

Christian Frommelt, Märten Geiger (Hrsg.)

«Und nach dem
Nachdenken kommt
das Handeln»

Festschrift zum 75. Geburtstag
von Guido Meier

Verlag der Liechtensteinischen Akademischen Gesellschaft

*Die vorliegende Publikation wurde durch grosszügige finanzielle Beiträge folgender Personen und Institutionen unterstützt:
Allgemeines Treuunternehmen (ATU), Martin Batliner, Peter Goop,
Hilmar Hoch, Stiftung Fürstlicher Kommerzienrat Guido Feger,
TASKAPAN Rechtsanwälte AG, TASKAPAN Notariatskanzlei,
VP Bank Stiftung, Ernst Walch*

Verlag und Herausgeber bedanken sich für diese Unterstützung.

© 2023 Verlag der Liechtensteinischen
Akademischen Gesellschaft
Verlagsleitung: Dr. Emanuel Schädler
St. Luziweg 2, 9487 Gamprin-Bendern,
Liechtenstein

ISBN 978-3-7211-1101-9

Aufnahme Seite 2:
Tatjana Schnalzger, Feldkirch

Satz und Gestaltung:
Atelier Silvia Ruppen, Vaduz
Druck: Gutenberg AG, Schaan
Bindung: Buchbinderei Thöny AG, Vaduz

Inhaltsverzeichnis

TEIL I	
ZUR GESCHICHTE	13
Neue Quellen zur liechtensteinischen Geschichte aus zwei Nachlässen <i>Rupert Quaderer</i>	15
Peter Kaisers «Geschichte des Fürstentums Liechtenstein» aus rechtshistorischer Sicht: Analyse und Würdigung <i>Emanuel Schädler</i>	47
Soziale Schichtung und soziale Lage im Liechtenstein der Nachkriegszeit: Annäherung an ein Forschungsdesiderat <i>Fabian Frommelt</i>	81
Grönland – unbeschreiblich schön <i>Marco Nescher</i>	121
TEIL II	
UMWELT- UND RAUMPOLITIK	137
Gemeinnützige Stiftungen sollten über professionelle Strukturen verfügen und mit anderen kooperieren – ein Erfahrungsbericht <i>Andi Götz</i>	139
Umweltbewegungen in Liechtenstein <i>Wilfried Marxer</i>	153

The Role of Aage V. Jensen Charity Foundation in the protection and preservation of nature in Denmark and Greenland <i>Katherine Richardson and Klaus Nygaard</i>	195
Raubbilder in der Vaduzer Talebene – heute und morgen <i>Mario F. Broggi</i>	223
TEIL III	
POLITIK, RECHT UND WIRTSCHAFT	251
Krise und Reform der repräsentativen Demokratie <i>Eike-Christian Hornig</i>	253
Rechtsrezeption, ungleiche Staatsverträge und Eigen- staatlichkeit im regionalen und globalen Kontext <i>Lukas Ospelt</i>	283
Wirtschaftswachstum im Spannungsfeld von Zufriedenheit, Verteilung und Nachhaltigkeit <i>Andreas Brunhart und Martin Geiger</i>	323
Verwaltungsorganisation und Staatspersonal <i>Cyrus Beck</i>	363
Der Staatsgerichtshof damals und heute <i>Hilmar Hoch</i>	391
Liechtenstein in der europäischen Integration <i>Georges Baur und Sieglinde Gstöhl</i>	411
Wie die geringe Grösse Liechtensteins dessen Politik beeinflusst <i>Christian Frommelt</i>	439
Grönland – vielseitige Eislandschaften <i>Marco Nescher</i>	477

TEIL IV	
FINANZDIENSTLEISTUNGEN	493
Gemeinnützige Stiftung in Liechtenstein – ergänzende Fragestellungen	
<i>Johanna Niegel, Hansjörg Wehrle und Märten Geiger</i>	495
Die Treuhänderschaft (Trust) in der liechtensteinischen Rechtsordnung	
<i>Bünyamin Taskapan und Michael Werner Lins</i>	527
Überlegungen zu den aktuellen Entwicklungen im liechtensteinischen Stiftungsrecht	
<i>Alexandra Butterstein</i>	575
Guido Meier – Biografische Notizen	597

Gemeinnützige Stiftung in Liechtenstein – ergänzende Fragestellungen

*Johanna Niegel, Hansjörg Wehrle und Märten Geiger**

* Die Autoren sind seit vielen Jahren im Allgemeinen Treuunternehmen (ATU) in Vaduz tätig, unter anderem auch als Stiftungsräte in gemeinnützigen Stiftungen, mehrfach zusammen mit dem Jubilar.

«Die Tätigkeit als Stiftungsrat einer gemeinnützigen Stiftung ist eine schöne Aufgabe, deren gute Erfüllung aber zugleich hohe Ansprüche an Eigenverantwortung, Professionalität und ethisch-moralische Standards der Stiftungsräte stellt.»¹

Guido Meier

1 Meier 2015, S. 340.

Der Jubilar ist seit mehreren Jahrzehnten hauptberuflich als juristischer Berater und Stiftungsrat vieler verschiedener gemeinnütziger Stiftungen engagiert. Im Jahr 2015 hat er sich im Rahmen einer Festschrift schriftlich mit dieser Tätigkeit auseinandergesetzt und einen Beitrag mit dem Titel «Gemeinnützige Stiftungen in Liechtenstein – ausgewählte Fragestellungen» verfasst, aus welchem oben angeführtes Zitat stammt.

Die Autoren des vorliegenden Beitrags durften den Jubilar damals bei der Erarbeitung unterstützen und viele bereichernde Diskussionen zum Themenbereich der gemeinnützigen Stiftungen führen. Dies auch im Rahmen der langjährigen gemeinsamen Tätigkeit als Stiftungsräte in den unterschiedlichsten gemeinnützigen Stiftungen. Sie möchten mit dem vorliegenden Beitrag einige der im Jahr 2015 aufgegriffenen Punkte aktualisieren und um weitere Aspekte ergänzen, welche im Lauf der letzten Jahre an Bedeutung gewonnen haben – oder im Zuge der zunehmenden Regularisierung neu aufgetaucht sind.

I. Bedeutung gemeinnütziger Stiftungen in Liechtenstein

A. Entwicklung der Anzahl gemeinnütziger Stiftungen

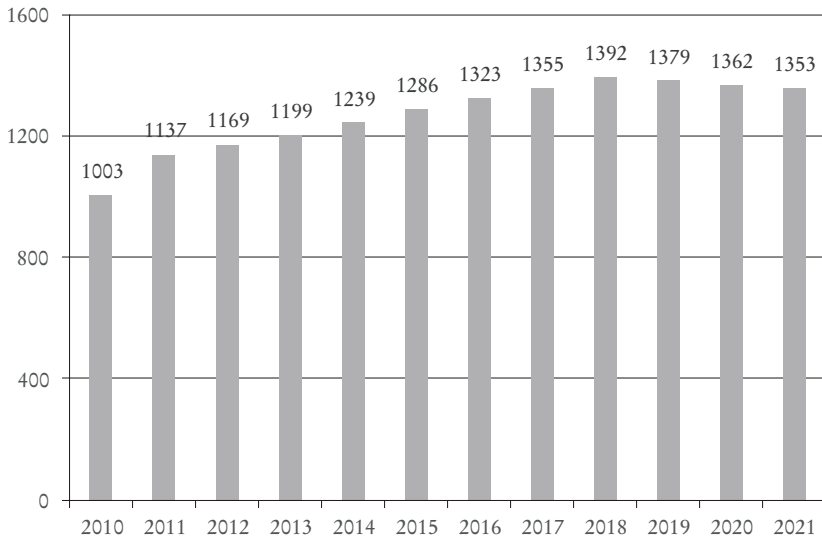
In seinem oben erwähnten Beitrag hielt der Jubilar fest: «Die gemeinnützige Stiftung ist mehr als ein Nischenprodukt des liechtensteinischen Gesellschaftswesens und ihre Anzahl nimmt weiterhin zu»². Beide Aussagen sind heute trotz mehrerer Jahre Abstand nach wie vor gültig, wie sich aus unten stehender Zusammenstellung ergibt.

Aus Abbildung 1 ist ersichtlich, dass die Gesamtzahl der gemeinnützigen Stiftungen in Liechtenstein von 2010 bis 2018 stetig zugenommen hat, und zwar von 1103 auf 1392.³ In den folgenden drei Jahren bis Ende 2021 ist ein leichter Rückgang auf 1353 gemeinnützige Stiftungen festzustellen. Nachdem zwischen den Jahren 2010 und 2011 ein grösser-

2 Meier 2015, S. 339.

3 Die Zahlen ergeben sich aus den jährlich publizierten Tätigkeitsberichten der Stiftungsaufsichtsbehörde, abrufbar unter www.stifa.li/taetigkeitsberichte-stifa/ (zuletzt abgefragt am 15.8.2022).

Abbildung 1: Anzahl gemeinnütziger Stiftungen in Liechtenstein



rer Sprung zu bemerken war, der wohl darauf zurückzuführen ist, dass nicht alle gemeinnützigen Stiftungen gleich nach Inkrafttreten des neuen Stiftungsrechts als solche angemeldet worden sind, ist für die Jahre danach ein gleichmässiger jährlicher Zuwachs von neu der Stiftungsaufsichtsbehörde (STIFA) unterstellten gemeinnützigen Stiftungen zu verzeichnen, welcher erst 2019 eine leichte Trendumkehr erfahren hat.

