

**Olaf Gierhake**

**Vermögensnachfolge für deutsche Unternehmer mit deutschen, österreichischen und liechtensteinischen Stiftungen**



Prof. Dr. Dr. Olaf Gierhake

**Vermögensnachfolge für deutsche Unternehmer mit  
deutschen, österreichischen und liechtensteinischen  
Stiftungen**

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek:

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.dnb.de> abrufbar.

1. Auflage 2012

zugl. rechtswissenschaftliche Dissertation Technische Universität Chemnitz

Alle Rechte des Autors vorbehalten.

Das Werk einschliesslich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung ausserhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlags unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Die Wiedergabe von Gebrauchsnamen, Handelsnamen, Warenbezeichnungen usw. in diesem Werk berechtigt auch ohne besondere Kennzeichnung nicht zu der Annahme, dass solche Namen im Sinne der Warenzeichen- und Markenschutz-Gesetzgebung als frei zu betrachten wären und daher von jedermann benutzt werden dürften.

Herstellung und Verlag: Dike Verlag (Zürich), Nomos Verlag (Baden Baden), Facultas Verlag (Wien)

ISBN: xxx-x-xxxx-xxxx-x

# Geleitwort

Unternehmer(Innen), aber auch andere vermögende Privatpersonen in Deutschland stehen nicht nur gerade jetzt, aber gegenwärtig wohl in einem besonderen Maße vor der Beantwortung der Frage, wie es gelingen kann, „ihr vorhandenes Familienvermögen bestmöglich generationsübergreifend zu erhalten und vor verschiedenartigen Risiken zu schützen“, wie der Autor eingangs seiner Untersuchung konstatiert.

Da sich nicht immer oder auch nur regelmäßig, sondern eher selten geeignete familieninterne Unternehmensnachfolger finden, gewinnen seit Jahren *familienexterne* Vermögensnachfolgeszenarien an Bedeutung, bei denen das Unternehmen von Dritten weitergeführt wird bzw. werden soll. Der Fokus der von der Fakultät für Wirtschaftswissenschaften an der TU Chemnitz im WS 2012/13 angenommenen rechtswissenschaftlichen Dissertation liegt dabei auf dem familienexternen Nachfolgemodell einer in- oder ausländischen Stiftung, also eines verselbständigten, privatrechtlich organisierten Zweckvermögens mit Rechtspersönlichkeit, aber ohne Mitglieder und Eigentümer. Dabei werden nicht allein die Möglichkeiten des deutschen Stiftungsrechts (d. h. BGB, Landesgesetze) in Betracht gezogen, sondern es wird auch eine grenzüberschreitende Errichtung einer Stiftung in einem benachbarten deutschsprachigen Staat – entweder EU-Mitglied (Österreich) oder Partei des EWR-Abkommens (Liechtenstein) – als Alternative erwogen, während die Schweiz als „echtes“ Drittland nur kurz gestreift wird, da nach wie vor rechtliche und steuerliche Hemmnisse die Errichtung einer schweizerischen Stiftung im Kontext der Unternehmensnachfolge eines deutschen Unternehmers stark erschweren.

Die Studie erörtert zum einen, ob der Stand der Rechtsharmonisierung in EU/EWR deutschen Unternehmern die Gestaltungsmöglichkeiten der beiden anderen Stiftungsrechtsordnungen auch tatsächlich diskriminierungsfrei eröffnet. Darüber hinaus diskutiert sie, wie die neuen Möglichkeiten im Rahmen

einer „nachhaltigen Nachfolgeplanung“ bestmöglich genutzt werden können. Schließlich behandelt der Autor Aspekte einer grenzüberschreitenden „asset protection“ im Sinne rechtlich zulässiger Gestaltungsmaßnahmen insbesondere des internationalen Privatrechts als Vermögensvorsorge für den Fall, dass zu einem unbestimmten Zeitpunkt in der Zukunft die Haftung und der Zugriff auf das Vermögen des Vorsorgenden droht – nicht zuletzt im Hinblick auf eine Verbesserung der „Situation des vorhandenen Privatvermögens hinsichtlich der Exponierung gegen verschiedene wirtschaftliche Risiken“.

Alle drei Hauptthemen werden systematisch im Hinblick auf die zu Beginn formulierte Perspektive analysiert, wobei dem Autor durchweg gelingt, wesentliche betriebswirtschaftliche Gesichtspunkte in die bewusst primär formal-juristisch angelegte Problemerkörterung einzubeziehen.

Chemnitz, November 2012

Ludwig Gramlich

# Vorwort

Die vorliegende Arbeit entstand vor dem Hintergrund der nunmehr seit 2008 andauernden Finanz-, Wirtschafts- und Währungskrise, die letztlich durch die jahrzehntelange Ignorierung einer sehr einfachen wirtschaftlichen Grundregel durch die grossen Industriestaaten verursacht wurde: Man kann und darf dauerhaft nicht mehr Geld ausgeben als man einnimmt.

Staaten werden von Politikern gelenkt, die sich primär für das Geschehen in ihrer jeweiligen Legislaturperiode und ihre kurzfristige Wiederwahl interessieren müssen, wenn sie „erfolgreich“ sein wollen. Familienunternehmer haben dagegen eine längerfristige Perspektive und verfolgen das Ziel, das eigene Unternehmen und das vorhandene Vermögen über Generationen zu erhalten.

Es stellt sich insbesondere für mittelständische Unternehmer die Frage, wie sie diesen wirtschaftlich veränderten Rahmenbedingungen mit Wirkung für die Zukunft begegnen können. Die vorliegende Arbeit stellt einen Beitrag zur Beantwortung dieser Frage dar, denn es zeigt sich, dass der Unternehmer ab dem 1.1.2013 mit der Verlagerung des Eigentums an einem mittelständischen Unternehmen auf eine liechtensteinische Stiftung seine eigene unternehmerische Nachfolge auf flexible Weise regeln und dabei das primäre Eigentumsverhältnis auf einen Rechtsträger in einem Staat verlagern kann, der – weil dieser die eingangs genannte Grundregel eben nicht vernachlässigt hat - von den gegenwärtigen Krisen weitgehend verschont geblieben ist.

Als ehemaligem Technologieunternehmer, der seine Anteile an einem noch zu Studienzeiten gegründeten Unternehmen nach 7 Jahren Aufbauarbeit um die Jahrtausendwende verkauft hat und als Wissenschaftler, der auch eine Zeit lang eine Universitätsprofessur in Deutschland im Bereich Entrepreneurship leiten und in dieser Zeit viele Unternehmer begleiten durfte, ist mir die Interessenlage eines Unternehmers, der über die eigene Nachfolge nachzudenken hat, auch aus eigener Erfahrung bekannt.

Die vorliegende Arbeit entstand nach meiner fünfjährigen Tätigkeit für die liechtensteinisch/schweizerische Finanzgruppe swisspartners, die leitende Tätigkeiten im Bereich der steuerlichen und rechtlichen Strukturierung des Privatvermögens von Unternehmern aus dem deutschsprachigen Europa umfasste, u.a. als Treuhänder illiquider Vermögenswerte, Vermögensverwalter von Bankanlagen und als Vorstand eines auf vermögende Privatkunden spezialisierten Lebensversicherungsunternehmens. Ich hatte während dieser Zeit auch die Gelegenheit, meine Kenntnisse in diesen Bereichen durch die Absolvierung zweier Fortbildungsstudiengänge zum internationalen Steuerrecht und zum Gesellschafts-, Stiftungs- und Trustrecht an der Universität Liechtenstein zu vertiefen. Mein primärer Dank gilt hier Herrn Prof. Dr. Martin Wenz und Herrn Prof. Dr. Francesco Schurr von der Universität Liechtenstein sowie Herrn Prof. Dr. Helmut Heiss, LL.M. von der Universität Zürich.

Zu besonderem Dank für die Betreuung und viele inhaltliche Hinweise verpflichtet bin ich Herrn Prof. Dr. Ludwig Gramlich von der Technischen Universität Chemnitz, der die Erstbetreuung der vorliegenden juristischen Dissertationsschrift übernahm. Frau Prof. Dr. Dagmar Gesmann-Nuissl danke ich herzlich für die Erstellung des Zweitgutachtens und viele fachliche Anregungen. Verschiedene Fassungen des Manuskripts wurden dankenswerterweise von Herrn Dr. Gerd Kommer, Frau Ute Dürtscher, LL.M., Herrn Dipl.-Wirtschaftsing. Andreas Ehrle, Frau Dr. Katrin Gierhake, LL.M., und meiner lieben Frau, Dipl.-Kffr. Anja Gierhake, LL.M., Korrektur gelesen.

Der Verfasser hat sich inzwischen mit dem „Institut für Vermögensschutz“ in Rapperswil, Schweiz selbständig gemacht, freut sich über Feedback zu dieser Arbeit und ist gerne auch bereit, die eine oder andere Frage oder Gestaltungsidee, die sich bei der Lektüre ergeben mag, mit interessierten Lesern zu diskutieren. Die Email-Adresse lautet [olaf.gierhake@ifv.li](mailto:olaf.gierhake@ifv.li).



# Inhaltsübersicht

<b>Teil 1: Stiftungsrechtliche Gestaltungsfragen unternehmensverbundener Stiftungen</b>	<b>1</b>
1 Einleitung	1
2 Standortfaktoren	31
3 Foundation Governance	79
<b>Teil 2: Steuerrechtliche Gestaltungsfragen unternehmensverbundener Stiftungen</b>	<b>119</b>
4 Überblick: Steuerpflichten	125
5 Besteuerung des Stifters in Deutschland	139
6 Besteuerung der Stiftung in Deutschland, Österreich und Liechtenstein	163
7 Besteuerung der Begünstigten in Deutschland	187
8 Auslandsstiftung als Holding mit Stiftungsvermögen in Deutschland	191
9 Steuerliche Privilegien gemeinnütziger unternehmensverbundener Stiftungen	231
<b>Teil 3: Fragen der Asset Protection durch unternehmensverbundene Stiftungen</b>	<b>249</b>
10 Anfechtungsmöglichkeiten von Stiftungsgeschäften bei Eintritt untern. Haftungsrisiken	257
11 Pflichtteils- und güterrechtliche Anfechtungs- / Anrechnungsmöglichkeiten von Stiftungsgeschäften	289
<b>Teil 4: Zusammenfassende Beantwortung der Forschungsfragen</b>	<b>313</b>
12 Ergebnisse der Vorüberlegungen zur Einsetzbarkeit von Auslandsstiftungen	313
13 Unternehmensnachfolge mit privatnützigen Stiftungen	323
14 Vermögens- und Unternehmensnachfolge mit gemeinnützigen Stiftungen	335
Anhänge	347
Literaturverzeichnisse	457
Lebenslauf	488

# Inhaltsverzeichnis

<b>Teil 1:</b>	<b>Stiftungsrechtliche Gestaltungsfragen unternehmensverbundener Stiftungen</b>	<b>1</b>
<b>1</b>	<b>Einleitung</b>	<b>1</b>
	<b>1.1 Ausgangssituation des Unternehmers</b>	<b>1</b>
	<b>1.2 Bisherige Untersuchungen</b>	<b>10</b>
	<b>1.3 Forschungsfragen</b>	<b>16</b>
	<b>1.4 Aufbau der Untersuchung</b>	<b>20</b>
	<b>1.5 Eingrenzung des Themas der Untersuchung</b>	<b>26</b>
<b>2</b>	<b>Standortfaktoren</b>	<b>31</b>
	<b>2.1 Privatnützige Stiftungen</b>	<b>31</b>
	2.1.1 Deutschland	31
	2.1.2 Österreich	39
	2.1.3 Liechtenstein	46
	2.1.4 Vergleichende Zusammenfassung (1)	57
	<b>2.2 Gemeinnützige Stiftungen</b>	<b>61</b>
	2.2.1 Deutschland	61
	2.2.2 Österreich	64
	2.2.2.1 Österreichische Gemeinnützigkeit	64
	2.2.2.2 Anerkennung des Gemeinnützigkeitsstatus in Deutschland	66
	2.2.3 Liechtenstein	66
	2.2.3.1 Liechtensteinische Gemeinnützigkeit	66
	2.2.3.2 Anerkennung des Gemeinnützigkeitsstatus in Deutschland	68
	2.2.4 Synoptischer Vergleich als gemeinnützig anerkannter Zwecke	68

Inhaltsverzeichnis	XI
2.2.5 Vergleichende Zusammenfassung (2)	74
<b>2.3 Zusammenfassung</b>	<b>75</b>
<b>3 Foundation Governance</b>	<b>79</b>
<b>3.1 Überblick: stiftungsrechtlicher Lebenszyklus</b>	<b>80</b>
<b>3.2 Einflussnahmerechte des Stifters</b>	<b>86</b>
3.2.1 Gesetzlich vorgesehene Widerrufs- und Änderungsvorbehalte	87
3.2.2 Andere Mitsprache-, Zustimmungs- und Vetorechte	91
Exkurs: Mandatsverträge liechtensteinischen Rechts	94
<b>3.3 Deutschland</b>	<b>95</b>
3.3.1 Laufendes Stiftungsmanagement	96
3.3.2 Aufsicht über das Stiftungsmanagement	98
3.3.3 Rolle der Begünstigten	100
<b>3.4 Österreich</b>	<b>102</b>
3.4.1 Laufendes Stiftungsmanagement	103
3.4.2 Aufsicht über das Stiftungsmanagement	104
3.4.3 Rolle der Begünstigten	105
<b>3.5 Liechtenstein</b>	<b>107</b>
3.5.1 Laufendes Stiftungsmanagement	108
3.5.2 Aufsicht über das Stiftungsmanagement	110
3.5.3 Rolle der Begünstigten	111
<b>3.6 Vergleichende Zusammenfassung (3)</b>	<b>114</b>

<b>Teil 2:</b>	<b>Steuerrechtliche Gestaltungsfragen unternehmensverbundener Stiftungen</b>	<b>119</b>
<b>4</b>	<b>Überblick: Steuerpflichten</b>	<b>125</b>
	<b>4.1 Erbschaft-, Schenkung- und andere Transfersteuern</b>	<b>126</b>
	<b>4.2 Unbeschränkte Ertragssteuerpflichten</b>	<b>129</b>
	4.2.1 Stifter / Begünstigte	129
	4.2.2 Stiftung	132
	<b>4.3 Beschränkte Ertragssteuerpflichten</b>	<b>133</b>
	4.3.1 Begünstigte	133
	4.3.2 Stiftung	134
	<b>4.4 Bedeutung von Qualifikationskonflikten</b>	<b>136</b>
<b>5</b>	<b>Besteuerung des Stifters in Deutschland</b>	<b>139</b>
	<b>5.1 Deutsche Schenkung- und Erbschaftsteuer</b>	<b>139</b>
	5.1.1 Wesentliche Beteiligung an Kapitalgesellschaft	140
	5.1.2 Mitunternehmeranteil an deutscher Personengesellschaft / Betriebsstätte	143
	5.1.3 Immobilienvermögen	144
	5.1.4 Liquides Vermögen	144
	5.1.5 Bestimmung der Steuerlast	146
	<b>5.2 Wegzugsbesteuerung</b>	<b>149</b>
	5.2.1 Wesentliche Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft	149
	5.2.2 Beteiligung an einer Personengesellschaft	151
	5.2.3 Immobilienvermögen und liquides Vermögen	151
	<b>5.3 Einkommensteuerliche Hinzurechnung der Stiftungserträge</b>	<b>152</b>
	5.3.1 Treuhandähnliche Verhältnisse	152

5.3.2	Außensteuerrechtliche Vorschriften	153
5.3.3	Steuerlicher Gestaltungsmissbrauch oder Versagung der zivilrechtlichen Anerkennung	157
5.3.4	Bewusst transparente Stiftungserrichtung und - auflösung	158
<b>5.4</b>	<b>Vergleichende Zusammenfassung (4)</b>	<b>160</b>
<b>6</b>	<b>Besteuerung der Stiftung in Deutschland, Österreich und Liechtenstein</b>	<b>163</b>
<b>6.1</b>	<b>Besteuerung der Errichtung</b>	<b>163</b>
6.1.1	Deutschland	163
6.1.2	Österreich	164
6.1.3	Liechtenstein	165
<b>6.2</b>	<b>Besteuerung während der Laufzeit der Stiftung</b>	<b>166</b>
6.2.1	Deutschland	167
6.2.1.1	Körperschaftsteuer	167
6.2.1.2	Gewerbsteuer	168
6.2.1.3	Deutsche Erbersatzsteuer	168
6.2.1.4	Erneute Erbschaftsteuer bei Stiftungsmutationen	169
6.2.1.5	Atypische unbeschränkte Steuerpflichten ausländischer Stiftungen in Deutschland	170
6.2.1.6	Gruppenbesteuerung	170
6.2.2	Österreich	171
6.2.2.1	Körperschaftsteuer	171
6.2.2.2	Steuerfreie Einkünfte	171
6.2.2.3	Zwischensteuer	172
6.2.2.4	Deutsche Erbersatzsteuer	172
6.2.2.5	Gruppenbesteuerung	173

6.2.3	Liechtenstein	173
6.2.3.1	Normales Steuerregime	174
6.2.3.2	Steuerfreie Einkünfte	175
6.2.3.3	Steuerregime der Privatvermögensstruktur (PVS)	176
6.2.3.4	Deutsche Erbersatzsteuer	177
6.2.3.5	Gruppenbesteuerung	177
6.2.4	Vergleichende Zusammenfassung (5)	178
<b>6.3</b>	<b>Stiftungsseitige Besteuerung der Stiftungsleistungen</b>	<b>179</b>
6.3.1	Deutschland	179
6.3.2	Österreich	180
6.3.3	Liechtenstein	181
<b>6.4</b>	<b>Besteuerung der Auflösung</b>	<b>182</b>
6.4.1	Deutschland	182
6.4.2	Österreich	183
6.4.3	Liechtenstein	185
<b>7</b>	<b>Besteuerung der Begünstigten in Deutschland</b>	<b>187</b>
<b>7.1</b>	<b>Leistungen steuerlich transparenter Stiftungen</b>	<b>187</b>
<b>7.2</b>	<b>Leistungen steuerlich intransparenter Stiftungen</b>	<b>188</b>
<b>7.3</b>	<b>Finale Leistung bei Stiftungsauflösung</b>	<b>189</b>
<b>8</b>	<b>Auslandsstiftung als Holding mit Stiftungsvermögen in Deutschland</b>	<b>191</b>
<b>8.1</b>	<b>DBA-Abkommensberechtigung österreichischer Privatstiftungen</b>	<b>192</b>
<b>8.2</b>	<b>DBA-Abkommensberechtigung liechtensteinischer Stiftungen</b>	<b>196</b>
8.2.1	Stiftungen	199
8.2.2	Anstalt	199

8.2.3	Treuunternehmen	200
8.2.4	Treuhänderschaften/Trust	201
8.2.5	Schädlichkeit des PVS-Status	204
8.2.6	Bedeutung des Art. 31 DBA	205
<b>8.3</b>	<b>Abkommensberechtigung einer Stiftungs-Holding-Gesellschaft</b>	<b>212</b>
<b>8.4</b>	<b>Wesentliche Beteiligung an deutscher Kapitalgesellschaft</b>	<b>215</b>
8.4.1	Dividenden	216
8.4.2	Veräußerungsgewinne	217
<b>8.5</b>	<b>Mitunternehmeranteil an deutscher Personengesellschaft / Betriebsstätte</b>	<b>219</b>
8.5.1	Gewinne	219
8.5.2	Veräußerungsgewinne	221
<b>8.6</b>	<b>Deutsche Immobilien</b>	<b>223</b>
8.6.1	Miet- und Pachteinkünfte	224
8.6.2	Veräußerungsgewinne	224
<b>8.7</b>	<b>Liquide Vermögenswerte</b>	<b>225</b>
8.7.1	Portfoliobeteiligungen an Kapitalgesellschaften	225
8.7.1.1	Dividenden	225
8.7.1.2	Veräußerungsgewinne	226
8.7.2	Verzinsliche Schuldpapiere	227
8.7.2.1	Zinsen	227
8.7.2.2	Veräußerungsgewinne	228
<b>9</b>	<b>Steuerliche Privilegien gemeinnütziger unternehmensverbundener Stiftungen</b>	<b>231</b>
<b>9.1</b>	<b>Deutschland</b>	<b>233</b>

9.1.1	Stifter	233
9.1.1.1	Spendenabzug	233
9.1.1.2	Erbschaft-/Schenkungssteuer	234
9.1.2	Stiftung	234
9.1.2.1	Körperschaftsteuer	235
9.1.2.2	Gewerbesteuer	235
9.1.2.3	Umsatzsteuer	235
9.1.2.4	Weitere Steuern	236
9.1.3	Begünstigte	236
<b>9.2</b>	<b>Österreich</b>	<b>237</b>
9.2.1	Stifter	240
9.2.1.1	Spendenabzug in Deutschland	240
9.2.1.2	Erbschaft-/Schenkungssteuerbefreiung in Deutschland	240
9.2.2	Stiftung	241
9.2.2.1	Österreichische Körperschaftsteuer	241
9.2.2.2	Weitere österreichische Steuern	242
9.2.2.3	Beschränkte Steuerpflicht: deutsche Körperschaftsteuer	242
<b>9.3</b>	<b>Liechtenstein</b>	<b>243</b>
9.3.1	Stifter	244
9.3.2	Stiftung	244
9.3.2.1	Liechtensteinische Steuern	244
9.3.2.2	Beschränkte Steuerpflicht: deutsche Körperschaftsteuer	245
<b>Exkurs:</b>	<b>Schweiz</b>	<b>245</b>



<b>Teil 3:</b>	<b>Fragen der Asset Protection durch unternehmensverbundene Stiftungen</b>	<b>249</b>
<b>10</b>	<b>Anfechtungsmöglichkeiten von Stiftungsgeschäften bei Eintritt untern. Haftungsrisiken</b>	<b>257</b>
	<b>10.1 Anfechtungen von Verfügungen zu Gunsten deutscher Stiftungen</b>	<b>258</b>
	<b>10.2 Anfechtung von Verfügungen zu Gunsten österreichischer Privatstiftungen</b>	<b>264</b>
	10.2.1 Anfechtung in Deutschland	265
	10.2.2 Anfechtung in Österreich	272
	<b>10.3 Anfechtungen von Verfügungen zu Gunsten liechtensteinischer Stiftungen</b>	<b>273</b>
	10.3.1 Anfechtung in Deutschland	275
	10.3.2 Anfechtung in Liechtenstein	279
	Exkurs: Umgekehrter Haftungsdurchgriff nach liechtensteinischem Recht	284
	<b>10.4 Vergleichende Zusammenfassung (6)</b>	<b>285</b>
<b>11</b>	<b>Pflichtteils- und güterrechtliche Anfechtungs- / Anrechnungsmöglichkeiten von Stiftungsgeschäften</b>	<b>289</b>
	<b>11.1 Deutsche Pflichtteilsrechte</b>	<b>290</b>
	11.1.1 Pflichtteilsergänzungsansprüche gegen deutsche Stiftungen	291
	11.1.2 Pflichtteilsergänzungsansprüche gegen österreichische Stiftungen	293
	11.1.2.1 Durchsetzung in Deutschland	293
	11.1.2.2 Durchsetzung in Österreich	295
	11.1.3 Pflichtteilsergänzungsansprüche gegen liechtensteinische Stiftungen	296
	11.1.3.1 Durchsetzung in Deutschland	296

11.1.3.2	Durchsetzung in Liechtenstein	297
11.1.4	Vergleichende Zusammenfassung (7)	302
<b>11.2</b>	<b>Deutsches Güterrecht</b>	<b>304</b>
11.2.1	Zugewinnausgleichsansprüche gegen deutsche Stiftungen	304
11.2.2	Zugewinnausgleichsansprüche gegen österreichische Stiftungen	307
11.2.2.1	Durchsetzung in Deutschland	307
11.2.2.2	Durchsetzung in Österreich	308
11.2.3	Zugewinnausgleichsansprüche gegen liechtensteinische Stiftungen	308
11.2.3.1	Durchsetzung in Deutschland	308
11.2.3.2	Durchsetzung in Liechtenstein	309
11.2.4	Vergleichende Zusammenfassung (8)	311
<b>Teil 4:</b>	<b>Zusammenfassende Beantwortung der Forschungsfragen</b>	<b>313</b>
<b>12</b>	<b>Ergebnisse der Vorüberlegungen zur Einsetzbarkeit von Auslandsstiftungen</b>	<b>313</b>
<b>13</b>	<b>Unternehmensnachfolge mit privatnützigen Stiftungen</b>	<b>323</b>
13.1	Stiftungsrechtliche Ergebnisse und Empfehlungen	323
13.2	Steuerrechtliche Ergebnisse und Empfehlungen	326
13.3	Ergebnisse und Empfehlungen zur Asset Protection	331
13.4	Vorteilhaftigkeitsvergleich verschiedener Stiftungsstandorte	335
<b>14</b>	<b>Vermögens- und Unternehmensnachfolge mit gemeinnützigen Stiftungen</b>	<b>335</b>
14.1	Stiftungsrechtliche Ergebnisse und Empfehlungen	339
14.2	Steuerrechtliche Ergebnisse und Empfehlungen	340
14.3	Ergebnisse und Empfehlungen zur Asset Protection	342

<b>14.4 Vorteilhaftigkeitsvergleich verschiedener Stiftungsstandorte</b>	<b>343</b>
<b>Anhänge</b>	<b>347</b>
<b>1 Zu Teil 1: Synoptische Gegenüberstellung der Stiftungsrechte</b>	<b>347</b>
1.1 Begriff, Zweck	347
1.2 Stiftungsbeteiligte	350
1.3 Informations- und Auskunftsrechte	353
1.4 Stiftungsvermögen	355
1.5 Errichtung und Entstehung	356
1.6 Stiftungsdokumente	359
1.7 Eintragung	362
1.8 Gründungsanzeige	365
1.9 Widerruf der Stiftungserklärung	367
1.10 Organisation: Stiftungsrat/Stiftungsvorstand	368
1.11 Organisation: Revision	372
1.12 Organisation: Weitere Organe, Innere Organisation der Organe	374
1.13 Aufsicht	379
1.14 Änderung der Stiftungsdokumente: Rechte des Stifters, der Stiftungsorgane, der Aufsicht, des Richters	381
1.15 Vollstreckungsrechtliche Bestimmungen, Haftung, Anfechtung	384
1.16 Auflösung und Beendigung	385
1.17 Umwandlung	389
<b>2 Zu Teil 2: Synoptische Gegenüberstellung der DBA DE- AT bzw. DE-FL</b>	<b>391</b>
2.1 Artikel 1-3 DBA (Personen, Steuern, Begriffe)	391

2.2	Artikel 4-6 DBA (Ansässigkeit, Betriebsstätte, Eink. unbew. Verm.)	393
2.3	Artikel 7-9 DBA (Gewinne, Schiffe, Verbundene Unternehmen)	397
2.4	Artikel 10 DBA (Dividenden)	400
2.5	Artikel 11 DBA (Zinsen)	403
2.6	Artikel 12 DBA (Lizenzgebühren)	405
2.7	Artikel 13 DBA (Gewinne aus Veräußerung von Vermögen)	407
2.8	Artikel 14-21 DBA (Abhängige Beschäftigungen, andere Einkünfte)	409
2.9	Artikel 22 DBA (Vermögen)	411
2.10	Artikel 23 DBA (Methodenartikel zur Vermeidung der DB)	412
2.11	Artikel 24-25 DBA (Gleichbehandlung, Verständigungsverfahren)	418
2.12	Artikel 26 DBA (Informationsaustausch)	418
2.13	Art. 27 DBA DE-AT; Art. 30 DBA DE-FL (Quellensteuererstattung)	423
2.14	Artikel 27-28 DBA DE-FL (Zustellamtshilfe, Steueramtshilfe)	424
2.15	Art. 29 DBA, Art. 30 DBA DE-AT/Art. 32 DBA DE-FL (Diplomaten, Protokollzugehörigkeit)	427
2.16	Art. 28 DBA DE-AT / Art. 31 DBA DE-FL (Konflikt und Missbrauchsvermeidung)	428
2.17	Art. 31 DBA DE-AT/Art. 33 DBA DE-FL, Art. 32 DBA DE-AT, Art. 33 DBA DE-AT / Art. 34 DBA-DE-FL (Schlussbestimmungen)	434
<b>3</b>	<b>Zu Teil 3: Liechtensteinisches Internationales Privatrecht und Anfechtungsrecht</b>	<b>435</b>

Inhaltsverzeichnis		XXI
3.1	Liechtensteinisches Internationales Privatrecht (Auszüge fIIPRG)	435
3.2	Liechtensteinische Rechtssicherungsordnung (Auszüge fIRSO)	446
<b>Literaturverzeichnis</b>		<b>457</b>
<b>1</b>	<b>Bücher/Beiträge</b>	<b>457</b>
<b>2</b>	<b>Andere Texte</b>	<b>473</b>
<b>3</b>	<b>Rechtsquellenverzeichnisse</b>	<b>479</b>
3.1	Deutschland	479
3.2	Österreich	480
3.3	Liechtenstein	481
3.4	Schweiz	482
3.5	Europäische Union, Europäischer Wirtschaftsraum und internationale Abkommen	483
<b>4</b>	<b>Rechtsprechungsverzeichnisse</b>	<b>485</b>
4.1	Deutschland	485
4.2	Österreich	486
4.3	Liechtenstein	486
4.4	Europäischer Gerichtshof	487
4.5	EFTA-Gerichtshof	487
<b>Lebenslauf</b>		<b>488</b>

# Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1:	Überblick: Aufbau der Arbeit .....	22
Abbildung 2:	Aufbau Teil 1 (nach der Einleitung) .....	29
Abbildung 3:	Beispiel einer zweistufigen Zielstruktur einer österreichischen Beteiligungsträgerstiftung .....	45
Abbildung 4:	Beispiele für die Zielstrukturen einer liechtensteinischen Beteiligungsträgerstiftung und einer Beteiligungsträgeranstalt.....	56
Abbildung 5:	„Lebenszyklus“ einer Stiftung .....	81
Abbildung 6:	Aufbau Teil 2.....	122
Abbildung 7:	Aufbau Teil 3.....	250

# Tabellenverzeichnis

Tabelle 1:	Stiftungsrechtliche Grundkonzeptionen in Deutschland, Österreich, Liechtenstein im Vergleich .....	60
Tabelle 2:	Inhalte der Gemeinnützigkeit in Deutschland, Österreich, Liechtenstein im Vergleich .....	72
Tabelle 3:	Regelungen der Gemeinnützigkeit in Deutschland, Österreich, Liechtenstein .....	74
Tabelle 4:	Foundation Governance: Vergleich Deutschland, Österreich, Liechtenstein .....	116
Tabelle 5:	Besteuerung der Stiftung während der Laufzeit in Deutschland, Österreich, Liechtenstein (Eckwerte) .....	178
Tabelle 6:	Abkommensberechtigung von Stiftung, Anstalt, Treuunternehmen und Trust unter dem DBA DE-FL .....	205
Tabelle 7:	Steuerliche Eigenschaften verschiedener Stiftungen bei Widmung von wesentlichen Anteilen an EWR-Kapitalgesellschaften .....	219
Tabelle 8:	Steuerliche Eigenschaften verschiedener Stiftungen bei Widmung von Mitunternehmeranteilen deutscher Personengesellschaften .....	222
Tabelle 9:	Steuerliche Eigenschaften verschiedener Stiftungen bei deutschen Immobilien .....	225
Tabelle 10:	Steuerliche Eigenschaften verschiedener Stiftungen bei Widmung von liquidem Bankvermögen .....	229
Tabelle 11:	Asset Protection bei unternehmerischen Haftungsrisiken .....	287
Tabelle 12:	Asset Protection bei Pflichtteilsrechten .....	304
Tabelle 13:	Asset Protection bei Zugewinnausgleichsansprüchen .....	312
Tabelle 14:	SWOT-Analyse: privatnützige, unternehmensgebundene Stiftungen in Liechtenstein vs. Deutschland .....	337

Tabelle 15:	SWOT-Analyse: privatnützige, unternehmensgebundene Stiftungen in Österreich vs. Deutschland.....	338
Tabelle 16:	SWOT-Analyse: gemeinnützige Stiftungen in Liechtenstein vs. Deutschland.....	345
Tabelle 17:	SWOT-Analyse: gemeinnützige Stiftungen in Österreich vs. Deutschland .....	346



# Abkürzungsverzeichnis

ABGB	Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuch
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
AG	Aktiengesellschaft
akt.	aktualisiert
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
AT	Republik Österreich
Az.	Aktenzeichen
BB	Betriebsberater (Zeitschrift)
BFH	Bundesfinanzhof
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
chZGB	Schweizerisches Zivilgesetzbuch
d.h.	das heisst
dAnfG	deutsches Anfechtungsgesetz
DAO	deutsche Abgabenordnung
dASTG	Gesetz über die Besteuerung von Auslandsbeziehungen (Aussensteuergesetz)
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
dBeitrRLUmG	deutsches Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz
dBewG	deutsches Bewertungsgesetz
dBGB	deutsches Bürgerliches Gesetzbuch
DE	Bundesrepublik Deutschland

dEGBGB	deutsches Einführungsgesetz zum Bürgerlichen Gesetz- buch
dErbStG	deutsches Erbschaftsteuergesetz
dErbStR	deutsche Erbschaftsteuer-Richtlinien
dEStG	deutsches Einkommensteuergesetz
dEStR	deutsche Einkommensteuer Richtlinie
dGewStG	deutsches Gewerbesteuergesetz
dGewStR	deutsche Gewerbesteuer-Richtlinie
dGG	Grundgesetz der Bundesrepublik Deutschland
dGmbHG	deutsches GmbH Gesetz
dGrEStG	deutsches Grunderwerbsteuergesetz
dHGB	deutsches Handelsgesetzbuch
dInsO	deutsche Insolvenzordnung
dKapCoRiLig	deutsches Kapitalgesellschaften & Co. Richtlinien- Gesetz
dKStG	deutsches Körperschaftsteuergesetz
dMitbestG	deutsches Mitbestimmungsgesetz
dModStiftR	Gesetz zur Modernisierung des Stiftungsrechtes
dPublG	deutsches Publizitätsgesetz
dUStG	deutsches Umsatzsteuergesetz
dZPO	deutsche Zivilprozessordnung
Eff. Zins	effektiver Zins
EFTA	European Free Trade Association
EFTA-Gh.	EFTA Gerichtshof
EG	Europäische Gemeinschaft
EG Vertrag	Konsolidierte Fassung des Vertrages zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft.
ErbVO-E	Entwurf einer EU-Erbrechtsverordnung.
EU M-/T-RL	Mutter-/Tochterrichtlinie der Europäischen Union
EU Rom I VO	Verordnung (EG) Nr. 593/2008[1] des Europäischen Parlaments und des Rates über das auf vertragliche

	Schuldverhältnisse anzuwendende Recht.
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EuGVO	Verordnung Nr. 44/2001 der Europäischen Gemeinschaft, Kurzbezeichnungen EuGVVO, EuGVO oder Brüssel-I-Verordnung.
EuGVVO	Verordnung Nr. 44/2001 der Europäischen Gemeinschaft, Kurzbezeichnungen EuGVVO, EuGVO oder Brüssel-I-Verordnung.
EuInsVO	Verordnung (EG) Nr. 1346/2000 über Insolvenzverfahren
EU-Stift_VO_E	Vorschlag für eine Verordnung des Rates über das Statut der Europäischen Stiftung (FE)
EWK	Europäischer Wirtschaftsraum
f.	folgende
ff.	fortfolgende
FG	Finanzgericht
FL	Fürstentum Liechtenstein
flABGB	liechtensteinisches Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuch
flEO	liechtensteinische Exekutionsordnung
flIPRG	liechtensteinisches Internationales Privatrechtsgesetz
flPGR	liechtensteinisches Personen- und Gesellschaftsrecht
flRSO	liechtensteinische Rechtssicherungs-Ordnung
flRSO	liechtensteinische Rechtssicherungsordnung
flStEG	liechtensteinisches Steuergesetz
flStEV	liechtensteinische Steuerverordnung
flStiG	Gesetz zur Reform des liechtensteinischen Stiftungsrechtes
flStRV	liechtensteinische Stiftungsrechtsverordnung
flVerfassung	Verfassung des Fürstentums Liechtenstein.
flZPO	liechtensteinische Zivilprozessordnung

Fn.	Fussnote
Gem.	Gemäss
Ges.m.b.H.	(Österreichische) Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
h. M.	herrschende Meinung
Hrsg.	Herausgeber
i. H. v.	in Höhe von
i. S. d.	im Sinne des
i. V. m.	in Verbindung mit
Insbes.	insbesondere
IPR	internationales Privatrecht
IPRG	internationales Privatrechtsgesetz
KapG	Kapitalgesellschaft
KES	Kapitalertragsteuer
KSt	Körperschaftsteuer
lit.	Buchstabe
lt.	laut
LugÜ	Luganer Übereinkommen
Lux	Grossherzogtum Luxemburg
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
Mio.	Millionen
Mrd.	Milliarden
o. A.	ohne Angabe
öABGB	österreichisches Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuch
öBAO	österreichische Bundesabgabenordnung
öBAO	österreichische Bundesabgabenordnung
öBStFG	österreichisches Bundesgesetz über Stiftungen und Fonds
öEStG	österreichisches Einkommensteuergesetz
OGH-AT	österreichischer Oberster Gerichtshof
OGH-FL	liechtensteinischer Oberster Gerichtshof

öIO	österreichische Insolvenzordnung
öIPRG	österreichisches Internationales Privatrechtsgesetz
öKStG	österreichisches Körperschaftsteuergesetz
OLG	Oberlandesgericht
öPSG	österreichisches Privatstiftungsgesetz
öStiftEG	österreichisches Stiftungsseingangssteuergesetz
öStiftR	österreichische Stiftungsrichtlinie
PersG	Personengesellschaft
RL	Richtlinie
Rs.	Rechtssache
Rz.	Randziffer
S.	Seite
St.	Stiftung
StGH	Liechtensteinischer Staatsgerichtshof
TIEA	Tax Information Exchange Agreement
Tz.	Textziffer
u.a.	unter anderem
US\$	US-Dollar
VfGH	Verwaltungsgerichtshof
vgl.	Vergleiche
VO	Verordnung
z. B.	zum Beispiel
ZErb	Zeitschrift für die Steuer- und Erbrechtspraxis
ZfB	Zeitschrift für Betriebswirtschaft
ZHR	Zeitschrift für das gesamte Handelsrecht und Wirtschaftsrecht
Ziff.	Ziffer
ZSt	Zeitschrift des Stiftungswesens



# Teil 1: Stiftungsrechtliche Gestaltungsfragen unternehmensverbundener Stiftungen

## 1 Einleitung

### 1.1 Ausgangssituation des Unternehmers

Unternehmer<sup>1</sup> und vermögende Privatpersonen in Deutschland stehen heute vor der Aufgabe, ihr vorhandenes Familienvermögen bestmöglich generationsübergreifend zu erhalten und vor verschiedenartigen Risiken zu schützen. Die Beantwortung der Frage, wie dies gelingen kann, hat nicht nur aus der Perspektive der betroffenen Persönlichkeiten und deren Familienmitgliedern, sondern auch gesamtgesellschaftlich eine hohe Bedeutung<sup>2</sup>, da mit dem Erfolg und dem Misserfolg<sup>3</sup> der Gestaltung einer mittelständischen Unternehmensnachfolge auch unmittelbar volkswirtschaftliche Wohlfahrtsfolgen in Deutschland, z. B. im Bereich von Arbeitsplätzen oder im Bereich des Steueraufkommens, verbunden sind.

---

<sup>1</sup> Es versteht sich, dass in dieser Arbeit gebrauchte Bezeichnungen wie "der Unternehmer" oder "der Steuerschuldner" stets auch Unternehmerinnen und Steuerschuldnerinnen und Frauen i.A. miteinbeziehen. Die Verwendung ausschließlich der Maskulinform in Bezug auf verschiedene Akteure erfolgt aus rein textökonomischen Gründen.

<sup>2</sup> Im Zeitraum von 2010 bis 2014 stehen in Deutschland ca. 110.000 Familienunternehmen zur Nachfolge an; vgl. Hauser & Kay (2010), S. 20.

<sup>3</sup> Die Unternehmensnachfolge ist offenbar eine schwierige Aufgabe, da sie in rund 30% der betroffenen Unternehmen nicht gelingt und es dabei zu existenziellen Krisen kommen kann, vgl. Stephan P. (2002), S. 23. Bei familieninternen Nachfolgeregelungen kann man davon ausgehen, dass sich die „Überlebenswahrscheinlichkeit des Unternehmens“ bei jedem Generationenwechsel in etwa halbiert, vgl. Pfannenschwarz (2006), S. 73.

Bei einem typischen deutsche Familienunternehmen<sup>4</sup> sind Familienmitglieder, häufig noch ein das Unternehmen prägender Firmengründer, substantiell, meist sogar mehrheitlich an einem oder mehreren mittelständischen Unternehmen im In- und Ausland beteiligt und in der Geschäftsführung vertreten. Die naheliegende Form der Vermögensnachfolge des Unternehmers ist die Suche und der Aufbau eines geeigneten Unternehmer- und Vermögensnachfolgers innerhalb der Familie. Es sind aber heute nur noch in einer Minderzahl der Fälle geeignete familieninterne Unternehmensnachfolger vorhanden,<sup>5</sup> welche aus Sicht des Unternehmers die erforderlichen Persönlichkeitsmerkmale, Interessen und Bildungsvoraussetzungen erfüllen, die für eine erfolgreiche familieninterne Unternehmensnachfolgelösung erforderlich wären.<sup>6</sup> In einigen Fällen besteht auch ein Unwillen oder eine Unfähigkeit seitens des Unternehmers, aus den Familienmitgliedern einen Nachfolger auszuwählen.<sup>7</sup>

Aus diesen Gründen gewinnen seit Jahren *familienexterne* Vermögensnachfolgeszenarien für Unternehmer und vermögende Privatpersonen an Bedeutung.<sup>8</sup> Bei diesen Szenarien geht das Eigentum am Unternehmen oder an den unternehmerischen Beteiligungen *nicht* auf die Abkömmlinge des Unternehmers über, sondern wird von Dritten weitergeführt.

In dieser Arbeit steht das familienexterne Nachfolgemodell einer in- oder ausländischen *Stiftung*, also eines verselbständigten, privatrechtlich organisierten Zweckvermögens mit Rechtspersönlichkeit, aber ohne Mitglieder oder

---

<sup>4</sup> Nach einer Definition von Habig/Berninghaus ist bei einem Familienunternehmen die „Familie willens, die grundsätzlichen Entscheidungen der Unternehmenspolitik zu bestimmen“ und darüber hinaus auch in der Lage, „ihren Einfluss auch über die Gesellschafterversammlung, einen Aufsichtsrat, einen Beirat oder ein ähnliches Gremium“ auszuüben; vgl. Habig & Berninghaus (2010), S. 7.

<sup>5</sup> Vgl. Fleschutz (2008), S. 61. Wallau, Kay, & Schlömer (2009), S. 1.

<sup>6</sup> Vgl. Berndt & Götz (2009), S. 370, Tz. 1625-1629.

<sup>7</sup> Vgl. Davis & Harveston (1998), S. 32.

<sup>8</sup> Zu einem Überblick hierzu verfügbarer Studien vgl. Weber (2009), S. 36-37.



Eigentümer,<sup>9</sup> im Mittelpunkt. Die Stiftung übernimmt bei dieser Form der Vermögensnachfolge wesentliche Beteiligungen<sup>10</sup> an in Deutschland ansässigen Kapitalgesellschaften, Mitunternehmerschaften an gewerblich tätigen deutschen Personengesellschaften und gegebenenfalls weitere Vermögenswerte mit der Zielsetzung, diese in Form einer Beteiligungsträgerstiftung<sup>11</sup> oder einer Unternehmensträgerstiftung<sup>12</sup> nach dem Tod des Unternehmers/Stifters fortzuführen.

Das Nachfolgemodell der Stiftung kann gegenüber anderen alternativen familienexternen Nachfolgeszenarien, wie einem ganzen oder teilweisen Unternehmensverkauf, einer Liquidation, einer Verpachtung oder dem Einsatz eines Fremdmanagements<sup>13</sup> für den handelnden Unternehmer eine Reihe von Vorteilen bieten.<sup>14</sup> Nach einer empirischen Untersuchung von *Fleschutz*<sup>15</sup> auf der Basis einer Befragung von 43 Stiftern deutscher unternehmensverbundener Stiftungen zeigten sich aus deren Perspektive folgende Motive zur Errichtung einer Stiftung:

- „Unternehmenskontinuität“ (durchschnittlicher Zustimmungsggrad der befragten Stifter von 4.7 auf einer Skala von 1-5)<sup>16</sup>

---

<sup>9</sup> Vgl. die ähnlich lautenden Definitionen und Rechtsgrundlagen in §§ 80, 81 dBGB (Deutschland), § 1 öPSG (Österreich), Art. 552 § 1 fIPGR (Liechtenstein)

<sup>10</sup> EU-/EWR-Kapitalgesellschaften mit einer Mindestbeteiligung des potentiellen Stifters i.H.v. 25% am Gesellschaftskapital.

<sup>11</sup> Bei einer Beteiligungsträgerstiftung hält die Stiftung direkt oder indirekt Beteiligungen an operativ tätigen Unternehmen, die Stiftung nimmt also insoweit die Funktion einer „Holding“ wahr; vgl. Richter & Eichler (2008), S. 79; Schiffer (2009a), Unterpunkt C.

<sup>12</sup> Bei einer Unternehmensträgerstiftung betätigt sich die Stiftung dagegen selbst als Unternehmer, d.h. die unternehmerischen Aktivitäten finden unmittelbar im Namen der Stiftung statt; vgl. Richter & Eichler (2008), S. 79; Schiffer (2009a), Unterpunkt C.

<sup>13</sup> Zu diesen verschiedenen Alternativen familienexterner Unternehmensnachfolgeszenarien vgl. z. B. Ebner (2011), insbes. die Übersicht auf S. 27.

<sup>14</sup> Vgl. Unterkofler (2010), S. 304.

<sup>15</sup> Vgl. Fleschutz (2008), S. 103, 407.

<sup>16</sup> Vgl. Fleschutz (2008), S. 103, 407.; 1=“schwache Zustimmung“; 5=“hohe Zustimmung“.

Das unternehmerische Lebenswerk wird in Form einer juristischen Person „institutionalisiert“<sup>17</sup> und kann damit auch über die Schaffensperiode des heutigen Unternehmers hinweg verstetigt werden;<sup>18</sup> der Unternehmer kann als Stifter formale und verbindliche Regeln in Form des Stiftungszwecks und der Stiftungsreglemente definieren, wie Unternehmen und Vermögen in seinem Sinne weitergeführt werden sollen.

- „Vorbeugung der Zersplitterung“ (Zustimmungsgrad 4.3)<sup>19</sup>

Bei familieninternen Vermögensnachfolgeszenarien verteilen sich die beim heutigen Eigentümer gebündelten Unternehmensanteile in der nächsten Generation typischerweise auf mehrere Personen mit potentiell unterschiedlichen Interessen und unternehmerischen Fähigkeiten. Die einheitliche unternehmerische Willensbildung über das Schicksal des Unternehmens einschließlich der damit verbundenen Arbeitsplätze droht bei einer herkömmlichen Vermögensnachfolge über Erbgänge verloren zu gehen.<sup>20</sup> Bei einer Stiftung als verselbständigtem Zweckvermögen mit langfristig gebündelten Eigentümerrechten über das Unternehmen oder die Unternehmensbeteiligungen besteht diese Gefahr nicht.

- „Abwendung von Unsicherheiten bezüglich der Nachfolge“ (Zustimmungsgrad 4.1)<sup>21</sup>

Verschiedene Interessenslagen von Familienmitgliedern können zu wirtschaftlich bedingten Streitigkeiten über das vorhandene Familienvermögen führen, die im Extremfall zur Notwendigkeit der Veräußerung von Unternehmensanteilen, z. B. zur Bedienung von Pflichtteilsansprüchen oder zur Abfindung von güterrechtlichen Zugewinnausgleichsforderungen bei einer künftigen Schei-

---

<sup>17</sup> Zu den Voraussetzungen zur „Institutionalisierbarkeit“ eines Unternehmens vgl. Richter & Eichler (2008), S. 78.

<sup>18</sup> Vgl. auch Mertens (2004), S. 57-58.

<sup>19</sup> Vgl. Fleschutz (2008), S. 407.

<sup>20</sup> Vgl. auch Arnold & Ludwig (2010), S. 27

<sup>21</sup> Vgl. Fleschutz (2008), S. 103, 407.

dung der Ehe des Unternehmers, führen können.<sup>22</sup> Durch die frühzeitige Errichtung einer Stiftung kann zudem verhindert werden, dass mögliche künftige Gläubiger des Stifters oder der Begünstigten in Haftungssituationen auf die in einer Stiftung gebundene Substanz des vorhandenen Familienvermögens zurückgreifen können.

- „Ideelle Gründe“ (Zustimmungsgrad 4.0)<sup>23</sup>

Die Institutionalisierung der Wünsche des Stifters / Unternehmers betrifft auch die zweckgebundene *Verwendung* der durch das Unternehmen oder das weitere Familienvermögen erwirtschafteten Erträge. Es kommen hier sowohl gemeinnützige als auch privatnützige, stets aber vom Stifter privatautonom festgelegte Zwecke in Betracht. Die Stiftungsorgane entscheiden anhand des seitens des Stifters vorgegebenen Stiftungszweckes und der Begünstigungsregelungen über Leistungszahlungen, die gemeinnützigen Zwecken, Familienmitgliedern und weiteren Angehörigen des Stifters oder auch anderweitigen, aus der Sicht des Stifters verfolgbaren Zwecken zu Gute kommen sollen.

Weitere von *Fleschutz* identifizierte Stiftermotive, die sich zum Teil mit oben beschriebenen Hauptmotiven inhaltlich überlappen, sind „Führungskontinuität“ (Zustimmungsgrad 3,4), „Fortbestand des Namens“ (3,3) und „Mitarbeiter betreffende Gründe“ (3,2).<sup>24</sup> Nach Schiffer ist dem Stifter durch eine spezifische Stiftungsgestaltung „damit im Idealfall die Möglichkeit gegeben, das Familienvermögen zu erhalten, die Zerschlagung des Unternehmens durch die Erben zu vermeiden sowie die Fortführung des Unternehmens der Familie zu sichern, der Unternehmerfamilie als solcher weiterhin Sinn zu geben und damit die Grundlage der Familie zu sichern.“<sup>25</sup>

In aller Regel besteht bei den Stiftern eine komplexe Kombination verschiedener der oben genannten Einzelmotive, wenn sie darüber nachdenken,

---

<sup>22</sup> Vgl. Berndt & Götz (2009), S. 370.

<sup>23</sup> Vgl. Fleschutz (2008), S. 103, 407.

<sup>24</sup> Vgl. Fleschutz (2008), S. 407.

<sup>25</sup> Schiffer (2012a), § 10, Rz. 8; auch Schiffer & Pruns (2011).

eine unternehmensverbundene Stiftung zu errichten.<sup>26</sup> Es ist allerdings ebenfalls festzustellen, dass Unternehmern trotz dieser starken Motive erfahrungsgemäß die lebzeitige Übertragung des Eigentums an ihren Unternehmensbeteiligungen an eine Stiftung aufgrund des damit einhergehenden unwiderruflichen unternehmerischen Kontrollverlustes schwerfällt. Wesentliche, an das Eigentum geknüpfte Dispositionsrechte, von denen sich Unternehmer erfahrungsgemäß nur schwer trennen können, sind etwa die Freiheit, die Unternehmensstrategie maßgeblich festzulegen, das Management zu besetzen oder auch die Anteile am Unternehmen jederzeit an Dritte veräußern zu können. Nach der bereits oben zitierten Untersuchung von *Fleschutz* zu unternehmensverbundenen Stiftungen geben wohl deswegen Stifter in Deutschland die operative Führung „ihres“ Unternehmens erst vergleichsweise spät ab, nämlich je zu einem Drittel vor dem 65. Lebensjahr, danach bis zum 75. Lebensjahr und ab dem 75. Lebensjahr bis zum Tode.<sup>27</sup> Immerhin erfolgt die Gründung unternehmensverbundener Stiftungen aber in knapp 90% der Fälle noch zu Lebzeiten des Stifters. In mittlerweile mehr als der Hälfte (54%) der Fälle werden unternehmensverbundene Stiftungslösungen in Deutschland erst von den dem Unternehmensgründer nachfolgenden Generationen initiiert.<sup>28</sup>

Für deutsche Unternehmer liegt in diesem Zusammenhang zunächst die Prüfung der Möglichkeiten des deutschen Stiftungsrechts bei der Ausgestaltung einer privat- und/oder gemeinnützigen unternehmensverbundenen Stiftung nahe. Auf der Grundlage mehrerer multilateraler Staatsverträge erfolgte in den letzten Jahren allerdings eine zunehmende europaweite Harmonisierung von stiftungs-, gesellschafts- und steuerrechtlichen Rahmenbedingungen, die für Unternehmer und Vermögensinhaber aus Deutschland auch die Prüfung der grenzüberschreitenden Errichtung einer Stiftung im Ausland als Alternative sinnvoll erscheinen lässt. Primär bietet sich hier aufgrund der sprachlichen,

---

<sup>26</sup> Vgl. zur Komplexität der Motivkombination auch Berndt & Götz (2009), S. 367-382.

<sup>27</sup> Vgl. Fleschutz (2008), S. 370.

<sup>28</sup> Vgl. Fleschutz (2008), S. 370.

kulturellen und rechtlichen<sup>29</sup> Nähe zu Deutschland das deutschsprachige EU-/EWR-Ausland an, also die Republik Österreich oder auch das Fürstentum Liechtenstein. Die Schweiz als weitere deutschsprachige potentiell relevante Stiftungsjurisdiktion<sup>30</sup> ist als Nicht-EU-/EWR-Mitglied von den genannten Harmonisierungen nur in wesentlich geringerem Umfang betroffen, so dass nach wie vor rechtliche<sup>31</sup> und steuerliche<sup>32</sup> Hemmnisse die Errichtung einer schweizerischen Stiftung im Kontext der Unternehmensnachfolge eines deutschen Unternehmers stark erschweren.

