

# liechtensteinjournal

Recht in Liechtenstein

10. Ausgabe, 3. Jahrgang

[redaktion@liechtenstein-journal.li](mailto:redaktion@liechtenstein-journal.li), [www.liechtenstein-journal.li](http://www.liechtenstein-journal.li)

2/2011

37 **editorial**  
**Jürgen Wagner**

38 **beiträge**  
**Mag. Thomas Hosp, LL. M. und Matthias Langer, LL. M.**  
Privatvermögensstrukturen: Das Mysterium «wirtschaftliche Tätigkeit»

43 **Matthias Söffing** Erbschaft und Auslandsvermögen anhand von Praxisfällen,  
Praxisfälle zur erb- und erbschaftsteuerlichen Behandlung von Auslandsvermögen

55 **Jürgen Wagner** Business Judgement Rule (BJR) als allgemein  
gültiger Haftungsmaßstab

57 **veranstaltungen**  
**Veranstaltungsreihe Liechtenstein-Journal**

62 **aktuelles**

68 **literaTour**

69 **rechtsprechung**

71 **gesetzgebung**

trust meets  
trust meets and  
needs trust  
needs trust

schw<sup>ö</sup>rzler

Rechtsanwälte | Attorneys at Law

## editorial

I. Wie lange ist eine Krise haltbar? Wie lange lässt sich eine Katastrophe nutzen oder gar ausschlagen? Selbst seriöse und durchaus nicht zur Schaum-vor-dem-Mund-Politik neigende politische Presse nennt dieses Phänomen «Empörungsbewirtschaftung». Dies ist wirklich und wahrhaftig eine Zeit für massvolle, ausgewogene Politik.

II. Die Empörungsbewirtschaftung im Verhältnis zwischen Liechtenstein und Deutschland scheint vorbei zu sein. War das TIEA im Jahr 2009 noch ein notwendiges Übel, scheint ein DBA, verbunden mit einer Regelung über die Abgeltungssteuer, greifbar nahe zu sein. Glaubt man den Verlautbarungen in Liechtenstein, hat man sich Ende Mai grundlegend geeinigt. Glaubt man den deutschen Erfahrungen, heisst dies eigentlich noch gar nichts. Gerade die deutsche Steuerpolitik ist moralfrei und einnahmenorientiert.

III. Erfreulich hingegen ist die Entwicklung des Liechtenstein-Journal, welches nun als 10. Ausgabe im 3. Jahrgang vor Ihnen liegt. Begleitet wird das Printmedium von einer website, die wir so aktuell wie möglich halten. Freilich ist dort nur ein kleiner Ausschnitt des liechtensteinischen Rechts, eben rund um das Liechtenstein-Journal, enthalten. Seit Januar 2011 wird eine kleine aber feine Veranstaltungsreihe durchgeführt, in der gute Diskussionen stattfinden.

Ergänzt wird dies durch ein Ende November erscheinendes «Jahrbuch des Liechtensteinischen Rechts». Lassen Sie sich überraschen.

*Einen schönen Sommer wünscht*



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

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

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

### Ausgabe

3. Jahrgang, Ausgabe 2, Juni 2011

### Redaktion und geschäftsführender Herausgeber

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

### Mitschreibende dieser Ausgabe

Thomas Hosp und Matthias Langer, Steuerexperten in Vaduz; Matthias Söffing, Rechtsanwalt in Düsseldorf; Jürgen Wagner, Rechtsanwalt Konstanz / Zürich / Vaduz.

### Wissenschaftlicher Beirat

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

### Anzeigen und Abonnements

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

### Gestaltung

Falk & Partner, Visuelle Kommunikation, 9495 Triesen, Liechtenstein

### Satz, Druck

Gutenberg AG, 9494 Schaan, Liechtenstein 

Alle Urheber, Nutzungs- und Verlagsrechte vorbehalten.

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

Die nächste Ausgabe der Zeitschrift **liechtenstein-journal** erscheint am 15. September 2011.

Darin unter anderem:

- Themen aus der Gesetzgebung und Rechtsprechung
- Ein Beitrag zum Stiftungsrecht sowie weitere Informationen zur rechtlichen Entwicklung innerhalb und ausserhalb Liechtensteins.

## beiträge

# Privatvermögensstrukturen: Das Mysterium «wirtschaftliche Tätigkeit»

Mag. Thomas Hosp, LL.M. (International Tax Law), Dipl.-Kfm. Matthias Langer, LL.M.<sup>1</sup>

## I. Die Privatvermögensstrukturen

### 1. Vorbemerkung

Der liechtensteinische Gesetzgeber hat im Rahmen der Totalrevision des Steuerrechts<sup>2</sup> zum 1. Januar 2011 die sogenannten «Besonderen Gesellschaftsteuern» – insbesondere die privilegierte Besteuerung der Sitz- und Holdinggesellschaften – abgeschafft,<sup>3</sup> da hier eine mögliche Gefahr der Verletzung von europarechtlichen Vorschriften bestand. Um jedoch weiterhin als Finanzplatz für vermögensverwaltende Strukturen attraktiv zu sein, wurde für juristische Personen, die ausschliesslich für Privatpersonen vermögensverwaltend tätig sind und keine wirtschaftliche Tätigkeit ausüben, die optionale Qualifizierung als Privatvermögensstruktur (PVS) eingeführt.<sup>4</sup> Dieser Status ist für alle in- und ausländischen juristischen Personen beantragbar, wenn sie die entsprechenden Voraussetzungen erfüllen. Eine Struktur, die sich als PVS qualifiziert und den Status als PVS erfolgreich beantragt hat, unterliegt nur der Mindestertragssteuer von CHF 1200.

### 2. Voraussetzung

Die Anforderungen an eine juristische Person, die den Status als PVS beantragen will, sind in Art. 64 SteG normiert. Demnach können sich alle juristischen Personen, d.h. sowohl liechtensteinische Verbandspersonen, aber auch ausländische juristische Personen, als PVS qualifizieren, wenn sie die folgenden Voraussetzungen erfüllen:

1. Sie dürfen in der Verfolgung ihres Zwecks keine wirtschaftliche Tätigkeit ausüben.
2. Ihre Aktien oder Anteile dürfen nicht öffentlich platziert werden.
3. Sie dürfen keine Anteilseigner oder Anleger anwerben.
4. Es dürfen nur natürliche Personen, andere PVS oder Zwischenpersonen an ihr beteiligt bzw. begünstigt sein.

5. Aus deren Statuten muss sich ergeben, dass sie den Beschränkungen für Privatvermögensstrukturen unterliegen. Nur wenn alle diese Voraussetzungen vorliegen, qualifiziert sich die juristische Person als Privatvermögensstruktur.

### 3. Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeit

In der Praxis hat sich das Tatbestandsmerkmal «wirtschaftliche Tätigkeit» als die grösste Unsicherheit herausgestellt. Das liechtensteinische Steuergesetz und die entsprechende Steuerverordnung<sup>5</sup> enthalten keine Legaldefinition dieses Tatbestandsmerkmals, sondern es werden nur exemplarisch Tätigkeiten aufgelistet, die keine wirtschaftliche Tätigkeit darstellen.

Der Gesetzgeber selbst lieferte in den Gesetzesmateriellen nur wenige Hinweise darauf, wie das Tatbestandsmerkmal wirtschaftliche Tätigkeit auszulegen ist. So wird im BuA 48/2010<sup>6</sup> darauf hingewiesen, dass für die Auslegung der Formulierung «wirtschaftliche Tätigkeit» für die Zwecke des Beihilferechts auf das europäische Mehrwertsteuerrecht abzustellen ist.

<sup>1</sup> Mag. Thomas Hosp, LL.M. (International Tax Law) ist Wirtschaftsprüfer im Fürstentum Liechtenstein, Wirtschaftstreuhänder – Steuerberater in Österreich, Präsident der IFA Landesgruppe Liechtenstein und Mitglied der Arbeitsgruppe «Doppelbesteuerungsabkommen» des Fürstentums Liechtenstein; Dipl.-Kfm. Matthias Langer, LL.M. ist Mitarbeiter bei der Kanzlei Thomas Hosp. Sie sind zudem die Verfasser des Buches «Steuerstandort Liechtenstein».

<sup>2</sup> Gesetz vom 23.9.2010 über die Landes- und Gemeindesteuern (Steuergesetz; SteG), LGBl. 2010 Nr. 340.

<sup>3</sup> Zu beachten ist jedoch die dreijährige Übergangsvorschrift für Altgesellschaften.

<sup>4</sup> Ausführlich zu den Privatvermögensstrukturen siehe Hosp/Langer, Steuerstandort Liechtenstein, S. 122.

<sup>5</sup> Verordnung vom 21.12.2010 über die Landes- und Gemeindesteuern (Steuerverordnung; SteV), LGBl. 2010 Nr. 437.

<sup>6</sup> BuA 48/2010, S. 152 ff.

Am 10. Mai 2011 hat sich erstmals die liechtensteinische Steuerverwaltung im Rahmen des Vortrags von *Bernhard Büchel* bei der IFA-Tagung explizit zu dem Begriff wirtschaftliche Tätigkeit geäußert. Im Anschluss daran wurde am 12. Mai 2011 ein überarbeitetes Merkblatt zur PVS veröffentlicht, das das Verständnis der Steuerverwaltung vom Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeit darstellt. Das Merkblatt nimmt auf knapp einer Seite eine Abgrenzung für Bankable Assets, Immobilien, Darlehen und Beteiligungen vor.

#### 4. Hintergrund: Das Verbot staatlicher Beihilfen

Das Fürstentum Liechtenstein ist Mitglied des Europäischen Wirtschaftsraums (EWR). Dieser umfasst die 27 Mitgliedstaaten der Europäischen Union sowie die drei EWR/EFTA Staaten, bestehend aus Liechtenstein, Island und Norwegen. Ziel des EWR ist es eine beständige und ausgewogene Stärkung der Handels- und Wirtschaftsbeziehungen zwischen den Vertragsparteien unter gleichen Wettbewerbsbedingungen und die Einhaltung gleicher Regeln zu fördern, um einen homogenen Europäischen Wirtschaftsraum zu schaffen.

Neben den Grundfreiheiten enthält das EWR-Abkommen auch einheitliche Wettbewerbsregeln, um den gemeinsamen Binnenmarkt im EWR zu gewährleisten. Eine Säule dieser Wettbewerbsregeln stellt das Verbot staatlicher Beihilfen dar. So normiert Art. 61 EWR-Abkommen, dass Beihilfen der EG-Mitgliedstaaten oder der EFTA-Staaten oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, mit dem Funktionieren dieses Abkommens grundsätzlich unvereinbar sind, soweit sie den Handel zwischen Vertragsparteien beeinträchtigen.

Es lassen sich folglich vier Tatbestandsmerkmale herauskristalisieren, die erfüllt sein müssen, damit eine Massnahme grundsätzlich unter das Verbot staatlicher Beihilfen fällt:

1. Vorteilsgewährung (Zuwendung): direkte Zahlungen oder Befreiungen von drohender Last.
2. Staatliche Mittel: Belastung eines staatlichen Haushalts gleich welcher Verwaltungsebene.
3. Selektivität: Begünstigung nur «bestimmter» Unternehmen.
4. Wettbewerbsverfälschung: Verbesserung der Stellung des Unternehmens auf dem relevantem Markt.

Wenn man das eingeführte PVS-Regime anhand dieser Tatbestandsmerkmale prüft, so kann unstrittig davon ausgegangen

werden, dass die Kriterien 1 bis 3 als erfüllt anzusehen sind. Folglich ist Aspekt Nr. 4 (die Wettbewerbsverfälschung) von zentraler Bedeutung. Wenn die PVS, wie gesetzlich normiert, keine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, dann kommt es nicht zu einer Wettbewerbsverfälschung durch dieses Regime, da überhaupt keine wirtschaftliche Tätigkeit am Markt ausgeübt wird.

#### 5. Gang der Untersuchung

Im Folgenden wird aufgrund der Verweisung in BuA 48/2010 zuerst untersucht, wie das Tatbestandsmerkmal wirtschaftliche Tätigkeit im Mehrwertsteuerrecht definiert wird. Dabei wird die Mehrwertsteuersystemrichtlinie<sup>7</sup> als Ausgangsbasis herangezogen und darauf aufbauend exemplarisch die Umsetzung im deutschen und österreichischen Umsatzsteuergesetz analysiert. Ferner wird in dem deutschen und österreichischen Mantelgesetz der Begriff wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb betrachtet. Dieser ist unseres Erachtens mit dem Begriff wirtschaftliche Tätigkeit vergleichbar. Danach wird anhand von ausgewählten EuGH-Urteilen aufgezeigt, wie die europäische Rechtsprechung den Begriff wirtschaftliche Tätigkeit auslegt. Abschliessend werden die zentralen Aussagen des am 12. Mai 2011 veröffentlichten Merkblatts der Steuerverwaltung präsentiert.

## II. Wirtschaftliche Tätigkeit im Mehrwertsteuerrecht

### 1. Die Mehrwertsteuersystemrichtlinie

Gemäss Art. 9 Mehrwertsteuersystemrichtlinie gelten als «wirtschaftliche Tätigkeit» alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschliesslich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt insbesondere die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen. Folglich handelt es sich hierbei um eine sehr weite Definition, die beispielsweise auch die Vermietung von Grundstücken umfasst. Die Mehrwertsteuersystemrichtlinie selbst enthält mit Art. 10 eine klarstellende Ausnahme zum Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeit. Demnach schliesst die selbstständige Ausübung der wirtschaftlichen Tätigkeit im Sinne des Art. 9 Abs. 1 Lohn- und Gehaltsempfänger und sonstige Personen von der Besteuerung

<sup>7</sup> Richtlinie 2006/112/EG der Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (zuletzt geändert durch Richtlinie 2009/69/EG des Rates vom 25.6.2009).

aus, soweit sie an ihren Arbeitgeber durch einen Arbeitsvertrag oder ein sonstiges Rechtsverhältnis gebunden sind, das hinsichtlich der Arbeitsbedingungen und des Arbeitsentgelts sowie der Verantwortlichkeit des Arbeitgebers ein Verhältnis der Unterordnung schafft. Ferner enthält die Mehrwertsteuersystemrichtlinie sogenannte «Kann Bestimmungen» zur Organschaft sowie zur Steuerpflicht von gelegentlichen Grundstückslieferungen. Hierbei handelt es sich um Wahlrechte für die Mitgliedstaaten.

Es ist zu beachten, dass gemäss Art. 288 AEUV<sup>8</sup> eine Richtlinie für jeden Mitgliedstaat, an den sie gerichtet wird, nur hinsichtlich des zu erreichenden Ziels verbindlich ist, denn sie überlässt den innerstaatlichen Stellen die Wahl der Form und der Mittel. Daher wird im Folgenden analysiert wie Deutschland und Österreich die Umsetzung der Mehrwertsteuersystemrichtlinie vorgenommen haben.

## 2. Umsetzung in Deutschland

Im deutschen Umsatzsteuergesetz (im Folgenden «dUStG») wird der Begriff wirtschaftliche Tätigkeit nicht verwendet, sondern die Steuerbarkeit eines Umsatzes wird unter anderem an das Tatbestandsmerkmal Unternehmer geknüpft. Nach § 2 dUStG ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. § 2 Abs. 1 S. 3 dUStG definiert ferner, dass unter den Begriffen gewerblich oder beruflich jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen verstanden wird, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Im deutschen Umsatzsteuer-Anwendungserlass<sup>9</sup> wird anhand von zahlreichen Beispielen und Urteilen aufgezeigt, was unter den einzelnen Tatbestandsmerkmalen, wie Nachhaltigkeit oder Selbständigkeit verstanden wird. Es wird folglich keine abschliessende Definition vorgenommen, sondern es sind in der Praxis die einzelnen Tatbestandsmerkmale jeweils anhand des konkreten Sachverhalts auszulegen.

## 3. Umsetzung in Österreich

In Österreich wird ebenso wie in Deutschland die Umsatzsteuerpflicht an das Steuersubjekt «Unternehmer» geknüpft. Die Definition des Unternehmers gemäss § 2 öUStG entspricht dabei der Definition des § 2 dUStG. Auch die österreichischen Richtlinien und Erlässe nähern sich den einzelnen Tatbestandsmerkmalen durch eine vielschichtige Kasuistik.

## 4. Zwischenfazit

Die Umsetzung in Deutschland und Österreich sowie die dortige Rechtsprechung zeigt, dass die unternehmerische Tätigkeit grundsätzlich anhand der folgenden Kriterien geprüft und bewertet wird:

- Nachhaltige Tätigkeit;
- Selbständigkeit;
- Erzielung von Einnahmen;
- Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr.

Insbesondere wird deutlich, dass eine abschliessende Erfassung und Katalogisierung von Handlungen, die als wirtschaftliche Tätigkeit zu qualifizieren sind, anhand der Vorschriften des Mehrwertsteuerrechts nicht möglich ist. Vielmehr ist eine Abwägung anhand der aufgezeigten Kriterien vorzunehmen.

## III. Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vs. Vermögensverwaltung im allgemeinen Steuerrecht

### 1. Einführung

Die Differenzierung zwischen der steuerbaren wirtschaftlichen Tätigkeit und nicht steuerbaren Handlungen der privaten Vermögensverwaltung wird jedoch nicht nur im Mehrwertsteuerrecht behandelt, sondern ist auch bei den direkten Steuern zu beachten. Wie oben dargestellt, enthält das liechtensteinische Steuergesetz keine entsprechende Legaldefinition zur Vornahme dieser Unterscheidung, daher wird an dieser Stelle aufgezeigt, wie die deutsche Abgabenordnung und die österreichische Bundesabgabenordnung als jeweiliges nationales Mantelgesetz die private Vermögensverwaltung von einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb abgrenzen.

### 2. § 14 AO: Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb

Nach § 14 AO ist ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb eine selbständige nachhaltige Tätigkeit, durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht. Ebenso wie im Mehrwertsteuerrecht ist auch hier die Absicht, Gewinn zu

<sup>8</sup> Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union in der Fassung der Bekanntmachung vom 9.5.2008.

<sup>9</sup> Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) vom 1.10.2010.

erzielen, nicht erforderlich. Ferner definiert § 14 AO, dass eine Vermögensverwaltung in der Regel vorliegt, wenn Vermögen genutzt, beispielsweise Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet wird. Folglich knüpft diese Unterscheidung grundsätzlich an dieselben Kriterien wie das Mehrwertsteuerrecht. Ein Unterschied besteht jedoch darin, dass hier die Vermietung und Verpachtung von unbeweglichen Vermögen als eine unschädliche Vermögensverwaltung ausgelegt wird. Dies ist im Hinblick auf die PVS umso bedeutender, da die Zulässigkeit der PVS daran geknüpft wurde, dass es nicht zu einer Verzerrung des Wettbewerbs kommt. *Tipke/Kruse* schreibt im Hinblick auf den Telos des § 14 AO, dass dieser eine Verzerrung des Wettbewerbs verhindern soll. Denn Ziel des Steuerrechts ist es, dass alle Wettbewerber gleich behandelt und insbesondere gleich belastet werden.<sup>10</sup>

Auch im europäischen Binnenmarkt soll durch die Regelungen zur staatlichen Beihilfe verhindert werden, dass es durch selektive Massnahmen einer öffentlichen Einrichtung zu einer Verzerrung des wirtschaftlichen Wettbewerbs kommt.

Der deutsche Gesetzgeber sieht folglich grundsätzlich bei der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen keinen Eintritt in den wirtschaftlichen Wettbewerb. Zu beachten ist hierbei, dass die Qualifikation der Vermietungseinkünfte als Vermögensverwaltung im Gegensatz zum wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dazu führt, dass diese nicht der Gewerbesteuer unterliegen. *Pahlke/König* geht sogar so weit, dass auch eine langfristige Vermietung als Vermögensverwaltung zu bewerten ist, wenn aufgrund der Grösse des Bestandes für die Verwaltung eine kaufmännische Organisation erforderlich ist.<sup>11</sup> Hier liegt somit ein Auseinanderfallen von der Abgrenzung des Mehrwertsteuerrechts und der Abgabenordnung vor.

Wertpapiergeschäfte sowie Beteiligungen an einer Kapitalgesellschaft sind grundsätzlich der privaten Vermögensverwaltung zuzuordnen. Zu beachten ist jedoch in Übereinstimmung mit *Pahlke/König*, dass eine Beteiligung dann das Tatbestandsmerkmal des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs erfüllt, wenn der Anteilseigner Einfluss auf die Geschäftsführung der Beteiligung ausübt.<sup>12</sup>

Gemäss *Tipke/Kruse* gehört die Beteiligung an einer Personengesellschaft grundsätzlich zur Sphäre des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs. Dies gilt ausdrücklich auch für eine Kommanditbeteiligung.<sup>13</sup>

Eine von der Praxis häufig gestellte Frage ist, ob die Anlage in Kunst oder beispielsweise Gold eine schädliche wirtschaftliche

Tätigkeit darstellt. Unter Berücksichtigung des Telos von § 14 AO wird zur Abgrenzung zwischen wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb und Vermögensverwaltung grundsätzlich nicht nach der Art der Vermögenswerte differenziert. Eine Vermögensverwaltung ist vielmehr dann anzunehmen, wenn die Fruchtziehung im Mittelpunkt der Vermögensverwaltung steht. Wenn hingegen die Erträge vorrangig durch die Umschichtung des Vermögens erzielt werden, ist ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb anzunehmen. Die Differenzierung erfolgt also nicht durch die Art des Vermögensgegenstandes, sondern vielmehr durch dessen Gebrauch. Eine pauschale Gruppierung unter Betrachtung des Einzelfalls würde somit nicht zu einer sachgerechten Lösung führen. Beispielsweise entspricht die Umschichtung bei börsennotierten Wertpapieren grundsätzlich dem Bild der privaten Vermögensverwaltung, wohingegen der Verkauf von Immobilien bereits bei drei Objekten innerhalb von fünf Jahren (sogenannte 3-Objekt Grenze) grundsätzlich als gewerblicher Grundstückshandel angesehen wird.

### 3. § 28 BAO: Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb

Nach § 28 BAO ist ein Gewerbebetrieb eine selbständige, nachhaltige Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt. Im Gegensatz zu § 14 AO nimmt der österreichische Gesetzgeber somit keine explizite Abgrenzung zur Vermögensverwaltung vor. Die Kriterien Selbständigkeit, Nachhaltigkeit und Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr entsprechen dabei denen im Mehrwertsteuerrecht aufgezeigten Tatbestandsmerkmalen.

