und persönliche Vorlieben der jeweiligen Stiftungsräte ist oberste Richtschnur bei der Verwendung des Stiftungsvermögens und dieser ist immer wieder zu erfragen und zu ergründen.

Das menschliche Leben ist voll von Interessenskonflikten und das Abwägen zwischen Eigeninteressen und Fremdinteressen eine der schwierigsten Herausforderungen menschlicher Existenz. Besonders ausgeprägt zeigt sich dies bei der Verwaltung und Führung gemeinnütziger Stiftungen, wo es darum geht, nach eigenem pflichtgemäßem Ermessen unter zu fördernden Projekten oder Begünstigten auszuwählen und diese zu beurteilen, und erhält eine besondere Prägnanz, wenn es im Stiftungsrat darum geht, die eigene Honorierung und die Verwaltungskosten, eigene und fremde, festzulegen.

Der Stiftungsrat einer liechtensteinischen gemeinnützigen Stiftung ist das oberste Organ der Stiftung. Er steht nicht einer Mitgliederversammlung verantwortlich gegenüber und meist auch nicht bestimmten

Begünstigten und konkreten Ausschüttungsberechtigten. Er hat die Pflicht, tätig zu werden und einen fremden Willen auszuführen. Er erfüllt nach Gesetz eine Aufgabe zur Förderung der Allgemeinheit und damit eine Aufgabe im öffentlichen Interesse im weiteren oder engeren Sinne. Insoweit ist die Aufgabe des Stiftungsrates auch eine politische. Dennoch ist die zivilrechtliche gemeinnützige Stiftung eine private Institution mit entsprechender Gestaltungsfreiheit, auf privatrechtlicher Grundlage und aus privatwirtschaftlicher Quelle geschaffen, die die staatliche und gesellschaftliche Aufgabenerfüllung fördert, ergänzt, mit ihrer anderen Prioritätensetzung aber auch hinterfragen kann.

In diesem Spannungsfeld bewegt sich die gemeinnützige Stiftung, welches vom Stiftungsrat verantwortungsbewusst zu handhaben und vom Gesetzgeber umsichtig zu erfassen ist. Der liechtensteinische Gesetzgeber, geleitet von jahrzehntelanger Erfahrung im Stiftungsrecht, hat mit der Stiftungsrechtsrevision im Jahre 2008⁵ eine ausgewogene Lösung und Regelung dieses Spannungsfelds in einem Mischsystem staatlicher Aufsicht und Einflussnahme, gepaart mit privatrechtlichen Instrumenten und Mechanismen geschaffen, die der liechtensteinischen gemeinnützigen Stiftung – trotz Unterstellung unter öffentlich-rechtliche Aufsicht – ihre privatrechtliche Flexibilität und ihren eigenverantwortlichen Gestaltungsspielraum belässt. Im Rahmen der kurz danach erfolgten Revision des Steuergesetzes⁶ hat der Gesetzgeber unter Bezugnahme auf den zivilrechtlichen Gemeinnützigkeitsbegriff von Art. 107 Abs. 4a PGR die gemeinnützige Stiftung steuerrechtlich inhaltlich gleichlaufend definiert,⁷ aber noch weitergehend die steuerliche Privilegierung an die ausschliessliche und unwiderrufliche Verfolgung gemeinnütziger Zwecke gebunden. Mit diesen Massnahmen hat er der liechtensteinischen gemeinnützigen Stiftung die Grundlage für eine bessere und verbreiterte internationale Anerkennung verschafft.

5 LGBL. 2008 Nr. 220.

6 LGBL. 2010 Nr. 340.

7 Sh. dazu auch von Schönfeld, Johannes, Der Gemeinnützigkeitsbegriff im liechtensteinischen Recht, Masterthesis Universität Liechtenstein, Vaduz 2012.