Auch in Deutschland sind in den Bereichen der erbschaftsteuerlichen Behandlung der Übertragung von Betriebsvermögen oder auch im Bereich der Umsetzung von gegen die Diskriminierung von Auslandssachverhalten gerichteten EuGH- und EFTA-GH-Urteilen<sup>33</sup> in nationale Steuervorschriften in den

---

<sup>29</sup> Vielfach werden im Vermögensnachfolgekontext auch die im anglo-amerikanischen Raum vielfach verwendeten Truststrukturen diskutiert, vgl. z. B. Schurr (2012). Der Common-Law Trust ist jedoch insbesondere dem deutschen Recht sehr fremd; Deutschland ist nicht einmal dem Haager Trust Übereinkommen (1985) beigetreten. Die direkte Einbringung von deutschen Vermögenswerten ohne Zwischenschaltung einer Gesellschaft in einen Trust gestaltet sich in der Praxis als schwierig. Zudem kann sich ein Trust – anders als eine Stiftung – nicht auf die Garantie der vier europäischen Grundfreiheiten berufen, vgl. Schurr (2012), S. 171. Eine Vermögensstrukturierung unter Verwendung von Trusts ist für Deutsche wohl nur dann prüfenswert, wenn nachfolgende Generationen von privaten Begünstigten in Common Law-Ländern ansässig sind, die – umgekehrt – Schwierigkeiten im Umgang mit kontinentaleuropäischen Stiftungen haben. Vgl. Schurr (2012), insbes. S. 171.

<sup>30</sup> Das schweizerische Recht sieht das Rechtsinstitut der Stiftung in den Art. 80 - 89bis i. V. m. Art. 52-58 chZGB vor.

<sup>31</sup> Die schweizerische Stiftung kann ausserhalb gemeinnütziger Zwecke nur eingeschränkt und nur für „Zwecke der Bestreitung der Kosten der Erziehung, Ausstattung oder Unterstützung von Familienangehörigen oder zu ähnlichen Zwecken“ (Art. 335 chZGB) Verwendung finden. Diese stiftungsrechtlichen Restriktionen begrenzen die Einsatzmöglichkeiten in dem hier gegebenen Anwendungskontext, der auch eine uneingeschränkt privatnützige Zweckverfolgung ermöglichen sollte, wie das in Deutschland, Österreich und Liechtenstein der Fall ist.

<sup>32</sup> Zu Einzelheiten vgl. Exkurs nach Abschnitt 9.3.

<sup>33</sup> Vgl. z. B. EFTA-GH, Rs. E-1/04 Fokus Bank (Steuergutschrift für Dividenden bei (ausschliesslich) inländischen Aktiengesellschaften widerspricht Kapitalverkehrsfreiheit); EuGH

letzten Jahren bedeutsame Änderungen erfolgt, die die europarechtskonforme Neubegründung von österreichischen oder liechtensteinischen Stiftungsstrukturen durch deutsche Stifter erleichtern bzw. zum Teil überhaupt erst ermöglichen.

Es stellt sich für deutsche Unternehmer und vermögende Privatpersonen deshalb die Frage, ob die mittlerweile erfolgten Rechtsharmonisierungen innerhalb der EU bzw. innerhalb des EWR heute bereits so weit entwickelt sind, dass deutschen Unternehmern die Gestaltungsmöglichkeiten dieser Stiftungsrechtsordnungen im Vermögensnachfolgekontext – wie politisch durch die im EWR-Vertrag enthaltenen Garantien der vier europäischen Grundfreiheiten durchaus intendiert – auch tatsächlich diskriminierungsfrei eröffnet sind. Ist dies der Fall, so stellt sich in einem zweiten Schritt die Frage, wie diese aus deutscher rechtsanwendender Perspektive „neuen“ rechtlichen Freiheitsgrade bei der Umsetzung der oben genannten Stiftermotive im Rahmen einer nachhaltigen Nachfolgeplanung bestmöglich genutzt werden können.

Weiterhin ergibt sich die Frage, ob und ggf. welche – im Vergleich zum deutschen Stiftungsrecht – neuen und über die bereits geschilderten Motive hinausgehenden Möglichkeiten sich durch die Nutzung einer ausländischen Stiftungsrechtsordnung, etwa im Bereich der Asset Protection für das Familienvermögen, zusätzlich eröffnen. Die grenzüberschreitende Asset Protection

---

Rs. C-170/05 Denkavit (Besteuerung von Dividenden an ausländische Muttergesellschaft widerspricht Niederlassungsfreiheit); EuGH Rs. C-196/04 Cadbury Schweppes (steuerliche Hinzurechnung thesaurierter Gewinne ausländischer Tochtergesellschaften auf der Basis von CFC-Regeln verstößt gegen Niederlassungsfreiheit, sofern nicht nur „rein künstliche“ Gestaltungen vorliegen); EuGH Rs. C-451/05 ELISA / EuGH Rs. C-72/09 Etablissement Rimbaud (Vereinbarkeit einer selektiven Steuer auf Immobilienbesitz von Ausländern; Abhängigkeit vom Vorhandensein eines Amtshilfeabkommens in Steuersachen); EuGH Rs. C-386/04 Stauffer (Mangelnde Befreiung einer im Ausland (Italien) anerkannten gemeinnützigen Stiftung von der Körperschaftsteuer in Deutschland widerspricht der Kapitalverkehrsfreiheit, sofern deutsche Gemeinnützigkeitskriterien eingehalten werden); EuGH, Urteil zu Az. C-J028/09 (2011) (Diskriminierende Quellenbesteuerung bei körperschaftlichen Anteilseignern aus dem EWR-Raum).

bezeichnet hierbei rechtlich zulässige Gestaltungsmaßnahmen insbesondere des internationalen Privatrechts als Vermögensvorsorge für den Fall, dass zu einem unbestimmten Zeitpunkt in der Zukunft die Haftung und der Zugriff auf das Vermögen des Vorsorgenden droht.<sup>34</sup>

In diesem Kontext ist aktuell zu beobachten, dass viele Unternehmer trotz der typischerweise starken Verwurzelung der Familie und des Unternehmens in Deutschland angesichts der seit 2008 andauernden Finanzkrise zunehmend verunsichert sind, ob Deutschland angesichts der sich möglicherweise dauerhaft verschlechternden politischen und wirtschaftlichen Rahmenbedingungen unter Kontinuitätsgesichtspunkten mit Wirkung für die Zukunft noch der richtige „Standort“ für ihr erarbeitetes Familienvermögen darstellt. Es stellt sich aus der Sicht der Unternehmer deshalb die Frage, ob sich durch die Begründung einer Stiftung im Ausland möglicherweise nicht nur die Unternehmensnachfolge im Sinne der obigen Motive qualitativ besser regeln, sondern ob sich damit nicht darüber hinaus – auch ohne dass man den Sitz des Unternehmens oder den Wohnsitz der Familie ändern müsste – die Situation des vorhandenen Privatvermögens hinsichtlich der Exponierung gegen verschiedene wirtschaftliche Risiken mit Wirkung für die Zukunft verbessern lässt.

Die Gestaltung einer Nachfolgelösung muss für einen Unternehmer nicht notwendigerweise mit „Beenden“ und „Abschied nehmen“ verbunden sein, die Begründung und Ausgestaltung einer unternehmensverbundenen Stiftung kann vielmehr die vornehme Aufgabe darstellen, dafür Sorge zu tragen, dass das Unternehmen auf einer neuen Ebene fortgesetzt und mit weiterreichenden Zielen versehen werden kann.<sup>35</sup>

---

<sup>34</sup> Eine ähnliche Definition gibt auch Von Oertzen (2007), S. 1

<sup>35</sup> Vgl. Schiffer (2012a), § 10, Rz. 19 unter Bezugnahme auf die Bertelsmann-Stiftungsgründung von Reinhard Mohn.

## 1.2 Bisherige Untersuchungen

Die wissenschaftliche Literatur zur Unternehmensnachfolge bei deutschen Familienunternehmen konzentriert sich heute auf „klassische“ familieninterne Nachfolgeszenarien, bei welchen das Eigentum des Familienvermögens und die Geschäftsanteile des Familienunternehmens von Familienmitgliedern fortgeführt werden.<sup>36</sup>

Privatnützige Stiftungen führen in Deutschland, wohl aus aufsichtsrechtlichen und steuerrechtlichen Gründen, ein Schattendasein: rund 95% der deutschen Stiftungen sind gemeinnützig.<sup>37</sup> In Deutschland sind Stiftungen heute auch nur zu einem kleinen Anteil (ca. 3%) mit einem Unternehmen verbunden.<sup>38</sup>

Die in Deutschland verbreiteten wissenschaftlichen Untersuchungen<sup>39</sup> zur Ausgestaltung von Unternehmens- und Beteiligungsträgerstiftungen für deutsche Unternehmen widmen sich nahezu ausschliesslich dem deutschen Stiftungsrecht; aus steuerlichen Gründen stehen meist gemeinnützige Stiftungslösungen oder auch sogenannte „Doppelstiftungs-Modelle“, bei denen – recht aufwendig – eine privatnützige Stiftung mit einer gemeinnützigen Stiftung kombiniert werden<sup>40</sup>, im Mittelpunkt der Überlegungen.

In Österreich stellt sich die Situation trotz der starken Ähnlichkeiten mit Deutschland in der mittelständisch geprägten Wirtschaftsstruktur, im Rechtssystem und auch im Steuersystem indes völlig anders dar als in Deutschland: Seit der Einführung des Privatstiftungsgesetzes im Jahre 1993<sup>41</sup> hat sich das

---

<sup>36</sup> Vgl. Howorth, Rose, & Hamilton (2010), S. 446, Lange & Schiereck (2003), S. 17.

<sup>37</sup> Vgl. Stiftungen, Fakten zu Stiftungen in Deutschland (2010), S. 2.

<sup>38</sup> Vgl. Habig & Berninghaus (2010), S. 249.

<sup>39</sup> Vgl. insbesondere die bereits oben zitierte Dissertation von Fleschutz (2008), auch Berndt & Götz (2009), Meyn, Richter & Koss (2009), Schiffer (2012a), § 10 u. a.

<sup>40</sup> Vgl. Fleschutz (2008), S. 80-81; Richter & Eichler (2008), S. 81; Schiffer (2009a), Unterpunkt C.II.4.

<sup>41</sup> Vgl. öPSG, 1993).



Stiftungswesen stark entwickelt. Seit 1993 bis Ende 2010 wurden über 3200 Stiftungen nach dem öPSG errichtet, während zum gleichen Zeitpunkt (31.12.2010) in Österreich lediglich 1964 Aktiengesellschaften bestanden.<sup>42</sup> Privatnützige Privatstiftungen sind heute an vielen größeren österreichischen Unternehmen, z. T. mehrheitlich, beteiligt. Es überrascht deswegen auch nicht, dass sich in Österreich eine Reihe von Autoren<sup>43</sup> wissenschaftlich der Ausgestaltung österreichischer Privatstiftungen, auch in der Form einer unternehmensverbundenen Stiftung, gewidmet haben. Einen guten ersten Überblick über den aktuellen Forschungsstand zur Ausgestaltung von Privatstiftungen aus dem Blickwinkel der Stiftungsbeteiligten in Österreich liefert eine im Jahr 2011 von *Zollner* auf der Grundlage seiner Habilitationsschrift veröffentlichte Monographie.<sup>44</sup> Anders als in Deutschland werden in Österreich Stiftungen auch nicht überwiegend gemeinnützig, sondern privatnützig errichtet.<sup>45</sup>

Das Fürstentum Liechtenstein verfügt bereits seit 1926 über ein ausgebauten Stiftungsrecht, das auch als Rezeptionsvorlage für das österreichische Privatstiftungsrecht im Jahre 1993 diente. In Liechtenstein wurde das Stiftungsrecht<sup>46</sup> im Jahre 2008/2009 reformiert und modernisiert. Nach dieser Reform haben sich eine Reihe von Autoren wissenschaftlich mit den Ausgestaltungsmöglichkeiten von liechtensteinischen Stiftungen beschäftigt; besonders zu erwähnen sind die Monographie von *Jacob*<sup>47</sup>, der von *Schauer* herausgegebene Handkommentar zum neuen liechtensteinischen Stiftungsrecht von 2009<sup>48</sup> oder

---

<sup>42</sup> Vgl. *Zollner* (2011), S. 1, Fn. 2, 3.

<sup>43</sup> Vgl. z. B. *Kalss* (2008), *Arnold* (2007), *Arnold* (2010), *Böhler*, 1996), *Doralt*, *Nowotny*, & *Kalss* (1995).

<sup>44</sup> Vgl. *Zollner* (2011).

<sup>45</sup> Den über 3000 (wohl nahezu ausschliesslich) privatnützigen Stiftungen, die nach öPSG gegründet wurden, stehen lediglich ca. 230 (gemeinnützige) Stiftungen nach dem öBSFG gegenüber, vgl. *Kalss* (2008), S. 1299.

<sup>46</sup> Vgl. Art. 552 § 1 - § 41 fIPGR.

<sup>47</sup> Vgl. *Jacob* (2009).

<sup>48</sup> Vgl. *Schauer* (2009).

auch der stiftungsrechtliche Kommentar von *Attlmayr und Rabanser*<sup>49</sup>. Auch in Liechtenstein wurden in der Vergangenheit – ähnlich wie in Österreich, aber anders als in Deutschland – überwiegend privatnützige Stiftungen begründet. Rein zahlenmässig existieren in Liechtenstein heute etwa dreimal so viele Stiftungen wie in Deutschland und etwa 15 mal so viele Stiftungen wie in Österreich.<sup>50</sup>

Liechtenstein wurde bislang aus deutscher Perspektive in Literatur und Praxis kaum als ernstzunehmender Stiftungsstandort für Beteiligungsträgerstiftungen deutscher Unternehmer wahrgenommen. Dies einerseits, weil in der deutschen Öffentlichkeit liechtensteinische Stiftungen nahezu ausschliesslich als „missbräuchliches“ Instrument zur Bewirtschaftung von „Schwarzgeld“ thematisiert wurden<sup>51</sup>, andererseits weil auch objektiv eine Reihe von steuerlichen<sup>52</sup> und rechtlichen<sup>53</sup> Hürden die Verwendbarkeit der liechtensteinischen Stiftung für Unternehmensnachfolgezwecke in Deutschland einschränk-

---

<sup>49</sup> Vgl. Attlmayr & Rabanser (2008).

<sup>50</sup> Anzahl Stiftungen mit Rechtspersönlichkeit: Deutschland: ca. 18.000, vgl. Stiftungen, Stiftungen.org (2011), Slide 3; Österreich: ca. 3000, Liechtenstein: ca. 47.000; Melzer (2010), S. 1; zu beachten ist hierbei allerdings, dass aufgrund von Auflösungen anlässlich der veränderten steuerlichen Rahmenbedingungen die Anzahl der Stiftungen in Liechtenstein stark rückläufig ist, für Ende 2011 wurden noch 37.000 Stiftungen gemeldet; vgl. Schurr (2010).

<sup>51</sup> Die „Stimmung“ zwischen Deutschland und Liechtenstein hat sich allerdings in den letzten Jahren erheblich entspannt; vgl. z. B. Pressemitteilung 33/2011 des deutschen Bundesfinanzministeriums zur Paraphierung des DBAs: „Das DBA soll die weitere Vertiefung der guten wirtschaftlichen Beziehungen fördern und die Zusammenarbeit in Steuerfragen zum beiderseitigen Nutzen weiter entwickeln.“

<sup>52</sup> Liechtensteinische Stiftungen kamen lange Zeit aufgrund der geltenden negativen steuerlichen Rahmenbedingungen insbesondere im Zusammenhang mit der Zurechnungsbesteuerung des § 15 dAStG und der zwingenden Auflösung einkommensteuerlicher stiller Reserven bei der Übertragung von Unternehmensanteilen aufgrund der Regelung des § 6 dAStG nicht als ernstzunehmende Alternative für deutsche Stiftungen in Betracht; vgl. Berndt & Götz (2009), S. 189.

<sup>53</sup> Vor der Stiftungsrechtsreform in Deutschland mussten z. B. gem. § 80 Satz 2 dBGB a.F. ausländische Familienstiftungen erst ihre Rechtsfähigkeit beim deutschen Innenministerium beantragen.

ten.<sup>54</sup> Durch den Abschluss des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Deutschland und dem Fürstentum Liechtenstein am 17.11.2011, das wohl<sup>55</sup> zum 1.1.2013 in Kraft treten wird, ist nunmehr eine weitere wichtige „Einsetzbarkeitshürde“, die bislang aus deutscher Perspektive der Nutzung liechtensteinischer Stiftungen und Vermögensstrukturen entgegenstand, gefallen.

Den genannten wissenschaftlichen Untersuchungen aus Deutschland und Österreich ist gemeinsam, dass diese Untersuchungen jeweils im wesentlichen aus einer Binnenperspektive erfolgen: Deutsche Autoren untersuchen vorwiegend deutsche Stiftungen mit deutschen Beteiligten, und österreichische Forscher untersuchen österreichische Privatstiftungen mit österreichischen Beteiligten. Zur grenzüberschreitenden Nutzung von Auslandsstiftungen für die Unternehmensnachfolge deutscher Unternehmer liegt bislang – soweit ersichtlich – nur *eine* aktuelle Untersuchung von Ebner<sup>56</sup> vor, die rechtsvergleichende Ausführungen aus deutscher Perspektive enthält, die allerdings auf die beiden Stiftungsstandorte Deutschland und Österreich begrenzt sind.

Im Kleinstaat Liechtenstein ist die Situation insofern anders, als Liechtenstein mit seiner „Hybridrechtsordnung“ schon aus Wirtschaftlichkeitsgründen darauf angewiesen und darauf angelegt ist, Gesetzeswerke und weitergehende Judikatur aus anderen Ländern zu *rezipieren* und ausländische rechtliche Strukturen im Inland nachzubilden. Die rechtlichen Strukturen sind seit der Begründung des liechtensteinischen Personen- und Gesellschaftsrechts (fIPGR) im Jahre 1926 auch durchaus *konzeptionell dazu vorgesehen*, an Rechtsanwender im Ausland „exportiert“ zu werden. Der grenzüberschreitende Anwen-

---

<sup>54</sup> Vgl. Kellersmann & Schnitger (2007), S. 609.

<sup>55</sup> Zum Zeitpunkt der Erstellung dieser Arbeit ist das DBA DE-FL auf Regierungsebene unterzeichnet, DBA DE-FL (2011). Im Fürstentum Liechtenstein ist der Vertrag bereits vollständig ratifiziert, in Deutschland fehlt nach der erfolgten Zustimmung zum Umsetzungsgesetz des Vertrages (Bundestag (2012b)) im deutschen Bundestag am 25.10.2012 (Bundestag (2012a)) und der am 23.11.2012 erfolgten Zustimmung im Bundesrat nur noch die Unterschrift des Bundespräsidenten.

<sup>56</sup> Vgl. Ebner (2011).

dungsfall mag für das deutsche und – mit Einschränkungen – auch das österreichische Stiftungsrecht einen Ausnahmefall darstellen, für das liechtensteinische Stiftungsrecht ist dies der Regelfall. Folgerichtig werden in den genannten stiftungsrechtlichen Untersuchungen zum Stiftungsstandort Liechtenstein regelmässig auch grenzüberschreitende Rechtsbeziehungen berücksichtigt. Es ist dabei zu beachten, dass das fIPGR auch eine ganze Reihe von stiftungsähnlichen Rechtskonstrukten<sup>57</sup> vorsieht, die im Einzelfall durchaus für den Einsatz in einem Vermögensnachfolgeszenario mit deutscher Beteiligung geeignet sein können.

Bekanntlich hatte sich Liechtenstein in der Vergangenheit im Bereich des Steuerrechts nahezu vollständig von seinen Nachbarländern abgeschottet.<sup>58</sup> Dies hat sich (spätestens) seit 2009 unumkehrbar geändert. Aus dieser begrüßenswerten Öffnung des Landes für grenzüberschreitende Rechtsanwendungen jenseits der „Diskretion“ ergeben sich aber auch große intellektuelle und inhaltliche Herausforderungen in den verwobenen Bereichen des Gesellschafts-, Stiftungs- und Trustrechts, des internationalen Steuerrechts sowie in der Anwendung des Internationalen Privatrechts Liechtensteins im Zusammenwirken mit den Rechtsordnungen der Nachbarländer Deutschland, Österreich und der Schweiz. Die wissenschaftliche Aufarbeitung der hiermit zusammenhängenden Fragen steht heute erst am Anfang. Vorhandene Untersuchungen in diesem Zusammenhang aus deutscher Perspektive, etwa die Dissertation von Schulz<sup>59</sup>, beschränken sich im Regelfalle auf steuerrechtliche Detailuntersuchungen im Zusammenhang mit den bestehenden deutschen steuerrechtlichen Missbrauchsvermeidungsvorschriften für ausländische Familienstiftungen.

---

<sup>57</sup> Vgl. z. B. die liechtensteinische Anstalt mit oder ohne Rechtspersönlichkeit gem. Art. 534-551 fIPGR, das liechtensteinische Treuunternehmen mit oder ohne Rechtspersönlichkeit gem. Art. 932a § 1-170 fIPGR, die liechtensteinische Treuhänderschaft / der liechtensteinische Trust gem. Art. 897-932 fIPGR; zu Einzelheiten dieser verschiedenen Rechtskonstrukte vgl. z. B. Marxer&Partner (Hrsg.) (2009).

<sup>58</sup> Vgl. z. B. Berndt & Götz (2009), S. 189.

<sup>59</sup> Vgl. Schulz (2010).

Umfassendere Untersuchungen, die stiftungsrechtliche, international steuerrechtliche und international privatrechtliche Rechtsfragen der grenzüberschreitenden Begründung von unternehmensverbundenen Stiftungen im deutschsprachigen Ausland aus der Perspektive eines deutschen Stifters behandeln, gibt es dagegen derzeit – soweit ersichtlich – nicht. Auch findet sich in der Literatur keine Analyse, die die Eigenschaften einer deutschen Stiftung rechtsvergleichend den Eigenschaften einer österreichischen Privatstiftung und einer liechtensteinischen Stiftung gegenüberstellt, um Stiftern in Deutschland unter den aktuellen steuerlichen und rechtlichen Rahmenbedingungen eine Entscheidungsfindung im Kontext einer Unternehmensnachfolgegestaltung zu erleichtern.

Wissenschaftliche Untersuchungen, die für deutsche Rechtsanwender die grenzüberschreitende Einsetzbarkeit speziell liechtensteinischer Vermögensstrukturen in anspruchsvollen unternehmensverbundenen Vermögensnachfolgeszenarien detailliert untersuchen, liegen bislang – soweit ersichtlich – ebenfalls nicht vor.<sup>60</sup> Auch fehlen bislang Untersuchungen, die die aufgrund des erstmaligen Abschlusses eines Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Deutschland und Liechtenstein sich neu ergebenden Handlungsoptionen aufzeigen und mit den bereits bestehenden Gestaltungsalternativen der Errichtung einer unternehmensverbundenen Stiftung in Österreich oder Deutschland vergleichen.

Auch im Bereich der internationalen Asset Protection, also des internationalen Vermögensschutzes für Unternehmer, gibt es bislang nur wenige Vorarbeiten,<sup>61</sup> die aus deutscher Perspektive die Etablierung von Vermögensschutzmaßnahmen mit grenzüberschreitend errichteten Stiftungen thematisieren.

---

<sup>60</sup> Immerhin bestehen aus deutscher Perspektive im Bereich steuerlicher Detailfragestellungen zum Beispiel hinsichtlich der Anwendbarkeit der deutschen Missbrauchsvermeidungsvorschriften für Auslandsstiftungen Vorarbeiten, vgl. z. B. Schulz (2010).

<sup>61</sup> Aus deutscher Sicht vgl. für unternehmerische Haftungsszenarien etwa Von Oertzen (2007), für Österreich und Liechtenstein vgl. etwa die pflichtteilsrechtliche Untersuchung von Stöckl (2009).

Die vorliegende Arbeit soll einen Beitrag leisten, die beschriebenen Lücken in der vorliegenden Literatur zu diesen Themen zu füllen.

Es erscheint dabei sachgerecht, den Stiftungsstandort Liechtenstein, der nach der Umsetzung der genannten rechtlichen Änderungen auch jenseits der in der Presse und in der öffentlichen Wahrnehmung stark präsenten Missbrauchsszenarien eine Vielzahl von interessanten Ausgestaltungsmöglichkeiten für deutsche Unternehmer und vermögende Privatpersonen bietet, zu einem inhaltlichen Schwerpunkt der vorliegenden Arbeit zu bestimmen.<sup>62</sup> Dies ist auch deswegen gerechtfertigt, weil die wissenschaftliche Aufarbeitung von rechtlichen Fragen, die sich aus der grenzüberschreitenden Errichtung von Vermögensnachfolgestrukturen in Liechtenstein ergeben, noch am Anfang steht.

### 1.3 Forschungsfragen

Die vorliegende Arbeit geht der Frage nach, welche rechtlichen Gemeinsamkeiten und Unterschiede die drei Stiftungsrechtsordnungen Deutschland, Österreich und Liechtenstein aus der Perspektive des Rechtsanwenders eines deutschen Unternehmers aufweisen, der das primär in Form von Anteilen an deutschen Unternehmen vorhandene Familienvermögen generationsübergreifend erhalten und vor verschiedenen heute und künftig auf das Familienvermögen einwirkenden Risiken bestmöglich schützen möchte.

Für den Rechtsanwender ist als *Vorfrage* zu klären, ob und ggf. unter welchen Bedingungen die im deutschsprachigen Ausland zum Teil abweichenden politischen, rechtlichen, steuerlichen und wirtschaftlichen Rahmenbedingungen für deutsche Stifter und deren Unternehmen im Sinne der oben beschriebenen Stiftermotive nutzbar gemacht werden können. Insbesondere ist zu fragen, ob und unter welchen Rahmenbedingungen die mittlerweile bereits recht

---

<sup>62</sup> Einen Überblick der in den letzten Jahren erfolgten Rechtsänderungen in Liechtenstein gibt Wagner (2011).

weit fortgeschrittenen europäischen Harmonisierungsprozesse bereits ausreichend fortgeschritten sind, die z.T. bis in die jüngste Zeit noch prohibitiv wirkenden steuerliche Hürden beim Einsatz einer Auslandsstiftung zu beseitigen.

Im Rahmen der Bearbeitung von drei Haupt-Forschungsfragekomplexen soll geklärt werden, in welchen Einsatzkonstellationen die Nutzung von Beteiligungsträgerstiftungen im deutschsprachigen Ausland Vorteile gegenüber inländischen Lösungen bieten kann.

*Erstens* muss der Unternehmer die bestmöglichen Rahmenbedingungen für die Verfolgung seiner Ziele, den Fortbestand des (deutschen) Unternehmens und den langfristigen und generationsübergreifenden Vermögenserhalt auch unabhängig vom Vorhandensein seiner eigenen Person identifizieren und geeignete Vermögensnachfolgelösungen lebzeitig schrittweise ausgestalten können. Die vorliegende Arbeit wird deswegen der Frage nachgehen, welche der drei Stiftungsstandorte Deutschland, Österreich und Liechtenstein mit ihren jeweiligen Stiftungsrechtsordnungen aus rechtlicher Perspektive die bestmöglichen Rahmenbedingungen für einen früh- und lebzeitig eingeleiteten familienexternen Unternehmensnachfolgeprozess unter Berücksichtigung der dargestellten Motive deutscher Unternehmer zur Errichtung einer unternehmensverbundenen privatnützigen oder gemeinnützigen Stiftung bietet. Hierbei sollen Gemeinsamkeiten, aber auch signifikante Unterschiede österreichischer und liechtensteinischer Beteiligungsträgerstiftungen zu den in Deutschland üblichen Stiftungsstrukturen aus rechtlicher Perspektive herausgearbeitet werden, die dem potentiellen Stifter die Auswahl eines Stiftungsstandortes und die rechtliche Ausgestaltung unternehmensverbundener Stiftungen erleichtern.

*Zweitens* werden die möglichen rechtlichen Dispositionen zur Nachfolge von unternehmerischem Beteiligungsvermögen auch maßgeblich durch steuerliche Überlegungen beeinflusst. Die verschiedenen beteiligten Fiskal besteuern Eigentumswechsel von Unternehmensbeteiligungen zu Stiftungen mit unterschiedlichen Transfersteuern, wie z. B. Schenkungs-, Widmungs- oder Stiftungseingangssteuern. Zudem kann es – bei grenzüberschreitenden Eigentumsübertragungen von deutschen Unternehmensbeteiligungen zu ausländi-

schen Stiftungen – zur Aufdeckung einkommensteuerlicher stiller Reserven des Beteiligungsbesitzes und damit zu zusätzlichen Liquiditätsbelastungen kommen. Einmal übertragen, besteuern verschiedene Länder im laufenden Betrieb die von Stiftungen vereinnahmten Unternehmenserträge unterschiedlich. Hierbei spielen – neben der Frage, ob gemeinnützige oder privatnützige Stiftungszwecke verfolgt werden sollen – die unterschiedlichen Eigenschaften der verschiedenen Steuerrechtssysteme im Sitzland der Stiftung und deren Zusammenspiel mit den steuerlichen Regeln im Sitzland des Unternehmens, hier meist Deutschland, eine wichtige Rolle.

Den Unternehmer interessiert im steuerlichen Kontext primär, welche der drei Stiftungsstandorte und welche konkrete Ausgestaltung der Stiftung aus steuerlicher Perspektive in einer Gesamtschau der verschiedenen in- und ausländischen Steuerarten die bestmöglichen Rahmenbedingungen für einen langfristigen Erhalt des Unternehmens in Deutschland und des übrigen vorhandenen Familienvermögens über Generationen hinweg bietet.

Im Rahmen der Bearbeitung dieses zweiten Forschungsfragestellungskomplex<sup>4</sup> sollen hierzu erstmalig die Rahmenbedingungen für die Anwendung des neuen Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Deutschland und Liechtenstein für unterschiedliche für Unternehmens- und Vermögensnachfolgeprozesse in Frage kommende liechtensteinische Rechtsträger inhaltlich aufgearbeitet und mit den entsprechenden Regelungen des bereits seit längerer Zeit bestehenden Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Deutschland und Österreich verglichen werden.

*Drittens* wirken bereits heute – auch unabhängig von der Frage der Ausgestaltung der familienexternen Unternehmensnachfolge – verschiedenartige Risiken auf das Privatvermögen des Unternehmers ein, die sowohl dem unternehmerischen als auch dem privaten Umfeld des Stifters entstammen und die maßgeblichen Einfluss auf den seitens des Unternehmers intendierten langfristigen, generationsübergreifenden Vermögenserhalt haben können.



Zu denken ist hier zunächst an unternehmerische Haftungsrisiken, die z. B. bei Geschäftsführern zu einer Organhaftungssituation oder in einer betrieblichen Insolvenzsituation zu einer Durchgriffshaftung führen können, bei der auch das Privatvermögen des verantwortlichen Unternehmers in die Haftungsmasse geraten kann.

Hinsichtlich der dem privaten Umfeld des Unternehmers entstammenden Risiken hat das Institut für Mittelstandsforschung in Bonn ermittelt, dass nur knapp die Hälfte (46%) der Generationswechsel in der Geschäftsführung von Familienunternehmen in wohlgeplanter Form „aus Altersgründen“ erfolgte; in 31% der Fälle wird der Unternehmer durch Krankheit oder Tod ungeplant zum Austritt aus der Geschäftsführung gezwungen; in immerhin 23% findet der Geschäftsführungswechsel aufgrund einer Scheidung des Unternehmers oder aus anderen Gründen statt.<sup>63</sup> Mehr als die Hälfte der Unternehmensnachfolgen sind damit als risikobehaftet anzusehen, denn die getroffenen Maßnahmen zur Unternehmensnachfolge müssen auch – und gerade dann – greifen, wenn mit dem Unternehmer die maßgebende Person plötzlich und unerwartet ausfällt oder sich ein familiär bedingtes Risiko manifestiert.<sup>64</sup>

Aufgrund des Ausscheidens des gestifteten Vermögens aus dem Eigentum des Stifters können Stiftungsgeschäfte auch hier einen Beitrag leisten, Risiken für das vorhandene Familienvermögen aus unternehmerischen Haftungsansprüchen, aber auch aus dem familiären Umfeld, wie etwa im Erbfall auftretende, in Geld abzufindende Pflichtteilsrechte und Pflichtteilsergänzungsansprüche von Familienmitgliedern oder, ebenfalls in Geld abzufindende, Güterstandsausgleichsansprüche von möglicherweise künftig scheidenden Ehegatten des Unternehmers besser zu beherrschen.

In der Arbeit wird deswegen untersucht, ob sich durch die Auswahl einer geeigneten Stiftungsjurisdiktion, durch geeignete Ausgestaltung der zu gründenden Stiftung oder durch die Nutzung der Gestaltungsmöglichkeiten des

---

<sup>63</sup> Zitiert nach Habig & Berninghaus (2010), S. 42.

<sup>64</sup> Vgl. auch Freund & Kayser (2007), S. 1.

internationalen Privatrechtes<sup>65</sup> *zusätzliche*, also über die rechtlichen Möglichkeiten einer Stiftungslösung in Deutschland hinausreichende, Gestaltungsvarianten identifizieren lassen, auf der Ebene des Stifters zeitlich dem Stiftungsgeschäft „nachlaufende“ Risiken der beschriebenen Art für den langfristigen Erhalt des Familienvermögens zu reduzieren.

## 1.4 Aufbau der Untersuchung

Die Betrachtung soll durchgehend aus dem übergeordneten Blickwinkel des Unternehmers als heutigem Vermögensinhaber erfolgen, der sich für das rechtliche *Gesamtbild* verschiedener Ausgestaltungsmöglichkeiten unternehmensverbundener Stiftungen in den verschiedenen Ländern interessiert. Der Unternehmer soll in die Lage versetzt werden, entscheidungsvorbereitend die rechtlichen und steuerlichen Rahmenbedingungen der Errichtung und des Betriebes einer mit seinem deutschen Unternehmen gesellschaftsrechtlich als Mutterorganisation verbundenen liechtensteinischen oder österreichischen Stiftung zu erfassen und diese mit denen einer deutschen Stiftungslösung vergleichen zu können. Auch die Interessen der dem Unternehmer nahestehenden Familienmitglieder und Angehörigen mit ihren individuellen Fähigkeiten und finanziellen Bedürfnissen sollen als Beteiligte und/oder potentiell Begünstigte einer deutschen, österreichischen oder liechtensteinischen unternehmensverbundenen Stiftung in die Betrachtung des rechtlichen Gesamtkontextes mit einbezogen werden.

Es wurde ein mehrteiliger Aufbau für die vorliegende Arbeit gewählt, in welchen die im vorhergehenden Abschnitt vorgestellte Vorfrage und die drei identifizierten Forschungsfragegruppen bearbeitet werden.

---

<sup>65</sup> Zu denken ist etwa an die umfassenden Rechtswahlmöglichkeiten, die die Rom I-Verordnung für Verträge, wie z. B. schenkungsähnliche Nachwidmungsverträge, mit ausländischen Anknüpfungspunkten vorsieht. Vgl. insbes. Artikel 3 EU Rom-I VO (2008).

Die Beantwortung der Vorfrage, ob und unter welchen rechtlichen und steuerrechtlichen Bedingungen der Einsatz einer Auslandsstiftung für einen deutschen Stifter heute möglich erscheint, tangiert mehrere der drei genannten Forschungsfragegruppen und kann somit erst nach deren Bearbeitung einleitend im Teil 4 der Arbeit, in der zusammenführenden Gesamtschau der Ergebnisse, sinnvoll beantwortet werden.

Im einzelnen sind die drei Hauptteile der Arbeit wie folgt gegliedert (vgl. **Abbildung 1**).

Der **erste Teil** der Arbeit beschäftigt sich rechtsvergleichend mit wesentlichen Rechtsfragen zur Ausgestaltung von privatrechtlichen *Beteiligungsträgerstiftungen* in den drei Rechtsordnungen Deutschland, Österreich und Liechtenstein jeweils aus der Perspektive eines *deutschen Stifters*. Zunächst wird in Abschnitt 2 ein Überblick über die drei zur Auswahl stehenden Stiftungsstandorte Deutschland, Österreich und Liechtenstein, jeweils für privatnützige und für gemeinnützige Stiftungen, gegeben.

Anschliessend werden in Abschnitt 3 anhand einer Lebenszyklusbetrachtung die Gemeinsamkeiten und Unterschiede typischer Zielstrukturen von Beteiligungsträgerstiftungen in den verschiedenen Rechtsordnungen erläutert. Es wird dabei davon ausgegangen, dass das bestehende Unternehmen in Deutschland verbleibt, lediglich die Eigentumsverhältnisse sollen sich durch das Widmungsgeschäft alternativ auf die deutsche, österreichische oder liechtensteinische Stiftung verschieben.

<b>Teil 1: Stiftungsrechtliche Gestaltungsfragen</b>								
2.1 Standortfaktoren privatnütziger Stiftungen			2.2 Standortfaktoren gemeinnütziger Stiftungen					
D	AT	FL	D	AT	FL			
3.1 Beteiligungsträgerstiftungen: Überblick stiftungsrechtlicher Lebenszyklus								
3.2 Vorbehaltbare Einflussnahmerechte des Stifters								
3.3 Foundation Governance: D			3.3 Foundation Governance: AT			3.3 Foundation Governance: FL		

<b>Teil 2: Steuerrechtliche Gestaltungsfragen</b>								
4.1 Erbschafts-, Schenkungs- und andere Transfersteuern								
4.2-4.4 Unbeschränkte und beschränkte Ertragssteuerpflichten, Bedeutung von Qualifikationskonflikten								
5 Besteuerung des Stifters in D			6 Besteuerung der Stiftung			7 Besteuerung der Begünstigten in D		
5.1 Schenkungsteuer			D	AT	FL	7.1 Leistungen transp. Stiftungen		
5.2 Wegzugs- besteuerung			6.1 Errichtung			7.2 Leistungen intransp. Stiftungen		
5.3 Steuerliche Hinzurechnung			6.2 Laufzeit			7.3 Leistungen bei Stiftungsauflösung		
			6.3 Stiftungsleistungen					
			6.4 Auflösung					
8.1-8.3 Beschränkte Steuerpflichten und DBA-Abkommensberechtigungen von Holding-Stiftungen und deren Holding-Gesellschaften in AT und FL								
8.4 Anteile an KapG		8.5 Anteile an PersG		8.6 Anteile an Immobilien in D		8.7 Anteile an liquidem Verm.		
9 Steuerliche Privilegien (ggf. grenzüberschreitend errichteter) gemeinnütziger unternehmensverbundener Stiftungen								

<b>Teil 3: Fragen der Asset Protection</b>								
10 Anfechtungsmöglichkeiten bei unternehmerischen Haftungsrisiken								
10.1 Anfechtungen bei Stiftungen in D			10.2 Anfechtungen bei Stiftungen in AT			10.3 Anfechtungen bei Stiftungen in FL		
11 Pflichtteilsrechtliche und güterrechtliche Anfechtung / Anrechnung								
11.1 Deutsche Pflichtteilsrechte						11.2 Deutsche güterrechtl. Zugewinnausgleichsansprüche		
St. in D	St. in AT	St. in FL	St. in D	St. in AT	St. in FL			

**Abbildung 1:** Überblick: Aufbau der Hauptteile 1-3 der Arbeit (eigene Darstellung)

Eine besondere Rolle spielen in diesem Zusammenhang die stiftungsrechtlich vorgesehenen Einflussnahmemöglichkeiten des Stifters vor und nach der eigentlichen Stiftungserrichtung (Abschnitt 3.2), da hier deutliche Unterschiede in den Ausgestaltungsmöglichkeiten in Österreich und Liechtenstein einerseits und Deutschland andererseits bestehen. Es wird sich bereits hier zeigen, dass es für deutsche Stifter aus einer Vielzahl von rechtlichen und steuerlichen Gründen geboten erscheint, die in Österreich und Liechtenstein verfügbaren Ausgestaltungsmöglichkeiten nur punktuell zu nutzen.

Es werden in diesem Abschnitt die unterschiedlichen Möglichkeiten der Ausgestaltung der Foundation Governance, also der stiftungsinternen Organisation der Organe einschliesslich des Zusammenspiels mit etwa vorhandenen staatlichen Aufsichtsstellen, für Beteiligungsträgerstiftungen in Deutschland, Österreich und Liechtenstein dargestellt und miteinander verglichen.

Der nachfolgende **zweite Teil** ist den Rechtsfragen zur steuerlichen Ausgestaltung der Stiftungserrichtung und des laufenden Stiftungsbetriebes in Deutschland, Österreich und Liechtenstein aus deutscher Perspektive gewidmet. Es wird dabei auch hier unterstellt, dass das wesentliche Vermögen der Stiftung in Beteiligungen an deutschen Unternehmen besteht und dass die Begünstigten der Stiftung steuerlich in Deutschland ansässig sind.

Zunächst werden hierzu in Abschnitt 4 die verschiedenen Steuerpflichten bei der Errichtung und beim Betrieb einer in- oder ausländischen Stiftung überblicksartig erläutert.

Anschliessend erfolgt in Abschnitt 5 die ausführliche Darstellung der Steuerpflichten des Stifters auch in Abhängigkeit von der Frage, ob und in welchem Umfang sich der Stifter beim Stiftungsgeschäft von seinen Vermögenswerten getrennt hat. Die deutschen steuerrechtlichen Vorschriften zur Vermeidung von Missbräuchen beim Einsatz von Auslandsstiftungen stehen in diesem Abschnitt im Mittelpunkt.

Im folgenden Abschnitt 6 werden die Besteuerungsgrundlagen zunächst von privatnützigen Stiftungen und deren Beteiligten aus Österreich und Liech-

tenstein mit denen einer deutschen Stiftung verglichen; in Abschnitt 7 folgt der Vergleich der Besteuerungsgrundlagen der deutschen Begünstigten einer Stiftung.

Abschnitt 8 widmet sich im Wesentlichen der Frage der Besteuerung deutscher Beteiligungen und anderer in Deutschland belegener Vermögenswerte, die sich im Eigentum einer ausländischen Stiftung – alternativ am Standort Österreich und am Standort Liechtenstein – befinden. Kernthema dieses Abschnittes ist die Frage, unter welchen Voraussetzungen und in welchem Umfang liechtensteinische Stiftungen und stiftungsähnliche Rechtskonstrukte die Abkommensvorteile der jeweils anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommen nutzen können.

In Abschnitt 9 erfolgt die Darstellung der steuerlichen Privilegien, die mit einer in den verschiedenen Ländern jeweils anerkannten Gemeinnützigkeit einhergehen können.

Der **dritte Teil** widmet sich Fragen des Risikomanagements und der Asset Protection bei einem Vermögensnachfolgeszenario. In den ersten beiden Teilen der Arbeit werden die *planbaren* Fragen der Vermögensnachfolge behandelt, die einen unbestimmten, (vermutlich) noch in vergleichsweise weiter Zukunft liegenden Todesfall des heutigen Vermögensinhabers betreffen. Die Güte einer Vermögensnachfolgelösung mit Hilfe einer Stiftung ist zudem auch daran zu messen, ob sie auch bei kurzfristigem Eintritt unvorhergesehener Ereignisse von Bestand ist.

Der dritte Teil der Untersuchung wendet sich deswegen rechtsvergleichend den Fragen des Vermögensschutzes im Bereich unplanbarer Ereignisse und Übergänge zu, insbesondere im Bereich der (im Einzelfall unwahrscheinlichen, im „Ernstfall“ aber potentiell folgenreichen) Materialisierung von unternehmerischen Haftungsrisiken (Abschnitt 10) sowie in (ebenfalls unplanbaren) Todes- und Scheidungsfällen (Abschnitt 11) des stiftenden Unternehmers.

Es wird untersucht, welche Eigenschaften österreichische oder liechtensteinische Stiftungen im Bereich der „Bestands- und Anfechtungsfestigkeit“ der

Stiftungserrichtung und/oder einer späteren Vermögenswidmung im Vergleich mit einer inländischen Stiftungslösung aufweisen. Auch die pflichtteilsrechtlichen und güterstandsrechtlichen Eigenschaften des Stiftungsgeschäftes eines deutschen Stifters zu Gunsten einer österreichischen oder liechtensteinischen Stiftung sollen untersucht werden, um auswertbare Hinweise auf Optimierungsmöglichkeiten im Sinne der Interessenslage des Stifters zu finden.

Es ist hierbei zu prüfen, ob und wie ggf. von der Rechtslage in Deutschland abweichende haftungsrechtliche und familienrechtliche Rahmenbedingungen der Stiftungsjurisdiktionen Österreich und Liechtenstein sowie die z. T. kürzeren Anfechtungs- oder Anrechnungsfristen bei Vermögensübertragungen auf die Stiftung für den Stifter zur Verfolgung seiner Ziele nutzbar gemacht werden können.

Im letzten **Teil 4** erfolgt die Beantwortung der Forschungsfragen auf der Grundlage der Arbeitsergebnisse der Teile 1-3. Einleitend wird in Abschnitt 12 zunächst die Vorfrage beantwortet, ob und unter welchen weiteren Bedingungen die im deutschsprachigen Ausland zum Teil abweichenden politischen, rechtlichen, steuerlichen und wirtschaftlichen Rahmenbedingungen für Unternehmens- und Vermögensnachfolgeszenarien nutzbar gemacht werden können. Es zeigt sich, dass die hierbei identifizierten Rahmenbedingungen auch geeignet sind, die rechtliche Komplexität der Problemstellung aus Sicht des Rechtsanwenders insofern zu reduzieren, als sich bestimmte – rechtlich mögliche – Stiftungskonfigurationen steuerrechtlich als mit zu hohen Rechtsunsicherheiten behaftet oder als steuerrechtlich unattraktiv erweisen.

Die nachfolgende Betrachtung liefert Antworten in den drei Forschungsfragengruppen im Sinne handlungsleitender Empfehlungen jeweils für privatnützige (Abschnitt 13) und gemeinnützig ausgerichtete (Abschnitt 14) Stiftungszwecke des Rechtsanwenders.

Der **Anhang** enthält eine synoptische Darstellung der stiftungsrechtlichen Grundlagen in den drei Ländern, eine Gegenüberstellung der Bestimmungen der Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Österreich und Deutschland-

Liechtenstein sowie eine kurze Zusammenstellung der Rechtsgrundlagen des liechtensteinischen Internationalen Privatrechts. Diese Anhänge dienen dazu, die Ergebnisse in den drei vorherigen Teilen besser nachvollziehbar zu machen.

## 1.5 Eingrenzung des Themas der Untersuchung

Nicht Gegenstand der vorliegenden rechtlich orientierten Ausarbeitung sind die vor der Errichtung der Stiftung auf der Seite des Unternehmens in Deutschland durchzuführenden betriebswirtschaftlichen und organisatorisch vorbereitenden Maßnahmen. Ebenso wenig werden organisatorische Besonderheiten auf der Ebene des Managements von im Eigentum einer Stiftung stehenden Unternehmen behandelt. Es wird hier auf die Untersuchung von *Fleschutz* verwiesen, die – primär aus der Perspektive des durch die Stiftung zu übernehmenden deutschen Unternehmens – eine Reihe von betriebswirtschaftlich ausgerichteten Handlungsmöglichkeiten und Empfehlungen zur Vorbereitung der Überführung in (deutsche) Stiftungsstrukturen<sup>66</sup> und zum operativen Management von unternehmensverbundenen Stiftungsstrukturen<sup>67</sup> herausgearbeitet hat, deren Anwendung sich – ggf. in leicht modifizierter Form – auch bei der Übertragung deutscher Unternehmen auf österreichische oder liechtensteinische Stiftungsstrukturen anbietet. Auch weitere typischerweise für einen Unternehmensnachfolgeprozess mit Stiftungen relevante Wissensgebiete der Entrepreneurshipforschung außerhalb der Rechtswissenschaften, wie z. B. betriebswirtschaftliche oder psychologische Fragestellungen, bleiben hier unberücksichtigt.

In Deutschland und zum Teil auch in Österreich sind verschiedene andere, ebenfalls als „Stiftungen“ bezeichnete Rechtskonstrukte, etwa unselbständige Stiftungen, öffentlich-rechtliche Stiftungen, kirchliche Stiftungen oder Stiftungen in Form gemeinnütziger Gesellschaften mit beschränkter Haftung vorzu-

---

<sup>66</sup> Vgl. Fleschutz (2008), S. 265-330.

<sup>67</sup> Vgl. Fleschutz (2008), S. 141-364.



finden. Einige dieser Rechtsformen werden gelegentlich als Ausweichkonstrukte gewählt, um Nachteile der deutschen selbständigen Stiftung zu vermeiden. So bedürfen manche der dBGB-Stiftung funktional ähnliche Rechtsformen nicht der staatlichen Anerkennung, unterstehen nicht der staatlichen Stiftungsaufsicht oder bieten größere Freiheitsgrade in der Ausgestaltung, etwa bei der späteren Abänderbarkeit einer Satzung und im Umgang mit dem Stiftungsvermögen<sup>68</sup>. Auf der anderen Seite unterscheiden sich diese Ausweichkonstrukte z. T. erheblich vom rechtlichen Grundkonstrukt einer Stiftung, so stellt z. B. die unselbständige Stiftung letztlich eine vertragliche Vereinbarung dar, und die gemeinnützige GmbH verfügt – im Gegensatz zu einer „echten“ Stiftung – über Anteilsrechte von Gesellschaftern. Im Anwendungskontext der zu planenden Vermögensnachfolge eines Unternehmers mit Beteiligungsbesitz sind diese jedoch von nachrangiger Bedeutung. Mit 90% sind rechtsfähige Stiftungen in Deutschland die bei weitem verbreitetste Rechtsform unternehmensverbundener Stiftungen; lediglich 3% sind nichtrechtsfähige Stiftungen und 7% werden in Ersatzformen wie einer gemeinnützigen GmbH (6%) oder einem als Stiftung ausgestalteten eingetragenen Verein (1%) geführt<sup>69</sup>. Da der Schwerpunkt dieser Arbeit in der Untersuchung der grenzüberschreitenden Begründung einer Auslandsstiftung im Vergleich mit einer deutschen Stiftung liegt, werden diese hinsichtlich ihrer Eignung<sup>70</sup> und praktischen Bedeutung sowohl in Deutschland als auch in Österreich nachrangigen Alternativkonstrukte nicht in die vorliegende Untersuchung mit einbezogen.

Um die ohnehin bereits erhebliche rechtliche Komplexität der Arbeit zu beschränken, wird hinsichtlich der Begünstigten der zur Diskussion stehenden Stiftungen – häufig Familienmitgliedern - eine Einschränkung dahingehend getroffen, dass im Grundsatz davon ausgegangen wird, dass auch die Begüns-

---

<sup>68</sup> Vgl. Geibel (2012), S. 100-102.

<sup>69</sup> Vgl. Fleschutz (2008), S. 77; Berndt & Götz (2009), S. 439 m. w. N.

<sup>70</sup> Zu einer Kritik alternativer deutscher Strukturen wie treuhänderische Stiftungen oder auch Stiftungs-GmbH im Kontext einer Unternehmensnachfolge vgl. z.B. Schiffer (2012a), § 10, Rz. 32.

tigten in Deutschland steuerlich ansässig sind. Diese Einschränkung ist insofern vertretbar, als das in vielen Fällen diese Rahmenbedingungen nicht einschränkend wirkt. Lediglich in Abschnitt 8.2, bei der Untersuchung der Abkommensberechtigung stiftungsähnlicher liechtensteinischer Rechtskonstrukte wie Anstalten, Treuunternehmen und Trusts unter dem neuen Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und Liechtenstein, erfolgt eine partielle Lockerung dieser Vorgabe, um insbesondere eine spätere Ausweitung der Arbeitsergebnisse dieser Arbeit auf internationale Hybridstrukturen, etwa bei Familienkonstellationen mit Vermögenswerten oder Begünstigten in Common Law Ländern wie den USA oder Grossbritannien, die typischerweise mit Truststrukturen, nicht aber mit kontinentaleuropäischen Stiftungen vertraut sind, zu ermöglichen.

Die vorliegende Untersuchung soll vorliegende betriebswirtschaftlich ausgerichtete Arbeiten insofern ergänzen, als den handelnden Unternehmern und vermögenden Privatpersonen in Deutschland Entscheidungshilfen für *rechtliche* Fragen an die Hand gegeben werden sollen. Im Mittelpunkt stehen Gestaltungsfragen des jeweiligen Stiftungsrechtes, des internationalen Steuerrechtes und des jeweiligen internationalen Privatrechtes. Dem Stifter soll aufgezeigt werden, welche rechtlichen Vor- und Nachteile die Begründung einer unternehmensverbundenen Stiftung in Österreich oder Liechtenstein im Vergleich mit einer unternehmensverbundenen Stiftung in Deutschland in einem Vermögensnachfolgekontext aus rechtlicher Perspektive mit sich bringen kann.

Im Hinblick auf die Zielstellung der Arbeit werden Sachverhalte beschrieben, wertende Positionen bezogen und z. T. auch praktische Handlungsempfehlungen im Sinne eines anwendungsorientierten Forschungsbeitrages hergeleitet. Zielgruppe der Arbeit sind somit primär selbständige mittelständische Unternehmer und deren Rechts- und Steuerberater in Deutschland, die vor dem Hintergrund der oben in Abschnitt 1.1 dargestellten Motive eine für sie optimale Unternehmensnachfolgelösung in Form einer Stiftung im In- oder Ausland anstreben.

Um die Zielsetzung der Arbeit verfolgen zu können, ist die Perspektive des deutschen Unternehmers einzunehmen. Da dieser rechtliche Entscheidungen von einiger Tragweite hinsichtlich der in seinem Eigentum stehenden Unternehmen zu treffen hat, wurde das Thema für eine rechtswissenschaftliche Arbeit inhaltlich eher breit angelegt. Alle für den Unternehmer als Rechtsanwender entscheidungsrelevanten Rechtsgebiete, u. a. das Stiftungsrecht, das Gesellschaftsrecht, das Steuerrecht, das Gemeinnützigkeitsrecht, das Anfechtungsrecht, das Konkursrecht, das Erbrecht einschließlich des Pflichtteilsrechtes, das Ehegüterrecht und das Prozessrecht sind jeweils in deutscher, österreichischer und liechtensteinischer Ausgestaltung und in ihrem Zusammenwirken bei einem grenzüberschreitenden Sachverhalt zu betrachten. Diese entscheidungsorientierte Ausrichtung der Arbeit muss naturgemäß dazu führen, dass alle genannten Rechtsgebiete nur insoweit zu betrachten sind, als es für die beschriebene Entscheidungssituation von Bedeutung ist.