## IV. Exkurs: Ausgewählte EuGH Rechtsprechung

### 1. Cassa di Risparmio

In dem Verfahren *Ministero dell'Economia e delle Finanze gegen Cassa di Risparmio di Firenze SpA, Fondazione Cassa di Risparmio di San Miniato sowie Cassa di Risparmio di San Miniato SpA* ging es um die Befreiung vom Steuerabzug von den Gewinnen des Wirtschaftsjahres 1998.<sup>14</sup> In diesem Verfahren wurde dem Europäischen Gerichtshof unter anderem die

<sup>10</sup> *Tipke* in *Tipke/Kruse*, Abgabenordnung, § 14 Tz. 2.

<sup>11</sup> *König* in *Pahlke/König*, Abgabenordnung, § 14 Tz. 22.

<sup>12</sup> *König* in *Pahlke/König*, Abgabenordnung, § 14 Tz. 26.

<sup>13</sup> *Tipke* in *Tipke/Kruse*, Abgabenordnung, § 14 Tz. 12.

<sup>14</sup> Rs. C-222/04.

Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt, ob das Halten von Kontrollbeteiligungen an Gesellschaften, die eine Banktätigkeit ausüben, und die Verwaltung dieser Beteiligungen, die einen ganz erheblichen Anteil der auf dem Markt tätigen Rechtssubjekte darstellen und denen die Gewinne der kontrollierten Unternehmen zustehen, eine unternehmerische Tätigkeit im Sinne des Wettbewerbsrechts der Gemeinschaft darstellen.

Der Gerichtshof widmet sich in dieser Entscheidung sehr ausführlich der Abgrenzung, ab welcher Aktivität des Anteilseigners die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft als wirtschaftliche Tätigkeit zu qualifizieren ist. So wird ausgeführt, dass der blosser Besitz von Beteiligungen, auch von Kontrollbeteiligungen, nicht schon alleine eine wirtschaftliche Tätigkeit darstellt, wenn dem Anteilseigner nur die Ausübung der Rechte, die mit der Eigenschaft eines Aktionärs oder Mitglieds verbunden sind, wahrnimmt. Die Grenze von der reinen Vermögensverwaltung hin zur wirtschaftlichen Tätigkeit ist jedoch gemäss dem Gerichtshof überschritten, wenn bei Kontrollbeteiligungen an einer Gesellschaft, diese Kontrolle tatsächlich durch unmittelbare oder mittelbare Einflussnahme auf die Verwaltung der Gesellschaft ausgeübt wird. In diesen Fällen entschied der Gerichtshof, dass der Anteilseigner an der wirtschaftlichen Tätigkeit des kontrollierten Unternehmens als beteiligt anzusehen ist.

## 2. Wellcome Trust

Bereits vor der Entscheidung zur Cassa di Risparmio hat sich der Europäische Gerichtshof im Jahr 1996 in dem Rechtsstreit Wellcome Trust Ltd gegen Commissioners of Customs & Excise mit der Frage auseinandergesetzt, ob das Tatbestandsmerkmal «wirtschaftliche Tätigkeit» der Sechsten Umsatzsteuerrichtlinie<sup>15</sup> den Verkauf von Aktien und anderen Wertpapieren durch eine Person umfasst, die kein Aktien- und Wertpapierhändler ist.<sup>16</sup> Ferner wurde diese Ausgangsfrage durch die Anschlussfrage ergänzt, ob eine Vielzahl von Aktienverkäufen durch eine Person, die kein Aktienhändler ist, an eine grosse Anzahl von Käufern am selben Tag, wofür eine komplizierte Vorbereitung während eines erheblichen Zeitraums erforderlich ist, als wirtschaftliche Tätigkeit zu qualifizieren ist.

Der Gerichtshof hat in diesem Fall entschieden, dass diese Tätigkeit nicht als wirtschaftliche Tätigkeit zu subsumieren ist. Der Gerichtshof schreibt ausdrücklich, dass es für die Unterscheidung ob eine Tätigkeit als private Vermögensverwaltung oder als wirtschaftliche Tätigkeit zu qualifizieren ist, weder auf den Umfang des Aktienverkaufs ankommt, noch auf die Hinzuziehung von Beratungsgesellschaften.

## V. Merkblatt der Steuerverwaltung vom 12. Mai 2011

### 1. Vorbemerkung

Für die folgenden Vermögenswerte nimmt das Merkblatt zur PVS eine Abgrenzung zwischen einer zulässigen Tätigkeit im Hinblick auf die PVS und einer schädlichen wirtschaftlichen Tätigkeit vor:

### 2. Bankable Assets

Grundsätzlich wird der Erwerb und die Veräusserung von Finanzinstrumenten als zulässige Tätigkeit angesehen. Zu beachten ist jedoch, dass eine aktive regelmässige Handelstätigkeit eine schädliche wirtschaftliche Tätigkeit darstellt. Indizien für eine Abgrenzung liefert das aber Merkblatt nicht.

### 3. Immobilien

Als zulässige Tätigkeit in Zusammenhang mit Immobilien wird jedoch insbesondere die unentgeltliche Überlassung der Immobilie an einen Begünstigten bzw. Anteilseigner sowie die Eigennutzung der Immobilie angesehen, wenn der PVS daraus keine Einnahmen zufließen.

### 4. Darlehen

Die Vergabe von verzinslichen Darlehen wird stets als schädlich angesehen. Zulässig ist jedoch die Vergabe von zinslosen Darlehen an die Begünstigten bzw. Anteilseigner. Spannend diesbezüglich ist das Zusammenspiel des Art. 49 SteG<sup>17</sup> mit dieser Regelung. Denn auf der einen Seite normiert die liechtensteinische Steuerverwaltung im Merkblatt betreffend Zinssätze 2011 für die Berechnung der geldwerten Leistungen einen Mindestzinssatz für Forderungen gegenüber Aktionären/Gesellschaften und nahestehenden Personen und auf der anderen ist nur die unentgeltliche Vergabe von Darlehen zulässig. Praxisauswirkung hat dies insbesondere in den Fällen einer «verunglückten

<sup>15</sup> Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: Einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage vom 17.5.1977.

<sup>16</sup> Rs. C-155/94.

<sup>17</sup> Ausführlich zum Fremdvergleichsgrundsatz beispielsweise *Hosp/Langer*, Steuerstandort Liechtenstein, S. 95.



## Matthias Söffing, Erbschaft und Auslandsvermögen anhand von Praxisfällen, Praxisfälle zur erb- und erbschaftsteuerlichen Behandlung von Auslandsvermögen

PVS». Wenn sich bei einer PVS später herausstellt, dass diese die Kriterien für die PVS nicht erfüllt hat und daher nachträglich nach den Grundsätzen der regulären Besteuerung beurteilt wird, dann trifft den Investor zusätzlich noch die nachträgliche Anpassung der Darlehen durch die Steuerverwaltung, wenn diese vorher im Hinblick auf die PVS unentgeltlich vergeben wurden.

### 5. Beteiligungen

In Übereinstimmung mit den Gesetzeswortlaut führt die Steuerverwaltung aus, dass das Halten von Beteiligungen unschädlich ist, wenn weder die PVS noch ihre Anteilseigner bzw. Begünstigten Kontrolle durch unmittelbare oder mittelbare Einflussnahme auf die Beteiligung ausüben.

### VI. Fazit

Während das Merkblatt somit im Hinblick auf die offenen Fragen zur Zulässigkeit der Darlehensvergabe und der Überlassung von Grundstücken ausdrücklich Stellung bezieht, ist bei der Abwägung zwischen zulässigen Vermögensumschichtungen und gewerbsmäßigem Handel eine Analyse des Einzelfalls notwendig. Hierbei zeigen das Mehrwertsteuerrecht, die nationalen Regelungen zur Abgrenzung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes von der privaten Vermögensverwaltung sowie einschlägige EuGH-Entscheidungen, dass eine abschliessende Definition des Begriffes «wirtschaftliche Tätigkeit» die Gefahr einer zu starren Regelung hätte. Die europäische Praxis verdeutlicht vielmehr, dass anhand der Kriterien

- Selbständigkeit;
- Nachhaltigkeit;
- Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr.

Eine Analyse des Einzelfalls vorgenommen werden muss, um den Telos des Beihilfenrechts gerecht zu werden.

# Erbschaft und Auslandsvermögen anhand von Praxisfällen, Praxisfälle zur erb- und erbschaftsteuerlichen Behandlung von Auslandsvermögen

Dr. Matthias Söffing, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf, München, Zürich

## A. Einführung

Das Thema «Erbschaft» und «Auslandsvermögen» anhand von Praxisfällen beinhaltet, wie man nur unschwer erkennen kann, zwei Komponenten, nämlich «Erbschaft» einerseits und «Auslandsvermögen» andererseits. Dies bedeutet zum einen, dass wir uns grundsätzlich nur mit dem Erwerb von Todes wegen beschäftigen werden und daher den unentgeltlichen Erwerb zu Lebzeiten, also die Schenkung grundsätzlich ausser Acht lassen werden. Im Vorliegenden geht es also um den Erwerb von Auslandsvermögen im Rahmen eines Erbfalles.

Betrachtet man zum anderen das «Auslandsvermögen» im Zusammenhang mit einem Erbfall, so ist zu bedenken, dass an einem Erbfall einerseits der Erblasser und andererseits der den Nachlass Erwerbende beteiligt sind, also der Erbe oder

der Vermächtnisnehmer. Das Erbschaftsteuerrecht trägt diesem Umstand dergestalt Rechnung, dass die unbeschränkte Steuerpflicht daran anknüpft, ob der Erblasser zur Zeit seines Todes oder der Erwerber zur Zeit der Entstehung der Steuer Inländer ist. Diese Erkenntnis führt zu der Feststellung, dass im Nachfolgenden stets von einer im Inland, also in Deutschland, lebende Person sei es der Erblasser oder der Erwerber auszugehen ist.

## B. Auslandsvermögen

Der Begriff des Auslandsvermögens ist im Erbschaftsteuerrecht nur bedingt geregelt und zwar in §21 ErbStG. Diese Norm beschäftigt sich mit der Anrechnung ausländischer Erbschaftsteuer auf die deutsche Erbschaftsteuer.<sup>1</sup>

## I. Auslandsvermögen i.S.d. § 21 ErbStG

§ 21 ErbStG ermöglicht auf Antrag eine Anrechnung ausländischer Erbschaftsteuer. Die Norm setzt voraus, dass ein Erwerber in einem ausländischen Staat mit seinem Auslandsvermögen zu einer der deutschen Erbschaftsteuer entsprechenden Steuer herangezogen wird.<sup>2</sup> Eine Voraussetzung der Anrechnung ist, dass es sich um die Besteuerung des Erwerbs von Auslandsvermögen handelt. Ob Auslandsvermögen vorliegt, richtet sich nach § 21 Abs. 2 ErbStG. Hier differenziert das Gesetz dahin, ob der Erblasser Inländer oder kein Inländer ist. Die Norm lautet:

*Als Auslandsvermögen im Sinne des Absatzes 1 gelten,*

- 1. wenn der Erblasser zur Zeit seines Todes Inländer war: alle Vermögensgegenstände der in § 121 des Bewertungsgesetzes genannten Art, die auf einen ausländischen Staat entfallen, sowie alle Nutzungsrecht an diesen Vermögensgegenständen;*
- 2. wenn der Erblasser zur Zeit seines Todes kein Inländer war: alle Vermögensgegenstände mit Ausnahme des Inlandsvermögens im Sinne des § 121 des Bewertungsgesetzes sowie alle Nutzungsrechts an diesen Vermögensgegenständen.*

§ 21 ErbStG geht mithin nicht von einem einheitlichen Begriff des Auslandsvermögens aus. War der Erblasser Inländer, gehören zum Auslandsvermögen alle Vermögensgegenstände des § 121 BewG sowie alle Nutzungsrechte hieran, soweit die Vermögensgegenstände auf einen ausländischen Staat entfallen. In diesem Fall spricht man vom *engen Begriff des Auslandsvermögens* (§ 21 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG). Mit entsprechender Anwendung des § 121 BewG zur Bestimmung des Auslandsvermögens werden folgende Vermögensgegenstände zum Auslandsvermögen gezählt:

- 1. das ausländische land- und forstwirtschaftliche Vermögen;*
- 2. das ausländische Grundvermögen;*
- 3. das ausländische Betriebsvermögen. Als solches gilt das Vermögen, das einem im Inland betriebenen Gewerbe dient, wenn hierfür im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird oder ein ständiger Vertreter bestellt ist;*
- 4. Anteile an einer Kapitalgesellschaft, wenn die Gesellschaft Sitz oder Geschäftsleitung im Inland hat und der Gesellschafter entweder allein oder zusammen mit anderen ihm nahestehenden Personen im Sinne des § 1 Abs. 2 AStG am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mindestens zu einem Zehntel unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist;*
- 5. Nicht unter Nummer 3 fallende Erfindungen, Gebrauchsmuster und Topographien, die in ein inländisches Buch oder Register eingetragen sind;*

- 6. Wirtschaftsgüter die nicht unter die Nummern 1, 2 und 5 fallen und einem inländischen Gewerbebetrieb überlassen, insbesondere an diesen vermietet oder verpachtet sind;*
- 7. Hypotheken, Grundschulden, Rentenschulden und andere Forderungen oder Rechte, wenn sie durch inländischen Grundbesitz, durch inländische grundstücksgleiche Rechte oder durch Schiffe, die in ein inländisches Schiffsregister eingetragen sind, unmittelbar oder mittelbar gesichert sind. Ausgenommen sind Anleihen und Forderungen, über die Teilschuldverschreibungen ausgegeben sind;*
- 8. Forderungen aus der Beteiligung an einem Handelsgewerbe als stiller Gesellschafter und aus partiarischen Darlehen, wenn der Schuldner Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt, Sitz oder Geschäftsleitung im Inland hat;*
- 9. Nutzungsrechte an einem der in den Nummern 1 bis 8 genannten Vermögensgegenstände.*

War der Erblasser kein Inländer, sind alle Vermögensgegenstände mit Ausnahme des Inlandsvermögens im Sinne des § 121 BewG sowie alle hieran bestehenden Nutzungsrechte Auslandsvermögen. In diesem Fall spricht man von einem *weiten Begriff des Auslandsvermögens*. Nach dieser weiten Definition sind sämtliche im Ausland belegenen Vermögenswerte, aber auch an sich auf das Inland entfallende Vermögensposten, z.B. bei einer inländischen Bank deponierte Kontenguthaben oder Anteile an einer deutschen GmbH bei einer Beteiligung des Übertragenden von weniger als 10%.<sup>3</sup>

Die unterschiedlichen Auslandsbegriffe resultieren daraus, dass Deutschland bei einem in Deutschland im Zeitpunkt des Erbfalls wohnhaften Erblasser ein weitreichenderes Besteuerungsrecht beansprucht als in solchen Fällen, in denen nur der Erwerber seinen Wohnsitz in Deutschland hat. Zu beachten ist, dass oftmals eine Anrechnungslücke verbleibt und damit eine doppelte Besteuerung anfällt. Dies ist beispielsweise dann der Fall, wenn bei inländischen Erblassern mit Auslandsvermögen das ausländische Recht einen weiteren Inlandsvermögensbegriff kennt.

<sup>1</sup> Diese Regelung gilt aufgrund des § 1 Abs. 2 ErbStG auch für die Schenkungsteuer.

<sup>2</sup> Wichtig ist insoweit, dass die ausländische Erbschaftsteuer der deutschen Erbschaftsteuer vergleichbar ist. Dieses wird beispielsweise für die kanadische «capital gains tax» im Erbfall abgelehnt, aufgrund derer im Todesjahr des Erblassers ein fiktiver Veräußerungsgewinn als Einkommen des Zuwendenden dessen sonstigen Einkünften zugerechnet wird. Demgegenüber ist davon auszugehen, dass die spanische «Plus Valia» im Rahmen des § 21 ErbStG angerechnet werden dürfte. Weitere Voraussetzung des § 21 ErbStG ist, dass kein Doppelbesteuerungsabkommen Anwendung findet.

<sup>3</sup> Vgl. Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 21, Rn. 72 (Stand der Seite: Februar 2010).

## Matthias Söffing, Erbschaft und Auslandsvermögen anhand von Praxisfällen, Praxisfälle zur erb- und erbschaftsteuerlichen Behandlung von Auslandsvermögen

Beispielsweise trifft dies bei Grossbritannien zu.<sup>4</sup> Grossbritannien besteuert bei beschränkter Steuerpflicht auch Kontenguthaben bei britischen Banken und Beteiligungen an britischen Kapitalgesellschaften von unter 10% als im Inland belegenes Vermögen.

**Beispiel 1:** Der Erblasser ist deutscher Staatsangehöriger und hat einen Wohnsitz im Inland und einen im Ausland. Er vererbt eine 15%ige Beteiligung an einer ausländischen Kapitalgesellschaft an einen deutschen Erben mit Wohnsitz ausschliesslich in Deutschland. Die hierauf in Deutschland anfallende Erbschaftsteuer beträgt 1 Mio. Euro. Die ausländische Erbschaftsteuer beträgt 800 000 Euro. Der Erbe beantragt die Anrechnung der ausländischen Steuer.

**Lösung 1:** § 21 Abs. 1 Satz 1 ErbStG findet Anwendung. Die ausländische 15%ige Beteiligung fällt gegenständlich unter § 121 BewG und stellt somit Auslandsvermögen gemäss § 21 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG dar. Die ausländische Erbschaftsteuer in Höhe von 800 000 Euro kann bei der deutschen Erbschaftsteuer angerechnet werden.

**Beispiel 2:** Der Erblasser ist deutscher Staatsangehöriger und hat einen Wohnsitz im Inland und einen im Ausland. Er vererbt lediglich eine 9,9%ige Beteiligung an einer ausländischen Kapitalgesellschaft an einen deutschen Erben mit Wohnsitz ausschliesslich in Deutschland. Die hierauf in Deutschland anfallende Erbschaftsteuer beträgt 1 Mio. Euro. Die ausländische Erbschaftsteuer beträgt 800 000 Euro. Der Erbe beantragt die Anrechnung der ausländischen Steuer.

**Lösung 2:** § 21 Abs. 1 Satz 1 ErbStG findet vom Grundsatz her Anwendung, da der Erblasser zur Zeit seines Todes Inländer war. Die ausländische 9,9%ige Beteiligung ist aber kein Auslandsvermögen, da es nicht unter den Katalog des § 121 BewG fällt. Die ausländische Erbschaftsteuer in Höhe von 800 000 Euro kann bei der deutschen Erbschaftsteuer nicht angerechnet werden.

## II. Gestaltungshinweise

Die vorstehenden zwei Beispiele haben verdeutlicht, dass der sich an § 121 BewG anlehrende enge Begriff des Auslandsvermögens nicht die Gesamtheit der auf das Ausland entfallenden Vermögensgegenstände umfasst, sondern nur einen Teil des Auslandsvermögens im untechnischen Sinn.<sup>5</sup> In der Praxis muss man also darauf bedacht sein, eine doppelte Besteuerung zu vermeiden, indem die Anrechnung zumindest gegenständlich sichergestellt wird.

Zum einen besteht die Möglichkeit, dass der Erblasser seinen deutschen Wohnsitz aufgibt, um dann nicht mehr Inländer zu sein, da dann bei der Anrechnung nicht der enge (§ 21 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG), sondern der weite Auslandsvermögensbegriff (§ 21 Abs. 2 Nr. 2 ErbStG) Anwendung findet. Im Beispielsfall 1 könnte dann eine Anrechnung erfolgen. Aber Achtung: Zu beachten ist, dass die Aufgabe des Wohnsitzes mindestens fünf Jahre vor dem Erbfall erfolgt sein muss. Ansonsten greift bei deutschen Staatsangehörigen die sog. erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht gem. § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 lit. b ErbStG.

Da zugegebenermassen eine Wohnsitzverlagerung in das Ausland, insbesondere im fortgeschrittenen Alter, nicht ganz unproblematisch ist, muss in aller Regel die Gestaltungspraxis bei der *Vermögensstrukturierung* ansetzen. Das ausländische Vermögen muss so strukturiert werden, dass es unter § 121 BewG subsumiert werden kann.

**Beispiel 3:** Der inländische Steuerpflichtige erhöht seine Beteiligung an einer ausländischen Kapitalgesellschaft von 9,9% noch zu Lebzeiten auf mindestens 10%.

**Lösung 3:** Verstirbt der inländische Steuerpflichtige werden nun die Voraussetzungen des engen Auslandsbegriffs des § 21 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG gewahrt. Die im Ausland auf die Beteiligung entfallende Erbschaftsteuer kann auf die deutsche Erbschaftsteuer angerechnet werden.

Die Praxis hat aber häufig gelehrt, dass eine Aufstockung einer Beteiligung nicht so ohne Weiteres möglich ist. Ist eine Beteiligungserhöhung aus tatsächlichen Gründen nicht möglich, besteht eine weitere Gestaltungsüberlegung zu Lebzeiten in der *Zwischenschaltung einer ausländischen Kapitalgesellschaft*.

**Beispiel 4:** Der inländische Steuerpflichtige, der eine 9,9%ige Beteiligung an einer ausländischen Kapitalgesellschaft X hält, gründet eine ausländische Kapitalgesellschaft Y, an der er mit mindestens 10% beteiligt ist. In diese Gesellschaft bringt er sodann seine 9,9%ige Beteiligung an der Kapitalgesellschaft X ein.

**Lösung 4:** Massgebend für die Beantwortung der Frage, ob Auslandsvermögen vorliegt, ist allein die Beteiligung an der ausländischen Kapitalgesellschaft Y. Da an dieser eine Beteiligung von mindestens 10% gehalten wird, liegt Auslandsver-

<sup>4</sup> Vgl. Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 21, Rn. 74 (Stand der Seite: Februar 2010)

<sup>5</sup> Meincke, ErbStG, 2009, 15. Aufl., § 21 Rz. 30.

mögen vor. Auch diese Gestaltung führt zur Anrechnung der ausländischen Erbschaftsteuer.