B. Vereinigung liechtensteinischer gemeinnütziger Stiftungen und Trusts (VLGST)

Die 2010 gegründete Vereinigung liechtensteinischer gemeinnütziger Stiftungen und Trusts (VLGST) hat sich im letzten Jahrzehnt zu einem massgeblichen Akteur für den Sektor gemeinnütziger liechtensteinischer Stiftungen entwickelt. Ihr Zweck besteht in der «Förderung und Bekanntmachung der Widmung, Verwaltung und Ausschüttung von Vermögenswerten für gemeinnützige Zwecke, insbesondere der Möglichkeiten und Leistungen von gemeinnützigen Stiftungen und Trusts in

Liechtenstein. Als Mittel zur Verfolgung des Zwecks sollen ein Netzwerk zwischen gemeinnützigen Stiftungen und Trusts aufgebaut, politischer Einfluss zur Förderung des gemeinnützigen Gedankens im Allgemeinen ausgeübt und durch das Zusammenwirken von gemeinnützigen Stiftungen und Trusts die wohltätigen Anliegen generell gefördert werden. Ebenso sollen die Interessen gegenüber Behörden gewahrt und durch Öffentlichkeitsarbeit unterstützt werden.»⁴

Die wachsende Bedeutung der VLGST spiegelt sich in ihrer Mitgliederentwicklung wider, welche seit Gründung vor mehr als 10 Jahren von einem konstanten Wachstum gekennzeichnet ist. Per Ende 2021 weist sie 105 Mitgliedsstiftungen (davon 3 assoziierte Partner)⁵ aus, was mittlerweile 8 % aller gemeinnützigen Stiftungen in Liechtenstein entspricht. Bei mehreren dieser Mitgliedsstiftungen ist oder war der Jubilar als Stiftungsrat tätig.

Auch wenn der Anteil von 8 % auf den ersten Blick gering erscheinen mag, so ist dies in Relation zu setzen. Einerseits hat während der Aufbaujahre von ursprünglich 22 Mitgliedern beinahe eine Verfünffachung erreicht werden können. Andererseits stellt die VLGST hohe Anforderungen an ihre Mitglieder. So können zum Beispiel nur ausschliesslich und unwiderruflich gemeinnützige Stiftungen als Vollmitglieder beitreten⁶, was alle gemischten Stiftungen mit teils privatnützigen Tätigkeitsgebieten ausschliesst. Zudem müssen sie über eigenes Vermögen verfügen und dürfen nicht auf Spendengelder angewiesen sein, was Sammelstiftungen ebenfalls ausschliesst.

Als Teil ihrer umfangreichen Tätigkeit führt die VLGST immer wieder Erhebungen des Fördervolumens liechtensteinischer gemeinnütziger Stiftungen durch. Dies gibt zumindest ansatzweise einen Eindruck der Bedeutung liechtensteinischer gemeinnütziger Stiftungen.

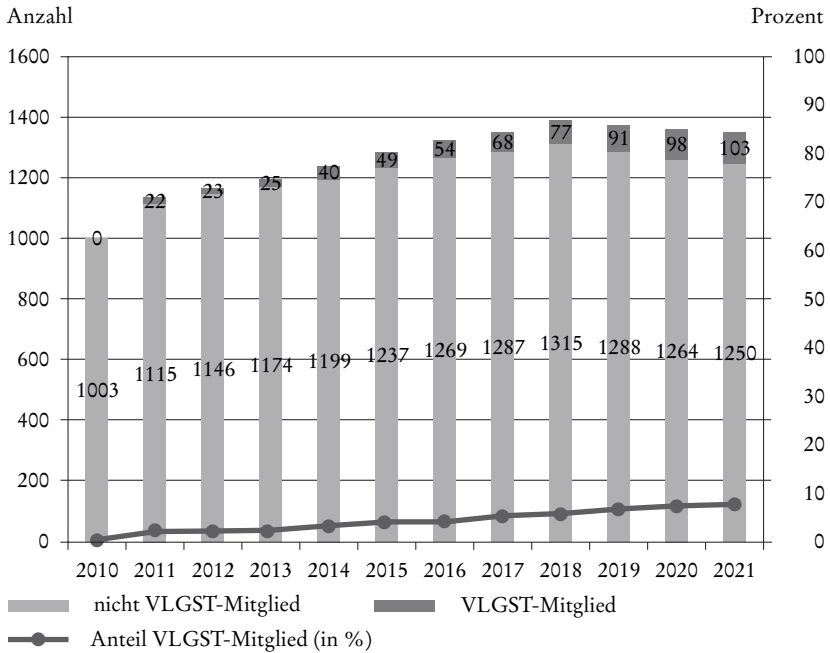
Zuletzt erfolgte eine solche Umfrage im Jahr 2019 und die Resultate «zeigen in eindrucklicher Weise den wesentlichen Beitrag der gemeinnützigen Stiftungen zur gesellschaftlichen Solidarität und internatio-

4 Art. 2 der Statuten i.d.F. vom 14.5.2019, abrufbar unter www.vlgst.li/ueber-uns/statuten (zuletzt abgefragt am 15.8.2022).

5 Jahresbericht 2021 der Vereinigung liechtensteinischer gemeinnütziger Stiftungen und Trusts (VLGST), S. 17.

6 Neben gemeinnützigen Stiftungen können seit einigen Jahren auch Trusts nach liechtensteinischem Recht der VLGST beitreten.

Abbildung 2: Mitgliederentwicklung der VLGST



nen Reputation des Stiftungsstandortes Liechtenstein: Im Jahr 2018 haben die rund 340 an der Umfrage teilnehmenden Stiftungen 190 Millionen Franken an wohltätige Projekte ausgeschüttet.»⁷ Dabei ist interessant festzustellen, dass neben 57 Mitgliedsstiftungen ein Vielfaches an Nichtmitgliedern an der freiwilligen Umfrage teilgenommen hat, was eine Gesamtzahl von 340 Teilnehmenden ergibt. Dies illustriert eindrücklich die erfolgreiche Aufbauarbeit der VLGST während der letzten Jahre. Anlässlich der ersten Erhebung im Jahr 2012 hatten sich noch 82 Stiftungen beteiligt und ein Fördervolumen von CHF 110 Millionen ausgewiesen.⁸

7 www.vlgst.li/news/datenerhebung-zum-foerdervolumen-1 (zuletzt abgefragt am 12.08.2022).

8 Meier 2015, S. 340.

II. Praktische Erfahrungen mit der neuen Foundation Governance

Mit Inkrafttreten des neuen liechtensteinischen Stiftungsrechts⁹ am 1. April 2009 hat sich im liechtensteinischen Stiftungswesen vieles verändert, insbesondere auch das neu organisierte System der internen und externen Foundation Governance.¹⁰ Dieser Anglizismus hat sich in der Praxis im Kontext der Debatte um die Corporate Governance von Unternehmen ohne deutsche Entsprechung eingebürgert¹¹ und war der liechtensteinischen Regierung in ihrem Bericht und Antrag zum neuen Stiftungsrecht ein eigenes Kapitel wert.¹² «Bereinigt von Anglizismen heisst das wenig anderes, als dass die Stiftung und ihre Beteiligten durch ein angemessenes Organisationsgefüge kontrolliert und vor Fehlverhalten geschützt werden sollen, sei es gesetzlicher oder gestalterischer Art.»¹³

Im vorliegenden Beitrag wird das Hauptaugenmerk auf die Erfahrungen mit der externen Governance gelegt. Bei gemeinnützigen Stiftungen hat diese eine besondere Bedeutung, da bei diesen das Element der internen Aufsicht durch die Begünstigten grossteils entfällt.¹⁴ Entsprechend sieht das liechtensteinische Stiftungsrecht in Art. 552 § 29 Abs. 1 PGR vor, dass alle gemeinnützigen Stiftungen der Aufsicht der staatlichen Stiftungsaufsichtsbehörde unterstehen.

A. Akteure der externen Governance

Seit Inkrafttreten des neuen Stiftungsrechts gilt in Liechtenstein ein neues System der Aufsicht über gemeinnützige Stiftungen. Abgesehen von

9 Gesetz vom 26. Juni 2008 über die Abänderung des Personen- und Gesellschaftsrechts (PGR), LGBl. 2008 Nr. 220, LR 216.0.

10 Siehe dazu auch Geiger 2019, S. 103 ff.

11 Zwiefelhofer 2008, S. 127.

12 BuA Nr. 13/2008 vom 19. Februar 2008 betreffend die Totalrevision des Stiftungsrechts, S. 17 ff. und S. 28 ff. Im dortigen Kontext wird der Begriff der Foundation Governance allerdings in einem auf die internen Kontrollmechanismen einer Stiftung beschränkten Sinne gebraucht.

13 Jakob 2008, S. 538.

14 Siehe dazu auch Kapitel VI. zu Informations- und Auskunftsrechten der Begünstigten gemeinnütziger Stiftungen.

der neu geschaffenen Stiftungsaufsichtsbehörde beim Amt für Justiz sind als weitere staatliche Akteure die Steuerverwaltung sowie das Landgericht involviert. Als nicht-staatlichen Akteuren kommt den Revisionsstellen eine tragende Rolle zu, was zu «einer – nicht nur für Liechtenstein – neuartigen Mischung aus interner und externer Aufsicht unter Mitwirkung staatlicher und nicht-staatlicher Akteure»¹⁵ führte. Wie der Jubilar vor einigen Jahren selbst festgehalten hat, werden hinsichtlich der staatlichen Aufsicht zwei Aufsichtssysteme kombiniert, «nämlich die laufende Aufsicht durch eine Verwaltungsbehörde mit einer antragsbezogenen Gerichtskontrolle. Dieser Regelung wurde das Potenzial zugesprochen, im internationalen Kontext ‹Vorbildcharakter› zu gewinnen, da das Geflecht der verschiedenen involvierten Akteure eine ausgewogene gegenseitige Kontrolle mit sich bringt.»¹⁶

B. Bedeutung der staatlichen Aufsicht in der Praxis

Nachdem seit dem Inkrafttreten des neuen Stiftungsrechts mehr als zehn Jahre vergangen sind, liegen in den jährlich publizierten Tätigkeitsberichten der STIFA¹⁷ mittlerweile aussagekräftige statistische Daten zur praktischen Bedeutung der staatlichen Aufsicht vor.