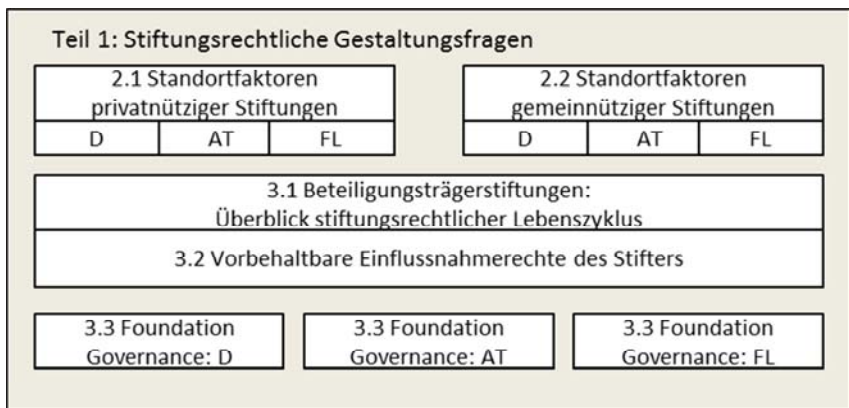


Abbildung 2: Aufbau Teil 1 (nach der Einleitung)

Nach einem Überblick über die zur Diskussion stehenden Standorte für Stiftungen im deutschsprachigen Raum werden innerhalb des Teils 1 dieser Arbeit in der Folge die zunächst Ausgestaltungsmöglichkeiten von Stiftungen in den verschiedenen Ländern aus der Perspektive eines deutschen Unterneh-

mers, der die Konzeption einer geeigneten Vermögensnachfolgelösung mit wirksamen Maßnahmen zur Asset Protection miteinander verknüpfen möchte, vorgestellt. Hierzu werden zunächst die Standortfaktoren der verschiedenen Stiftungsstandorte miteinander verglichen und anschliessend die Rahmenbedingungen der Ausgestaltung einer Foundation Governance vorgestellt und verglichen (vgl. Abbildung 2).<sup>71</sup>

---

<sup>71</sup> Vorarbeiten zu diesem Abschnitt entstammen Gierhake (2012a).

## 2 Standortfaktoren

Die verschiedenen Stiftungsstandorte Deutschland, Österreich und Liechtenstein zeichnen sich aus der Perspektive deutscher Stifter jeweils durch verschiedene politische Rahmenbedingungen, unterschiedlich flexible stiftungsrechtliche Ausgestaltungsmöglichkeiten und unterschiedliche Eigenschaften bei grenzüberschreitenden Sachverhalten aus (z. B. Stifter, Begünstigte und Unternehmen in Deutschland, Stiftung in Österreich oder Liechtenstein).

Die zu errichtende Stiftung kann vom Stifter vorgegebene privatnützige oder gemeinnützige Ziele verfolgen, die – je nach den Wünschen des Stifters – gegebenenfalls auch kombiniert werden können. In allen drei Stiftungsjurisdiktionen unterscheiden sich die Grundstrukturen von privatnützigen Stiftungen, die etwa die Versorgung der Familie oder von Angehörigen als Zweck verfolgen, von gemeinnützigen Stiftungen, denen altruistische Motive des Stifters zur Förderung der Allgemeinheit zu Grunde liegen.

In allen drei Rechtsordnungen können Stiftungen sowohl unter Lebenden als auch von Todes wegen errichtet werden. Im Vordergrund der nachfolgenden Betrachtungen steht die – meist von Unternehmern bevorzugte<sup>72</sup> – Errichtung einer Stiftung unter Lebenden.

### 2.1 Privatnützige Stiftungen

#### 2.1.1 Deutschland

Deutschland ist eine parlamentarische Demokratie, in welcher sich die Machtverhältnisse zwischen einem konservativen und einem sozialdemokratisch

---

<sup>72</sup> Mehr als 90% der unternehmensbezogenen Stiftungen werden lebzeitig begründet; vgl. Fleschutz (2008), S. 370.

geprägten Lager in Legislaturperioden ablösen können. Deutschland ist ein typisches Hochsteuerland, das wiedervereinigungsbedingte Finanzlasten zu tragen hat und zunehmend auch bei der Finanzierung europäischer Lasten herangezogen wird.

Die Staatsverschuldung ist in den letzten Jahren erheblich angestiegen<sup>73</sup> und wird nach den Planungen des Bundesfinanzministeriums weiter steigen.<sup>74</sup> Es ist – zumindest für den Fall eines Regierungswechsels in 2013 – zu erwarten, dass das in Deutschland bestehende Steuerniveau, für wirtschaftlich leistungsfähige Steuerzahler, weiter ansteigen wird.<sup>75</sup>

In Deutschland hat sich die Zahl der Stiftungen seit dem Jahr 2000 verdreifacht.<sup>76</sup> Ein Grund hierfür dürfte darin zu sehen sein, dass die „Aufbaugeneration“ der Nachkriegszeit ihre in den letzten Jahrzehnten geschaffenen Vermögenswerte zu übergeben hat und nicht in jedem Fall eine erfolgreiche Vermögensnachfolge innerhalb der Familie gewährleistet werden kann. Einen Beitrag hat sicher auch der deutsche Gesetzgeber im Jahre 2002 geleistet, als das Stiftungsrecht in Deutschland modernisiert und bundesländerübergreifend in einem gewissen Umfang vereinheitlicht werden konnte. Nach wie vor ist das Stiftungsrecht aber wesentlich durch – durchaus unterschiedlich ausgestaltete – Landesstiftungsgesetze<sup>77</sup> geprägt, die die bundesweit geltenden Regelungen der §§ 80-88 dBGB einschließlich der Verweise auf das deutsche Vereinsrecht ergänzen und inhaltlich ausdifferenzieren.<sup>78</sup>

---

<sup>73</sup> Vgl. Eurostat (2012).

<sup>74</sup> Vgl. BMF (2012)

<sup>75</sup> Die sozialdemokratische Partei Deutschlands plant u. a. die Erhöhung des Spitzensteuersatzes des Einkommensteuer, die Erhöhung des Abgeltungssteuersatzes für Kapitalerträge sowie die Wiedereinführung der Vermögenssteuer in Deutschland, vgl. SPD (2012).

<sup>76</sup> Vgl. Stumpf (2011), Vorwort S. V.

<sup>77</sup> Vgl. z. B. die Übersicht über verschiedenen Landesstiftungsgesetze in Berndt & Götz (2009), S. 69-99.

<sup>78</sup> Die rechtlichen Grundvorschriften der §§ 80-88 dBGBG des deutschen Stiftungsrecht sind im Anhang 1 abgedruckt und werden dort den entsprechenden Rechtsvorschriften aus Österreich und Liechtenstein synoptisch gegenübergestellt.

In Deutschland existiert keine Legaldefinition für den Begriff der rechtsfähigen Stiftung des Privatrechts.<sup>79</sup> Die rechtsfähige Stiftung gem. den Vorschriften der §§ 80-88 dBGB wird in über 90%<sup>80</sup> der Fälle für unternehmensverbundene Stiftungen gewählt.

Deutsche Stiftungen bedürfen zu ihrer Entstehung einer behördlichen Anerkennung durch die zuständige Landesstiftungsaufsicht auf der Grundlage der in den §§ 80 und 81 dBGB formulierten Anforderungen. Demnach ist eine Stiftung dann als rechtsfähig anzuerkennen, wenn

- das Stiftungsgeschäft der schriftlichen Form genügt,
- eine verbindliche Erklärung des Stifters über das zu widmende Vermögen vorliegt,
- die Stiftung eine Satzung mit Regelungen über Namen, Sitz, Zweck, Vermögen und Vorstandsbildung erhält
- die dauernde und nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks gesichert erscheint und
- der Stiftungszweck das Gemeinwohl nicht gefährdet.

Zusätzlich wird in § 86 dBGB selektiv auf bestimmte Bestimmungen des Vereinsrechtes, die vorwiegend die Aufgaben des Stiftungsvorstandes betreffen, verwiesen, die analog auch für Stiftungen anwendbar erklärt werden.<sup>81</sup>

Die einzelnen Landestiftungsgesetze enthalten darüber hinaus weitere, insbesondere verfahrensrechtliche Soll-Anforderungen an die organisatorische

---

<sup>79</sup> Vgl. Stumpf (2011), S. 40, Tz. 6; vgl. dagegen die Definitionen im österreichischen und liechtensteinischen Stiftungsrecht in Anhang 1.1.

<sup>80</sup> Vgl. Fleschutz (2008), S. 77.

<sup>81</sup> Es sind dies: § 26 dBGB: Vorstand, Vertretungsmacht; § 27 Abs. 3 dBGB: entsprechende Anwendung der für den Auftrag geltenden Vorschriften der §§ 664-670 dBGB auf die Geschäftsführung des Stiftungsvorstandes; § 28 dBGB: Beschlussfassung des mehrgliedrigen Stiftungsvorstandes; § 29 dBGB: Notbestellung eines Stiftungsvorstandes durch das zuständige Amtsgericht; § 30 dBGB: Besondere Vertreter neben dem Vorstand für bestimmte Geschäfte; § 31 dBGB: Haftung der Stiftung für seine Organe und § 42 dBGB: Konkurs, Verlust der Rechtsfähigkeit; vgl. rechtsvergleichend mit Österreich und Liechtenstein auch Anhang 1.

Ausgestaltung von Stiftungen. Sofern die Nichtbeachtung der landesrechtlichen Regelungen durch in der Stiftungssatzung tatsächlich getroffene Regelungen nicht zu einer Funktions- oder Leistungsunfähigkeit der Stiftung führen, stellen diese keine Voraussetzungen für die Anerkennung von Stiftungen dar.<sup>82</sup>

Gem. § 81 dBGB ist mit dem Stiftungsgeschäft eine Stiftungssatzung zu erstellen. Stiftungsgeschäft, Stiftungssatzung und die organisatorischen Regelungen des jeweiligen Landesrechtes bilden in der deutschen Terminologie die sog. Stiftungsverfassung.<sup>83</sup> Weitere Stiftungsdokumente, wie Beistatuten oder Reglemente, sind gesetzlich nicht geregelt; deren Festlegung ist im Rahmen der Stifterfreiheit aber möglich.<sup>84</sup>

Der Stifter hat jenseits der bundes- und landesrechtlichen Mindestregelungen einen breiten Spielraum für die konkrete Ausgestaltung der Stiftungsverfassung, die typischerweise Regelungen über folgende Elemente<sup>85</sup> enthält:

- Stiftungsorganisation,
- Organe (Stiftungsvorstand, Aufsichtsorgane mit Kontrollbefugnis und ggf. Bestellungsbefugnis des Stiftungsvorstandes, Beratungsorgane, Repräsentationsorgane, Destinatärsorgane)<sup>86</sup>,
- Verwendung des Stiftungsvermögens und der daraus erzielten Erträge während der Dauer der Stiftung und nach ihrer Aufhebung,
- Möglichkeit der Durchführung von Satzungsänderungen,
- Rechtsstellung der Begünstigten und
- Streitbeilegungsmechanismen.

---

<sup>82</sup> Vgl. Stumpf (2011), S. 129, Tz. 8.

<sup>83</sup> Vgl. Stumpf (2011), S. 128, Tz. 4.

<sup>84</sup> Vgl. Stumpf (2011), S. 101, Tz. 41-42; zur zivilrechtlichen Ausgestaltung bei der Gründung deutscher Privatstiftungen vgl. z. B. auch Meyn, Richter & Koss (2009), S. 89-128; vgl. rechtsvergleichend mit Österreich und Liechtenstein zu den Stiftungsdokumenten auch Anhang 1.6.

<sup>85</sup> Vgl. Stumpf (2011), S. 130-134, Tz. 11-20.

<sup>86</sup> Weitere Organe sind wohl zulässig; vgl. Stumpf (2011), S. 100, Rz. 39.



Von vielen Stiftungsaufsichtsbehörden werden Mustersatzungen vorgeschlagen, die nach dem jeweiligen Landesstiftungsrecht „genehmigungsfähige“ typische Ausgestaltungen von Stiftungssatzungen aufzeigen sollen.<sup>87</sup>

Vor der zivilrechtlichen Reform des Stiftungsrechts vom 1.9.2002<sup>88</sup> hat es in Deutschland einen Meinungsstreit darüber gegeben, ob inländische, für die Familie des Stifters vorsorgende vermögensverwaltende Familienstiftungen überhaupt zulässig sind.<sup>89</sup> Dieser inzwischen zugunsten der Zulässigkeit auf Bundesebene entschiedene Meinungsstreit betraf Regelungen in einzelnen Landesstiftungsgesetzen, die derartige Stiftungen früher verboten (Brandenburg) oder beschränkten (Nordrhein-Westfalen, Mecklenburg-Vorpommern).<sup>90</sup> Nach wie vor kritisch für die Anerkennung einer Stiftung sind lediglich noch Gestaltungen, bei denen sich der Zweck der Stiftung ausschliesslich auf die Förderung der Person des Stifters verengt.<sup>91</sup>

Nach der erfolgten behördlichen Anerkennung werden rechtskräftig entstandene Stiftungen in das jeweils zuständige Landesstiftungsverzeichnis eingetragen, das je nach Bundesland neben dem Namen, dem Zweck und der Anschrift der Stiftung unterschiedliche weitere Angaben wie z. B. die Vertretungsberechtigten (Baden-Württemberg, Bayern, Hessen, Nordrhein-Westfalen, Rheinland-Pfalz, Sachsen, Sachsen-Anhalt, Schleswig-Holstein, Thüringen), Stiftungsvermögen (Schleswig-Holstein) oder den Namen des Stifters (Bayern) enthält.<sup>92</sup>

---

<sup>87</sup> Vgl. z. B. Mustersatzungen für Hamburg Hamburg (2012) oder für Niederbayern Niederbayern (2012).

<sup>88</sup> Vgl. Gesetz zur Modernisierung des Stiftungsrechtes vom 15.7.2002, BGBl. 2002 Teil I Nr. 49 S. 2634.

<sup>89</sup> Vgl. Berndt & Götz (2009), S. 66, Tz. 64.

<sup>90</sup> Vgl. Von Oertzen (2007), Tz. 81.

<sup>91</sup> Vgl. Von Oertzen (2007), Tz. 87, s. auch Fn. 93.

<sup>92</sup> Vgl. zu den Regelungsinhalten der einzelnen Landesstiftungsverzeichnisse die Übersicht in Suerbaum (2011), S. 220, 221.

Ein Unternehmer kann sich unmittelbar als Einzelunternehmer oder Gesellschafter einer Personengesellschaft selbst gewerblich betätigen, es stellt sich also im Kontext einer geplanten Vermögensnachfolge unter Zuhilfenahme einer Stiftung zunächst die Frage, ob auch Stiftungen selbst gewerblich tätig sein können. Eine unmittelbare gewerbliche Tätigkeit ist für die Stiftung in Deutschland nicht ausgeschlossen, denn es finden sich diesbezüglich in den die Stiftung statuierenden §§ 80-88 dBGB keine Beschränkungen; etwaige früher bestehende abweichende Vorschriften in einzelnen deutschen Bundesländern sind heute nicht mehr verfassungskonform.<sup>93</sup> Es besteht zudem kein Widerspruch zum Leitgedanken der „gemeinwohlkonformen Allzweckstiftung“ gem. § 80 Abs. 2 dBGB.<sup>94</sup> Unternehmensträgerstiftungen mit unmittelbar eigenen unternehmerischen Aktivitäten sind damit in Deutschland zwar zulässig<sup>95</sup>, in der Praxis aber aus verschiedenen Gründen<sup>96</sup> wenig verbreitet.<sup>97</sup> Die Stellung einer Stiftung als Mutterorganisation einer Unternehmensgruppe oder eines Konzerns<sup>98</sup> ist dagegen vergleichsweise weit verbreitet. Auch die Übernahme der Komplementärstellung durch eine Stiftung in einer Kommanditgesellschaft („Stiftung & Co. KG“) ist in Deutschland nach wie vor möglich und wird auch

---

<sup>93</sup> Einige frühere Beschränkungen von Unternehmensträgerstiftungen wurden nach der deutschen Stiftungsrechtsreform des Jahres 2002 beseitigt, da diese inzwischen als verfassungswidrig anzusehen wären: Nach Bundesrecht (§ 80 - § 88 dBGB) sind lediglich Selbstzweckstiftungen ausgeschlossen; vgl. Stumpf (2011), S. 191, Rz. 74.

<sup>94</sup> Vgl. auch Berndt & Götz (2009); S. 65-68.

<sup>95</sup> Vgl. z. B. Stumpf (2011); S. 68, Tz. 44.

<sup>96</sup> In dieser Konstellation müssen alle oben genannten Rollen (Manager, Vermögenseigentümer und Vermögensverteiler) des Unternehmers von einer juristischen Person gleichzeitig übernommen werden, was inhärent mit institutionell nur schwer lösbaren und wohl unerwünschten Interessenskonflikten versehen ist, vgl. auch die Ausführungen zur Foundation Governance deutscher Stiftungen später in Abschnitt 3.3.

<sup>97</sup> In der empirischen Untersuchung von unternehmensverbundenen Stiftungen in Deutschland von Fleschutz waren 98% der Stiftungen mittelbar in Form der Beteiligungsträgerstiftung am Unternehmen beteiligt, vgl. Fleschutz (2008), S. 143-145.

<sup>98</sup> Vgl. z. B. Stumpf (2011); S. 73, Tz. 56.

praktiziert<sup>99</sup>, z. B. um die betriebliche Mitbestimmung in Unternehmen auf ein notwendiges Minimum zu reduzieren.<sup>100</sup>

In Deutschland hat sich im Bereich der familienexternen Unternehmensnachfolge neben einfachen Beteiligungsträgerstiftungen – primär aus steuerlichen Gründen – schon seit längerer Zeit<sup>101</sup> das Gestaltungsmodell einer sogenannten „Doppelstiftung“ herausgebildet, bei der die Stimmrechte und Gewinnanteilsrechte eines Familienunternehmens asymmetrisch auf eine privatnützige (deutsche) Familienstiftung und eine gemeinnützige (deutsche) Stiftung aufgeteilt werden.<sup>102</sup>

Eine Besonderheit deutscher Stiftungen, die in Österreich und in Liechtenstein nicht besteht, ist in dem meist in den Landesstiftungsgesetzen enthaltenen Zwang des ungeschmälernten Kapitalerhaltes zu sehen.<sup>103</sup> Uneinheitlich werden in diesem Zusammenhang eine Reihe von Detailfragen gehandhabt, die aller-

---

<sup>99</sup> Die Rechtsform der Stiftung & Co. KG tritt bei einigen grösseren deutschen Unternehmensgruppen, etwa Lidl, Diehl, Leonard Kurz, als Konzerträgerstruktur auf; vgl. auch Jahn (2010).

<sup>100</sup> Vgl. § 4 Abs. 1 i. V. m. § 1 Abs. 1 Nr. 1 dMitbestG, wonach in Deutschland „mitbestimmungsfreie“ Stiftung & Co. KG-Strukturen möglich sind.

<sup>101</sup> Vgl. Bieler (1996), S. 191-192.

<sup>102</sup> Die Familienstiftung hat zwar nur geringe Anteilsrechte hinsichtlich der Erträge des Unternehmens, sichert sich aber durch die Bündelung der Stimmrechte die unternehmerische Kontrolle des Familienunternehmens. Umgekehrt trägt die gemeinnützige Stiftung einen Großteil der „Unternehmenssubstanz“ mit Gewinnanteilsrechten, hat aber keine oder nur wenige Stimmrechte in der Gesellschafterversammlung des Unternehmens. Die Übertragung der (substanzialen) Unternehmensanteile an eine gemeinnützige Stiftung ist erbschaft- bzw. schenkungsteuerfrei; zudem zahlt die gemeinnützige Stiftung keine laufende Körperschaftsteuer auf die Gewinnanteile des Familienunternehmens und kann – gem. § 58 Nr. 5 dAO steuerlich unschädlich – bis zu einem Drittel des Stiftungseinkommens den Familienmitgliedern der Stiftung zuwenden, ohne den Gemeinnützigkeitscharakter der Stiftung zu gefährden. Vgl. Richter & Eichler (2008), S. 81; Fleschutz (2008), S. 80f.

<sup>103</sup> Vgl. Berndt & Götz (2009), S. 141, Tz. 350; Suerbaum (2011), S. 205, Tz. 113 mit Verweisen zu den verschiedenen Bestimmungen zu den Landesstiftungsgesetzen; einige Landesstiftungsgesetze sehen immerhin die Möglichkeit durch die Stiftungssatzung gedeckter Ausnahmen bei sog. „Verbrauchsstiftungen“ zu; vgl. Suerbaum (2011), S. 206, Tz. 118 mit weiteren Nachweisen.

dings durchaus Auswirkungen auf die Handlungsfähigkeit der Stiftung und die Fähigkeit zur operativen Verfolgung des Stiftungszwecks im Zeitablauf haben können. Die meisten Landesstiftungsgesetze sehen nur eine ausnahmsweise und nur vorübergehende Antastung des Stiftungsvermögens nach Genehmigung durch die Stiftungsaufsicht vor,<sup>104</sup> teilweise ist (zusätzlich) eine explizite Autorisierung in der Stiftungssatzung erforderlich.<sup>105</sup>

Die Fragen betreffen beispielsweise die Bewertungsmethoden (z. B. Anschaffungskosten oder Zeitwert) der Vermögenswerte der Stiftung, oder die Frage, ob ein nomineller oder ein realer Kapitalerhalt (nach Berücksichtigung der Inflation) gefordert wird. Mittelbar wird hierdurch auch die Anlagestrategie der Stiftung hinsichtlich der Wählbarkeit von grundsätzlich renditestarken, aber wertschwankungssensitiven Anlagen (z. B. Aktien) einschränkend tangiert.<sup>106</sup> Erschwerend kommt aktuell hinzu, dass wertschwankungsresistente Anlagen wie festverzinsliche Wertpapiere von Emittenten hoher Bonität derzeit<sup>107</sup> kaum, gar keine, oder sogar negative<sup>108</sup> Zinsen abwerfen, von denen auch die Kosten der Stiftungsverwaltung gedeckt werden müssen, bevor eine Ausschüttung an die Destinatäre in Betracht kommt. Besteht das Vermögen der Stiftung, wie bei einer Beteiligungsträgerstiftung zu erwarten, vorwiegend aus Unternehmensbeteiligungen, so ist – letztlich unabhängig von der Frage einer Börsennotierung – mit erheblichen Wert- und Gewinnschwankungen dieser Beteiligungen grundsätzlich zu rechnen und die Fähigkeit einer Stiftung, Leistungen an Destinatäre auszurichten, von der konkreten Handhabung dieser Fragen bei der jeweiligen Stiftungsaufsicht abhängig.

---

<sup>104</sup> Eine Übersicht über die verschiedenen Kapitalerhaltungskonzeptionen einschließlich derer Ausnahmeregelungen in den einzelnen Landesstiftungsgesetzen liefert Schwalme (2010), S. 166-174.

<sup>105</sup> Etwa § 3 S. 2 StiftG Berlin, § 7 Abs. 2 StiftG Baden Württemberg, § 145 Abs. 2 StiftG Sachsen Anhalt, § 14 Abs. 2 StiftG Sachsen, § 14 Abs. 2 StiftG Thüringen.

<sup>106</sup> Vgl. Suerbaum (2011), S. 206, Tz. 115.

<sup>107</sup> Stand: Juli 2012

<sup>108</sup> Kurzläufige, z. B. zweijährige, Staatsanleihen der Bundesrepublik Deutschland oder der schweizerischen Eidgenossenschaft.

Auch ist das Vermögen sparsam bzw. sicher und wirtschaftlich zu verwalten. Die (längerfristige) Thesaurierung von Stiftungserträgen ist grundsätzlich verboten („Admassierungsverbot“).<sup>109</sup>

Das Erfordernis der Kapitalerhaltes ist ein konflikträchtiges Thema, zumal die meisten Landesstiftungsgesetze eine Bestimmung enthalten, dass sich die Stiftungsprüfung auch auf die Erhaltung des Stiftungsvermögens und die satzungsmässige Verwendung seines Ertrages zu erstrecken hat.<sup>110</sup>

Das Stiftungsrecht in Deutschland stellt sich damit aufgrund der faktischen Zergliederung der Rechtsgrundlagen in Bundesstiftungsrecht, Landesstiftungsrechte und – bei gemeinnützigen Stiftungen – auch in das steuerlich orientierte Gemeinnützigkeitsrecht als reines Praxisrecht<sup>111</sup> dar, in welchem den jeweils zuständigen landesrechtlichen Stiftungsbehörden eine starke Machtstellung zukommt, die diesen durch das Stiftungsrecht nicht zugewiesen ist.<sup>112</sup> Im Ergebnis sind in Deutschland nahezu alle Entscheidungen, die für die Stiftungen von größerer Bedeutung sind, in Abstimmung mit Vertretern der zuständigen Stiftungsbehörde vorzubereiten und dann vereinbarungsgemäß zu treffen.<sup>113</sup>

### 2.1.2 Österreich

Das EU-Mitgliedsland Österreich ist – wie Deutschland – eine parlamentarische Demokratie, in welcher sich die Machtverhältnisse zwischen einem konservativen und einem sozialdemokratisch geprägten Lager in aufeinanderfol-

---

<sup>109</sup> Vgl. Suerbaum (2011), S. 205, Tz. 114.

<sup>110</sup> Vgl. zu einer Übersicht über landesstiftungsrechtliche Buchführungs- und Prüfungspflichten Berndt & Götz (2009), S. 159, Tz. 417-421, insbes. Tz. 419.

<sup>111</sup> Auf diesen Umstand wies schon Härtl hin, vgl. Härtl (1990), S. 167. Die Stiftungsrechtsreform in Deutschland im Jahre 2002 dürfte an den grundlegenden Ergebnissen der damaligen Untersuchung jedoch nichts Wesentliches geändert haben.

<sup>112</sup> Vgl. Schwalme (2010), S. 13.

<sup>113</sup> Vgl. Schwalme (2010), S. 13.

genden Legislaturperioden ablösen können. Auch Österreich ist ein typisches Hochsteuerland,<sup>114</sup> das allerdings – im Gegensatz zu Deutschland – keine wiedervereinigungsbedingten Lasten zu tragen hatte.

Österreich verfügt erst seit 1993 über ein Privatstiftungsregime.<sup>115</sup> Rezeptionsvorlage für das österreichische Privatstiftungsgesetz (öPSG) war das liechtensteinische Stiftungsrecht vor dessen grundlegender Reform im Jahre 2008<sup>116</sup>. Das österreichische Privatstiftungswesen erfreut sich im Bereich der familienexternen Nachfolgeregelung hoher Beliebtheit im In- und Ausland.<sup>117</sup> Etwa 80 der 100 größten Unternehmen Österreichs stehen – zumindest teilweise – im Eigentum von Privatstiftungen; der Wert der von österreichischen Privatstiftungen gehaltenen Unternehmensbeteiligungen betrug bereits 2008 rund 36 Mrd. Euro<sup>118</sup> und ist seitdem weiter angestiegen.<sup>119</sup> Auch deutsche Unternehmer schätzen heute die österreichische Privatstiftung als leistungsfähiges Vermögensnachfolgeinstrument.

Neben Stiftungen nach dem öPSG gibt es gemeinnützige Stiftungen, die dem österreichischen Bundesstiftungs- und Fondsgesetz<sup>120</sup> unterstehen. Wie in Deutschland existieren auch in Österreich weitere, z. B. öffentlich rechtliche oder kirchliche Stiftungsformen, die vorliegend im Rahmen des gegebenen

---

<sup>114</sup> Gem. OECD (2010) verfügt Österreich über eine der höchsten Steuer- und Abgabenquoten der Welt. Vor allem Arbeitseinkommen werden stark belastet, nur Frankreich weist hier eine höhere Belastung aus. Im internationalen Vergleich werden Alleinstehende und Spitzenverdiener wie Unternehmer in Österreich am stärksten belastet, vgl. auch Auer (2010).

<sup>115</sup> Die rechtlichen Grundvorschriften des österreichischen Privatstiftungsgesetzes - PSG, öBGBI 1993/694 sind im Anhang 1 abgedruckt.

<sup>116</sup> Vgl. Art. 552-570 fIPGR a. F.

<sup>117</sup> In Österreich gibt es zahlenmässig inzwischen mehr Privatstiftungen als Aktiengesellschaften; vgl. Zollner (2011), S. 1.; vgl. auch Cerha (2008), S. 15.

<sup>118</sup> Vgl. Unterkofler (2010), S. 299-300.

<sup>119</sup> Vgl. zur Anzahl österreichischer Privatstiftungen z. B. Arnold (2010), S. 26.

<sup>120</sup> öBStFG (1975), s. u. Abschnitt 2.2.2.

Kontextes der Vermögensnachfolge eines Unternehmers jedoch nicht weiter beachtet werden sollen.<sup>121</sup>

Österreichische Privatstiftungen zählen – wie liechtensteinische Stiftungen auch – zu den Anstalten und sind mitgliederlose Rechtsträger mit Persönlichkeit.<sup>122</sup> Das typischerweise Körperschaften charakterisierende Merkmal des Selbstbestimmungsrechtes der Mitglieder/Gesellschafter fehlt bei Stiftungen; sie stehen unter dem gleichsam „diktatorischen“ Willen des StifTERS.<sup>123</sup>

Ein notariell zu beurkundender Stiftungsakt<sup>124</sup> umfasst in Österreich gem. §§ 7, 9 öPSG zunächst die Errichtung einer Stiftungserklärung, die eine später im Firmenbuch einsehbare Stiftungsurkunde und eine nicht zu publizierende Stiftungszusatzurkunde umfasst. Zudem ist eine Übertragung von Vermögen auf die Stiftung erforderlich. Wie in Deutschland auch ist das originäre Stiftungsgeschäft gem. § 7 öPSG eine einseitige, nicht empfangsbedürftige rechtsgeschäftliche Willenserklärung.<sup>125</sup>

In der Stiftungsurkunde sind gem. § 9 Abs. 1 i. V. m. § 10 Abs. 1 öPSG folgende zwingende Mindestinhalte der Stiftungserklärung festzulegen: (Mindest-)Vermögenswidmung, Stiftungszweck, Bezeichnung von Begünstigten oder die Angabe einer Stelle, die die Begünstigten festzustellen hat, Name und Sitz der Privatstiftung sowie Identität des oder der Stifter.<sup>126</sup>

---

<sup>121</sup> Vgl. auch die Ausführungen zur Eingrenzung des Untersuchungsgegenstandes dieser Arbeit in Abschnitt 1.5.

<sup>122</sup> Vgl. rechtsvergleichend mit Österreich und Liechtenstein Legaldefinitionen auch in Anhang 1.1 Begriff, Zweck.

<sup>123</sup> Vgl. Zollner (2011), S. 3-4.

<sup>124</sup> Formerfordernis gem. § 39 Abs. 1 i. V. m. § 10 Abs. 1 öPSG, zur Funktion des Notariatsaktes vgl. Doralt & Kalss (2001), S. 75-76.

<sup>125</sup> Vgl. Arnold & Ludwig (2010); S. 73.

<sup>126</sup> Vgl. rechtsvergleichend mit Österreich und Liechtenstein zu den Stiftungsdokumenten auch in Anhang 1.6 Stiftungsdokumente.

Werden folgende fakultativen Regelungen getroffen, sind diese ebenfalls in der Stiftungsurkunde zu erfassen und damit zu veröffentlichen (§ 10 Abs. 2 i. V. m. § 9 Abs. 2 Ziff. 1 bis Ziff. 8 öPSG):

1. Regelungen über die Bestellung, Abberufung, Funktionsdauer und Vertretungsbefugnis des Vorstands,
2. Regelungen über die Bestellung, Abberufung und Funktionsdauer des Stiftungsprüfers,
3. Regelungen über die Bestimmung des Gründungsprüfers,
4. die Einrichtung eines Aufsichtsrats oder weiterer Organe zur Wahrung des Stiftungszwecks und die Benennung von Personen, denen besondere Aufgaben zukommen,
5. im Falle der Bestellung eines Aufsichtsrats Regelungen über dessen Bestellung, Abberufung und Funktionsdauer,
6. Regelungen über die Änderung der Stiftungserklärung,
7. die Angabe, dass eine Stiftungszusatzurkunde errichtet wurde oder werden kann,
8. den Vorbehalt des Widerrufs der Privatstiftung.

Folgende Regelungen können dagegen in einer (nicht dem Firmenbuchgericht vorzulegenden) Stiftungszusatzurkunde getroffen werden (§ 10 Abs. 2 i. V. m. § 9 Abs. 2 Ziff. 9-14 öPSG, die nachfolgende Nummerierung entstammt dem Gesetzestext):

9. Regelungen über Vergütungen der Stiftungsorgane;
10. die nähere Bestimmung des Begünstigten oder weiterer Begünstigter;
11. die Festlegung eines Mindestvermögensstandes, der durch Zuwendung an Begünstigte nicht geschmälert werden darf;
12. die Bestimmung eines Letztbegünstigten;
13. Regelungen über die innere Ordnung von kollegialen Stiftungsorganen;
14. die Widmung und Angabe eines weiteren, das Mindestvermögen von 70.000€übersteigenden Stiftungsvermögens.



Der Stiftungszweck einer österreichischen Privatstiftung kann weitgehend frei durch den Stifter definiert werden; lediglich gegen zwingendes Recht verstossende Zwecke und sogenannte „Selbstzweckstiftungen“ ohne einen nach außen gerichteten Zweck sind nicht erlaubt. Der Stiftungszweck soll gem. § 1 Abs. 1 öPSG durch Nutzung, Verwaltung und Verwertung des Vermögens erfüllt werden.

Die österreichische Privatstiftung ist nach der Errichtung vom Stiftungsvorstand zur Eintragung in das österreichische Firmenbuch anzumelden. Mit der Anmeldung zur Eintragung sind vorzulegen:<sup>127</sup>

- die Stiftungsurkunde in öffentlich beglaubigter Abschrift,
- die öffentlich beglaubigte Erklärung sämtlicher Mitglieder des Stiftungsvorstands, dass sich das Stiftungsvermögen in ihrer freien Verfügung befindet,
- hinsichtlich des gewidmeten Geldbetrages die Bestätigung eines Kreditinstituts, dass der Geldbetrag eingezahlt ist oder
- der Prüfungsbericht des Gründungsprüfers, wenn das Mindestvermögen in Höhe von €70.000 nicht in Geld inländischer Währung aufgebracht ist.<sup>128</sup>

Österreich kennt bei Privatstiftungen keine staatliche Stiftungsaufsicht, die mit der liechtensteinischen Stiftungsaufsicht oder den deutschen Landesstiftungsaufsichtsbehörden vergleichbar wäre. Hoheitliche Aufgaben im Zusammenhang mit Privatstiftungen obliegen der sachlichen Zuständigkeit des *Gerichtes*; örtlich zuständig ist gem. § 13 öPSG „jenes Gericht (§ 120 Abs. 1 Z 1 öJN), in dessen Sprengel die Privatstiftung ihren Sitz hat“.

In Österreich darf eine Privatstiftung selbst gem. § 1 Abs. 2 öPSG keine gewerbliche Tätigkeiten ausüben, keine Geschäftsführung einer Handelsgesellschaft übernehmen und auch nicht unbeschränkt haftende Gesellschafterin einer eingetragenen Personengesellschaft sein. Eine in der Haftung beschränk-

---

<sup>127</sup> Vgl. rechtsvergleichend zu dem Eintragungsverfahren auch Anhang 1.7 Eintragung.

<sup>128</sup> Vgl. Arnold & Ludwig (2010), S. 47-48.

te Gesellschafterstellung und damit auch die Stellung einer Stiftung als Mutterorganisation eines Konzerns sind dagegen uneingeschränkt möglich.

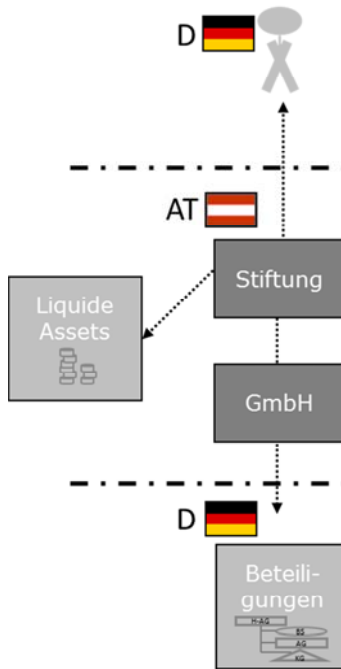
Damit kann in Österreich eine Privatstiftung – im Unterschied zu einer deutschen Stiftung – nicht selbst die Funktion einer Komplementärin einer deutschen Kommanditgesellschaft gem. §§ 161-177 dHGB oder auch die Funktion einer Gesellschafterin einer deutschen offenen Handelsgesellschaft gem. § 105 dHGB einnehmen. Mit österreichischen Stiftungen lassen sich daher keine – etwa im Bereich der Vermeidung der betrieblichen Mitbestimmung vorteilhafte – Stiftung & Co. KG-Strukturen mit deutschen Kommanditgesellschaften begründen.

In Österreich wäre deswegen zur Übernahme einer Gesellschafterstellung mit unbeschränkter Haftung bei einer deutschen Personengesellschaft eine (etwas aufwändigere) zweistufige Struktur erforderlich, nach welcher eine von der Stiftung gehaltene Tochterkapitalgesellschaft, z. B. eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung oder eine Aktiengesellschaft, die Komplementärfunktion in einer deutschen Personengesellschaft wahrzunehmen hätte (vgl. **Abbildung 3**).

Diese Struktur hat auch gegenüber der in Deutschland möglichen und durchaus gebräuchlichen<sup>129</sup> unmittelbaren Stellung der Stiftung als persönlich haftende Gesellschafterin einer Personengesellschaft den Vorteil, dass sich etwa auf der Ebene der Stiftung erwirtschaftete liquide Vermögenswerte der Gesellschafterhaftung entziehen lassen, weil die dazwischen geschaltete Kapitalgesellschaft eine abschirmende Wirkung entfaltet.

---

<sup>129</sup> S.o. Fn. 99.



**Abbildung 3:** Beispiel einer zweistufigen Zielstruktur einer österreichischen Beteiligungsträgerstiftung

Im Sinne der Foundation Governance hat die Nutzung der beschriebenen zweistufigen Struktur zudem den Vorteil, die eher familien- und zweckbezogenen Aufgabenstellungen sowie die „Gesellschaftersphäre“ eines Familienunternehmens (auf der Ebene der Stiftung) einerseits von der eher operativ ausgerichteten „Unternehmensleitungssphäre“ (auf der Ebene der Kapitalgesellschaft) andererseits zu entkoppeln und damit haftungsmäßig, organisatorisch und ggf. auch personell getrennt regeln zu können.

Werden Beteiligungen an deutschen Unternehmen von ausländischen Körperschaften gehalten, spielen im Hinblick auf die Begrenzung nationaler Besteuerungsansprüche bei den laufenden Gewinnausschüttungen und auch bei Veräußerungsszenarien die Regelungen der jeweils bestehenden Abkommen

zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung eine wichtige Rolle. Werden diese nicht in die Planung mit einbezogen, kann dies zu hohen Steuerbelastungen in mehreren Ländern führen.

Um die später im steuerrechtlichen Teil<sup>130</sup> dieser Arbeit beschriebenen Rechtsfolgen, insbesondere die einkommensteuerliche Hinzurechnung der Stiftungserträge zum Stifter und / oder zu den begünstigten Familienmitgliedern abzuwenden, muss im Falle von Stiftungen in Österreich im wesentlichen<sup>131</sup> der Nachweis gem. § 15 Abs. 6 dASTG geführt werden, dass das Stiftungsvermögen der Verfügungsmacht des Stifters, seiner Angehörigen und deren Abkömmlingen rechtlich und tatsächlich entzogen ist.

Österreich kennt keine mit der deutschen Kapitalerhaltungspflicht vergleichbare Regelung<sup>132</sup>; lediglich in § 9 Abs. 2 Z 11 öPSG ist die fakultative Möglichkeit vorgesehen, ein ausschüttungsresistentes Mindestvermögen zu schaffen. Individuelle Regelungen zu einem etwa vom Stifter gewünschten nominellen oder realen Kapitalerhalt des Stiftungsvermögens sind mit einer entsprechenden Satzungsgestaltung aber möglich.

### 2.1.3 Liechtenstein

Das Fürstentum Liechtenstein ist eine konstitutionelle Erbmonarchie auf demokratischer und parlamentarischer Grundlage. Die Staatsgewalt des Kleinstaates ist im Fürsten und im Volk verankert und wird von beiden nach Massgabe der Verfassung ausgeübt<sup>133</sup>. S. D. Fürst Hans-Adam II. von und zu Liechtenstein ist aktuelles Staatsoberhaupt; er hat seine Befugnisse hinsichtlich der

---

<sup>130</sup> Vgl. später Abschnitt 5.2.

<sup>131</sup> Gem. § 15 Abs. 6 Nr. 2 dASTG muss zusätzlich ein zwischen Deutschland und dem jeweiligen EU-/EWR-Staat vereinbarter Informationsaustausch in Steuersachen vorliegen; dies ist im Falle von Österreich durch die EG-Amtshilfe-RL (2004) gegeben, vgl. auch Wenz & Linn (2009), Tz. 141. Im Falle von Liechtenstein ist dies durch TIEA DE-FL (2009a) gegeben.

<sup>132</sup> Vgl. Zollner (2011), S. 6.

<sup>133</sup> Vgl. Art. 2 der liechtensteinischen Verfassung (1921).

ihm gemäß Verfassung zustehenden Hoheitsrechte allerdings bereits weitgehend an seinen Sohn, S. D. Erbprinz Alois, übertragen.

Liechtenstein verfügt – auch aufgrund der hohen Anzahl von Pendlern aus der Schweiz und Österreich, die in Liechtenstein einer Erwerbstätigkeit nachgehen – im Vergleich zu Deutschland um ein viermal so hohes Bruttoinlandsprodukt pro Kopf<sup>134</sup>. Es hat derzeit als einziges Land Europas *keine* Staatsschulden<sup>135</sup> und verfügt als eines der wenigen Länder weltweit über ein AAA-Rating von Standard & Poors, das aus heutiger Sicht auch nicht gefährdet ist.

Das gesetzliche Zahlungsmittel in Liechtenstein ist – aufgrund der Zollunion mit der Schweiz<sup>136</sup> – der Schweizer Franken.

Das Fürstentum Liechtenstein ist zwar kein EU-Mitgliedsland, gehört jedoch dem Europäischen Wirtschaftsraum (EWR) mit an. Durch den EG- bzw. den AEUV-Vertrag<sup>137</sup> sowie das EWR-Abkommen<sup>138</sup> wurden innerhalb Europas für dessen Bürger die Grundfreiheiten der Kapitalverkehrsfreiheit, der Dienstleistungsfreiheit, der Niederlassungsfreiheit und der Warenverkehrsfreiheit garantiert. Der Umfang der Freiheitsrechte und Diskriminierungsverbote im EWR ist identisch mit denen, die innerhalb der EU gelten. Die meisten von EU-Institutionen erlassenen Gemeinschaftsrechtsakte wie EU-Richtlinien, EU-

---

<sup>134</sup> BIP per Capita in US\$: Deutschland: 35.700 US\$, Liechtenstein: 141.100 US\$, vgl. CIA-Factbook (2011); Ein wesentlicher - aber nicht alleiniger - Grund für den hohen Wert dürfte die hohe Anzahl der „Pendler“ sein, die ihrer Beschäftigung in Liechtenstein nachgehen, aber ausserhalb des Fürstentums wohnen.

<sup>135</sup> Vgl. CIA-Factbook (2011); Norwegen hat zwar rd. \$200 Mrd. Staatsschulden, allerdings stehen diesen \$660 Mrd. liquides Vermögen in seinem Sovereign Wealth Fund gegenüber; dies könnte man ebenfalls als „schuldenfrei“ bezeichnen.

<sup>136</sup> Vgl. Zollvertrag CH-FL (1923).

<sup>137</sup> Die Rechtsgrundlage der Grundfreiheiten hatten diese bis Ende 2009 im Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft, EG-Vertrag (2002). Mit Inkrafttreten des neuen Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union AEUV (2008) per 1.12.2009 sind diese nunmehr dort rechtlich verankert.

<sup>138</sup> Die vier Grundfreiheiten des Binnenmarktes wurden in das EWR-Abkommen übernommen, vgl. Art. 1 Abs. 2 lits. a-d EWR-Abkommen (1994).

Verordnungen, Beschlüsse und Empfehlungen werden regelmässig und unverändert durch Beschlüsse des gemeinsamen EWR-Ausschusses<sup>139</sup> in die Anhänge des EWR-Abkommens integriert und erlangen damit nach einer nationalstaatlichen Umsetzung, ähnlich wie in der EU selbst, auch im EWR-Mitgliedstaat Liechtenstein – im Regelfalle ohne inhaltliche Änderungen – Rechtskraft.

Gerade in Liechtenstein haben sich zudem durch

- die Stiftungsrechtsreform im Jahre 2008<sup>140</sup>,
- die mit der „Liechtenstein-Erklärung“<sup>141</sup> erfolgte steuerliche Öffnung und den Abschluss des steuerlichen Informationsaustauschabkommens mit Deutschland<sup>142</sup> im Jahre 2009,
- die Reform des liechtensteinischen Steuerrechts im Jahre 2010<sup>143</sup>, sowie
- dem Abschluss des Doppelbesteuerungsabkommens mit Deutschland im Jahr 2011<sup>144</sup> und

---

<sup>139</sup> Vgl. Art. 92 EWR-Abkommen (1994).

<sup>140</sup> Durch die am 1.4.2009 in Liechtenstein in Kraft getretene Stiftungsrechtsreform wurden die gesellschaftsrechtlichen Rahmenbedingungen für die Begründung von privatrechtlichen und gemeinnützigen Stiftungen modernisiert und internationalen stiftungsrechtlichen Standards angepasst; vgl. flStiG (2008); Art. 552 § 1 - § 41 fIPGR; für einen kritisch kommentierten Überblick über die einzelnen vollzogenen stiftungsrechtlichen Änderungen vgl. Bösch H. (2008)..

<sup>141</sup> In der sogenannten „Liechtenstein-Erklärung“ vom 12.3.2009 bekennt sich Liechtenstein zur uneingeschränkten Umsetzung der OECD-Standards zum zwischenstaatlichen Informationsaustausch in Steuersachen; vgl. Liechtensteinische Regierung (2009)

<sup>142</sup> Vgl. TIEA DE-FL (2009a) und die Pressemitteilung 35/2010 des deutschen Bundesfinanzministeriums zur Ratifikation des Informationsaustauschabkommens: „Dabei unterstrich der Bundesfinanzminister die überaus konstruktive Haltung Liechtensteins in den Verhandlungen und dankte auch dem Auswärtigen Amt für seine Unterstützung bei der zügigen Durchführung des Ratifikationsprozesses.“

<sup>143</sup> Vgl. Hosp & Langer (2011) S. 51-174.

<sup>144</sup> Am 17.11.2011 wurde das OECD-konforme DBA zwischen beiden Ländern abgeschlossen; vgl. DBA DE-FL (2011); seit der Liechtenstein Erklärung im Jahre 2009 schloss das Fürstentum in der Folge bis heute mit 24 Ländern bilaterale Informationsaustauschabkommen und

- durch das Inkrafttreten dieses Abkommens mit Beginn des Jahres 2013

bedeutsame Änderungen ergeben, die die Einsatzmöglichkeiten liechtensteinscher Vermögensstrukturen für deutsche Unternehmer und vermögende Privatpersonen verbessern.

Das liechtensteinische Rechtssystem umfasst viele ursprünglich aus der Schweiz und aus Österreich übernommene Gesetzeswerke, die häufig eigenständig fortentwickelt wurden.

Das liechtensteinische Personen und Gesellschaftsrecht (fIPGR) besteht seit 1926 und zeichnet sich durch recht weitgehende Liberalität und umfassenden privatrechtlichen Freiheitsgrade aus; es definierte schon damals eine Vielzahl von – in der Regel aus anderen Rechtsordnungen rezipierten – Verbandspersonen (juristische Personen), Gesellschaften ohne Persönlichkeit (Personengesellschaften) und besonderen Vermögenswidmungen. Das Liechtensteinische PGR umfasst als einzige deutschsprachige Rechtsordnung ein eigenes Trustrecht, das in anglo-amerikanischen Common Law-Rechtssystemen funktional ähnliche Aufgaben übernimmt wie das Stiftungsrecht in Deutschland, Österreich und der Schweiz.<sup>145</sup>

Das liechtensteinische Stiftungsrecht wurde im Jahr 2008 einer Totalrevision unterzogen und ist im 5. Titel des fIPGR mit 41 Einschub-Paragraphen seit dem Zeitpunkt des Inkrafttretens am 1.4.2009 in Art. 552 fIPGR geregelt.<sup>146</sup> Durch diese Reform<sup>147</sup> wurden die gesellschaftsrechtlichen Rahmenbedingun-

---

DBA mit OECD-konformer Informationsaustauschklausel ab; eine Übersicht über den aktuellen Stand der von Liechtenstein geschlossenen Abkommen findet sich unter Liechtensteinische Regierung (2012b).

<sup>145</sup> Vgl. Schurr (2012).

<sup>146</sup> Die Bestimmungen des liechtensteinischen Stiftungsrechtes sind im Anhang den entsprechenden Normen des deutschen und österreichischen Stiftungsrechtes gegenübergestellt, vgl. Anhang 1.

<sup>147</sup> Vgl. fStiG (2008).

gen für die Begründung von privatnützigen und gemeinnützigen Stiftungen modernisiert und internationalen stiftungsrechtlichen Standards angepasst.<sup>148</sup>

In Liechtenstein bedarf die Errichtung der Stiftung gem. Art. 552 § 14 Abs. 1 lIPGR der Schriftform und der Beglaubigung der Unterschriften des Stifters. Ein Notariatsakt ist nicht erforderlich; es gibt in Liechtenstein keine Notare.

Das liechtensteinische PGR sieht gemäß Art. 552 §§ 16-18 lIPGR eine dreistufige, hierarchisch gestaffelte Gliederung der Stiftungsdokumente vor, die Ausgestaltung dieser Dokumente unterliegt weitgehend der Autonomie des Stifters:<sup>149</sup>

- Die *Stiftungsurkunde* (Statut) enthält vom Stifter zwingend und bestimmte optional zu treffende Regelungen,
- Die *Stiftungszusatzurkunde* (Beistatut) enthält weitere optional vom Stifter zu treffende Regelungen, die nicht in der Stiftungsurkunde enthalten sein müssen,
- Die *Reglemente* betreffen die innere Organisation der Stiftung und können neben dem Stifter selbst auch von Stiftungsorganen wie z. B. dem Stiftungsrat definiert und allenfalls im Verlauf der Zeit geändert werden.

Gemäss Art. 552 § 16 lIPGR hat die Stiftungsurkunde zwingend folgendes zu enthalten:

1. den Willen des Stifters, die Stiftung errichten zu wollen,
2. Name bzw. Firma und Sitz der Stiftung,
3. die Widmung eines bestimmten Vermögens, das zumindest dem gesetzlichen Mindestkapital von 30.000 CHF entsprechen muss,
4. Zweck der Stiftung, einschließlich der Bezeichnung der konkreten oder nach objektiven Merkmalen individualisierbaren Begünstigten oder des Begünstigtenkreises, sofern es sich nicht um eine gemeinnützige Stif-

---

<sup>148</sup> Für einen durchaus kritisch kommentierten Überblick über die einzelnen vollzogenen stiftungsrechtlichen Änderungen vgl. Bösch H. (2008).

<sup>149</sup> Vgl. auch rechtsvergleichend mit Deutschland und Österreich Anhang 1.6.



tung handelt oder die Begünstigten sich sonst aus dem Stiftungszweck ergeben oder sofern nicht stattdessen ausdrücklich auf eine Stiftungszusatzurkunde verwiesen wird, welche dies regelt,

5. Datum der Errichtung der Stiftung,
6. Dauer der Stiftung, falls diese begrenzt ist,
7. Regelungen über die Bestellung, Abberufung, Funktionsdauer sowie Art der Geschäftsführung (Beschlussfassung) und Vertretungsbefugnis (Zeichnungsrecht) des Stiftungsrats,
8. eine Bestimmung über die Verwendung des Vermögens im Falle der Auflösung der Stiftung in sinngemäßer Anwendung von Ziff. 4,
9. den Namen, Vornamen und Wohnsitz bzw. Firma und Sitz des Stifters bzw. bei indirekter Stellvertretung (Art. 552 § 4 Abs. 3 fIPGR) den Namen, Vornamen und Wohnsitz bzw. Firma und Sitz des Stellvertreters. Auf das Tätigwerden als indirekter Stellvertreter ist dabei ausdrücklich hinzuweisen.

Sofern nachstehende Inhalte geregelt werden, sind diese gemäß Art. 552 § 16 Abs. 2 fIPGR ebenfalls in die Stiftungsurkunde aufzunehmen:

1. der Hinweis, dass eine Stiftungszusatzurkunde errichtet ist oder errichtet werden kann,
2. der Hinweis, dass Reglemente erlassen sind oder erlassen werden können,
3. der Hinweis, dass andere Organe errichtet sind oder errichtet werden können; nähere Angaben über die Zusammensetzung, Bestellung, Abberufung, Funktionsdauer sowie Aufgaben können in der Stiftungszusatzurkunde oder in Reglementen gemacht werden,
4. der Vorbehalt des Widerrufs der Stiftung oder zur Änderung der Stiftungsdokumente durch den Stifter,
5. der Vorbehalt der Änderung der Stiftungsurkunde oder Stiftungszusatzurkunde durch den Stiftungsrat oder durch ein anderes Organ gemäß Art. 552 §§ 31 bis 34 fIPGR,
6. der Ausschluss der Vollstreckung gemäß Art. 552 § 36 Abs. 1 fIPGR,

7. der Vorbehalt der Umwandlung (Art. 552 § 41 fIPGR),
8. die Bestimmung, dass die Stiftung, obwohl sie privatnützig ist, der Aufsicht untersteht (Art. 552 § 29 Abs. 1 Satz 2 fIPGR).