Begriff der Gemeinnützigkeit und Besonderheit der gemischten Stiftungen

Das neue liechtensteinische Stiftungsrecht unterscheidet in Art. 552 § 2 PGR zwischen gemeinnützigen und privatnützigen Stiftungen, die als komplementär anzusehen sind.⁸ Eine gemeinnützige Stiftung dient gemäss ihrer Stiftungserklärung ganz oder überwiegend gemeinnützigen Zwecken. Ein gemeinnütziger Zweck ist nach Art. 107 Abs. 4a PGR zu beurteilen,⁹ der ausführt, dass unter gemeinnützigen oder wohltätigen Zwecken jene zu verstehen seien, durch deren Erfüllung die Allgemeinheit gefördert werde. Eine Förderung der Allgemeinheit liege insbesondere dann vor, wenn die Tätigkeit dem Gemeinwohl auf karitativem, religiösem, humanitärem, wissenschaftlichem, kulturellem, sittlichem, sozialem, sportlichem oder ökologischem Gebiet nütze, auch wenn durch die Tätigkeit nur ein bestimmter Personenkreis gefördert werde. Wenn die Stiftung allerdings nur einen bestimmten Personenkreis fördert, muss ein Zweck verfolgt werden, an dessen Förderung im weitesten Sinne irgendein Interesse der Öffentlichkeit besteht.¹⁰

Im Gegensatz zur gemeinnützigen Stiftung verfolgt eine privatnützige Stiftung gemäss ihrer Stiftungserklärung ganz oder überwiegend private (insbesondere familiäre) oder eigennützige Zwecke.

Nach Art. 552 § 16 Abs. 1 Ziff. 4 PGR obliegt es dem Stifter, den unmittelbar nach aussen gerichteten,¹¹ bestimmt bezeichneten Stiftungs-

8 Vernehmlassungsbericht der Regierung betreffend die Totalrevision des Stiftungsrechts vom 8. Juni 2007, S. 28 (zit.: Vernehmlassungsbericht 2007).

9 Vgl. hierzu Schauer Martin (Hrsg.), Kurzkomentar zum liechtensteinischen Stiftungsrecht, Basel 2009, S. 22 (zit.: Schauer 2009).

10 Als Beispiel kann die Errichtung eines Krankenhauses genannt werden, in dem ausnahmslos Angehörige einer bestimmten Religionsgemeinschaft bzw. in Not geratene Mitarbeiter eines Unternehmens kostenlos behandelt werden. Vgl. Vernehmlassungsbericht der Regierung betreffend die Totalrevision des Stiftungsrechts vom 8. Juni 2007, 22, sowie Schurr Francesco (Hrsg.), Gemeinnützige Stiftung und Stiftungsmanagement, Zürich 2010, S. 73.

11 Das liechtensteinische Recht verbietet eine Selbstzweckstiftung, hat aber auf die Aufnahme einer Ausschüttungsquote verzichtet. (vgl. Hammermann Bernd in Schurr Francesco (Hrsg.), Das neue liechtensteinische Stiftungsrecht – Anwendung, Auslegung und Alternativen, Zürich 2012, S. 34, sowie zur Selbstzweckstiftung Niegel Johanna, Purposeful Trusts and Foundations, (2012) 18 *Trusts & Trustees*, S. 451ff.

zweck sowie die Begünstigten festzulegen.¹² Da das Stiftungsrecht somit auf die Verantwortung des Stifters abstellt, sollte dieser den Primat der jeweiligen Stiftung (entweder gemeinnützig oder privatnützig) in der Stiftungserklärung ausdrücklich bestimmen.¹³ Räumen die Stiftungsdokumente dem Stiftungsrat freies Ermessen ein, ob er überwiegend gemeinnützige oder privatnützige Zwecke verfolgt,¹⁴ so ist die Stiftung gemäss Art 552 § 2 Abs. 3 Satz 3 PGR jedenfalls als gemeinnützig zu betrachten. Auf das tatsächliche Förderverhalten des Stiftungsrates wird hierbei nicht abgestellt.¹⁵

Die Abgrenzung zwischen gemeinnützigen und privatnützigen Stiftungen wird jedoch insofern erschwert, als das liechtensteinische Stiftungsrecht in Art 552 § 2 Abs. 4 Ziff. 2 PGR auch ausdrücklich gemischte Familienstiftungen zulässt. Dies sind Stiftungen, die überwiegend den Zweck einer reinen Familienstiftung verfolgen, ergänzend hierzu aber auch gemeinnützigen oder anderen privatnützigen Zwecken dienen. Da eine Stiftung jedoch nicht zugleich dem Regime für gemeinnützige und privatnützige Stiftungen unterworfen sein kann, bedarf es einer eindeutigen Zuordnung unter die eine oder andere Kategorie, wobei eben entscheidend ist, ob die Stiftung gemäss ihrer Stiftungserklärung ganz oder überwiegend gemeinnützigen Zwecken zu dienen bestimmt ist oder nicht.¹⁶