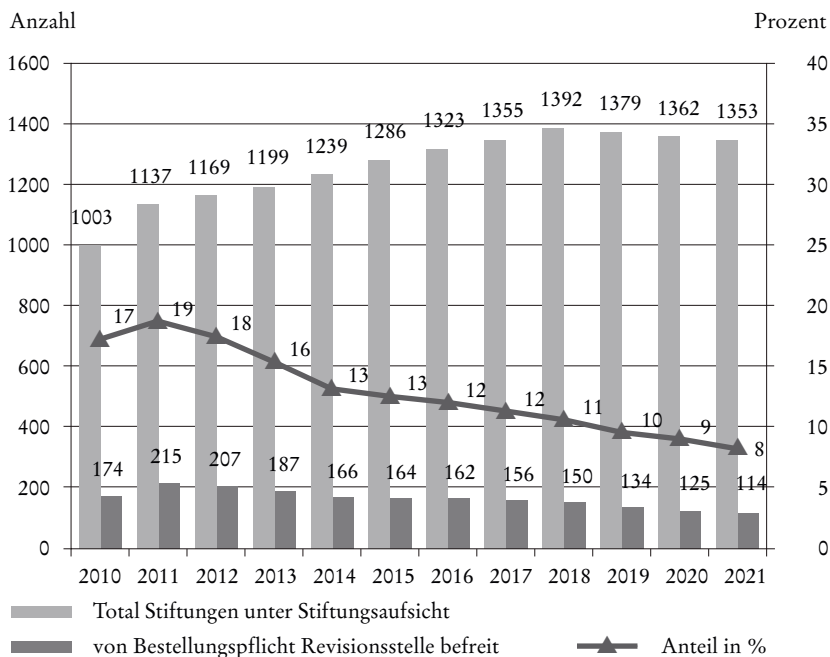
Neben der bereits weiter oben dargestellten konstanten Zunahme der Gesamtzahl gemeinnütziger Stiftungen in Liechtenstein von 2010 bis 2018 – mit einer leichten Abnahme seither – ist bemerkenswert, dass mit Ausnahme der Anfangsjahre 2010/2011 die Anzahl der von der Revisionsstellenpflicht befreiten gemeinnützigen Stiftungen konstant abgenommen hat, und zwar von maximal 215 auf 114. Dies entspricht prozentual einer Abnahme von 19 % auf 8 % aller der STIFA unterstellten gemeinnützigen Stiftungen. Daraus kann geschlossen werden, dass die Revision durch private Revisionsstellen bevorzugt wird, und zwar in zunehmendem Masse. Einerseits dürfte vonseiten der Stiftungsbeteiligten geschätzt werden, dass der staatlichen Behörde der STIFA bei einer Revision durch eine externe privatrechtliche Revisionsstelle im Regelfall

15 Meier 2015, S. 345.

16 Meier 2015, S. 346, mit Verweis auf Jakob 2008, S. 54.

17 www.stifa.li/taetigkeitsberichte-stifa/ (zuletzt abgefragt am 15.8.2022).

Abbildung 3: Entwicklung der Befreiung von der Revisionspflicht



kein direkter Einblick in die Stiftungsunterlagen gewährt werden muss und somit ein hohes Diskretionsniveau beibehalten werden kann. Andererseits ist auch vonseiten der STIFA festzustellen, dass eine Befreiung von der Revisionsstellenpflicht zurückhaltender gewährt und in mehreren Fällen widerrufen wurde, sobald sich die Verhältnisse als nicht allzu einfach dargestellt haben.¹⁸ Zudem ist zu vermuten, dass bei diesem Rückgang von 19% auf 8% auch der Umstand eine Rolle spielt, dass

18 Eine Befreiung von der Revisionsstellenpflicht kann gemäss Art. 552 § 27 Abs. 5 PGR beantragt werden, «wenn die Stiftung nur geringes Vermögen verwaltet oder dies aus anderen Gründen zweckmässig erscheint.» Diese Voraussetzungen wurden in Art. 5 und 6 der Stiftungsrechtsverordnung (StRV) vom 24. März 2009, LGBL 2009 Nr. 114, LR 216.013, konkretisiert und hinsichtlich des geringen Vermögens definiert, dass dieses CHF 750 000 nicht übersteigen darf.

viele kleine gemeinnützige Stiftungen mittlerweile ihre Aktiva ausgeschüttet haben und gelöscht wurden.

In diesem Zusammenhang soll jedoch nicht unerwähnt bleiben, dass aus dieser Tendenz zur Revision durch private Stellen nicht in jedem Fall ein Misstrauensvotum der staatlichen STIFA gegenüber abzuleiten ist. In der Praxis schätzen die Stiftungsbeteiligten die Treffen mit der STIFA anlässlich der Revision und betrachten sie für gegenseitig wertvoll, insbesondere auch wegen des damit verbundenen fachlichen Austauschs. Zudem wird als vorteilhaft empfunden, dass die STIFA die ihr direkt unterstellten Stiftungen nur alle drei Jahre prüft, was den damit verbundenen Kosten- und Zeitaufwand aufseiten der betroffenen Stiftungen reduziert.

C. Statistische Angaben zur inhaltlichen Aufsichtstätigkeit

Zur inhaltlichen Aufsichtstätigkeit durch die Revisionsstellen und die STIFA stellt Letztere im Rahmen ihres Jahresberichts seit dem Jahr 2014 detaillierte Zahlen zur Verfügung.¹⁹

An diesen Daten ist interessant, dass seit 2014 bei 7 bis 12 % der Stiftungen, welche der Aufsicht der STIFA unterstellt waren, Hinweise von der Revisionsstelle oder der STIFA selbst angebracht wurden. Beanstandungen erfolgten in 2 bis 3 % der Fälle, zu Anträgen an das Landgericht durch die STIFA kam es nur noch in 1 bis 2 %.

Diese Bandbreiten variieren in einem sehr engen Rahmen, am weitesten bei den niederschweligen Hinweisen. Ansonsten zeigt sich ein Bild einer grossen Stabilität, ohne markante Ausschläge nach oben oder unten.

Aus obiger Zusammenstellung erschliesst sich zudem, dass die meisten strittigen Punkte, welche im Kontext der Revision zu Hinweisen oder Beanstandungen durch die externe Revisionsstelle oder die STIFA führen, im Rahmen der weiteren Diskussionen einer aussergerichtlichen Lösung zugeführt werden konnten. Lediglich in 1 bis 2 % aller Fälle blieb aus Sicht der STIFA nur der Gang an das Landgericht. Leider

¹⁹ www.stifa.li/taetigkeitsberichte-stifa/ (zuletzt abgefragt am 15.8.2022).

Tabelle 1: Angaben zur Aufsichtstätigkeit

	2014	%	2015	%	2016	%	2017	%	2018	%	2019	%	2020	%	2021	%
Anzahl Stiftungen unter STIFA	1239		1286		1323		1355		1392		1379		1362		1353	
Hinweise durch Revisionsstelle	69	6	73	6	86	7	94	7	111	8	111	8	117	9	122	9
Hinweise durch STIFA	26	2	21	2	21	2	24	2	30	2	35	3	42	3	19	1
<i>Total Hinweise</i>	95	8	94	7	107	8	118	9	141	10	146	11	159	12	141	10
Beanstandungen durch Revisionsstelle	25	2	13	1	26	2	28	2	26	2	21	2	23	2	18	1
Beanstandungen durch STIFA	14	1	15	1	8	1	7	1	15	1	6	0	12	1	11	1
<i>Total Beanstandungen</i>	39	3	28	2	34	3	35	3	41	3	27	2	35	3	29	2
Anträge ans Landgericht durch STIFA	24	2	15	1	20	2	12	1	13	1	16	1	17	1	14	1

ist aus dem Zahlenmaterial nicht ablesbar, ob sich in den anderen Fällen die Ansicht der Stiftungsbeteiligten oder der Revisionsbeauftragten zu den aufgeworfenen Punkten durchgesetzt hat.

Weiter kann unter Beizug der Tatsache, dass nur ein kleiner Teil der Stiftungen von der STIFA selbst revidiert wird (Rückgang von 13 % im Jahr 2014 auf 8 % im Jahr 2021, siehe oben), festgestellt werden, dass ein prozentual höherer Anteil der Hinweise und Beanstandungen durch die STIFA angebracht wurde. Es sieht folglich so aus, als ob Letztere einen strengeren Prüfmasstab anlegt als die externen Revisionsstellen.

D. Diskussionsthemen mit Revisionsstellen und STIFA

Im Rahmen der Aufsichtstätigkeit der externen Revisionsstellen sowie der STIFA tauchen gewisse Themen mit grosser Regelmässigkeit auf: einerseits die nicht zweckgemässe Verwendung des Vermögens, insbesondere wegen fehlender Ausschüttungen einer gemeinnützigen Stiftung über mehrere Jahre, sowie andererseits Verwaltungskosten, welche die Summe aller Ausschüttungen übersteigen. Beides versucht die STIFA im Grundsatz zu vermeiden, im Einzelfall kann dies jedoch aus guten und

nachvollziehbaren Gründen gerechtfertigt sein. Zudem werden Mängel in der Organisation angezeigt, so zum Beispiel fehlende Nachweise über erhaltene Auszahlungen vonseiten der Empfänger einer gemeinnützigen Ausschüttung oder unzureichende Dokumentation von Beschlüssen.

In diesem Zusammenhang taucht insbesondere im Kontakt mit involvierten Personen, zum Beispiel Stiftungsräten aus dem Ausland, immer wieder die Frage nach weitergehenden konkreten Vorgaben zum Verhältnis von Kosten und Ausschüttungen oder detaillierten Ausschüttungsquoten auf. Solche Vorgaben bestehen in Liechtenstein nicht, was grundsätzlich als Standortvorteil im Vergleich zu anderen Jurisdiktionen wahrgenommen wird, deren detailliertere Vorgaben der bunten Vielfalt der Realität oftmals nur begrenzt gerecht werden können.