In der vorliegend zur Diskussion stehenden Problematik geht es nicht darum, eine in Deutschland anfallende Erbschaftsbesteuerung zu vermeiden. Es geht darum eine erbschaftsteuerliche Doppelbesteuerung zu verhindern. Deshalb kann ferner erwogen werden, zu Lebzeiten die unter 10 % liegende ausländische Beteiligung in eine *deutsche Kapitalgesellschaft einzubringen*, da in diesem Fall in der Regel keine Besteuerung im Ausland erfolgt. Ausnahmen bestehen aber beispielsweise für Gesellschaften mit französischem Grundbesitz, sofern dieser mehr als 50 % des Aktivvermögens ausmacht, da in einem solchen Fall Frankreich (auch deutsche) Kapitalgesellschaften als transparent betrachtet.<sup>6</sup>

### III. Mischnachlass

Im Zusammenhang mit Auslandsvermögen dürfen auch die Fälle eines Mischnachlasses nicht unerwähnt bleiben. Besonderheiten gelten gemäss § 21 Abs. 1 Satz 2 ErbStG, wenn der Nachlass nur *zum Teil* aus *Auslandsvermögen* besteht. In diesem Fall erfolgt die Anrechnung nur insoweit, wie auf diesen Teil auch deutsche Erbschaftsteuer entfällt.

**Beispiel 5:** E, der in Deutschland lebte, vererbt seiner in A lebenden Nichte N Inlandsvermögen im Wert von 500 000 und Auslandsvermögen im Staat A im Wert von 250 000. In Deutschland fällt Erbschaftsteuer in Höhe von 120 000 an, im Staat A in Höhe von 60 000.

**Lösung 5:** Im ersten Schritt muss das steuerpflichtige Gesamtvermögen berechnet werden. Das Gesamtvermögen setzt sich zusammen aus dem Inlandsvermögen im Wert von 500 000 und dem Auslandvermögen im Wert von 250 000 und beträgt somit insgesamt 750 000. Im zweiten Schritt muss das Verhältnis des steuerpflichtigen Auslandvermögens zum steuerpflichtigen Gesamtvermögen bestimmt werden. Das Verhältnis des Auslandvermögens (in Höhe von 250 000) zum Gesamtvermögen (in Höhe von 750 000) beträgt ein Drittel. Im dritten Schritt ist nun die auf den Gesamterwerb entfallende deutsche Erbschaftsteuer in dem im Schritt zwei berechneten Verhältnis aufzuteilen. Das bedeutet, dass ein Drittel der in Deutschland insgesamt in Höhe von 120 000 angefallenen Erbschaftsteuer, also 40 000, den Betrag darstellt, in dessen Höhe maximal eine Anrechnung vorgenommen werden kann. Aus diesem Grund können 40 000 der im Staat A anfallenden 60 000 angerechnet werden.

### IV. Per-contry-limitation

Der Vollständigkeit halber soll auch noch der Fall Erwähnung finden, in dem sich Auslandsvermögen in mehreren Staaten befindet. Hier ist nach Massgabe des § 21 Abs. 1 Satz 3 ErbStG die sog. «per-country-limitation» zu beachten. Befindet sich Auslandsvermögen in mehreren Staaten, kann die Anrechnung der ausländischen Erbschaftsteuer auch nur anteilig erfolgen, so wie sie im jeweiligen Staat angefallen ist. Im Ergebnis bedeutet dies, dass für jeden einzelnen Staat zu berechnen ist, in welcher Höhe die dort anfallende Erbschaftsteuer auf die deutsche Erbschaftsteuer angerechnet werden kann. Eine so genannte Querverrechnung ist nicht möglich. Das heisst, dass in einem Staat höher anfallende Erbschaftsteuer nicht mit in einem anderen Staat niedrigerer anfallender Erbschaftsteuer verrechnet werden kann.

**Beispiel 6:** E, der in Deutschland lebte, vererbte seiner Nichte N Inlandsvermögen im Wert von 500 000 und Auslandsvermögen im Staat A im Wert von 250 000 und im Staat B im Wert von 750 000. In Deutschland fällt Erbschaftsteuer in Höhe von 300 000 an, im Staat A in Höhe von 60 000 und im Staat B in Höhe von 120 000.

**Lösung 6:** Es muss zunächst das Verhältnis des steuerpflichtigen Auslandvermögens eines jeden Staats zum steuerpflichtigen Gesamtvermögen ermittelt werden. Im Staat A sind somit 250 000 zum Gesamtvermögen in Höhe von 1,5 Mio. ins Verhältnis zu setzen. Das Verhältnis beträgt ein Sechstel. Im Staat B beträgt das dortige steuerpflichtige Vermögen 750 000 und ist ins Verhältnis zu 1,5 Mio. zu setzen, so dass sich eine Quote von ein Halb ergibt.

Somit können ein Sechstel der 300 000 in Deutschland anfallende Erbschaftsteuer, also 50 000, für den Erwerb im Staat A angerechnet werden. Da im Staat A insgesamt 60 000 an Erbschaftsteuer angefallen sind, verbleibt ein Restbetrag in Höhe von 10 000. Im Staat B steht ein Anrechnungsvolumen von 150 000 zur Verfügung. Da hier jedoch nur Steuern in Höhe von 120 000 angefallen sind, können auch nur diese angerechnet werden. Es ergibt sich mithin aus der Anrechnung mit den Steuern des Staats B ein Überhang von 30 000. Mit diesem Überhang kann der Restbetrag aus Staat A in Höhe von 10 000 nicht verrechnet werden.

<sup>6</sup> Dehmer, EStR 2009, 454, 457, Fn. 26.

## C. Liechtensteinische Stiftung (Praxisfall)

### I. Sachverhalt

Der Stifter hatte die Schweizer Staatsangehörigkeit, als er 1980 über einen Treuhänder die «Wohl-Stiftung» mit Sitz in Vaduz gründete und mit ausländischem, also mit nicht deutschem inländischem Vermögen, ausstattete.

Ausweislich § 1 der Statuten der Wohl-Stiftung besteht die Stiftung mit selbständiger juristischer Persönlichkeit im Sinne der Art. 552 ff. des liechtensteinischen Personen- und Gesellschaftsrechts (PGR). Oberstes und einziges Organ der Stiftung ist der Stiftungsrat (§ 2 der Statuten). Gemäss § 3 der Statuten hat die Stiftung ihren Sitz in Vaduz (Liechtenstein). Das gewidmete Stiftungsvermögen beträgt CHF 30 000 (§ 4 der Statuten). In § 5 der Statuten heisst es:

#### «§ 5 Stiftungszweck

*Der Stiftungszweck besteht in der Erhaltung, Sicherung und Vermehrung des Stiftungsvermögens, der Bestreitung und Sicherung des standesgemässen Lebensunterhaltes, der Erziehung und Ausbildung sowie überhaupt der Unterstützung der Stiftungsbegünstigten. Das Stiftungsvermögen ist sachgerecht anzulegen und zu verwalten. Die Stiftung betreibt kein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe.»*

Letztlich behielt sich der Stifter alle Einflussmöglichkeiten auf die Stiftung und deren Vermögen vor, so dass die Stiftung über ihr Vermögen nicht tatsächlich und rechtlich frei verfügen konnte. Unstreitig war von einer sog. transparenten Stiftung auszugehen.

Aus § 11 der Statuten ergeben sich die Rechte aus einer Begünstigung. Darin ist geregelt, dass aus einer Stiftungsbegünstigung unter keinen Umständen ein klagbarer Rechtsanspruch entsteht. Jede Abtretung oder Verpfändung einer Begünstigung ist daher ausgeschlossen. Hinsichtlich der Vornahme von Ausschüttungen regelt § 12 der Statuten, dass die Stiftungsbegünstigung unbeschadet der Regelung in § 11 der Statuten in Ausschüttungen aus dem Stiftungsvermögen oder dessen Erträgen besteht. In § 10 der Statuten ist die Stiftungsbegünstigung geregelt. Er lautet:

#### «§ 10 Bestimmung von Stiftungsbegünstigten

*Stiftungsbegünstigte und der Umfang einer Stiftungsbegünstigung sind erstmals im Beistatut (Stiftungszusatzurkunde) in Ausübung des Stifterwillens bestimmt worden und können jederzeit vom Stifter oder vom Stiftungsrat mit Zustimmung*

*des Stifters ganz oder teilweise aufgehoben, abgeändert oder ergänzt werden. Hinsichtlich der Form der Bestimmung von Begünstigten gelten die für Beistatuten in Punkt 15 dieser Statuten festgelegten Bestimmungen.»*

In dem entsprechenden Beistatut hat der Stifter die Stiftungsbegünstigung geregelt. Im Beistatut heisst es im Wesentlichen:

#### I. Begünstigte

(1) *Solange der Stifter lebt, sind Drittpersonen nicht begünstigt.*

(2) *Im Falle des Todes des Stifters ist alleinige Begünstigte dessen Tochter oder nach deren Ableben allfällige eheliche oder uneheliche Kinder zu gleichen Teilen.*

*Die Begünstigung der erstbegünstigten Tochter oder allfälliger Zweitbegünstigten gemäss diesem Paragraphen tritt erst mit Ablauf des 27. Lebensjahres der Begünstigten ein. Sollte der Stifter vor dem erreichten 27. Altersjahr der Erstbegünstigten versterben, ist das Vermögen der Stiftung durch die Stiftungsräte weiters nach den Grundsätzen des Stifters zu verwalten, wobei im Rahmen der Verwaltung*

- *der Erstbegünstigten nach Vollendung ihres 18. Lebensjahres und*
- *der Mutter der Erstbegünstigten, Einsicht in die Bankbelege zu gewähren ist und von ihren Ratschlägen bezüglich Vermögensverwaltung Kenntnis zu nehmen ist.*

#### II. Ersatzbegünstigte

*Im Falle des Vorversterbens der Tochter ohne Hinterlassung von leiblichen Nachkommen sind das gesamte Stiftungsvermögen sowie die Erträge folgender wohltätigen Institution: Hamburger Seemannsstiftung» zu übermachen.*

Wie sich aus dem Inhalt der Akten ergibt, war das Motiv für die Gründung der Stiftung letztlich die Nachfolgeplanung. Ob für die Stiftungsgründe auch eine Steuerhinterziehung eine Rolle gespielt hat, ist heute nicht mehr aufzuklären, dürfte aber eher unwahrscheinlich sein. Zumindest sind nachweislich sämtliche steuerliche Pflichten durch den Stifter in Deutschland erfüllt worden.

Der Stifter verstarb 1990 in der Schweiz. Seine testamentarisch eingesetzte Alleinerbin ist seine Tochter. Auszahlungen aus dem Stiftungsvermögen haben nicht stattgefunden, da die Tochter bislang noch nicht das 27. Lebensjahr erreicht hat.

Das Vermögen der Stiftung war im Wesentlichen auf Konten der LGT-Bank in Liechtenstein angelegt. Im Rahmen des Datenklaus befanden sich auch die Konten der Wohl-Stiftung auf der CD. Die Steuerfahndung griff den Fall auf und vertrat die Ansicht, dass die Gründung der Wohl-Stiftung sittenwidrig gewesen sei, da sie allein deshalb gegründet worden sei, um Steuern zu hinterziehen. Einen anderen Grund gäbe es für die Gründung einer liechtensteinischen Stiftung nicht. Damit sei das Stiftungsvermögen so zu behandeln, als ob es noch das Vermögen des Stifters geblieben wäre. Das Vermögen sei damit 1990 in den Nachlass des Stifters gefallen. Die Alleinerbin habe deshalb 1990 auch das Stiftungsvermögen geerbt. Dieses und damit auch die hieraus resultierenden Erträge seien ihr seit 1990 vollumfänglich zuzurechnen. Zur näheren Begründung beruft sich die Steuerfahndung und die Staatsanwaltschaft auf die Urteile des OLG Düsseldorf vom 30. April 2010<sup>7</sup> und des OLG Stuttgart vom 29. Juni 2009.<sup>8</sup> Soweit noch keine Verjährung eingetreten sei, sind bei der Alleinerbin die Erträge ertragsteuerlich zu erfassen.

## II. Rechtliche Würdigung

Betrachtet man den Fall allein unter erbschaftsteuerlichen Gesichtspunkten und teilt die Ansicht der Steuerfahndung, so ist er schnell und einfach gelöst. Die Alleinerbin, also die Tochter, hat 1990 das hier in Frage stehende Stiftungsvermögen geerbt. Hierbei handelt es sich zwar um einen erbschaftsteuerpflichtigen Vorgang, der jedoch gem. § 170 Abs. 5 Nr. 1 AO bereits seit längerer Zeit verjährt ist.

Das Problem liegt nur im Folgendem: Die von der Steuerfahndung behauptete Steuerhinterziehung von Ertragsteuern hat eine Steuerzahlung nebst Zinsen von mehreren Millionen Euro zur Folge. Da die Alleinerbin jedoch zumindest zur Zeit keinen Zugriff auf das Stiftungsvermögen hat, denn zivilrechtlich ist das Stiftungsvermögen in das Eigentum der Stiftung übergegangen und eine Ausschüttung kann nach dem Stifterwillen nicht erfolgen; da die Alleinerbin noch nicht das 27. Lebensjahr vollendet hat. Darüber hinaus ist die rechtliche Argumentation der Steuerfahndung nicht zutreffend. Dazu nachfolgend im Einzelnen:

### 1. Rechtlicher Ausgangspunkt

Der rechtliche Ausgangspunkt der Argumentation der Steuerfahndung sind die Urteile des OLG Düsseldorf vom 30. April 2010<sup>9</sup> und des OLG Stuttgart vom 29. Juni 2009.<sup>10</sup> Beide Entscheidungen nehmen Bezug auf die Rechtsprechung Fürstlichen Liechtensteinischen Obersten Gerichtshofs (FL-

OGH). Zwar steht es nach Auffassung des FL-OGH nicht im Widerspruch zu dem das Stiftungsrecht beherrschenden Erstarrungsprinzip, wenn sich der Stifter in den Statuten Interventions- und Gestaltungsrechte vorbehält. Jedoch kann nach der Rechtsprechung des FL-OGH im Einzelfall einerseits die Gründung einer Stiftung sittenwidrig und damit unwirksam sein oder andererseits die Berufung auf den Vermögensübergang auf die Stiftung einen Verstoß gegen Treu und Glauben darstellen. Gerade diese rechtlichen Ansatzpunkte hat sich die Zivilrechtsprechung zu Nutzen gemacht und im Hinblick auf erbrechtliche Ansprüche über die Vermögenszuweisung zur liechtensteinischen Stiftung hinweggedacht, mit der Folge, dass erbrechtlich das Vermögen nicht der Stiftung zuzurechnen, sondern in den Nachlass gefallen ist.

### 2. Trennungsprinzip

Im Bereich der Körperschaften gilt das sog. Trennungsprinzip. Dies besagt, dass zwischen der Ebene der Körperschaft (z.B. GmbH, Verein, Stiftung usw.) einerseits und deren Mitglieder (Gesellschafter, Vereinsmitglieder usw.) andererseits strikt zu unterscheiden ist. Etwas anderes gilt bei der steuerlichen Betrachtung von Personengesellschaften, hier kommt das sog. Transparenzprinzip zur Anwendung, d.h., man schaut grundsätzlich durch die Personengesellschaft durch und betrachtet allein die Gesellschaft. Daher werden Gewinne der Personengesellschaft unmittelbar dem Gesellschafter als Einkommensteuersubjekt zugerechnet, während die Gewinne der Kapitalgesellschaft nachdem Trennungsprinzip zunächst auf Ebene der Gesellschaft mit Körperschaftsteuer belastet werden.<sup>11</sup> Erst bei einer Gewinnausschüttung fällt Einkommensteuer beim Anteilseigner an. Diese vorstehend skizzierten Prinzipien gelten nicht nur für die Ertragssphäre, sondern auch für die Vermögenssphäre.<sup>12</sup>

### 3. Durchbrechung des Trennungsprinzips

Das Trennungsprinzip findet sich auch im Liechtensteinischen Stiftungsrecht wieder. Es wäre kein Prinzip, wenn es nicht offen für Ausnahmen bzw. Durchbrechungen wäre. Wenn das Trennungsprinzip durchbrochen wird, handelt es sich bei diesen Ausnahmeregelungen um Missbrauchsverhütungsnormen. Folgende Ansatzpunkte für eine Durchbrechung des Trennungsprinzips sind bislang diskutiert worden:

<sup>7</sup> Urteil – I-22 U 126/06.

<sup>8</sup> Urteil – 5 U 40/09.

<sup>9</sup> Urteil – I-22 U 126/06.

<sup>10</sup> Urteil – 5 U 40/09.

<sup>11</sup> Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 18 Rn. 9.

<sup>12</sup> Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 11 Rn. 1.

## Matthias Söffing, Erbschaft und Auslandsvermögen anhand von Praxisfällen, Praxisfälle zur erb- und erbschaftsteuerlichen Behandlung von Auslandsvermögen

### a. Unwirksamkeit der Stiftungerrichtung

Die Unwirksamkeit einer Stiftung kann sich nach Art. 124 PGR<sup>13</sup> daraus ergeben, dass ihr Zweck widerrechtlich oder unsittlich ist. Sollte der Zweck einer Stiftung widerrechtlich oder unsittlich sein, so ergibt sich die Unwirksamkeit nicht aus sich heraus. Die Stiftung wird nach liechtensteinischem Recht erst dann als nichtig qualifiziert und mit Wirkung ex tunc aufgehoben, wenn die Unwirksamkeit im Aufhebungsverfahren erfolgreich durchgesetzt worden ist.

Die rechtlich anerkannten Stiftungszwecke ergeben sich aus Art. 552 § 2 PGR. Insbesondere ist die privatnützige Stiftung in der Gestalt der Familienstiftung zu nennen. Gemäss Art. 552 § 2 Abs. 4 Nr. 1 PGR liegt eine Familienstiftung vor, deren Stiftungsvermögen ausschliesslich der Bestreitung der Kosten der Erziehung oder Bildung, der Ausstattung oder Unterstützung von Angehörigen einer oder mehrerer Familien oder ähnlichen Familieninteressen dienen. Dient mithin das Stiftungsvermögen nicht diesem Zweck, z.B. weil eine Konkubine unterstützt wird, so dürfte das Tatbestandsmerkmal der Widerrechtlichkeit erfüllt sein. Bezüglich des Tatbestandsmerkmals der Unsittlichkeit kann auf die dem deutschen Recht bekannte Norm des § 138 BGB zurückgegriffen werden.

Von Bedeutung ist jedoch die Erkenntnis, dass die Unwirksamkeit einer Stiftungerrichtung erst durch ein Aufhebungsverfahren erreicht werden kann. Solange dieses Aufhebungsverfahren nicht erfolgreich durchgeführt wurde, ist die Stiftung existent und rechtlich zu beachten. Da derartige Aufhebungsverfahren äusserst selten durchgeführt werden, kommt diesem Gesichtspunkt in der Praxis so gut wie keine Bedeutung zu.

### b. Unwirksamkeit wegen Scheingeschäftes

Ein anderer rechtlicher Aspekt ist das Scheingeschäft. Gedanklicher Ansatzpunkt ist dabei das «Erstarrungsprinzip». Dieser Grundsatz beruht auf der Stiftungsdogmatik, dass der Stifterwille grundsätzlich mit der Entstehung der Stiftung im Stiftungszweck erstarrt und als solcher unabänderlich ist.<sup>14</sup> Nach der Rechtsprechung des FL OGH steht es nicht in Widerspruch zu dem Erstarrungsprinzip, wenn sich der Stifter in den Statuten Interventions- und Gestaltungsrechte in einem bestimmten Umfange vorbehält.<sup>15</sup> Der Vorbehalt dieser Stifterrechte ist auch in Art. 552 § 30 PGR niedergelegt. Behält sich der Stifter jedoch Rechte dergestalt vor, dass er weiterhin das Stiftungsvermögen zu seinem eigenen Vorteil und nicht im Sinne des angegebenen Stiftungszwecks verwenden kann und beabsichtigt er auch demgemäss zu handeln, so hat der FL-OGH in früheren Entscheidungen ein nichtiges Scheingeschäft im Sinne des

§ 916 Abs. 1 ABGB angenommen.<sup>16</sup>

Die Rechtsfolge eines Scheingeschäftes ist nicht die Unwirksamkeit der Stiftungerrichtung, vielmehr besteht die Rechtsfolge des Scheingeschäftes darin, dass das Trennungsprinzip zwischen Stiftung und Stifter zivilrechtlich durchbrochen wird<sup>17</sup> und damit der Stiftung keinerlei Abschirmwirkung mehr zukommt, so dass Gläubiger des Stifters ohne weiteres auf das Stiftungsvermögen zugreifen können.<sup>18</sup>

Die jüngere Rechtsprechung des FL-OGH<sup>19</sup> ist jedoch von der Annahme eines Scheingeschäftes aus Rechtsgründen abgerückt. Die Stiftungerrichtung sei ihrer Natur nach eine einseitige, nicht empfangsbedürftige Willenserklärung, auf die die Rechtsgrundsätze eines Scheingeschäftes nicht angewandt werden können. Es kann hierbei dahinstehen, ob die Frage nach einem Scheingeschäft nach liechtensteinischem Recht oder deutschem Recht zu entscheiden ist. Denn die Rechtsprechung des FL-OGH entspricht der Rechtslage nach deutschem Recht. Die Errichtung einer Stiftung setzt gemäss § 80 BGB ein Stiftungsgeschäft voraus. Soweit es sich hierbei um ein Stiftungsgeschäft unter Lebenden handelt, besteht es in einer einseitigen, nicht empfangsbedürftigen Willenserklärung.<sup>20</sup> Die Regelung betreffend dem Scheingeschäft nach § 117 Abs. 1 BGB findet aber nur auf empfangsbedürftige Willenserklärungen Anwendung.<sup>21</sup>

### c. Missbräuchliche Gestaltung

Ein weiterer Ansatzpunkt im Zusammenhang mit der Durchbrechung des Trennungsprinzips ist eine missbräuchliche Gestaltung, die letztlich in dieselbe Richtung zielt, wie das Scheingeschäft. Wie der FL-OGH in der massgebenden Entscheidung vom 3. November 2005 klargestellt hat, ist der Missbrauchstatbestand nur dann erfüllt, wenn sowohl das subjektive als auch das objektive Element erfüllt ist. Es heisst in der Entscheidung wörtlich:

<sup>13</sup> Liechtensteinisches Personen- und Gesellschaftsrecht.

<sup>14</sup> Müller/Bösch in Richter/Wachter, Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, 2007, Liechtenstein, Rn 11.