Beim oben definierten Begriff der gemeinnützigen Stiftung handelt es sich um eine privatrechtliche Begriffsbestimmung der Gemeinnützigkeit. Dies ist eine liechtensteinische Besonderheit, welche in Ländern wie der Schweiz, Frankreich oder Deutschland fehlt.¹⁷ Anstelle eines privatrechtlichen Gemeinnützigkeitsbegriffs wird in diesen Ländern aus-

12 Vgl. Gasser Johannes, Liechtensteinisches Stiftungsrecht – Praxiskommentar, Bern 2013, S. 67 (zit.: Gasser 2013).

13 Vgl. Hochschule Liechtenstein (Hrsg.) «Das neue liechtensteinische Stiftungsrecht», Zürich 2008, 118 (zit.: Hochschule 2008).

14 Dieses Ermessen kann jedoch nur im Rahmen des durch den Stifter vorgegebenen Zwecks ausgeübt werden (vgl. Stellungnahme der Regierung an den Landtag des Fürstentums Liechtenstein zu den anlässlich der ersten Lesung betreffend die Totalrevision des Stiftungsrechts aufgeworfenen Fragen Nr. 85/2008, 20).

15 vgl. hierzu Schauer 2009, S. 23.

16 vgl. hierzu Schauer 2009, S. 22.

17 Jakob Dominique, Die Liechtensteinische Stiftung, Schaan 2009, S. 45 (zit.: Jakob 2009).

schliesslich ein steuerrechtlicher Gemeinnützigkeitsbegriff verwendet, welcher an deutlich engere Kriterien gebunden ist¹⁸ und sich dadurch auszeichnet, dass Gemeinnützigkeit als eine ausschliesslich gemeinnützige Zwecke verfolgende Tätigkeit verstanden wird.

Dieser Auffassung folgend, schlug auch die Steuerverwaltung im Rahmen der Vorarbeiten zum neuen liechtensteinischen Stiftungsrecht vor «nur solche Stiftungen zivilrechtlich als gemeinnützig zu qualifizieren, die ausschliesslich gemeinnützige Zwecke verfolgen».¹⁹

Damit wäre erreicht worden, dass eine privatrechtlich als gemeinnützig qualifizierende Stiftung zugleich auch steuerrechtlich privilegiert und nach Art. 4 Abs. 2 Steuergesetz von der Steuerpflicht ausgenommen werden könnte.

Die Regierung folgte diesem Vorschlag der Steuerverwaltung jedoch nicht, unter Berufung auf unterschiedliche Zielsetzungen im Steuerrecht und im Stiftungsrecht.²⁰ Dieses spezifische Verständnis vom zivilrechtlichen Begriff der Gemeinnützigkeit eröffnet interessante Gestaltungsmöglichkeiten, die in dieser Weise nur eine gemeinnützige liechtensteinische Stiftung realisieren kann.

Zusammenspiel staatlicher und nicht-staatlicher Akteure bei der Aufsicht

Das neue Stiftungsrecht hat hinsichtlich der Aufsicht über gemeinnützige Stiftungen ein neues System geschaffen und mit der staatlichen Stiftungsaufsichtsbehörde (STIFA) auch einen neuen Akteur ins Spiel gebracht.

Die Aufsicht über gemeinnützige Stiftungen in Liechtenstein ist seit dem 1. April 2009 gekennzeichnet von einer – nicht nur für Liechtenstein – neuartigen Mischung aus interner und externer Aufsicht unter Mitwirkung staatlicher und nicht-staatlicher Akteure, namentlich der privatwirtschaftlichen Revisionsstellen, der STIFA sowie des Landgerichts und der Steuerverwaltung. Dabei werden hinsichtlich der öffentli-

18 Vgl. Jakob 2009, S. 45.

19 BuA 13/2008, S. 51.

20 BuA 13/2008, S. 51.

chen Aufsicht zwei Aufsichtssysteme kombiniert, nämlich die laufende Aufsicht durch eine Verwaltungsbehörde mit einer antragsbezogenen Gerichtskontrolle. Dieser Regelung wurde das Potenzial zugesprochen, im internationalen Kontext «Vorbildcharakter»²¹ zu gewinnen, da das Geflecht der verschiedenen involvierten Akteure eine ausgewogene gegenseitige Kontrolle mit sich bringt.