III. Begriff und Bedeutung der Steuerbefreiung von liechtensteinischen gemeinnützigen Stiftungen

A. Begriff der Steuerbefreiung in Liechtenstein

1. Steuerbefreite Stiftungen

Gemeinnützige Stiftungen können in Liechtenstein ausschliesslich oder überwiegend gemeinnützige Zwecke verfolgen. Je nach konkreter Ausgestaltung hat dies Auswirkungen im Umgang mit Themen wie Anwendbarkeit von Vorteilen im Rahmen von Doppelbesteuerungsabkommen, automatischem Informationsaustausch oder dem FATCA-Reporting.

Eng gekoppelt sind oben erwähnte Punkte zunächst an die Frage der Steuerbefreiung.

In Liechtenstein können gemeinnützige Stiftungen über Antrag von der Steuerpflicht ausgenommen werden. Gemäss Art. 4 Abs. 2 des Steuergesetzes²⁰ müssen die Stiftungen dabei nachweisen, dass neben der Erfüllung der privatrechtlich definierten Gemeinnützigkeit gemäss Art. 107 Abs. 4a PGR der gemeinnützige Zweck ausschliesslich und un-

20 Gesetz vom 23. September 2010 über die Landes- und Gemeindesteuer (Steuergesetz; SteG), LGBl. 2010 Nr. 340, LR 640.0.

widerruflich verfolgt wird.²¹ Entsprechend können nicht alle gemeinnützigen Stiftungen, die der Aufsicht der STIFA unterstehen, eine Steuerbefreiung beantragen. Insbesondere gemischten Stiftungen, die neben gemeinnützigen auch privatnützige Zwecke verfolgen, ist diese Möglichkeit mangels ausschliesslicher Gemeinnützigkeit verwehrt.

2. Exkurs: Steuerbefreiung weiterer Strukturen

Die Steuerbefreiung ist in Liechtenstein kein Privileg, das allein von Stiftungen in Anspruch genommen werden kann. Auch andere juristische Personen und sogar Vermögenswidmungen ohne Rechtspersönlichkeit, namentlich Trusts, können von der Möglichkeit einer Steuerbefreiung profitieren.²² Die oben genannten Voraussetzungen für eine solche Steuerbefreiung sind insoweit die gleichen wie bei den Stiftungen, das heisst, die juristische Person oder der Trust müssen unwiderruflich ausgestaltet sein und ausschliesslich gemeinnützige Zwecke verfolgen.

B. Bedeutung der Steuerbefreiung

1. Statistische Angaben

Über die letzten Jahre hat die Anzahl der steuerbefreiten liechtensteinischen Stiftungen konstant zugenommen. Ende 2019²³ waren von den 1379 gemeinnützigen Stiftungen 1192 steuerbefreit, was einem Anteil von 86 % entspricht²⁴. Es darf vermutet werden, dass dieser Anteil bei sinkender Anzahl gemeinnütziger Stiftungen in den Jahren 2020 und 2021 sogar noch höher liegt, weil steuerbefreite Stiftungen im Regelfall lange Bestand haben.

Aus obigem Zahlenmaterial ergibt sich, dass die amtliche Anerkennung als steuerbefreite gemeinnützige Stiftung seit Einführung des neu-

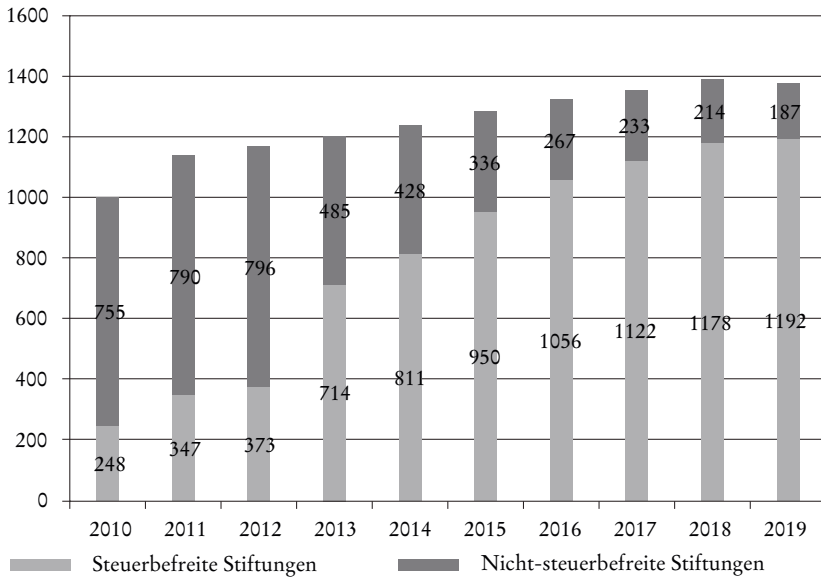
21 Weitere Ausführungen dazu bei Meier 2015, S. 344 f.

22 Gemäss Art. 4 Abs. 2 SteG.

23 Seit dem Jahr 2020 erfasst die Steuerverwaltung die steuerbefreiten Stiftungen – leider – nicht mehr separat, sondern nur noch das Total steuerbefreiter juristischer Personen. Entsprechend liegen seither keine genaueren Angaben über die Entwicklung der Steuerbefreiung von gemeinnützigen Stiftungen vor.

24 Für das Überlassen des Datenmaterials danken die Autoren Roger Hübschke von der liechtensteinischen Steuerverwaltung.

Abbildung 4: Anteil steuerbefreiter Stiftungen



en Stiftungsrechts konstant Zulauf verzeichnen konnte. Waren im Jahre 2010 erst 25 % aller gemeinnützigen Stiftungen auch steuerbefreit, so hat sich dieser Anteil per Ende 2019 mehr als verdreifacht.

Die Attraktivität der Anerkennung als steuerbefreite gemeinnützige Stiftung kann einerseits durch die gestiegenen Anforderungen im neuen Steuerrecht bei ordentlicher Besteuerung erklärt werden, andererseits durch die Tatsache, dass im Ausland die Definition des Gemeinnützigkeitsbegriffs häufig bereits eine Steuerbefreiung voraussetzt. Dementsprechend haben international tätige Liechtensteiner Strukturen ein Interesse, ebenfalls eine Steuerbefreiung nachweisen zu können, damit ihr Gemeinnützigkeitsstatus auch im Ausland anerkannt wird.

Trotzdem kann festgestellt werden, dass weiterhin mehr als 10 % aller der STIFA unterstellten Stiftungen keinen Antrag auf Steuerbefreiung stellen – können oder wollen. Dies dürften zu einem grossen Teil gemischte Stiftungen sein, welche neben gemeinnützigen auch privatnützige Zwecke verfolgen.

2. Wegfall der Steuerbelastung im Inland

Als offensichtliche Konsequenz einer Steuerbefreiung ist zu nennen, dass die betroffene liechtensteinische Stiftung keine Ertragssteuer in Liechtenstein zu zahlen hat. Nicht einmal die jährliche Mindestertragssteuer von derzeit CHF 1800 wird erhoben. Relativierend ist jedoch zu ergänzen, dass diese Steuerbefreiung keine Auswirkungen auf allerhand indirekte Steuern in Liechtenstein hat, so zum Beispiel die Mehrwertsteuer. Auch allfällige Steuerbelastungen im Ausland sind davon zunächst nicht betroffen, zum Beispiel Quellensteuerabgaben auf Dividendenzahlungen von ausländischen Firmen in deren Heimatland. Etwas anderes kann aber gelten, wenn aufgrund eines bestehenden Doppelbesteuerungsabkommens eine steuerbefreite Stiftung abkommensrechtliche Vorteile geltend machen und somit allfällige Quellensteuern qua Antrag reduzieren kann. So sind mittlerweile Rückforderungsanträge von überzahlter schweizerischer Verrechnungssteuer regelmässig von Erfolg gekrönt und erlauben es, die Besteuerung von Schweizer Aktiendividenden von 35 % auf 15 % zu reduzieren.

Als weitere Konsequenz der Steuerbefreiung in Liechtenstein fällt die Pflicht zur Abgabe einer Steuererklärung weg. Die Erstellung einer solchen kann je nach Vermögensverhältnissen einen nicht zu vernachlässigenden Aufwand bedeuten, den sich die Stiftung somit sparen kann.

Im Gegenzug zu diesem Privileg hat die betroffene Stiftung der Steuerverwaltung jährlich ihre Bilanz und Erfolgsrechnung vorzulegen. Auf dieser Grundlage kann die Steuerverwaltung prüfen, ob die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung weiterhin gegeben sind und ob die Stiftung auch tatsächlich gemeinnützig tätig ist. Falls dies nicht der Fall sein sollte, kann das Privileg der Steuerbefreiung auch jederzeit wieder entzogen werden.

Abgesehen von diesen offensichtlichen Folgen einer Steuerbefreiung sind weitere Vorteile steuerbefreiter Strukturen zu nennen.

3. Internationale Anerkennung der Gemeinnützigkeit

In vielen Ländern ist die Anerkennung einer Struktur des nationalen Rechts als gemeinnützig an eine entsprechende steuerliche Sonderbehandlung im Inland geknüpft. So sind etwa ausschliesslich und unwiderruflich gemeinnützige Stiftungen in der Schweiz für den Gewinn und das Kapital nach Art. 56 Bst. g des schweizerischen Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer von der Steuerpflicht ausgenommen und

Schenkungssteuern bei der Errichtung einer Stiftung in der Schweiz entfallen, sofern kantonal ein Schenkungssteuergesetz besteht.

Im Umkehrschluss führt dies dazu, dass liechtensteinische Stiftungen ohne Steuerbefreiung im Ausland nur schwer als gemeinnützig anerkannt werden, da am obigen Beispiel mit der Schweiz erkennbar ist, dass gemeinnützige Stiftungen im Regelfall ausschliesslich gemeinnützig tätig sein müssen. Gleiches gilt etwa in Deutschland, wo § 51 der Abgabenordnung wie folgt lautet: «Gewährt das Gesetz eine Steuervergünstigung, weil eine Körperschaft ausschliesslich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke (steuerbegünstigte Zwecke) verfolgt, so gelten die folgenden Vorschriften.»