<sup>15</sup> FL-OGH vom 26.1.1988 – LES 3/90, 105, 120; OLG Düsseldorf vom 30.4.2010 – I-22 U 126/06, unter B.I.2.c); von Löwe/Pelz, BB 2005, 1601, 1602 unter III.1.

<sup>16</sup> Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuch der in Liechtenstein geltenden Fassung der Kodifikation.

<sup>17</sup> OLG Düsseldorf vom 30.4.2010 – I-22 126/06, unter B.I.2.c).

<sup>18</sup> OLG Stuttgart vom 29.6.2009, 5 U 40/09 unter II.3.a).

<sup>19</sup> FL-OGH vom 06.12.2001, LES 2002, 41, 50 f.

<sup>20</sup> Reuter in Münchener Kommentar, Bd. 1, 4. Aufl., 2001, § 80 Rn. 3.

<sup>21</sup> Ellenberger in Palandt, BGB, 69. Aufl., 2010, § 117 Rn. 2.

## Matthias Söffing, Erbschaft und Auslandsvermögen anhand von Praxisfällen, Praxisfälle zur erb- und erbschaftsteuerlichen Behandlung von Auslandsvermögen

«Dabei kommt nach der Rechtsprechung des OGH bei der Prüfung der Frage, ob in einem konkreten Einzelfall die Voraussetzungen für einen Durchgriff gegeben sind, dem subjektiven Ansatz gegenüber dem objektiven der Vorrang zu. Es kommt also zwischen juristischer Person einerseits und natürlicher Person andererseits massgeblich darauf an, ob der Gründer bzw. wirtschaftlich Berechtigte die juristische Person in subjektiv missbräuchlicher Weise eingesetzt hat bzw. ob mit Hilfe der juristischen Person ein Gesetz umgangen, vertragliche Verpflichtungen verletzt oder Dritte fraudulös geschädigt werden sollen. Die objektiv zweckwidrige Verwendung der juristischen Person darf zwar gleichfalls nicht ausser Acht gelassen werden, begründet für sich allein aber noch nicht die Durchbrechung der durch die juristische Person vorgegebenen Form.»

Konsequenz dieser Rechtsprechung ist, dass bei formaler Aufrechterhaltung der Stiftung das Vermögen der selbigen nicht ihr, sondern dem Stifter weiterhin zugerechnet wird. Die Stiftung verliert also nicht ihre Rechtspersönlichkeit. Einer Berufung auf die eigene Rechtspersönlichkeit sind jedoch Grenzen gesetzt.<sup>22</sup>

Ausgangspunkt der Überlegung, ob eine Durchbrechung des Trennungsprinzips anzunehmen ist, ist die Feststellung, was überhaupt ein missbräuchliches Verhalten ist. Der Entscheidung des FL-OGH vom 3. November 2005 ist ein Katalog missbräuchlichen Verhaltens zu entnehmen, wobei es sich quasi als Obersatz um einen Verstoss gegen die öffentliche Ordnung handeln muss. Ein solcher Verstoss ist beispielsweise gegeben, wenn

- die Deckung betrügerischer Handlungen verfolgt wird,
- vertragliche Verbindlichkeiten bewusst gebrochen werden sollen,
- die Rechtsstellung dritter Personen strafrechtswidrig beeinträchtigt werden sollen,
- die Rechtsstellung dritter Personen in einer gegen die guten Sitten verstossenden Weise beeinträchtigt werden sollen oder
- fundamentale Grundsätze des Gesellschaftsrechts mittelbar oder unmittelbar in Gefahr gebracht werden sollen.

Wie der zivilrechtlichen OLG-Rechtsprechung entnommen werden kann, ist sie von dem Gedanken getragen, wenn möglich der liechtensteinischen Stiftung eine eigene Vermögenszurechnung abzuerkennen und unter Durchbrechung des Trennungsprinzips das Vermögen dem Stifter zuzuordnen. Letztlich würde damit die liechtensteinische Stiftung vollkommen ignoriert und das Stiftungsvermögen in den Nachlass fallen und damit den Erben unmittelbar zuzurechnen sein. Würde man dieser

Ansicht auch für das Steuerrecht folgen, so wie es die Steuerfahndung im skizzierten Praxisfall macht, gäbe es letztlich keine intransparente liechtensteinische Stiftung mehr. Dies gilt umso mehr, wenn man mit der Steuerfahndung sich auf den (unhaltbaren) Standpunkt stellen würde, ein Grund für die Errichtung einer liechtensteinischen Stiftung ist stets die Steuerhinterziehung.

*Auswirkungen zu Lebzeiten des Stifters:* Hat der Stifter eine transparente Stiftung gegründet, so ist im Hinblick auf eine Schenkungsteuerpflicht kein Wertungswiderspruch gegeben. Nach der Rechtsprechung des BFH's ist beim Stifter keine Entreicherung und bei der Stiftung keine Bereicherung i.S.d. § 7 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 8 ErbStG eingetreten. Der Stifter kann über das übertragene Vermögen weiterhin tatsächlich und rechtlich frei verfügen. Diese Verfügungsberechtigung ist einer transparenten Stiftung gerade immanent.

*Auswirkungen nach dem Ableben des Stifters:* Der Struktur einer transparenten Stiftung ist es immanent, dass nach dem Ableben des Stifters eine strikte Trennung zwischen den Vermögenssphären der Stiftung und des Stifters eintritt. Dies resultiert u.a. daraus, dass bestimmte Rechte, die der Stifter sich vorbehalten hat, nicht übertragbar und vererbbar sind. Mit dem Tod des Stifters kommt das Erstarrungsprinzip zur vollen Geltung. Sowohl das wirtschaftliche als auch das zivilrechtliche Eigentum liegt nunmehr bei der Stiftung. Dies ist zweifelsfrei anzunehmen, wenn zu Lebzeiten des Stifters trotz theoretischer Möglichkeit überhaupt kein missbräuchliches Verhalten vorgelegen hat, etwa weil der Stifter überhaupt keine Ausschüttung getätigt oder aber weil es ihm an einer Missbrauchsabsicht gefehlt hat.

Etwas anderes könnte sich allerdings dann ergeben, wenn tatsächlich ein missbräuchliches Verhalten in der Person des Stifters begründet ist. Das OLG Düsseldorf führt in seiner Entscheidung vom 30. April 2010<sup>23</sup> aus:

«Der Umstand, dass sich durch den Tod des Erblassers eine strikte Trennung der Vermögen von Stiftung und Stifter vollzogen hat, ..., steht dem zivilrechtlichen Durchgriff nicht entgegen. Der bei der Errichtung der Stiftung bestehende Rechtsmangel wird durch den Tod des Stifters nicht geheilt. Die für die Durchbrechung des Trennungsprinzips sprechenden Gründe verlieren nicht ihre Berechtigung. Der Eintritt des Todesfalles kann nicht zu einer Verfestigung des von der liechtensteinischen

<sup>22</sup> Vgl. FL-OGH vom 3.11.2005, LES 2006, 363, 375 f.

<sup>23</sup> Urteil – I-22 U 126/06.



## Matthias Söffing, Erbschaft und Auslandsvermögen anhand von Praxisfällen, Praxisfälle zur erb- und erbschaftsteuerlichen Behandlung von Auslandsvermögen

*Rechtsordnung missbilligten Missbrauchs der juristischen Person führen. Auch nach dem Tode des Erblassers gehörte das Stiftungsvermögen daher zivilrechtlich zum Vermögen des Erblassers und damit zur Erbmasse. Unterstellt, dass das Vermögen der Stiftung nach liechtensteinischem Recht nicht der Erbmasse zuzurechnen wäre, etwa weil mit dem Tode des Erblassers eine «Heilung» im vorgenannten Sinne eingetreten ist, so ist der Stiftung die Anerkennung wegen eines Verstosses gegen den ordre public zu versagen, Art. 6 EGBGB.»*

Wie die vorstehenden Ausführungen zeigen, geht das OLG Düsseldorf von einem Rechtsmangel aus, der nicht durch den Tod des Stifters geheilt wird. Dieser Ausgangspunkt ist nicht zutreffend. Bezüglich der Errichtung und des Bestandes der Stiftung liegt kein Rechtsmangel vor. Die Stiftung ist als rechtsfähige Person gegründet worden. Allein die Berufung auf diese Rechtsfähigkeit wird bei Vorliegen eines rechtsmissbräuchlichen Verhaltens als Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben gewertet und damit als unzulässig erachtet. In dem Moment, in dem ein missbräuchliches Verhalten nicht mehr tatsächlich und rechtlich möglich ist, kann sich die Stiftung erfolgreich auf ihre Rechtsfähigkeit berufen.

Das OLG Düsseldorf verkennt, dass mit dem Ableben des Stifters Regelungen der Statuten oder Beistatuten Anwendung finden, die spätestens jetzt einen Rechtsgrund für eine neue vermögensmässige Zuordnung darstellen. Regelmässig dürfte es sich hierbei um eine Schenkung auf den Todesfall gemäss § 2301 BGB zugunsten der Stiftung und damit um einen Erwerb von Todes wegen gemäss § 3 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG handeln. Eine andere Ansicht vertritt das OLG Stuttgart.<sup>24</sup> Es vertritt die Ansicht, dass nicht die Stiftung, sondern der Nachbegünstigte der durch die Schenkung auf den Todesfall Begünstigte ist. Dies wird aber im Normalfall nicht zutreffend sein, weil regelmässig der Bezugsbegünstigte keinen Anspruch auf die Ausschüttung des Vermögens hat.

Im Zeitpunkt des Ablebens des Stifters liegt ein Erwerb von Todes wegen durch die Stiftung vor, der nach vier Jahren, berechnet ab dem Ablauf des Todesjahres, gemäss § 170 Abs. 5 Nr. 1 i.V.m. Abs. 1 Nr. 2 AO verjährt. Für die Erbschaftsteuer beginnt die Festsetzungsfrist bei einem Erwerb von Todes wegen nicht vor Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Erwerber Kenntnis von dem Erwerb erlangt hat. Da der Stiftungsrat die Statuten kennt, wird ihm der Vermögenserwerb auch zeitnah mit dem Ableben des Stifters bekannt werden.

Folgt man hingegen der Ansicht des OLG Stuttgart und sieht in dem Ableben des Stifters eine Schenkung zugunsten der Erben

oder sieht man sogar mit dem OLG Düsseldorf einen direkten Erwerb durch Erbanfall, so trifft den Erben ebenfalls eine Erbschaftsteuer entweder gemäss § 3 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG (Schenkungen auf den Todesfall) oder aber gemäss § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG (Erbanfall). Hier nun treten die Wertungswidersprüche der zivilrechtlichen Rechtsprechung zu erbschaftsteuerlichen Rechtslage klar zu Tage. Obgleich nach liechtensteinischem Zivilrecht die Erben keine Möglichkeit eines Vermögenszugriffs haben, müssten sie einen Vermögensanfall der Erbschaftsteuer unterwerfen.

### D. Erbschaft

Das Thema Erbschaft und Auslandsvermögen verlangt auch einen Blick auf die internationale Nachfolgeplanung. D.h., welche erbrechtlichen Komponente gilt es zu beachten, wenn sich der Nachlass nicht nur auf das deutsche Inlandsvermögen erstreckt. Die internationale Nachfolgeplanung ist geprägt durch eine Vielzahl juristischer Fragestellungen, die insbesondere die anzuwendende Rechtsordnung und damit einhergehend das anzuwendende materielle Erbrecht betreffen. Auch stellt sich immer wieder die Frage, ob die gewählte Art der Verfügung von Todes wegen in jedem betroffenen Staat anerkannt wird.

### I. Begriffsbestimmungen

Einführend sollen einige zentrale Begriffe des IPR vorgestellt werden, damit die etwas eigenwillige Terminologie nicht zu Missverständnissen führt:

- *Kollisionsnorm*: Rechtsnorm, die auf die Rechtsordnung verweist, nach deren materiellen Recht (Sachnorm) sich die Beurteilung des Falls richtet (z.B. Art. 25 EGBGB);
- *Sachnorm*: enthält die materielle Regelung (z.B. § 1931 BGB: gesetzliches Erbrecht des Ehegatten);
- *Statut*: alle massgeblichen Sachnormen für die Beurteilung des Rechtsverhältnisses (z.B. §§ 1952-2385, Erbstatut);
- *Statutenwechsel*: Wechsel der massgeblichen Rechtsordnung (z.B. vom deutschen zum österreichischen Recht wegen Wechsels der Staatsangehörigkeit deutsch zu österreichisch);
- *Nachlassseinheit*: Rechtsnachfolge in den Nachlass bestimmt sich einheitlich nach einer Rechtsordnung (z.B. Deutschland: Art. 28 Abs. 1 EGBGB, Österreich: § 28 Abs. 1 i.V.m. § 9 IPRG, Schweiz (Grundsatz): Art. 20 IPRG);

<sup>24</sup> Urteil vom 29. Juni 2009, - 5 U 40/09, unter II.2.c).

■ **Nachlassspaltung:** Rechtsnachfolge richtet sich nach verschiedenen Rechtsordnungen, i.d.R. unbewegliches Vermögen nach Recht des Lageortes und bewegliches Vermögen nach Recht der Staatsangehörigkeit oder des Wohnsitzes/Domizils (z.B. Haiti, Rumänien, San Marino = alle Staatsangehörigkeit hinsichtlich beweglichen Vermögens; China, Frankreich, Kanada, Monaco, Südafrika, Thailand = alle Wohnsitz bzw. Domizil hinsichtlich beweglichen Vermögens).

## II. Erbstatut

Bei einem Erbfall mit Auslandsberührung stellt sich stets die zentrale Frage, welche Rechtsordnung auf diesen Erbfall anzuwenden ist. Massgeblich ist jeweils das Erbstatut, das durch das auf die Erbfolge anwendbare Recht bestimmt wird.

Nach deutschem IPR richtet sich das Erbstatut nach der Staatsangehörigkeit des Erblassers (Art. 25 Abs. 1 EGBGB).

**Beispiel 7:** Ein Niederländer verstirbt in Deutschland.

**Lösung 7:** Nach deutschem Rechtsverständnis ist auf die Staatsangehörigkeit abzustellen. Es gilt also das niederländische Erbstatut. Auf die Erbfolge ist folglich niederländisches Recht anzuwenden.

Bei mehrfacher Staatsangehörigkeit kommt es grundsätzlich darauf an, mit welchem Staat die engste Verbundenheit besteht. Hierbei werden insbesondere der gewöhnliche Aufenthalt sowie der Verlauf des Lebens betrachtet. Man spricht hier von Personalstatut (Art. 5 Abs. 1 Satz 1 EGBGB). Wenn ein Mehrstaater auch die deutsche Staatsangehörigkeit besitzt, ist nach deutschem Rechtsverständnis diese gemäss Art. 5 Abs. 1 Satz 2 EGBGB auf jeden Fall massgebend.

## III. Rück- und Weiterverweisungen

### 1. Sachrechts- und Gesamtrechtsverweisung

Wenn auf das Recht eines Staates verwiesen wird, besteht die Möglichkeit, dass dieser Staat eine Rückverweisung oder aber eine Weiterverweisung vornimmt. Derartige Verweisungen sind als *Sachrechtsverweisung* oder Gesamtrechtsverweisungen möglich. Eine Sachrechtsverweisung findet lediglich auf das Sachrecht, also auf das materielle Recht ohne internationales Privatrecht, statt. Eine *Gesamtrechtsverweisung* beinhaltet eine Verweisung auf das gesamte materielle Recht einschliesslich

des internationalen Privatrechts. Gemäss Art. 4 Abs. 1 Satz 1 EGBGB sind Verweisungen, die Deutschland zugunsten des ausländischen Rechts ausspricht, Gesamtrechtsverweisungen. Das heisst, das gesamte Recht eines ausländischen Staates findet Anwendung, wenn dieser Staat die Verweisung annimmt.

**Beispiel 8:** Ein niederländischer Staatsangehöriger verstirbt mit Wohnsitz und gewöhnlichem Aufenthalt in Deutschland, den er dort seit mehr als fünf Jahren innehatte.

**Lösung 8:** Gemäss Art. 25 Abs. 1 EGBGB gilt das niederländische Erbstatut aufgrund der niederländischen Staatsangehörigkeit des Erblassers. Deutschland nimmt hier eine Gesamtrechtsverweisung vor. Das heisst, es wird auch auf das niederländische IPR verwiesen. Das niederländische Recht wiederum (Art. 3 Abs. 2 ErbRÜbk = Haager Übereinkommen über das auf die Erbschaft anwendbare Recht) sieht vor, dass das Recht des gewöhnlichen Aufenthalts einschlägig ist, wenn der Erblasser unmittelbar vor seinem Tod während eines Zeitraums von mindestens fünf Jahren dort ununterbrochen seinen gewöhnlichen Aufenthalt hatte. Das niederländische IPR verweist mithin auf das deutsche Erbstatut, da nach niederländischem Recht der Wohnsitz massgeblich ist. Da das niederländische Recht keine Gesamtrechtsverweisung, sondern nur eine Sachrechtsverweisung kennt<sup>25</sup>, findet somit das deutsche Erbstatut Anwendung.

Eine Besonderheit bezüglich der Gesamtrechtsverweisung ergibt sich aus Art. 3a Abs. 2 EGBGB. Dort ist der Vorrang eines vom Gesamtstatut verschiedenen Belegenheitsstatuts (*lex rei sitae*) geregelt, soweit das Belegenheitsstatut für die in seinem Gebiet befindlichen Vermögensgegenstände «besondere Vorschriften» aufstellt. Dies soll der besseren Durchsetzbarkeit von Ansprüchen aufgrund einer grösseren Sachnähe dienen. Besondere Vorschriften in diesem Sinne sind solche Regeln, die aus wirtschafts- oder gesellschaftspolitisch motivierten Gründen eine von den allgemeinen Regeln abweichende Erbfolge vorsehen. Dies ist beispielsweise bei Hoferbfolgen und bei der Sondererbfolge in Mietverhältnisse der Fall.<sup>26</sup>

Bei der Rückverweisung auf deutsches Recht ist zu beachten, dass nach deutschem Rechtsverständnis hier stets eine Sachnormverweisung vorliegt. Dies ergibt sich aus Art. 4 Abs. 1 Satz 2 EGBGB. Für das zuvor dargestellte Beispiel bedeutet dies,

<sup>25</sup> Vgl. *van Maas de Bie* in Süß, *Erbrecht in Europa*, 2. Auflage 2008, S. 1050, Rn. 3.

<sup>26</sup> Vgl. *Thorn* in Palandt, 70. Auflage 2011, Art. 3a EGBGB, Rn. 6; *Süß* in Süß, *Der Fachanwalt für Erbrecht*, 2. Auflage 2010, Rn. 34.

## Matthias Söffing, Erbschaft und Auslandsvermögen anhand von Praxisfällen, Praxisfälle zur erb- und erbschaftsteuerlichen Behandlung von Auslandsvermögen

dass unabhängig von den Sachnormverweisungen des niederländischen Rechts sich die Sachnormverweisung alternativ aus dem deutschen IPR ergeben hätte.

Darüber hinaus besteht auch die Möglichkeit einer Weiterverweisung. Dazu nachfolgendes Beispiel:

**Beispiel 9:** Ein Schweizer Staatsangehöriger hat seinen Wohnsitz und gewöhnlichen Aufenthalt (Domizil) in Florida. Er verstirbt und hinterlässt Bankguthaben in Deutschland. Eine Verfügung von Todes wegen hat er nicht errichtet. Die (mutmasslichen gesetzlichen) Erben beantragen für das Bankguthaben einen Erbschein nach deutschem Recht. Welches Recht findet Anwendung?

**Lösung 9:** Zunächst einmal wendet das deutsche Nachlassgericht deutsches IPR an. Gemäss Art. 25 Abs. 1 EGBGB findet das Heimatrecht des Erblassers, also das Schweizer IPR, Anwendung. Nach Schweizer IPR ist das Recht des Wohnsitzes massgeblich. Hier gilt das Recht des Staates Florida, der die Verweisung annimmt. Das deutsche Nachlassgericht muss also bei Erteilung des Erbscheins das Recht des Staates Florida anwenden.

### 2. Nachlassspaltung

Vom Grundsatz her gilt die Nachlassseinheit. Der Erbfall wird also nach einer Rechtsordnung betrachtet. Ausnahmsweise kann sich jedoch aus einer Kollisionsnorm etwas anderes ergeben. Soweit die Kollisionsnormen des Belegenheitsstaates inländisches Vermögen aufgrund seiner Belegenheit dem inländischen Recht unterwerfen, ergibt sich eine Nachlassspaltung.

**Beispiel 10:** Der Erblasser E ist deutscher Staatsangehöriger und hat seinen Wohnsitz in Deutschland. Er ist verheiratet und hat einen Sohn S und eine Tochter T. Mit seiner Tochter hat er einen Erbvertrag geschlossen, aufgrund dessen sie Alleinerbin werden soll. Im Nachlass befindet sich eine Immobilie in Frankreich.

**Lösung 10:** Nach deutschem Rechtsverständnis ist grundsätzlich das deutsche Erbstatut anzuwenden. Eine Ausnahme ergibt sich jedoch aus Art. 3a Abs. 2 EGBGB, wonach ausländisches Recht dann anzuwenden ist, wenn der Vermögensgegenstand (also die Immobilie) im Ausland belegen ist und besondere Vorschriften existieren. Dies ist im französischen Recht der Fall. Dort wird unbewegliches Vermögen nach dem Recht des Belegenheitsorts vererbt. Aus diesem Grund gilt nach französischem Recht das französische Erbstatut. Da Frankreich jedoch den Abschluss von Erbverträgen verbietet und es sich hierbei

um ein materielles Verbot handelt, wird der Erbvertrag als unwirksam behandelt. Aus diesem Grund ist das französische gesetzliche Erbrecht anzuwenden. Somit erben die Ehefrau, die Tochter und der Sohn nach gesetzlichem französischem Erbrecht die Immobilie in Frankreich.

Damit der Erblasser im zuvor dargestellten Beispielsfall gleichwohl die Möglichkeit erhält, die Immobilie auf seine Tochter zu vererben, muss er eine anderweitige Gestaltung vornehmen.

Es besteht die Möglichkeit, ein Einzeltestament nach französischem Recht hinsichtlich der in Frankreich belegenen Immobilie zu errichten. Zu beachten ist hier jedoch das französische Noterbrecht, das dem deutschen Pflichtteilsrecht ähnlich ist. Ferner kann in einem Einzeltestament nicht die Bindungswirkung erreicht werden, wie sie bei einem Erbvertrag nach deutschem Recht möglich ist.