Gemäss neuem Stiftungsrecht haben prinzipiell alle gemeinnützigen Stiftungen eine unabhängige Revisionsstelle zu benennen. Ausnahmen sind bei geringem Vermögen möglich,²² wovon rund 15 Prozent der gemeinnützigen Stiftungen Gebrauch gemacht haben.²³ In diesen Fällen werden die Stiftungen von der STIFA direkt geprüft, bei allen anderen Stiftungen fällt diese Aufgabe der Revisionsstelle zu. Diese wird vom Gericht als Organ der Stiftung bestellt, wobei der Stifter – oder an seiner Stelle der Stiftungsrat – Vorschläge einbringen kann, denen das Gericht angehalten ist zu folgen, sofern die verlangte Unabhängigkeit der Revisionsstelle von der Stiftung gewährleistet scheint.²⁴ Diejenigen Nahebeziehungen, die zur Vermutung eines nicht annehmbaren Naheverhältnisses führen (z. B. enge Verwandtschaftsbeziehungen oder Arbeitsverhältnisse), sind in Art. 551 § 27 Abs. 2 PGR aufgelistet. Keine Vorgaben finden sich interessanterweise darüber, ab welcher Anzahl oder wirtschaftlichen Bedeutung gemeinsam betreuter Mandate eines Berufstreuhanders und einer Revisionsstelle deren Unabhängigkeit fraglich werden könnte.

Bei der jährlichen Prüfung konzentriert sich die Revisionsstelle im Rahmen einer Rechtmässigkeitskontrolle auf die Frage, «ob das Stiftungsvermögen seinen Zwecken gemäss verwaltet und verwendet wird».²⁵ Dabei stützt sich diese auf eine detaillierte Wegleitung der liechtensteinischen Wirtschaftsprüfer-Vereinigung.²⁶

21 Jakob Dominique, Ausgewählte Aspekte des neuen Stiftungsrechts aus rechtsvergleichender und internationaler Perspektive, in: Hochschule 2008, S. 54.

22 Sh. dazu Stiftungsrechtsverordnung (StRV) vom 24. März 2009, LGBL. 2009 Nr. 114, insb. Art. 5 und 6 (zit.: StRV).

23 Sh. Tätigkeitsbericht der STIFA 2013, <<http://www.stifa.li/taetigkeitsberichte-stifa/>> (abgefragt am 21. August 2014).

24 Art. 551 § 27 Abs. 3 in fine PGR.

25 Art. 8 Abs. 1 StRV.

26 Standard zur Revision von gemeinnützigen Stiftungen, genehmigt an der Plenarversammlung der liechtensteinischen Wirtschaftsprüfer-Vereinigung vom 26. April 2010.

Sofern kein Grund zur Beanstandung besteht, genügt eine entsprechende Bestätigung der Revisionsstelle an die STIFA. Nur im Falle von Beanstandungen wird die STIFA selbst aktiv und ermittelt im Dialog mit den betroffenen Stiftungsorganen in einem informellen Abklärungsverfahren die Fakten.

In diesem Zusammenhang ist das Verhältnis von Kosten und Ausschüttungen sowie die Höhe der Stiftungsrats honorare immer wieder Diskussionsgegenstand. Konkrete Vorgaben dazu gibt es nicht – und werden wohl angesichts der Vielzahl von zu berücksichtigenden Faktoren sinnvollerweise auch nie existieren. In der Praxis hat sich gezeigt, dass die STIFA Nachfragen für notwendig erachtet, wenn über mehrere Jahre ohne nachvollziehbare Begründung keine Ausschüttungen getätigt werden oder die Kosten einer gemeinnützigen Stiftung die Ausschüttungen wesentlich und über längere Zeit überschreiten. Hinsichtlich der Kosten für die Vermögensverwaltung orientiert sich die STIFA an den entsprechenden Richtlinien der Finanzmarktaufsicht.²⁷

Sofern der STIFA weiteres Handeln notwendig erscheint, hat sie aufsichtsrechtliche Massnahmen beim Gericht zu beantragen (z. B. Abberufung der Stiftungsorgane, Durchführung von Sonderprüfungen oder Aufhebung von Organbeschlüssen). Die STIFA agiert lediglich im Bereich der präventiven Aufsichtsmittel zur Verhinderung von Fehlleistungen, die repressiven Aufsichtsmittel zur Korrektur von geschehenen Fehlleistungen sind dem Gericht vorbehalten.²⁸ Dabei hat sich die STIFA an den verwaltungsrechtlichen Grundsätzen der Verhältnismässigkeit und der Subsidiarität staatlicher Eingriffe zu orientieren. Daraus folgt auch, dass die Prüfungskompetenz der STIFA auf eine Rechtmässigkeitskontrolle beschränkt ist, eine Zweckmässigkeitskontrolle der Handlungen der Stiftungsorgane ist ihr – wie auch der Revisionsstelle – verwehrt.