4. Doppelbesteuerungsabkommen

Doppelbesteuerungsabkommen gewähren Abkommensvorteile grundsätzlich immer dann, wenn eine ansässige juristische Person Gefahr läuft, doppelt besteuert zu werden.²⁵ Wenn eine juristische Person in Liechtenstein von der Steuerpflicht ausgenommen ist, entfällt dieses Risiko einer Doppelbesteuerung.

Dennoch können Doppelbesteuerungsabkommen zur Anwendung kommen, was die Bedeutung ausschliesslich und unwiderruflich gemeinnütziger Strukturen untermauert. Von besonderer Bedeutung insofern ist das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Liechtenstein und der Schweiz²⁶, da häufig gemeinnützige juristische Personen im Umfeld des Schweizer Frankenraumes in börsenkotierte schweizerische Aktiengesellschaften investieren und in der Schweiz die mit 35 % sehr hohe Verrechnungssteuer (Quellensteuer auf Dividendenauszahlungen) zurückbehalten wird.

Im Protokoll zu Art. 4 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Liechtenstein und der Schweiz wird ausdrücklich festgehalten, dass steuerbefreite gemeinnützige Organisationen (also auch Stiftungen

25 Insofern sind Trusts von der Gewährung von Abkommensvorteilen ausgenommen, da sie über keine eigenständige juristische Persönlichkeit verfügen.

26 Abkommen vom 10. Juli 2015 zwischen dem Fürstentum Liechtenstein und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, LGBL 2016 Nr. 415, LR 0.672.910.10.

und andere juristische Personen) das Doppelbesteuerungsabkommen in Anspruch nehmen können, ungeachtet der Tatsache, dass ihre Einkünfte steuerbefreit sein können. Dies bedeutet konkret, dass die Quellensteuer von 35 % auf Dividendenauszahlungen über Antrag an die Eidgenössische Steuerverwaltung reduziert werden kann auf 15 %. Das Gesuch ist mittels des entsprechenden Antragsformulars 78 einzureichen, welches wiederum vorsieht, dass sämtliche stiftungsrelevanten Informationen zum Errichter und zu den Begünstigten offengelegt werden müssen. Nur wenn das Risiko einer Umgehung von Steuerpflichten eindeutig ausgeschlossen werden kann, gewährt die Eidgenössische Steuerverwaltung sodann den Abkommensvorteil und somit letztlich Verlust bzw. Abfluss von Steuersubstrat. Dies kann bei grossen Vermögen mit entsprechender Exponierung im Schweizer Aktienmarkt schnell mehrere Tausend Franken Ersparnis pro Jahr ausmachen.

5. FATCA

Der *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA) ist ein im Jahr 2010 in Kraft getretenes US-Gesetz, das in den USA steuerpflichtige natürliche Personen und Unternehmen mit Sitz ausserhalb der USA zur Mitteilung steuererheblicher Daten, insbesondere von Auslandskonten, gegenüber den US-Steuerbehörden verpflichtet. Durch zusätzliche bilaterale Abkommen mit anderen Staaten und die entsprechende innerstaatliche Umsetzung wollen die USA gewährleisten, dass ausländische steuerrelevante Daten von US-Steuerpflichtigen jährlich zur Verfügung gestellt werden. Dabei bestehen Meldepflichten gemäss FATCA grundsätzlich nur dann, wenn eine juristische Person privatnützige Zwecke verfolgt und insbesondere passive Einkünfte erzielt, etwa in Form von Dividenden oder Zinseinkünften.

Von dieser grundsätzlichen Meldepflicht sind Strukturen ausgenommen, die ausschliesslich gemeinnützige Zwecke verfolgen und von der Einkommensteuer befreit sind.²⁷

In gleicher Weise profitieren gemeinnützige und steuerbefreite Strukturen auch auf Ebene des automatischen Informationsaustausches (AIA) von diesem Privileg. Dazu mehr im nachfolgenden Kapitel.

27 Art. 2b FATCA-Gesetz.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass ausschliesslich gemeinnützige Stiftungen, sonstige juristische Personen und Trusts in besonderer Weise privilegiert werden, wenn sie steuerbefreit sind. Diese Vorteile zu nutzen, ist interessant für die Errichter derartiger Strukturen, ermöglicht es den Stiftungs- und Verwaltungsräten aber auch, den administrativen Aufwand gering zu halten, um somit zweckgemäss möglichst hohe Ausschüttungen für gemeinnützige Zwecke tätigen zu können.

IV. Erfassung liechtensteinischer gemeinnütziger Stiftungen unter dem automatischen Informationsaustausch (AIA)

A. Übernahme des automatischen Informationsaustauschs in Liechtenstein

Am 29. Oktober 2014 unterzeichnete Liechtenstein als Early Adopter im Rahmen der Multilateralen Amtshilfekonvention (MAK)²⁸ die Multilaterale Vereinbarung der zuständigen Behörden über den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten (MCAA)²⁹ und bestätigte dadurch seine Bereitschaft, den automatischen Informationsaustausch nach dem Globalen Standard für den Automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten³⁰ zu übernehmen.³¹ Die MCAA als multilaterales Abkommen ist eine der Rechtsgrundlagen für die zwischenstaatliche Vereinbarung des AIA. Liechtenstein hat den AIA im Verhältnis zu Drittstaaten

28 Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen, LGBl. 2016 Nr. 397, LR 0.351.81.

29 Multilaterale Vereinbarung der zuständigen Behörden über den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten, LGBl. 2016 Nr. 398.

30 Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD), Standard für den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten: Gemeinsamer Meldestandard (2019); Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD), Standard für den automatischen Informationsaustausch von Finanzinformationen in Steuersachen: Praktisches Handbuch (2020).

31 Der vorliegende Abschnitt IV fasst einschlägige Erkenntnisse der Autorin (Johanna Niegel) in der im Juni 2020 an der Universität Liechtenstein eingereichten Masterthesis zum Thema «Anwendung des automatischen Informationsaustauschs auf liechtensteinische vermögensverwaltende Stiftungen und Trusts, unter Berücksichtigung praxisbezogener Fragestellungen» zusammen.

auf Grundlage der MCAA umgesetzt und im Verhältnis zur Europäischen Union (EU) durch das in ein AIA-Abkommen angepasste und um die Bestimmungen des Globalen Standards erweiterte Zinsbesteuerungsabkommen.³² Gleichzeitig besteht das mit Österreich abgeschlossene Steuerabkommen (AStA)³³ aus dem Jahre 2013 weiter, ist aber nur mehr auf am 31. Dezember 2016 bestehende transparente sowie sämtliche intransparenten Vermögensstrukturen anwendbar.

Innerstaatlich hat Liechtenstein den AIA durch das AIA-Gesetz vom 5. November 2015³⁴ und die ausführende AIA-Verordnung vom 15. Dezember 2015³⁵ umgesetzt. Gemäss Art. 2 Abs. 4 AIA-Gesetz ist die liechtensteinische Steuerverwaltung die für den Vollzug des AIA zuständige Behörde.

B. Klassifizierung liechtensteinischer Rechtsträger unter dem automatischen Informationsaustausch

Der AIA stellt durch einen jährlichen, reziproken und zwischenstaatlichen Austausch von Informationen über Finanzkonten meldepflichtiger natürlicher Personen und Rechtsträger unter den AIA-Partnerstaaten³⁶ sicher, dass im Ausland angelegte Vermögenswerte von den Steuerpflichtigen in ihrem jeweiligen Ansässigkeitsstaat auch tatsächlich versteuert werden.³⁷ Meldende liechtensteinische Finanzinstitute sind verpflichtet,

32 Abkommen vom 7. Dezember 2004 zwischen dem Fürstentum Liechtenstein und der Europäischen Union über den automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten zur Förderung der Steuerehrlichkeit bei internationalen Sachverhalten, LGBL. 2005 Nr. 111, LR 0.642.41 i.d.F. LGBL. 2015 Nr. 354.

33 Abkommen vom 29. Januar 2013 zwischen dem Fürstentum Liechtenstein und der Republik Österreich über die Zusammenarbeit im Bereich der Steuern (AStA), LGBL. 2013 Nr. 432, LR 0.672.910.23.

34 Gesetz vom 5. November 2015 über den automatischen Informationsaustausch in Steuersachen (AIA-Gesetz), LGBL. 2015 Nr. 355, LR 354.

35 Verordnung vom 15. Dezember 2015 über den automatischen Informationsaustausch in Steuersachen (AIA-Verordnung), LGBL. 2015 Nr. 358, LR 354.1.

36 Polivanova-Rosenauer 2017, S. 30.

37 Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD), Standard für den automatischen Informationsaustausch von Finanzinformationen in Steuersachen: Praktisches Handbuch (2020), S. 9.

ihre in anderen AIA-Partnerstaaten³⁸ steuerlich ansässigen Kunden gemäss einheitlichen Verfahren zu identifizieren und die entsprechenden Finanzinformationen über meldepflichtige Konten und Personen der liechtensteinischen Steuerverwaltung bereitzustellen, die diese Informationen an die zuständigen Steuerbehörden der entsprechenden AIA-Partnerstaaten übermittelt.³⁹ Hierfür ist es jedoch zunächst erforderlich, dass sich alle liechtensteinischen Rechtsträger zunächst entweder als Finanzinstitut (FI) oder als Non-Financial Entity (NFE) klassifizieren. Finanzinstitute klassifizieren sich weiter als meldende oder nicht meldende Finanzinstitute, wobei für meldende Finanzinstitute die Verpflichtung zur Meldung unabhängig von ihrem Unternehmensgegenstand besteht.⁴⁰ Der Begriff «Rechtsträger» geht weit über den Begriff «juristische Person» hinaus⁴¹, sodass neben Stiftungen auch Vermögenswidmungen ohne Rechtspersönlichkeit wie Trusts erfasst sind. Dem liechtensteinischen AIA-Gesetz unterliegen alle Rechtsträger, die in Liechtenstein gemäss Art. 44 und 64 i.V.m. Art. 65 des liechtensteinischen Steuergesetzes ansässig sind oder liechtensteinischem Recht unterstehen.