Alternativ könnte sich der Vater überlegen, im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge die französische Immobilie unter Niessbrauchvorbehalt bereits zu Lebzeiten auf seine Tochter zu übertragen. Letztlich besteht die Möglichkeit, die Immobilie in eine Gesellschaft (deutsche oder französische Gesellschaft) einzubringen, da die Beteiligung einer Gesellschaft nach französischem Recht kein unbewegliches Vermögen darstellt und insoweit auch keine besondere Regelung diesbezüglich existiert.

### 3. Rechtswahlmöglichkeit

Nach deutschem IPR bestehen nur sehr begrenzte Möglichkeiten, eine Rechtswahl vorzunehmen. Gemäss Art. 25 Abs. 2 EGBGB kann der Erblasser für im Inland belegenes unbewegliches Vermögen deutsches Recht wählen, wobei die Rechtswahl in der Form einer Verfügung von Todes wegen erfolgen muss. Im Ergebnis ist die Rechtswahl nach deutschem IPR nur ausländischen Erblassern möglich, da sich bei deutschen Staatsangehörigen die Erbfolge bereits gemäss Art. 25 Abs. 1 EGBGB nach deutschem Erbrecht richtet.

Verschiedene ausländische Rechtsordnungen sehen jedoch eine Rechtswahl vor, teilweise sogar bezüglich des gesamten Vermögens. Dies gilt beispielsweise für Italien, wo es möglich ist, statt des gesetzlich vorgesehenen Rechts der Staatsangehörigkeit das Recht des gewöhnlichen Aufenthalts zu wählen. Gleiches gilt in der Schweiz, den Niederlanden, Belgien und Finnland hinsichtlich der Wahl des Heimatrechts.

**Beispiel 11:** Wenn ein italienischer Erblasser in Deutschland lebt und deutsches Recht wählt, ist dies in Deutschland im Rahmen der Rückverweisung beachtlich, da Deutschland zwar zu-

nächst die Anwendung italienischen Erbrechts vorsieht, jedoch eine Rückverweisung auf deutsches Recht akzeptiert, die über eine Rechtswahl möglich ist.

**Beispiel 12:** Ein deutscher Erblasser, der in Belgien lebt und in Deutschland belegene Immobilien hat, kann nach belgischem Recht eine Rechtswahl dahingehend ausüben, dass die deutschen Immobilien nach belgischem Recht vererbt werden sollen. Eine solche Rechtswahl wird jedoch in Deutschland nicht anerkannt, so dass sie ins Leere geht. Die Immobilien in Deutschland werden aufgrund der deutschen Staatsangehörigkeit des Erblassers nach deutschem Erbrecht vererbt.

#### 4. Internationaler Entscheidungsdissens

Von einem internationalen Entscheidungsdissens wird gesprochen, wenn die Behörden bzw. Gerichte unterschiedlicher Staaten unterschiedliche Entscheidungen hinsichtlich der Erbfolge treffen, das heisst, unterschiedliches Recht anwenden. Die Anwendung des unterschiedlichen Rechts ergibt sich aufgrund unterschiedlicher IPR-Normen. Konstellationen, in denen ein solcher internationaler Entscheidungsdissens vorliegt, sind solche, in denen ein deutscher Erblasser in einem Staat verstirbt, der hinsichtlich des Erbstatuts an den Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt anknüpft. Auch kann ein Dissens eintreten, wenn ein Erblasser Mehrstaater solcher Staaten ist, die jeweils der inländischen Staatsangehörigkeit den Vorrang geben. Ferner ergibt sich ein Dissens bei der unterschiedlichen Beurteilung von Vorfragen (z.B. Ehestatus).

In solchen Konstellationen wenden die Staaten also für den gesamten Nachlass ein jeweils unterschiedliches Recht an. Insoweit wird nicht von einer Nachlassspaltung gesprochen, da sich die Rechtswirkungen auf den gesamten Nachlass beziehen.

**Beispiel 13:** Der Erblasser E ist deutscher Staatsangehöriger und verstirbt mit letztem Wohnsitz in der Schweiz. Er ist verheiratet, lebt im Güterstand der Gütertrennung und hat zwei Kinder. Alleinerbin soll gemäss seinem Testament seine Ehefrau werden.

**Lösung 13:** Das Schweizer internationale Privatrecht verfolgt das Wohnsitzprinzip. Das heisst, die Erbfolge richtet sich nach Schweizer Erbstatut. Demgegenüber geht das deutsche IPR vom Staatsangehörigkeitsprinzip (Art. 25 Abs. 1 EGBGB) aus, wonach sich die Erbfolge nach deutschem Erbstatut richtet. Insoweit liegt ein hinkendes Rechtsverhältnis vor. Sofern es auf die Frage ankommt, welches Recht anzuwenden ist, gilt das Erbstatut des Staates, vor dessen Gericht geklagt bzw. ein

Erbschein beantragt wird. Die betroffenen Personen können sich das für sie vorteilhafteste Recht aussuchen (forum shopping).

Da die Ehefrau testamentarische Alleinerbin ist, was von dem Schweizer und dem deutschen Recht anerkannt wird, ergeben sich diesbezüglich keine Unterschiede. Etwas anderes gilt jedoch für etwaige Pflichtteilsansprüche. Das schweizerische materielle Erbrecht geht von einem Pflichtteil für die Kinder von insgesamt drei Achtern (Art. 471 Nr. 1 ZGB) aus, während das deutsche materielle Erbrecht einen Pflichtteil in Höhe von insgesamt einem Drittel (§§ 2303, 1931 Abs. 4 BGB) vorsieht. Insofern bietet es sich für die Kinder an, den Pflichtteil vor einem Schweizer Gericht einzuklagen, da sie nach schweizerischem Recht mehr erhalten.

In dem vorgenannten Beispielfall hätte der Erblasser das Problem umgehen können, wenn er die gemäss Art. 90 Abs. 2 IPRG (Schweiz) zulässige Rechtswahl zugunsten des deutschen Rechts ausgeübt hätte. Dann würde auch für den Pflichtteil deutsches Recht zur Anwendung gelangen.

In anderen Fallkonstellationen kann ein internationaler Entscheidungsdissens oftmals auch dadurch gelöst werden, dass die Verfügung von Todes wegen so formuliert wird, dass sie inhaltlich in beiden Rechtsordnungen akzeptiert wird oder aber das für die jeweilige Rechtsordnung eine Verfügung von Todes wegen getroffen wird, die der jeweils anderen nicht widerspricht.

**Beispiel 14:** Der Erblasser E ist deutscher Staatsangehöriger und verstirbt mit letztem Wohnsitz in der Schweiz. Er ist verheiratet, lebt im Güterstand der Gütertrennung und hat zwei Kinder. E hat kein Testament errichtet.

**Lösung 14:** Bei dieser Fallkonstellation würde bereits die Erbinsetzung unterschiedlich beurteilt. Nach schweizerischem materiellem Erbrecht erbt die Ehefrau ein Halb und die Kinder jeweils ein Viertel (§§ 457, 462 ZGB), während nach deutschem materiellem Erbrecht die Ehefrau und die Kinder jeweils ein Drittel erben. Insofern ist es für die Ehefrau günstiger, das schweizerische Recht zur Anwendung zu bringen, während die Kinder deutsches Recht präferieren würden. Es ergibt sich ein Wettlauf, wo als erstes das Erbschaftsverfahren anhängig gemacht wird. Insoweit könnte sich die Erhebung einer negativen Feststellungsklage anbieten, so dass dann der Einwand anderweitiger Rechtshängigkeit erhoben werden kann.

# Business Judgement Rule (BJR) als allgemein gültiger Haftungsmassstab

Jürgen Wagner, LL.M., Rechtsanwalt und Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht,  
Konstanz/Zürich/Vaduz<sup>1</sup>

Im deutschen Aktienrecht ist der Haftungsgrundlage von § 116 AktG der Haftungsmassstab gemäss § 93 AktG, die sog. Business Judgement Rule, an die Seite gestellt worden. Letztere Bestimmung klar normiert: «Eine Pflichtverletzung liegt nicht vor, wenn das Vorstandsmitglied bei einer unternehmerischen Entscheidung vernünftigerweise annehmen durfte, auf der Grundlage angemessener Information zum Wohle der Gesellschaft zu handeln.» In Liechtenstein wird dies manchmal abweichend interpretiert.

## 1. Diskussion in Deutschland

Lutter hat dies in NZG 2010, 602 noch einmal wie folgt zusammengefasst: «Und um es noch einmal zu betonen: Der Vorstand oder Geschäftsführer handelt nicht pflichtwidrig, also pflichtgemäss, wenn er

- bei einer unternehmerischen Entscheidung;
- voll informiert;
- ohne eigene Interessen;
- im Interesse der Gesellschaft;
- und ohne existenzgefährdende Risiken handelt, gleichgültig ob das Geschäft gelingt oder scheitert und gleichgültig, ob Gewinn oder Verlust erzielt wird.»<sup>2</sup>

Mit dieser gesetzgeberischen Formulierung wurde die frühere Rechtsprechung des BGH ausdrücklich bestätigt.<sup>3</sup> Funktionell verfolgt die Vorstandshaftung verschiedene Regelungsziele. Sie dient, wie alle Haftungstatbestände, zunächst der Schadenswiedergutmachung. Sie steht ausserdem im Dienste der Schadensvermeidung, ist also ein Thema der Unternehmens-Compliance. Eine drohende persönliche Inanspruchnahme soll die Organmitglieder zu grösserer Sorgfalt anhalten und allfällige Schäden vermeiden helfen.<sup>4</sup> Schliesslich spielen Gesichtspunkte des Gläubigerschutzes eine Rolle, da die Sondertatbestände des § 93 Abs. 3 AktG einen wirkungsvollen Schutz des Gesellschaftsvermögens bezwecken. Unnötig zu betonen, dass die Schadenersatzhaftung in allen ihren Teilbereichen zwingendes Recht darstellt und weder durch die Satzung noch durch den Anstellungsvertrag abbedungen werden kann.

Sofern streitig ist, ob die Vorstandsmitglieder die Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters angewandt haben, so trifft sie die Darlegungs- und Beweislast, § 93 Abs. 2 S. 2 AktG. Das Vorstandsmitglied muss zu seiner Entlastung also darlegen und gegebenenfalls beweisen, dass die ihm vorgeworfene Verhaltensweise entweder nicht pflichtwidrig oder aber nicht schuldhaft war.<sup>5</sup> Eben damit befasste sich kürzlich der BGH: Das Gericht muss bei der Beurteilung wirtschaftlicher Sachverhalte darlegen, dass es eigene Sachkunde auf dem zu beurteilenden Gebiet besitzt und deswegen in der Lage ist, die streitigen Fragen abschliessend beantworten zu können. Der entsprechende Sachverstand komme ihm, dem Gericht, nicht ohne Weiteres zu, so der BGH.<sup>6</sup>

## 2. Internationale Diskussion

Die Figur des sogenannten Geschäftsleiter-Ermessens (Business Judgement Rule) ist heute in vielen Jurisdiktionen anerkannt. Bereits der Begriff zeigt, dass das Verantwortlichkeitsrecht in Mitteleuropa vom amerikanischen Korporationsrecht stark beeinflusst wurde. Grosse Unterschiede sind allerdings noch immer bei der Haftung des Managements zu verzeichnen: Während in den USA Freistellungsklauseln zulässig und weit verbreitet sind, verbieten viele europäische Aktienrechte genau dies.<sup>7</sup>

<sup>1</sup> Der Autor ist Rechtsanwalt und Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht in Konstanz, Zürich und Vaduz sowie Herausgeber des **liechtenstein-journal**.

<sup>2</sup> Lutter, NZG 2010, 602 m.w.N.

<sup>3</sup> BGHZ 135, 244 (253) = NJW 1997, 1926 (ARAG); hierzu auch Bock in Schwärzler/Wagner, Verantwortlichkeit im liechtensteinischen Gesellschaftsrecht, 2007 (2. Auflage in Vorbereitung, 2011/2012), S. 179 ff.

<sup>4</sup> Spindler/Stilz, Aktiengesetz, 2. Auflage, München, 2010, Rn. 2 zu § 93 AktG.

<sup>5</sup> Schmidt/Lutter, Aktiengesetz, 2. Auflage, Köln, 2010, Rn. 31 ff. zu § 93 AktG m.w.N.

<sup>6</sup> BGH, Urteil vom 22.2.2011, II ZR 146/09 = NJW-Spezial 2011, 303.

<sup>7</sup> Spindler/Stilz, Aktiengesetz, a.a.O., Rn. 9 zu § 93 AktG m.w.N.

### 3. Entwicklungen in Liechtenstein

Bei *Schauer* in dessen Kurzkomentar zum liechtensteinischen Stiftungsrecht<sup>8</sup> heisst es, dass der Stiftungsrat, sofern die Verwaltung in dessen Ermessen steht, dieses gemäss § 25 Abs. 1 StiftG nach den Grundsätzen einer «guten Geschäftsführung» auszuüben hat. Dabei handele es sich im Wesentlichen um das selbe Kriterium wie in Art. 182 Abs. 2 S. 1 PGR, so dass auch die dort in Satz 2 angehängte Erläuterung, die Kriterien einer «sorgfältigen Geschäftsführung» seien erfüllt, wenn der Handelnde die Business Judgement Rule befolge, auf Art. 25 Abs. 1 StiftG übertragen werden könne. Weitere Ausführungen zur Geschäftsführung sind bei *Schauer* in § 24 Abschnitt III (Rn. 12) enthalten.

Mit der Reform des Stiftungsrechts wurde die Verantwortlichkeit der Mitglieder des Verwaltungsorgans neu geregelt. Art. 182 Abs. 2 PGR lautet nun: «Sie hat das Unternehmen der Verbandsperson mit Sorgfalt zu leiten und zu fördern und haftet für die Beobachtung der Grundsätze einer sorgfältigen Geschäftsführung und Vertretung. Ein Mitglied der Verwaltung handelt im Einklang mit diesen Grundsätzen, wenn es sich bei seiner unternehmerischen Entscheidung nicht von sachfremden Interessen leiten liess und vernünftigerweise annehmen durfte, auf der Grundlage angemessener Information zum Wohle der Verbandsperson zu handeln.»

Damit wurde die Business Judgement Rule im liechtensteinischen Recht verankert. *Schauer* hält hierzu fest, dass die Formulierung des Artikel 182 Abs. 2 PGR dem § 93 Abs. 1 S. 2 AktG ähnlich sei, wenngleich die Formulierung nicht wörtlich übereinstimme.<sup>9</sup> «Der Sache nach sei die Business Judgement Rule bereits bisher, worauf in den Materialien hingewiesen werde, in der Rechtsprechung zum liechtensteinischen Recht anerkannt gewesen. Der Anwendungsbereich der Bestimmung ist keineswegs auf Stiftungen beschränkt, sondern erstreckt sich wegen ihres systematischen Standorts im PGR auf alle Verbandspersonen.»<sup>10</sup>

Zur Business Judgement Rule führt *Jakob* unter dem Stichwort «Kein Leitenlassen von fachfremden Interessen» zu Art. 182 Abs. 2 PGR aus, dass «gewisse Interessenüberschneidungen» nicht ohne Weiteres den «sicheren Hafen» der Business Judgement Rule versperren dürfen.<sup>11</sup> «Vielmehr darf ein Stiftungsrat auch Eigen- oder Fremdinteressen verfolgen, solange und soweit diese im Rahmen der Entscheidungsfindung sachgerechte Abwägungskriterien darstellen. In dem Moment indes, in welchem die Eigen- oder Drittinteressen sachfremd werden oder derart in den Vordergrund rücken, dass die Interessen der Stiftung nicht mehr angemessen berücksichtigt werden, verlässt

der Stiftungsrat den «Safe Harbor» der Business Judgement Rule und setzt sich bei Vorliegen der sonstigen Haftungs Voraussetzungen einem Haftungsrisiko aus.»

Genau dies war der entscheidende Punkt im Fall «CB./Batliner»<sup>12</sup> in dem klar und unmissverständlich eine Interessenskollision festgestellt wurde.<sup>13</sup> Genau aus diesem Grund hielt der Staatsgerichtshof damals fest, ein näheres Eingehen auf die von den damaligen Beklagten angesprochene Business Judgement Rule erübrige sich.<sup>14</sup>

*Jakob* hält fest, dass die Business Judgement Rule in ihrer «reinen Form eine prozessuale Vermutungswirkung» habe, wonach ein Gericht, dem eine unternehmerische Entscheidung eines Leitungsgremiums zur Überprüfung vorgelegt wird, die von Gesetz und Zweck gedeckt ist und hinsichtlich derer ein Ermessensspielraum besteht, grundsätzlich davon ausgeht, dass

- die Unternehmensleitung diese Entscheidung wohl informiert,
- frei von sachfremden Interessen und
- in gutem Glauben (also insbesondere zum Wohl des Unternehmens) getroffen hat.»<sup>15</sup>

Sofern diese Vermutung nicht erschüttert werden könne, werde das Gericht die unternehmerische Entscheidung nicht überprüfen und damit auch keine Haftung des Stiftungsrats wegen negativer Folgen aus dieser Entscheidung bejahen. Könne die Vermutung erschüttert werden, werde die Ermessensentscheidung im Hinblick auf zu vertretene Fehler überprüft, wobei die Unternehmensleitung nun im Einzelnen darlegen kann, dass die Kriterien einer ordnungsgemässen unternehmerischen Entscheidung dennoch vorlagen, so *Jakob*.

Fazit: Gerade hinsichtlich der Beweislast unterscheidet sich Art. 182 Abs. 2 PGR von § 93 Abs. 1 S. 2 dt. Aktiengesetz.<sup>16</sup>

<sup>8</sup> *Schauer* (Hrsg.), Kurzkomentar zum liechtensteinischen Stiftungsrecht, Basel, 2009, Anm. zu § 24 und § 25 StG.

<sup>9</sup> *Schauer*, a.a.O., Seite 2.

<sup>10</sup> OGH vom 08.01.2004, 10 HG 2002.58-39, LES 2005, 174 (178); OGH 12.01.2006, 8 CG 2005.117, LES 2006, 456 (460); weitere Nachweise zum Trust und der AG in *Schauer*, Seite 2, Fn. 4.

<sup>11</sup> *Jakob*, die liechtensteinische Stiftung, Vaduz, 2009, RN 343 ff. (355).

<sup>12</sup> OGH vom 07.01.2009, 1 CG.2006.303, bestätigt durch den StGH vom 16.09.2009, StGH 2009/17.

<sup>13</sup> *liechtenstein-journal* 2009, 135 ff.

<sup>14</sup> StGH 2009/17, Seite 29.

<sup>15</sup> *Jakob*, a.a.O., Seite 154 ff. (159 f.).

<sup>16</sup> *Jakob*, Seite 160, Fn. 555.

## veranstaltungen: rückblick

Im letzten Quartal fanden einige interessante Veranstaltungen statt, die die juristische Diskussion in Liechtenstein voranbrachten. Hier seien nur einige herausgegriffen:

### 2. Liechtenstein-Journal Veranstaltung 29.03.2011

Die 2. Vortrags- und Diskussionsveranstaltung des **liechtenstein-journal** fand am 29.03.2011 um 16:00 Uhr im «Löwen» in Vaduz statt. Den Vortrag hielt Prof. Schurr, Inhaber des Lehrstuhls für Gesellschafts-, Stiftungs- und Trustrecht an der Universität Liechtenstein zum Thema *Verhältnis des Trustee zum Errichter und zu den Begünstigten beim liechtensteinischen Trust*. Die Diskussion wurde gestaltet von Dr. Veit Frommelt, Sele Frommelt & Partner, Vaduz und Dr. Dietmar Loretz, David Vogt und Partner, Balzers.

In seinem engagierten Vortrag beleuchtete Prof. Schurr die Interessen des Errichters, der Begünstigten und des Trustee, die sich zwischen der klaren Umsetzung des Willens des Errichters, der Selbständigkeit des Trustee und möglichst grossen Rechten der Begünstigten in einem *Spannungsfeld* bewegen. Das Trustrecht ist dabei sehr viel mehr als ein blosses Recht der Allgemeinen Geschäftsbedingungen für Treuhänder.

Hier knüpfte auch die Diskussion an, die die Haftungsvoraussetzungen und -gefahren verdeutlichte. Ausgehend vom unab-

hängigen, vor allem weisungsunabhängigen Trustee in Liechtenstein könne die Haftung analog zu den Grundsätzen der business judgement rule in Art. 182 PGR vermieden werden.

Hinsichtlich der bereits vom Regierungschef Klaus Tschüscher mehrfach angesprochenen *Reform des Trustrechts* bestehen weder ausreichende Kenntnisse, noch besteht grösserer Reformbedarf. Allenfalls könnten geringfügige Korrekturen, Anpassungen und Klarstellungen aufgenommen werden. Da das Trustrecht ausserhalb von Liechtenstein angelsächsisch geprägt ist, sollten sich auch liechtensteinische Gerichte nicht scheuen, ab und zu das dortige Know-how in ihre Überlegungen aufzunehmen. Ausgehend von einer zitierten Äusserung von Ivo Beck (Warum ein Trust, den ich nicht verstehe anstatt einer Stiftung) wünschen sich einige der engagierten Diskussionsteilnehmer eine bessere Verständlichkeit der gesetzlichen Bestimmungen. Ein revidiertes Trustrecht könnte auch in der Praxis zur *Steigerung der Standortattraktivität* beitragen, was durch das revidierte Stiftungsrecht alleine noch nicht gelungen ist.

**liechtensteinjournal**  
Recht in Liechtenstein

### Veranstaltungs-Reihe 2011

Montag, 4. Juli 2011, 17.30 Uhr, Gasthof Löwen  
«Stöckler-Saal», Herrengasse 35, FL-9490 Vaduz

**Hauptvortrag** Prof. Dr. Martin Wenz, «Steuerrecht und Steuerpolitik»

**Podiumsdiskussion**

Teilnehmer: Prof. Dr. Martin Wenz; Dr. Irene Salvi; Mag. Thomas Hosp, LL.M.