Sollten im Rahmen des Aufsichtsverfahrens Bedenken hinsichtlich der Qualität der Arbeit einer Revisionsstelle auftauchen, so kann die STIFA die Finanzmarktaufsicht (FMA) als zuständige Aufsichtsbehörde informieren und allenfalls die Abberufung bei Gericht beantragen. Auch

27 FMA-Richtlinie 2011/1 zur Verbindlicherklärung der Standesrichtlinien des Vereins unabhängiger Vermögensverwalter in Liechtenstein (VuVL) gemäss Art. 14 Abs. 3 des Gesetzes über die Vermögensverwaltung (VVG).

28 Sh. dazu auch Jakob 2009, S. 202 f.

in diesem Falle handelt die STIFA als verweisende Behörde ohne endgültige Entscheidungskompetenz.

Sofern eine gemeinnützige Stiftung von der Möglichkeit der Steuerbefreiung Gebrauch gemacht hat, kommt zusätzlich die Steuerverwaltung als weitere Aufsichtsbehörde ins Spiel. Im Rahmen der jährlichen Berichterstattung über den Weiterbestand der Voraussetzungen zur Steuerbefreiung ist der Steuerverwaltung Rechenschaft zu leisten insbesondere über die gesprochenen und getätigten Zuwendungen sowie die Honorare. Allenfalls wird von der Steuerverwaltung die Steuerbefreiung widerrufen, sollten die Voraussetzungen dafür nicht mehr vorliegen.

Im Jahre des Inkrafttretens des neuen Stiftungsrechts wurde von berufener Seite festgehalten, die «Aufsicht ist damit auch als ‹Qualitäts-Label› eines Stiftungsrechts zu sehen und kann zur Stärkung des Vertrauens in die (vor allem gemeinnützige) liechtensteinische Stiftung beitragen.»²⁹ Angesichts der nunmehr fünfjährigen gelebten Praxis und der immer noch steigenden Anzahl gemeinnütziger Stiftungen scheint dieses Ziel erreichbar zu sein.

Anerkennung und steuerliche Qualifizierung im Ausland

Zivilrechtliche Anerkennung von liechtensteinischen Stiftungen im Ausland

In der Praxis erweist sich die Anerkennung von gemeinnützigen Einrichtungen im Ausland grundsätzlich einfacher, da insbesondere gemeinnützige Stiftungen international bekannt sind. Trotz gemeinsamer Wurzeln und einer vergleichbaren Struktur wird aber dann doch im Einzelfall der jeweilige gemeinnützige Zweck oft nicht in vollem Umfang anerkannt, sodass viele gemeinnützige Organisationen gezwungen sind, über national registrierte «Freunde von ...»-Einrichtungen tätig zu werden.

Gerade wegen ihrer Rechtspersönlichkeit sind Stiftungen nicht von der Haager Trustrechtskonvention³⁰ erfasst. Da somit im Gegensatz zu

29 Jakob 2009, S. 200.

30 Convention of 1 July 1985 on the Law Applicable to Trusts and on their Recognition; <http://www.hcch.net/index_en.php?act=conventions.text&cid=59> (abge-

Trusts internationale Spezialregelungen über die Anerkennung von Stiftungen im Ausland fehlen, richtet sich die Frage der Anerkennung derselben im Ausland nach dem jeweiligen nationalen Kollisionsrecht, das unter Umständen aber nur begrenzt einer Rechtswahl zugänglich ist. Dies zeigt sich in Fällen von sogenannter «Long-Arm Gerichtsbarkeit», in denen ein Gericht trotz eventuell vorhandener Rechtswahl zur Erweiterung seiner Zuständigkeit gegenüber nicht im Gerichtsstand ansässigen Beklagten einfach das eigene materielle Recht zur Anwendung bringt.³¹ Dies aufgrund der dem eigenen Recht günstigen Kollisionsnormen.