Wenn der liechtensteinische Rechtsträger kein Finanzinstitut ist, gilt er als NFE. Innerhalb der NFE wird zwischen aktiven und passiven NFE unterschieden. Nur wenn der liechtensteinische Rechtsträger nicht als aktiver NFE klassifiziert, gilt er als passiver NFE, was somit als Aufgangklassifizierung dient.⁴²

Finanzinstitute untergliedern sich nach Art. 2 Abs. 1 Ziff. 7 AIA-Gesetz in Verwahrinstitute, in Einlageninstitute, in Investmentunternehmen und in spezifizierte Versicherungsgesellschaften. Gemäss Art. 3 Abs. 1 Bst. b AIA-Gesetz sind aktive NFE jene liechtensteinischen Rechtsträger, die weder als Finanzinstitut noch als passive NFE klassifi-

38 Per 1.1.2022 tauschte Liechtenstein mit 121 Partnerstaaten Finanzinformationen aus; vgl. Anhang 1 zur AIA-Verordnung vom 15. Dezember 2015.

39 Canete 2017, S. 1.

40 Polivanova-Rosenauer 2017, S. 31.

41 Steuerverwaltung des Fürstentums Liechtenstein, Merkblatt betreffend den automatischen Informationsaustausch in Steuersachen zwischen dem Fürstentum Liechtenstein und Partnerstaaten (AIA-Merkblatt), 29. März 2021, S. 17, Rz. 44.

42 AIA-Merkblatt (siehe Fn. 41), S. 16, Rz. 39.

zieren. Passive NFE sind gemäss Art. 2 Abs. 1 Ziff. 3 AIA-Gesetz all jene Rechtsträger, die weder aktive NFE noch Finanzinstitute sind.⁴³

Finanzinstitute und NFE treffen unterschiedliche Pflichten unter dem AIA. Im Rahmen der AIA-Sorgfaltspflichten sind liechtensteini-sche Rechtsträger, die als meldendes⁴⁴ liechtensteinisches Finanzinstitut klassifizieren, verpflichtet, ihre Eigen- und Fremdkapitalbeteiligten fest-zustellen. Ebenso muss ein liechtensteinischer Rechtsträger, der als pas-siver NFE klassifiziert, seine «beherrschenden Personen» feststellen und diese gemäss Art. 5 AIA-Gesetz dem meldenden liechtensteinischen Finanzinstitut, d. h. der kontoführenden Bank, mitteilen, die diese Mit-teilung zu überprüfen und die Meldung vorzunehmen hat. Die Konto-inhaber bestehender und neuer Eigenkapitalbeteiligungen sowie die be-herrschenden Personen eines passiven NFE sind im Rahmen der AIA-Sorgfaltspflichten gemäss der zum jeweiligen Zeitpunkt anwendbaren Sorgfaltspflichtbestimmungen festzustellen.⁴⁵ Einschlägig ist hierbei ins-besondere der Begriff des wirtschaftlich Berechtigten gemäss Art. 3 Sorg-faltspflichtverordnung (SPV)⁴⁶, der nun legislatisch entlehnt wird, ähnlich wie beim Gesetz über das Verzeichnis der wirtschaftlich berechtigten Personen von Rechtsträgern (VwBPG)⁴⁷.

Aktive NFE haben vorbehaltlich sich indirekt ergebender Doku-mentations-, Nachweis- und Selbstdeklarationserfordernisse gegenüber den Finanzinstituten gemäss Art. 4 AIA-Gesetz hingegen keine Pflich-ten unter dem AIA. Der Rechtsträger selbst, der als aktiver NFE klassi-fiziert, kann, soweit er kein ausgenommener Kontoinhaber ist, je nach seiner Ansässigkeit Gegenstand einer Meldung unter dem AIA sein, die hinter dem Rechtsträger stehenden Personen werden jedoch nicht ge-meldet.⁴⁸

43 Als passive NFE gelten auch Investmentunternehmen, die keine Finanzinstitute ei-nes teilnehmenden Staates sind.

44 Der Meldeumfang an die liechtensteinische Steuerverwaltung ist in Art. 9 AIA-Ge-setz geregelt.

45 AIA-Merkblatt (siehe Fn. 41), S. 70, Rz. 354.

46 Verordnung vom 17. Februar 2009 über berufliche Sorgfaltspflichten zur Bekämp-fung von Geldwäscherei, organisierter Kriminalität und Terrorismusfinanzierung (Sorgfaltspflichtverordnung; SPV), LGBl. 2009 Nr. 98, LR 952.11.

47 Gesetz vom 3. Dezember 2020 über das Verzeichnis der wirtschaftlich berechtigten Personen von Rechtsträgern (VwbPG), LGBl. 2021 Nr. 33, LR 952.8.

48 AIA-Merkblatt (siehe Fn. 41), S. 37, Rz. 152.

C. Klassifizierung liechtensteinischer gemeinnütziger Stiftungen unter dem AIA

Aufgrund des umfassenden Rechtsträgerbegriffs des AIA können auch gemeinnützige liechtensteinische Stiftungen meldepflichtige Finanzinstitute und somit Träger von AIA-Sorgfalts- und Meldepflichten sein. Alternativ können sie auch als aktive NFE klassifizieren und somit keine Pflichten unter dem AIA haben. Unter den Begriff eines aktiven NFE fallen gemäss Art. 2 Abs. 1 Ziff. 2 Bst. h AIA-Gesetz auch gemeinnützige NFE.

Wie bereits erwähnt, ist zunächst eine Klassifizierung als Finanzinstitut zu prüfen. Erst wenn sichergestellt ist, dass eine gemeinnützige Stiftung nicht als Finanzinstitut klassifiziert, ist weiter ihre Klassifizierung als aktiver NFE zu prüfen. Die Klassifizierung als passiver NFE stellt den Auffangtatbestand dar, falls beide Klassifizierungen nicht zutreffen.

Damit liechtensteinische gemeinnützige Stiftungen als aktive NFE klassifizieren, müssen sie gemäss Art. 2 Abs. 1 Ziff. 2 Bst. h AIA-Gesetz nachfolgende Voraussetzungen kumulativ erfüllen:

- Sie werden in ihrem Ansässigkeitsstaat, d. h. im vorliegenden Fall in Liechtenstein, ausschliesslich für religiöse, gemeinnützige, wissenschaftliche, künstlerische, kulturelle, sportliche oder erzieherische Zwecke errichtet und betrieben oder sie sind jene im Gesetz aufgezählten Organisationen, die ausschliesslich zur Wohlfahrtsförderung betrieben werden;
- sie sind in Liechtenstein von der Einkommenssteuer befreit;
- sie haben keine Anteilseigner oder Mitglieder, die Eigentums- oder Nutzungsrechte an ihren Einkünften oder Vermögenswerten haben;
- nach dem geltenden Recht oder den Gründungsunterlagen des NFE dürfen seine Einkünfte nicht an eine Privatperson oder einen nicht gemeinnützigen Rechtsträger ausgeschüttet oder zu deren Gunsten verwendet werden, ausser in Übereinstimmung mit der Ausübung der gemeinnützigen Tätigkeit des NFE, als Zahlung einer angemessenen Vergütung für erbrachte Leistungen oder als Zahlung in Höhe des Marktwerts eines vom NFE erworbenen Vermögensgegenstands; und

- nach dem geltenden Recht oder den Gründungsunterlagen des NFE müssen bei seiner Abwicklung oder Auflösung alle seine Vermögenswerte an einen staatlichen Rechtsträger oder eine andere gemeinnützige Organisation verteilt werden oder fallen der Regierung des Ansässigkeitsstaats des NFE oder einer seiner Gebietskörperschaften anheim.⁴⁹

Gemeinnützige liechtensteinische Stiftungen, die die oben genannten Voraussetzungen für einen aktiven NFE erfüllen, haben den meldenden liechtensteinischen Finanzinstituten zur Plausibilisierung ihres Status als aktive NFE jedoch eine Bestätigung der zuständigen Steuerbehörde, einer Revisionsgesellschaft oder eines Rechtsanwalts oder eine sonst geeignete Bestätigung, wie z. B. eine Kopie der Bestätigung bzw. Entscheidung der Steuerverwaltung über die Ausnahme von der Steuerpflicht nach Art. 4 Abs. 2 SteG vorzulegen.⁵⁰

Im Gegensatz dazu galt gemäss Art. 2 Abs. 1 Ziff. 2 Bst. h letzter Satz AIA-Gesetz alte Fassung vor der Gesetzesnovelle 2018⁵¹ ein gemeinnütziger Rechtsträger, der ausschliesslich und unwiderruflich gemeinnützige und wohltätige Zwecke im Sinne von Art. 107 Abs. 4 Bst. a PGR ohne Erwerbsabsicht verfolgte und nach Art. 4 Abs. 2 SteG von der Steuerpflicht ausgenommen war, stets als aktiver NFE⁵². Da der Common Reporting Standard (CRS)⁵³ aber eine derartige automatische Verleihung des aktiven NFE-Status an gemeinnützige Rechtsträger nicht vorsah, musste der letzte Satz in Art. 2 Abs. 1 Ziff. 2 Bst. h AIA-Gesetz alte Fassung in der Gesetzesrevision 2018 gestrichen werden.⁵⁴ Dies hat-

49 AIA-Merkblatt (siehe Fn. 41), S. 44, Rz. 195.

50 AIA-Merkblatt (siehe Fn. 41), S. 45, Rz. 196.

51 LGBL 2018 Nr. 215, LR 354.

52 BuA Nr. 59/2018 vom 10. Juli 2018 betreffend das Gesetz über den internationalen Automatischen Informationsaustausch in Steuersachen (AIA-Gesetz), die Abänderung des Gesetzes zum Abkommen zwischen Liechtenstein und Österreich über die Zusammenarbeit im Bereich der Steuern, sowie die Abänderung des Gesetzes über die Umsetzung des FATCA-Abkommens zwischen dem Fürstentum Liechtenstein und den Vereinigten Staaten von Amerika (FATCA-Gesetz), S. 13.