Gem. Art. 552 § 17 fIPGR kann der Stifter eine zweite „Regelungsstufe“ schaffen, indem er eine Stiftungszusatzurkunde (Beistatut) errichtet, wenn er sich dies in der Stiftungsurkunde vorbehalten hat. Sie kann solche Bestandteile der Stiftungserklärung enthalten, die nicht in die Stiftungsurkunde aufgenommen werden müssen.

Als dritte „Regelungsstufe“ werden in Art. 552 § 18 fIPGR sogenannte „Reglemente“ vorgesehen, die der weiteren Ausführung der Stiftungsurkunde oder der Stiftungszusatzurkunde dienen und vom Stifter, dem Stiftungsrat oder anderen zuständigen Stiftungsorganen als „interne Anordnungen“ erlassen werden können, sofern dies in der Stiftungsurkunde vorbehalten wurde (Art. 552 § 16 Abs. 2 Z 2 fIPGR). Vom Stifter erlassene Reglemente gehen dabei jenen des Stiftungsrats oder eines anderen Stiftungsorgans vor.

Diese in Liechtenstein gesetzlich vorgesehene dreistufige Aufteilung der Stiftungsdokumente trifft die Bedürfnisse eines deutschen Unternehmers in günstiger Weise: Die Stiftungsurkunde gem. Art. 552 § 16 fIPGR enthält zunächst die Regelungen, die für eine steuerlich<sup>150</sup> und rechtlich<sup>151</sup> eindeutige Trennung der Vermögenssphäre des Stifters und der Stiftung sorgen. In den Stiftungszusatzurkunden gem. Art. 552 § 17 fIPGR kann der Stifter nach Errichtung der Stiftung bei entsprechendem Vorbehalt von (ggf. eingeschränkten) Änderungsrechten<sup>152</sup> schrittweise diejenigen Regelungen treffen, die er für den langfristigen Fortbestand des Unternehmens für erforderlich hält (z. B. Unternehmensphilosophie, Begünstigungsregelungen in der nächsten Generation von Abkömmlingen, optionale zusätzliche Stiftungsorgane, Kontrollregelungen der Stiftungsorgane untereinander, Regelungen für die Bestellung von

---

<sup>150</sup> Vgl. hierzu später auch im Einzelnen Abschnitt 5.2.

<sup>151</sup> Vgl. hierzu später auch die einleitenden Ausführungen zu Teil 3 dieser Arbeit.

<sup>152</sup> Vgl. hierzu auch später Abschnitt 3.2.

Stiftungsorganen nach seinem Ableben etc.). In den Reglementen gem. Art. 552 § 18 fIPGR schliesslich können Rahmenbedingungen getroffen werden, die nach Ableben des Stifters erforderlichenfalls und situativ durch den jeweils aktiven Stiftungsrat beeinflusst und modifiziert werden können, wie etwa Fragen einer sinnvollen Stiftungsorganisation.<sup>153</sup>

Eine liechtensteinische Stiftung bedarf gem. Art. 552 § 1 Abs. 1 S. 2 fIPGR eines vom Stifter definierten bestimmten, unmittelbar nach außen gerichteten Zweckes, der die Verwendung des gewidmeten Vermögens festlegt. Sie darf dabei jeden Zweck verfolgen, der nicht gegen das Gesetz oder die guten Sitten verstösst<sup>154</sup>; auch die Kombination mehrerer Zwecke ist möglich.

Eine Selbstzweckstiftung ist dagegen, wie auch in Deutschland und in Österreich, nicht erlaubt.<sup>155</sup> Auch sog. Unternehmensselbstzweckstiftungen, die lediglich dem Erhalt eines Unternehmens dienen, sind nicht zulässig und auch nicht sinnvoll.<sup>156</sup> Unternehmen, die nach einem entsprechend definierten Stiftungszweck vorbehaltlos erhalten werden müssen, sind in Krisensituationen anderen Unternehmen unterlegen: Der Verkauf des Unternehmens ist nicht möglich, die Aufnahme von zusätzlichen Investoren als Gesellschafter wäre ausgeschlossen, eine marktseitig gebotene Änderung des Produkt- und Leistungsangebotes des Unternehmens wäre möglicherweise beschränkt. Die Verbindung des Zweckes der Unternehmenserhaltung mit einem nach außen gerichteten Zweck, etwa des Erhaltes von Arbeitsplätzen in einer bestimmten Region, wäre dagegen möglich, wenngleich auch aus den analogen Gründen ebenfalls fragwürdig.

---

<sup>153</sup> Vgl. hierzu auch später Abschnitt 3.5.2.

<sup>154</sup> Dieses Erfordernis ergibt sich indirekt aus Art. 552 § 20 Abs. 1 und 4 und § 21 Abs. 3 fIPGR sowie - allgemeiner - für Verbandspersonen gem. Art. 107 Abs. 5, Art. 124 fIPGR, vgl. auch Schauer (2009), S. 11.

<sup>155</sup> Ein in einer Selbstzweckstiftung zum Ausdruck kommendes Interesse des Stifters, ein Vermögen unbeschränkt der Nutzung und Verwertung zu entziehen, verdient keinen Schutz.

<sup>156</sup> Vgl. Schauer (2009), S. 13.

Privatnützige Stiftungen sind gem. Art. 552 § 14 Abs. 4 fIPGR in der Regel *nicht* beim Öffentlichkeitsregister Liechtensteins eintragungspflichtig. Eine Eintragungspflicht besteht lediglich für privatnützige Stiftungen, die auf spezialgesetzlicher Grundlage (selbst) ein nach kaufmännischer Art geführtes Unternehmen betreiben, was in der Regel nicht der Fall ist.<sup>157</sup> Für nicht eintragungspflichtige Stiftungen muss gem. Art. 552 § 20 Abs. 1 und 2 fIPGR lediglich eine nicht öffentlich einsehbare Gründungsanzeige beim Grundbuch- und Öffentlichkeitsregister hinterlegt werden. Die Gründungsanzeige umfasst nur einige wenige Eckwerte der Stiftungsgründung wie Name, Sitz und Zweck der Stiftung, Identitäten der Personen des Stiftungsrates oder gesetzlichen Repräsentanten, Bestätigungen hinsichtlich des Vorhandenseins von Begünstigten und der Nicht-Gemeinnützigkeit<sup>158</sup>. Auf der Grundlage der erfolgten Gründungsanzeige stellt gem. § 552 § 20 Abs. 4 fIPGR das Grundbuch- und Öffentlichkeitsregisteramt auf Antrag eine Amtsbestätigung für die Hinterlegung aus.

Den in Liechtenstein für Stiftungen gering ausgeprägten Publizitätserfordernissen liegt ein liberales Wirtschaftsverständnis zu Grunde, nach welchem der Staat nur die notwendigen Rahmenbedingungen für ein eigenständiges Handeln der Privatpersonen setzen sollte. Auf freiwilliger Grundlage kann aber gem. Art. 552 § 14 Abs. 5 fIPGR die Eintragung jeder privatnützigen Stiftung ins Öffentlichkeitsregister erfolgen.

Gem. Art. 552 § 29 Abs. 1 S. 2 fIPGR ist eine Unterstellung einer Stiftung unter die Stiftungsaufsicht durch eine *freiwillige* Bestimmung in der Stiftungsurkunde möglich. In diesem Falle ist gem. Art. 552 § 27 fIPGR auch die Bestellung einer Revisionsstelle erforderlich.<sup>159</sup>

In Liechtenstein darf gem. Art. 552 § 1 Abs. 2 fIPGR eine Stiftung ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe nur dann ausüben, wenn es unmittelbar

---

<sup>157</sup> Vgl. hierzu auch Anhang 1.7 Eintragung.

<sup>158</sup> Die Gemeinnützigkeit der Stiftung würde gem. Art. 552 § 14 Abs. 4 fIPGR eine Eintragungspflicht auslösen.

<sup>159</sup> Vgl. Anhang 1.13 Aufsicht und 1.11 Revision.

der Erreichung eines gemeinnützigen Zweckes dient. Bei privatnützigen Stiftungen sind derartige Aktivitäten dagegen nicht zulässig. Nur soweit es die ordnungsgemäße Anlage und Verwaltung des Stiftungsvermögens erfordert, etwa bei sehr umfassenden Verwaltungstätigkeiten, ist die Einrichtung eines kaufmännischen Betriebes auch bei privatnützigen Stiftungen zulässig.

Auch in Liechtenstein ist es einer Stiftung nicht erlaubt,<sup>160</sup> persönlich unbeschränkt haftende Gesellschafterin einer Personengesellschaft zu sein. Ist das in Deutschland betriebene Unternehmen eine Personengesellschaft, etwa eine KG, so kommen die in Deutschland häufig auftretenden Gestaltungsmodelle einer Stiftung & Co. KG mit einer Stiftung als voll haftender Komplementärin der KG, die ausgeprägte Vorteile z. B. im Bereich der betrieblichen Mitbestimmung<sup>161</sup> oder auch der (Durchgriffs-)Haftung<sup>162</sup> haben können, mit denkbaren liechtensteinischen Komplementär-Stiftungen auf Grund stiftungsrechtlicher Beschränkungen in Liechtenstein nicht unmittelbar in Betracht. In Liechtenstein besteht allerdings grundsätzlich die Möglichkeit, neben einer zweistufigen Struktur, wie sie auch oben in Abschnitt 2.1.2 für österreichische Privatstiftungen vorgeschlagen wurde, an Stelle einer Stiftung<sup>163</sup> eine stiftungsähnlich ausgestaltete liechtensteinische Anstalt<sup>164</sup> oder ein Treuunternehmen mit Persönlichkeit<sup>165</sup> einzusetzen, welches eine Komplementärstellung

---

<sup>160</sup> Art. 552 § 1 Abs. 3 fIPGR.

<sup>161</sup> Eine deutsche Stiftung & Co. KG mit deutscher Komplementär-Privatstiftung unterliegt gem. § 4 Abs. 1 dMitbestG nicht der deutschen Mitbestimmungspflicht, da die Stiftung nicht im (abschliessenden) Katalog des § 1 Abs. 1 Nr. 1 dMitbestG der die Mitbestimmungspflicht auslösenden Komplementär-Gesellschaften (GmbH, AG, KGaA) enthalten ist; vgl. Hävelmann (2006), S. 101.

<sup>162</sup> Vgl. Hävelmann (2006), S. 99.

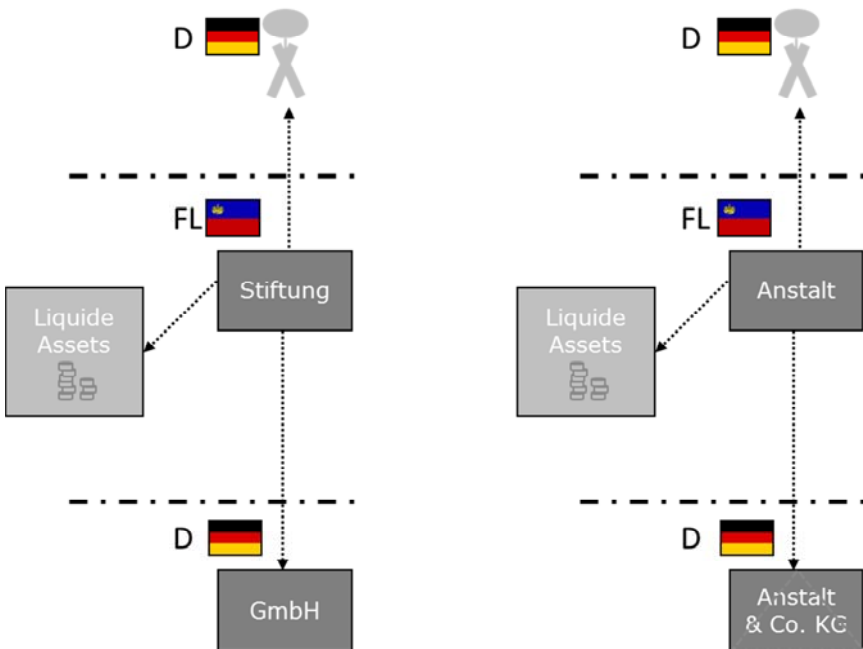
<sup>163</sup> Gem. Art. 552 § 1-40 fIPGR, zur steuerrechtlichen Abkommensberechtigung vgl. später Abschnitte 8.2.1, 8.2.5, 8.2.6.

<sup>164</sup> Gem. Art. 534-551 fIPGR, zur steuerrechtlichen Abkommensberechtigung vgl. später Abschnitte 8.2.2, 8.2.5, 8.2.6.

<sup>165</sup> Gem. Art. 932a §§ 1-170 fIPGR, zur steuerrechtlichen Abkommensberechtigung vgl. später Abschnitte 8.2.3, 8.2.5, 8.2.6.

in Personengesellschaften einnehmen könnte (vgl. **Abbildung 4**). Diese drei Rechtsträger können auch zu einem späteren Zeitpunkt ohne Liquidierung wechselseitig per *Umwandlung* ineinander überführt werden.<sup>166</sup>

Eine in der Haftung beschränkte Geschafterstellung und damit auch die Stellung einer liechtensteinischen Stiftung als Mutterorganisation mit Beteiligungen an Kapitalgesellschaften oder mit haftungsbeschränkten Kommanditbeteiligungen an Personengesellschaften oder als Konzernmutterorganisation sind dagegen – wie bei österreichischen Stiftungen auch – uneingeschränkt möglich.



**Abbildung 4:** Beispiele für die Zielstrukturen einer liechtensteinischen Beteiligungsträgerstiftung und einer Beteiligungsträgeranstalt

<sup>166</sup> Vgl. Art. 552 § 41 fIPGR.

Ein Kapitalerhaltungsprinzip, wie man es in Deutschland kennt, ist in Liechtenstein unbekannt. Die einzige inhaltlich in diese Richtung gehende Bestimmung findet sich in Art. 552 § 37 Abs. 2 fIPGR, nach welcher Leistungen an Begünstigte nur ausbezahlt werden dürfen, solange und soweit dadurch Ansprüche von Gläubigern der Stiftung nicht geschmälert werden. Leistungen an Begünstigte dürfen also nicht zu einer Überschuldung der Stiftung führen.

### **2.1.4 Vergleichende Zusammenfassung (1)**

Bei der im vorherigen Abschnitt für Österreich und Liechtenstein vorgeschlagenen zweistufigen Struktur einer Beteiligungsträgerstiftung setzt sich das aktive Stiftungsmanagement in der Leitung der Kapitalgesellschaft fort, die letztlich die operativen Unternehmensbeteiligungen in Deutschland hält.

Denkbar sind hier mehrere Varianten: das Stiftungsmanagement und die Geschäftsleitung der Kapitalgesellschaft können personenidentisch oder personenverschieden sein. Je nach Ausgestaltung kann somit das Stiftungsmanagement eine selbständige Aufsichtsfunktion über die Tätigkeiten des Managements der Kapitalgesellschaft wahrnehmen oder aber auch nur den auf Ebene der Stiftung gebildeten unternehmerischen Leitungswillen in der Kapitalgesellschaft fortführen.

Alternativ könnte in vielen Fällen auch eine einfache einstufige Holdingstruktur, bestehend aus einer Stiftung (oder im Falle von Liechtenstein auch einer Anstalt), die unmittelbar die Beteiligungen an z. B. deutschen Gesellschaften hält, geeignet sein. Insbesondere in Liechtenstein wäre dafür Sorge zu tragen, dass die gewählte Stiftungsstruktur abkommensrechtlich als ansässig unter dem DBA DE-FL qualifiziert.<sup>167</sup> Bei umfassendem Beteiligungsbesitz auch ausserhalb Deutschlands ist darüber nachzudenken, eine Tochterkapitalgesellschaft der Stiftung in einem steuergünstigen EU-/EWR-Land mit aus-

---

<sup>167</sup> Zu näheren Einzelheiten der Abkommensberechtigung liechtensteinischer Vermögensstrukturen vgl. Abschnitt 8.2 im steuerrechtlichen Teil dieser Arbeit.

gebautem DBA-Netz, wie z. B. Luxemburg, als Beteiligungsholding zu etablieren. Dies könnte auch deswegen sinnvoll sein, weil Liechtenstein und Luxemburg bereits ein OECD-konformes DBA abgeschlossen haben und dieses bereits in Kraft getreten ist.<sup>168</sup>

Die einzelnen Ausführungen zu den rechtlichen Rahmenbedingungen privatrechtlicher unternehmensverbundener Stiftungen in den drei Ländern lassen sich zu folgender synoptisch zusammengefassten Tabelle verdichten:

	Deutschland	Österreich	Liechtenstein
Staatsform	Parlamentarische Demokratie	Parlamentarische Demokratie	Konstitutionelle Erbmonarchie auf demokratischer und parlamentarischer Grundlage
Staatsverschuldung	Hoch	Hoch	keine
Ziviles Stiftungsrecht	§§ 80-88 dBGB; verfahrensrechtlich ergänzt durch Landesstiftungsgesetze auf Bundeslandebene	Österreichisches Privatstiftungsgesetz (öPSG); österreichisches Bundesstiftungs- und Fondsgesetz (BSStFG)	Liechtensteinisches Personen und Gesellschaftsrecht, Art. 552 § 1-41 fIPGR
Verfügbare ähnliche Rechtsformen	Unselbständige Stiftung gem. allgem. vertragsrechtlichen Grundsätzen des Privatrechts; gemeinnützige GmbH	---	1. Anstalt (Art. 534-551 fIPGR), 2. Trust (Art. 897-932 fIPGR) 3. Treuunternehmen (Art. 932a §§ 1-170 fIPGR)
Errichtung	Schriftform und Anerkennung durch die Landesstiftungsaufsicht, auf unbestimmte Dauer möglich	Notarieller Errichtungsakt; Eintragung in das Firmenbuch, begrenzt auf 100 Jahre mit Verlängerungsoption	Schriftliche Stiftungserklärung und Beglaubigung der Unterschriften der Stifter

<sup>168</sup> Vgl. DBA FL-Lux (2009)



	Deutschland	Österreich	Liechtenstein
Gesetzlich geregelte Stiftungsdokumente (Urheber)	Einstufig: 1. Stiftungssatzung (Stifter)	Zweistufig: 1. Stiftungsurkunde (Stifter), 2. Stiftungszusatzurkunde (Stifter)	Dreistufig: 1. Stiftungsurkunde (Stifter); 2. Stiftungszusatzurkunde (Stifter), 3. Reglemente (Stifter, St.-rat, weitere Organe)
Zweck der Stiftung	Frei definierbar, keine Stiftung mit ausschliesslicher Begünstigung des Stifters	Jeder nach außen gerichtete legale Zweck, keine Selbstzweckstiftung	Jeder nach außen gerichtete legale Zweck, keine Selbstzweckstiftung
Gesetzlich vorgesehene Organe	Stiftungsvorstand (§ 81 Abs. 1 S. 3 Nr 5 dBGB) Weitere Organe zulässig	Stiftungsvorstand (§ 15 öPSG), Stiftungsprüfer (§ 20), ggf. Aufsichtsrat (§ 22; bei >300 unmittelbaren oder mittelbaren Beschäftigten im Inland) Weitere Organe (§ 14 Abs. 2)	Stiftungsrat (Art. 552 § 24 fIPGR) Mögliche Kontrollorgane (§ 11): 1. Revisionsstelle (§ 27) oder 2. nat. Personen mit besonderen Fachkenntnissen oder 3. Stifter (§ 4) Weitere Organe (§ 28)
Publizität	Landesstiftungsverzeichnis: Inhalte bundeslandspezifisch unterschiedlich; erweiterte Publizität bei „großen“ Stiftungen gem. dPublG bzw. dKapCoRiLiG	Firmenbuch: Inhalte der Stiftungsurkunde, Zusatzurkunde/n müssen bei Finanzbehörden hinterlegt werden.	(Nicht öffentlich einseh- bare) Hinterlegung der Gründungsanzeige; freiwillig: Eintrag ins Öffentlichkeitsregister
Aufsicht	Genehmigung und grds. auch laufende Rechtsaufsicht und Prüfung durch die zuständige Landesstiftungsbehörde; z. T. eingeschränkte oder gar keine (Bayern) Aufsicht für privatnützige Stiftungen	Eingeschränkte Aufsicht durch das Gericht (§ 40 öPSG)	Freiwillige Unterstellung unter die (laufende) Aufsicht durch die Stiftungsaufsichtsbehörde (in Stiftungsurkunde zu regeln)

	Deutschland	Österreich	Liechtenstein
Auflösung der Stiftung	Gem. satzungsmässigem Zeitablauf, Erreichung des Stiftungszwecks	Auflösung bei Zeitablauf (gesetzliche 100 Jahre-Frist), Konkurs, Erreichung des Stiftungszwecks, Auflösungsbeschluss des Stiftungsvorstandes, Unerreichbarkeit des Stiftungszwecks	Aufhebung kraft Gesetzes, bei satzungsbestimmtem Zeitablauf, Erreichung des Stiftungszwecks, fehlender Möglichkeit zur Zweckerfüllung
Stiftung als Träger eines gewerblich tätigen Unternehmens	Möglich	Nicht möglich	Nicht möglich, ggf. Ausweichmöglichkeit auf stiftungsähnlich ausgestaltete Anstalt oder Treuunternehmen
Stiftung als persönlich haftende Gesellschafterin eines Personenunternehmens	Möglich	Nicht möglich	Nicht möglich, ggf. Ausweichmöglichkeit auf stiftungsähnlich ausgestaltete Anstalt oder Treuunternehmen
Stiftung als Beteiligungsholding mit in der Haftung beschränkten Beteiligungen	Möglich	Möglich	Möglich
Kapitalerhaltungsprinzip für Stiftungskapital	Ja	Nein	Nein

**Tabelle 1:** Stiftungsrechtliche Grundkonzeptionen in Deutschland, Österreich, Liechtenstein im Vergleich

## 2.2 Gemeinnützige Stiftungen

In Deutschland werden Stiftungen heute in rund 95% der Fälle<sup>169</sup> mit offiziellem Gemeinnützigkeitsstatus errichtet. Dies ist anders als in den Stiftungsjurisdiktionen Österreich und Liechtenstein, in denen das Verhältnis privatnütziger und gemeinnütziger Stiftungen umgekehrt gelagert ist, der Anteil privatnütziger Stiftungen ist dort also deutlich höher als derjenige gemeinnütziger Stiftungen.<sup>170</sup>

### 2.2.1 Deutschland

Die zivilrechtlichen und steuerrechtlichen<sup>171</sup> Rahmenbedingungen für die Gemeinnützigkeit einer Stiftung fallen in Deutschland zusammen und sind im dritten Abschnitt der deutschen Abgabenordnung in den §§ 51-68 dAO geregelt.

Die in § 52 Abs. 1 dAO festgelegte Gemeinnützigkeitsdefinition sieht vor, dass die Tätigkeit der gemeinnützigen Organisation (hier: der Stiftung) „darauf gerichtet ist, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern.“ Die Gemeinnützigkeit ist ausgeschlossen, wenn der „Kreis der Personen, denen die Förderung zugute kommt, fest abgeschlossen“ ist oder „dauernd nur klein sein kann“. Absatz 2 enthält einen umfassen-

---

<sup>169</sup> Vgl. Schauhoff (2010a), S. 118, Rz. 1

<sup>170</sup> In Österreich bestehen Anfang 2008 mehr als 3.000 Privatstiftungen, aber nur 228 gemeinnützige Stiftungen, vgl. Kalss (2008), S. 1299; in Liechtenstein stehen Ende 2011 ca. 37.000 nicht eingetragene Stiftungen ca. 1.800 im Öffentlichkeitsregister eingetragene Stiftungen gegenüber, von denen Schätzungen zu Folge ca. 1.000 Stiftungen gemeinnützig sein dürften; vgl. Schurr (2010), S. 67.

<sup>171</sup> Die in der dAO enthaltenen Regelungen gelten für alle deutschen Steuerarten, vgl. Droege (2010), S. 3.

den, nicht abschliessenden<sup>172</sup> und recht kleinteilig<sup>173</sup> ausdifferenzierten Katalog von derzeit 25 unter den Voraussetzungen des Abs. 1 als gemeinnützig in Deutschland anzuerkennenden Tätigkeiten bzw. Stiftungszwecken. Der gemeinnützige Zweck ist in der Satzung der Stiftung zu verankern<sup>174</sup> und die tatsächliche Geschäftsführung hat diese Satzung ausschliesslich und unmittelbar zu erfüllen.<sup>175</sup>

Es ist möglich, mit einer Belastung, etwa einem Niessbrauch<sup>176</sup> oder einer Hypothek<sup>177</sup>, versehene Vermögenswerte in eine gemeinnützige Stiftung einzubringen. Die Vermögenswerte stehen der Stiftung dann nur unter Berücksichtigung dieser Lasten zur Verfügung; die Gemeinnützigkeit bezieht sich dann nur auf das tatsächlich zur Verfügung gestellte Vermögen. Es bleibt allerdings sicherzustellen, dass die Erträge des Vermögens für die Verwirklichung des gemeinnützigen Zwecks ausreichen und der Vermögensstamm auch nach einem etwaigen Auslaufen der Belastungen bei der gemeinnützigen Körperschaft verbleibt.<sup>178</sup>

Die deutsche gemeinnützige Stiftung muss gem. § 55 Abs. Nr. 5 dAO ihre Erträge grundsätzlich zeitnah für die gemeinnützigen Zwecke verwenden. Auch aufgrund dieses Gebotes ist bei unternehmensverbundenen Stiftungen die Nutzung einer Tochterkapitalgesellschaft als Holdinggesellschaft empfehlenswert, da in diesem Falle die auf der Ebene der Holding anfallenden Gewinne dort thesauriert werden können, ohne dass das für die Stiftung geltende

---

<sup>172</sup> Vgl. § 52 Abs. 2 S. 2 u. S. 3 dAO; die Genehmigung der Gemeinnützigkeit obliegt der zuständigen Länderfinanzbehörde im Sitz-Bundesland der Stiftung.

<sup>173</sup> Der Katalog enthält z. B. auch „Schach als Sport“, „Fürsorge für Strafgefangene“, „Kleingärtnererei“, „traditionelles Brauchtum“, „Karneval, Fastnacht, Fasching“, „Modellflug“, „Hundesport“.

<sup>174</sup> Vgl. § 59, § 60 dAO.

<sup>175</sup> Vgl. § 63 dAO.

<sup>176</sup> Vgl. Blesinger (2008), § 58, Rz. 8, Gersch (2009), § 58 Rz. 7, Wallenhorst (2009), S. 142, Rz. 129, Pauli (2011), S. 624, Rz. 23.

<sup>177</sup> Vgl. Birnbaum, Lohbeck, & Pöllath (2007), S. 379, Pauli (2011), S. 624, Rz. 23.

<sup>178</sup> Vgl. Kirchhain (2006), S. 539.

und zeitnah wirkende Mittelverwendungsgebot auf die Ebene der Holding durchschlägt.<sup>179</sup> Zudem können bei selbst unternehmerisch tätigen Unternehmensträgerstiftungen im Einzelfall nur schwer aufzulösende Zielkonflikte zwischen dem Gemeinnützigkeitsgebot der Stiftung einerseits und dem wirtschaftlichen Erwerbszweck des von der Stiftung bewirtschafteten Betriebes andererseits entstehen.<sup>180</sup>

Eine auch für die Praxis in Deutschland bedeutsame Aufweichung der Gemeinnützigkeit sieht § 58 Nr. 5 dAO vor, nach welchem es der Gemeinnützigkeit nach deutscher Vorstellung – auch steuerlich – nicht entgegensteht, wenn „eine Stiftung einen Teil, jedoch höchstens ein Drittel ihres Einkommens dazu verwendet, um in angemessener Weise den Stifter und seine nächsten Angehörigen zu unterhalten, ihre Gräber zu pflegen und ihr Andenken zu ehren“.<sup>181</sup> Da es zudem gemeinnützigkeitsunschädlich ist, einen Teil der Erträge einer Rücklage gem. § 58 Nr. 7 lit. a dAO<sup>182</sup> zuzuführen, ist es in der Praxis durchaus möglich, deutlich weniger als die Hälfte der Stiftungserträge zeitnah tatsächlich für die gemeinnützigen Zwecke zu verwenden, ohne den Gemeinnützigkeitsstatus der Stiftung zu gefährden. Dieses liberale gesetzliche Verständnis der „Gemeinnützigkeit“ dürfte ein wichtiger Grund für die recht weite Verbreitung gemeinnütziger Stiftungen in Deutschland sein.

Deutsche gemeinnützige Stiftungen unterstehen der uneingeschränkten laufenden Aufsicht durch die zuständige Landesstiftungsaufsichtsbehörde. Die bereits im Abschnitt 2.1.1 beschriebene Abhängigkeit vom Goodwill der zuständigen deutschen Stiftungsaufsicht gilt für gemeinnützige Stiftungen in

---

<sup>179</sup> Vgl. Schauhoff (2009), S. 1347.

<sup>180</sup> Die deutsche Finanzverwaltung hat den neuen Anwendungserlass BMF (2012a) zur Abgabenordnung veröffentlicht, der sich im Einzelnen mit diesem Zielkonflikt und dessen Auflösung beschäftigt; hierdurch konnte der Grad an Rechtssicherheit in diesem Bereich erhöht werden; vgl. Stephan & Kirchhain (2012), S. 264; Wallenhorst (2009), S. 717.

<sup>181</sup> Vgl. zu weiteren Einzelheiten der Möglichkeiten der Begünstigung der Stifterfamilie auch Kirchhain (2011).

<sup>182</sup> Vgl. auch Pauli (2011), S. 626-627, Tz. 31-36.

besonderer Weise, da für gemeinnützige Stiftungen in den Landesstiftungsgesetzen keinerlei Aufsichtserleichterungen oder –befreiungen bestehen, wie das bei privatnützigen Stiftungen in einigen Bundesländern der Fall ist.

## **2.2.2 Österreich**

### **2.2.2.1 Österreichische Gemeinnützigkeit**

Österreichische Stiftungen mit gemeinnützigem oder mildtätigem Zweck können dem österreichischen Bundesstiftungs- und Fondsgesetz (öBStFG) und ergänzenden landesgesetzlichen Bestimmungen oder – alternativ – dem österreichischen Privatstiftungsgesetz unterstehen.

Gemeinnützigkeit nach dem öBStFG ist gegeben, wenn die Allgemeinheit oder ein bestimmter Personenkreis auf geistigem, kulturellem, sittlichem, sportlichen oder materiellem Gebiet gefördert wird<sup>183</sup>; mildtätig nach dem öBStFG sind Zwecke, die darauf gerichtet sind, hilfsbedürftige Personen zu unterstützen.<sup>184</sup> Eine nähere Definition erfahren die Begriffe der Gemeinnützigkeit und der Mildtätigkeit, die dem öPSG unterstehen und, wenn Steuerbefreiungen in Anspruch genommen werden sollen, durch Regelungen des Steuerrechts, namentlich der §§ 34-47 der österreichischen Bundesabgabenordnung (öBAO).

Ein gemeinnütziger „Fonds“ unterscheidet sich nach den Regelungen des öBStFG von einer gemeinnützigen Stiftung insbesondere dadurch, dass bei einem Fonds nicht nur die Erträge des Stiftungsvermögens, sondern auch das Kapital selbst verwendet werden kann<sup>185</sup>; ein Fonds entspricht also im Wesentlichen einer „Verbrauchsstiftung“ nach deutscher Terminologie.

---

<sup>183</sup> § 2 Abs. 2 BStFG.

<sup>184</sup> § 2 Abs. 3 BStFG; Kalss (2008), S. 1301.

<sup>185</sup> Kalss (2008), S. 1301.

Bei gemeinnützigen Privatstiftungen nach dem öPSG darf auch das Vermögen zu Stiftungszwecken verwendet werden.<sup>186</sup>

Für die Errichtung einer Stiftung nach dem öBStFG ist – ähnlich wie in Deutschland – eine Genehmigung der Stiftung durch die nach § 39 öBStFG zuständige Stiftungsbehörde (Landeshauptmann bzw. bei überregionalen Zwecken das nach dem Stiftungszweck zuständige Bundesministerium) erforderlich, die bei dieser Genehmigung keine Ermessensspielräume hat, sondern lediglich die Vorgaben des § 4 öBStFG zu prüfen hat. Eine Errichtung durch den Stifter nach dem BStFG ist nur unwiderruflich möglich, die Stiftungserklärung muss gem. § 4 Abs.3 öBStFG eine gerichtlich oder notariell beglaubigte Unterschrift des Stifters tragen. Das Gesetz enthält auch in § 14 öBStFG enge Vorschriften zur Art der Vermögensanlage. Die Stiftung erlangt bei positivem Prüfergebnis Rechtspersönlichkeit, die Eintragung in das beim Bundesminister des Inneren geführten Stiftungsregister ist nur deklaratorisch.<sup>187</sup>

Neben der Stiftungserklärung ist auch die Stiftungssatzung der dem öBStFG unterstehenden Stiftung mit Bescheid zu genehmigen. Die Stiftungsbehörde führt bei diesen Stiftungen eine strenge laufende Überwachung der Stiftung durch, die sowohl die Tätigkeit der bestellten Organe, bestimmte Rechtsgeschäfte und Vermögensdispositionen als auch geplante Satzungsänderungen betrifft. Auf eine Kontrolle durch Publizität oder Selbstkontrollen der Organe im Sinne einer Foundation Governance wird dagegen weitgehend verzichtet.<sup>188</sup>

Hinsichtlich der weiteren Ausgestaltungsmöglichkeiten österreichischer gemeinnütziger Privatstiftungen nach dem öPSG kann auf die obigen Ausführungen im Bereich der privatnützigen Privatstiftungen (s. oben Abschnitt 2.1.2) verwiesen werden.

---

<sup>186</sup> Kalss (2008), S. 1303, Tz. 7/11.

<sup>187</sup> Vgl. Kalss (2008), S. 1302.

<sup>188</sup> Vgl. Kalss (2008), S. 1302.

### **2.2.2.2 Anerkennung des Gemeinnützigkeitsstatus in Deutschland**

Für Zwecke der steuerlichen Anerkennung des Gemeinnützigkeitsstatus österreichischer gemeinnütziger Stiftungen in Deutschland (etwa im Falle beschränkter Steuerpflichten, die österreichische Stiftungen durch eine Betriebsstätte oder eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft in Deutschland begründen) müssen österreichische Stiftungen grds. (auch) die Anforderungen des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts erfüllen. Es wird hier auf die späteren Ausführungen im steuerrechtlichen Teil dieser Arbeit (Abschnitt 9.2) verwiesen.

### **2.2.3 Liechtenstein**

#### **2.2.3.1 Liechtensteinische Gemeinnützigkeit**

In Liechtenstein sind für eine juristische Person eine zivilrechtliche und eine steuerrechtliche Gemeinnützigkeitsdefinition zu unterscheiden.

Eine Stiftung ist zivilrechtlich gemeinnützig, wenn deren Tätigkeit ganz oder überwiegend gemeinnützigen Zwecken nach Art. 107 fIPGR<sup>189</sup> zu dienen bestimmt ist, sofern es sich nicht um eine Familienstiftung handelt.<sup>190</sup> Privatnützige Stiftungen sind dagegen gem. Art. 552 § 2 Abs. 3 i. V. m. Abs. 4 fIPGR reine<sup>191</sup> oder gemischte<sup>192</sup> Familienstiftungen und solche Stiftungen, deren Zweck ganz oder überwiegend privaten oder eigennützigen Zwecken zu dienen bestimmt sind. Das Entscheidungskriterium stellt auf das Überwiegen der Stiftungsleistungen ab.<sup>193</sup> Ist fraglich, ob die Stiftung zu einem bestimmten

---

<sup>189</sup> Die genauen Inhalte der Gemeinnützigkeit nach liechtensteinischem Verständnis werden in einem späteren Absatz dieses Abschnitts noch präzisiert.

<sup>190</sup> Art. 552 § 2 Abs. 2 fIPGR.

<sup>191</sup> Art. 552 § 2 Abs. 4 Nr. 1 fIPGR.

<sup>192</sup> Art. 552 § 2 Abs. 4 Nr. 2 fIPGR.

<sup>193</sup> Art. 552 § 2 Abs. 3 S. 2 fIPGR.



Zeitpunkt ganz oder überwiegend privatnützigen Zwecken zu dienen bestimmt ist, so ist sie zivilrechtlich als gemeinnützig anzusehen<sup>194</sup>.

Zivilrechtlich gemeinnützige Stiftungen in Liechtenstein dürfen – im Unterschied zu privatnützigen Stiftungen – gem. Art. 552 § 1 Abs. 2 fIPGR unmittelbar einen nach kaufmännischer Art geführten gemeinwohldienlichen Zweckbetrieb (etwa ein Krankenhaus) unterhalten.

Zivilrechtlich gemeinnützige Stiftungen stehen – sofern die Stiftung nicht nur geringes Vermögen verwaltet<sup>195</sup> – zwingend unter der laufenden Aufsicht der liechtensteinischen Stiftungsaufsichtsbehörde<sup>196</sup>; für diese ist – ebenfalls zwingend – gerichtlich im Außerstreitverfahren eine unabhängige Revisionsstelle zu bestellen.<sup>197</sup>

Als Revisionsstelle kommen gem. Art. 191a Abs. 1 fIPGR nur Wirtschaftsprüfer und Treuhänder sowie deren Berufsträgergesellschaften in Betracht. Als Besonderheit der liechtensteinischen Stiftungsaufsicht ist zu vermerken, dass diese selbst über keine rechtlichen Sanktionsmöglichkeiten verfügt, sondern bei Beanstandungen und Missständen die gebotenen Anordnungen beim Landgericht im Außerstreitverfahren beantragen muss. Durch diesen zweistufigen Ansatz wird nicht nur die Kontrolle der gemeinnützigen Stiftung durch die Aufsicht sichergestellt, sondern werden auch die Maßnahmen der Aufsichtsbehörde einer neutralen richterlichen Kontrolle unterworfen, was insgesamt zu einem qualitativ hochwertigeren Aufsichtsregime führen soll als die in anderen Ländern übliche einstufige Aufsicht.<sup>198</sup>

---

<sup>194</sup> Art. 552 § 2 Abs. 3 S. 2 fIPGR.

<sup>195</sup> Die Grenze liegt bei einem Vermögen von CHF 750.000, es sei denn, sie ruft öffentlich zu Spenden auf oder unterhält einen kaufmännischen Geschäftsbetrieb; vgl. Art. 552 § 27 Abs. 5 fIPGR i. V. m. Art. 5 fStRV; in diesen Fällen untersteht die gemeinnützige Stiftung unmittelbar der Stiftungsaufsicht ohne Bestellung einer Revisionsstelle, die ihre Aufsicht gem. Art. 4 fStRV durch Einsichtnahme in die Stiftungsunterlagen selbst ausübt.

<sup>196</sup> Art. 552 § 29 fIPGR.

<sup>197</sup> Art. 552 § 27 fIPGR.

<sup>198</sup> Vgl. Jakob (2009), S. 203, Rz. 462.

Steuerrechtlich ist eine Stiftung in Liechtenstein nur dann als gemeinnützig anzusehen und wird entsprechend Art. 4 Abs. 2 f1SteG auf Antrag von allen Landessteuern in Liechtenstein befreit, wenn sie ausschliesslich und unwiderprüflich gemeinnützige Zwecke im Sinne des Art. 107a f1PGR verfolgt und keine wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe unterhält.<sup>199</sup>

Die liechtensteinische Gemeinnützigkeitsdefinition wurde an die österreichische Gemeinnützigkeitsdefinition des öBSFG (s. oben) angelehnt und im Rahmen der Stiftungsrechtsreform in Liechtenstein 2008 in Art. 107a f1PGR wie folgt festgelegt:

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

### **2.2.3.2 Anerkennung des Gemeinnützigkeitsstatus in Deutschland**

Für Zwecke der Anerkennung des Gemeinnützigkeitsstatus liechtensteinischer gemeinnütziger Stiftungen in Deutschland gilt das zur Anerkennung österreichischer Stiftungen in Deutschland geschriebene (s. oben, Abschnitt 2.2.2.2) sinngemäß. Es ist zudem auf die weiteren Ausführungen zu liechtensteinischen Stiftungen im steuerrechtlichen Teil dieser Arbeit (Abschnitt 9.3) zu verweisen.

### **2.2.4 Synoptischer Vergleich als gemeinnützig anerkannter Zwecke**

Neben den unterschiedlichen organisatorischen Rahmenbedingungen unterscheiden sich in den drei deutschsprachigen Ländern auch die Zwecke, die als

---

<sup>199</sup> Die Regierung des Fürstentums hat zu diesem Zweck ein Merkblatt veröffentlicht; vgl. Steuerverwaltung Liechtenstein (2011).

gemeinnützig oder mildtätig anerkannt werden. In allen drei Ländern sind zudem die Aktivitäten der Kirchen als gemeinnützig gesetzlich anerkannt und werden auch steuerlich als uneingeschränkt förderwürdig erachtet.<sup>200</sup>

Auf europäischer Ebene ist im Bereich der gemeinnützigen Stiftungen jüngst ein Kommissionsvorschlag „für eine Verordnung des Rates über das Statut der Europäischen Stiftung“ veröffentlicht worden, der die grenzüberschreitende<sup>201</sup> Errichtung und die Funktionsweise der Stiftung im Binnenmarkt innerhalb der EU bzw. des EWR erleichtern soll.<sup>202</sup> Der Vorschlag enthält in Art. 5 auch einen konkreten, abgeschlossenen Katalog künftig europaweit als gemeinnützig anzuerkennender Zwecke. Die Kommission regt in ihrem Vorschlag an, die künftig nach dem „Statut der Europäischen Stiftung“ errichteten Stiftungen auch vollumfänglich steuerlich anzuerkennen.<sup>203</sup> Die weitere Entwicklung und der innergemeinschaftliche Ratifizierungsprozess bleiben jedoch noch abzuwarten.

Einen Überblick über den aktuellen Stand der weiteren als gemeinnützig anerkannten Zwecke in den drei Ländern bietet die nachfolgende Tabelle 2, bei der als primäres Gliederungsschema die gemeinnützigen Stiftungszwecke des oben genannten „Entwurfs einer Verordnung über eine europäische gemeinnützige Stiftung“<sup>204</sup> dient. Anschliessend werden weitere in den verschiedenen Ländern als gesetzlich gemeinnützig anerkannte Aktivitäten aufgeführt, die sich dem „europäischen“ Gliederungsschema nicht zuordnen lassen, um einen

---

<sup>200</sup> Für Deutschland: § 54 dAO, § 52 Abs. 2 Nr. 2 dAO; für Österreich: § 34 Abs. 1 i. V. m. § 38 öBAO, für Liechtenstein: „auf religiösem Gebiet“ in Art. 107a fIPGR.

<sup>201</sup> Gem. Art. 6 des Verordnungsentwurfes muss bei den geplanten Europäischen Stiftungen, ähnlich wohl wie beim Konzept der Europäischen Aktiengesellschaft SE, ein „grenzüberschreitender Bezug“ gegeben sein, vgl. EU-Stift-VO-E (2012).

<sup>202</sup> Vgl. EU-Stift-VO-E (2012).

<sup>203</sup> Vgl. EU-Stift-VO-E (2012), S. 5; zu den steuerlich relevanten Fragen siehe auch später Abschnitt 9.2.

<sup>204</sup> Vgl. EU-Stift-VO-E (2012).

Vergleich des Regelungsumfangs der Gemeinnützigkeitskriterien in den drei Ländern zu ermöglichen.

Alle drei Länder haben (im Gegensatz zum Kommissionsvorschlag) den Weg gewählt, die Liste als gemeinnützig anzuerkennender Zwecke offen für Einzelfallentscheidungen zu halten. Deutschland und Österreich sehen in ihren Abgabenordnungen eine relativ konkrete Liste an „exemplarisch“ als gemeinnützig anzuerkennenden Zweckgattungen vor, Liechtenstein hat den Weg gewählt, gemeinnützig anzuerkennende Zwecke adjektivisch zu umschreiben.

Insgesamt ist festzustellen, dass sich die unterschiedlichen Regelungen zur Gemeinnützigkeit in den drei Ländern in ihrer inhaltlichen Reichweite letztlich nicht wesentlich voneinander unterscheiden.

Europ. gemnütz. Stiftung (Vorschlag gem. Art. 5 des Verordnungsentwurfs 2012)	Deutschland (§ 52 Abs. 1, 2; § 53 dAO, Gesetzesnummerierung übernommen)	Österreich (§§ 34 – 37 öBAO)	Liechtenstein (Art. 107a fIPGR)
Abschliessende Liste; Unwiderruflichkeit Voraussetzung	Offene Liste nach § 52 Abs. 2, § 53 dAO; Stiftungen grundsätzlich unwiderruflich	Offene Liste („insbesondere“) nach § 35 Abs.2 öBAO; widerriefliche Widmung möglich, aber Änderungen nach § 41 Abs.3 öBAO meldepflichtig	Offene Liste („insbesondere“); widerriefliche Widmung möglich, aber nach Art. 4 Abs. 3 fIPGR i. V. m. Art. 3 fIPGR jährliche Prüfung der Voraussetzungen.
a) Kunst, Kultur, Denkmalschutz	5. Kunst und Kultur; 6. Denkmalschutz und -pflege 13. Toleranz auf allen Gebieten der Kultur 22 Heimatpflege und Heimatkunde	„Kunst“, „Denkmalspflege“, „Heimatkunde-, Heimatpflege“	„auf kulturellem Gebiet“
b) Umweltschutz	8. Naturschutz und Landschaftspflege	„Natur-, Tier- und Höhlenschutz“	„auf ökologischem Gebiet“

Europ. gemnütz. Stiftung (Vorschlag gem. Art. 5 des Verordnungsentwurfs 2012)	Deutschland (§ 52 Abs. 1, 2; § 53 dAO, Gesetzesnummierung übernommen)	Österreich (§§ 34 – 37 öBAO)	Liechtenstein (Art. 107a fIPGR)
c) Bürger- und Menschenrechte	20. Kriminalprävention		„auf kulturellem und sittlichem Gebiet“
d) Beseitigung von Diskriminierung	18. Gleichberechtigung von Frauen und Männern		„auf humanitärem, sozialen und sittlichem Gebiet“
e) Sozialfürsorge, Armenprävention	9. Wohlfahrtswesen; Mildtätigkeit gem. § 53 dAO	„Volkswohnungswesen“; § 37 „Zwecke, die darauf gerichtet sind, hilfsbedürftige Personen zu unterstützen“	„auf karitativem oder sozialem Gebiet“
f) Humanitäre und Katastrophenhilfe	12. Feuer-, Arbeits-, Katastrophen-, und Zivilschutz, Unfallverhütung	„Bekämpfung von Elementarschäden“	„auf karitativem, humanitärem Gebiet“
g) Entwicklungshilfe und -zusammenarbeit	15. Entwicklungszusammenarbeit		
h) Flüchtlings- und Einwandererhilfe	10. Hilfe für politisch, rassisch oder religiös Verfolgte, Flüchtlinge, Vertriebene, Aussiedler, Spätaussiedler.		„auf humanitärem Gebiet“
i) Schutz/Unterstützung von Kindern, Jugendlichen und alten Menschen	4. Jugend- und Altenhilfe	„Kinder-, Jugendvorsorge, Vorsorge für Alte“	„auf karitativem, sozialem Gebiet“
j) Hilfe und Schutz für Menschen mit Behinderung	10. Kriegsopfer, Kriegsbeschädigte, Zivilbeschädigte, Opfer von Straftaten		„auf karitativem Gebiet“

Europ. gemnütz. Stiftung (Vorschlag gem. Art. 5 des Verordnungsentwurfs 2012)	Deutschland (§ 52 Abs. 1, 2; § 53 dAO, Gesetzesnummerierung übernommen)	Österreich (§§ 34 – 37 öBAO)	Liechtenstein (Art. 107a fIPGR)
k) Tierschutz	14. Tierschutz		„auf ökologischem Gebiet“
l) Wissenschaft Forschung / Innov.	1. Wissenschaft und Forschung	„Wissenschaft“	„auf wissenschaftlichem Gebiet“
m) Allgemeine und berufliche Bildung	7. Erziehung, Volks- und Berufsbildung, Studentenhilfe	„Schulbildung, Erziehung, Volksbildung, Berufsausbildung“	
n) Europäische und internationale Verständigung	13. Internationale Gesinnung, Völkerverständigungsgedanken		
o) Gesundheit, Wohlergehen und medizinische Versorgung	3. öffentliches Gesundheitswesen und Gesundheitspflege	„Gesundheitspflege“; Fürsorge für kranke oder mit körperlichen Gebrechen beh. Pers.“	„auf karitativem, humanitärem und sozialem Gebiet“
p) Verbraucherschutz	16. Verbraucherberatung und Verbraucherschutz		
q) Hilfe und Schutz für schutzbedürftige und benachteiligte Personen	10. ...Hilfe für Kriegsbeschädigte, Zivilbeschädigte, Opfer von Straftaten, Suchdienste für Vermisste 11. Rettung aus Lebensgefahr	„Fürsorge für kranke oder mit körperlichen Gebrechen behaftete Personen“	„karitativem, humanitärem Gebiet“
r) Amateursport	21. Sport einschl. Schach	„Körpersport“	„auf sportl. Gebiet“
s) Infrastrukturleistungen für gemeinnützige Organisationen	25. Bürgerschaftliches Engagement für zugunsten gemeinnütziger/ mildtätiger/kirchlicher Zwecke		

**Tabelle 2:**      Inhalte der Gemeinnützigkeit in Deutschland, Österreich, Liechtenstein im Vergleich

Im Einzelnen lassen sich folgende in Deutschland und Österreich konkret gesetzlich aufgeführten gemeinnützigen Zwecke nicht dem europäischen Gemeinnützigkeitskanon des Kommissionsvorschlages zuordnen:

Es fallen zunächst die Zwecke „Schutz von Ehe und Familie“ (Deutschland, § 52 Abs. 2 Nr. 19 dAO) bzw. „Familienvorsorge“ (Österreich, § 35 Abs. 2 öBAO) auf, die nach europäischer Vorstellung offenbar nicht einer besonderen gemeinnützigen Anerkennung unterliegen sollen.

In Deutschland sind zusätzlich zu den bereits genannten Zwecken „Förderung des Andenkens an Verfolgte, Kriegs- und Katastrophenopfer“, (§ 52 Abs. 2 Nr. 10 dAO) und „Förderung der Soldaten- und Reservistenbetreuung“ (§ 52 Abs. 2 Nr. 23 dAO) als gemeinnützig anerkannt. Diese Zwecke dürften inhaltlich im Einzelfall auch in Österreich oder Liechtenstein als gemeinnützig anerkennungsfähig sein.

Die deutsche Liste als gemeinnützig anzuerkennender Zwecke enthält aber auch mit „Förderung der Fürsorge für Strafgefangene und ehemalige Strafgefangene“ (§ 52 Abs. 2 Nr. 17 dAO) oder „Förderung der Tierzucht, der Pflanzenzucht, der Kleingärtnerei, des traditionellen Brauchtums, des Karneval, der Fastnacht, des Faschings,..., des Amateurfunks, des Modellflugs, und des Hundesports“ Zwecke, die in der europäischen Liste nicht enthalten sind und deren Anerkennung auch aus inhaltlicher Sicht in anderen Ländern möglicherweise auf Schwierigkeiten stossen könnte.

Der de lege lata gegebene Punkt „allgemeine Förderung des demokratischen Staatswesens im Geltungsbereich dieses Gesetzes“ ist dagegen wohl EU-rechtswidrig, da die regionale Einschränkung eine nach Gemeinschaftsrecht unzulässige Einschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit darstellen dürfte.

Hinsichtlich des Kreises der potentiell Begünstigten gehen Deutschland und Österreich in ihren Gemeinnützigkeitsdefinitionen davon aus, dass die „Allgemeinheit“ zu fördern ist, also ein tendenziell größerer Kreis von Begünstigten, der nicht durch ein „engeres Band, wie Zugehörigkeit zu einer Familie, zu einem Familienverband oder zu einem Verein mit geschlossener

Mitgliederzahl beschränkt“ (§ 36 öBAO) oder „fest abgeschlossen“ (§ 52 Abs. 1 S. 2 dAO) ist. Dagegen ist in Liechtenstein eine Gemeinnützigkeit auch dann anzuerkennen, „auch wenn durch die Tätigkeit nur ein bestimmter Personenkreis gefördert wird“ (Art. 107a Abs. 4a fIPGR, letzter Teilsatz).

### 2.2.5 Vergleichende Zusammenfassung (2)

	Deutschland	Österreich	Liechtenstein
Regelung der zivilrechtlichen Gemeinnützigkeit	Verweis auf steuerrechtliche Vorschriften der §§ 51-68 dAO	öBStFG-Stiftungen nach § 2 öBStFG öPSG-Stiftungen, vgl. auch §§ 34-47 öBAO	Art. 552 § 2 Abs. 2 fIPGR: Stiftungen mit ganz oder überwiegend gemeinnützigen Zwecken
Für die zivilrechtliche Gemeinnützigkeit unschädliche Aktivitäten	§ 58 dAO, u. a. Nr. 5: Verwendung eines Drittels der Erträge für den Unterhalt der Stifterfamilie	Gem. § 39 Nr. 1 öBAO nur „völlig untergeordnete Nebenzwecke“.	Nicht gemeinnützige Zwecke bis weniger als die Hälfte der Stiftungsleistungen Art. 552 § 3 Abs. 2 S. 2 fIPGR
Regelung der steuerrechtlichen Gemeinnützigkeit	§§ 51-68 dAO	---	Art. 552 § 2 Abs. 2 fIPGR i. V. m. Art. 4 Abs. 2 fStEG: Nur unwiderrufliche Stiftungen mit ausschliesslich gemeinnützigen Zwecken geniessen Steuerfreiheit
Für die steuerlich Gemeinnützigkeit unschädliche privatnützige Aktivitäten	§ 58 dAO, u. a. Nr. 5: Verwendung eines Drittels der Erträge für den Unterhalt der Stifterfamilie	---	Keine

**Tabelle 3:** Regelungen der Gemeinnützigkeit in Deutschland, Österreich, Liechtenstein



Für gemeinnützige Stiftungen verfolgen die drei Länder unterschiedliche zivilrechtliche und steuerrechtliche Grundkonzeptionen, die bei der grenzüberschreitenden Errichtung unternehmensverbundener Stiftungen von deutschen Unternehmern zu berücksichtigen sind. Denkbar sind durchaus Konstellationen, in welchen die zivilrechtliche und steuerrechtliche Gemeinnützigkeitsbeurteilung einer im Einzelfall gewählten Stiftungs konstruktion im Sitzland des Stifters und im Sitzland der Stiftung voneinander abweichen.<sup>205</sup>

Die obigen Ausführungen zeigen allerdings immerhin, dass aufgrund des sehr umfassenden Gemeinnützigkeitskatalogs der deutschen AO und der grosszügigen steuerlich unschädlichen Versorgungsmöglichkeit der Stifterfamilie gem. § 58 dAO in Deutschland die Kriterien für die steuerrechtliche Gemeinnützigkeitsanerkennung einer Stiftung in Österreich und auch in Liechtenstein tendenziell deutlich strenger sind als in Deutschland.