# Veranstaltung der IFA Landesgruppe Liechtenstein zu dem Thema «Vermögensverwaltende Strukturen unter dem neuen Steuergesetz: Mit Blick auf Privatvermögensstrukturen (PVS)»

Dipl.-Kfm. Matthias Langer, LL.M.<sup>1</sup>

## I. Vorbemerkung

Am 10.5.2011 fand die Veranstaltung der IFA-Landesgruppe Liechtenstein zu dem Thema «Vermögensverwaltende Strukturen unter dem neuen Steuergesetz: Mit Blick auf Privatvermögensstrukturen (PVS)». Das Ziel der IFA-Liechtenstein ist es, das Studium des liechtensteinischen Steuerrechts, insbesondere der aktuellen Fragen von Gesetzgebung und Rechtsprechung und der damit zusammenhängenden finanziellen und wirtschaftlichen Probleme, zu fördern. Zu diesem Zweck organisiert die IFA-Landesgruppe Liechtenstein unter anderem regelmässig verschiedene Fachkonferenzen, in denen aktuelle steuerrechtliche Themen präsentiert und diskutiert werden.

Aufgrund der Aktualität und Bedeutung dieses Themas wird im Rahmen dieses Tagungsbeitrages eine Kurzzusammenfassung über die zentralen Aussagen der einzelnen Fachvorträge präsentiert, um auf diese Weise die spannenden Erkenntnisse einem breiteren Publikum zugänglich zu machen.

## II. Generalversammlung

Die IFA-Veranstaltung am 10. Mai 2011, die mit mehr als 75 Teilnehmern sehr gut besucht war, beinhaltete neben den Fachvorträgen zudem eine ordentliche Mitgliederversammlung. Mag. Thomas Hosp gab in seiner Funktion als Präsident der IFA-Liechtenstein einen Rückblick über die Aktivitäten des vergangenen Jahres. Dieser Rückblick unterstrich einmal mehr, dass sich die IFA-Liechtenstein dem gesamten Spektrum des Steuerrechts widmet. Die Themen der Vorträge beschäftigten sich mit dem neuen Mehrsteuergesetz in der Schweiz und Liechtenstein, dem Steuerstrafrecht in der Schweiz, Österreich und Deutschland, dem Gemeinnützigkeitsrecht in Deutschland, Österreich, Liechtenstein und der Schweiz sowie mit FATCA.<sup>2</sup>

Nach der Präsentation des Jahresabschlusses, der durch die Revisoren genehmigt wurde, ist durch die Mitglieder einstimmig

die Entlastung des Vorstands beschlossen worden. Als letztes Traktandum vor dem fachlichen Teil der Veranstaltung musste noch über die Besetzung des Vorstands abgestimmt werden, da turnusgemäss die Amtszeit des aktuellen Vorstands abgelaufen ist. Die Mitglieder haben einstimmig den gesamten Vorstand bestätigt und somit für zwei weitere Jahre gewählt. Der alte und neue Vorstand der IFA setzt sich daher wie folgt zusammen:

- Mag. Thomas Hosp (Präsident)
- Dr. Peter Altenburger (Vizepräsident)
- Dr. Heinz Frommelt (Sekretär)
- lic.oec.HEC Marco Felder (Quästor)

Beisitzer sind:

- Marlene Elsensohn
- Dr. Irene Salvi
- Prof. Dr. Martin Wenz (YIN)

## III. Entscheid der EFTA-Überwachungsbehörde zur PVS vom 15. Februar 2011

Eröffnet wurde die Tagung zur PVS mit einem Referat von Frau Dr. Andrea Entner-Koch (Leiterin der Stabsstelle EWR). Am Anfang ihres Referats ging sie ausführlich auf das Thema staatliche Beihilfen ein und differenzierte darüber hinaus die staatlichen Beihilfen in die Kategorien «existing Aid» und «new Aid». Diese Unterscheidung ist von sehr hoher Bedeutung, da bei

<sup>1</sup> Dipl.-Kfm. Matthias Langer, LL.M ist Mitarbeiter bei der Kanzlei von Mag. Thomas Hosp und verfasste mit ihm zusammen das Buch «Steuerstandort Liechtenstein».

<sup>2</sup> Für weitere Informationen zu FATCA siehe Langer, Veranstaltung der IFA-Landesgruppe Liechtenstein zu dem Thema «Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA): Eine amerikanische, schweizerische und liechtensteinische Betrachtungsweise», 15.12.2010, [liechtenstein-journal](#) 2011, S. 28.



einer neuen staatlichen Beihilfe zum einen eine vorherige Anmeldung und Genehmigung durch den entsprechenden Staat notwendig ist und zum anderen können die zu Unrecht gewährten Beihilfen von den betroffenen Unternehmen bis zu 10 Jahre zurück eingefordert werden und zwar inklusive einer entsprechenden Verzinsung der Forderung.

Aufbauend darauf erläuterte sie den Ablauf des Notifikationsprozess der am Ende zu der positiven Entscheidung der EFTA Überwachungsbehörde (ESA) führte. Zu beachten ist in diesem Zusammenhang jedoch, dass die ESA die Zulässigkeit der PVS mit den staatlichen Beihilfenbestimmungen, insbesondere an die Tatsache geknüpft hat, dass die PVS keiner wirtschaftlichen Tätigkeit nachgehen und keinen Einfluss auf die Beteiligungen ausüben darf. Ferner muss die liechtensteinische Steuerverwaltung durch eine effektive Prüfung sicherstellen, dass die Voraussetzungen der PVS auch erfüllt werden und zudem ist der Steuerpflichtige verpflichtet, dass er wesentliche Änderungen an die Steuerverwaltung meldet.

#### IV. Erste Erkenntnisse zur PVS aus Sicht der Steuerverwaltung

In dem Referat «Erste Erkenntnisse zur PVS aus Sicht der Steuerverwaltung» stellte *Bernhard Büchel* (Amtsleiter-Stellvertreter sowie Leiter Abteilung Juristische Personen der Steuerverwaltung des Fürstentums Liechtenstein) nicht nur die gesetzlich kodifizierten materiellen und formellen Voraussetzungen an die PVS dar, sondern er widmete sich insbesondere ausführlich dem Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeit.<sup>3</sup>

Die Ausführungen und Erläuterungen zur Abgrenzung der wirtschaftlichen Tätigkeit von den zulässigen Tätigkeiten stellen zum Teil eine erhebliche Liberalisierung dar. Während die Gesetzesmaterialien bislang zum Ausdruck brachten, dass die Vermietung von Grundstücken und die Vergabe von Darlehen per se als kritisch angesehen wird,<sup>4</sup> lässt die Steuerverwaltung nunmehr auch die unentgeltliche Überlassung von Immobilien an den Begünstigten oder den Anteilseigner zu. Ferner wird nun auch die Überlassung von unentgeltlichen Darlehen an die Begünstigten oder Anteilseigner als zulässig angesehen.

#### V. Gegenüberstellung der luxemburgischen SPF und der liechtensteinischen PVS

*Dr. Michael Sanchez Rydelski* (Partner von Steptoe & Johanson LLP) verglich in seinem Referat die luxemburgische SPF mit der

liechtensteinischen PVS. Im Rahmen seines Vortrages arbeitete er heraus, dass die SPF im Gegensatz zur PVS allein auf Kapitalgesellschaften beschränkt ist und zudem das Kürzel SPF ein Bestandteil der Firmierung ist. Die PVS hingegen steht allen juristischen Personen offen, welche die entsprechenden Voraussetzungen erfüllen und die Bezeichnung PVS muss zudem nicht nach aussen durch einen Namenszusatz publiziert werden.

Ferner ist die PVS im Gegensatz zur SPF nicht auf die Anlage in Finanzinstrumente, Bargeld und sonstige Bankkontoguthaben beschränkt, sondern sie kann darüber hinaus auch in andere Vermögenswerte wie Kunst, Gold, Pelze oder Oldtimer investieren. Als letzten signifikanten Unterschied identifizierte er die unterschiedliche Besteuerung. Während die Besteuerung der PVS nur CHF 1200 beträgt, knüpft die Besteuerung der SPF an ihr Kapital und kann dementsprechend bis zu EUR 125 000 betragen.

#### VI. Erste Erkenntnisse zur PVS aus der Beratungspraxis

*Herr Mag. Thomas Hosp* (Inhaber der Kanzlei Mag. Thomas Hosp) ging in seinem Vortrag «Erste Erkenntnisse zur PVS aus der Beratungspraxis» nicht nur auf die Begrenzung der PVS zur regulären Besteuerung ein, sondern zeigte ausserdem die Vor- und Nachteile einer PVS aus Sicht eines internationalen Investors auf, indem er u.a. auf die Entwicklungen zur EU-Zinsbesteuerung einging.

In einer sehr pointierten Form begann er seinen Vortrag mit der Frage, ob es sich bei der PVS um eine Wunderwaffe oder einen Ladenaufbewahrer handelt. Seine Ausführungen zeigten, dass gerade bei grenzüberschreitenden Sachverhalten die PVS nicht nur aus rechtlichen Gründen, sondern auch aufgrund der Auswirkung nicht immer das beste Instrument für die internationale Steuerplanung darstellt. Im Gegenteil sollte gerade bei internationalen Sachverhalten und komplexen Strukturen kritisch geprüft werden, ob die reguläre Besteuerung tatsächlich zu einer höheren Steuerbelastung führt.

Im Rahmen seines Vergleiches zwischen der PVS und der regulären Besteuerung hat er sich zudem mit der Frage ausein-

<sup>3</sup> Zu einer kritischen Auseinandersetzung mit dem Begriff «wirtschaftliche Tätigkeit» siehe in diesem Heft auch den Beitrag *Hosp/Langer*, Privatvermögensstrukturen: Das Mysterium «wirtschaftliche Tätigkeit».

<sup>4</sup> Ausführlich dazu beispielsweise *Hosp/Langer*, Steuerstandort Liechtenstein, S. 124.

andergesetzt, ob der Eigenkapitalzinsabzug auch bei Stiftungen zulässig ist. Anhand der unterschiedlichen Verordnungsentwürfe und des Teleos von Art. 32 Abs. 6 SteV zeigte er, dass die Vermögenswerte einer vermögensverwaltenden Stiftung notwendiges Betriebsvermögen darstellen und dementsprechend Bestandteil des modifizierten Eigenkapitals sind.

## VII. Abkommensberechtigung der PVS

*Dr. Heinz Frommelt* (Partner der Kanzlei Sele Frommelt & Partner) referierte über die Abkommensberechtigung der PVS. Ausgangspunkt seines Vortrages war eine detaillierte und kritische Auseinandersetzung mit dem OECD-Musterkommentar zur Abkommensberechtigung. Darauf aufbauend hat er die liechtensteinischen DBA im Detail analysiert und ist der Frage nachgegangen, ob eine PVS unter Heranziehung des jeweiligen DBA abkommensberechtigt wäre.

Beim DBA zwischen Österreich und Liechtenstein kommt er zum Schluss, dass eine Abkommensberechtigung nur dann gemäss dem Abkommen gegeben sei, wenn die PVS unmittelbar von einer in Liechtenstein ansässigen natürlichen Person gehalten wird. Bzgl. der liechtensteinischen DBA mit Luxemburg und San Marino kommt er zu dem Schluss, dass hier eine Abkommensberechtigung voraussichtlich nicht gegeben ist.

Die liechtensteinischen DBA mit Hong Kong und Uruguay stellen hingegen eine Besonderheit dar, da hier im Hinblick auf die Abkommensberechtigung nicht auf die Besteuerung der entsprechenden Gesellschaft abgestellt wird, sondern einzig darauf, wo sich der Ort der Geschäftsleitung bzw. der Sitz der Gesellschaft befindet. Folglich scheint in diesen Fällen eine Abkommensberechtigung der PVS gegeben zu sein.

# Universität Liechtenstein

Am 09.06.2011 fand die vom Lehrstuhl für Gesellschafts-, Stiftungs- und Trustrecht in Zusammenarbeit mit der Stabsstelle Financial Intelligence Unit (SFIU) und der Finanzmarktaufsicht Liechtenstein (FMA) organisierte Vortragsveranstaltung statt:

«*Neue Entwicklungen im Sorgfaltspflichtrecht – Die Erweiterung des Vortatenkataloges und Informationen zum bevorstehenden Länderassessment*»

Liechtenstein verfügt mit dem im Jahr 2009 totalrevidierten Sorgfaltspflichtgesetz über ein modernes Mittel zur Bekämpfung der Geldwäscherei, der organisierten Kriminalität und der Terrorismusfinanzierung. Die internationalen Entwicklungen im Bereich der Geldwäschereibekämpfung aber fordern in verschiedenen Bereichen der Gesetzgebung Anpassungen an neue internationale Standards. *Regierungschef Dr. Klaus Tschütscher*, *René Brülhart*, Leiter der FIU, und *Michael Lauber*, Aufsichtsratspräsident der FMA, berichten über die neuesten internationalen Entwicklungen im Allgemeinen und die Position Liechtensteins im Besonderen.

Risikomanagement gehört zu den Kardinalpflichten des Fonds- und Anlageverwalters. Anlässlich des zweiten Liechtensteinischen Fondsforums führen *Dimitri Senik* (Director of PwC, Zürich) und *Prof. Dr. Michael*

*Hanke* (Inhaber des Lehrstuhls für Finance, Universität Liechtenstein) in den europäischen Rechtsrahmen zu dieser höchst praktisch bedeutsamen Thematik ein.

Universität Liechtenstein, *Dr. Dirk Zetzsche, LL.M.* (Toronto), Vertretungsprofessor für Bank- und Finanzmarktrecht, Institut für Finanzdienstleistungen

oo0oo

Am 14. Juni 2011 um 18:00 Uhr fand der vom Lehrstuhl für Gesellschafts-, Stiftungs- und Trustrecht veranstaltete «14. Rechtssprechttag» statt. *Hon.-Prof. Dr. Karl-Heinz Danzl*, Senatspräsident am Obersten Gerichtshof, Wien, und Honorarprofessor für das Fach Zivilgerichtliches Verfahrensrecht, Universität Innsbruck, widmete sich folgendem Thema:

«*Neue Rechtsprechungstendenzen zum österreichischen Schadenersatzrecht, speziell zum Angehörigen-/Trauer- und Schockschadenschmerzengeld*»

Das ABGB aus dem Jahre 1811 feiert in diesem Jahr seinen 200-jährigen Bestand. Die Bestimmungen über das Schadenersatzrecht im 30. Hauptstück (§§ 1293 ff.) entsprechen weitestgehend nach wie vor der unveränderten Stammfassung. Dies gilt insbesondere für die Zentralnorm zum Personenschaden,

den § 1325 ABGB. Seit dem tragischen Gletscherbahnunglück von Kaprun im November 2000 hat auch in Österreich ein Umdenken in Bezug auf die Ersatzfähigkeit von Trauer- und Schockschäden naher Angehöriger nach durch Dritte verursachten Todesfällen eingesetzt. Der Oberste Gerichtshof hat hierzu seither eine Reihe grundlegender Judikate gefällt, die vom Vortragenden vorgestellt und auch im internationalen Rechtsvergleich kommentiert werden.



Am 29. Juni 2011 findet das vom Lehrstuhl für Gesellschafts-, Stiftungs- und Trustrecht durchgeführte Praxisseminar «Lunch & Learn» statt. *Lic. iur. HSG Diana Hilti* und *Dr. Mario Frick*, Liechtensteinische Rechtsanwaltskammer, Schaan werden sich folgendem Thema widmen:

«Verfahrenshilfe: Praxis in Liechtenstein»

Jeder Rechtsanwalt in Liechtenstein wird regelmässig als Verfahrenshelfer für Personen bestellt, deren finanzielle Mittel nicht ausreichen, um einen Rechtsanwalt zu wählen und selbst zu bezahlen. Die Arbeit selbst unterscheidet sich schliesslich nicht gravierend von anderen Mandaten, doch spätestens mit der Abrechnung tun sich Unterschiede auf. Die beiden Referenten der Rechtsanwaltskammer *lic.iur. Diana Hilti* sowie *Dr. Mario Frick* werden sich mit der Abrechnung, der dazu ergangenen gerichtlichen Entscheidungen sowie der Praxis der Rechtsanwaltskammer ausführlich widmen.

Die Praxisseminare «Lunch & Learn» werden von der Liechtensteinischen Rechtsanwaltskammer unterstützt.



Ab Januar 2012 wird der Zertifikats- sowie der Diplomlehrgang Treuhandwesen (CAS und DAS) des Lehrstuhls für Gesellschafts-, Stiftungs- und Trustrecht angeboten werden. Mit dem *Zertifikatslehrgang Treuhandwesen (CAS)* erlangen die Teilnehmenden grundlegende Kenntnisse in den Bereichen Recht, Steuern und Betriebswirtschaft sowie Vermögensverwaltung und Anlageberatung. Der Schwerpunkt liegt hier überwiegend auf den landestypischen Regelungen und Vorschriften. Mit Abschluss des Lehrganges besitzen die TeilnehmerInnen ausgewiesene fachliche Qualifikationen, welche zu einer umfassenden Pflege und Betreuung von Kundenbeziehungen im liechtensteinischen Treuhandwesen befähigen. Mit erfolgreichem Abschluss wird der Titel «*Liechtensteinischer Treuhand-Sachverständiger*» verliehen.

Der nächste Zertifikatslehrgang Treuhandwesen beginnt am 20. Januar 2012. Der Diplomlehrgang Treuhandwesen (DAS)

vermittelt vertiefende Kenntnisse additiv zu den im Zertifikatslehrgang erworbenen Fachkenntnissen in den Bereichen Recht, Steuern und Betriebswirtschaft sowie in der Vermögensverwaltung und Anlageberatung. Des Weiteren werden treuhandbezogene Kenntnisse zur selbstständigen Ausübung des Treuhänderberufes vermittelt. Die AbsolventInnen erlangen fundierte fachliche Qualifikationen, die für die professionelle Betreuung von Kundenbeziehungen im liechtensteinischen Treuhandwesen unerlässlich sind. Bei erfolgreichem Abschluss wird der Titel «*Diplomierter liechtensteinischer Treuhand-Experte*» verliehen. Der nächste Diplomlehrgang Treuhandwesen beginnt am 12. März 2012.

Universität Liechtenstein, *Prof. Dr. Francesco A. Schurr*, Inhaber des Lehrstuhls für Gesellschafts-, Stiftungs- und Trustrecht, Institut für Finanzdienstleistungen.



Europa-Institut Universität Zürich

*Dr. Thomas Rihm*, Rechtsanwalt, Partner Thouvenin Rechtsanwälte, Zürich: «Aktuelle Rechtsfragen um den Aktionärsbindungsvertrag», 10. Juni 2011, CS Forum St. Peter, St. Peterstrasse 19, 8001 Zürich

10. Zürcher Tagung zum schweizerischen, europäischen und internationalen Steuerrecht, 6. Juli 2011, Leitung: *Dr. Pierre-Olivier Gehrig*

## aktuelles

### Finanzmarktaufsicht FMA

#### FMA-Medienmitteilung: Beitritt der FMA zu IOSCO: Stärkung der internationalen Integration

Die Internationale Vereinigung der Wertpapieraufsichtsbehörden IOSCO (International Organization of Securities Commissions) hat an ihrer 36. Jahrestagung in Cape Town, Südafrika (17.–21.4.2011) die Finanzmarktaufsicht (FMA) Liechtenstein als ordentliches Mitglied aufgenommen. Die Mitgliedschaft der FMA Liechtenstein bei IOSCO stärkt die internationale Integration des Finanzplatzes und erleichtert den Marktzutritt für liechtensteinische Finanzintermediäre zu den ausländischen Märkten. (FMA-Newsletter 27.04.2011)

oo0oo

#### FMA-relevante Gesetze

Der Landtag hat zuletzt in seiner Sitzung am 18.–20.05.2011 diverse für die FMA relevanten Gesetze verabschiedet. Näheres siehe [www.liechtenstein-journal.li](http://www.liechtenstein-journal.li)

oo0oo

#### Medienmitteilung 30.05.2011: Wechsel im Aufsichtsrat der Finanzmarktaufsicht Liechtenstein

Bei der Finanzmarktaufsicht Liechtenstein findet ein Wechsel im Aufsichtsrat statt. *Dr. Ivo Furrer* ersetzt ab 1. Juli 2011 *Peter Huber*.

oo0oo

#### Geschäftsbericht 2010 der FMA Liechtenstein

Die Regierung hat an ihrer Sitzung vom 3.5.2011 den Geschäftsbericht 2010 der FMA Liechtenstein genehmigt und ihn dem Hohen Landtag zur Kenntnisnahme weitergeleitet. Er enthält neben dem Tätigkeitsbericht auch die Jahresrechnung 2010. Zur Entwicklung des Finanzplatzes und zu aktuellen Finanzplatz- und Aufsichtsthemen orientiert die FMA an ihrer Medienkonferenz vom 8.6.2011.

Unter «Pendente regulatorische Vorhaben» hält der Geschäftsbericht auf S. 52 (Ergänzungen S. 80 f.) fest: Umsetzung der FATF-Sonderempfehlung IX zum grenzüberschreitenden Bargeldverkehr

«Die FMA arbeitet im Rahmen einer von der Regierung eingesetzten Arbeitsgruppe an der Umsetzung der FATF-Sonderempfehlung IX zur Schaffung einer Regelung des grenzüberschreitenden Bargeldverkehrs mit. Zur Bekämpfung von Geldwäscherei und Terrorismusfinanzierung ist vorgesehen, die Ein- und Ausfuhr von Bargeld mittels Einführung eines Auskunfts-systems zu kontrollieren.»

Geschäftsbericht, S. 40

Andere Finanzintermediäre	2008	2009	2010
Treuhänder	85	83	77
Treuhänder mit eingeschränkter Bewilligung	28	26	23
Treuhandgesellschaften	260	262	264
Treuhandgesellschaften mit eingeschränkter Bewilligung	19	24	28
Wirtschaftsprüfer	23	24	25
Revisionsgesellschaften	26	26	26
Rechtsanwälte	133	147	150
Eintragungsfähige liechtensteinische Rechtsanwälte	64	60	66
Niedergelassene europäische Rechtsanwälte	27	25	25
Rechtsanwaltsgesellschaften	26	28	28
Zweigniederlassungen von Rechtsanwalts-gesellschaften	1	1	1
Konzipienten	71	66	67
Rechtsagenten	5	5	4
Patentanwälte	10	10	9
Patentanwaltsgesellschaften	4	3	3
Personen mit einer Berechtigung nach Art. 180a PGR <sup>1</sup>	513	532	546
Immobilienmakler <sup>2</sup>	21	24	25
Händler mit Gütern <sup>2</sup>	39	42	42
Sonstige Sorgfaltspflichtige <sup>2</sup>	30	32	35
<b>TOTAL</b>	<b>1385</b>	<b>1420</b>	<b>1444</b>

<sup>1</sup> Ohne Gewähr

<sup>2</sup> Angaben insbesondere gestützt auf Meldepflicht nach Art. 3 Abs. 3 SPG



## Vieles ändert sich. Unsere Beratungsqualität bleibt hoch.

Wir leben ein Private Banking, bei dem unsere Kunden im Mittelpunkt stehen. Persönliche Beratung, Kompetenz und Vertrauen bilden dabei die Basis für generationenübergreifende Kundenbeziehungen.