53 Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD), Standard für den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten: Gemeinsamer Meldestandard (2019).

54 BuA Nr. 59/2018 vom 10. Juli 2018 (siehe Fn. 51), S. 14.

te zur Folge, dass liechtensteinische gemeinnützige Stiftungen seit der Novelle 2018 prüfen müssen, ob sie die Voraussetzungen eines Finanzinstituts erfüllen.

Erfüllt eine gemeinnützige Stiftung somit die Voraussetzungen für ein Investmentunternehmen nach Art. 2 Abs. 1 Ziff. 10 Bst. b (Managed-by- und Gross-Income-Test) kumulativ, so gilt sie als meldendes Finanzinstitut – und zwar unabhängig von der Erfüllung der in Art. 2 Abs. 1 Ziff. 2 Bst. h AIA-Gesetz genannten Kriterien.⁵⁵ Erfüllt die gemeinnützige Stiftung die Anforderungen an ein Finanzinstitut jedoch nicht, ist sie ein NFE. Wenn sie in diesem Fall die Kriterien nach Art. 2 Abs. 1 Ziff. 2 Bst. h AIA-Gesetz erfüllt, so gilt sie als aktiver NFE.⁵⁶ Wenn sie hingegen die Kriterien für einen aktiven NFE nicht erfüllt, ist sie ein passiver NFE.

Für den Fall, dass die Stiftung als meldendes liechtensteinisches Finanzinstitut klassifiziert, ist sie verpflichtet, ihre Eigen- und Fremdkapitalbeteiligten festzustellen und der liechtensteinischen Steuerverwaltung zu melden.

Weist eine gemeinnützige liechtensteinische Stiftung jedoch einen rein auf Liechtenstein bezogenen Sachverhalt auf, sind zwar die AIA-Sorgfaltspflichten durchzuführen, aber es finden keine AIA-Meldungen statt.⁵⁷

Ebenso muss eine gemeinnützige liechtensteinische Stiftung, die als passiver NFE klassifiziert, ihre beherrschenden Personen feststellen und diese dem meldenden liechtensteinischen Finanzinstitut mitteilen.

Nur einer gemeinnützigen liechtensteinischen Stiftung, die als aktiver NFE klassifiziert, kommen, abgesehen von Dokumentations-, Nachweis- und Selbstdeklarationspflichten, keine weiteren Pflichten unter dem AIA zu. Dies stellt eine bedeutende Erleichterung dar. Im Falle einer liechtensteinischen gemeinnützigen Stiftung, welche als Finanzinstitut klassifiziert und jährlich eine grössere Zahl von Unterstützungszahlungen ins meldepflichtige Ausland tätigt, wären die AIA-Registrierungs-, Sorgfalts- und Meldepflichten eine grosse administrative Zusatzbelastung für die Stiftungsräte der gemeinnützigen Stiftung, die oftmals auch nicht über die erforderliche Fachkenntnis hierzu verfügen.

55 Beachte Art. 2 Abs. 1 Ziff. 14 Bst. e AIA-Gesetz.

56 BuA Nr. 59/2018 vom 10. Juli 2018 (siehe Fn. 51), S. 14 f.

57 Vgl. AIA-Merkblatt (siehe Fn. 41), S. 63, Rz. 314.

Aus den obigen Ausführungen ergibt sich, dass auf gemeinnützige liechtensteinische Stiftungen je nach AIA-Klassifikation nicht vernachlässigbare Pflichten zukommen können. Dies insbesondere, wenn sie als meldendes Finanzinstitut klassifizieren.

V. Gemeinnützige Stiftung als segmentierte Verbandsperson

Am 1. Januar 2015 wurde die liechtensteinische Rechtsordnung mit der «segmentierten Verbandsperson» (SV) oder «Protected Cell Company» (PCC) um eine neue gesellschaftsrechtliche Organisationsform erweitert.⁵⁸ Dabei ist herauszustreichen, dass die PCC keine neue Verbandsperson darstellt, sondern vielmehr eine neue gesellschaftsrechtliche Organisationsform, welche auf die bereits zur Verfügung stehenden, verschiedenen Verbandspersonen Anwendung finden kann. Mit anderen Worten: Die PCC ist eine gesellschaftsrechtliche Gestaltungsform, keine neue Gesellschaftsform.⁵⁹

Die Art. 243 ff. PGR zur segmentierten Verbandsperson ermöglichen die Errichtung einer Dachorganisation zur gemeinnützigen Zweckverfolgung. Die segmentierte Verbandsperson besteht, abgesehen vom Kernelement, aus einem oder mehreren Segmenten. Die Vermögen der einzelnen Segmente werden untereinander und vom Vermögen des Kerns getrennt – und bleiben getrennt. Über eine eigene Rechtspersönlichkeit verfügt jedoch ausschliesslich die Stiftung selbst, nicht die einzelnen Segmente.

Jedes der Segmente wird einem eigenen in den Stiftungsdokumenten näher umschriebenen Tätigkeitsbereich bzw. Zweck unterworfen. Dabei werden jedem Segment zur Zweckerreichung bestimmte Vermögenswerte ausdrücklich und ausschliesslich zugeordnet.

Diese neue Möglichkeit zur Ausgestaltung einer gemeinnützigen Stiftung empfiehlt sich zum Beispiel aus Kostengründen. Der finanzielle Aufwand für die Errichtung als auch für die laufende Verwaltung ist weit

58 Gesetz vom 7. November 2014 über die Abänderung des Personen- und Gesellschaftsrechts (PGR), LGBl. 2014 Nr. 362, LR 216.0.

59 Für eine vertiefte Analyse siehe Helbock 2018, S. 22 ff.

geringer, als es bei einer eigenständigen Stiftung für jedes Teilsegment der Fall wäre. Zudem ist die Haftung zwischen den Segmenten getrennt, was in Einzelfällen vorteilhaft sein kann.

Die Segmentierung einer ausschliesslich gemeinnützigen Stiftung ist nicht nur Neugründungen vorbehalten, sondern kann auch nachträglich erfolgen, sofern ein entsprechender Änderungsvorbehalt zugunsten des Stifters (Art. 552 § 30 PGR) oder der Stiftungsorgane (Art. 552 § 32 PGR) in den Statuten verankert ist. Sind entsprechende Änderungsvorbehalte in den Statuten nicht vorgesehen, bleibt die Möglichkeit einer Umwandlung über Antrag ans Landgericht (Art. 552 § 34 PGR).

Mehrere der grösseren Treuhandbüros in Liechtenstein haben in den letzten Jahren eigene gemeinnützige PCC gegründet.⁶⁰ Dabei handelt es sich um Dachorganisationen zur gemeinnützigen Zweckverfolgung. Diese dienen Mäzenen, welche für ihr wohltätiges Engagement keine eigene Stiftung vorsehen können oder wollen. Sie fügen sich mittels eines Segmentes in die bestehende Dachstiftung ein.

VI. Informations- und Auskunftsrechte der Begünstigten gemeinnütziger Stiftungen

In einer Welt der zunehmenden Transparenzerfordernisse und -erwartungen hat die Thematik der Informations- und Auskunftsrechte von Begünstigten privatnütziger Stiftungen – und auch Trusts – in den letzten Jahren an Bedeutung gewonnen. Entsprechend hat dies Niederschlag gefunden in Judikatur und Literatur.⁶¹

Hinsichtlich gemeinnütziger Stiftungen liechtensteinischen Rechts wurde dieser Themenbereich anlässlich des Stiftungsrechtstags 2021 an der Universität Liechtenstein aufgegriffen⁶², weshalb er auch an dieser Stelle erwähnt werden soll. In der Verschriftlichung seines Tagungsbei-

60 So hat zum Beispiel das Allgemeine Treuunternehmen (ATU), bei welchem der Jubilar seit über 45 Jahren tätig ist, anlässlich des 90. Firmenjubiläums im Jahr 2019 die «Gemeinnützige ATU Stiftung SV» errichtet (siehe ATU Info vom Juni 2020, abrufbar unter www.atu.li).

61 Walser 2019, S. 150 ff.

62 Zwiefelhofer 2022, S. 96 ff.

trags hat *Zwiefelhofer* festgehalten: «Den Begünstigten liechtensteinischer gemeinnütziger Stiftungen gemäss § 29 StiftungsG stehen laut § 12 iVm § 9 Ziff. 5 StiftungsG schlicht keine Informations- und Auskunftsrechte zu.»⁶³ Diese Feststellung basiert auf der eindeutigen Gesetzesregelung in Art. 552 § 12 PGR. Aufgrund der Tatsache, dass gemeinnützige Stiftungen unter der Aufsicht der Stiftungsaufsichtsbehörde (STIFA) stehen, hat sich der Gesetzgeber anlässlich der Revision im Jahre 2008 für diese rein externe Foundation Governance entschieden, ohne sie um Elemente einer internen Foundation Governance zu ergänzen. Dazu stellt *Lorenz* fest: «Individuelle Informationsrechte würden die Stiftung einem unübersehbaren Heer von Informationsprärendenten aussetzen und die Informationslast könnte leicht unbewältigbar werden.»⁶⁴ *Zwiefelhofer*⁶⁵ ergänzt den Hinweis auf die Berufsgeheimnispflichten gemäss Treuhändergesetz⁶⁶ und verweist auch auf weitere schützenswerte Interessen, wie im Swiss Foundation Code aufgeführt: «Der Offenlegung entgegenstehen können im Einzelnen schützenswerte Interessen beim Stifter, einer Stifterfamilie, bei Unternehmensstiftungen, aber auch bei den Destinatären und anderen «Stakeholdern» (Schutz der Privatsphäre, Schutz der Wettbewerbsfähigkeit etc.).»⁶⁷

Der Vollständigkeit halber ist zu erwähnen, dass die Begünstigten einer gemeinnützigen liechtensteinischen Stiftung trotz Ausschluss von Informations- und Auskunftsrechten gemäss § 29 Ziff. 4 StiftungsG die Möglichkeit haben, aufsichtsrechtliche Massnahmen zu initiieren. Sofern der Verdacht vorliegt, dass die Mittel einer Stiftung trotz Kontrolle durch Revisionsstelle und Stiftungsaufsichtsbehörde entgegen dem Stiftungszweck eingesetzt werden, so können die Begünstigten beim Gericht Massnahmen wie z. B. eine vertiefte Kontrolle, konkrete Anordnungen, Abberufung von Stiftungsräten, Aufhebung von Beschlüssen etc. beantragen. Dabei hat die Stiftungsaufsichtsbehörde Parteistellung, was diesen aufsichtsrechtlichen Werkzeugen unseres Erachtens zusätzli-

63 *Zwiefelhofer* 2022, S. 96.