Ist also eine österreichische Stiftung von der österreichischen Finanzverwaltung als gemeinnützig anerkannt oder eine liechtensteinische Stiftung von der liechtensteinischen Finanzverwaltung steuerlich als gemeinnützig anerkannt, so dürften die materiellrechtlichen Anforderungen an eine Anerkennung der Gemeinnützigkeit in Deutschland wohl in jedem Falle erfüllt sein.

## 2.3 Zusammenfassung

**Abschnitt 2** hat gezeigt, dass die politischen Rahmenbedingungen im Ausland z. T. stabiler und unternehmerfreundlicher sind als in Deutschland; im Falle von Liechtenstein kann zudem auf eine andere gesetzliche Währung (Schweizer Franken) ausgewichen werden. Die explizite und implizite öffentliche Verschuldung ist in Liechtenstein deutlich niedriger als in Deutschland

---

<sup>205</sup> Zu näheren Einzelheiten zu den steuerlichen Folgen etwaiger Abweichungen in grenzüberschreitenden Anerkennungsfällen vgl. später, Abschnitt 9.2.2.3 (Deutschland-Österreich) und Abschnitt 9.3.2.2 (Deutschland-Liechtenstein).

und in Österreich und damit – aus heutiger Sicht - auch die Wahrscheinlichkeit künftiger Steuererhöhungen für Stiftungen geringer.

Hinsichtlich der rechtlichen Rahmenbedingungen bestehen nach den in diesem Abschnitt beschriebenen Ausführungen in allen drei Stiftungsrechtsordnungen Deutschland, Österreich und Liechtenstein große Freiheitsgrade betreffend der möglichen Ausgestaltung von Beteiligungsträgerstiftungen.

Die gesetzlich vorgesehene Struktur der Stiftungsdokumente ist in Deutschland einstufig (Stiftungssatzung), in Österreich zweistufig (Stiftungsurkunde und Stiftungszusatzurkunde) und in Liechtenstein dreistufig (Stiftungsurkunde, Stiftungszusatzurkunde, Reglemente); die Mehrstufigkeit eröffnet eine höhere Flexibilität in den Ausgestaltungsmöglichkeiten durch den Stifter oder – in Liechtenstein bei den Reglementen – auch durch die Stiftungsorgane. Die Mehrstufigkeit ermöglicht zudem auch eine gewisse Flexibilität in den Ausgestaltungsmöglichkeiten der Stiftung nach der Errichtung, die gerade dann wünschenswert ist, wenn die Stiftung zum Zwecke einer Unternehmensnachfolge dienen soll. Die Stiftungsorgane (einschliesslich des Stifters in einer Organfunktion) haben dann die Möglichkeit, etwa nötige Fein Anpassungen der Foundation-Governance durchzuführen ohne die stiftungsstragenden Essentialia wie z.B. den Stiftungszweck zu tangieren.

In Österreich und Liechtenstein unterliegen Stiftungen zudem nicht immer notwendigerweise einer staatlichen Stiftungsaufsicht, von deren „Wohlbollen“ die konkreten Handlungsmöglichkeiten der Stiftungsorgane beschränkt werden. Während deutsche Stiftungen meist einer Landesstiftungsaufsicht mit umfassenden Einflussnahmerechten unterstehen, ist in Österreich keine Unterstellung unter ein staatliches Aufsichtsorgan vorgesehen; hoheitliche Aufgaben übernimmt im geringen Umfang ein Richter. In Liechtenstein ist grundsätzlich keine Beaufsichtigung privatnütziger Stiftungen vorgesehen, eine freiwillige Unterstellung unter die liechtensteinische Stiftungsaufsicht, die ansonsten nur für gemeinnützige Stiftungen vorgeschrieben ist, ist aber möglich. Die Aufsichtsintensität für gemeinnützige Stiftungen ist in allen drei Ländern höher als jeweils für privatnützige Stiftungen.

Auch hinsichtlich der Publizitätspflichten gibt es bedeutende Unterschiede: In Deutschland werden größere Stiftungen vom Publizitätsgesetz erfasst, während in Österreich und in Liechtenstein keine Publizität, auch nicht für „große“ Stiftungen, vorgesehen ist. In Deutschland und Österreich müssen Stiftungen in öffentlich zugängliche Verzeichnisse (Landesstiftungsverzeichnisse bzw. Firmenbuch) eingetragen werden, in Liechtenstein wird lediglich die Gründung beim Grundbuchamt angezeigt; eine Aufnahme in das öffentlich zugängliche Öffentlichkeitsregister ist freiwillig.

Das in Deutschland für Stiftungen vorgesehene Kapitalerhaltungsprinzip ist in Österreich und Liechtenstein unbekannt.

Im Fürstentum Liechtenstein existieren mit der Anstalt, dem Treuunternehmen und dem Trust weitere funktional mit einer Stiftung vergleichbare Rechtskonstrukte, die insbesondere für grenzüberschreitende unternehmensverbundene Vermögensnachfolgefragen mit Beteiligten/Begünstigten außerhalb Deutschlands in Betracht kommen. In anglo-amerikanischen Common Law-Ländern sind Stiftungen deutscher Prägung in ähnlicher Weise unbekannt wie Trusts in Deutschland. Bei internationalen Vermögens- oder Nachfolgesituationen kann es sich anbieten, die stiftungsrechtlichen Freiheitsgrade insbesondere in Liechtenstein dahingehend zu nutzen, eine mögliche hohe rechtliche Akzeptanz in mehreren beteiligten Ländern gleichzeitig zu erreichen und/oder eine mehrere Länder betreffende steuerliche Optimierung zu erzielen.

Die in den drei Ländern geltenden Kriterien für die Annahme einer (auch steuerlich) anzuerkennenden Gemeinnützigkeit sind in qualitativer Hinsicht vergleichbar. Der Katalog als gemeinnützig anzuerkennender Zwecke erscheint in Deutschland tendenziell umfangreicher als derjenige in Österreich und Liechtenstein; es ist zudem auffallend, dass eine privatnützige Verwendung von bis zu einem Drittel der Stiftungserträge in Deutschland unschädlich für den auch steuerlich anzuerkennenden Gemeinnützigkeitsstatus einer Stiftung ist.



### 3 Foundation Governance

Bei der Analyse der Grundstrukturen unternehmensverbundener Stiftungen hat sich ergeben, dass unmittelbar unternehmerisch tätige Stiftungen („Unternehmensträgerstiftungen“) nur in Deutschland, nicht aber in Österreich und Liechtenstein, zulässig sind. Sie sind dort allerdings kaum verbreitet und haben zudem verschiedene organisatorische Nachteile gegenüber Beteiligungsträgerstiftungen. In der Folge soll sich der Rechtsvergleich deswegen auf Ausgestaltungen konzentrieren, bei denen die Stiftung selbst keine eigenen unternehmerischen Aktivitäten entfaltet, sondern diese mittelbar durch Beteiligungen an unternehmerisch tätigen Kapitalgesellschaften oder haftungsbeschränkte Beteiligungen an unternehmerisch tätigen Personengesellschaften ausübt.

Eine Beteiligungsträgerstiftung hat nach der Übertragung der Unternehmensanteile die Aufgabe, das unternehmerische Werk des Stifters mit Blick auf den vom Stifter festgelegten Zweck langfristig und selbständig fortzuführen. In allen drei Rechtsordnungen sind im Rahmen des Stiftungsgeschäftes landesspezifische rechtliche Rahmenbedingungen für die Errichtung und einen erfolgreichen laufenden Betrieb der Beteiligungsträgerstiftung festgelegt, auf die im Folgenden eingegangen wird.

Um das Ziel der Fortführung des unternehmerischen Werkes des Stifters bestmöglich zu erreichen, ist im Rahmen der Konzepterstellung für eine gute Ausbalancierung der Interessen der an der Stiftung beteiligten Akteure zu sorgen. Die „Foundation Governance“<sup>206</sup> soll für eine langfristige effiziente Verfolgung des Stiftungszwecks sorgen. Anders als bei Unternehmen („Corporate

---

<sup>206</sup> „Foundation Governance ist die Gesamtheit der auf die Interessen des Stifters, der Destinatäre und der anderen Anspruchsgruppen ausgerichteten Grundsätze, die unter Wahrung der Gestaltungs- und Entscheidungsfähigkeit des Stiftungsrats die wirksame Umsetzung des Stiftungszwecks, ein ausgewogenes Verhältnis von Leitung und Kontrolle sowie angemessene Transparenz anstreben“, vgl. Sprecher (2010), Rz. 21.

Governance“) fehlen bei Stiftungen als verselbständigtem Zweckvermögen jedoch *Anteilseigner*, die aus „natürlichem“ Eigeninteresse das Unternehmens- bzw. Stiftungsmanagement beaufsichtigen und in ihrem Sinne steuern könnten. Die bei Unternehmen den Anteilseignern obliegenden und „natürlich“ motivierten Kontrollfunktionen müssen bei Stiftungen deswegen auf andere Art und Weise und von Personen wahrgenommen werden, denen es im Regelfalle an einem qualitativ mit Anteilseignern vergleichbaren, „natürlichen“, letztlich monetär getriebenen Eigeninteresse fehlt.<sup>207</sup>

### 3.1 Überblick: stiftungsrechtlicher Lebenszyklus

Die jeweils möglichen Foundation Governance Strukturen sollen in weiterer Folge zunächst überblicksartig anhand des Lebenszyklus einer Stiftung<sup>208</sup> vorgestellt werden, der sich in verschiedene Phasen aufteilt.

Zu Beginn der ersten Phase, dem lebzeitigen Vermögensmanagement<sup>209</sup>, errichtet der Stifter eine juristische Person – die Stiftung – durch ein *einseitiges Stiftungsgeschäft* (vgl. **Abbildung 5**). Gegebenenfalls können zeitnah zur Gründung, oder auch zu einem späteren Zeitpunkt *zweiseitige, schenkungsähnliche Nachstiftungsgeschäfte oder Zustiftungsgeschäfte*<sup>210</sup> hinzutreten. In beiden Fällen kommen als auf die Stiftung zu übertragendes Vermögen primär die

---

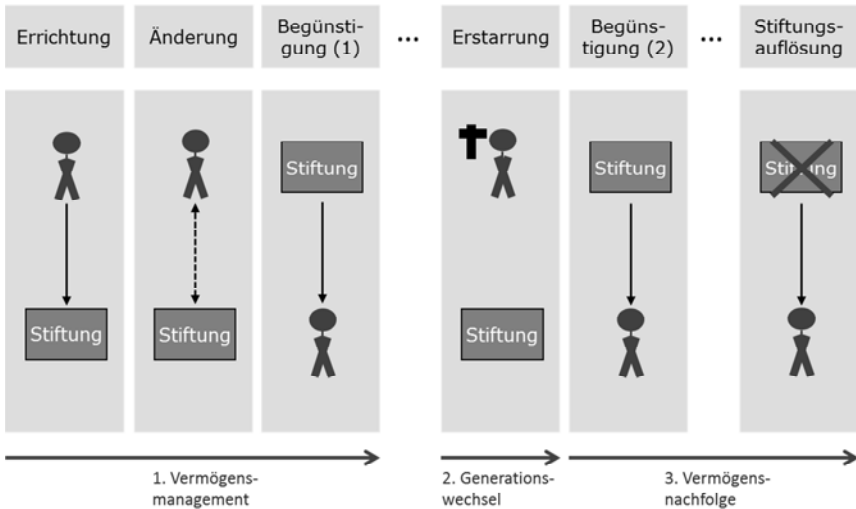
<sup>207</sup> Zu diesem Kontrolldefizit vgl. z. B. Thymm (2007), S. 7ff.; Zollner (2011), S. 184.

<sup>208</sup> Fleschutz schlägt für unternehmensverbundene Privatstiftungen einen Lebenszyklus vor, der sich am typischen Unternehmens-Lebenszyklus (Vorbereitung, Gründung, Wachstum, Reife, Wende) orientiert. Diese Art von „parallel zur Unternehmensgenese“ verlaufendem Lebenszyklus wird vorliegend abgelehnt, da Stiftungen i.d.R. erst in späteren Unternehmensphasen, etwa einer Reifephase, zum Zwecke des Vermögensschutzes errichtet werden. Vgl. Fleschutz (2008), S. 354-366.

<sup>209</sup> Knapp 90% der unternehmensverbundenen Privatstiftungen in Deutschland werden zu Lebzeiten des Stifters errichtet, vgl. Fleschutz (2008), S. 370.

<sup>210</sup> Unter „Nachstiftungen“ sind hier spätere Zuwendungen des Stifters, unter Zustiftungen spätere Zuwendungen von Dritten zu verstehen, vgl. z. B. Marxer & Partner (Hrsg.) (2009), S. 87.

im Eigentum des Stifters stehenden (haftungsbeschränkten) Beteiligungen an Kapitalgesellschaften oder Personengesellschaften in Betracht.



**Abbildung 5:** „Lebenszyklus“ einer Stiftung

Durch die unentgeltliche einseitige Vermögenswidmung oder die Nachstiftung kommt es zu einer Verschiebung von Vermögenssubstrat vom Stifter zur Stiftung, was in Haftungssituationen (unternehmerische Haftungsrisiken), in Vermögensnachfolgesituationen (Pflichtteilsrechte) und bei Scheidungen (Güterstandsausgleich) von Bedeutung sein kann.<sup>211</sup>

In der Vermögensmanagementphase ist der Stifter zu Lebzeiten regelmäßig noch durch Einflussnahmerechte „von Außen“ (z. B. Änderungs- und Widerrufsvorbehalte zu Stiftungsgeschäften, aber auch vorbehaltende Mitsprache-, Zustimmungs- und Vetorechte, vgl. unten, Abschnitt 3.2) oder „von In-

<sup>211</sup> Vgl. für Österreich Csoklich, Müller, Gröhs, & Helbich, 1994), S. 14; für Liechtenstein Schauer (2009), § 37 Rz. 2. Vgl. hierzu auch den späteren Teil 3 zur Asset Protection, Abschnitte 1 und 1.

nen“ durch Einsitznahme in den landesspezifisch auszugestaltenden Leitungs- oder Kontrollorganen der Stiftung (s. unten, Abschnitte 3.3 bis 3.5) präsent und kann bis zu einem gewissen Grad in das Management eingreifen. Insbesondere die „Durchgriffsmöglichkeiten“ des als Stiftungsorgan handelnden Stifters auf das Stiftungsgeschehen sind jedoch qualitativ nicht mit den durch Eigentum an Geschäftsanteilen vermittelten Durchgriffsmöglichkeiten eines Gesellschafters auf ein Unternehmen vergleichbar, da der als Stiftungsorgan handelnde Stifter dem niedergelegten Stiftungszweck zu dienen hat und nicht etwa seinen eigenen Interessen.

Die verschiedenen Organe der Stiftung, wie z. B. Stiftungsvorstand, Aufsichtsrat, Beirat oder Rechnungsprüfer, werden i. d. R. lebzeitig vom Stifter bestellt und können von diesem auf ihre Aufgaben, insbesondere nach seinem Ableben, vorbereitet werden. Ob und in welcher Art auch Familienmitglieder des Stifters Funktionen im Rahmen der *Foundation Governance* übernehmen können oder ob und in welchem Umfang familienfremde Dritte das Stiftungsmanagement tragen sollen, hängt vom Willen des Stifters und dem rechtlich zulässigen Rahmen am gewählten Stiftungsstandort ab.

Es ist ebenfalls vorliegend zu berücksichtigen, dass einige für den wirtschaftlichen Bestand der Stiftung z. T. existenzielle steuerliche Vorteile, die seitens des deutschen Staates Beteiligungsträgerstiftungen zum Widmungszeitpunkt auflösend bedingt gewährt werden,<sup>212</sup> nur dann erhalten werden können, wenn die Stiftung die übertragenen Beteiligungen über einen gewissen Zeitraum nach der Übernahme erfolgreich und gem. deutschen steuerrechtlichen Vorgaben fortführt. Dies kann bei einem Stiftungsgeschäft zu Lebzeiten des Stifters durch eine geeignete Einbindung des Stifters in die *Foundation Governance* tendenziell leichter gelingen als bei einer erbschaftsbedingten

---

<sup>212</sup> Hierzu gehört insbesondere der deutsche erbschaftsteuerliche Bewertungsabschlag für Beteiligungen und Betriebsvermögen gem. §§ 13a/13b dErbStG in Höhe von 85% oder gar 100%, vgl. später, Abschnitt 5.1; aber auch die zeitliche unbeschränkte Stundung der Besteuerung latenter einkommensteuerlicher stiller Reserven gem. § 6 Abs. 5 dASTG, vgl. später Abschnitt 5.2.



Vermögensnachfolge. Bei der klassischen Erbfolge ohne den Einsatz einer Stiftung muss nämlich schon aus steuerlichen Gründen seitens der (z. T. noch unerfahrenen) Vermögensnachfolger die Unternehmensfortführung für viele Jahre gewährleistet werden, ohne auf das Know-how des Unternehmers dann noch zurückgreifen zu können.

Durch Verzicht des Stifters auf Einflussnahmerechte, spätestens aber mit dem Generationswechsel (vgl. Abbildung 5) erstarrt der in den Stiftungsdokumenten festgelegte Stifterwille vollständig.<sup>213</sup> Etwa noch vorbehalten, höchst persönliche Einflussnahmerechte „von Außen“ erlöschen ersatzlos oder gehen auf Mitstifter über. Die vom Stifter bislang „innerhalb“ der Stiftung wahrgenommenen Organfunktionen werden von familieninternen oder -externen Dritten im Rahmen der eingerichteten Foundation Governance weitergeführt.

Die Stiftung ist hiernach in der Vermögensnachfolgephase ihren Reglementen, ihren Organen und den rechtlichen Rahmenbedingungen der gewählten Stiftungsjurisdiktion überlassen. Im hier vorliegenden Falle einer Beteiligungsträgerstiftung, deren Vermögen vorwiegend aus Beteiligungen mit hohen Anteilsquoten besteht, muss auch eine unternehmerische Führungsrolle über die im Eigentum der Stiftung stehenden Beteiligungen, z. B. gemäß einer *Business Judgement Rule*<sup>214</sup>, ausgeübt werden, was erhöhte Anforderungen an das operative Management und eine sachgerechte Foundation Governance stellt.

In dieser Phase der „Vermögensnachfolge“ vollzieht das Stiftungsmanagement langfristig und potentiell auf unbeschränkte Zeit<sup>215</sup> den dokumentier-

---

<sup>213</sup> Eine weitere Folge des Generationswechsels ausserhalb der Stiftung besteht freilich darin, dass diejenigen Vermögenskomponenten, die *nicht* lebzeitig der Stiftung gewidmet wurden, im Wege der konventionellen gesetzlichen oder gewillkürten Erbfolge auf einen oder mehrere Vermögensnachfolger übergehen.

<sup>214</sup> Vgl. Art. 182 Abs. 2 fIPGR.

<sup>215</sup> Die Laufzeit der österreichische Privatstiftung ist gem. § 35 Abs. 2 Nr. 3 öPSG zunächst auf 100 Jahre befristet, kann jedoch durch Beschluss von Letztbegünstigten um weitere 100 Jahre verlängert werden. Die Laufzeit einer deutschen oder liechtensteinischen Privatstiftung ist gesetzlich nicht begrenzt.

ten Zweck der Stiftung, einschließlich der Ausrichtung von Leistungen an in den Stiftungsreglementen benannte Begünstigte.

Bei privatnützigen Stiftungen sind dies meist Familienangehörige der nachfolgenden Generationen des Stifters oder von ihm als förderwürdig erachtete dritte natürliche oder juristische Personen. Bei gemeinnützigen Stiftungen werden die Leistungen zur Unterstützung satzungsmässig festgelegter Zwecke ausgerichtet, die im Sitzland der Stiftung den gesetzlichen Kriterien der Gemeinnützigkeit entsprechen.<sup>216</sup>

Erfahrungsgemäß nehmen in Abwesenheit des Stifters in der Vermögensnachfolgephase (vgl. Abbildung 5) verschiedene Interessens- und Agenturkonflikte<sup>217</sup>, insbesondere zwischen dem Stiftungsvorstand und den Begünstigten der Stiftung, tendenziell zu.<sup>218</sup>

Bei privatnützigen Stiftungen haben deswegen spezielle als Kontroll- oder Aufsichtsstellen einzurichtende Stiftungsorgane die Aufgabe, die Verfolgung des Stiftungszwecks durch das aktuelle Stiftungsmanagement zu fördern, zu überwachen und gegebenenfalls korrigierend einzugreifen. Ein Eingriff ist dann geboten, wenn erkennbar wird, dass das Stiftungsmanagement sich von der Verfolgung des Stiftungszwecks und dem dokumentierten Stifterwillen löst, etwa um stiftungsfremde oder gar eigene Interessen zu verfolgen<sup>219</sup>

---

<sup>216</sup> Vgl. oben Abschnitt 2.2.4.

<sup>217</sup> Die Agency Theorie untersucht die möglichen Zielkonflikte zwischen einem Auftraggeber (Principal) und einem Auftragnehmer (Agent) sowie deren denkbare Lösungsansätze, zur vertieften Diskussion im Zusammenhang mit unternehmensverbundenen Stiftungen vgl. z. B. Fleschutz (2008), S. 108-120.

<sup>218</sup> Vgl. Torggler (2012), S. 88.

<sup>219</sup> Schon die ersten Untersuchungen aus dem anglo-amerikanischen Rechtskreis zur Corporate Governance (Berle & Means, 1967) haben gezeigt, dass man Unternehmen vor dem eigenen Management schützen muss. Übertragen auf die Stiftungen bedeutet dies, dass nicht etwa die Stiftung vor ihren Begünstigten geschützt werden muss, sondern vielmehr die Stiftung vor den Eigeninteressen ihres Managements; vgl. Melzer (2010), S. 115ff, S. 164f.; Torggler (2012), S. 89.

oder wenn es zu verhindern gilt, dass es Entscheidungen trifft, die dem vom Stifter definierten Zweck und dem Stifterwillen entgegenstehen.

Während es bei privatnützigen Stiftungen nur eine eingeschränkte behördliche Aufsicht (die meisten Bundesländer der Bundesrepublik Deutschland), eine nur freiwillige Unterstellung unter die behördliche Stiftungsaufsicht (Liechtenstein)<sup>220</sup> oder gar keine Aufsicht (Österreich und das deutsche Bundesland Bayern)<sup>221</sup> gibt, übernehmen bei gemeinnützigen Stiftungen im Regelfalle die jeweils zuständigen Stiftungsaufsichtsbehörden, der von ihnen bestellte Stiftungsprüfer oder auch die zuständigen Steuerbehörden vergleichsweise strenge und laufende Kontrollfunktionen.<sup>222</sup>

Je besser der Stifter die Stiftungsstruktur im Sinne einer Foundation Governance mit institutionalisierten „Checks und Balances“ bis zu seinem freiwilligen – oder durch sein Ableben erzwungenen – Einflussverzicht austariert hat, umso erfolgreicher wird die Stiftung ihre definierten Zwecke mit Wirkung für die Zukunft verwirklichen können.

Treten die in den Stiftungsreglementen etwa hinterlegten Auflösungsbedingungen ein oder übt der Stifter lebzeitig vorbehaltene Widerrufsrechte aus, so erfolgt die Auflösung der Stiftung. Das zu diesem Zeitpunkt vorhandene Stiftungsvermögen wird dann an die – regelmässig vom Stifter definierten – Letztbegünstigten<sup>223</sup> ausgekehrt.

---

<sup>220</sup> Vgl. Art. 552 § 29 Abs. 1 S. 2 fIPGR.

<sup>221</sup> In Österreich unterstehen Privatstiftungen generell nicht der Aufsicht; hoheitliche Aufgaben werden in eingeschränktem Umfang durch das Gericht wahrgenommen.

<sup>222</sup> Gemeinnützige Stiftungen nach dem Bundesstiftungs- und Fondsgesetz unterstehen gem. § 2 i. V. m. § 13 öBSStFG unter behördlicher Aufsicht der Stiftungsbehörde; in Liechtenstein ist die zwingende Unterstellung gemeinnütziger Stiftungen unter die Aufsicht in Art. 552 § 29 Abs. 1 fIPGR geregelt.

<sup>223</sup> In Österreich und in Liechtenstein ist im Zweifel im Falle des Widerrufs der Letztbegünstigte der Stifter; § 6 i. V. m. § 36 Abs. 4 öPSG bzw. Art. 552 § 8 Abs. 3 fIPGR. Wird die Stiftung aus anderen Gründen aufgelöst, sind die jeweiligen Fiskal Letztbegünstigte; vgl. für Deutschland § 88 S. 2 dBGB, für Österreich § 36 Abs. 3 dPSG, für Liechtenstein vgl. Art. 552 § 8 Abs. 2 fIPGR.

Eine geeignete Foundation Governance im obigen Sinne muss bei privatnützigen Stiftungen weitgehend auf der Ebene von Stiftungssatzungsdispositionen im Rahmen der in der jeweiligen Rechtsordnung vorgegebenen Foundation Governance-Regeln vom Stifter privatautonom ausgestaltet werden. Die gesetzlichen Rahmenbedingungen in den einzelnen Bundesländern der Bundesrepublik Deutschland, in Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein unterscheiden sich in erheblichem Umfang voneinander und lassen eine Feinabstimmung des Stifters in unterschiedlichem Umfang und zu unterschiedlichen Zeitpunkten zu, wie nachfolgend gezeigt werden soll.

### **3.2 Einflussnahmerechte des Stifters**

In der hier zu Grunde gelegten Ausgangslage plant ein deutscher Unternehmer und potentieller Stifter, dass wesentliche Beteiligungen an deutschen oder EU-/ EWR-Unternehmen zukünftig durch eine Beteiligungsträgerstiftung gehalten und durch diese das unternehmerische Werk des Stifters weitergeführt werden soll. Bei Unternehmensbeteiligungen mit hohen Anteilsquoten geht das Engagement eines Gesellschafters typischerweise wesentlich über das passive „anonyme“ Halten, wie man es von Aktienbesitz im Bereich der reinen Kapitalanlagen ohne Kontrollfunktionsausübung kennt, hinaus.

Soll eine Grundsatzentscheidung zugunsten einer Stiftung als Vermögensnachfolge- und Vermögensschutzzinstrument gefällt werden, steht der Unternehmer vor der Frage, durch welche inhaltliche Ausgestaltung der Stiftung und in welcher zeitlichen Abfolge die bislang von ihm selbst häufig in Personalunion ausgeübten Rollen des Vermögenseigentümers, des unternehmerisch handelnden Managers und des zweckorientierten Vermögensverteilers an die Stiftung zu übertragen sind; im Regelfalle wird er nicht „von heute auf morgen“ auf alle diese Einflussnahmemöglichkeiten verzichten wollen.

In der Regel besteht deswegen seitens des Stifters bereits zum Zeitpunkt der Stiftungserrichtung das Bedürfnis, sich zu Lebzeiten oder zumindest für eine gewisse beschränkte Zeit nach Stiftungserrichtung verschiedene Einfluss-

rechte auf die Stiftung und das künftig durch die Stiftung verwaltete Beteiligungsvermögen zu erhalten. Diese typischerweise intendierte Einflussnahme des Stifters steht naturgemäß in einem gewissen Spannungsverhältnis zu dem in Deutschland vorherrschenden Bild der Stiftung als (vollständig) verselbständigtem Zweckvermögen mit eigener Rechtspersönlichkeit.<sup>224</sup> In Österreich und Liechtenstein sind eben diese Einflussnahmemöglichkeiten, dem praktischen Bedürfnis hiernach folgend, aber durchaus in gewissem Umfang gesetzlich vorgesehen und damit zulässig.

### 3.2.1 Gesetzlich vorgesehene Widerrufs- und Änderungsvorbehalte

In den drei zur Diskussion stehenden Stiftungsjurisdiktionen stehen für die im vorstehenden Abschnitt beschriebenen Rollenübertragungen unterschiedliche stiftungsrechtliche Grundstrukturen zur Verfügung. Während in Deutschland die stiftungsprivatrechtliche Grundkonzeption der §§ 80-88 dBGB vorsieht, dass das Stiftungsgeschäft grundsätzlich *unwiderruflich vollzogen*<sup>225</sup> wird, dass Vermögenswerte *unwiderruflich gewidmet*<sup>226</sup> werden und dass der Stifter nach der Errichtung der Stiftung *ex post grundsätzlich keinen gesetzlich geregelten Einfluss im Sinne einer Änderungsmöglichkeit auf die errichtete Stiftungssat-*

---

<sup>224</sup> Zu den verschiedenen in Deutschland verwendeten Definitionen des Stiftungsbegriffs auch in Abgrenzung zu unselbstständigen Stiftungen und der Stiftungstätigkeit vgl. z. B. Bernd & Götz (2009), S. 56-58.

<sup>225</sup> § 87 dBGB enthält eine abschliessende Liste der Tatbestände, die zu einer Stiftungsaufhebung führen; Stifterrechte sind hier nicht vorgesehen, vgl. auch Stumpf (2011), S. 157, Tz. 5; Meyn, Richter & Koss (2009), S. 116.

<sup>226</sup> § 82 dBGB regelt die Übertragungspflicht des zu widmenden Vermögens auf die Stiftung. Spätestens mit der behördlichen Anerkennung der Stiftung besteht ein seitens des Stifters nicht mehr widerrufbarer Anspruch der Stiftung auf Übertragung des Vermögens; eine Rückübertragung ist gesetzlich nicht vorgesehen; vgl. Stumpf (2011), S. 110, Tz. 4, S. 113-14, Tz. 15, Tz. 17.

zung<sup>227</sup> mehr hat, sehen die stiftungsrechtlichen Rahmenbedingungen in Österreich und in Liechtenstein größere Freiheitsgrade in diesen Punkten vor.

In allen drei Ländern kommt es mit dem Stiftungsgeschäft *grundsätzlich* zu einer Trennung der Vermögenssphäre zwischen Stifter und Stiftung und zu einer ersten Erstarrung der in den Stiftungsreglementen vom Stifter formulierten Regeln.<sup>228</sup> Dem Stifter verbleiben nach der gesetzlichen Grundkonzeption keine Einflussmöglichkeiten und er wird zu einem „unbeteiligten Dritten“.<sup>229</sup>

Durch die einseitig unentgeltliche Vermögenswidmung oder Nachstiftung kommt es zu einer Verschiebung von Vermögenssubstrat vom Stifter zur Stiftung, was insbesondere in Haftungssituationen, in Vermögensnachfolgesituationen (Pflichtteilsrechte) und bei Scheidungen (Güterstandsausgleich) von Bedeutung ist.<sup>230</sup>

Sowohl in Österreich als auch in Liechtenstein kann sich jedoch der Stifter bei der Stiftungserrichtung lebzeitige, unübertragbare und unvererbliche Rechte<sup>231</sup> auch für die Zeit nach der Stiftungserrichtung vorbehalten, die potentiell geeignet sind, die Trennung der Vermögenssphären zwischen Stifter und Stiftung einzuschränken, und damit die endgültige Erstarrung des Stifterwillens bis zum Erlöschen der Rechte – ganz oder teilweise – bedingt aufzuschieben.

---

<sup>227</sup> § 87 dBGB enthält eine abschliessende Liste der Tatbestände, die zu einer Zweckänderung führen; Stifterrechte sind hier nicht vorgesehen, in eingeschränktem Umfang und im Einklang mit dem jeweiligen Landesstiftungsrecht ist es aber wohl fallweise möglich, in der (genehmigungspflichtigen) Stiftungsverfassung (gem. § 85 dBGB) den Stifter oder insbesondere Stiftungsorgane zu autonomen Stiftungssatzungsänderungen zu autorisieren, die jeweils der Genehmigung der Stiftungsaufsicht unterliegen; vgl. auch Stumpf (2011), S. 156, Tz. 3, Meyn, Richter & Koss (2009), S. 115-116; Berndt & Götz (2009), S. 65, Tz. 59.

<sup>228</sup> Vgl. für Österreich: Keller (2006), S. 114; für Liechtenstein: Jakob (2008), S. 51f.

<sup>229</sup> Vgl. für Österreich Hasch & Partner (Hrsg.) (2003), S. 179, Csoklich, Müller, Gröhs, & Helbich, 1994), S. 14; für Liechtenstein Schurr (2010), S. 84-86; Schauer (2009a), S. 40.

<sup>230</sup> Vgl. für Österreich Csoklich, Müller, Gröhs, & Helbich, 1994), S. 14; für Liechtenstein Schauer (2009), § 37 Rz. 2. Vgl. hierzu auch später in Teil 3 zur Asset Protection.

<sup>231</sup> Vgl. für Österreich § 3 Abs. 3 öPSG, Zollner (2011), S. 121 m. w. N.; für Liechtenstein Art. 552 § 30 Abs. 1 S. 2 fIPGR.

Zu nennen ist zunächst die Möglichkeit des Vorbehaltes eines *Widerrufsrechtes* gem. § 34 öPSG (Österreich) bzw. gem. Art. 552 § 30 fIPGR (Liechtenstein),<sup>232</sup> das allerdings weder in Österreich noch in Liechtenstein von juristischen Personen als Stifter ausgeübt werden kann.<sup>233</sup> Wird ein derart vorbehaltenes Recht zu einem späteren Zeitpunkt seitens des Stifters (natürliche Person) ausgeübt, wird die Stiftung aufgelöst. Das Stiftungsgeschäft wird hierbei jedoch nicht rückabgewickelt, sondern es kommt zu einer ordnungsgemäßen Liquidierung<sup>234</sup> zugunsten des oder der Letztbegünstigten<sup>235</sup>, sofern ein solcher oder solche bestimmt worden sind. Geschah dies nicht, fällt der Liquidationserlös im Widerrufsfall im Zweifel an den Stifter.<sup>236</sup>

Zu einer endgültigen Vermögenstrennung bereits zum Stiftungs- oder Nachstiftungszeitpunkt bei einer Stiftung unter Widerrufsvorbehalt kommt es deswegen nach österreichischem und liechtensteinischem Recht und unter einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise nur dann, wenn ein vom Stifter verschiedener Dritter als Letztbegünstigter bestellt wurde. Hierbei ist allerdings zu beachten, dass dies wirklich nur dann gilt, wenn es dem Stifter nicht durch die Kombination etwa weiterer vorbehaltener Einflussrechte (z. B. Änderungsrechte, s. nachfolgend) möglich ist, die Letztbegünstigung dahingehend zu ändern, dass er selbst wieder als Letztbegünstigter der Stiftung in Erscheinung tritt und in der Folge durch Ausübung des Widerrufsrecht eine Auskehrung der Vermögenswerte an sich bewirken kann.<sup>237</sup>

Die zweite gesetzlich in Österreich und Liechtenstein vorgesehene Möglichkeit zum Vorbehalt von „starken“ Einflussrechten besteht im *Änderungs-*

---

<sup>232</sup> Vgl. die Gegenüberstellung der Rechtsvorschriften in Anhang 1.9.

<sup>233</sup> Vgl. Zollner (2011), S. 124.

<sup>234</sup> Vgl. für Österreich Csoklich, Müller, Gröhs, & Helbich (1994), S. 278; für Liechtenstein Schauer (2009a), S. 48.

<sup>235</sup> Vgl. für Österreich § 6 öPSG, für Liechtenstein Art. 552 § 8 Abs. 1 fIPGR.

<sup>236</sup> Vgl. für Österreich § 36 Abs. 4 öPSG, bzw. Art. 552 § 8 Abs. 3 fIPGR für Liechtenstein.

<sup>237</sup> Vgl. für Österreich Arnold (2007); § 33 Rz. 42, OGH-AT, Urteil zu Az. 3 Ob 217/05s (2006) ; für Liechtenstein Jakob (2009), Rz. 249; Bösch H. (2005), S. 626-628.

*recht* gem. § 33 Abs. 2 öPSG (Österreich) bzw. Art. 552 § 30 Abs. 1 fIPGR (Liechtenstein).<sup>238</sup> Mit einem uneingeschränkten Änderungsrecht kann die gesamte ursprüngliche Ausgestaltung der Stiftung (Zweck, Organisation, z. T. auch Begünstigungsregeln) nach der Stiftungserrichtung im Nachhinein geändert werden.<sup>239</sup> Das gesetzliche Änderungsrecht ist in Österreich auch juristischen Personen als Stifter zugänglich, in Liechtenstein seit der Totalrevision des Stiftungsrechtes im Jahre 2008 nicht mehr.<sup>240</sup>

Eine Beschränkung des Änderungsrechtes besteht sowohl in Österreich als auch in Liechtenstein nur insofern, als dies durch den Stifter nicht so ausgeübt werden darf, dass es faktisch mit einem Widerrufsrecht zusammenfällt.<sup>241</sup>

Eine (Selbst-)Beschränkung der vorbehaltenen Änderungsrechte auf bestimmte Aspekte und/oder auf eine bestimmte Zeit ist für den Stifter dagegen ohne weiteres möglich und ist in der Praxis auch verbreitet bzw. sogar notwendig.<sup>242</sup> Selbstbeschränkungen können etwa geboten sein, um eine auch steuerrechtlich wirksame Trennung der Vermögenssphäre des Stifters und der Stiftung durchsetzen zu können.<sup>243</sup> Eine denkbare Selbstbeschränkung kann den Stifter auch vor sich selbst schützen: im Alter können z. B. gesundheitsbedingt in einigen Fällen Persönlichkeitsveränderungen auftreten, die im Einzelfall einer sachgerechten Vermögensfortführung im Wege stehen. Eine geeignete zeitliche oder von nachprüfbaren (hier: gesundheitlichen) Bedingungen abhängige Beschränkung der vorbehaltenen Änderungsrechte kann die nach-

---

<sup>238</sup> Vgl. die Gegenüberstellung der gesetzlichen Vorschriften in Anhang 1.14.

<sup>239</sup> Vgl. für Österreich Csoklich, Müller, Gröhs, & Helbich (1994), S. 269-270, OGH-AT, Urteil zu 6 Ob 61/04w (2004); für Liechtenstein Jakob (2009), Rz. 247; Schauer (2009) § 30 Nr. 5-6.

<sup>240</sup> Vgl. Zollner (2011), S. 124.

<sup>241</sup> Vgl. für Österreich Hügel V. (2008), S. 41, Keller (2006) S. 74f.; für Liechtenstein Jakob (2009), Rz. 248-249, Hügel V. (2008), S. 52, Bösch H. (2005), S. 628.

<sup>242</sup> Für Österreich Arnold (2007), § 33 Rz. 40-41; Keller (2006), S. 68.; für Liechtenstein Schauer (2009) § 30 Nr. 5.

<sup>243</sup> Das Bewirken einer hinreichenden Trennung der Vermögenssphären ist z. B. häufig erforderlich, um eine einkommensteuerliche Hinzurechnung der Stiftungserträge zum Stifter in Deutschland abzuwenden, vgl. z. B. später Abschnitt 5.2.



trägliche Einflussnahmemöglichkeit des Stifters im Interesse des Schutzes des Familienvermögens begrenzen („Demenzklausel“).

Auf etwa vorbehaltene Widerrufs- oder Änderungsrechte kann der Stifter österreichischer oder liechtensteinischer Stiftungen jederzeit verzichten: Inhaltlich stellen Änderungs- und Widerrufsrechte des Stifters Herrschafts- und Gestaltungsrechte dar, welche nach herrschender Lehre in Österreich und Liechtenstein nach § 1444 öABGB bzw. (gleichlautend) § 1444 fIABGB verzichtbar sind.<sup>244</sup>

Etwa vorbehaltene Widerrufs- und Änderungsrechte sind gem. § 9 Abs. 2 Nr. 6, 8 i. V. m. § 10 Abs. 2 öPSG (Österreich) bzw. gem. Art. 552 Abs. 2 Nr. 4 fIPGR (Liechtenstein) in die Stiftungsurkunde aufzunehmen.

### **3.2.2      Andere Mitsprache-, Zustimmung- und Vetorechte**

Da Stiftungen – wie alle mitgliederlosen Körperschaften und wie ebenfalls bereits oben beschrieben<sup>245</sup> – durch die Abwesenheit von Eigentümern ein latentes Kontrolldefizit aufweisen, kann es sich anbieten, die im Rahmen der Foundation Governance auf der Ebene der Stiftungsorgane definierten stiftungsinternen Kontrollmechanismen<sup>246</sup> durch stiftungsexterne Maßnahmen oder Kontrollen, wie etwa durch die Stiftungsaufsicht oder außenstehende Dritte, zu ergänzen.

Der Stifter bietet sich – trotz seines funktionalen Status als „außenstehender“ Dritter und unabhängig von der Frage, ob er sich gesetzlich vorgesehene Widerrufs- und Änderungsrechte vorbehalten hat – hierfür durchaus an, da er i. d. R. über fundierte Fachkenntnisse verfügt, sich als ehemaliger Eigentümer des Stiftungsvermögens in vielen Fällen in besonderem Maße der Stiftung verbunden fühlt und auch meist bereit ist, zusätzliche Verantwortung zu über-

---

<sup>244</sup> Vgl. Zollner (2011), S. 178 m. w. N.

<sup>245</sup> Vgl. oben den einleitenden Text zu Abschnitt 1.

<sup>246</sup> Vgl. hierzu später Abschnitte 3.3.2 (Deutschland), 3.4.2 (Österreich) und 3.5.2. (Liechtenstein)

nehmen. Dies gilt natürlich besonders bei Unternehmern, die die stiftungsgegenständlichen Unternehmen gegründet oder lange Jahre mit aufgebaut haben.

Derartige Rechte, die nicht Widerrufs- und Änderungsvorbehalte (s. oben Abschnitt 3.2.1) sind und die durch den Stifter auch nicht „von Innen“ im Rahmen der Übernahme von satzungsmässig vorgesehenen Organfunktionen (s. später Abschnitte 3.3-3.5) ausgeübt werden, können in Österreich und Liechtenstein in der Stiftungssatzung als zusätzliche Stifterrechte „von Außen“ vorgesehen werden. In Deutschland gilt hingegen grundsätzlich, dass der Stifter selbst nur „von Innen“, also als Organ oder als Organmitglied in den Grenzen des von ihm formulierten Stiftungszwecks, handeln kann, nicht aber in seiner Funktion als Stifter.<sup>247</sup>

Denkbar sind zunächst *Mitspracherechte* im Sinne von Beratungs- oder Anhörungsrechten: Vorschlagsrechte für Begünstigte, Vorschlagsrechte für Organmitglieder oder Anhörungsrechte bei Entscheidungen über die Vermögensanlage sind Beispiele für vergleichsweise „schwache“ Einflussrechte des Stifters, da sie lediglich Empfehlungscharakter haben und von den Stiftungsorganen nicht befolgt werden müssen.<sup>248</sup>

Bei eingeräumten *Zustimmungsrechten* ist eine zustimmende Äußerung, bei eingeräumten *Vetorechten* die Unterlassung der Ausübung eines Widerspruchsrechtes seitens des Stifters erforderlich, damit eine Organentscheidung wirksam werden kann. Diese *Einflussnahmemöglichkeiten* sind deutlich stärker als Mitspracherechte, da der Stifter hiermit (eigenständig vorbereitete und getroffene) Organentscheidungen immerhin wirksam verhindern und damit indirekt beeinflussen kann, ohne aber eigene Alternativvorschläge in den Organen durchsetzen zu können. Allzu umfassende Zustimmungs- bzw. Vetorechte können die Autarkie der eingesetzten Organe stark beschränken und

---

<sup>247</sup> Vgl. Meyn, Richter & Koss (2009), S. 106, Tz. 162.

<sup>248</sup> Vgl. für Österreich: Arnold (2007); § 14, Rz. 46-47; Doralt, Nowotny, & Kalss, (1995), § 14, Rz. 32.

werden deshalb sowohl in Österreich als auch Liechtenstein in der Literatur<sup>249</sup> abgelehnt, die genaue Grenze zur Unzulässigkeit ist aber im Einzelfall schwer zu ziehen.

Denkbar ist in Österreich oder Liechtenstein ebenfalls, dass sich der Stifter das Recht vorbehält, *Organmitglieder zu benennen*<sup>250</sup> oder – frei oder unter bestimmten Bedingungen<sup>251</sup> – *abzuberufen*. Auch hier stellt sich, insbesondere wenn in der Satzung vergleichsweise kurze Amtsperioden vorgesehen sind, die gleiche Problematik wie bei den Zustimmungs- und Vetorechten: zu stark ausgeprägte, seitens des Stifters vorbehaltene Rechte stellen die „Souveränität“ der Organe und deren Entscheidungen, im Extremfall sogar die Eigenschaft der Stiftung als vom Stifter unabhängiges, verselbstständigtes Zweckvermögen in Frage und sind nur bis zu einem gewissen Grad mit den stiftungsrechtlichen Organbefugnissen und -verantwortlichkeiten in Einklang zu bringen.<sup>252</sup>

Die vermeintliche Stringenz Deutschlands in diesem Zusammenhang, wo eigentlich nur die Erstbesetzung der Organe durch den Stifter persönlich erfolgen soll, die anschliessenden Modalitäten, unter welchen Bedingungen Organbesetzungen und -entlassungen zu erfolgen haben, aber Gegenstand einer Satzungsregelung für die Neubesetzung von Organen sein müssen<sup>253</sup>, ist zwar dogmatisch im Sinne der Stiftung als „verselbstständigtes Zweckvermögen“ richtig, führt aber dann zum gleichen Ergebnis wie die in Österreich und

---

<sup>249</sup> Vgl. für Österreich: Arnold (2007); § 14, Rz. 34; Doralt, Nowotny, & Kalss, (1995), § 14, Rz. 13; Hügel V. (2008), S. 153.

<sup>250</sup> Vgl. für Österreich etwa Zollner (2011), S. 203.

<sup>251</sup> Denkbar wäre etwa die Sanktionierungsmöglichkeit von Verstößen von Organmitgliedern gegen Sorgfaltspflichten oder Treuepflichten durch Entlassung oder die Bezugnahme auf andere ausserordentliche Gründe; vgl. Keller (2006), S. 103, Zollner (2011), S. 200.

<sup>252</sup> Vgl. für Österreich OGH-AT (2003), OGH-AT (2007a), Csoklich, Müller, Gröhs, & Helbich (1994), S. 14; für Liechtenstein Schauer (2009a), S. 40, Schurr (2010), S. 84-86; zum alten Stiftungsrecht auch Bösch H. (2005), S. 641-642, der als einzige Einschränkung Art. 2 fIPGR, das Rechtsmissbrauchsverbot, sieht.

<sup>253</sup> In Deutschland vgl. Berndt & Götz (2009), S. 130, Rz. 315.

Liechtenstein bestehenden Möglichkeiten zur Einflussnahme „von Außen“, wenn ein Stifter als satzungsmässig lebenslang bestelltes Organ nach den von ihm festgelegten Satzungsregeln die Möglichkeit hat, beherrschend auf die Besetzung von Organfunktionen Einfluss zu nehmen.<sup>254</sup>

### **Exkurs: Mandatsverträge liechtensteinischen Rechts**

Vor der Stiftungsrechtsreform des Jahres 2008 war es in Liechtenstein vergleichsweise oft geübte Praxis, dass der vor Ort tätige Stiftungsrat (meist ein Liechtensteinsicher Treuhänder) durch einen sog. „Mandatsvertrag“, also einen außerhalb des Stiftungsrechts stehenden schuldrechtlichen Vertrag<sup>255</sup>, an Weisungen des Stifters gebunden wurde.

Ziel des Mandatsvertrages war einerseits, den liechtensteinischen Treuhänder, der als rechtlicher Gründer der Stiftung – je nach Ausgestaltung der Stiftung – über umfassende Stifterrechte verfügen konnte, inhaltlich an den wirtschaftlichen Stifter, also die Person, in dessen Auftrag und mit dessen Mitteln der Treuhänder die Stiftungsgründung vollzogen hatte, zu binden.<sup>256</sup> Dieser Grund ist durch die Stiftungsrechtsreform gegenstandslos geworden, da Art. 552 § 4 Abs. 3 fIPGR nunmehr vorsieht, dass der wirtschaftliche Stifter als eigentlicher Stifter der Stiftung gilt, unabhängig davon, ob die Gründung unmittelbar oder treuhänderisch durch einen Dritten erfolgte.

Der zweite Zweck bestand darin, den Stiftungsrat unmittelbar an die Weisungen des Stifters zu binden. Diese zweite Funktion erwies sich als inhaltlich problematisch, da sich aus den Vertragspflichten des Mandatsvertrages und den stiftungsrechtlichen Verpflichtungen des Stiftungsrates nur schwer aufzulösende Interessenskollisionen ergeben konnten<sup>257</sup> und auch eine gewisse

---

<sup>254</sup> Vgl. Meyn, Richter & Koss (2009), S. 109, Rz. 166 und später Abschnitt 3.3.

<sup>255</sup> Vgl. Jakob (2009), Rz. 256-257.

<sup>256</sup> Vgl. Bösch H. (2005), S. 767-768; Hügel V. (2008), S. 159.

<sup>257</sup> Vgl. Heiss, Art. 552 § 25 (2009a), Rz. 7-8; Jakob (2009), Rz. 256-259.

Missbrauchsanfälligkeit bestand. Die Praxis der Mandatsverträge in Liechtenstein ist aufgrund dieser möglichen Interessenskonflikte und auch aufgrund des dogmatischen Widerspruchs zur Grundkonzeption der Stiftung als „verselbständigtes Zweckvermögen mit eigener Rechtspersönlichkeit“ abzulehnen und wurde auch – soweit ersichtlich – in der dortigen Treuhandpraxis inzwischen weitgehend aufgegeben.

Nachdem im vorherigen Abschnitt die nachwirkenden Einflussnahme des Stifters „von Außen“ beleuchtet wurden, geht es in der nun folgenden Länderbetrachtung um die Ausgestaltungsmöglichkeiten der Foundation Governance „von Innen“, also durch geeignete Bestimmung der Organe, deren Funktionen und organisatorischen Verhältnissen zueinander sowie deren Besetzungsmodalitäten.

### 3.3 Deutschland

Es ist anzumerken, dass die unterschiedliche Ausgestaltung der verschiedenen deutschen Landesstiftungsgesetze an vielen Stellen eine überblicksartige synoptische Darstellung der für die Foundation Governance maßgeblichen Bestimmungen in Deutschland erschwert; auch nach der Stiftungsreform vom 2002 sind die einzelnen Landesstiftungsgesetze unterschiedlich geblieben.<sup>258</sup> Nachfolgend soll trotzdem versucht werden, die Grundstrukturen des deutschen Stiftungsrechts während des Betriebs der Stiftung<sup>259</sup> erkennbar zu machen, um damit dem Rechtsanwender einen Vergleich zu den entsprechenden Regelungen in Österreich und Liechtenstein zu ermöglichen.

---

<sup>258</sup> Vgl. Berndt & Götz (2009), S. 72, Tz. 77; auch die Übersichtlichkeit und Vollständigkeit der Gegenüberstellung der stiftungsrechtlichen Normen in Liechtenstein, Deutschland und Österreich im Anhang leidet an dieser in Deutschland vorzufindenden Aufteilung auf bundesrechtliche Regelungen in den §§ 80-88 dBGB, das Vereinsrecht und die einzelnen Landesstiftungsgesetze; vgl. Anhang 1.

<sup>259</sup> Vgl. zur zivilrechtlichen Ausgestaltung des laufenden Betriebs deutscher Privatstiftungen z. B. auch Meyn, Richter & Koss (2009), S. 315-336.

Die Satzung muss für alle Organe und Gremien der Stiftung festlegen, wie die Mitglieder berufen werden und was nach ihrem Ausscheiden geschieht. Denkbar sind hier verschiedene Modelle<sup>260</sup>. Nach der *Kooptation* werden neu zu berufende Organmitglieder durch die übrigen, noch verbliebenen Organmitglieder berufen; bei der *Berufung durch andere Organe* obliegt die Neubesetzung eines Organmitglieds einem anderen Organ (also etwa ein Stiftungsvorstandsmitglied durch das Stiftungskuratorium); bei der *Berufung durch Dritte* kann die Auswahl auch von Dritten außerhalb der Stiftung getroffen werden, allerdings muss die langfristige Handlungsfähigkeit des Dritten gewährleistet sein.

Stifter können sich in der Satzung auf Lebenszeit zu Organmitgliedern bestellen lassen, in dieser Funktion können sie sich auch das Recht einräumen, lebzeitig weitere Organmitglieder zu bestellen.<sup>261</sup>

### 3.3.1 Laufendes Stiftungsmanagement

Der gem. § 81 Abs. 1 S. 3 Nr. 5 dBGB gesetzlich vorgesehene<sup>262</sup> *Stiftungsvorstand* ist mit der Vermögensverwaltung und der Verfolgung des Stiftungszwecks im „Tagesgeschäft“ beauftragt und vertritt die Stiftung nach außen.<sup>263</sup> Es sind keine konkreten gesetzlichen Voraussetzungen zur Anzahl und Zusammensetzung der Mitglieder und zum Aufgabenspektrum des Stiftungsmanagements auf Bundesebene im dBGB vorgesehen, z. T. finden sich ergänzende Ausführungen auf Ebene der jeweiligen Landesstiftungsgesetze.<sup>264</sup> Es er-

---

<sup>260</sup> Vgl. Meyn, Richter & Koss (2009), S. 108, Rz. 166.

<sup>261</sup> Vgl. Meyn, Richter & Koss (2009), S. 108, Rz. 166, insbes. das dort gegebene Beispiel.

<sup>262</sup> Vgl. auch §§ 86 i. V. m. 26 dBGB.

<sup>263</sup> Vgl. auch rechtsvergleichend Anhang 1.10.