In Anerkennungsfragen ist nach nationalem Recht zunächst zu prüfen, ob eine ausländische juristische Person im Inland Rechtspersönlichkeit genießt und zu versuchen, jene Rechtsordnung zu ermitteln, zu der die juristische Person in stärkster Beziehung steht. Die diesbezüglichen Kollisionsnormen des internationalen Gesellschaftsrechts stützen sich für die Frage der Anknüpfung des Personalstatuts entweder auf die liberale Inkorporations- resp. Gründungstheorie oder die protektionistische Sitztheorie.³²

Gemäss der Inkorporationstheorie ist auf eine ausländische juristische Person das Recht jenes Staates anzuwenden, nach dem sie gegründet wurde. Geniesst die ausländische juristische Person im Ausland Rechtsfähigkeit, wird diese auch im Inland anerkannt. Die Sitztheorie knüpft hingegen das Personalstatut einer juristischen Person an den Sitz ihrer tatsächlichen Hauptverwaltung. Befindet sich der Verwaltungshauptsitz einer juristischen Person in einem Staat, der der Sitztheorie folgt, wird die der juristischen Person von der ausländischen Rechtsordnung verliehene Rechtspersönlichkeit folglich nicht anerkannt und es werden die nationalen Vorschriften auf diese nach nationalem Recht nichtige juristische Person angewendet.

fragt am 21. August 2014), vgl. Goldsworth John, *Private Foundations: Law & Practice*, Mulberry House Press, 2011, S. 307.

31 Vgl. M S Parkinson (Society of Trust and Estate Practitioners), *Diploma in International Trust Management: Trust Creation, Law and Practice*, 239 (2008), zitiert aus Niegel Johanna, *Accompanying Private Foundations over a Decade: Reception—Recognition—Harmonization Issues*, (2014) *Trusts & Trustees*, S. 505.

32 Vgl. hierzu Prast Peter, *Anerkennung liechtensteinischer juristischer Personen im Ausland*, in Heiss Helmut (Hrsg.), *Asset Protection: Möglichkeiten und Grenzen am Finanzplatz Liechtenstein*, Zürich 2014, S. 15 ff (zit.: Prast 2014).

Liechtenstein folgt in Anknüpfungsfragen der liberalen Gründungstheorie. Zudem ist Liechtenstein seit dem 1. Mai 1995 Mitglied des EWR und ist dadurch Teil des EU-Binnenmarkts und im Anwendungsbereich der vier Grundfreiheiten, die für die Anerkennungsfrage von grosser Bedeutung sind.

Die uneinheitliche Praxis der Anerkennung juristischer Personen im Ausland geht aus der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes deutlich hervor, die im Jahre 1988 mit der Entscheidung *Daily Mail*³³ begann und die sich dann unter anderem in *Überseering*³⁴ und hinsichtlich gemeinnütziger Stiftungen in *Stauffer*³⁵ und *Persche*³⁶ fortsetzte. Obwohl es dann weitere 13 Jahre dauerte, bis der EuGH 2002 in *Überseering* feststellte, dass die Inanspruchnahme der Niederlassungsfreiheit die Anerkennung von Gesellschaften durch alle Mitgliedstaaten voraussetze, in denen sie sich niederzulassen beabsichtigen und Beschränkungen sich allgemein nur rechtfertigen liessen, wenn sie nicht diskriminierend wirkten, zwingenden Gründen des Allgemeinwohls entsprächen und zur Erreichung des verfolgten Zieles geeignet sowie unerlässlich wären,³⁷ hat sich die Europäische Union der Anerkennungsproblematik

33 EUGH Rs. 81/87 vom 27.9.1988 (*Daily Mail*).

34 EuGH Rs. C-208/00 vom 5.11.2002 (*Überseering*).

35 EuGH Rs. C-386/04 vom 14.09.2006 (*Stauffer*).

36 EuGH Rs. C-318/07 vom 27.1.2009 (*Persche*).

37 Liechtensteinische gemeinnützige sowie privatnützige Stiftungen können sich auf die Kapitalverkehrsfreiheit gemäss Art. 40 EWR-Abkommen berufen und liechtensteinische gemeinnützige Stiftungen, deren Vermögen ausschliesslich aus Bankvermögen besteht, können sich gemäss Prast auch dann auf die Niederlassungsfreiheit gemäss Art. 31 EWR-Abkommen berufen, wenn sie ihr Vermögen entweder selbst oder durch Beauftragung der Bank verwalten. Vgl. Prast 2014, S. 30, sowie Gasser 2013, S. 35.