64 *Lorenz* 2022, S. 1204.

65 *Zwiefelhofer* 2022, S. 98.

66 Art. 21 Treuhändergesetz, LGBl. 2013 Nr. 421, LR 173.520.

67 Swiss Foundation Code, 2021, S. 99, abrufbar unter https://www.swissfoundations.ch/wp-content/uploads/2022/02/SFC_2021_DE.pdf.

ches Gewicht und Ernsthaftigkeit verleiht.⁶⁸ Dazu merkt Zwiefelhofer zu Recht an, dass «es ohne vorgängige Auskünfte und Informationen seitens des Stiftungsrates und der Behörden natürlich schwierig ist, diesen Weg zu gehen, [...] aber immerhin steht diese Möglichkeit offen.»⁶⁹

Lorenz wirft in diesem Zusammenhang die Frage auf, ob der Ausschluss der Begünstigten von Informations- und Auskunftsrechten neben gemeinnützigen Stiftungen, die lediglich über Ermessensbegünstigte verfügen, auch für diejenigen Stiftungen Geltung haben soll, in deren Statuten den Begünstigten ein «klagbarer Anspruch eingeräumt ist, der nur im Wege der Rechnungslegung bestimmt werden kann, z. B. ein Anspruch auf Ausschüttung der jährlichen Erträge der Stiftung».⁷⁰ Solche Konstellationen sind für Lorenz vom Ausschluss nicht umfasst und er beruft sich dabei auf das Auskunftsrecht basierend auf dem allgemeinen Grundsatz von Treu und Glauben im Zivilrecht. Zwiefelhofer sieht dies kritisch, da es «sehr fragwürdig [wäre], wenn an einer glasklaren Gesetzesbestimmung vorbei die vom Gesetzgeber etablierten Governance-Regeln um 180 Grad umgedeutet würden».⁷¹ Zudem ist zu beachten, dass es sich bei dieser Regelung um ein Spezialgesetz handelt, welches der allgemeinen zivilrechtlichen Regelung gemäss dem Grundsatz «*lex specialis derogat legi generali*» vorgeht.

In einem Kontext immer weiter ausgreifender Transparenzerwartungen und -erfordernisse der Gesellschaft und ihrer einzelnen Akteure dürfte die Thematik der Informations- und Auskunftsrechte von Begünstigten gemeinnütziger Stiftungen in den nächsten Jahren weiter an Bedeutung gewinnen. Angesichts der klaren gesetzlichen Regelung besteht diesbezüglich Rechtssicherheit. Trotzdem ist vom Stiftungsrat Fingerspitzengefühl gefragt, kann doch im Einzelfall durchaus eine grössere Transparenz angesagt sein, um die Stiftung vor Reputationsschäden in einem sich wandelnden gesellschaftlichen Umfeld zu bewahren. In diesem Sinne sind auch zukünftige Stifterinnen und Stifter auf dieses Spannungsfeld hinzuweisen, damit sie in den Statuten ihrer Stiftung dem Stiftungsrat allenfalls die Möglichkeit einräumen, in einem gewissen Masse

68 Siehe dazu auch Walser 2019, S. 151 ff.

69 Zwiefelhofer 2022, S. 96.

70 Lorenz 2022, S. 1206.

71 Zwiefelhofer 2022, S. 97.

den steigenden Transparenzerwartungen der Gesellschaft entgegenkommen zu dürfen.

VII. Schlussbemerkungen

Wesentliche Weichenstellungen des liechtensteinischen Gesetzgebers haben der liechtensteinischen gemeinnützigen Stiftung ein solideres rechtliches Gerüst verschafft, wobei es gelungen ist, im Spannungsfeld zwischen staatlicher Aufsicht und privatwirtschaftlicher Gestaltungsfreiheit ein gutes Gleichgewicht zu finden. Zusätzlich wurde die liechtensteinische Rechtsordnung am 1. Januar 2015 mit der «segmentierten Verbandsperson» (SV) oder «Protected Cell Company» (PCC) um eine neue gesellschaftsrechtliche Organisationsform erweitert, was der liechtensteinischen gemeinnützigen Stiftung neue Möglichkeiten eröffnet.

Mit der Verpflichtung Liechtensteins aus dem Jahr 2014, den gemeinsamen Meldestandard zum automatischen Informationsaustausch als Early Adopter umzusetzen, und den ersten AIA-Meldungen im Jahre 2017 wurde auch die liechtensteinische gemeinnützige Stiftung von den internationalen Transparenzbestrebungen erfasst. Im Jahr 2022 tauschte Liechtenstein auf zwischenstaatlicher Ebene bereits mit 121 Partnerstaaten Informationen aus. All dies verdient Anerkennung und wird der Reputation des Rechtsinstruments selber – wie auch Liechtenstein als Standort und international akzeptierte Jurisdiktion für gemeinnützige Stiftungen – förderlich sein.

Ähnlich der Wahl eines Ehepartners will die Wahl des Stiftungsstandorts zur Errichtung einer gemeinnützigen Stiftung wohl überlegt sein, da im Regelfall eine Stiftung über Jahre, Jahrzehnte oder theoretisch auf ewig errichtet wird. Natürliche Grenzen dieser langen Lebensdauer setzt allenfalls die Stifterin oder der Stifter, wenn sie oder er den Willen zum Ausdruck bringt, dass eine Stiftung nach einer bestimmten Zeitdauer zu löschen ist bzw. sämtliche Vermögenswerte der Stiftung bis dahin an die Begünstigten ausgeschüttet werden müssen. Ein Wechsel des Stiftungsstandortes ist zwar grundsätzlich im Kleid einer Sitzverlegung möglich, stellt aber im Regelfall eher die Ausnahme dar. Entsprechend wichtig ist es, dass bei der Auswahl des geeigneten Stiftungsstandortes ein Land gewählt wird, das einen idealen Nährboden zur Stiftungerrichtung und -verwaltung bereitstellt.

Liechtenstein empfiehlt sich hierfür in besonderer Weise, wie die Ausführungen im Rahmen dieses Beitrages gezeigt haben. Diese Innenwahrnehmung wird auch bestätigt, wenn man sich etwa das Ergebnis des *Global Philanthropy Environment Index 2022* der Universität von Indiana (USA) betrachtet: Liechtenstein schneidet hierbei im Ländervergleich mit 91 Staaten und 4.91 von 5 Punkten hervorragend ab und belegt damit Platz 1, noch vor Norwegen, der Schweiz, Deutschland und den USA.⁷²

72 <https://globalindices.iupui.edu/environment-index/index.html>

LITERATURVERZEICHNIS

- Canete, Bernhard, Der automatische Informationsaustausch über Finanzkonten (AIA): Einleitung, in: Canete/Bernhard et al. (Hg.), Praxisleitfaden zum automatischen Informationsaustausch, Wien 2017, S. 1–25.
- Geiger, Märten, Praktische Erfahrungen mit der Foundation Governance aus Sicht der Treuhänder, SPWR 2019, S. 103–109.
- Helbock, Heino, Besondere Aspekte der Segmentierten Verbandsperson (PCC) in Liechtenstein, LJZ 2018/1, S. 22–31.
- Jakob, Dominique, Das Stiftungsrecht der Schweiz im Europa des dritten Jahrtausends, SJZ 104 (2008), S. 533–542.
- Lorenz, Bernhard, in: Heiss/Lorenz/Schauer (Hg.), Kommentierung von Art. 552 § 12 PGR in: Kommentar zum liechtensteinischen Stiftungsrecht, Basel 2022, S. 1204–1206.
- Meier, Guido, Gemeinnützige Stiftung in Liechtenstein – ausgewählte Fragestellungen, in: Frick/Ritter/Willi (Hg.), Ein Bürger im Dienst für Staat und Wirtschaft, Festschrift zum 70. Geburtstag von Hans Brunhart, LPS 56, Schaan 2015, S. 339–354.
- Polivanova-Rosenauer, Tatjana, Ausgewählte Eckpunkte des automatischen Informationsaustausches, ZWF 2017, S. 30–38.
- Walser, Emanuel, Informations- und Auskunftsrechte von Begünstigten, insbesondere im Hinblick auf die Ermessensbegünstigten, LJZ 2019/4, S. 143–155.
- Zwiefelhofer, Thomas, Die Kontroll- und Überwachungsorgane einer Stiftung und ihre Aufgaben, in: Hochschule Liechtenstein (Hg.), Das neue liechtensteinische Stiftungsrecht, Vaduz 2008, S. 121–153.
- Zwiefelhofer, Thomas, Die Informations- und Auskunftsrechte der Begünstigten liechtensteinischer gemeinnütziger Stiftungen, npoR 2/2022, S. 96–98.