<sup>264</sup> Die ergänzenden Ausführungen betreffen z. B. Regelungen für Notbestellungen von Stiftungsvorständen oder auch Abberufungsbefugnisse bei Pflichtverstößen (vgl. z. B. § 12 Abs. 1 StiftG Baden Württemberg, Art. 21 StiftG Bayern, § 9 StiftG NRW, § 7 Abs. 5 StiftG Sachsen).

scheint durchaus möglich, dass der Stiftungsvorstand aus einer einzigen Person bestehen kann, zu Beginn kann dies sogar der Stifter selbst sein.<sup>265</sup> Die Handlungsfähigkeit der Stiftung muss allerdings stets gewährleistet sein.<sup>266</sup>

Die persönliche Haftung des Stiftungsvorstandes ist aufgrund seines Handelns für eine juristische Person auf schuldhaftige Pflichtverletzungen begrenzt, sofern und soweit er sich innerhalb seiner satzungsmässig gegebenen Vertretungsbefugnisse bewegt.<sup>267</sup>

Die Mitwirkung des Stifters und der Begünstigten im Stiftungsmanagement ist grundsätzlich möglich.

Deutsche privatnützige Stiftungen sind aufgrund des Verweises auf das Vereinsrecht gem. §§ 27 Abs. 3, 42, 666, 259 und 260 i. V. m. § 86 dBGB zur Rechnungslegung verpflichtet, die nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung und Bilanzierung zu erfolgen hat. Die Art der Buchführung steht ihnen grundsätzlich frei; in Regel sind aber landesrechtliche Vorschriften für die Rechnungslegung von Stiftungen vorgesehen; in der kleinsten Ausbaustufe sind hierzu eine Vermögensaufstellung, eine Jahresrechnung und ein Tätigkeitsbericht erforderlich. Für „große“ Stiftungen, die bestimmte Schwellenwerte an Mitarbeitern, der Bilanzsumme oder auch des Umsatzes überschreiten, ergeben sich erweiterte Rechnungslegungsvorschriften aus dem deutschen Publizitätsgesetz<sup>268</sup>, wenn bestimmte Größenmerkmale überschritten werden.<sup>269</sup> In der Satzung kann das Erfordernis einer laufenden Rechnungslegung nach den HGB-Vorschriften in der jeweils aktuellen Fassung vorgesehen werden.

---

<sup>265</sup> Vgl. Meyn, Richter & Koss (2009), S. 106, Rz. 160.

<sup>266</sup> Dies wird wohl in Praxis auch von der jeweiligen Stiftungsaufsicht im Zusammenhang mit der Stiftungsgenehmigung und der laufenden Aufsicht gefordert werden.

<sup>267</sup> Vgl. ausführlich, z. B. auch zu bundeslandspezifischen Einzelheiten: Suerbaum (2011), S. 212, Tz. 132-140; vgl. rechtsvergleichend mit der Schweiz, Österreich und Liechtenstein auch Zollner (2011), S. 415-436.

<sup>268</sup> Ggf. auch aus dem Kapitalgesellschaften & Co.-Richtliniengesetz.

<sup>269</sup> Vgl. Berndt & Götz (2009), S. 154, Tz. 411.

Die Prüfung der deutschen Stiftung ist grundsätzlich Aufgabe der Stiftungsaufsicht und kann durch eine staatliche Rechnungsstelle oder durch einen Wirtschaftsprüfer, vereidigten Buchprüfer oder deren berufsständische Prüfungsgesellschaften nach Massgabe der jeweiligen Landesstiftungsgesetze erfolgen.<sup>270</sup>

Die optionale Einrichtung weiterer Organe für spezielle Aufgaben ist bei deutschen Stiftungen grundsätzlich möglich.<sup>271</sup>

### 3.3.2 Aufsicht über das Stiftungsmanagement

Die verschiedenen Landesstiftungsgesetze sehen durchaus unterschiedliche Rahmenbedingungen für die laufende Stiftungsaufsicht von privatnützigen Stiftungen vor.<sup>272</sup> In einigen Bundesländern ist die Aufsicht für privatnützige Stiftungen (Bayern, Baden-Württemberg, Hamburg, Niedersachsen, Nordrhein-Westfalen, Rheinland-Pfalz, Saarland) oder für Familienstiftungen (Berlin, Brandenburg, Bremen, Hessen, Schleswig-Holstein) beschränkt.<sup>273</sup>

Über die laufenden Aufsichtstätigkeiten der Landesstiftungsaufsicht hinausgehende Foundation Governance-Regelungen zur Kontrolle des Stiftungsvorstandes, wie z. B. die satzungsmässige Etablierung eines die Verfolgung des Stiftungszwecks überwachenden Kontrollorgans durch einen Aufsichtsrat oder ein Kuratorium<sup>274</sup>, sind – soweit ersichtlich – nach allen Landesstiftungs-

---

<sup>270</sup> Vgl. Berndt & Götz (2009), S. 158, Tz. 416.

<sup>271</sup> Vgl. Stumpf (2011), S. 131 f, Tz. 12-15; vgl. Meyn, Richter & Koss (2009), S. 106, Rz. 160.

<sup>272</sup> Vgl. zur Kritik dieser Vielfalt und den Ausgestaltungen im Einzelnen Suerbaum (2011), S. 235-242.

<sup>273</sup> Vgl. zum Aufsichtsumfang und den Einschränkungen in den Landesstiftungsgesetzen z. B. Berndt & Götz (2009), S. 169-172, insbes. Rz. 474.

<sup>274</sup> Vgl. Meyn, Richter & Koss (2009), S. 106, Rz. 161.



gesetzen<sup>275</sup> problemlos möglich oder sogar explizit vorgesehen.<sup>276</sup> Es ist möglich, für Aufsichtsorgane Mitwirkungsrechte für Geschäfte von grundsätzlicher Bedeutung vorzusehen.<sup>277</sup>

Teilweise wird der Umfang der laufenden Stiftungsaufsicht auch an das Vorhandensein eines internen Kontrollorgans in der Stiftung geknüpft.<sup>278</sup>

Bei Gemeinwohlgefährdung oder unmöglich gewordenem Stiftungszweck ist eine Zweckänderung durch die Stiftungsaufsicht unter Berücksichtigung des Stifterwillens möglich; die Stiftungssatzung sollte deswegen Bestimmungen über die Zulässigkeit von späteren Zweckänderungen enthalten. In einigen neueren Landesstiftungsgesetzen<sup>279</sup> sind Zweckänderungen auch durch Stiftungsorgane im Einklang mit dem Stifterwillen nach Genehmigung durch die Stiftungsaufsicht möglich. Die Aufsicht darf die Genehmigung bei Erfüllung der Voraussetzungen nicht versagen.<sup>280</sup>

Eine darüber hinausgehende Möglichkeit für Stiftungsorgane, eine Änderung der Stiftungssatzung zu beschliessen, wird in einigen Bundesländern (Baden-Württemberg, Bremen, Niedersachsen, Saarland, Sachsen, Sachsen-Anhalt, Thüringen) davon abhängig gemacht, dass die Satzung eine entsprechende Änderungsbefugnis für dieses Stiftungsorgan vorsieht. Zusätzliche Satzungsänderungskompetenz des Stiftungsvorstandes wird in den meisten Landesstiftungsgesetzen (außer Baden-Württemberg) für besondere Rahmenbedingungen kraft Gesetz statuiert.<sup>281</sup> Satzungsänderungen dürfen allerdings

---

<sup>275</sup> Zu einer Übersicht über die Regelungen der einzelnen Landesstiftungsgesetze vgl. z. B. Berndt & Götz (2009), S. 73 ff, Tz. 79-97; alle deutschen Landesstiftungsgesetze finden sich in Stumpf (2011), S. 303-426.

<sup>276</sup> Vgl. Stumpf (2011), S. 129, Tz. 8.

<sup>277</sup> Vgl. Meyn, Richter & Koss (2009), S. 106, Rz. 163.

<sup>278</sup> Vgl. z. B. § 8 Abs. 2 S. 2 StiftG BW.

<sup>279</sup> Berlin, Brandenburg, Bremen, Hamburg, Mecklenburg-Vorpommern, Niedersachsen, Rheinland-Pfalz, Saarland, Sachsen, Thüringen, vgl. Berndt & Götz (2009), S. 144-145, Tz. 367.

<sup>280</sup> Vgl. Berndt & Götz (2009); S. 145, Tz. 367.

<sup>281</sup> Vgl. Suerbaum (2011), S. 198-200.

nicht in das freie Belieben der Stiftungsorgane gestellt werden, sondern müssen nach der Rechtsprechung aufgrund eines rechtfertigenden Grundes innerhalb eines vorgegebenen „Rahmens“ erfolgen, zu dem die Beachtung des Stifterwillens als oberste Richtschnur zählt.<sup>282</sup> In fast<sup>283</sup> jedem Falle ist die Zustimmung der zuständigen Stiftungsaufsichtsbehörde erforderlich.

In Deutschland ist stets zu berücksichtigen, dass Änderungen des Charakters einer Familienstiftung, wie sie insbesondere durch Satzungsänderungen verwirklicht werden, erbschaftsteuerrechtlich als Errichtung einer neuen Stiftung gelten, die jeweils (erneut) Erbschaftsteuer auslösen kann.<sup>284</sup> Dieser Umstand kann die Flexibilität im Bereich der Anpassbarkeit der Stiftung an sich ändernde Rahmenbedingungen beschränken.

### 3.3.3 Rolle der Begünstigten

Der Begriff des „Begünstigten“ einer deutschen Stiftung ist nicht gesetzlich festgelegt.<sup>285</sup> Begünstigte haben keine auf Bundesebene gesetzlich geregelten Rechte.<sup>286</sup> Auch auf Ebene der Landesstiftungsgesetze existieren nur vereinzelt Regelungen, die Begünstigtenrechte begründen.<sup>287</sup> Nach herrschender Meinung können den Begünstigten Verwaltungs-, Mitwirkungs- und Informationsrechte durch die Stiftungssatzung eingeräumt werden. Von Gesetzes wegen sind aber keinerlei Auskunft- oder Einsichtsrechte der Begünstigten hinsichtlich der Stiftungsdokumente vorgesehen; sie haben auch keine gesetzliche Aktivlegiti-

---

<sup>282</sup> Suerbaum (2011), S. 200, Tz. 101 mit weiteren Nachweisen.

<sup>283</sup> In Nordrhein-Westfalen besteht nur eine Informations-, nicht aber eine Genehmigungspflicht satzungskonformer Zweckänderungen, vgl. § 5 Abs. 1 StiftG NRW.

<sup>284</sup> Vgl. R. E 1.2 Abs. 4 dErbStR 2011.

<sup>285</sup> Vgl. - auch rechtsvergleichend mit der Schweiz, Österreich und Liechtenstein - Zollner (2011), S. 246.

<sup>286</sup> Vgl. Stumpf (2011), S. 134, Tz. 21, 22.

<sup>287</sup> Etwa ein Anhörungsrecht der Begünstigten bei Änderung eines Stiftungszwecks in Berlin, vgl. § 10 Abs. 3 StiftG Bln., vgl. auch Stumpf (2011), S. 135, Tz. 24.

mation zur Beantragung eines Einschreitens der Stiftungsbehörde in das Stiftungsgeschehen.<sup>288</sup>

Ob und in welchem Umfang Begünstigte einen Rechtsanspruch auf Leistungen der Stiftung haben oder ob Leistungen als Ermessensentscheidungen der zuständigen Organe ausgestaltet werden sollen, auf die kein Rechtsanspruch seitens der Begünstigten besteht, kann auch auf Satzungsebene geregelt werden.<sup>289</sup>

Mit geeignet ausgestalteten Begünstigungsregelungen kann die Vorsorge von Angehörigen aus den Stiftungserträgen oder auch eine „Verbrauchsstiftung auf Zeit“ angeordnet werden. Die Privatautonomie bei der Ausgestaltung dieser Regeln ist nur insofern begrenzt, als dass die „Gemeinwohlkonformität“ gem. § 80 Abs. 2 dBGB gewahrt bleiben und eine hinreichende Aussicht bestehen muss, dass die Zweck-Mittel-Relation zwischen Stiftungsvermögen einerseits und zu verwirklichendem Stiftungszweck andererseits ausreichend ist.<sup>290</sup>

Hierbei ist auch die Kapitalerhaltungspflicht der deutschen Stiftung zu beachten, von der nur aufgrund von (von der Stiftungsaufsicht zu genehmigenden) satzungsmässigen Bestimmungen abgewichen werden darf, die hinreichend konkrete Vorgaben für den Stiftungsvorstand enthalten und bei denen sicher gestellt bleibt, dass auch nach einer teilweisen Weggabe von Vermögen der Stiftungszweck weiterhin nachhaltig verfolgt werden kann.<sup>291</sup>

Bei Zweckumwandlungen soll gem. § 87 Abs. 2 dBGBG dafür gesorgt werden, dass die Erträge des Stiftungsvermögens dem Begünstigtenkreis weiterhin zukommen sollen. In einigen Landesstiftungsgesetzen (Saarland, Sachsen, Sachsen-Anhalt) finden sich verschärfende Bedingungen, nach denen in

---

<sup>288</sup> Vgl. Berndt & Götz (2009); S. 138, Rz. 334 mit Rechtsprechung und weiteren Nachweisen.

<sup>289</sup> Vgl. Stumpf (2011), S. 135, Tz. 23 und S. 136, Tz. 25-27.

<sup>290</sup> Vgl. Stumpf (2011), Tz. 61.

<sup>291</sup> Vgl. Stumpf (2011), Tz. 62.

die bestehenden Rechte der Begünstigten nicht eingegriffen werden darf bzw. sie dem ursprünglichen Personenkreis weiterhin erhalten bleiben.<sup>292</sup>

### 3.4 Österreich

Die obigen Ausführungen zur Ausgestaltung einer österreichischen Beteiligungsträgerstiftung<sup>293</sup> und die späteren Ausführungen im steuerrechtlichen Teil dieser Arbeit<sup>294</sup> zeigen, dass der Entzug der rechtlichen und tatsächlichen Verfügungsmacht des Stifters über das zu widmende Vermögen<sup>295</sup> das entscheidende Kriterium der steuerlichen Zurechnung des Stiftungsvermögens zur Stiftung darstellt; dies ist bei der stiftungsrechtlichen Ausgestaltung entsprechend zu berücksichtigen.

Im Sinne der zuvor beschriebenen und vom Stifter im Regelfalle gewünschten lebzeitigen Einflussnahmemöglichkeiten bieten sich aus steuerlicher Sicht deshalb für deutsche Stifter insbesondere die „Einflussnahmemöglichkeiten von Innen“, z. B. durch Einsitznahme des Stifters in geeignete Stiftungsorgane an, ohne jedoch hierdurch einen „Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung“ in Deutschland zu begründen, der eine Körperschaftsteuerpflicht der Auslandsstiftung in Deutschland auslösen könnte.<sup>296</sup> Zur Vermeidung der negativen Folgen der steuerlichen Hinzurechnung erscheint die Erbringung eines tatsächlichen Vermögensopfers zugunsten der Stiftung und die tatsächliche Übertragung der Verfügungsgewalt auf deren Organe unumgänglich.<sup>297</sup>

---

<sup>292</sup> Vgl. Berndt & Götz (2009); S. 136, Tz. 331.

<sup>293</sup> Vgl. Abschnitt 2.1.2 und Abschnitt 3.2.

<sup>294</sup> Vgl. Abschnitt 5.2.

<sup>295</sup> Vgl. § 15 Abs. 6 dASTG.

<sup>296</sup> S. später, Abschnitt 4.2.2.

<sup>297</sup> Vgl. später, Abschnitt 5.2.

### 3.4.1 Laufendes Stiftungsmanagement

Der österreichische *Stiftungsvorstand* muss gem. § 15 öPSG mindestens drei Mitglieder aufweisen; Begünstigte im weiten Sinne und deren Angehörige können nicht Stiftungsvorstand sein. Die Aufgaben des Stiftungsvorstandes, wie die Verwaltung im Sinne des Stiftungszweckes und die Vertretung nach außen, sind in § 17 öPSG geregelt. Die persönliche Haftung des österreichischen Stiftungsvorstandes aufgrund seines Handelns für eine juristische Person ist – wie auch in Deutschland - auf schuldhafte Pflichtverletzung begrenzt.<sup>298</sup>

Der *Stifter* selbst kann prinzipiell zu Lebzeiten keine, eine oder mehrere Rollen als Stiftungsbeteiligter wahrnehmen.<sup>299</sup> Zudem bestimmt er – wie in vorhergehendem Abschnitt beschrieben – die Stiftungsurkunde und Stiftungszusatzurkunde der zu errichtenden Stiftung und legt damit das Zusammenspiel der Stiftungsorgane im Rahmen der – in diesem Abschnitt beschriebenen – österreichischen Foundation Governance-Regeln fest.

Die Regeln zur Weiterführung der Stiftung nach dem Tod des Stifters durch die zuständigen Organe (Foundation Governance) müssen festgelegt und können – im Rahmen der im Stiftungsgeschäft vorbehaltenen Einflussnahme-rechte des Stifters – im Zeitablauf durch Modifizierung oder Ergänzung der Stiftungsreglemente *geändert* oder *präzisiert* werden. Der Stifter kann z. B. die Unternehmensphilosophie und die Grundzüge der Corporate Governance der Unternehmensbeteiligungen bereits in der Stiftungssatzung zur langfristigen Umsetzung in den Unternehmen festlegen. Bei lebzeitiger Stiftung hat er zudem die Möglichkeit, die vorgesehenen Foundation- und Corporate Governance-Regeln auf Funktionsfähigkeit zu prüfen und erforderlichenfalls unter Beachtung der steuerlichen Restriktionen aus Deutschland<sup>300</sup> zu adaptieren.

---

<sup>298</sup> Vgl. ausführlich Zollner (2011), S. 415-416, 421-436, insbes. S. 424, rechtsvergleichend zu den Leitungsorganen von Stiftungen vgl. Anhang 1.10-1.12.

<sup>299</sup> Vgl. Arnold (2007); Einleitung Rz. 4; Hasch & Partner (Hrsg.) (2003), S. 179-181.

<sup>300</sup> Vgl. hierzu insbesondere später, Abschnitt 6.2.1.5.

Gem. § 18 öPSG sind eine Buchführung und die Erstellung eines Jahresabschlusses einschließlich eines Lageberichtes erforderlich.<sup>301</sup> Die Rechnungslegung der Stiftung ist gem. § 21 öPSG zwingend durch einen vom Gericht oder (falls vorhanden) Aufsichtsrat zu bestellenden<sup>302</sup> *Stiftungsprüfer* zu prüfen. Als Prüfer kommen nach §§ 20, 21 öPSG nur von der Stiftung unabhängige Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer oder deren Berufsträgersgesellschaften in Betracht.

### 3.4.2 Aufsicht über das Stiftungsmanagement

Es finden sich zwar auf gesetzlicher Ebene in Österreich Regelungen für den *Stiftungsvorstand*, die typische Aufsichtstätigkeiten oder Eigentümerinteressen bei Unternehmen nachzubilden versuchen, wie etwa § 17 Abs. 2 S. 2 öPSG, in welchem ein „Sparsamkeits- und Sorgfaltsgebot“ des Stiftungsrates statuiert wird, oder § 19 öPSG, der festgelegt, dass die Vergütung des Stiftungsvorstandes mit „den Aufgaben und der Lage der Privatstiftung im Einklang“ stehen muss. Wie die meisten – naturgemäß starren – gesetzlichen Regelungen mögen diese von ihrer Grundidee her zwar gut gemeint sein, aber gleichzeitig sind sie auslegungsbedürftig und lückenhaft, schränken die Privatautonomie ein und sind im Regelfalle nicht ausreichend, in concreto für sich alleine eine Angemessenheit der Foundation Governance zu gewährleisten.

Die Tätigkeit des Stiftungsmanagements im eher entscheidungsorientiert / inhaltlichen Sinne kann je nach Ausgestaltung der Stiftung durch den Stifter von einem *Aufsichtsrat* oder von *anderen frei bestimmbaren Organen* gem. § 14 Abs. 2 öPSG überwacht werden.<sup>303</sup> Eine Verpflichtung zur Bestellung eines Aufsichtsrates besteht gem. §§ 22, 23 öPSG nur bei größeren Stiftungen oder Stiftungsstrukturen mit abhängigen Unternehmen, die in Österreich mehr

---

<sup>301</sup> Vgl. Ludwig (2010), S. 141.

<sup>302</sup> Vgl. Zollner (2011), S. 375.

<sup>303</sup> Vgl. rechtsvergleichend im Anhang Abschnitt 1.10-1.12.

als 300 Mitarbeiter beschäftigen; der Aufsichtsrat muss dann aus mindestens drei – vom Stiftungsvorstand und Stiftungsprüfer personenverschiedenen – Mitgliedern bestehen. Zudem kann der Stifter gem. § 14 Abs. 2 öPSG *weitere Organe* „zur Wahrung des Stiftungszwecks“ vorsehen.

Nach Ableben des Stifters oder in dem Falle, dass sich der Stifter keine Änderungsrechte vorbehalten oder auf diese verzichtet hat, darf der Stiftungsrat Änderungen an der Stiftungserklärung nur unter Wahrung des ursprünglichen Stiftungszwecks zur Anpassung an geänderte Verhältnisse vornehmen; diesbezüglich geplante Änderungen bedürfen der gerichtlichen Genehmigung.<sup>304</sup> Auch der Stifter kann Stiftungsorgane nicht zu Änderungen der Stiftungsurkunde oder Stiftungszusatzurkunde, auch nicht in organisatorischer Hinsicht, autorisieren.<sup>305</sup> Die Änderungsmöglichkeiten der Stiftungserklärung nach Ableben des Stifters sind damit in Österreich eng gefasst.

### 3.4.3 Rolle der Begünstigten

Weitere Beteiligte der österreichischen Stiftung sind die *Begünstigten*, bei privatrechtlichen Stiftungen also etwa Familienangehörige, die in den Genuss von Leistungen der Stiftung gemäß dem vom Stifter formulierten Zweck kommen.

In Österreich steht es – wie in Deutschland auch – dem Stifter frei, privat-autonom den Begünstigtenkreis durch konkrete namentlich genannte Begünstigte zu bestimmen oder nur die Begünstigtenstruktur festzulegen. Es ist auch eine Umschreibung der Begünstigten möglich. Die Zuwendungen der Stiftung können befristet, bedingt und sich ablösend sein.<sup>306</sup> Die Stellung eines Stiftungsbegünstigten ist grundsätzlich höchstpersönlich und deswegen nicht ver-

---

<sup>304</sup> Vgl. hierzu Anhang 1.12.

<sup>305</sup> Vgl. hierzu Anhang 1.13.

<sup>306</sup> Zur Typologie der Begünstigten österreichischer Privatstiftungen vgl. z. B. Zollner (2011), S. 240-244.

erblich;<sup>307</sup> im Rahmen des Stiftungsgeschäftes können aber zeitliche Abfolgen für die Begünstigten festgelegt werden.

Gem. § 5 öPSG umfasst der Begünstigtenbegriff in Österreich nur die in der Stiftungserklärung bezeichneten Begünstigten sowie die – i. d. R. vom Stiftungsvorstand – bereits festgestellten Begünstigten. Künftige Begünstigte und Ermessensbegünstigte haben dagegen (noch) keinen Begünstigtenstatus.<sup>308</sup>

Es ist mittels Festlegung in der Stiftungssatzung möglich, den Begünstigten klagbare Ansprüche einzuräumen oder die Begünstigung diskretionär von einem bestimmten Stiftungsorgan feststellen zu lassen.

Informationsrechte stehen nur aktuell Begünstigten gem. § 30 öPSG dahingehend zu, dass sie vom Stiftungsvorstand stets Informationen über die Erfüllung des Stiftungszwecks sowie recht weitgehende Einsichtnahme in den Jahresabschluss, Lagebericht, Prüfungsbericht, Bücher, die Stiftungsurkunde und Stiftungszusatzurkunde verlangen können.<sup>309</sup>

Mitwirkungs-, Prüfungs- und Kontrollrechte sind den Begünstigten einer österreichischen Privatstiftung dagegen weitgehend *verwehrt*: Gem. § 15 Abs. 2 öPSG dürfen sie oder ihre Angehörigen (und damit meist auch der Stifter) nicht Mitglied des Stiftungsvorstandes sein und gem. § 23 Abs. 2 S. 3 öPSG auch nicht die Mehrheit des Aufsichtsrates stellen.<sup>310</sup>

In der Literatur wird die vergleichsweise schwache Position von Begünstigten in österreichischen Privatstiftungen stark kritisiert, da diese sich funktional als – letztlich sinnvoll durch eigene Interessen getriebenes – „Kontrollpersonal“ für das Stiftungsmanagement anbieten.<sup>311</sup> Der österreichische Gesetzgeber verfolge mit seiner Konzeption vielmehr den Glauben „an eine Welt,

---

<sup>307</sup> Vgl. Stöckl (2009), S. 27.

<sup>308</sup> Vgl. hierzu Anhang 1.2.

<sup>309</sup> Vgl. auch rechtsvergleichend Anhang 1.3.

<sup>310</sup> Vgl. Melzer (2010), S. 118-123.

<sup>311</sup> Vgl. z. B. Melzer (2010), S. 164-168, insbes. S. 167 m. w. N.



in der Funktionäre Funktionäre kontrollieren und Richter unternehmerische Entscheidungen treffen, wobei sie noch dazu ihre Informationen vom Vorstand beziehen.“<sup>312</sup>

### 3.5 Liechtenstein

Im Verhältnis Liechtenstein – Deutschland gelten – nach Inkrafttreten des DBA DE-FL – grundsätzlich ähnliche organisatorische und steuerliche Rahmenbedingungen zur Ausgestaltung der Foundation Governance wie im Verhältnis zwischen Österreich und Deutschland.

Dennoch existieren nicht unerhebliche Abweichungen. Die Verhandlungen um das neue DBA waren (und sind aufgrund der noch nicht abschliessend erfolgten Ratifizierungen) ein politischer Balanceakt, bei dem es gelungen ist, langjährig bestehende wechselseitige Vorbehalte aufzulösen. Die heute vorliegenden Regelungen des DBA enthalten – vielleicht nicht zufällig - in Art. 31 i. V. m. Protokollbestimmung 11 eine Reihe von – steuerrechtlich auslegungsbedürftigen – Regelungen zur Missbrauchsvermeidung, die Einfluss auf die Ausgestaltung der Foundation Governance der Stiftung haben können.<sup>313</sup>

Es ist offensichtlich, dass liechtensteinische Stiftungen aus deutscher Sicht nach wie vor skeptisch beurteilt werden. Insbesondere wurde der Blick auf Details der rechtlichen Ausgestaltung einer (schon seit längerer Zeit bestehenden) Stiftung auch in Entscheidungen in der jüngeren Vergangenheit<sup>314</sup> durch das „Totschlagargument“, eine liechtensteinische Stiftung habe den „Hauptzweck der Steuerhinterziehung“, versperrt. Diese Entscheidung wurde in der Literatur kritisiert<sup>315</sup>.

---

<sup>312</sup> Torggler (2012), S. 89, der hierbei Briem (2009), S. 21 zitiert.

<sup>313</sup> Vgl. hierzu die näheren Ausführungen im steuerlichen Teil dieser Arbeit unter Abschnitt 8.2.

<sup>314</sup> Vgl. OLG-Düsseldorf (2010).

<sup>315</sup> Vgl. Blum & Lennert (2011).

Es ist aber davon auszugehen, dass mit Inkrafttreten des DBA zwischen Deutschland und Liechtenstein auch in diesem Bereich ein neues Kapitel in der deutschen Gerichtspraxis im Umgang mit liechtensteinischen Stiftungen aufgeschlagen wird. Umso zweckmässiger erscheint es, die bestehenden rechtlichen Freiheitsgrade in der Ausgestaltung von neuen liechtensteinischen Stiftungen konservativ zu nutzen, um den etwa noch nachwirkenden Vorbehalten und stellenweise ggf. noch vorhandenen Vorurteilen entgegen zu wirken.<sup>316</sup>

### 3.5.1 Laufendes Stiftungsmanagement

Der *Stiftungsrat* der liechtensteinischen Stiftung ist mit der Vermögensverwaltung und der Verfolgung des Stiftungszwecks im „Tagesgeschäft“ beauftragt und vertritt die Stiftung nach außen. Er weist gem Art. 552 § 24 fIPGR mindestens zwei Mitglieder auf, die auch juristische Personen sein können; Begünstigte sind nicht prinzipiell vom Stiftungsrat ausgeschlossen.<sup>317</sup>

Nach dem im Rahmen der Stiftungsreform 2008/2009 neu eingeführten Art. 182 Abs. 2 fIPGR unterliegt die Verwaltung einer Verbandsperson, hier also der Stiftungsrat, einer nunmehr in Liechtenstein explizit kodifizierten „*Business Judgement Rule*“. Ein Mitglied der Verwaltung handelt im Einklang mit dieser Regel, wenn er „sich bei seiner unternehmerischen Entscheidung nicht von sachfremden Interessen leiten lässt und vernünftigerweise annehmen darf, auf der Grundlage angemessener Information zum Wohle der Verbandsperson zu handeln“<sup>318</sup>. Unabhängig hiervon ist die persönliche Haftung des

---

<sup>316</sup> Eine „vertrauensbildende Präventivmaßnahme“ kann z. B. darin bestehen, vor der Begründung einer liechtensteinischen Stiftung durch einen deutschen Stifter und vor der Widmung von deutschen Unternehmensbeteiligungen die Finanzbehörden proaktiv, z. B. durch Einholung von verbindlichen Auskünften gem. § 89 Abs. 2 dAO, einzubinden.

<sup>317</sup> Vgl. auch rechtsvergleichend Anhang 1.10.

<sup>318</sup> Vgl. Art. 182 Abs. 2 fIPGR.

Stiftungsvorstandes aufgrund seines Handelns für eine juristische Person auf schuldhafte Pflichtverletzungen begrenzt.<sup>319</sup>

Auch in Liechtenstein kann der *Stifter* selbst zu Lebzeiten keine, eine oder mehrere Rollen als Stiftungsbeteiligter<sup>320</sup> wahrnehmen, sofern sich keine Interessenskollisionen ergeben.<sup>321</sup>

Gegenwärtig ist gem. Art. 1045 fIPGR nur zur ordnungsgemäßen Rechnungslegung verpflichtet, wer seine Firma ins Öffentlichkeitsregister eintragen muss. Nachdem eine derartige Verpflichtung gem. Art. 552 § 14 Abs. 5 fIPGR für privatnützige Stiftungen nicht besteht, sind sie derzeit, anders als gemeinnützige Stiftungen, nicht kraft Gesetzes zu einer ordnungsgemäßen Rechnungslegung gem. Art. 1046-1062a fIPGR verpflichtet.

Aus Art. 552 § 26 fIPGR ergibt sich allerdings auch für privatnützige Stiftungen die Verpflichtung zu einer eingeschränkten Rechnungslegung, nach welcher der Stiftungsrat „über die Verwaltung und Verwendung des Stiftungsvermögens unter Berücksichtigung der Grundsätze einer ordentlichen Buchführung den Vermögensverhältnissen der Stiftung angemessene Aufzeichnungen zu führen und Belege aufzubewahren hat, aus denen der Geschäftsverlauf und die Entwicklung des Vermögens nachvollzogen werden können. Ferner ist vom Stiftungsrat ein Vermögensverzeichnis zu führen, aus dem der Stand und die Anlage des Stiftungsvermögens ersichtlich sind.“ Die Unterlagen müssen in analoger Anwendung von Art. § 1059 fIPGR für zehn Jahre aufbewahrt werden.

Eine *Revisionsstelle* zur Kontrolle der Rechnungslegung der liechtensteinschen Stiftung ist nur für Stiftungen vorgeschrieben, die gemeinnützig sind oder gem. Art. 552 § 29 Abs. 1 S. 2 fIPGR freiwillig der Stiftungsaufsicht

---

<sup>319</sup> Vgl. Öhri (2007), S. 103; Jakob (2009), Rz. 334-338.

<sup>320</sup> Der Begriff der Stiftungsbeteiligten ist in Art. 552 § 3 fIPGR gesetzlich festgelegt und umfasst die Rollen des Stifters, der Begünstigungsberechtigten, der Anwartschaftsberechtigten, der Ermessensbegünstigten, der Letztbegünstigten, der Organe der Stiftung und deren Mitglieder.

<sup>321</sup> Vgl. Schauer (2004), S. 67-68.

unterstellt werden. Nur von der Stiftung unabhängige Treuhänder oder Wirtschaftsprüfer oder deren Berufsträgergesellschaften kommen dabei gem. Art. 552 § 27 fIPGR iVm Art. 191a Abs. 1 fIPGR als Revisionsstelle in Betracht.<sup>322</sup>

Auch ist die Definition eines *anderen frei bestimmbaren Organs* gem. Art. 552 § 28 fIPGR denkbar, das ohne weitere Voraussetzungen u. a. „zur Beratung und Unterstützung des Stiftungsrates, zur Überwachung der Stiftungsverwaltung, zur Wahrung des Stiftungszwecks, zum Vorbehalt von Zustimmungen oder zur Erteilung von Weisungen sowie zur Interessenswahrung Stiftungsbeteiligter“ eingesetzt werden kann.<sup>323</sup>

### 3.5.2 Aufsicht über das Stiftungsmanagement

Alternativ oder ergänzend zu einer freiwilligen Unterstellung unter die staatliche Stiftungsaufsicht kann der Stifter gem. Art. 552 § 11 Abs. 2 i. V. m. § 27 Abs. 2 fIPGR bei privatnützigen Stiftungen neben der Revisionsstelle auch sich selbst oder einzelne oder mehrere zusammen als Organ fungierende, auf dem Gebiet des Rechts oder der Wirtschaft fachkundige, natürliche Personen als *Kontrollstelle* einsetzen, sofern diese von der Stiftung unabhängig sind. Die Unabhängigkeit einer Person ist gegeben, wenn sie gleichzeitig keinem anderen Stiftungsorgan angehört, bei der Stiftung nicht angestellt ist und kein Begünstigter der Stiftung ist.

Vergleichsweise viele Befugnisse, die in Deutschland auch bei privatnützigen Stiftungen den jeweils zuständigen Stiftungsaufsichtsbehörden zukommen, können in Liechtenstein privatautonom durch den Stifter auf der Ebene der Stiftung geregelt werden; die nachfolgenden festen „Leitplanken“ sind dabei aber zu beachten.

---

<sup>322</sup> Vgl. rechtsvergleichend Anhang 1.11.

<sup>323</sup> Vgl. rechtsvergleichend Anhang 1.12.

Die Stifterrechte umfassen, und das ist über die österreichische Regelung hinausgehend, die Möglichkeit, anderen Stiftungsorganen das Recht einzuräumen, bei Vorliegen eines sachlichen Grundes später etwa erforderliche Änderungen an den vom Stifter formulierten Stiftungsdokumenten durchzuführen: Der Stifter kann gem. Art. 552 § 32 fIPGR Stiftungsorgane, wie z. B. den Stiftungsrat, autorisieren, Änderungen an den Stiftungsdokumenten z. B. hinsichtlich der inneren Stiftungsorganisation, durchzuführen. Gem. Art. 552 § 31 Abs. 2 fIPGR ist auch die nachträgliche Zweckänderung durch den Stiftungsrat oder ein anderes hierfür durch die Stiftungsurkunde autorisiertes Organ unter engen Voraussetzungen dann möglich, wenn dies erstens dem mutmasslichen Willen des Stifters entspricht und zweitens, „wenn der (bisherige, Anm. O. G.) Zweck unerreichbar, unerlaubt oder vernunftwidrig geworden ist oder sich die Verhältnisse so geändert haben, dass der (bisherige, Anm. O. G.) Zweck eine ganz andere Bedeutung oder Wirkung erhalten hat, so dass die Stiftung dem Willen des Stifters entfremdet ist“ (Art. 552 § 31 Abs. 1 fIPGR).<sup>324</sup>

### 3.5.3 Rolle der Begünstigten

Neben der Rolle als Nutzniesser der Stiftung haben *Begünstigte* in Liechtenstein häufig weitere Rechte und können zusätzliche Funktionen im Rahmen des gesetzlich vorgegebenen Foundation Governance-Rahmens wahrnehmen.

Von den liechtensteinischen Begünstigten privatnütziger Stiftungen sind gem. Art. 552 § 5 fIPGR lediglich die so genannten Letztbegünstigten gem. Art. 552 § 9 Abs. 3 fIPGR von den Informationsrechten bis zum Zeitpunkt der Auflösung ausgenommen. In Liechtenstein ist daher der Kreis der als informationsberechtigt anzuerkennenden Begünstigten größer als in Österreich und umfasst gem. Art. 552 § 5 fIPGR auch Anwartschaftsberechtigte und Ermessensbegünstigte. Hinsichtlich des Umfangs der Informations- und Kontroll-

---

<sup>324</sup> Vgl. rechtsvergleichend Anhang 1.13.

rechte dieser Begünstigten sind in Liechtenstein drei Stufen zu unterscheiden.<sup>325</sup>

1. Untersteht die Stiftung aufgrund ihrer Satzung (freiwillig) gem. Art. 552 § 29 Abs. 1 S. 2 fIPGR der Stiftungsaufsicht, so haben die Begünstigten gem. Art. 552 § 12 fIPGR keine Informationsrechte. Gleiches gilt gem. Art. 552 § 10 fIPGR, wenn die Stiftung seitens des Stifters widerruflich ausgestaltet und der Stifter als Letztbegünstigter bezeichnet wurde.
2. Wenn in der Stiftung ein unabhängiges Kontrollorgan gem. Art. 552 § 11 Abs. 2 fIPGR eingerichtet wurde, sind die Informationsrechte der Begünstigten gesetzlich gem. Art. 552 § 11 Abs. 1 fIPGR auf Auskünfte über Zweck und Organisation der Stiftung sowie über jeweils ihre eigenen Rechte gegenüber der Stiftung beschränkt; gem. Art. 552 § 11 Abs. 5 i. V. m. Abs. 4 fIPGR erhalten sie darüber hinaus Ausfertigungen der i. d. R. jährlich erstellten Kontrollberichte des eingesetzten Kontrollorgans.
3. Ist keine Kontrollstelle bestimmt und sind die Voraussetzungen der ersten Stufe nicht erfüllt, sind die Informationsrechte der Begünstigten gem. Art. 552 § 9 fIPGR – von einigen Ausnahmen abgesehen<sup>326</sup> – weitergehend und enthalten durch die Einsichtsrechte „in alle Geschäftsbücher und Papiere“ und umfassende Prüfungsrechte hinsichtlich „aller Tatsachen und Verhältnisse, insbesondere des Rechnungswesens“ faktisch Kontrollrechte gegenüber dem Stiftungsmanagement.

Die Rechte der Begünstigten können gem. Art. 552 § 9 Abs. 4 bzw. § 29 Abs. 4 i. V. m. Abs. 3 fIPGR richterlich im Außerstreitverfahren in Liechtenstein durchgesetzt werden.

---

<sup>325</sup> Vgl. rechtsvergleichend Anhang 1.3.

<sup>326</sup> Missbräuchliche, unlautere oder den Interessen der Stiftung entgegenstehende Einsichtnahmen; Verweigerungsoption aus wichtigem Grund zum Schutz der Begünstigten; vgl. Art. 552 § 9 Abs. 2 S. und 3 fIPGR.

Die Mitwirkung von Begünstigten in Stiftungsorganen ist in Liechtenstein nicht ausgeschlossen, sofern nicht die oben beschriebenen Foundation Governance-Kriterien, insbesondere im Bereich der unabhängigen Besetzung der Kontroll- und Revisionsstellen, tangiert sind.

In Liechtenstein steht es – wie in Deutschland und Österreich auch – dem Stifter frei, den Begünstigtenkreis durch konkrete Begünstigte zu bestimmen oder die Begünstigtenstruktur festzulegen. Es ist auch eine Umschreibung der Begünstigten möglich. Die Zuwendungen der Stiftung können befristet, bedingt und sich zeitlich ablösend sein.

Es ist zudem möglich, in der Stiftungssatzung festzulegen, den Begünstigten klagbare Ansprüche einzuräumen oder die Begünstigung diskretionär von einem bestimmten Stiftungsorgan feststellen zu lassen.

Hinsichtlich der Ausgestaltungsmöglichkeiten von Begünstigungsregelungen besteht damit in Liechtenstein weitgehende Privatautonomie. Die Flexibilität in der Ausgestaltung der Foundation Governance ist – insbesondere im Hinblick auf die mögliche Rolle der Begünstigten – höher als in Österreich.<sup>327</sup> Seit der Modernisierung des Stiftungsrechtes im Jahre 2008/2009 sind inzwischen auch eine Reihe von höchstrichterlichen Entscheidungen ergangen, die den Wandel des Stiftungsrechtes und den Wandel des „Geschäftsmodells“ des Stiftungsstandortes Liechtenstein aufzeigen.<sup>328</sup>

---

<sup>327</sup> Vgl. hierzu auch Melzer (2010), S. 169-179.

<sup>328</sup> Eine erste Zwischenbilanz seit Inkrafttreten der Reform bietet Schauer (2012).

### 3.6 Vergleichende Zusammenfassung (3)

	Deutschland	Österreich	Liechtenstein
<b>Vorzubehaltende Stifterrechte</b>			
Widerrufsvorbehalt	Nicht möglich	Möglich	Möglich
Änderungsvorbehalt	Nicht möglich	Möglich	Möglich
<b>Laufendes Stiftungsmanagement</b>			
Stiftungsleitung	Stiftungsvorstand, persönliche Haftung auf schuldhafte Pflichtverletzung begrenzt; bei ehrenamtlichem Einsatz weitere Haftungsbegrenzung möglich	Stiftungsvorstand (mind. 3 Mitglieder), persönliche Haftung auf schuldhafte Pflichtverletzung begrenzt	Stiftungsrat (mind. 2 Mitglieder), der Business Judgement Rule unterworfen, persönliche Haftung auf schuldhafte Pflichtverletzung begrenzt
Mitwirkung des Stifters in Stiftungsorganen	Möglich	Möglich	Möglich
Rechnungslegung und -prüfung	Stiftungsprüfung grundsätzlich durch die Stiftungsaufsicht; auch durch Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer möglich	Buchführung, Jahresabschluss mit Lagebericht; obligatorischer Stiftungsprüfer	Eingeschränkte Rechnungslegung; keine gesetzlichen Anforderungen zur Revisionsstelle
Optionale Organe	Möglich	Möglich	Möglich



	Deutschland	Österreich	Liechtenstein
<b>Aufsicht über das Stiftungsmanagement</b>			
Obligatorisches Aufsichtsorgan	Landesstiftungsaufsicht	Aufsichtsrat (bei mehr als 300 Mitarbeitern)	---
Fakultatives Aufsichtsorgan	Kontrollstelle / Aufsichtsrat / Kuratorium möglich	Gem. § 14 Abs. 2 öPSG möglich	Kontrollstelle gem. Art. 552 § 11 fIPGR; weiteres Organ gem. Art. 552 § 28 fIPGR möglich; freiwillig: Stiftungsaufsicht
Spätere Änderung des Stiftungszwecks durch Stiftungsorgane oder Stiftungsaufsicht	Bei Gemeinwohlgefährdung oder unmöglich gewordenem Stiftungszweck durch die Stiftungsaufsicht unter Berücksichtigung des Stifterwillens; Änderung löst ggf. deutsche Erbschaftsteuer aus.	Nur zur „Anpassung an geänderte Verhältnisse“ mit gerichtlicher Genehmigung möglich	Nur unter engen Voraussetzungen (Unerreichbarkeit des Zwecks, starke Veränderungen mit Entfremdung der Stiftung vom Stifterwillen) und im Einklang mit dem „mutmasslichen Stifterwillen“ möglich
Autorisierung von Stiftungsorganen zur späteren Änderung von Stiftungsdokumenten	Möglich, tatsächliche Änderungen unterliegen i. d. R. einer Genehmigungspflicht durch die Stiftungsaufsicht; Änderung löst ggf. dErbSt aus	Nicht möglich	Mit Ausnahme des Stiftungszwecks durch entsprechenden Vorbehalt in der Stiftungssatzung möglich (inbes. hinsichtlich Organisationsänderungen)

	Deutschland	Österreich	Liechtenstein
<b>Rolle der Begünstigten</b>			
Informationsberechtigter Begünstigtenkreis	Einräumung von Rechten obliegt Privatautonomie in der Stiftungssatzung	Aktuell Begünstigte	Aktuell Begünstigte, Anwartschaftsberechtigte, Ermessensbegünstigte
Minimale gesetzlich vorgesehene Informationsberechtigung von Begünstigten (Voraussetzungen)	Keinerlei gesetzliche Informationsrechte	Umfassend: Stiftungsurkunde, Zusatzurkunde, Jahresabschlüsse, Bücher	Keine (bei Unterstellung unter Stiftungsaufsicht oder bei Widerruflichkeit der Stiftung durch den Stifter)
Mittlere Informationsberechtigung (Voraussetzungen)	---	---	Stiftungszweck, -organisation, eigene Rechte, Kontrollbericht (bei Vorhandensein einer Kontrollstelle)
Maximale Informationsberechtigung (Voraussetzungen)	---	Ausweitung der Informationsbefugnis durch Anordnung in Stiftungsdokumenten möglich	Vollständige Einsicht, faktische Kontrollrechte (bei Fehlen einer Kontrollstelle)
Mitwirkung von Begünstigten in Stiftungsorganen	Mitwirkung in allen Stiftungsorganen grundsätzlich möglich	Stark eingeschränkt, Minderheitsmitwirkung im Aufsichtsrat möglich	Mitwirkung in allen Stiftungsorganen grundsätzlich möglich
Ausgestaltungsmöglichkeiten von Begünstigungsregeln	Weitgehend privatautonom, begrenzt durch Kapitalerhaltungsprinzip	Weitgehend privatautonom	Weitgehend privatautonom

**Tabelle 4:** Foundation Governance: Vergleich Deutschland, Österreich, Liechtenstein

Im Bereich der Foundation Governance ist nur in Liechtenstein eine sogenannte „Business Judgement Rule“ formell (auch) für Stiftungen kodifiziert,

die dem Stiftungsmanagement die Leitlinien für zukunftsgerichtete unternehmerische Handlungsentscheidungen unter Unsicherheit innerhalb einer Beteiligungsträgerstiftung vorgibt.

Der Bereich der Rechnungslegung und Prüfung einer Stiftung unterliegt in Deutschland der Prüfung durch die Stiftungsaufsicht. In Österreich ist dieser Bereich ähnlich wie bei (großen) Kapitalgesellschaften (Buchführung, Jahresabschluss, Jahresbericht) mit einem obligatorischen Abschlussprüfer organisiert. In Liechtenstein unterliegt dieser Bereich weitgehend der privatautonomen Gestaltung durch den Stifter in der Stiftungssatzung; de jure besteht nur eine eingeschränkte Buchhaltungspflicht. Nach dem Ableben des Stifters durchzuführende Satzungsänderungen sind in Deutschland von der Zustimmung der Landesstiftungsbehörde abhängig. In Österreich sind Änderungen nur in engen statischen Grenzen, die durch den schriftlich niedergelegten Stifterwillen dokumentiert sind, mit Zustimmung des Gerichts möglich. In Liechtenstein wird dadurch ein Mittelweg beschritten, dass der Stifter – mit Ausnahme des Stiftungszweckes – in der Satzung auch weitere Organe legitimieren kann, unter den von ihm definierten Rahmenbedingungen spätere Änderungen in den Stiftungsdokumenten vollziehen zu können. Außerhalb dieser vom Stifter selbst autorisierten Änderungsgrenzen sind Änderungen nur unter extrem engen Voraussetzungen und im Einklang mit dem mutmasslichen Stifterwillen möglich.

Die Rolle der Begünstigten im Rahmen der Foundation Governance ist in den drei Ländern äußerst unterschiedlich geregelt: In Deutschland unterliegen sowohl die Informations- als auch die Mitwirkungsrechte der Begünstigten in Stiftungsorganen weitgehend der in Satzung niedergelegten Autonomie des Stifters. In Österreich hat einerseits ein vergleichsweise kleiner Kreis von aktuell Begünstigten sehr umfassende Informationsrechte hinsichtlich der Stiftungsaktivitäten, andererseits haben Stiftungsbegünstigte in Österreich nur extrem stark beschränkte Mitwirkungsrechte in den Organen der Stiftung. In Liechtenstein können sowohl Informationsrechte der Begünstigten (von keinerlei Informationen bis hin zu einer vollständigen Bücherkontrollbefugnis) als

auch deren Mitwirkungsrechte weitgehend privatautonom durch den Stifter festgelegt werden, solange hierbei keine Interessenskonflikte entstehen.

Angehörige können in allen drei Rechtsordnungen flexibel, langfristig und individuell durch geeignete Begünstigungsregelungen einer Stiftung versorgt werden.

## Teil 2: Steuerrechtliche Gestaltungsfragen unternehmensverbundener Stiftungen

Es stellt sich aus der Perspektive des Unternehmers / potentiellen Stifters aus Deutschland die Frage, ob derzeit der Errichtung von Auslandsstiftungen noch steuerrechtliche Hemmnisse entgegenstehen und ob sich durch den Einsatz von Auslandsstiftungen aus Österreich oder Liechtenstein ggf. auch steuerliche Vorteile gegenüber einer inländischen Stiftung erzielen lassen.

Es wird daher die Eignung von derartigen Stiftungen für die Vermögensnachfolge von deutschen Unternehmern aus steuerrechtlicher Perspektive für folgende Anlageklassen untersucht:

- Unternehmerische Beteiligungen an Kapitalgesellschaften (wesentliche Beteiligung > 25% an Kapital und Stimmrechten)
- Unternehmerische Beteiligung an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft mit Haftungsbeschränkung<sup>329</sup> (Mitunternehmeranteil)
- Immobilien – selbstgenutztes Wohneigentum oder fremdvermietete Wohnimmobilien oder – häufig an das eigene Unternehmen – vermietete Gewerbeimmobilien
- Liquides Vermögen in Form von Bankvermögen

Auf die ersten beiden und teilweise auch auf die dritte Vermögenskategorie übt der typische Vermögensinhaber einen unternehmerisch gestaltenden Einfluss aus. Er betrachtet häufig diese beiden Vermögenskategorien als den Kern des Familienvermögens und als sein persönliches „Lebenswerk“<sup>330</sup>. Die Verwaltung der vierten Vermögenskategorie, des liquiden Vermögens, überlässt er

---

<sup>329</sup> Die Übernahme einer vollhaftenden Komplementärstellung einer KG oder die eines vollhaftenden Gesellschafters einer deutschen oHG durch österreichische oder liechtensteinische Stiftungen ist i.d.R. zivilrechtlich nicht zulässig, s. oben, Abschnitt 2.1.

<sup>330</sup> Vgl. Berndt & Götz (2009), S. 369, Rz. 1622.

häufig Dritten, wie z. B. einer Bank oder einer Vermögensverwaltungsgesellschaft.

Werden Vermögensnachfolgeüberlegungen angestellt, so möchte der Vermögensinhaber insbesondere hinsichtlich der ersten beiden Vermögenskategorien seinen persönlichen Einfluss in gewissem Umfang zu Lebzeiten erhalten und auch seine inhaltlichen Vorstellungen über die angemessene Verwaltung der Vermögenswerte einschließlich der Verwendung daraus resultierender Erträge über seine eigene Lebensspanne hinaus verstetigt wissen.<sup>331</sup> Eine Stiftung sollte einerseits möglichst verbindlich für die nächsten Generationen ausgestaltet, andererseits aber doch hinreichend flexibel gehalten werden, damit das institutionelle Stiftungsmanagement späterer Generationen angemessen auf mögliche Veränderungen des unternehmerischen, politischen oder finanzwirtschaftlichen Umfeldes reagieren kann.

Auch die Begünstigten der deutschen, österreichischen bzw. liechtensteinischen Stiftung, also meist der Stifter und – bei privatrechtlichen Stiftungen – seine Angehörigen, sowie der oder die Erben desjenigen Vermögens, das nicht in eine Stiftungslösung einbezogen wird, sollen annahmegemäß der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht in Deutschland unterliegen und in die Beurteilung mit einbezogen werden.

Auch die steuerrechtliche Analyse soll den gesamten „Life Cycle“<sup>332</sup> einer Stiftung von der Vorbereitung des Stiftungsgeschäftes über die Lebensphasen der privaten Stiftungen in Deutschland, Österreich und Liechtenstein unter Beachtung der verschiedenen Foundation Governance-Szenarien mit auszurichtenden Leistungen an Begünstigte in Deutschland bis hin zu einer möglichen Auflösung der Stiftung unter Auskehrung des verbliebenen Stiftungsvermögens an den Letztbegünstigten umfassen und sich nicht auf die isolierte steuerrechtliche Analyse aus einer einzelnen Länderperspektive (Deutschland

---

<sup>331</sup> Vgl. auch oben die Motive zur Errichtung einer Stiftung in Abschnitt 1.1 und die Ausführungen zu vorzubehaltenden Einflussnahmerechten in Abschnitt 3.2.

<sup>332</sup> S. oben, Abschnitt 3.1.

oder Liechtenstein bzw. Österreich) beschränken. Sie soll vielmehr aus dem übergeordneten Blickwinkel des heutigen Vermögensinhabers erfolgen, der sich für das steuerrechtliche *Gesamtbild* verschiedener Ausgestaltungsmöglichkeiten in unterschiedlichen Länderkonstellationen interessiert. Er soll in die Lage versetzt werden, die steuerrechtlichen Rahmenbedingungen der österreichischen und liechtensteinischen Stiftung mit einer deutschen Stiftungslösung zur Strukturierung des Privatvermögens, zur Gestaltung der Vermögensnachfolge und für den langfristigen Erhalt des Familienvermögens bei verschiedenen Varianten der Ausgestaltung vergleichen zu können.

Bei der Durchführung der steuerrechtlichen Analyse wird wie folgt vorgegangen (vgl. Abbildung 6): Zunächst werden im nachfolgenden Abschnitt 4 die verschiedenen Steuerpflichten im vorliegenden internationalen Sachverhalt aufgezeigt, auf deren Struktur die Detailanalyse aufbaut.

Anschließend wird in den Abschnitten 5 bis 7 die steuerliche Situation aus der Sicht der einzelnen steuerrechtlich beteiligten natürlichen oder juristischen Personen, also des deutschen Stifters, der Stiftung und der deutschen Begünstigten in jeweils eigenen Kapiteln dargestellt. Als zweite Gliederungsebene fungiert für jede steuerpflichtige Person jeweils die entlang des Lifecycles von der Errichtung bis hin zur Auflösung der Stiftung auftretenden Steuerpflichten in den verschiedenen betrachteten Ländern.