Am 9. Juli 2014 hat der EFTA-Gerichtshof in den verbundenen Rechtssachen E-3/13 und E-20/13 Fred. Olsen u. a. und Petter Olsen u. a. gegen Norwegen festgestellt, dass sich der von der liechtensteinischen Steuerbehörde als Asset Management Trust registrierte liechtensteinische Ptarmigan Trust auf die Niederlassungsfreiheit gemäss Art. 31 EWR-Abkommen berufen kann, sofern er eine tatsächliche und echte wirtschaftliche Tätigkeit im EWR für eine unbestimmte Zeit und von einer festen Niederlassung ausübe. Zudem hielt der EFTA-Gerichtshof ausdrücklich fest, dass die unterschiedliche Behandlung der Begünstigten in- und ausländischer Vermögensstrukturen durch die norwegischen Steuerbehörden eine klare Beschränkung der Niederlassungsfreiheit darstelle. Des Weiteren können sich die Begünstigten des im Trust befindlichen Kapitalvermögens, die nach norwegischem Recht steuerpflichtig sind, auf die Kapitalverkehrsfreiheit des EWR-Abkommens berufen,

seit dem Jahre 2003 ernsthaft angenommen, indem die Europäische Kommission einen Vorschlag zur Schaffung einer gemeinnützigen Europäischen Stiftung, der *Fundatio Europaea (FE)*, vorlegte. Diese gemeinnützige Europäische Stiftung soll die bestehenden europäischen Rechtsformen im Stiftungsbereich ergänzen und somit grenzüberschreitende Tätigkeiten von Stiftungen, insbesondere auch den Transfer von gemeinnützig gebundenem Geld, vereinfachen.

Anerkennung von gemeinnützigen liechtensteinischen Stiftungen im Ausland aus Optik des Steuerrechts

Die bereits oben geschilderte Partikularität des liechtensteinischen zivilrechtlichen Gemeinnützigkeitsbegriffs führt dazu, dass Länder, welche die privatrechtliche Begriffsbestimmung der Gemeinnützigkeit nicht kennen, sondern vom steuerrechtlichen Gemeinnützigkeitsbegriff geleitet werden, entweder gar nicht oder nur in eingeschränkter Weise bereit sind, die liechtensteinische Stiftung als gemeinnützige Einrichtung zu akzeptieren.

In besonderer Weise gilt dies dann, wenn mit dem Begriff der Gemeinnützigkeit in gleicher Weise auch steuerliche Privilegierungen verknüpft sind. Da steuerliche Privilegierungen einhergehen mit einer Belastung der Allgemeinheit in Form von Steuerausfällen,³⁸ gewähren ausländische Jurisdiktionen regelmässig steuerliche Privilegierungen einer Stiftung nur dann, wenn diese ausschliesslich gemeinnützige Zwecke verfolgt.

wenn festgestellt wird, dass sie keinen entscheidenden Einfluss auf ein unabhängiges Unternehmen in einem anderem EWR-Staat oder eine wirtschaftliche Tätigkeit, die in den Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit fällt, ausgeübt haben. Ob die Niederlassungsfreiheit oder die Kapitalverkehrsfreiheit Anwendung finde, hänge jeweils von den konkreten Umständen des Ausgangsverfahrens ab. Diese Entscheidung ist als Meilenstein zu werten, da erstmals einer liechtensteinischen Treuhänderschaft, die im Unterschied zur liechtensteinischen Stiftung keine Rechtspersönlichkeit besitzt, der Zugang sowohl zur Niederlassungs- als auch Kapitalverkehrsfreiheit des EWR-Abkommens gewährt wird. Es ist zu erwarten, dass sich zukünftige Urteile sowohl nationaler als auch internationaler Gerichte sowohl im Gesellschafts-, als auch im Stiftungs- und Trustrecht nach dieser bedeutenden Entscheidung richten werden.

38 Vgl. Jakob 2009, S. 45 f.

Fragen der Anerkennung der steuerbefreiten gemeinnützigen Stiftung im Ausland stellen sich dabei sowohl im Rahmen der Stiftungserrichtung durch einen ausländischen Stifter als auch im Rahmen der Vermögenszuwendung an die Stiftung durch einen Dritten – genannt Zustiftung.

Die steuerbefreite gemeinnützige liechtensteinische Stiftung ist als eigenständige juristische Persönlichkeit grundsätzlich dann voll anzuerkennen, wenn der Stifter sich von dem Vermögen, das er in die Stiftung eingebracht hat, unwiderruflich getrennt hat. Dann ist das Stiftungsvermögen dem Stifter tatsächlich und rechtlich entzogen.³⁹

Kennt ein Land die Schenkungssteuer nicht, ist der Einbringungsvorgang steuerneutral. Kennt aber ein Land die Schenkungssteuer, so kann die Errichtung der (ausländischen) gemeinnützigen liechtensteinischen Stiftung Schenkungssteuer im Land des Stifters auslösen.