Die hohe Konstanz der Qualität wird der Centrum Bank auch von unabhängigen Fachgremien immer wieder bescheinigt. Gemäss dem «Elite Report 2011» gehört die Bank zu den Top Ten aller getesteten Banken im deutschsprachigen Raum.

Wir freuen uns auf ein persönliches Gespräch mit Ihnen.



**CENTRUM BANK**

Centrum Bank AG  
Kirchstrasse 3 · Postfach 1168 · 9490 Vaduz · Liechtenstein  
Telefon +423 238 38 38 · Fax +423 238 38 39  
[www.centrumbank.com](http://www.centrumbank.com)

## Teilnahme der FMA bei der Europäischen Wertpapier- und Marktaufsichtsbehörde

Die Finanzmarktaufsicht Liechtenstein ist von der Europäischen Wertpapier- und Marktaufsichtsbehörde (ESMA; European Securities and Markets Authority) eingeladen worden, als Beobachter im Rat der Aufseher, den Ausschüssen und den Arbeitsgruppen teilzunehmen. Nach dem Beitritt zur Internationalen Vereinigung der Wertpapieraufsichtsbehörden IOSCO im April hat die FMA damit auch den angestrebten Beobachterstatus bei der ESMA erlangt.

(FMA-Newsletter vom 26.05.2011)



## DAV-Depesche 12.05.2011: Anwälte gewinnen wieder an Ansehen – DAV-Imagewerbung wirkt

Das Institut für Demoskopie Allensbach ermittelt seit 1966 in regelmässigen Abständen (etwa alle 2 bis 3 Jahre) das Ansehen ausgewählter Berufe. Die Ärzte führen von Beginn an die Liste der am meisten geachteten Berufe an mit Werten zwischen 70 bis 80% Nennung. Die diesjährige «Allensbacher Berufsprestige-Skala 2011» führt mit steigender Zustimmung von 29% die Rechtsanwältinnen und -anwälte auf Platz 7 des Berufe-Rankings. Im Jahre 2008 benannten erst 27% und 2005 nur 25% der Befragten aus einer langen Berufeliste den Rechtsanwaltsberuf als einen der fünf am meisten geachteten Berufe. Die DAV-Imagewerbung wirbt mit dem Slogan «Vertrauen ist gut. Anwalt ist besser.» seit dem Jahre 2006 für den Rechtsanwaltsberuf und zeigt damit für das öffentliche Ansehen der Anwältinnen und Anwälte inzwischen positive Auswirkungen.



## Öffentlichkeitsregisteramt Newsletter April 2011

Gebühren für die Eintragung, Änderung und Löschung von Mitgliedern der Verwaltung, Unterschriften und Eigenschaft, in der die Vertretung erfolgt / Vorankündigung: Neue Rechtsformen / Information betreffend Geschäftseingang

*1. Gebühren für die Eintragung, Änderung und Löschung von Mitgliedern der Verwaltung, Unterschriften und der Eigenschaft, in der die Vertretung erfolgt*

Gestützt auf die Verordnung vom 11. Februar 2003 über die Grundbuch- und Öffentlichkeitsregistergebühren (LGBl. 2003

Nr. 67 i.d.F. LGBl. 2008 Nr. 302) werden *entgegen der bisherigen Praxis des Grundbuch- und Öffentlichkeitsregisteramtes ab Montag, 18. April 2011* für nachstehende Eintragungen, Änderungen und Löschungen im Öffentlichkeitsregister folgende Gebühren erhoben:

CHF 40.00 für die Eintragung, Änderung oder Löschung

- eines Mitglieds der Verwaltung;
- eines Geschäftsführers einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung;
- eines Liquidators;
- eines Mitglieds der Aufsichtsstelle einer Kommanditaktiengesellschaft;
- eines Mitglieds einer Europäischen Wirtschaftlichen Interessenvereinigung (EWIV).

Zusätzlich jeweils CHF 40.00 für die Eintragung, Änderung oder Löschung

- der Unterschrift (Zeichnungsrecht);
- der Eigenschaft, in der die Vertretung erfolgt.

*2. Vorankündigung: Neue Rechtsformen aufgrund der Totalrevision des IUG*

Die Totalrevision des IUG befindet sich derzeit im Gesetzgebungsverfahren (vgl. Bericht und Antrag Nr. 26/2011). Bei einer Verabschiedung des Gesetzes über bestimmte Organismen für gemeinsame Anlagen (UCITSG) werden alle im UCITSG für OGAWs zulässigen Rechtsformen neu im Öffentlichkeitsregister eingetragen werden müssen. Dies sind OGAWs in Form von:

- Investmentfonds;
- Kollektivtreuhänderschaften;
- Investmentgesellschaften (in Form einer AG, SE oder Anstalt).

Detailinformationen betreffend die Anmeldung zur Eintragung beim Öffentlichkeitsregister sowie der einzutragenden Tatsachen erfolgen unmittelbar vor Inkrafttreten des UCITSG.

*3. Information betreffend Geschäftseingang*

Wir können Ihnen mitteilen, dass die Abteilung Öffentlichkeitsregister die Bearbeitung von Eingaben bzw. Anmeldungen zur Eintragung im Öffentlichkeitsregister tagesaktuell verarbeiten kann.

## Newsletter Mai 2011

Neue Räumlichkeiten für den Schalter Öffentlichkeitsregister / Zugang zu den Büros des Grundbuch- und Öffentlichkeitsregisteramtes

### Schalter Öffentlichkeitsregister neu im 1. Stock / Diverses

1. Neue Räumlichkeiten für den Schalter Öffentlichkeitsregister: Ab Montag, 6. Juni 2011, befindet sich der Schalter der Abteilung Öffentlichkeitsregister neu im 1. Stock links. Der Schalter Grundbuch bleibt wie gewohnt im Erdgeschoss nach dem Haupteingang rechts.
2. Zugang zu den Büros des Grundbuch- und Öffentlichkeitsregisteramtes  
Ab Montag, 6. Juni 2011, sind die Büros des Grundbuch-

und Öffentlichkeitsregisteramtes nicht mehr frei zugänglich. Kunden der Abteilung Öffentlichkeitsregister haben sich am Schalter (Öffentlichkeitsregister) im 1. Stock, links, anzumelden. Kunden der Abteilung Grundbuch, haben sich am Schalter (Grundbuch), im Erdgeschoss, rechts, anzumelden.

### Öffentlichkeitsregister im Jahresbericht der Regierung, S. 316 ff.

Das Grundbuch- und Öffentlichkeitsregisteramt hat im Rechenschaftsbericht der Regierung für 2010 im Mai 2011 auf S. 318 (wieder) die aktuellen Zahlen hinsichtlich der Rechtsformen und deren Veränderungen im Jahr 2010 veröffentlicht. Diese sind nur bedingt mit dem Vorjahr vergleichbar, da die Anzahl der hinterlegten Treuhänderschaften bzw. Stiftungen nun separat ausgewiesen wurden:

Rechtsform	Stand 31.12.2009	Neueinträge	Löschungen	Stand 31.12.2010
Einzelirma	497	52	22	527
Kollektivgesellschaft	8	2	1	9
Kommanditgesellschaft	19	1	4	16
Verein	203	18	4	217
Genossenschaft	22	1	1	22
Aktiengesellschaft	7.266	270	605	6.931
Kommanditaktiengesellschaft	0	0	0	0
Gesellschaft mit beschränkter Haftung	91	12	16	87
Europäische Aktiengesellschaft	4	0	0	4
Europäische Wirtschaftliche Interessenvereinigung EWIV	0	0	0	0
Europäische Genossenschaft	0	1	0	1
Zweigniederlassung einer Unternehmung mit Hauptsitz im EWR	1	1	0	2
Zweiniederlassung einer Unternehmung mit Hauptsitz ausserhalb des EWR	101	11	12	100
Anstalt	13.835	347	1.405	12.776
Eingetragene Stiftung	1.604	298	121	1.782
Eingetragene Treuhänderschaft	2.902	265	281	2.886
Treuunternehmen	2.386	34	230	2.190
Nicht eingetragene Treuhänderschaft	233	13	28	218
Nicht eingetragene Stiftung	44.684	726	8.182	37.228
<b>Total</b>	<b>73.856</b>	<b>2.052</b>	<b>10.912</b>	<b>64.996</b>

## Schweiz Stiftungsreport 2011

### *Neue Fakten zum Schweizer Stiftungssektor*

Die Schweizer Stiftungslandschaft boomt. Mit dem wirtschaftlichen Aufschwung hat sich auch der Stiftungssektor erholt. 2010 wurden in der Schweiz so viele gemeinnützige Stiftungen gegründet wie in den Spitzenjahren 2007 und 2008. Sowohl bezüglich Stiftungsdichte als auch hinsichtlich geschätzter 6500 Franken Stiftungskapital pro Einwohner belegt die Schweiz nach wie vor einen europäischen Spitzenplatz. Der jährlich vom Centre for Philanthropy Studies, vom Zentrum für Stiftungsrecht an der Universität Zürich und von SwissFoundations herausgegebene Stiftungsreport präsentiert die wichtigsten Fakten und Entwicklungen.

Der Stiftungstrend in der Schweiz ist nach wie vor ungebrochen. Nach einem konjunkturbedingten Rückgang im 2009 wurden in der Schweiz im vergangenen Jahr 508 gemeinnützige Stiftungen gegründet. Dies entspricht einer Zunahme von 32% gegenüber dem Vorjahr. Wie wichtig der Stiftungsplatz Schweiz ist, verdeutlichen ein paar wenige Kennzahlen: Ende 2010 waren 12'531 gemeinnützige Stiftungen eingetragen. Gemäss Schätzungen weisen diese ein Gesamtkapital von rund 50 Milliarden Franken auf und schütteten zwischen einer bis zwei Milliarden aus. Dies entspricht in etwa 2% des letztjährigen Bundeshaushaltes. Trotz wachsender Professionalisierung und Transparenz in der Branche selbst, fehlen allerdings nach wie vor einheitliche und öffentlich zugängliche Daten.

### *Zürich, Basel und Romandie als Spitzenreiter*

Wirft man einen Blick auf die kantonale Verteilung, so lassen sich deutliche Unterschiede im Stiftungsland Schweiz feststellen. In absoluten Zahlen liegt der Kanton Zürich mit 2'153 gemeinnützigen Stiftungen an erster Stelle, gefolgt von den Kantonen Waadt, Bern, Genf und Basel-Stadt. In Relation zur Einwohnerzahl weist Basel-Stadt die höchste Stiftungsdichte auf, der Kanton Zürich fällt auf den 13. Platz zurück. Während im gesamtschweizerischen Durchschnitt 16.1 Stiftungen pro 10'000 Einwohner gezählt werden, beläuft sich dieser Wert im Kanton Basel-Stadt auf 44.8 und ist damit fast sechsmal so hoch wie in Würzburg, der Stadt mit der höchsten Stiftungsdichte in Deutschland. Es verwundert daher nicht, dass Anfang 2011 der Verein «Stiftungsstadt Basel» gegründet wurde, mit dem Ziel, Basel als Schweizer Stiftungsstadt bekannt zu machen. Überraschend ist auch die starke Entwicklung in der Romandie. Dort sind zwei Drittel der heute existierenden Stiftungen in den letzten zehn Jahren gegründet worden. Die entsprechenden Werte sind in der deutschsprachigen Schweiz mit 43,8% und im Tes-

sin mit 46,7% deutlich geringer. Insbesondere der Kanton Genf verzeichnet mit 182,7% die schweizweit höchste Zuwachsrate innerhalb der letzten zehn Jahre. «Eine wichtige Rolle spielt die internationale Positionierung von Genf», vermutet *Prof. Dr. Georg von Schnurbein*, Leiter des Centre for Philanthropy Studies an der Universität Basel. «Fast die Hälfte aller Stiftungen in Genf steht unter eidgenössischer Aufsicht und verfolgt damit einen nationalen oder internationalen Zweck. Anfang 2000 war dies in Genf gerade einmal bei 27% aller gemeinnütziger Stiftungen der Fall.»

### *Rechtliche Entwicklungen*

Begleitet wird das Wachstum von einer Reihe gesetzlicher Entwicklungen. So fordert eine im Jahr 2009 von Ständerat Werner Luginbühl eingereichte Motion die Angleichung der fiskalischen Rahmenbedingungen an die teilweise neue steuerliche Situation in den Nachbarländern, insbesondere an diejenige Deutschlands. Die Motion hat am 1. März 2010 die letzte Hürde genommen und wurde vom Ständerat an den Bundesrat zur Umsetzungsprüfung überwiesen. Letzterer hat angekündigt, hierbei auch weitere themenrelevante Punkte (Einführung eines Stiftungsregisters, Optimierung der Stiftungsaufsicht) zu behandeln. Daneben hat die Zusatzbotschaft des Bundesrats zu Teil B der Mehrwertsteuerrevision vom Juni 2010 für Aufruhr gesorgt. Um einen neuen Einheitssatz von 6.2% finanzieren zu können, möchte der Bundesrat zahlreiche Steuerausnahmen streichen. Unter anderem würden im sozial-, gesundheits-, bildungs- und kulturpolitischen Sektor eine ganze Reihe von Umsätzen neu steuerpflichtig. Eine Änderung, die auch die fördernden Stiftungen unmittelbar treffen würde. Bewegung gibt es aber nicht nur im Schweizer Stiftungsrecht. Auch der europäische Stiftungssektor macht von sich reden. So wurde die Entwicklung der «Europäischen Stiftung» vorangetrieben. Die Europäische Kommission prüft derzeit konkrete Schritte zur Einführung dieser neuen europäischen Stiftungsform. Signifikante Neuerungen gibt es auch im Bereich des grenzüberschreitenden Spendenverkehrs. Als Reaktion auf ein Urteil des Europäischen Gerichtshofs haben bisher 17 europäische Länder ihre Steuergesetzgebungen dahingehend angepasst, dass Spenden an gemeinnützige Organisationen auch dann steuerlich absetzbar sind, wenn letztere ihren Sitz im Ausland haben. «Das Urteil hat auch Auswirkungen auf die Schweiz», erklärt *Prof. Dr. Dominique Jakob*, Leiter des Zentrums für Stiftungsrecht an der Universität Zürich. «Denn die EU-Länder müssen den Abzug unter gewissen Voraussetzungen auch bei Spenden in Drittländer gewähren. In der Schweiz sollte daher darüber nachgedacht werden, im Gegenzug auch Spenden an gemeinnützige Institutionen mit Sitz in den EU-Staaten zum Abzug zuzulassen.»



### Mehr Wirkung durch Kooperation

Neben aktuellen Zahlen und rechtlichen Entwicklungen geht der Schweizer Stiftungsreport 2011 auch neuen Trends im Stiftungsland Schweiz nach. Hoch im Kurs steht das Thema Kooperationen, das bereits von der 2010 präsentierten Studie «Stärkung der Philanthropie in der Schweiz» der Fondation 1796 heraus gearbeitet wurde. «Gerade die starke Fragmentierung der Schweizer Stiftungslandschaft und die jüngsten Erfahrungen aus den letzten Wirtschaftsturbulenzen bieten allen Grund, Kosten durch die gemeinsame Nutzung von Ressourcen einzusparen», ist *Beate Eckhardt*, Geschäftsführerin von SwissFoundations, dem Verband der Schweizer Förderstiftungen, überzeugt. Ein gutes Beispiel dafür ist das 2010 eröffnete Haus der Stiftungen in Zürich, das neben SwissFoundations auch Geschäftsstellen von vier Stiftungen beherbergt. Neben derarti-

gen Kooperationen zwischen Stiftungen finden aber auch neue Konzepte wie Dachstiftungen zunehmende Aufmerksamkeit. Diese bieten potenziellen Stiftern und Stifterinnen attraktive Alternativen zur Gründung einer eigenen Stiftung. Gerade kleinere Stiftungen können vom gebündelten Know-How und den geteilten Administrativkosten profitieren. Eine Stiftungsform, die vor dem Hintergrund der zahlreichen Klein- und Kleinststiftungen in der Schweiz – rund 80% aller unter eidgenössischer Aufsicht stehenden Stiftungen besitzen ein Kapital von weniger als fünf Millionen Franken – an Bedeutung zulegen wird. Abgerundet wird der Schweizer Stiftungsreport von einem Anhang mit Hinweisen auf Veranstaltungen, Studien und Publikationen. Der Report kann in deutscher und französischer Sprache kostenlos unter [www.stiftungsreport.ch](http://www.stiftungsreport.ch) heruntergeladen werden.

## Nächste **liechtenstein-journal**-Veranstaltung 4.7.2011, 17:30–19:30 Uhr zum Steuerrecht

Die nächste Veranstaltung findet am 4.7.2011 um 17:30 Uhr zum Steuerrecht im «Löwen» in Vaduz statt.

Diskutieren werden *Mag. Thomas Hosp*, Steuerexperte, Vaduz und *Dr. Irene Salvi*, Int. Abteilung der Steuerverwaltung, Vaduz.

Anmeldung unter [redaktion@liechtenstein-journal.li](mailto:redaktion@liechtenstein-journal.li), telefonisch unter +423-239 50 50, Gutenberg AG, Schaan.

(Redaktion **liechtenstein-journal**)

Den Gastvortrag hält *Prof. Dr. Martin Wenz*, Universität Liechtenstein zum Thema «Steuerrecht und Steuerpolitik».

# liechtensteinjournal

Recht in Liechtenstein

## Veranstaltungs-Reihe 2011

Montag, 4. Juli 2011, 17.30 Uhr, Gasthof Löwen  
«Stöckler-Saal», Herrengasse 35, FL-9490 Vaduz

**Hauptvortrag** Prof. Dr. Martin Wenz, «Steuerrecht und Steuerpolitik»

**Podiumsdiskussion**

Teilnehmer: Prof. Dr. Martin Wenz; Dr. Irene Salvi; Mag. Thomas Hosp, LL.M.

## literaTour

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

### Zeitschriften

Jürgen Wagner

**Entwicklungen im liechtensteinischen Wirtschafts- und Steuerrecht**, RIW 2011, 111 ff.

Jürgen Wagner/Adrian Plüss

**Neue Entwicklungen im schweizerischen Wirtschafts- und Steuerrecht**, RIW 2011, 191 ff.

Harold Grüninger

**Stiftung als Nachfolgeinstrument?**, CH-D-Wirtschaft, Hrsg. Handelskammer Deutschland-Schweiz, Zürich, Heft 5/2011, S. 8 ff.

Daniel Hunsmann

**Die Novellierung der Selbstanzeige durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz**, NJW 2011, 1482 ff.

Alle Aufsätze finden sich auf [www.liechtenstein-journal.li](http://www.liechtenstein-journal.li).

### Monographien

Gauch/Aeppli/Stöckli

**Präjudizienbuch OR, 7. Auflage**, Schulthess Juristische Medien AG, Zürich 2010, 1641 Seiten

Von der gesetzlichen Bestimmung zur einschlägigen Rechtsprechung auf kürzestem Weg – genau dies ist das Verdienst dieses Arbeitshandbuches. Bereits in 7. Auflage wird die Rechtsprechung des Bundesgerichts im Bereich des Obligationenrechts durch knapp ein Dutzend Autoren dargestellt. Sicher, der Informationsgehalt wird durch die Aufnahme hunderter neuer Entscheide gesteigert. Gewarnt sei der Verlag nur vor dem Schicksal ähnlicher Werke, die sich um die umfassende Darstellung und Kommentierung verschiedenster Rechtsgebiete bemühen: Die Werke überschreiten die Marke von 2000, 2500 oder 3000 Seiten, die Seiten werden immer dünner und die

Sätze werden durch Abkürzungen gebildet. Beispiel Palandt, BGB-Kommentierung, C.H. Beck, München, 69. Aufl., ebenfalls 2009: «Die Ausübung eines Rechts ist idR missbräuchlich, wenn der Berechtigte es doch ein gesetz-, sitten- oder vertragswidriges Verhalten erworben hat», RN 44 zu § 242 BGB.

Dietmar Jahnel

**Datenschutzrecht Jahrbuch 2010**, Neuer Wissenschaftlicher Verlag, Wien 2010, 324 Seiten

Über Datenklau hat man in den letzten drei Jahren genug geschrieben. Was ist mit Datenschutz? Man ahnt, dass Datenschutz mehr ist als die Verhinderung von Datenklau. Das neu gefasste österreichische Datenschutzgesetz definiert nun die Begriffe und passt sich auch den technischen Neuerungen an. So hat es die Videoüberwachung in das Gesetz und die Kommentierung geschafft. Aber man macht sich auch verschärfte Gedanken über die «Data Breach Notification Duty» oder die datenschutzrechtliche Zulässigkeit von Whistleblowing-Hotlines. Und so manchereiner dachte fälschlich, er verstehe etwas von Datenschutzrecht.

Martin Melzer

**Österreichisches Privatstiftungsrecht und neues liechtensteinisches Stiftungsrecht**, nww Verlag, Wien 2010, 218 Seiten

Die gesetzlichen Regelungen im deutschen und schweizerischen Stiftungsrecht sind mehr oder minder statisch, in Österreich und Liechtenstein eher dynamisch. Letzteren beiden Staaten widmet der Autor diese Dissertation, die in Wien im Jahr 2010 den Professoren Schauer und Krejci vorlag. Verglichen wird die österreichische mit der liechtensteinischen Regelung, dort die neue mit der alten Rechtslage. Neben den Kommentierungen von Schauer und Jakob nun eine kleine, aber fachlich hochgradige Arbeit.