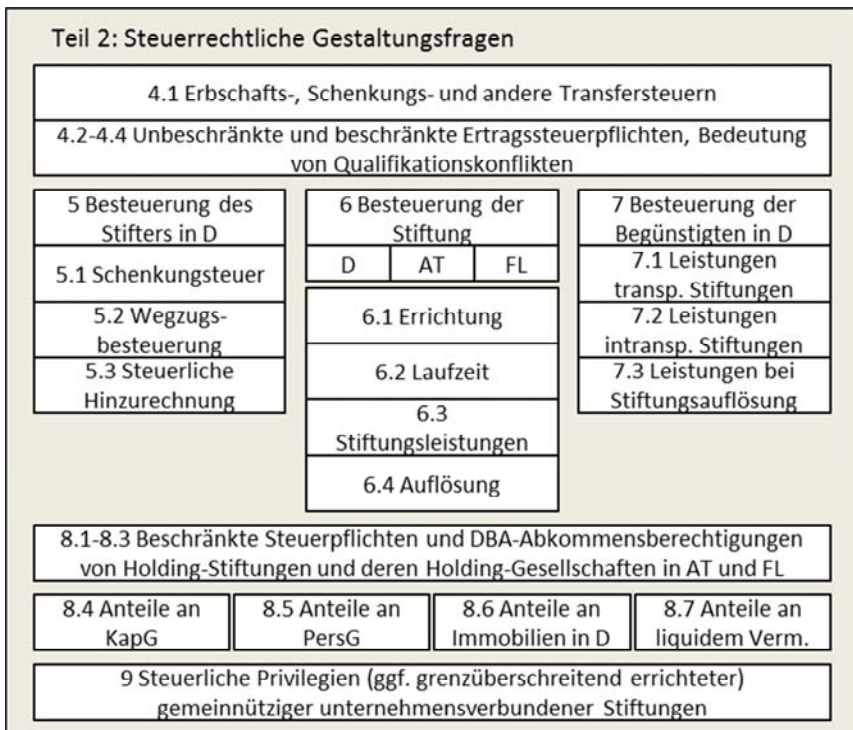
Da die Stiftungen in den verschiedenen Ländern als internationale Beteiligungsträgerstiftungen mit wesentlichen Vermögensinteressen in Deutschland ausgestaltet werden sollen, werden im nachfolgenden Abschnitt 8 ergänzend die Steuerpflichten dargestellt, die sich aus einer Holding-Funktion der Stiftung für deutsche Beteiligungen ergeben. Diese eingehende Analyse ist deswegen von besonderer Bedeutung, weil sich für deutsche Stifter insbesondere die Widmung von *wesentlichen Beteiligungen und Betriebsvermögen* als steuerrechtlich attraktiv erweisen wird<sup>333</sup> und sich somit eine weitere vergleichende

---

<sup>333</sup> Vgl. später, Abschnitte 5.1.1 und 5.1.2.

steuerrechtliche Ausleuchtung der Auslandsstiftungen als künftiger Holding-träger mit Beteiligungen in Deutschland anbietet.

Wesentlicher Inhalt ist die Darstellung der wichtigsten Effekte der Begründung beschränkter Steuerpflichten von Auslandsstiftungen in Deutschland durch den Erwerb deutscher Vermögenswerte, die Darstellung der Wechselwirkungen der beschränkten und unbeschränkten Steuerpflichten der Stiftung und die Darstellung der Steuerpflichten der übrigen beteiligten Personen. Auch die auftretenden beschränkten Steuerpflichten bei den Anlageklassen (insbes. deutscher) Immobilien und typischen Bankanlagen werden ergänzend vorgestellt, um das Gesamtbild abzurunden.



**Abbildung 6:** Aufbau Teil 2



Auf diese Weise werden alle wesentlichen in Verbindung mit der Begründung einer privatnützigen Stiftung entstehenden Steuerpflichten aus Sicht der verschiedenen beteiligten Personen und Länder betrachtet und alle Phasen des Lebenszyklus einer Stiftung vollständig und unter Berücksichtigung ihrer Wechselwirkungen untereinander steuerrechtlich erfasst.

Abschliessend erfolgt in Abschnitt 9 eine Darstellung der verschiedenen steuerrechtlichen Privilegien, die gemeinnützige Stiftungen in den zu betrachtenden Stiftungsjurisdiktionen geniessen. Hierbei wird auch untersucht, ob und unter welchen Rahmenbedingungen mit dem Gemeinnützigkeitsstatus in Verbindung stehende steuerliche Privilegien für den deutschen Unternehmer als potentieller Stifter, zum Beispiel in Form der steuerlichen Abzugsmöglichkeit von Spenden, auch dann durch den deutschen Staat zu gewähren sind, wenn sich der Unternehmer für die grenzüberschreitende Errichtung einer gemeinnützigen Stiftung in Österreich oder Liechtenstein entscheidet. Zudem ist relevant, ob ausländische gemeinnützige Stiftungen mit Beteiligungsbesitz an deutschen Unternehmen Zugang zu steuerlichen Privilegien im Bereich der beschränkten Steuerpflicht haben.



## 4 Überblick: Steuerpflichten

Es stellt sich die Frage, wie ein steuerlicher Vergleich einer deutschen unternehmensverbundenen Stiftung hinsichtlich der Steuerbelastungen mit ihren österreichischen und liechtensteinischen Pendanten geführt werden kann, wenn diese jeweils über Beteiligungen an deutschen Unternehmen verfügen.

Im reinen Binnenfall, also z. B. bei einem ausschliesslich in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtigen Stifter, der eine deutsche Stiftung mit deutschem Vermögen begründet und dabei ausschliesslich unbeschränkt in Deutschland steuerpflichtige Begünstigte vorsieht, vollzieht sich die Besteuerung rein nach deutschem Steuerrecht. Zu dieser Konstellation bestehen in der Literatur eine Vielzahl von Untersuchungen und lehrbuchartigen Darstellungen.<sup>334</sup> Diese Konstellation wurde vor dem Hintergrund der entscheidungsorientierten Ausrichtung dieser Arbeit aus der Perspektive des handelnden Unternehmers als steuerliches Ausgangs- und Vergleichsszenario für die primär zu untersuchenden Alternativgestaltungen mit österreichischen und liechtensteinischen Privatstiftungen gewählt.

In den Fällen mit Auslandsberührung, also allen anderen Fällen einschliesslich des Falles, dass eine aus deutscher Sicht ausländische Stiftung in Liechtenstein oder Österreich errichtet wird, werden im Verlaufe des stiftungsrechtlichen Lebenszyklus verschiedene Steuerpflichten in den beteiligten Staaten begründet.

Diese Staaten entscheiden jeweils autonom über potentiell steuerpflichtige Sachverhalte und befinden nach ihren nationalen Besteuerungsregeln auch über grenzüberschreitende Sachverhalte; etwa drohende Mehrfachbelastungen können ggf. durch die Anwendung von DBA oder auch die Berufung auf die

---

<sup>334</sup> Vgl. z. B. Pauli (2011); Berndt & Götz (2009); Meyn, Richter & Koss (2009); S. 409-451; Fleschutz (2008); Mutter (2005).

Anwendung von entgegenstehenden, vorrangig anzuwendenden europarechtlichen Regeln abgewendet werden.

Der in Abschnitt 3.1 beschriebene stiftungsrechtliche Lebenszyklus ist konzeptionell durch einen steuerrechtlichen Lebenszyklus zu ergänzen, der die verschiedenen, sich überlagernden Steuerpflichten berücksichtigt.

## 4.1 Erbschaft-, Schenkung- und andere Transfersteuern

Zum Zeitpunkt der Stiftungerrichtung findet in der Regel eine Besteuerung des Vermögenstransfers in Deutschland (Erbschaft- und Schenkungsteuer), in *Österreich* (in Form der Stiftungseingangssteuer oder der Grunderwerbsteuer) und/oder in *Liechtenstein* (in Form der Widmungssteuer, allerdings lediglich für originär in Liechtenstein steuerpflichtiges Vermögen wie lokale Immobilien oder lokale Betriebstätten) statt.

Werden Vermögenswerte von einem deutschen Unternehmer auf eine Stiftung im In- oder Ausland übertragen, greift in der Regel in *Deutschland* eine unbeschränkte Erbschaft- bzw. Schenkungsteuerpflicht.<sup>335</sup> Diese Steuerpflicht erfasst in einem weiten Umfang unentgeltliche Vermögenstransfers zwischen natürlichen und juristischen Personen von Todes wegen<sup>336</sup>, unter Lebenden<sup>337</sup> und Zweckzuwendungen<sup>338</sup>, sofern entweder der Zuwendende und/oder der Erwerber deutscher Inländer ist. Die erbschaftsteuerliche Inländereigenschaft umfasst Personen, die der unbeschränkten Einkommen- und Körperschaftsteuerpflicht in Deutschland unterliegen<sup>339</sup>, ist aber insofern *weiterreichend*, als zusätzlich auch deutsche Staatsangehörige erfasst werden, die sich zum Zeit-

---

<sup>335</sup> § 2 Abs. 1 Nr. 1 lits. a bis d dErbStG.

<sup>336</sup> § 1 Abs. 1 Nr. 1 dErbStG.

<sup>337</sup> § 1 Abs. 1 Nr. 2 dErbStG.

<sup>338</sup> § 1 Abs. 1 Nr. 3 dErbStG.

<sup>339</sup> § 2 Abs. 1 S. 2 lit a) dErbStG i. V. m. § 1 Abs. 1. S. 1 dESTG.

punkt des Vermögenstransfers im Ausland aufhalten und ihren letzten deutschen Wohnsitz nicht bereits vor mehr als 5 Jahren aufgegeben haben<sup>340</sup>. Auch Personen, die im deutschen Staatsdienst stehen bzw. standen, werden von der Erbschaftsteuerpflicht erfasst<sup>341</sup>.

Bei der Begründung von Privatstiftungen in *Österreich* ist zusätzlich als Transfersteuer die sogenannte Stiftungseingangsteuer auch für deutsche Stifter zu beachten, da diese gem. Art. 1 Abs. 1 und 2 öStiftEG für alle unentgeltlichen Zuwendungen an Privatstiftungen mit Sitz oder Ort der Geschäftsleitung in Österreich geschuldet wird.

In Österreich wurden per 1.8.2008 und in Liechtenstein per 1.1.2011 die ehemals bestehenden Schenkung- bzw. Erbschaftsteuerpflichten abgeschafft.<sup>342</sup>

Als Transfersteuer kommt in *Liechtenstein* zudem die Widmungssteuer für Stiftungen gem. Art. 13 flSteG in Betracht, die jedoch als Bestandteil der liechtensteinischen Vermögenssteuer für deutsche Stifter nur dann von Belang sein dürfte, wenn in Liechtenstein vermögensteuerpflichtiges Vermögen, insbes. liechtensteinisches Betriebsvermögen oder in Liechtenstein gelegene Immobilien, der Stiftung gewidmet werden soll.

Anders als auf dem Gebiet der Ertragssteuern bestehen bilaterale oder multilaterale DBA auf dem Gebiet der Erbschaft-, Schenkungs- und anderer Transfersteuern derzeit zwischen den drei betroffenen Ländern Deutschland, Österreich und Liechtenstein nicht.<sup>343</sup> Mehrfachbelastungen mit Transfersteuern,

---

<sup>340</sup> § 2 Abs. 1 lit. b dErbStG.

<sup>341</sup> § 2 Abs. 1 lit. c dErbStG.

<sup>342</sup> In Österreich wurde durch die Entscheidung des Verfassungsgerichtshofes VfGH (2007) die Erbschaftsteuer aufgrund eines Verstosses der Bewertungsvorschriften für Immobilienvermögen gegen den Gleichheitsgrundsatz für verfassungswidrig erklärt. Sie wird deswegen seit dem 1.8.2008 in Österreich nicht mehr erhoben. In Liechtenstein wurde das Steuergesetz im Jahre 2010 komplett neu gefasst (SteG 2010) und in diesem Zuge ist die - vormals erhobene - Erbschaftsteuer in Liechtenstein ersatzlos entfallen.

<sup>343</sup> Ein ehemals bestehendes erbschaftsteuerlich relevantes DBA zwischen Deutschland und Österreich (vgl. öBGBI 220/1955 idF öBGBI III 125/2004) wurde Ende 2007 ersatzlos gekün-

etwa bei der Begründung einer österreichischen Privatstiftung durch einen deutschen Stifter mit deutscher Schenkung- und österreichischer Stiftungseingangssteuer, sind damit nicht ausgeschlossen.

Einzubeziehen in eine vergleichende Analyse sind alle Transfers während des Lebenszyklus einer Stiftung, die von beteiligten Fiskal als steuerpflichtiger, zumeist unentgeltlicher Erwerb qualifiziert werden, insbesondere also die betragsmäßig regelmässig bedeutsamen Vermögenstransfers des Vermögenswidmungsgeschäftes und der Nachwidmungen sowie – alternativ – des Erbgangs an außerhalb der Stiftung stehende Erben. Auch ein Rückfall des Vermögens im Falle einer Stiftungsauflösung durch Widerruf an den Stifter oder der Vermögenstransfer zugunsten eines Letztbegünstigten bei einer satzungsmässigen oder außerordentlichen Stiftungsauflösung ist zu betrachten.

Regelmässige oder außerordentliche Leistungszahlungen an Begünstigte können ebenso fallweise von Transfersteuern betroffen sein.

In Österreich und Liechtenstein ist unter bestimmten Bedingungen ein Widerruf des Stiftungsgeschäftes unter Rückübertragung der Vermögenswerte an den Stifter möglich, in diesen Fällen kommt grundsätzlich gem. § 29 Abs. 1 dErbStG eine Rückerstattung der geleisteten deutschen Schenkungsteuer in Betracht. In allen anderen Fällen der Auflösung zugunsten von Letztbegünstigten findet in Deutschland eine erneute Schenkungsbesteuerung statt. Eine bereits geleistete österreichische Stiftungseingangssteuer oder die liechtensteinsche Widmungssteuer ist in allen diesen Fällen verloren.<sup>344</sup>

---

digit (Kundgemacht in öBGBI II Nr. 116/2007); vgl. auch Übergangsabkommen zwischen D und AT bis zum Auslaufen der ErbSt, öBGBI III 115/2009.

<sup>344</sup> Zu Einzelheiten vgl. unten, Abschnitte 6.4 und 7.3.

## 4.2 Unbeschränkte Ertragssteuerverpflichtungen

### 4.2.1 Stifter / Begünstigte

Sollen Vermögenswerte im Zuge einer generationsübergreifenden Vermögensnachfolgeplanung auf eine Beteiligungsträgerstiftung übertragen werden, so steht der verständliche Wunsch des aufgrund Wohnsitz<sup>345</sup> oder gewöhnlichen Aufenthaltes<sup>346</sup> in Deutschland unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen<sup>347</sup> Stifters nach Erhalt des unternehmerischen und persönlichen Einflusses auch<sup>348</sup> *steuerrechtlich* in einem gewissen Widerspruch zu der für Stiftungen geforderten Verselbständigung des Vermögens. Es kann deswegen die Situation eintreten, dass trotz des zivilrechtlich wirksamen Vermögensübergangs vom Stifter auf die Stiftung und ggf. sogar trotz der Entrichtung von Transfersteuern die unbeschränkte Ertragssteuerpflicht des Stifters für die Erträge der Stiftung nicht endet.

Sehr umfassende Einflussnahmerechte des Stifters zu Lebzeiten, wie z. B. die in Österreich und Liechtenstein zulässigen Widerrufsrechte<sup>349</sup>, umfassende Änderungsrechte<sup>350</sup> oder auch die früher in Liechtenstein anzutreffenden Mandatsverträge<sup>351</sup> können in *Deutschland* zu einer einkommensteuerlichen Transparenz der Stiftung nach den Vorschriften zur Besteuerung von treuhandähnli-

---

<sup>345</sup> § 8 dAO.

<sup>346</sup> § 9 dAO.

<sup>347</sup> § 1 dEStG.

<sup>348</sup> Zur stiftungsrechtlichen Problematik des Vorbehaltes von starken Einflussnahmerechten vgl. oben, Abschnitt 3.2; zu den möglichen Folgen dieser Einflussnahmerechte im Bereich der Asset Protection vgl. später, Abschnitt 10.

<sup>349</sup> Vgl. Art. 552 § 30 fIPGR bzw. § 34 öPSG, s. oben Abschnitt 3.2.1.

<sup>350</sup> Vgl. Art. 552 § 30 fIPGR bzw. § 33 Abs. 2 öPSG, s. o. Abschnitt 3.2.1.

<sup>351</sup> Bei diesen Verträgen wurde das operative Stiftungsmanagement eng durch schuldrechtliche Weisungsrechte des Stifters gebunden, heute sind diese Verträge nicht mehr gebräuchlich, vgl. oben den Exkurs nach Abschnitt 3.2.2.

chen Verhältnissen<sup>352</sup> oder nach den Vorschriften zur Vermeidung eines Gestaltungsmissbrauches<sup>353</sup> führen.

Außerdem werden Vermögen und Einkommen einer Auslandsstiftung, bei der die Mehrheit der Bezugsrechte oder Anfallsrechte in der Familie des Stifters verbleiben (Familienstiftung), nach außensteuerlichen Vorschriften<sup>354</sup> einkommensteuerlich dem Stifter oder auch Begünstigten zugerechnet, es sei denn, dass nachgewiesen wird, dass „das Stiftungsvermögen der Verfügungsmacht (des Stifters und seiner begünstigten Angehörigen, Anm. d. Verf.) rechtlich und tatsächlich entzogen“<sup>355</sup> ist.

In dieser ersten Phase, der „steuerlichen Transparenzphase“, stehen die Vermögenswerte zwar im rechtlichen Eigentum der Stiftung und können im Ansässigkeitsstaat der Stiftung besteuert werden, *zusätzlich*<sup>356</sup> erfolgt jedoch – wie beschrieben – eine einkommensteuerliche Zurechnung der Stiftungserträge an den unbeschränkt in Deutschland steuerpflichtigen Stifter oder ggf. auch an unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Stiftungsbegünstigte.

Es ist hier anzumerken, dass auch das neue Steuerrecht *Liechtensteins* mit der deutschen einkommensteuerlichen Transparenzsicht insofern korrespondiert, als eine widerrufliche Ausgestaltung der Stiftungssatzung dazu führt<sup>357</sup>, dass das Vermögen in diesem Fall aus liechtensteinischer Sicht dem (deutschen) Stifter zugewiesen wird und gegebenenfalls zu liechtensteinischen Steuerpflichten (wenn auch „nur“ hinsichtlich des liechtensteinischen Inlandsvermögens<sup>358</sup>) führt.

---

<sup>352</sup> § 39 dAO, vgl. hierzu im einzelnen auch später Abschnitt 5.3.1.

<sup>353</sup> § 42 dAO, vgl. hierzu im einzelnen auch später Abschnitt 5.3.3.

<sup>354</sup> § 15 Abs. 1 und 2 dAStG.

<sup>355</sup> § 15 Abs. 6 Nr. 1 dAStG; vgl. hierzu im einzelnen auch später Abschnitt 5.3.2.

<sup>356</sup> Ggf. erfolgt eine aussensteuerrechtliche Anrechnung der ausländischen Steuern auf die deutschen Steuern gem. § 15 Abs. 5 i. V. m. § 12 dAStG.

<sup>357</sup> Art. 9 Abs. 4 fIStEG.

<sup>358</sup> Gem. Art. 6 Abs. 4 fIStEG sind dies liechtensteinische Betriebstätten und Grundstücke.



Den Übergang zwischen der steuerlichen Transparenzphase und der zweiten Phase der „steuerlichen Intransparenz“ markiert aus deutscher Sicht einen „Vermögensübergang“ auf die Stiftung, der dann stattfindet, wenn der Stifter seinen bislang vorhandenen Einfluss in Form der „Verfüugungsmacht über das Stiftungsvermögen“ zu Lebzeiten aufgibt, er verstirbt oder auch die Begünstigungsquote von Mitgliedern der Stifterfamilie gem. § 15 Abs. 2 dAStG unter 50% sinkt.

Die steuerliche Transparenzphase wird im Falle einer deutschen Stiftung regelmässig „übersprungen“, da deutsche Stiftungsgeschäfte nach Anerkennung der Stiftung durch die zuständige Stiftungsaufsichtsbehörde für den Stifter unwiderruflich ausgestaltet werden müssen.<sup>359</sup>

Auch im Falle einer österreichischen Privatstiftung und einer liechtensteinischen Stiftung ist aus deutscher Sicht in vielen Fällen eine unmittelbar steuerlich intransparente Errichtung – im wesentlichen durch geeignete Ausgestaltung des Stiftungsgeschäftes, die es erlaubt, den unzweifelhaften Nachweis der Aufgabe der Verfügungsmacht über das Stiftungsvermögen<sup>360</sup> zu führen<sup>361</sup> – empfehlenswert, in diesem Falle entfällt die oben beschriebene steuerlich transparente Phase bei österreichischen und liechtensteinischen Stiftungen.

Neben dem in Deutschland schenkungsteuerpflichtigen Eigentumswechsel der Vermögenswerte vom Stifter auf die Stiftung vollzieht sich damit gleichzeitig aus der Sicht Deutschlands auch eine Aufgabe der deutschen Besteuerungsrechte hinsichtlich der *einkommensteuerlichen* Besteuerungshoheit für die transferierten Vermögenswerte zu Gunsten von Österreich oder Liechtenstein, die zu Dokumentationspflichten oder sogar zur steuerpflichtigen Aufdeckung der in den transferierten Vermögensgegenständen enthaltenen einkom-

---

<sup>359</sup> Vgl. § 81 dBGB, Stumpf (2011), Rz. 45-54. Stiftungsgeschäfte können jedoch nach der Anerkennung noch der Anfechtung von verkürzten Gläubigern des Stifters oder familienrechtlichen Ergänzungsansprüchen (Pflichtteilergänzungen, Güterstandsergänzungen) unterliegen, vgl. hierzu auch den Abschnitt 3 dieser Arbeit.

<sup>360</sup> Gem. § 15 Abs. 6 Nr. 1 dAStG.

<sup>361</sup> Vgl. hierzu oben, Abschnitt 3.2.

mensteuerlichen stillen Reserven in Deutschland („Wegzugsbesteuerung“) führen können.<sup>362</sup>

Nach dem steuerrechtlich wirksamen Vermögensübergang erfolgt aus deutscher Sicht hiernach keine Zurechnung der Stiftungserträge zum deutschen Stifter mehr. Im Regelfalle dürfte auch eine etwa in der ersten Phase noch bestehende (anteilige) Zurechnung von Stiftungserträgen an Begünstigte der Stifterfamilie gegenstandslos werden.

#### 4.2.2 Stiftung

Um einen Vergleich der laufenden Steuerbelastungen einer deutschen Beteiligungsträgerstiftung mit ihren österreichischen und liechtensteinischen Pendanten zu ermöglichen, sind vorliegend im Fall der grenzüberschreitenden Begründung und der Bewirtschaftung einer Beteiligungsträgerstiftung folgende unbeschränkte Ertragssteuerpflichten der Stiftung zu unterscheiden:

Eine Stiftung

1. ist aufgrund Sitz<sup>363</sup> oder Ort der Geschäftsleitung<sup>364</sup> in *Deutschland* unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig.<sup>365</sup>
2. ist aufgrund Sitz<sup>366</sup> oder Geschäftsleitung<sup>367</sup> in *Österreich* unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig,<sup>368</sup>
3. ist aufgrund ihres Sitzes<sup>369</sup> oder des Ortes ihrer tatsächlichen Verwaltung<sup>370</sup> in *Liechtenstein* unbeschränkt ertragsteuerpflichtig.<sup>371</sup>

---

<sup>362</sup> Vgl. hierzu später, Abschnitt 5.2.

<sup>363</sup> § 11 dAO.

<sup>364</sup> § 10 dAO.

<sup>365</sup> § 1 Abs. 1 Nr. 4 dKStG.

<sup>366</sup> § 27 Abs. 1 öBAO.

<sup>367</sup> § 27 Abs. 2 öBAO.

<sup>368</sup> § 1 Abs. 2 Nr. 1 öKStG.

<sup>369</sup> Art. 2 Abs. 1 lit. e fIStEG.

<sup>370</sup> Art. 2 Abs. 1 lit. d fIStEG.

Die laufenden Erträge der Stiftung unterliegen somit zumindest den Körperschaftsteuern (Deutschland, Österreich) bzw. Ertragsteuern (Liechtenstein) im Sitzland der Stiftung. Hinzutreten kann eine zusätzliche Körperschafts- bzw. Ertragssteuerpflicht dann, wenn die Geschäftsleitung der Stiftung an einem vom Sitzland abweichenden Ort befindet. Letztere Situation ist aufgrund der resultierenden Mehrfachbelastungen zu vermeiden.

## 4.3 Beschränkte Ertragssteuerpflichten

Zu den beschriebenen unbeschränkten Steuerpflichten der stiftungsbeteiligten natürlichen und juristischen Personen treten im grenzüberschreitenden Fall verschiedene beschränkte Steuerpflichten.

### 4.3.1 Begünstigte

Aus Perspektive des Sitzlandes der Stiftung im Ausland ansässige Begünstigte von Stiftungen (einschließlich eines als Begünstigter eingesetzten Stifters) können im Falle der Stiftungsstandorte Deutschland<sup>372</sup> und Österreich eine beschränkte Steuerpflicht im Ansässigkeitsstaat der Stiftung begründen.

Zuwendungen von Privatstiftungen mit Körperschaftsteuerpflicht in Österreich (österreichische Stiftungen) an ausländische, hier insbesondere deutsche, na-

---

<sup>371</sup> Art. 44 Abs. 1 lit. a fIStEG.

<sup>372</sup> Vorliegend ist der Fall, dass Begünstigte aus dem Ausland Leistungen von einer Stiftung in Deutschland beziehen, nicht Gegenstand der Untersuchung. Die Rechtslage stellt sich in einem solchen Fall so dar, dass Auslandsbegünstigte von Stiftungen mit bestehender Körperschaftsteuerpflicht in Deutschland (deutsche Stiftungen) dann beschränkt steuerpflichtig in Deutschland werden, wenn der Leistung der Stiftung im weitesten Sinne keine Gegenleistung des Leistungsempfängers gegenübersteht und der Begünstigte Einfluss auf die Zuwendung der Erträge nehmen kann; vgl. BFH-Deutschland, Urteil zu Az. I R 98/09 (2010). In diesem Falle muss die Stiftung eine deutsche Kapitalertragssteuer i.H.v. 25% gem. § 49 Abs. 1 Nr. 5 dEStG i. V. m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 dEStG i. V. m. § 43 Abs. 1 Nr. 1, § 43a Abs. 1 Nr. 1, § 50 Abs. 2 dEStG als Quellensteuer einbehalten und an den deutschen Fiskus abführen.

türliche Personen führen in jedem Falle zu einer beschränkten Steuerpflicht in Österreich<sup>373</sup>, für die die in Österreich steuerpflichtige Privatstiftung eine als Quellensteuer ausgestaltete Kapitalertragsteuer in Höhe von 25%<sup>374</sup> einzubehalten hat, die allerdings durch Anwendung des zwischen Deutschland und Österreich bestehenden DBAs auf 15% reduziert und auf die deutsche Steuer angerechnet werden kann.<sup>375</sup>

In Liechtenstein stellen Zuwendungen an ausländische Begünstigte keinen inländischen steuerpflichtigen Erwerb dieser Begünstigten dar<sup>376</sup>; eine beschränkte Steuerpflicht in Liechtenstein wird hierdurch nicht begründet. Gleiches gilt für wertmässig bestimmbare Begünstigungen an ausländische Begünstigte, die generell kein in Liechtenstein steuerpflichtiges Vermögen<sup>377</sup> dieser Begünstigten darstellen.

#### 4.3.2 Stiftung

Investiert die Stiftung ihr Stiftungsvermögen außerhalb ihres Ansässigkeitsstaates, so werden hierdurch häufig beschränkte Steuerpflichten begründet. International üblich ist dies bei Investments in ausländische Betriebsstätten und Personengesellschaften, Kapitalgesellschaften und Immobilienvermögen. Auch im Bereich von diversifizierten Aktien- und anderen banktypischen Kapitalanlagen werden meist eine Vielzahl beschränkter Steuerpflichten in Anlagestaaten begründet.

Investiert eine österreichische oder eine liechtensteinische Stiftung auf dem beschriebenen Weg z. B. in Deutschland, so werden hierdurch deutsche Ein-

---

<sup>373</sup> Vgl. § 1 Abs. 3 i. V. m. § 98 Abs. 1 Nr. 5 lit. a i. V. m. § 93 Abs. 2 Nr. 1 lit. d öESStG.

<sup>374</sup> Vgl. § 95 Abs. 1 u. Abs. 2 öESStG.

<sup>375</sup> Vgl. § 10 Abs. 2 DBA DE-AT (2002), vgl. auch später Abschnitt 7.2.

<sup>376</sup> Art. 6 Abs. 5 i. V. m. Art. 14 Abs. 2 lit. k flSteG.

<sup>377</sup> Art. 6 Abs. 4 i. V. m. Art. 12 Abs. 1 lit. d flSteG.

künfte generiert, die eine beschränkte Körperschaftsteuerpflicht in Deutschland auslösen.<sup>378</sup>

Ähnliches gilt nach jeweils nationalem Steuerrecht für Stiftungsinvestments in fast allen anderen Ländern. Zu diesen beschränkten Steuerpflichten, die häufig mit der Erhebung von Quellensteuern bereits im Belegenheitsland der Ertragsquelle verbunden sind, treten regelmässig die unbeschränkten Steuerpflichten der Stiftung selbst in ihrem Sitzland und dem Land des Ortes der Geschäftsleitung (s. oben).

Eine Entlastung/Minderung möglicher Doppelbesteuerungen auf dem Gebiet der Ertragssteuern kann– bei Einhaltung bestimmter Bedingungen – durch Anwendung von zwischen den beteiligten Staaten abgeschlossenen DBA erreicht werden. Wesentliche Voraussetzung ist, dass die Auslandsstiftung als steuerlich ansässig und damit abkommensberechtigt im Sinne des jeweils anwendbaren DBAs qualifiziert.

Die Stiftungsstandorte Österreich und Deutschland haben bereits heute ein dichtes Netz von vorhandenen DBA, das ertragssteuerliche Doppelbesteuerungen unter der (typischerweise gegebenen) Voraussetzung der Abkommensberechtigung der Stiftung dann vermeidet, wenn beschränkte und unbeschränkte Ertragssteuerpflichten verschiedener Staaten, die Ansprüche auf die Besteuerung desselben Sachverhaltes erheben, aufeinandertreffen.

Der Stiftungsstandort Liechtenstein verfügt zwar aktuell noch nicht über ein derartig dichtes Netz von DBA, stellt jedoch bereits heute zumindest unilateral derartige Auslandserträge weitgehend von der inländischen Ertragsbesteuerung frei<sup>379</sup>, so dass es in den meisten Fällen bei der im Ausland erhobenen Quellenbesteuerung als Effektivbesteuerung bleibt.

---

<sup>378</sup> § 2 Nr. 1 dKStG.

<sup>379</sup> Die unilaterale Freistellung gem. Art. 48 fIStEG betrifft Dividenden und Kursgewinne, nicht aber Zinserträge.

Die Bedeutung der neuen mit Luxemburg oder Deutschland abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen Liechtensteins ist darin zu sehen, dass abgeschlossene DBA regelmässig zu einer bedeutenden Beschränkung der Besteuerungsrechte des Quellenstaates führen und die Reichweite von auf Auslandssachverhalte gerichteten nationalen Missbrauchsvermeidungsvorschriften, hier z. B. im Bereich des deutschen Außensteuerrechts<sup>380</sup> oder der missbräuchlichen Nutzung von Abkommensvorteilen durch „Offshore“-Gesellschafter<sup>381</sup> begrenzt wird.

## 4.4 Bedeutung von Qualifikationskonflikten

Wie bereits ausgeführt,<sup>382</sup> entscheiden alle beteiligten Fiski jeweils souverän über die Steuerpflichten innerhalb ihrer hoheitlichen Befugnisse. Durch eine steuerlich nicht durchdachte Ausgestaltung von Sachverhalten können Zusatzbelastungen dadurch entstehen, dass verschiedene Länder den gleichen Sachverhalt unterschiedlich beurteilen. Negative Folgen können z. B. darin bestehen, dass Quellensteuern in einem maximalen Umfang erhoben werden, dass Abkommensvorteile bestehender DBA verwehrt werden oder dass Mehrfachbelastungen des gleichen Ertrages mit Steuern in unterschiedlichen Staaten erfolgen. Derartige Doppelbesteuerungen treten z. B. dann auf, wenn die Stiftung in mehreren Ländern gleichzeitig unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig wird<sup>383</sup> oder die Qualifikation der die Besteuerung auslösenden «wirtschaftlichen Berechtigung» am Stiftungsvermögen so gestaltet ist, dass mehrere Fiski gleichzeitig Anspruch auf Besteuerung eines Sachverhaltes erheben. Im Extremfall könnten theoretisch im Kontext von internationalen Beteiligungsträgerstiftungen beim gleichen wirtschaftlichen Sachverhalt bis zu vier ver-

---

<sup>380</sup> Vgl. § 15 dASTG; § 6 dASTG.

<sup>381</sup> Vgl. § 50d Abs. 3 dESTG.

<sup>382</sup> Vgl. oben, Abschnitte 4.1 u. 4.2.

<sup>383</sup> Dies kann z. B. dann geschehen, wenn die Geschäftsleitung einer Stiftung mit Sitz in Österreich oder Liechtenstein in Deutschland begründet wird.

schiedene Fiski gleichzeitig derartige Ansprüche erheben, die auch nicht von etwa bestehenden DBA abgemildert werden, weil sie aus der Sicht der einzelnen beteiligten Staaten jeweils unterschiedliche steuerliche Sachverhalte betreffen:

- der Quellenstaat eines Ertrages am Belegenheitsort des Vermögens,
- der Ansässigkeitsstaat der Stiftung,
- der Wohnsitzstaat des Stifters und/oder
- der Wohnsitzstaat eines Begünstigten.

Um derartige Qualifikationskonflikte und damit etwa entstehende Doppelbesteuerungen zu vermeiden, ist eine stiftungs- und steuerrechtlich möglichst *eindeutige Sachverhaltsgestaltung* der tatsächlichen Verhältnisse aus Sicht aller beteiligten Staaten zur Erzielung einer höchstmöglichen steuerlichen Rechtssicherheit anzustreben, die auch auf die jeweils anzuwendenden Vorschriften zur Missbrauchsvermeidung Rücksicht nehmen.





## 5 Besteuerung des Stifters in Deutschland

Nachfolgend wird der den stiftungsrechtlichen Lebenszyklus (s. oben Abschnitt 3.1) ergänzende „steuerrechtliche Lebenszyklus“ aus der Sicht der einzelnen Stiftungsbeteiligten dargestellt, um die wirtschaftlichen Belastungen vor dem Hintergrund dieser Gestaltungsziele im Detail zu zeigen.

### 5.1 Deutsche Schenkung- und Erbschaftsteuer

Werden Vermögenswerte auf eine in- oder ausländische nicht gemeinnützige Stiftung übertragen, so wird in der Regel ein schenkung- bzw. erbschaftsteuerlich relevanter Vermögensübergang ausgelöst.<sup>384</sup>

Die erbschaft- oder schenkungsteuerlichen Folgen können in den vier eingangs genannten typischen Vermögenskategorien durchaus unterschiedlich sein. Während das deutsche Schenkung- bzw. Erbschaftsteuerrecht hinsichtlich des anzuwendenden Steuertarifs und des Steuersatzes auf das gewidmete Vermögen keine Unterschiede (mehr)<sup>385</sup> zwischen den vier Vermögenskategorien Kapitalgesellschaftsbeteiligungen, Personengesellschaftsbeteiligungen, Immobilien und liquides Vermögen macht, existieren hinsichtlich der heranzuziehenden Bewertungsmethoden zur Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlagen durchaus Unterschiede.<sup>386</sup>

---

<sup>384</sup> Vgl. § 1 Abs. 1 Nr. 3 dErbStG i. V. m. § 3 Abs. 2 Nr. 1 dErbStG (Errichtung auf den Tod), § 7 Abs. 1 Nr. 8 (lebzeitiges Stiftungsgeschäft) oder Nr. 1 (Zustiftung unter Lebenden) dErbStG.

<sup>385</sup> Mit Beschluss vom 07.11.2006, Az. 1 BvL 10/02 kam das deutsche Bundesverfassungsgericht zum Ergebnis, dass die früher in Deutschland bestehenden Unterschiede in der Besteuerung verschiedener Anlageklassen verfassungswidrig waren. Diese Ungleichbehandlung wurde in der Folge durch entsprechende Gesetzesänderungen im ErbStG und BewG geändert.

<sup>386</sup> Die im folgenden für Betriebsvermögen geltenden schenkung- bzw. erbschaftsteuerlichen Vergünstigungen sind explizit auch für Vermögensübertragungen auf Familienstiftungen ver-

### 5.1.1 Wesentliche Beteiligung an Kapitalgesellschaft

Für wesentliche Anteile an Kapitalgesellschaften ist grundsätzlich ein nachfolgend beschriebenes *Schenkung- bzw. Erbschaftsteuerprivileg* verfügbar, durch welches auf der Grundlage einer Bewertung die schenkung- bzw. erbschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage beim Stiftungsgeschäft unter bestimmten Voraussetzungen stark reduziert werden kann.

Als Grundlage für die Bewertung von Anteilen an EWR-Kapitalgesellschaften dienen der aktuelle Kurswert, die Ableitung eines Unternehmenswertes aus mit Dritten erfolgten Anteilsverkäufen oder auch ein anerkanntes Ertragswertverfahren (vgl. § 11 Abs. 2, § 9 Abs. 1 u. 2, §§ 199-203 dBewG).

Gem. § 13a Abs. 1 Satz 1 dErbStG können große Teile des Wertes von Anteilen an Kapitalgesellschaften im EU/EWR-Raum mit einer Mindestbeteiligungshöhe von 25% (§ 13b Abs. 1 Nr. 3 dErbStG) als sog. „begünstigtes Vermögen“ bei der Bestimmung der Bemessungsgrundlage der Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer *außer Ansatz* bleiben.<sup>387</sup> Die „Regelverschonung“ gem. § 13b Abs. 4 dErbStG beträgt 85% bzw. – im Falle der „Verschonungsoption“ gem. § 13a Abs. 8 Nr. 4 dErbStG – sogar 100% des Wertes der Beteiligung. Anteile an Kapitalgesellschaften mit einer Beteiligungshöhe von weniger als 25% sind dagegen nicht begünstigt.

Durch Anwendung dieses auf den Erhalt des unternehmerischen Mittelstandes gerichteten Privilegs kann die effektive Schenkung- oder Erbschaft-

---

füßbar; vgl. R E 13a.14., R E 13b.1 Abs. 1 S. 4 Nr. 5; R E 13b.2 Abs. 2 S. 2 Nr. 5 ErbStR 2011.

<sup>387</sup> Vgl. auch R E 13b.6 ErbStR 2011; der BFH hat am 15.12.2010 ein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH gerichtet, in welchem es um die Frage geht, ob die deutsche Beschränkung der schenkungs-/ erbschaftsteuerlichen Begünstigung auf EWR-Betriebsvermögen und wesentliche EWR-Kapitalgesellschaftsbeteiligungen nicht gegen die auch gegenüber Drittländern gewährte Kapitalverkehrsfreiheit verstößt. Folgt der EuGH dieser Auffassung, so ist damit zu rechnen, dass künftig Betriebsvermögens- und Beteiligungsbesitz auch unabhängig vom Belegenheitsort schenkungsteuerlich begünstigt werden muss. Vgl. z. B. Hey (2011), S. 1150-1155, Knebel & Geissler (2011).

steuerlast bei größeren Vermögen von 30%-50%, je nach Steuerklasse, bis auf effektiv 4,5% bzw. 7,5% oder – unter besonders strengen Auflagen – sogar auf 0% des zu widmenden Vermögenswertes reduziert werden. In der Praxis dürfte die Nutzungsmöglichkeit dieses Privilegs für deutsche Stifter häufig entscheidend sein, weil die eintretenden Steuerbelastungen bei Vermögensübertragungen ohne Nutzung dieser Bewertungsabschläge aus Sicht des Unternehmers oder seiner Nachkommen als faktische Teilenteignung wirken würden.

Um diese attraktiven „Bewertungsabschläge“ in Anspruch nehmen zu können, sind bestimmte Bedingungen einzuhalten:

- Das „schädliche Verwaltungsvermögen“, z. B. Immobilien oder typische Bankanlagen, darf max. 50% bzw. 10% am Gesamtvermögen betragen.<sup>388</sup> Ist eine Konzernstruktur gegeben, so sind diese Quoten auf jeder Beteiligungsebene erneut zu prüfen und einzuhalten.
- Arbeitsplätze in Deutschland sind längerfristig zu erhalten; dies soll mit einem der Übertragung auf die Stiftung nachgelagerten Lohnsummentest geprüft werden; hierbei darf die Lohnsumme von 400% in einem Geschäftsfortführungszeitraum von 5 Jahren (bei der Regelverschonung von 85%) bzw. die Lohnsumme von 700% in einem Geschäftsfortführungszeitraum von 7 Jahren (bei der Optionsverschonung von 100%) nicht unterschritten werden.<sup>389</sup>
- Ist die Stiftung als Erbe eingesetzt, so darf das Vermögen nicht auf Grund einer letztwilligen Verfügung von der Stiftung *auf einen Dritten* übertragen werden. Ebenfalls schädlich ist, wenn Vermögen im Rahmen einer Nachlassteilung von einem Erben auf einen Miterben übertragen wird.<sup>390</sup>

---

<sup>388</sup> Nach dem Willen des Gesetzgebers sollen nur Betriebe/Kapitalgesellschaften mit überwiegendem Produktivvermögen, nicht aber mit hohen Anteilen an „Verwaltungsvermögen“ wie z. B. Immobilien oder Bankvermögen erbschaftsteuerlich begünstigt werden; vgl. § 13b Abs. 2, § 13a Abs. 8 Nr. 3 dErbStG; auch R E 13b.8 ErbStR 2011.

<sup>389</sup> Vgl. § 13a Abs. 1 S. 2-5, Abs. 2-7 bzw. § 13a Abs. 8 Nr. 1, 2 dErbStG.

<sup>390</sup> Vgl. § 13a Abs. 3 dErbStG.

Um die genannten Bewertungsabschläge in Anspruch zu nehmen, sind vor dem Stiftungsgeschäft und vor der eigentlichen Widmung der vorhandenen Unternehmensbeteiligungen in der Regel vorbereitende Maßnahmen im Bereich der Beteiligungs- und Vermögensstrukturierung erforderlich. Die vorbereitenden Maßnahmen sind darauf zu richten, die beim Widmungsgeschäft in Deutschland an privatnützige Stiftungen anfallende Schenkungsteuerbelastung gem. § 13a i. V. m. § 13b i. V. m. § 13 Abs. 9 dErbStG durch die Nutzung der genannten Bewertungsabschläge zu reduzieren. Die Maßnahmen, die zu einer derartigen steuerlichen Optimierung führen, setzen in der Regel an folgenden Eckpunkten an:

- Herstellung einer Beteiligungsstruktur unter einheitlicher Leitung im EWR-Raum<sup>391</sup>
- Qualifikation von Vermögenswerten als (Nicht-) Verwaltungsvermögen<sup>392</sup>; Einhaltung von gesetzlich vorgesehenen Verwaltungsvermögensquoten<sup>393</sup> zur Gewährung von steuerlichen Verschonungsabschlägen<sup>394</sup>
- Vorbereitende organisatorische Maßnahmen zum sogenannten Lohnsummentest<sup>395</sup>
- Bewertungsmodalitäten der Vermögenswerte vor der Widmung<sup>396</sup>
- Ausübung von steuerlichen Wahlrechten zur Bewertung und zu den in Anspruch zu nehmenden Bewertungsabschlägen<sup>397</sup>

---

<sup>391</sup> In Vorbereitung einer späteren Widmung ohne Aufdeckung einkommensteuerlicher stiller Reserven gem. § 6 Abs. 5 dAStG.

<sup>392</sup> Vgl. zur Definition des insoweit „schädlichen“ Verwaltungsvermögens § 13b Abs. 2 S. 2 dErbStG.

<sup>393</sup> Vgl. § 13b Abs. 2 S. 1 u. § 13 Abs. 8 Nr. 3 dErbStG.

<sup>394</sup> Vgl. § 13b Abs. 4 u. § 13 Abs. 8 Nr. 4 dErbStG.

<sup>395</sup> Vgl. § 13b Abs. 1 S. 2 u. § 13 Abs. 8 Nr. 1 dErbStG.

<sup>396</sup> Vgl. Berndt & Götz (2009), S. 218-226.

<sup>397</sup> Vgl. § 13 Abs. 8 dErbStG, Berndt & Götz (2009), S. 214-216.

- Festlegungen von Niessbrauchvorbehalten zugunsten des Stifters, die nicht Gegenstand des Widmungsgeschäftes werden sollen<sup>398</sup>
- Organisatorische Vorbereitung der für die Inanspruchnahme etwaiger Bewertungsabschlüsse erforderlichen fortlaufenden Dokumentation innerhalb der Behaltensfrist nach dem Stiftungsgeschäft<sup>399</sup>
- Bei einer deutschen Stiftungszielstruktur: gesellschaftsrechtliche Vorbereitungen im Familienunternehmen zur Errichtung einer Doppelstiftungsstruktur mit asymmetrischen Stimmrechten und Gewinnbeteiligungsrechten<sup>400</sup>
- Bei einer Auslandsstruktur ggf. Sicherstellung der Abkommensberechtigung der ausländischen Rechtsträger hinsichtlich der anwendbaren DBA (insbesondere bei Liechtenstein)<sup>401</sup>.

### **5.1.2 Mitunternehmeranteil an deutscher Personengesellschaft / Betriebsstätte**

Grundlage für die Bewertung der Mitunternehmerschaft und des damit zusammenhängenden EWR-Betriebsvermögens sowie land- und forstwirtschaftlichem Vermögen stellt ein anerkanntes Ertragswertverfahren gem. § 109 i. V. m. § 9 Abs. 1 u. 2 und den §§ 199-203 dBewG dar.

Für Mitunternehmerschaften und Betriebsstätten gelten gem. § 13b Abs. 1 Nr. 1 und 2 dErbStG grundsätzlich die gleichen oben beschriebenen Begünstigungsvoraussetzungen für die Bewertung von Betriebsvermögen wie für Anteile an qualifizierten Kapitalgesellschaften.<sup>402</sup>

---

<sup>398</sup> Vgl. Berndt & Götz (2009), Tz. 206-211, insbes. Tz. 209.

<sup>399</sup> Vgl. § 13b Abs. 5 u. § 13 Abs. 8 Nr. 2 dErbStG, § 6 Abs. 7 dAStG.

<sup>400</sup> Vgl. Meyn, Richter & Koss (2009), S. 80, Tz 103-104.

<sup>401</sup> Vgl. DBA DE-FL (2011) insbes. Art. 31, Protokollpunkte 11-13.

<sup>402</sup> Vgl. auch R E 13b.5 ErbStR 2011.

### 5.1.3 Immobilienvermögen

Immobilienvermögen ist für Zwecke der Bestimmung der Schenkung- bzw. Erbschaftsteuer gem. §§ 176-198 dBewG auf der Grundlage von tatsächlich erfolgten Verkäufen oder einem anerkannten Ertragswert- oder Sachwertverfahren zu bewerten.

Privates Immobilienvermögen und Dritten zur Nutzung überlassenes Immobilienvermögen ist schenkungs-/erbschaftsteuerlich in Deutschland grundsätzlich nicht begünstigt. Lediglich für zu Wohnzwecken vermietete Immobilien gibt es gem. § 13c dErbStG einen vor der Tarifberechnung zu berücksichtigenden Bewertungsabschlag in Höhe von 10%.

Immobilien können jedoch als Teil eines Betriebes gem. § 13 Abs. 2 S.1 dErbStG unter Nutzung der vorstehend beschriebenen Bewertungsabschläge für Betriebsvermögen *mit* übertragen werden, sofern die oben beschriebenen Grenzwerte von 50% bzw. 10% für derart „schädliches Verwaltungsvermögen“ gem. der abschliessenden Liste in § 13b Abs. 2 S. 2 dErbStG<sup>403</sup> nicht überschritten werden.

Grundsätzlich löst die Übertragung von deutschen Immobilien auf eine Stiftung gem. § 1 Abs. 1 GrEStG auch deutsche Grunderwerbsteuern aus. Da dieser Transfer aber bereits mit Schenkung- bzw. Erbschaftsteuer belastet wird, greift gem. § 3 Nr. 2 dGrEStG die Befreiung von der Grunderwerbsteuer.

### 5.1.4 Liquidies Vermögen

Im Bereich des im Regelfalle zum „schädlichen Verwaltungsvermögen“ des § 13b Abs. 2 dErbStG zählenden liquiden Vermögens sind aktuelle Kurswerte zum Übertragungszeitpunkt bei der Bestimmung der Schenkung- bzw. Erb-

---

<sup>403</sup> Hierzu zählen neben Immobilien auch im Betriebsvermögen gehaltene Anteile an Kapitalgesellschaften mit einer Beteiligungshöhe von weniger als 25% sowie die meisten Formen liquiden Vermögens (Wertpapiere, Obligationen etc.).

schaftsteuerzahllast zu Grunde zu legen. Bei der Übertragung von im Privatvermögen geführten liquiden Vermögenswerten auf in- und ausländische Stiftungen sind im Regelfalle keine Bewertungsabschläge vorgesehen.

Bestimmte liquide Vermögenswerte, wie z.B. die derzeit nicht zum „schädlichen Verwaltungsvermögen“ zahlende Geldbestände, können jedoch als Teil eines Betriebes gem. § 13 Abs. 2 S.1 dErbStG unter Nutzung der vorstehend beschriebenen Bewertungsabschläge für Betriebsvermögen mit übertragen werden.

In diesem Zusammenhang sind in Deutschland Gestaltungen, bei denen liquide Vermögenswerte in Kapitalgesellschaften eingebracht, und sodann die Anteile an der Kapitalgesellschaft unter Nutzung der Bewertungsabschläge übertragen werden („Cash-GmbH“) zunehmend in die Kritik gekommen; inzwischen hat dies der deutsche BFH sogar zum Anlass genommen,<sup>404</sup> dem Bundesverfassungsgericht die Prüfung der Frage vorzulegen, ob die in §§ 13a und 13b dErbStG der aktuellen Fassung vorgesehenen Bewertungsabschläge nicht über das verfassungsrechtlich gerechtfertigte Mass hinausgehen. Auch haben der Bundesrat und einzelne Fraktionen des Bundestages im Rahmen des Gesetzgebungsprozesses zum Jahressteuergesetz 2013 angeregt,<sup>405</sup> die bestehenden Regelungen des Erbschaftsteuergesetzes dahingehend zu ändern, dass zumindest diese Gestaltungsmöglichkeiten unterbunden werden. Die Vorschläge wurden mit den Stimmen der Koalitionsfraktionen im Finanzausschuss jedoch abgelehnt<sup>406</sup> und sind nicht in das inzwischen vom Bundestag beschlos-

---

<sup>404</sup> Vgl. BFH-Beschluss vom 27.9.2012, Az. II R 9/11.

<sup>405</sup> Entsprechende Vorschläge und Anträge, insbesondere der konkrete Änderungsvorschläge enthaltende zweite Änderungsantrag der Fraktion Bündnis 90/die Grünen zum Jahressteuergesetz 2013 waren Gegenstand von Erörterungen im zuständigen Finanzausschuss des deutschen Bundestages; vgl. Bericht des Finanzausschusses des deutschen Bundestages vom 25.10.2012, BT-Drucksache 17/11220, S. 30-32.

<sup>406</sup> Vgl. Bundestag (2012), S. 32

sene<sup>407</sup> Jahressteuergesetz 2013 eingegangen, so dass die aktuelle Regelung trotz der bestehenden verfassungsrechtlichen Bedenklichkeit bis auf weiteres fortbesteht sofern sich nicht im weiteren Verfahren der Gesetzgebung noch Änderungen ergeben.

### 5.1.5 Bestimmung der Steuerlast

Die Übertragung von erbschaftsteuerlich begünstigtem Vermögen, primär also Betriebsvermögen und Anteile an Kapitalgesellschaften an privatnützige Stiftungen erscheint, trotz der nominal hohen Schenkungsteuersteuersätze, durchaus möglich, wenn bei der Übertragung die Verschonungsabschläge von 85% oder 100% genutzt werden können, denn das oben beschriebene Schenkung- bzw. Erbschaftsteuerprivileg gem. § 13a i. V. m. § 13b dErbStG für wesentliche Anteile an Kapitalgesellschaften (>25%) und Betriebsvermögen ist unabhängig von der Frage anwendbar, ob die Widmung an eine deutsche, eine österreichische oder eine liechtensteinische Stiftung erfolgt.

Das sogenannte *Schenkungssteuerklassenprivileg*<sup>408</sup> ist dagegen nur auf deutsche Stiftungen anwendbar und bewirkt (für ein originäres Stiftungsgeschäft, nicht aber für eine Nachwidmung), dass diejenige Schenkungssteuerklasse für das Stiftungsgeschäft herangezogen wird, die bei einer direkten Zuwendung der zu widmenden Vermögenswerte an den entferntest verwandten Begünstigten der Stiftung zur Anwendung käme. Bei Familienstiftungen wäre es somit bei geeigneter Ausgestaltung möglich, eine günstigere Schenkungssteuerklasse (I oder II) als die unter fremden Dritten geltende Klasse III anzuwenden. Dies kann zu einer Absenkung des maximalen Steuertarifs um bis zu 20 Prozentpunkte (von 50% auf 30%) führen.

---

<sup>407</sup> Verabschiedung des Jahressteuergesetz 2013 durch den dt. Bundestag am 25.10.2012, vgl. NWB (2012).

<sup>408</sup> Vgl. § 15 Abs. 2 dErbStG.