Dabei ist zu beachten, dass jedes Land eigenständig definieren kann, ob und inwieweit es überhaupt die Errichtung einer gemeinnützigen Stiftung im Inland steuerlich privilegiert. Wird eine Privilegierung im Inland gewährt, ist damit aber nicht gesagt, dass auch ein Errichtungsvorgang im Ausland privilegiert wird. Grund hierfür ist, dass die Privilegierung im Inland zu einer Reduktion des Steuersubstrats führt. Dies nimmt ein Land regelmässig nur dann in Kauf, wenn es im Gegenzug dafür eine Kompensation in Form eines Nutzens für die Allgemeinheit im eigenen Land erfährt. So regelt beispielsweise Deutschland in § 51 der Abgabenordnung, dass eine inländische Steuervergünstigung im Falle der Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke im Ausland nur möglich ist, wenn «natürliche Personen, die ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Geltungsbereich dieses Gesetzes haben, gefördert werden oder die Tätigkeit der Körperschaft neben der Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke auch zum Ansehen der Bundesrepublik Deutschland im Ausland beitragen kann».

Im Verhältnis zu Ländern ausserhalb von EU/EWR ist somit jedes Land frei zu entscheiden, ob die Errichtung einer gemeinnützigen ausländischen Stiftung steuerlich privilegiert werden soll oder nicht.

Hingegen sind im Verhältnis zu Ländern innerhalb von EU/EWR deren Mitgliedsländer gehalten, die Grundfreiheiten zu beachten. Am

39 So auch § 15 Abs. 6 Nr. 1 Aussensteuergesetz in Deutschland.

Beispiel Deutschlands ist jedoch zu erkennen, dass derzeit auch in diesem Verhältnis eine Privilegierung nicht gewährt wird, sofern es nach § 13 Abs. 1 Nr. 16c Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz an einem entsprechenden bilateralen Abkommen hierüber fehlt. Ein möglicher Verstoß gegen das Diskriminierungsverbot scheint hierbei in Kauf genommen zu werden.

Wie bereits dargestellt, ist grundsätzlich jedes Land frei darüber zu entscheiden, ob und in welcher Höhe es Steuervergünstigungen gewährt für die Errichtung einer inländischen steuerbefreiten Stiftung. Gleiches gilt auch für die steuerlich abzugsfähige Spende (stiftungstechnisch genannt Zustiftung) an eine steuerbefreite Stiftung. Wird im Inland eine steuerliche Privilegierung gewährt, ist dies auf die Auslandsspende nicht grundsätzlich und automatisch übertragbar.

Sofern es sich um ein EU/EWR-Mitgliedsland handelt, sind allerdings auch diesbezüglich die Regelungen zur Kapitalverkehrsfreiheit zu beachten. Diese besagen, dass eine Spende an eine inländische gemeinnützige Stiftung (allgemein gemeinnützige Institution) nicht anders steuerlich behandelt werden darf, als eine Spende an eine ausländische gemeinnützige Stiftung, wie der EuGH in der Rechtssache *Persche*⁴⁰ bestätigt hat.

Schlussbemerkungen

Wesentliche Weichenstellungen des liechtensteinischen Gesetzgebers haben der liechtensteinischen gemeinnützigen Stiftung ein solideres rechtliches Gerüst verschafft, wobei es gelungen ist, im Spannungsfeld zwischen staatlicher Aufsicht und privatwirtschaftlicher Gestaltungsfreiheit ein gutes Gleichgewicht zu finden. Dies verdient Anerkennung und wird der Reputation des Rechtsinstruments selber wie Liechtenstein als Standort und international akzeptierte Jurisdiktion für gemeinnützige Stiftungen förderlich sein.

40 EuGH Rs. C-318/07 vom 27.1.2009 (Persche)

Guido Meier

Geboren und aufgewachsen in Vaduz. Studium der Rechtswissenschaften an der Universität Basel mit Doktorat 1977. Rechtsanwalt. Präsident des Treuhänderrates des Allgemeinen Treuunternehmens, Vaduz. Vizepräsident des Verwaltungsrates der VP Bank AG, Vaduz. Richter beim FL Staatsgerichtshof 1985–1993, Landtagsabgeordneter 1993–1997. Seit 1986 Präsident des Liechtenstein-Instituts.