### In der nächsten Ausgabe u.a.:

■ Peter Böckli  
**Schweizer Aktienrecht**

Redaktion

## rechtsprechung

### Rechtsprechung Deutschland

#### Formwirksamkeit der Beurkundung einer Geschäftsanteils-Übertragung in der Schweiz und Einreichung einer neuen Gesellschafterliste

##### **OLG Düsseldorf, Beschl. v. 2.3.2011 – I-3 Wx 236/10**

Ein in Basel residierender Schweizer Notar kann bei einer von ihm wirksam beurkundeten Abtretung von Geschäftsanteilen einer deutschen Gesellschaft eine diese Änderung berücksichtigende Gesellschafterliste beim Handelsregister einreichen.

Hinweise: Erhältlich über <http://www.justiz.nrw.de/WebPortal/ses/nrwesearch.php>; hierzu *Cord-Georg Hasselmann*, Die Beurkundung von GmbH-Anteilsübertragungen im Ausland, ZIP 2010, 2486.

#### Zurechnung des Einkommens einer liechtensteinischen Stiftung nicht unionsrechtswidrig

##### **BFH, Urt. vom 22.12.2010, I R 84/09, IStR 2011, 391 ff.**

Der BFH entschied hinsichtlich einer Stiftung, deren Erträge nach § 15 AStG alter Fassung dem Stifter zugerechnet werden sollten, dass diese Einkünfte erzielen müsse (Vorfrage). Dies ist nicht der Fall, wenn die betreffenden Einkünfte unmittelbar dem Stifter zuzurechnen sind. Gegen eine Zurechnung des Einkommens einer liechtensteinischen Stiftung nach § 15 AStG a.F. bestehen keine unionsrechtlichen Bedenken. Der BFH liess es offen, ob sich an dieser Rechtslage durch Anfügung des § 15 Abs. 6 AStG durch das Jahressteuergesetz 2009 etwas geändert hat.

### Rechtsprechung Liechtenstein

#### **Zum Recht des Verwaltungsrates zur jederzeitigen Demissionierung hat der OGH in seinem Entscheid vom 06.05.2011 (08 CG2007.253) festgehalten:**

«Dem Verwaltungsrat einer Aktiengesellschaft steht schon analog dem § 1021 ABGB (§ 1021 öABGB) das Demissionsrecht bzw das Recht zum vorzeitigen einseitigen Rücktritt von seiner Funktion zu. Dies gilt grundsätzlich auch dann, wenn der Verwaltungsrat nur aus einem Mitglied besteht oder wenn der gesamte Verwaltungsrat geschlossen demissioniert. Mit der Rechtsnatur des Demissionsrechtes als einseitig empfangsbedürftige und bedingungsfeindliche Rechtshandlung wäre es unvereinbar, wenn der Verwaltungsrat solange im Amt zu bleiben hätte, bis die Nachfolge oder die Bestellung eines Beistands gesichert ist. Allein eine Demission zur Unzeit und/oder ohne Vorliegen wichtiger Gründe kann Schadenersatzansprüche der Gesellschaft auslösen. Auch würde eine rechtsmissbräuchliche Demission den Verwaltungsrat zum Schadenersatz verpflichten (Martin Wernli in BSK OR II Art 711 N4, 5, 10 mwN; BGE 104 Ib 321, 323 f; BGE 111 II 480, 483; vgl auch Strasser in Jabornegg/Strasser, Komm zum Aktiengesetz 4 §§ 75, 76 Rz 53, 54; Kalss/

Nowotny/Schauer, Österreichisches Gesellschaftsrecht Handbuch Rz 3/313; Schurr in Schwimann, ABGB-TaKomm § 1021 Rz 4).»

oo0oo

#### **Zum Zusammenhang zwischen dem Auftragsrecht und dem Sorgfaltspflichtgesetz führt der OGH in seiner Entscheidung vom 09.03.2011 (05 CG2009.266) aus:**

«Das Auftragsrecht des ABGB steht insofern in einem engen Zusammenhang mit dem Sorgfaltspflichtgesetz, als dieses Gesetz die dem Beauftragten nach Auftragsrecht gegenüber dem Auftraggeber obliegenden Pflichten beträchtlich einschränkt, um damit das vom Gesetzgeber höher bewertete rechtspolitische Ziel einer effizienten Bekämpfung von Geldwäscherei, organisierter Kriminalität und Terrorbekämpfung (siehe Art. 1 Abs. 1 SPG) zu erreichen. Das SPG verpflichtet in seinem Anwendungsbereich den Sorgfaltspflichtigen, in bestimmten Bereichen die Interessen seines Geschäftspartners hintanzusetzen oder sogar gegen dessen Interessen zu verstossen, um die dem

Sorgfaltspflichtigen durch dieses Gesetz auferlegten öffentlich-rechtlichen Pflichten zu erfüllen. Dies ergibt sich mit aller Deutlichkeit aus Art. 16 Abs. 1 SPG über die Mitteilungspflicht bei Vorliegen des Verdachtes eines Zusammenhanges mit den dort aufgezählten Straftaten, aus Art. 9 Abs. 3 und Art. 16 Abs. 2 SPG über das Verbot des Abbruchs der Geschäftsbeziehung und Art. 16 Abs. 5 über das Verbot, den Geschäftspartner über die Erstattung einer Mitteilung an die FIU innerhalb einer bestimmten Zeitdauer zu informieren, Art. 17 Abs. 1 gibt dem Sorgfaltspflichtigen zudem das Recht, eine Mitteilung an die FIU zu erstatten, obwohl gar keine Geschäftsbeziehung zustande kam.

Um den Sorgfaltspflichtigen nicht der Gefahr der Haftung wegen Verletzung seiner auftragsrechtlichen Pflichten auszusetzen, stellt Art. 16 Abs. 3 SPG den Sorgfaltspflichtigen von jeder zivil- und strafrechtlichen Haftung auch dann frei, wenn sich die Mitteilung an die FIU als nicht gerechtfertigt erweist oder der Sorgfaltspflichtige seine Geschäftsbeziehung nicht abbricht, obwohl sein Vertragspartner dies wünscht.»



**Zur Aktivlegitimation von Stiftungsbeteiligten führt der OGH in seinem Entscheid vom 01.04.2011 (10 HG2009.159):**

«8.1. Aufgrund der Bestimmung des Art. 1 Abs. 4 der Übergangsbestimmungen kommen Art. 552 § 3 und § 29 PGR (künftig: StiftG) auch auf die vor Inkrafttreten des Gesetzes errichteten Stiftungen zur Anwendung (LES 2010, 7). Auf die streitgegenständliche Stiftung sind daher § 3 und § 29 Abs. 4 StiftG anzuwenden.

8.2. Zur vom Fürstlichen Obergericht relevierten Frage *der Antragslegitimation des Antragstellers im Sinne § 29 Abs. 4 StiftG* wird im Revisionsrekurs ausgeführt, dass diese zu bezweifeln sei, nachdem allein aufgrund der Feststellungen des Fürstlichen Obergerichts nicht nachvollziehbar sei, warum der Antragsteller als Stiftungsbeteiligter im Sinne des § 3 StiftG zu betrachten sei. Zu dieser Frage führt *Jakob* (Die liechtensteinische Stiftung [2009] Rz 469) aus, dass § 29 Abs. 4 StiftG die Stiftungsaufsichtsbeschwerde des Art. 564 Abs. 4 PGR aF fortführe. Nach dieser Regelung sei jeder antragsberechtigt gewesen, «der an einer bestimmungsmässigen Verwaltung und Verwendung des Vermögens, seines Ertrages oder Gebrauchs ein Interesse» hatte. Diese Umschreibung decke sich mit der allgemeinen Lehre zur Aktivlegitimation von Stiftungsbeteiligten, welche auf einem «berechtigten Interesse» basiere (*Jakob*, Stiftung Rz. 469). Es sei nicht recht ersichtlich, dass die gesetzliche Neu-

fassung die Rechte der Stiftungsbeteiligten gegenüber dem bisherigen Rechtszustand reduzieren wollte. Es sei daher über eine teleologische Auslegung aus dieser Bestimmung zu folgern, dass unter den Stiftungsbeteiligten im Sinne § 29 Abs. 4 StiftG die Beteiligten des § 3 StiftG aufzufassen sind sowie diejenigen, *denen darüber hinaus ein berechtigtes Interesse zukommt* (*Jakob*, Stiftung Rz. 469).

8.3. Diesen Ausführungen vermag der Fürstliche Oberste Gerichtshof nicht zu folgen: Der Wortlaut des § 29 Abs. 4 StiftG stellt auf eine Antragsbefugnis jedes «Stiftungsbeteiligten» ab. Es ist kein gesetzlicher Hinweis ersichtlich, wonach bei den Antragsberechtigten dieser Bestimmung etwa ein anderer Kreis von «Stiftungsbeteiligten» vom Gesetzgeber zugrundegelegt wurde, als in § 3 StiftG, welche Bestimmung – unter der Marginalrubrik «Stiftungsbeteiligte» – diesen Kreis abschliessend definiert. Dem Bericht und Antrag der Regierung an den Landtag des Fürstentums Liechtenstein betreffend die Totalrevision des Stiftungsrechts (Nr. 13/2008) lässt sich zur Definition des Begriffs der Stiftungsbeteiligten in § 3 der ausdrückliche Hinweis entnehmen, dass «die Rechtsstellung des Stiftungsbeteiligten ... vor allem für die Parteistellung in stiftungsbezogenen Verfahren von Bedeutung» ist, wobei in der darauf folgenden Klammer mit beispielsweise Normziten gerade auf § 29 Abs. 4 hingewiesen wird. Damit erscheint aber klargelegt, dass die Bestimmung des § 3 StiftG den Begriff der Stiftungsbeteiligten auch für die Bestimmung des § 29 Abs. 4 StiftG normieren sollte. Der Fürstliche Oberste Gerichtshof erachtet es daher als geboten, den Kreis der Stiftungsbeteiligten gem § 3 StiftG als jenen Personenkreis aufzufassen, der ausschliesslich zu einer Antragstellung für ein aufsichtsrechtliches Verfahren gem § 29 Abs. 4 StiftG legitimiert ist.»

# gesetzgebung

## Internationales

### Inkrafttreten des Lugano-Übereinkommens

Das im Verhältnis zu Norwegen, Island und der Schweiz gelten Übereinkommen von Lugano (mit Anpassung an die VO 44/2001 v 30.10.2007, AblEU L 339/3) ist am 1.1.2011 in Kraft getreten. Es steht allerdings die Ratifikation in Island noch aus.

oo0oo

## Europa

### Kommission fordert Deutschland auf, seine Erbschaftsteuerbestimmungen zu ändern, PE v. 14.3.2011

Die Europäische Kommission hat Deutschland förmlich aufgefordert, seine Erbschaft- und Schenkungsteuerbestimmungen zu ändern, weil damit nach Ansicht der Kommission Bewohner anderer EU-Mitgliedstaaten diskriminiert werden, was einen Verstoß gegen das EU-Recht auf freien Kapitalverkehr darstellt. Die Aufforderung der Kommission ergeht in Form einer «mit Gründen versehenen Stellungnahme», dem zweiten Schritt eines EU-Vertragsverletzungsverfahrens. Sollte die Kommission binnen zweier Monate keine zufriedenstellende Antwort erhalten, kann sie Deutschland beim Europäischen Gerichtshof verklagen. Nach deutschem Recht wird in Deutschland ansässigen Deutschen (je nach Verwandtschaftsgrad) ein Freibetrag bei der Erbschaftsteuer in Höhe von 500 000 EUR gewährt, während dieser Betrag nur 2000 EUR beträgt, wenn sowohl der Erblasser als auch der Erbe ihren Wohnsitz nicht in Deutschland haben. Im Fall der Schenkungsteuer gelten entsprechende Regelungen. Nach Auffassung der Kommission sind diese Bestimmungen diskriminierend und stellen eine ungerechtfertigte Beschränkung des freien Kapitalverkehrs dar, der in Art. 63 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union und Art. 40 des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum verankert ist. Derartige Bestimmungen könnten im Ausland ansässige Deutsche davon abhalten, in Deutschland zu investieren. (Newsletter der Arbeitsgemeinschaft für Internationalen Rechtsverkehr im Deutschen Anwaltverein, Ausgabe April 2011).

oo0oo

## Richtlinie 2011/16/EU

Die EU hat eine neue Richtlinie «Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15.2.2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG» im Amtsblatt veröffentlicht.

*KAPITEL I, Artikel 1 Abs. (1) Diese Richtlinie legt die Regeln und Verfahren fest, nach denen die Mitgliedstaaten untereinander im Hinblick auf den Austausch von Informationen zusammenarbeiten, die für die Anwendung und Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts der Mitgliedstaaten über die in Artikel 2 genannten Steuern voraussichtlich erheblich sind.*

*Abs. (3) Diese Richtlinie berührt nicht die Anwendung der Vorschriften über die Rechtshilfe in Strafsachen in den Mitgliedstaaten. Sie berührt auch nicht die Erfüllung der Verpflichtungen, die den Mitgliedstaaten in Bezug auf eine umfassendere Zusammenarbeit der Verwaltungen aus anderen Rechtsinstrumenten, einschliesslich bi- oder multilateralen Abkommen, erwachsen.*

Diese Richtlinie trat am 15.2.2011 in Kraft. Das noch gültige BMF-Schreiben aus 2006 (Merkblatt des BMF zur zwischenstaatlichen Amtshilfe in Steuersachen vom 25.1.2006 (IV B 1 – S 1320 – 11/06, BStBl 2006 I S. 26). Es enthält die nach Auffassung der deutschen Finanzverwaltung geltenden Grundsätze für die Amtshilfe, die in- und ausländische Finanzbehörden einander zur Festsetzung ihrer Steuern durch Auskunftsaustausch leisten (ausgenommen: die von der Zollverwaltung verwalteten Steuern und die MWSt.) wird insoweit noch überarbeitet werden müssen. Auf das parallele Schreiben zu Rechtshilfe in Steuerstrafsachen wird hingewiesen (Merkblatt des BMF zur Zwischenstaatlichen Rechtshilfe in Steuerstrafsachen vom 16. 11. 2006, IV B 1 – S 1320 – 66/06, BStBl. 2006 I S. 698).

oo0oo

## Landtag März 2011

### Traktandum 15:

Die Abänderung des Gesetzes über die Ausländer (Ausländergesetz; AuG) sowie die Abänderung weiterer Gesetze (Personenfreizügigkeitsgesetz; PFZG und Bürgerrechtsgesetz; BüG) (BuA Nr.7/2011) wurden in 2. Lesung beraten und verabschiedet.

**Traktandum 18:**

Die Abänderung des Strafgesetzbuches, der Strafprozessordnung, des Gesetzes vom 2. Juli 1974 über das Strafregister und die Tilgung gerichtlicher Verurteilungen sowie des Strafvollzugsgesetzes (BuA Nr. 18/2011) wurde in 2. Lesung beraten und verabschiedet.

**Traktandum 24:**

Die Abänderung des Bankengesetzes, des Zahlungsdienstegesetzes, des e-Geldgesetzes und des Marktmissbrauchsgesetzes (Nr. 4/2011) wurde in 1. Lesung beraten.

**Traktandum 28:**

Die Abänderung des Steuergesetzes (Art. 18 Abs. 6, Art. 158 Abs. 6 bis 8), (Nr. 12/2011) wurde in 1. und 2. Lesung beraten und verabschiedet.

oo0oo

**Landtag April 2011****Traktandum 15:**

Die die Abänderung des Gesetzes betreffend Übernahmeangebote (Übernahmegesetz; ÜbG) wurde in 2. Lesung beraten und verabschiedet.

**Traktandum 20:**

Die Abänderung des Polizeigesetzes (Barmittelkontrollen) (Nr. 24/2011) wurde in 1. Lesung beraten.

oo0oo

**Landtagssitzung vom 13.4.2011:** Kleine Anfrage der Landtagsabgeordneten *Diana Hilti* zum Lugano-Übereinkommen (Trustrecht); Beantwortung: Regierungsrätin *Dr. Aurelia Frick* (seit 2009)

Frage: Der Liechtensteinische Bankenverband hat Ende Februar seine erarbeitete und mit den anderen Verbänden diskutierte Finanzplatzstrategie veröffentlicht.

1. Wie steht die Regierung zu einem Beitritt zum Lugano-Übereinkommen? Wird ein solcher Beitritt hinsichtlich Vor- und Nachteile überprüft?
2. Wie steht die Regierung zu einer Überarbeitung des Trustrechts? Ist eine Reform des Trustrechts in Planung?

Antwort:

Zu Frage 1:

Seitens der Regierung wurde bislang keine Grundsatzentscheidung über den Beitritt zu dem als «Lugano-Übereinkommen» bekannten Übereinkommen vom 16. September 1988 über die gerichtliche Zuständigkeit und die Vollstreckung gerichtlicher Entscheidungen in Zivil- und Handelssachen gefasst.

Das Ressort Justiz hat schon in der Vergangenheit – schwerpunktmässig in den Jahren 1995 und 2002 – Abklärungen bezüglich möglicher Auswirkungen eines Beitritts getätigt. Diese Abklärungen werden fortgesetzt.

Zu Frage 2:

Es ist der Regierung bewusst, dass das geltende Trustrecht Mängel aufweist. Auf Grund des derzeitigen hohen Anpassungsdrucks auf den Finanzplatz ist allerdings eine umsichtige Vorgehensweise angezeigt. Es gilt, den Marktakteuren angemessene Zeit für die notwendigen Anpassungen zu gewähren und sie nicht durch eine Kumulation von Projekten mit weiterem Anpassungsbedarf über Mass zu belasten.

Bezüglich einer allfälligen Revision des Trustrechts wurde bislang von der Regierung keine Grundsatzentscheidung gefasst.

oo0oo

**Landtag Mai 2011****Traktandum 20:**

Die Abänderung des Bankengesetzes, des Zahlungsdienstegesetzes, des e-Geldgesetzes und des Marktmissbrauchsgesetzes gemäss BuA Nr. 32/2011 wurde in 2. Lesung beraten und verabschiedet.

**Traktandum 25:**

Dem Übereinkommen über die Anerkennung und Vollstreckung ausländischer Schiedssprüche vom 10. Juli 1958 gemäss BuA Nr. 47/2011 unter dem Vorbehalt der Anbringung des folgenden Vorbehaltes zum Übereinkommen seine Zustimmung erteilt: «Gemäss Art. I Abs. 3 des Übereinkommens erklärt das Fürstentum Liechtenstein, dass es das Übereinkommen nur auf die Anerkennung und Vollstreckung solcher Schiedssprüche anwenden wird, die in dem Hoheitsgebiet eines anderen Vertragsstaats ergangen sind.»

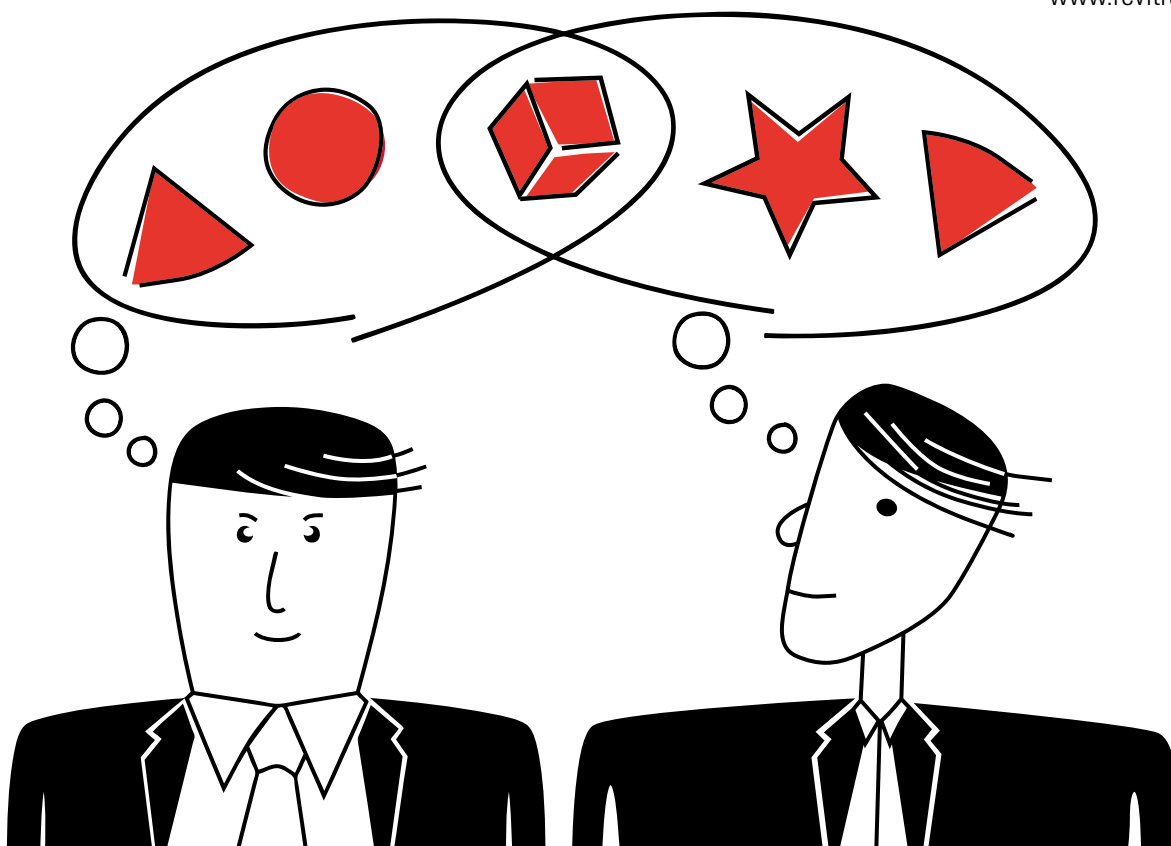
# Mitdenken. Auf unsere Art.

Kunden gehen ihre eigenen Wege – so wie wir auch. Entsprechend kommen wir Ihnen entgegen: Ganz persönlich und mit grossem Engagement kümmern wir uns kompetent und effizient um Ihre Belange.

Damit Sie in Sachen Zukunftsplanung gelassen in die Zukunft blicken.



[www.revitrust.li](http://www.revitrust.li)



DIE INDIVIDUALITÄT EINER  
KOMPETENTEN BERATUNG  
STEHT BEI UNS  
IM MITTELPUNKT



**ADMINISTRAL** ANSTALT

**ACCURATA** TREUHAND- UND REVISIONS-AG

**ADVOCATUR** SPRENGER & PARTNER AG

**ASSETA** VERMÖGENSVERWALTUNG AG

Landstrasse 11 | LI-9495 Triesen