Nach dem Wortlaut des Gesetzes ist dieses Privileg für Auslandsstiftungen im EU-/EWR-Raum nicht verfügbar. Ob diese Diskriminierung von Auslandsstiftungen bei einer europarechtlichen Prüfung Bestand haben wird, darf allerdings bezweifelt werden, weil die getroffene Differenzierung ausschliesslich nach dem Errichtungsort den Anforderungen an eine europarechtskonforme Missbrauchsvermeidung nicht genügt.<sup>409</sup> Werden die oben genannten Vermögenswerte also auf eine privatnützige Auslandsstiftung übertragen, so ist de lege lata derzeit noch davon auszugehen, dass aufgrund der nicht vorhandenen Verwandtschaftsbeziehung zwischen Stifter und Stiftung gem. § 15 Abs. 1 dErbStG die ungünstigste Erbschaftsteuerklasse 3 mit nur einem geringem Freibetrag<sup>410</sup> und einem Steuersatz von 30% (bis € 6 Mio. steuerpflichtig zu übertragender Vermögenswerte), bzw. 50% (für über € 6 Mio. hinausgehende Werte) greift.

Im deutschen Schenkung- und Erbschaftsteuerrecht ist grundsätzlich gem. § 10 dErbStG der Erwerber steuerpflichtig mit der Folge, dass der Erbschaftsteuerzahlungsbetrag vor der Zahlung selbst der Erbschaftsteuer unterliegt.

Die hohe Steuerbelastung des Vermögensübertrags auf Stiftungen führt dazu, dass insbesondere liquides Vermögen oder Immobilien, bei denen – wie beschrieben – keine Bewertungsabschläge im deutschen Erbschaftsteuerrecht möglich sind, unmittelbar nur im geringen Maße auf privatnützige Stiftungen im In- oder Ausland übertragen werden.

In Deutschland wurden allerdings im Zusammenhang mit der Entwicklung von Vermögensnachfolgeplanungen umfangreiche steuerrechtliche Gestaltungsinstrumentarien zur *Strukturierung* vorhandenen Privatvermögens im Vorfeld der Übertragung an die nächste Generation oder – hier – der Übertra-

---

<sup>409</sup> Die Begrenzung dieses Privilegs auf Inlandsstiftungen wird in der Literatur (z. B. Hey (2011), S. 1156) als europarechtswidrig erachtet; bis zu einer Änderung durch den deutschen Gesetzgeber ist allerdings in der Beratungspraxis vom Fortbestehen dieser Diskriminierung auszugehen; nicht jeder Stifter möchte in dieser Frage bis vor den EuGH bzw. EFTA-Gerichtshof ziehen.

<sup>410</sup> Für Erbschaftsteuerklasse 3 sind das €20.000 gem. § 16 Abs. 1 Nr. 7 dErbStG.

gung an eine Familienstiftung mit dem Ziel entwickelt, die Belastung von Familienvermögen im Erbgang zu reduzieren. Dieses grundsätzlich auch bei einer intendierten Übertragung von Familienvermögen auf Auslandsstiftungen anwendbare Instrumentarium, das oben bereits einführend zu Abschnitt 5.1.1 vorgestellt wurde, ist u. a. darauf gerichtet, durch eine Übertragung von nicht privilegiertem Privatvermögen in ein Betriebsvermögen die gesetzlich vorgegebenen „Verwaltungsvermögensquoten“<sup>411</sup> bestmöglich auszuschöpfen.

Alternativ ist auch darüber nachzudenken, nicht schenkungsteuerlich privilegiertes Vermögen bevorzugt in gemeinnützige In- oder Auslandsstiftungen einzubringen, da in diesen Fällen die deutsche Schenkungsteuerpflicht unter günstigen Rahmenbedingungen ganz entfällt.<sup>412</sup>

Ferner ist eine Vermögenswidmung an eine Stiftung gemäß einem BFH-Urteil<sup>413</sup> im Rahmen einer bewusst transparenten Stiftungserrichtung<sup>414</sup> dann keine *freigebige* Zuwendung gem. § 7 Abs. 1 dErbStG und damit nicht schenkungsteuerpflichtig, wenn sich der Stifter bei der Errichtung einer Auslandsstiftung kumulativ folgende (umfassenden) Rechte vorbehalten hat: Recht am Stiftungsvermögen, Recht an den Erträgen, Recht, dem Stiftungsrat Abänderungen des Reglements aufzutragen, Weisungsrecht gegenüber dem Treuhänder und Recht auf vollständige Rückübertragung des Vermögens.<sup>415</sup> Die Hürden für eine Schenkungsteuerfreiheit bei der Errichtung einer privatnützigen Stiftung liegen damit hoch. Dies gilt im übrigen gem. § 15 Abs. 1 Satz 2 dA-StG auch unabhängig von der Frage, ob zeitlich nachfolgend an die Stiftungserrichtung die Stiftungserträge einkommensteuerlich dem Stifter zugerechnet werden oder nicht.<sup>416</sup>

---

<sup>411</sup> Vgl. § 13b Abs. 2, § 13a Abs. 8 Nr. 3 dErbStG; auch R E 13b.8 ErbStR 2011.

<sup>412</sup> Vgl. hierzu später, Abschnitt 9.1.

<sup>413</sup> BFH-Deutschland, Urteil zu Az. II R 21/05 (2007).

<sup>414</sup> Vgl. hierzu auch unten, Abschnitt 5.3.4.

<sup>415</sup> Vgl. Wenz & Knörzer (2009), S. 274.

<sup>416</sup> Vgl. auch Wenz & Linn (2009), Rz. 11.

## 5.2 Wegzugsbesteuerung

Der „Vermögensübergang“ auf eine Auslandsstiftung kann neben der Schenkungs- oder Erbschaftsteuer auch einkommensteuerliche Folgen auslösen. Beim Übertrag von Vermögenswerten auf die Auslandsstiftung durch das Widmungsgeschäft, eine Nach- oder Zustiftung oder durch Wegfall der einkommensteuerlichen Transparenzkriterien<sup>417</sup> kann Deutschland – im Gegensatz zur Übertragung auf eine inländische Stiftung – das in den Vermögenswerten „beim Grenzübertritt“ bereits vorhandene einkommensteuerliche Steuersubstrat in Form stiller Reserven mit Wirkung für die Zukunft verloren gehen. Dies ist dann von Bedeutung, wenn sich diese einkommensteuerlichen stillen Reserven – wie dies bei unternehmerischem Beteiligungsbesitz häufig der Fall ist – in einer bedeutsamen Größenordnung bewegen.

### 5.2.1 Wesentliche Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft

Im Falle der wegzugsbedingten Aufgabe der unbeschränkten Steuerpflicht einer natürlichen Privatperson, die im Privatvermögen eine wesentliche<sup>418</sup> Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft hält, greift grundsätzlich die deutsche „Wegzugsbesteuerung“<sup>419</sup>. Dies bedeutet, dass es zum Wegzugszeitpunkt zu einer Besteuerung eines fiktiven Veräußerungserlöses dieser Beteiligung

---

<sup>417</sup> S. unten, Abschnitt 5.3.

<sup>418</sup> Die „Wesentlichkeitsgrenze“ des § 17 Abs. 1 S. 1 dEStG wurde über die Jahre von ursprünglich 25% über 10% (StEntlG 1999/2000/2002 vom 24. 3.1999, BGBl I 1999, S. 402) auf mittlerweile 1% (Steuersenkungsgesetzes vom 23.10.2000; BGBl. I 2000, S. 1433) abgesenkt und erfasst damit nunmehr alle „mittelständisch geprägten“ Beteiligungen an Kapitalgesellschaften. Mit Entscheidung vom 7.7.2010 hat der 2. Senat des BVerfG allerdings entschieden (Az. 2 BvR 748/05, BGBl. I 10, 1296), dass die rückwirkende Absenkung der Wesentlichkeitsgrenze in § 17 dEStG von 25% auf 10% bei der Besteuerung privater Veräußerungen von Kapitalanteilen mit verfassungsrechtlichen Grundsätzen unvereinbar ist.

<sup>419</sup> § 6 Abs. 1 S. 1 dAStG.

kommt. Dem Wegzug einer natürlichen Person sind verschiedene, in § 6 Abs. 1 S. 2 genannte Tatbestände gleichgestellt, u. a.

- „die Übertragung der Anteile durch .... unentgeltliche Rechtsgeschäfte unter Lebenden oder durch Erwerb von Todes wegen auf nicht unbeschränkt steuerpflichtige Personen“ (§ 6 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 dAStG) und
- „der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechtes der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der Anteile aufgrund anderer als der ...(oben genannten, Anm.) Ereignisse“ (§ 6 Abs. 1 S. 2 Nr. 4 dAStG).

Die hierfür geschuldete Steuer ist aus europarechtlichen Gründen unter bestimmten, in § 6 Abs. 5 dAStG genannten Voraussetzungen und für einzelne Tatbestände allerdings zinslos, ohne Sicherheitsleistung und zeitlich unbefristet zu stunden.

Die unentgeltliche Übertragung von Anteilen an Kapitalgesellschaften ist aufgrund der mangelnden einkommensteuerlichen Qualifikation der Stiftung als „Person“ nicht – wie man vermuten könnte – unter § 6 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 dAStG zu fassen, sondern unter § 6 Abs. 1 S. 2 Nr. 4 dAStG, für die in § 6 Abs. 5 dAStG keine Stundungslösung für die Einkommensteuerzahllast aus der fiktiven Veräußerung vorgesehen ist.

Bei einer wesentlichen Beteiligung an Kapitalgesellschaften besteht allerdings für den Stifter die Möglichkeit, diese zunächst einkommensteuerfrei in eine Personengesellschaft einzubringen und dann in einem zweiten Schritt diese Beteiligung an der Personengesellschaft auf die im nachfolgenden Abschnitt beschriebene Weise der Stiftung zuzuwidmen, ohne damit eine Wegzugsbesteuerung gem. § 6 AStG auszulösen.

## 5.2.2 Beteiligung an einer Personengesellschaft

Im Falle der Widmung des Anteils an einer Personengesellschaft sollte eine einkommensteuerneutrale Übertragung möglich sein, da die Übertragung dann keine fiktive Entnahme gem. § 4 Abs. 1 S. 3 dEStG ist, wenn alle Wirtschaftsgüter in einer deutschen Betriebsstätte verbleiben und insoweit kein Ausschluss oder keine Beschränkung deutscher Besteuerungsrechte gegeben sind. Etwas anderes gilt lediglich, wenn mit der Widmung auch Funktionsbereiche der Betriebsstätte i. S. d. § 1 Abs. 3 S. 9-13 dAstG verlagert werden.

Anzumerken ist allerdings, dass durch den Übergang die Trägerschaft des Mitunternehmeranteils von einer natürlichen auf eine juristische Person wechselt. Künftig wird also nicht mehr von einer einkommensteuerlichen Regeltarifbelastung mit (begrenzter) Anrechnungsmöglichkeit der gezahlten Gewerbesteuer, sondern stattdessen von einer (niedrigeren) Körperschaftsteuerlichen Tarifbelastung (wenn auch ohne Anrechnungsmöglichkeit der Gewerbesteuer) auszugehen sein. Der wirtschaftliche Vorteil zugunsten der Stiftung kann jährlich bis zu 22,4 Prozentpunkte an Ertragssteuerbelastungen betragen.<sup>420</sup>

## 5.2.3 Immobilienvermögen und liquides Vermögen

Immobilienvermögen wird bei der Übertragung auf die Auslandsstiftung außensteuerlich nicht erfasst. Dies hängt damit zusammen, dass gem. § 49 Abs. 1 Nr. 6 und 8 dEStG sowohl die laufenden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 dEStG) als auch Gewinne aus privaten Veräußerungsgeschäften mit Immobilien (§ 22 Nr. 2 i. V. m. § 23 Abs. 1 Nr. 1 dEStG) nach der Übertragung durch die beschränkte Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer-

---

<sup>420</sup> Spitzensteuerbelastung Einkommensteuer: 45%+Solidaritätszuschlag (5,5%) + Kirchensteuerzuschlag (9%)=51,53% abzüglich dem gewerbesteuerlichen Anrechnungshöchstbetrag gem. § 30 dEStG:  $380\% \times 3,5\% = 13,30\%$  ergibt eine „überschiessende“ Einkommensteuerbelastung von 38,23%, die einer Körperschaftsteuerbelastung von 15% zzgl. Solidaritätszuschlag (5,5%) = 15,83% gegenübersteht. Die Differenz beträgt 22,4% (Prozentpunkte) p. a.

pflicht der Auslandsstiftung in Deutschland erfasst bleiben. Ferner weisen die meisten DBA, so auch das DBA DE-AT und das DBA DE-FL, das Besteuerungsrecht für Immobilien umfassend und im Regelfalle mit der Freistellungsmethode (unter Progressionsvorbehalt) dem Belegenheitsstaat der Immobilie zu.<sup>421</sup>

Auch für liquides Vermögen ist eine außensteuerliche Erfassung der stillen Reserven bei Wegzug rechtlich nicht vorgesehen.

## **5.3 Einkommensteuerliche Hinzurechnung der Stiftungserträge**

Die Beurteilung einer etwaigen einkommensteuerlichen Transparenz in Bezug auf den Stifter vollzieht sich in Deutschland im wesentlichen in drei Stufen.

### **5.3.1 Treuhandähnliche Verhältnisse**

Bei treuhandähnlichen Verhältnissen ist denkbar, dass eine ausländische Stiftung trotz der grundsätzlich auch bei Auslandssachverhalten bestehenden steuerrechtlichen Abschirmwirkung einer juristischen Person eine einkommensteuerliche Hinzurechnung der Erträge der Stiftung zum Stifter erfolgt. Dies geschieht nach dem Wortlaut des § 39 Abs. 2 Nr. 1 dAO dann, wenn der Stifter sich so umfassende Rechte im Rahmen des Stiftungsgeschäftes vorbehalten hat, dass er anschliessend die Stiftung und deren Organe von der Einwirkung auf die Wirtschaftsgüter der Stiftung wirtschaftlich ausschliessen kann. Gestaltungen, die wirtschaftlich lediglich einem Treuhandverhältnis zwischen einem Treugeber (Stifter) und einem Treunehmer (Stiftung und deren Organe) gleichen, sind deshalb nicht geeignet, die gewünschte steuerliche Abschirmwirkung zu erzielen.

---

<sup>421</sup> Vgl. z. B. Art. 6, Art. 13 Abs. 1 i. V. m., Art. 23 Abs. 2 lit. a i. V. m. lit. b DBA DE-FL.

Ein uneingeschränkter Vorbehalt von gesetzlich in Österreich und Liechtenstein durchaus vorhaltbaren (zulässigen) Widerrufsrechten<sup>422</sup> des Stiftungsgeschäftes oder umfassend vorbehaltene Änderungsrechte<sup>423</sup> des Stifters hinsichtlich des Stiftungsgeschäftes zu Gunsten einer österreichischen oder liechtensteinischen Stiftung können damit bereits eine Zurechnung gem. § 39 dAO auslösen.<sup>424</sup>

Auch Gestaltungen mittels sogenannter „Mandatsverträge“, die in Liechtenstein vor der am 1.4.2009 in Kraft getretenen Stiftungsrechtsreform gebräuchlich waren und die zu einer nahezu uneingeschränkten Verfügungsgewalt des Stifters über die gestifteten Vermögenswerte führten, bewirken eine steuerliche Transparenz gem. § 39 dAO.<sup>425</sup>

### 5.3.2 Außensteuerrechtliche Vorschriften

Ist eine tatsächliche Verselbständigung des Vermögens im Sinne des § 39 dAO gegeben, so ist in einem zweiten Schritt eine mögliche Transparenz und damit eine mögliche Zurechnung der Erträge der Stiftung zum Stifter aufgrund des deutschen Außensteuerrechts zu prüfen. § 15 Abs. 1 dAStG geht zunächst von der einkommensteuerrechtlichen<sup>426</sup> Transparenz einer Auslandsstiftung aus, wenn mehrheitlich Familienangehörige des Stifters begünstigt<sup>427</sup> sind. Lediglich im Falle einer Familienstiftung mit Sitz oder Geschäftsleitung im EU- bzw.

---

<sup>422</sup> Widerrufsrechte gem. § 34 öPSG (Österreich) bzw. gem. Art. 552 § 30 fIPGR (Liechtenstein).

<sup>423</sup> Änderungsrechte gem. § 33 Abs. 2 öPSG (Österreich) bzw. Art. 552 § 30 Abs. 1 fIPGR (Liechtenstein).

<sup>424</sup> Vgl. Wenz & Linn (2009), Rz. 123.

<sup>425</sup> Vgl. Wenz & Linn (2009), Rz. 32, Söffing (2010); vgl. auch oben den Exkurs nach Abschnitt 3.2.2.

<sup>426</sup> Eine gewerbesteuerliche Zurechnung zum Stifter unterbleibt dagegen, da deren Bemessungsgrundlage der Gewerbeertrag ist, der von der aussensteuerlichen Zurechnung nicht erfasst ist, vgl. Wenz & Linn (2009), Rz. 66.

<sup>427</sup> Zu den im Einzelfall recht schwierigen Abgrenzungsfragen der mehrheitlichen Bezugs- oder Anfallsberechtigung vgl. z. B. Wenz & Linn (2009), Rz. 18-27.

EWL-Ausland kann eine steuerliche Hinzurechnung und damit eine steuerliche Akzeptanz der Verselbständigung des Stiftungsvermögens erreicht werden. Im Falle des EU-Mitgliedsstaates Österreich sind die Voraussetzungen der Notwendigkeit einer Vereinbarung zum Informationsaustausch in Steuersachen<sup>428</sup> unmittelbar durch Anwendbarkeit der EU-Amtshilferichtlinie<sup>429</sup> erfüllt; im Falle des Fürstentums Liechtenstein sind die Voraussetzungen spätestens seit dem Zeitpunkt des Inkrafttretens des Abkommens zum Informationsaustausch in Steuersachen (TIEA) zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Fürstentum Liechtenstein am 28.10.2010 gegeben.<sup>430</sup>

Während der Phase der außensteuerrechtlichen unmittelbaren Zuordnung der Stiftungserträge (auch)<sup>431</sup> zum deutschen Stifter kann eine Doppelbesteuerung der Stiftungserträge einerseits in Deutschland und andererseits im Ansässigkeitsstaat der Stiftung (Österreich oder Liechtenstein) dadurch vermieden werden, dass in Österreich oder Liechtenstein gezahlte Steuern gem. § 15 Abs. 5 i. V. m. § 12 dAStG auf der Ebene der in Deutschland Zurechnungsverpflichteten anrechenbar sind.<sup>432</sup>

*Daragan* kritisiert zu Recht<sup>433</sup>, dass die über § 39 dAO bzw. § 15 dAStG vollzogene einkommensteuerliche Hinzurechnung der Erträge widerruflich ausgestalteter liechtensteinischer Stiftungen zum Stifter gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz und bestehende innereuropäische Diskriminierungsverbote verstößt, da sich materiell die Situation einer von einem deutschen Stifter beherrschten liechtensteinischen Stiftung nicht von derjenigen der Begründung einer deutschen GmbH durch einen einzelnen Gesellschafter in Deutschland unterscheidet: In beiden Fällen bestehen umfassende Einflussnahmemöglich-

---

<sup>428</sup> § 15 Abs. 6 Nr. 2 dAStG.

<sup>429</sup> Vgl. Wenz & Linn (2009), Rz. 141.

<sup>430</sup> Vgl. Wenz & Linn (2009), Rz. 143 i. V. m. TIEA DE-FL (2009a).

<sup>431</sup> Die Steuerpflicht der Erträge auf der Ebene der österreichischen oder liechtensteinischen Stiftung besteht parallel weiter.

<sup>432</sup> Vgl. Wenz & Linn (2009), Rz. 130.

<sup>433</sup> Vgl. Daragan (2012).



keiten auf das operative Geschehen in der juristischen Person und in beiden Fällen kann die juristische Person durch den Begründer jederzeit wieder aufgelöst und das Vermögen der juristischen Person an den Begründer (Stifter/Gesellschafter) zurückgeführt werden. Trotzdem entfaltet eine deutsche GmbH zweifellos in Deutschland eine steuerliche Abschirmwirkung, während durch widerruflich ausgestaltete Auslandsstiftungen im Wege des Mechanismus der Hinzurechnung steuerrechtlich „hindurch geschaut“ wird. *Daragan* begründet hiermit auch einen Verstoß gegen die – im Verhältnis zu Liechtenstein im Art. 40 EWR-Abkommen<sup>434</sup> gewährte – Kapitalverkehrsfreiheit.<sup>435</sup>

Auch sonst steht die Regelung des § 15 dAStG bereits seit einiger Zeit unter gemeinschaftsrechtlicher<sup>436</sup> und auch deutscher verfassungsrechtlicher<sup>437</sup> Kritik.

Hiervon ungeachtet sind auch aufgrund der rigiden und vielfach kritisierten Rechtsprechung in diesen Fällen in der Vergangenheit<sup>438</sup> in der kautelarjuristi-

---

<sup>434</sup> EWR-Abkommen (1994).

<sup>435</sup> Vgl. *Daragan* (2012a).

<sup>436</sup> *Schulz* (2010) hat die wesentlichen gemeinschaftsrechtlichen Kritikpunkte an § 15 AStG aufgearbeitet. Die Kritik beginnt bereits am durch das Gesetz statuierten Regel-Ausnahme-Verhältnis, die beim Einsatz einer Stiftung allein aufgrund des Kriteriums des Sitzes im Ausland grundsätzlich einen Missbrauch unterstellt, den man mit einem „Entlastungsbeweis“ widerlegen muss (S. 166-167, S. 172-173). Da bei Stiftungen mit Sitz ausserhalb des EWR nicht einmal die Möglichkeit dieses „Entlastungsbeweises“ besteht, ist von einem Eingriff in die auch gegenüber Drittstaaten eingeräumte Kapitalverkehrsfreiheit auszugehen (S. 168-169). *Schulz* weist im Einzelnen nicht weniger als 10 durch § 15 dAStG ausgelöste Eingriffe in den Schutzbereich gemeinschaftsrechtlicher Grundrechte nach (S. 165-185), die auch nicht durch gemeinschaftsrechtlich anerkannte Gründe zu rechtfertigen sind (S. 150-158, 185-192).

<sup>437</sup> *Schulz* identifiziert mehrere in § 15 AStG enthaltene verfassungsrechtlich bedenkliche Eingriffe u. a. gegen Art. 3 Abs. 1 dGG (Gleichheitsgebot), gegen Art. 6 Abs. 1 dGG (Schutz der Familie) und gegen Art. 14 Abs. 1 dGG (Schutz des Eigentums); *Schulz* (2010), S. 193-226. „Die Kumulation der Problemfelder lässt nach hier vertretener Auffassung unter dem Gesichtspunkt des Bestimmtheitsgebotes den Schluss zu, die Vorschrift insgesamt mit dem Verdikt der Verfassungswidrigkeit zu belegen.“ *Schulz* (2010), S. 224.

schen Beratungspraxis Einsatzkonstellationen vorzugswürdig, die auch unter einer „konservativen“ Betrachtungsweise nicht mit den genannten Vorschriften kollidieren können. Insbesondere für den gem. § 15 Abs. 6 Nr. 1 dAStG gebotenen Nachweis der Vermögenstrennung sollten die Rahmenbedingungen der Stiftungserrichtung und des operativen Stiftungsbetriebs sorgfältig dokumentiert werden.<sup>439</sup>

Im Entwurf des Jahressteuergesetzes 2013<sup>440</sup> waren noch bestimmte Verschärfungsregeln für den § 15 AStG in der politischen Diskussion, deren rechtliche Umsetzung u.a. dazu geführt hätte, dass Erträge auf der Ebene einer im Eigentum einer EU-/EWR-Stiftung stehenden Kapitalgesellschaft trotz eines erfolgreich geführten Nachweises der Verselbständigung des Zweckvermögens der Stiftung wieder dem deutschen Stifter zurechnet worden wären. Allerdings standen diese Vorschläge unter starker steuersystematischer und europarechtlicher Kritik<sup>441</sup> und wurden im Verlauf des weiteren Gesetzgebungsprozesses wieder revidiert so dass Änderungen mit diesen Rechtswirkungen nicht in das Jahressteuergesetz 2013 eingegangen sind.<sup>442</sup>

---

<sup>438</sup> Vgl. OLG-Stuttgart (2009), Bestätigung durch BGH-Deutschland, Urteil zu Az. III ZR 190/09 (2010); OLG-Düsseldorf (2010); Bestätigung durch BGH-Deutschland (2011).

<sup>439</sup> Zu den Anforderungen an den Nachweis der Vermögenstrennung vgl. z. B. Schulz (2010), S. 89-100.

<sup>440</sup> Vgl. Art. 5 Nr. 4 im Entwurf des Jahressteuergesetzes 2013, Bundestags-Drucksache 17/10000 v. 19.6.2012, S. 19.

<sup>441</sup> Vgl. z.B. Escher (2012), BStBK (2012), S. 14-15.

<sup>442</sup> Vgl. Bundestag (2012), Beschluss zum Änderungsantrag auf Umdruck Nummer 28, S. 15; NWB (2012).

### 5.3.3 Steuerlicher Gestaltungsmissbrauch oder Versagung der zivilrechtlichen Anerkennung

Eine Hinzurechnung der Stiftungserträge zum Stifter kann schliesslich auch aufgrund des in § 42 dAO normierten Gestaltungsmissbrauchs erfolgen.<sup>443</sup> Der Anwendungskontext des § 42 dAO ist jedoch auf den reinen Missbrauch durch ungewöhnliche Gestaltungen begrenzt, für die es keine außersteuerlichen Rechtfertigungen gibt.<sup>444</sup> Die Errichtung einer Stiftung in Liechtenstein dürfte hierzu spätestens seit der informatorischen Öffnung Liechtensteins durch das Informationsaustauschabkommen von 2009<sup>445</sup> keinen Anlass mehr geben; das liechtensteinische Stiftungsrecht weist auch im Vergleich zu anderen europäischen Stiftungsrechtsordnungen eine hinreichende Anzahl von nicht steuerlichen Differenzierungskriterien auf, die einer Anwendung des § 42 dAO entgegenstehen. Durch angemessene Dokumentation der außersteuerlichen Errichtungsgründe kann in der Regel wirksam Beweisvorsorge getroffen werden.

Auch für die pauschale Versagung der zivilrechtlichen Anerkennung der Existenz der Stiftung, die verschiedentlich von Instanzgerichten auf Grund der Annahme einer Steuerhinterziehungsabsicht des Stifters durchgeführt wurde<sup>446</sup> und die zu einer steuerlichen Hinzurechnung der Erträge zum Stifter führt, ist künftig bei den hier diskutierten und den Finanzbehörden *offengelegten* Stiftungen kein Platz.

---

<sup>443</sup> Zur Abgrenzung der Regelungen des § 15 dAStG zu den allgemeinen Regeln der Missbrauchsgesetzgebung des § 42 dAO oder auch der §§ 7-14 dAStG vgl. Schulz (2010); S. 111-119.

<sup>444</sup> Schiffer & Pruns (2012) warnen beispielsweise berechtigt vor Gestaltungen, bei der mit einer „temporären gemeinnützigen Stiftung“ steuerliche Belastungen umgangen werden sollen. Vgl. Schiffer & Pruns (2012)

<sup>445</sup> Vgl. TIEA DE-FL (2009a).

<sup>446</sup> Vgl. Blum & Lennert (2010); Stucke, Remplik, & Wachter (2010); eine lesenswerte Kritik des zivilrechtlich ausgerichteten Urteils des OLG Düsseldorf zu einem „umgekehrten Durchgriff“ auf das Vermögen des Stifters findet sich in Jakob & Studen (2011).

### 5.3.4 Bewusst transparente Stiftungserrichtung und -auflösung

Es ist in Sondersituationen denkbar, dass ein Stifter – z. B. zum Zwecke einer möglichst umfassenden Bewahrung von Einflussmöglichkeiten zu Lebzeiten – es zunächst als wünschenswert erachtet, eine Stiftung zunächst *bewusst einkommensteuerlich transparent* auszugestalten. In Sondersituationen, wenn die Stiftung nach den getroffenen Vereinbarungen im Verhältnis zum Stifter nicht tatsächlich und rechtlich frei verfügen kann, ist, wie oben unter Abschnitt 5.1.5 beschrieben auch grundsätzlich eine Schenkungsteuerfreiheit des Widmungsgeschäftes in Deutschland erzielbar; im Zweifel wäre allerdings beim Wunsch der Erzielung der schenkungsteuerlichen Transparenz die Einholung einer verbindlichen Auskunft<sup>447</sup> beim zuständigen Finanzamt im Vorfelde empfehlenswert.

Eine aus deutscher Sicht bewusst transparente Ausgestaltung einer *österreichischen* Stiftung wird allerdings, sofern diese nicht an den in Österreich geltenden gesellschaftsrechtlichen Grenzen scheitert, zu einer Doppelbesteuerung führen: Auf der Ebene der Stiftung sind die Erträge der österreichischen Körperschaftsteuer zu unterwerfen, zusätzlich wären die Erträge durch die Hinzurechnung auf der Ebene des Stifters der deutschen Einkommensteuer zu unterwerfen. Aufgrund des unterschiedlichen Steuerschuldners (Stiftung und Stifter) ist zudem fraglich, ob die österreichische Körperschaftsteuer der Privatstiftung auf die Einkommensteuer des transparent besteuerten Stifters angerechnet werden kann.

Im Verhältnis zu *Liechtenstein* ist eine bewusst transparente Ausgestaltung einer liechtensteinischen Stiftung wirtschaftlich vorstellbar, da widerruflich ausgestaltete liechtensteinische Stiftungen in aller Regel in Liechtenstein lediglich mit der Mindestertragssteuer von 1.200 CHF belastet werden.<sup>448</sup> Aller-

---

<sup>447</sup> Gem. § 89 Abs. 2 dAO.

<sup>448</sup> Gem. Art. 9 Abs. 4 fLStEG ist Vermögen einer widerruflichen liechtensteinischen Stiftung dem Stifter zuzurechnen und von diesem zu versteuern. Besitzt die Stiftung – was der Regelfall sein dürfte – kein liechtensteinisches Vermögen (gem. Art. 6 Abs. 4 fLStEG sind dies lediglich

dings tritt auch hier die aufgrund der Hinzurechnung anfallende deutsche Einkommensteuer auf der Ebene des Stifters hinzu. Im Ergebnis führt damit eine bewusst transparente Ausgestaltung einer liechtensteinischen Stiftung zu einer (aufgrund des niedrigen Steuerniveaus in Liechtenstein wirtschaftlich erträglichen) Doppelbesteuerung etwa in Höhe des Einkommensteuerniveaus natürlicher Personen in Deutschland.

Wird eine bewusst transparent ausgestaltete Stiftung z. B. durch Ausübung von Widerrufsrechten wieder aufgelöst und fällt dabei das Stiftungsvermögen an den Stifter zurück, so führt dies zumindest dann nicht zu einem Anfall der deutschen Schenkung- bzw. Erbschaftsteuer, wenn beim Widmungsgeschäft selbst keine Schenkungsteuer zu entrichten war; das Vermögen hat sich in diesen Fällen gar nicht soweit verselbständigt, dass die Tatbestandsmerkmale einer steuerpflichtigen (Rück-) Schenkung erfüllbar wären.<sup>449</sup>

Wurde Schenkungsteuer bei der Stiftungserrichtung trotz Vorbehalt des Widerrufs entrichtet, weil z. B. die übrigen Kriterien zur Schenkungsteuerfreiheit der Stiftungserrichtung nicht erfüllt waren<sup>450</sup>, ist gem. § 29 Abs. 1 Nr. 1 dErbStG auch ein zeitlich unbefristetes rückwirkendes Erlöschen (Rückerstattung) der bereits gezahlten Schenkungsteuer bei Rückfall des Stiftungsvermögens an den Stifter möglich.<sup>451</sup>

Eine steuerliche Transparenz kann sich nicht nur aus der Perspektive des Wohnsitzstaates des Stifters ergeben, sondern grds. ist diese auch im Sitzstaat

---

liechtensteinische Immobilien und Betriebsstätten), geht diese liechtensteinische Vermögensbesteuerung bei einem deutschen Stifter ins Leere. Auf der Ebene der Stiftung sind (aus liechtensteinischer Sicht) im Ausland erwirtschaftete Erträge ebenfalls gem. Art. 48 fStG weitgehend Miet- und Pachterträge (lits. a, c), Auslandsbetriebsstätten (lit. b), Veräußerungsgewinne (lits. d, f), Gewinne und Dividenden (lits. e, g.) von der Steuer befreit. Es bleibt somit in den meisten Fällen in Liechtenstein bei der Mindestertragssteuer für juristische Personen gem. Art. 62 fStG i. H. v. derzeit 1.200 CHF.

<sup>449</sup> Vgl. auch Wenz & Knörzer (2009), Rz. 105 und Rz. 107.

<sup>450</sup> S.o. Abschnitt 5.1 zu BFH-Deutschland, Urteil zu Az. II R 21/05 (2007).

<sup>451</sup> Vgl. Wenz & Knörzer (2009), Rz. 107.

der Stiftung hinsichtlich der Zuweisung von Erträgen und Vermögen an den Stifter denkbar. In diesem Zusammenhang sei auf das spätere Kapitel 6.2.2 bzw. 6.2.3 zur laufenden Besteuerung der österreichischen bzw. liechtensteinschen Stiftung verwiesen.

## **5.4 Vergleichende Zusammenfassung (4)**

Eine wesentliche Beteiligung an einer deutschen Kapitalgesellschaft kann unter bestimmten Voraussetzungen schenkungsteuerlich günstig unter Nutzung von substantiellen Bewertungsabschlägen (85% bzw. 100%) und ohne Aufdeckung einkommensteuerlicher stiller Reserven an eine Stiftung in Deutschland gewidmet werden.

Im Falle von Österreich und – neu ab dem Zeitpunkt des Inkrafttretens des DBA DE-FL am 1.1.2013 – auch Liechtenstein ist zunächst im Regelfalle eine steuerlich intransparente Stiftungserrichtung erforderlich. Die Widmung einer wesentlichen Beteiligung an einer deutschen Kapitalgesellschaft ist allerdings derzeit aufgrund der nach wie vor bestehenden – und europarechtlich fragwürdigen – Regelungen des § 6 AStG nur über einen Umweg – die vorherige Einbringung der Beteiligung in eine Personengesellschaft – möglich. Auf diese Weise kann die Einbringung einer wesentlichen Beteiligung an einer deutschen Kapitalgesellschaft durch den Verbleib einer Betriebsstätte in Deutschland dem aussensteuerlichen Zugriff entzogen werden.

Mitunternehmeranteile an Personengesellschaften können unter ähnlichen Voraussetzungen ebenfalls steuergünstig an Stiftungen in allen drei Ländern gewidmet werden.

Immobilienvermögen kann nur von geringen erbschaftsteuerlichen Bewertungsprivilegien profitieren; die bei einer Widmung fällige Schenkungsteuer stellt eine empfindliche Hürde bei der ggf. intendierten Widmung von Immobilienvermögen an inländische oder – aufgrund der diskriminierenden Verweige-

zung des Steuerklassenprivilegs in verschärfter Form – an ausländische Stiftungen dar.

Ähnliches gilt für liquides Vermögen, wie z. B. Bankguthaben und Wertpapierdepots. Auch hier stellt die Schenkungsteuer eine faktische Begrenzung für die Widmungstätigkeit liquiden Vermögens an privatnützige Stiftungen dar.

Die hohen schenkungsteuerlichen Hürden bei Immobilien- und liquidem Vermögen erscheinen lediglich bei der Nutzung von in Deutschland steuerlich als gemeinnützig anerkannten Stiftungsstrukturen denkbar, während die erheblichen Bewertungsabschläge für Betriebsvermögen eine Überführung von Firmenvermögen in eine Privatstiftung – bei Einhaltung der einschlägigen Bedingungen – durchaus ermöglichen.





## 6 Besteuerung der Stiftung in Deutschland, Österreich und Liechtenstein

### 6.1 Besteuerung der Errichtung

Je nach Sitzland der Stiftung fallen lokal unterschiedliche Transfersteuern zum Zeitpunkt der Stiftungserrichtung an, die zu der Besteuerung auf Ebene des Stifters (vgl. oben Abschnitt 5.1) hinzutreten.

#### 6.1.1 Deutschland

In Deutschland gibt es keine der österreichischen Stiftungseingangssteuer oder der liechtensteinischen Widmungssteuer vergleichbare Eingangsbesteuerung für Stiftungen. Allerdings werden Zuwendungen an in Deutschland unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige Stiftungen – wie oben unter Abschnitt 5.1 beschrieben – auch dann von der deutschen Schenkung- bzw. Erbschaftsteuer erfasst, wenn der Zuwendende nicht in Deutschland steuerpflichtig ist.<sup>452</sup> Dies macht den Standort Deutschland für ausländische Stifter unattraktiv, insbesondere im Vergleich mit den international bestehenden Alternativen.

Auch wenn weder Stifter noch die Stiftung Inländer im Sinne des Erbschaftsteuergesetzes sind, kann deutsche Erbschaftsteuer für in Deutschland befindliches Vermögen<sup>453</sup> anfallen.<sup>454</sup>

---

<sup>452</sup> Die deutsche Stiftung ist gem. § 2 Abs. 1 Nr. 1 lit. d dErbStG als Erwerber persönlich schenkung- bzw. erbschaftsteuerpflichtig.

<sup>453</sup> Gem. § 121 dBewG zählen hierzu u. a. land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Immobilien, Betriebsstätten, Anteile an Kapitalgesellschaften mit einer Beteiligungsquote von mindestens 10%, in ein deutsches Register eingetragene Patente und Gebrauchsmuster.

<sup>454</sup> § 2 Abs. 1 Nr. 3 dErbStG.

## 6.1.2 Österreich

Unentgeltliche Zuwendungen an Privatstiftungen mit Sitz in Österreich sind – auch unabhängig vom Wohnsitzstaat des Stifters – grundsätzlich Gegenstand der österreichischen Stiftungseingangssteuer.<sup>455</sup>

Steuerschuldner ist vorliegend die Stiftung.<sup>456</sup> Die Steuer entsteht im Zeitpunkt der Zuwendung<sup>457</sup> und beträgt 2,5%<sup>458</sup>. Die Bewertung des zugewendeten Vermögens erfolgt auf der Grundlage des § 19 des – mittlerweile außer Kraft getretenen – Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes von 1955.<sup>459</sup>

Bei Übertragung österreichischer Immobilien auf eine Stiftung wird nach einem Urteil des österreichischen Verfassungsgerichtshofs allerdings keine Stiftungseingangssteuer, sondern eine erhöhte Grunderwerbsteuer („Stiftungseingangssteueräquivalent“) i.H.v. 6% (2,5%+3,5%) erhoben.<sup>460</sup> Die bis zur Neuregelung der Stiftungseingangsbesteuerung durch das Budgetbegleitgesetz<sup>461</sup> für Grundstücke bis zum 1.1.2012 bestehende Bewertungsproblematik für Auslandsgrundstücke hat sich damit erübrigt.<sup>462</sup> Da Immobilien nun insge-

---

<sup>455</sup> § 1 Abs. 1 öStiftEG.

<sup>456</sup> § 1 Abs. 3 öStiftEG.

<sup>457</sup> § 1 Abs. 4 öStiftEG.

<sup>458</sup> § 2 öStiftEG.

<sup>459</sup> § 1 Abs. 5 öStiftEG.

<sup>460</sup> VfGH (2011).

<sup>461</sup> Vgl. Budgetbegleitgesetz 2012, öBGBI. I Nr. 112/2011

<sup>462</sup> Bis 2012 bestand die Problematik, dass auch in Deutschland belegenes Immobilienvermögen, das an eine österreichische Privatstiftung gewidmet werden soll, zur Bestimmung der Stiftungseingangsteuer nach österreichischen Bewertungsregeln bewertet werden musste. Eine besondere Herausforderung stellte die Widmung von nicht österreichischem Immobilienvermögen dar: gem. § 3 Abs. 4 öStiftEG war aufgrund der naturgemäß nicht vorhandenen österreichischen Einheitswerte für Auslandsimmobilienvermögen beim österreichischen Finanzamt ein besonderes Abgabenverfahren einzuleiten, bei dem die Stiftung die „erforderlichen Daten“ vorzulegen hatte, um eine „Bewertung nach § 19 des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes 1955 auf das in anderen Mitgliedsstaaten belegene Vermögen in angepasster Weise (wohl von Amts wegen, Anm. O. G.) zu ermöglichen“.

samt nicht mehr von der Stiftungseingangssteuer betroffen sind, Auslandsimmobilien nicht von der österreichischen Grunderwerbssteuer erfasst werden und derzeit auch keine Schenkungsteuern in Österreich erhoben werden, ist die Übertragung nicht-österreichischer, also beispielsweise deutscher Grundstücke auf österreichische Stiftungen derzeit steuerlich in Österreich nicht erfasst.

Zuwendungen an die Stiftung von Todes wegen bleiben unter bestimmten Rahmenbedingungen stiftungseingangssteuerfrei. In der Praxis hat dies zu Gestaltungsvarianten geführt, in welchen durch Strukturierung mit asymmetrischen Gesellschaftsrechten zunächst (zu Lebzeiten des Stifters) die Mehrheit der Anteilsrechte mit einer Minderheit von Gewinnbezugs- und Stimmrechten gestiftet wird; die verbliebenen Minderheitsanteile mit überproportional hohen Gewinnbezugs- und Stimmrechten werden dagegen erst bei Tod des Stifters der Stiftung zugewendet.

### 6.1.3 Liechtenstein

Die Gründung einer liechtensteinischen Stiftung löst eine Gründungsabgabe aus.<sup>463</sup> Sie beträgt für Stiftungen 2 Promille des statutarischen Kapitals, mindestens aber CHF 200. Spätere Nach- und Zustiftungen werden nur dann von der Gründungsabgabe erfasst, wenn und soweit sich das statutarische Kapital dabei ändert, was den Ausnahmefall darstellen dürfte.<sup>464</sup>

Zuwendungen von deutschen Stiftern an Stiftungen mit Sitz in Liechtenstein sind im Regelfall von der in Liechtenstein bestehenden Widmungssteuer gem. Art. 13 flSteG nicht betroffen, da diese nur für Immobilienvermögen und Betriebsvermögen in Liechtenstein erhoben wird.<sup>465</sup>

---

<sup>463</sup> Art. 66 Abs. 3 flSteG.

<sup>464</sup> Vgl. Knörzer & Stöckl (2009), S. 62.

<sup>465</sup> In diesem Kapitel wird die Besteuerung der liechtensteinischen Stiftung betrachtet. Da der Steuerpflichtige der liechtensteinischen Widmungssteuer der (deutsche) Stifter ist, wäre nach der Systematik der Gliederung die Abhandlung der liechtensteinischen Widmungssteuer im

Wird (ausnahmsweise) liechtensteinisches Vermögen in diesem Sinne gewidmet, so beträgt der Steuersatz 2,5% des gewidmeten Vermögens, der durch einen Gemeindegzuschlag von 200% auf 7,5% des gewidmeten Vermögenswertes ansteigt. Wirtschaftlich gerechtfertigt wird diese vergleichsweise hohe Besteuerung dadurch, dass es durch den Übergang des Vermögens auf eine juristische Person zum künftigen Entfall der ansonsten – auf der Ebene einer natürlichen Person – fortlaufend zu entrichtenden Vermögenssteuer auf liechtensteinisches Vermögen kommt.<sup>466</sup>

Eine österreichische Stiftungseingangsteuer fällt für deutsche Stifter bei der Widmung an liechtensteinische Stiftungen selbst dann nicht an, wenn österreichische Grundstücke oder österreichische Betriebsstätten an eine liechtensteinische Stiftung übertragen werden.<sup>467</sup>

## 6.2 Besteuerung während der Laufzeit der Stiftung

Die laufende Besteuerung einer Stiftung ist an den verschiedenen Stiftungsstandorten Deutschland, Österreich und Liechtenstein bei jeweils unbeschränkter Steuerpflicht wie folgt geregelt.

---

vorherigen Kapitel zur Besteuerung des deutschen Stifters geboten gewesen. Aufgrund der bei deutschen Stiftern nur im Ausnahmefall wirksam werdenden Steuerpflicht (nur bei in Liechtenstein belegtem Widmungsvermögen) wurde aus Übersichtlichkeitsgründen die Widmungssteuer hier bei der liechtensteinischen Stiftung mit abgehandelt.

<sup>466</sup> Auf Antrag eines Begünstigten kann gem. Art. 9 Abs. 3 flSteG die Stiftung stattdessen für eine Vermögensteuerpflicht der Stiftung optieren. In diesem Falle wäre für liechtensteinisches Vermögen keine Widmungssteuer geschuldet, da diese nur dann und soweit erhoben wird, wenn eine zuvor bestehende Vermögenssteuerpflicht für liechtensteinisches Vermögen wegfällt.

<sup>467</sup> Vgl. Knörzer & Stöckl (2009), S. 66.

## 6.2.1 Deutschland

Innerhalb der in Deutschland bestehenden Gestaltungsmöglichkeiten der Vermögensnachfolge eines Unternehmerhaushaltes mit den vier Gestaltungsalternativen

- einer (privatnützigen) deutschen Stiftung,
- einer Kapitalgesellschaft,
- einer gewerblich geprägten GmbH & Co. KG und
- einer vermögensverwaltenden KG

kann gezeigt werden, dass hinsichtlich des Kriteriums der laufenden Ertragsteuerbelastung in vielen Fällen die familienexterne Variante der deutschen unternehmensverbundenen Stiftung den anderen Varianten mit im Eigentum der Familie verbleibenden und später zu vererbenden Anteilsrechten überlegen ist.<sup>468</sup>

Die verschiedenen laufenden Steuerpflichten werden nachfolgend überblicksartig vorgestellt, um einen Vergleich auch mit der laufenden Besteuerungssituation der Stiftungen in Österreich und Liechtenstein zu ermöglichen.

### 6.2.1.1 Körperschaftsteuer

Stiftungen mit Sitz oder Geschäftsleitung in Deutschland sind in Deutschland unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig.<sup>469</sup> Da jedoch Stiftungen keine Körperschaften i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 1-3 dKStG sind, fallen sie nicht in den Anwendungsbereich von § 8 Abs. 2 dKStG und können damit gem. § 8 Abs. 1 S. 1 dKStG alle sieben Einkunftsarten des deutschen Einkommensteuerrechts nach § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 1-7 dEStG erzielen und alle Pauschbeträge, Freibeträge und Sonderausgabenabzüge nach § 2 Abs. 3 und 4 dEStG nutzen.<sup>470</sup> Bei Dividenden und Veräußerungsgewinnen auf Beteiligungen sind die Steuerbe-

---

<sup>468</sup> Vgl. Heuser & Frye (2011).

<sup>469</sup> § 1 Abs. 1 Nr. 4 dKStG; die Einkommensermittlung erfolgt nach § 2 Abs. 1-4 dEStG i. V. m. § 8 dKStG.

<sup>470</sup> Vgl. Wenz & Linn (2009), Rz. 152.

freiungen nach § 8b dKStG anwendbar und damit sind in der Regel nur 5% dieser Einkünfte in Deutschland körperschaftsteuerpflichtig.<sup>471</sup> Der Körperschaftsteuertarif liegt derzeit gem. § 23 Abs. 1 dKStG bei 15% des zu versteuernden Einkommens und damit deutlich niedriger als der einkommensteuerliche Spitzensteuersatz für natürliche Personen i.H. v. derzeit 45%.

### 6.2.1.2 Gewerbesteuer

Bei Stiftungen fällt deutsche Gewerbesteuer – anders als bei anderen deutschen juristischen Personen und insbesondere Kapitalgesellschaften – nur im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes<sup>472</sup> für originär in einer inländischen Gemeinde erzielte gewerbliche Einkünfte<sup>473</sup> an; für Stiftungen hingegen kommt die Belastung weiterer Einkünfte mit Gewerbesteuer, wie sie für Kapitalgesellschaften und bestimmte andere juristische Personen<sup>474</sup> geboten ist, nicht in Betracht. Die ausschliessliche Verwaltung von Beteiligungsvermögen gilt nicht als Gewerbebetrieb.<sup>475</sup>

### 6.2.1.3 Deutsche Erbersatzsteuer

Eine in Deutschland erbschaftsteuerpflichtige Familienstiftung<sup>476</sup> hat zudem alle 30 Jahre eine sogenannte Erbersatzsteuer auf das vorhandene Vermögen zu bezahlen,<sup>477</sup> die der Höhe nach gem. § 15 Abs. 2 S. 3 dErbStG i. V. m. § 19

---

<sup>471</sup> Vgl. Wenz & Linn (2009), Rz. 153.

<sup>472</sup> § 2 Abs. 3 dGewStG i. V. m. R. 2.1 Abs. 5 dGewStR.

<sup>473</sup> I.S.d. § 2 Abs. 1 S. 2 dGewStG i. V. m. §§ 15-17 dEStG.

<sup>474</sup> Gem. § 2 Abs. 2 dGewStG.

<sup>475</sup> H. 2.1. Abs. 1 GewStR und R. 15.7 EStR; vgl. Heuser & Frye (2011), S. 986.

<sup>476</sup> § 2 Abs. 1 Nr. 2 dErbStG, R E 1.2 Abs. 2 S. 1, 2 ErbStR 2011; erläuternd Schiffer & Pruns (2012), S.1833.

<sup>477</sup> § 1 Abs. 1 Nr. 4 dErbStG; die Kriterien der Vorschrift für die persönliche Erbschaftsteuerpflicht der Stiftung entsprechen den auch für die Körperschaftsteuerpflicht geltenden Kriterien des Sitzes oder der Geschäftsleitung in Deutschland. Eine Auslandsstiftung mit Geschäftsleitung in Deutschland ist also hiernach durchaus erbschaftsteuerpflichtig und hat die Erbersatzsteuer zu entrichten.

dErbStG einem fiktiven Erbgang einer Familie mit 2 Kindern entspricht.<sup>478</sup> Will eine deutsche Familienstiftung den Folgen einer nur in größeren zeitlichen Abständen erfolgenden, jedoch wirtschaftlich ggf. durchaus einschneidenden Besteuerung wirtschaftlich vorbeugen, so bietet es sich an, während der Stiftungslaufzeit jährliche Rückstellungen für die Erbersatzsteuer i.H.v. z. B. 1% des Stiftungsvermögens zu bilden.<sup>479</sup> Über § 24 dErbStG kann auch eine bereits fällige Steuerschuld mit einem Zinssatz von 5,5% gleichmässig über 30 Jahre verrentet werden, was bei einer angenommenen derzeitigen Spitzensatzbesteuerung von 30% zu einem jährlichen Satz von 2,06% des Vermögenswertes p. a. führt.

Die Erbersatzsteuer ist an die Charakterisierung der privatnützigen Stiftung als Familienstiftung geknüpft. Es ist nach Verabschiedung der neuen Erbschaftsteuer Richtlinien 2011 davon auszugehen, dass diese Eigenschaft künftig schon bei geringem Familienbezug der Stiftung gegeben ist.<sup>480</sup>

#### **6.2.1.4 Erneute Erbschaftsteuer bei Stiftungsmutationen**

Weiterhin ist bei deutschen privatnützigen Stiftungen zu beachten, dass Änderungen des Charakters einer Familienstiftung, wie sie typischerweise durch Satzungsänderungen verwirklicht werden, erbschaftsteuerrechtlich als Errichtung einer neuen Stiftung gelten, die i. d. R. erneut Erbschaftsteuer auslösen können.<sup>481</sup>

Gleiches gilt nach Auffassung der Finanzverwaltung sogar schon in dem Fall, wenn der Begünstigtenkreis einer Familienstiftung in einer Weise ausge-

---

<sup>478</sup> Vgl. z. B. § 1 Abs. 1 Nr. 4 dKStG, § 8 Abs. 1 dKStG; § 1 Abs. 1 i. V. m. § 2 Abs. 1 Nr. 2 dErbStG. Alle 30 Jahre wird hierbei ein Erbgang einer fiktiven Familie mit zwei Kindern fingiert; die erbschaftsteuerliche Spitzensteuerbelastung beträgt bei der deutschen Familienstiftung damit 30%, die auch jährlich pro rata, verzinst mit 5,5% p. a. bezahlt werden kann.

<sup>479</sup> Diese Rückstellung ist allerdings aufgrund des körperschaftsteuerlichen Abzugsverbotes von Personensteuern in § 10 Nr. 2 dKStG lediglich handelsrechtlich zulässig.

<sup>480</sup> Vgl. R 1.2. Abs. 2 S. 4 ErbStR (2011); Schiffer & Pruns (2011), Gliederungspunkt 2.8.1.

<sup>481</sup> Vgl. R. E 1.2 Abs. 4 dErbStR 2011.

weitert wird, dass ein in der Vergangenheit gewährtes Schenkungssteuerklassenprivileg im Nachhinein als nicht mehr gerechtfertigt erscheint.<sup>482</sup>

### **6.2.1.5 Atypische unbeschränkte Steuerpflichten ausländischer Stiftungen in Deutschland**

Auch österreichische Privatstiftungen und liechtensteinische Stiftungen können in Deutschland unbeschränkt körperschaft- und erbersatzsteuerpflichtig sein, wenn sich der Ort der Geschäftsleitung der Stiftung in Deutschland befindet oder nach der Würdigung der Umstände des Einzelfalles erkennbar ist, dass der für die Geschäftsführung der Stiftung maßgebliche Wille gem. § 10 dAO in Deutschland gebildet wird. Eine derartige Konstellation wird dadurch vermieden, dass die Mehrheit der Mitglieder des Stiftungsvorstandes ihren Wohnsitz nicht in Deutschland haben und die geschäftsleitenden Entscheidungen tatsächlich im Ausland getroffen werden.<sup>483</sup>

### **6.2.1.6 Gruppenbesteuerung**

Bei Beteiligungsträgerstiftungen sind gegebenenfalls verfügbare Gruppenbesteuerungsregimes von Interesse. Das deutsche Gruppenbesteuerungsregime der steuerlichen Organschaft gem. § 14 dKStG entfaltet seine Wirkung – anders als die Gruppenbesteuerungsregimes Österreichs<sup>484</sup> und Liechtensteins<sup>485</sup> – nur innerhalb Deutschlands.

---

<sup>482</sup> Vgl. kritisch hierzu Schiffer & Pruns (2012), S. 1832.

<sup>483</sup> Vgl. Wenz & Linn (2009), Rz. 65.

<sup>484</sup> Vgl. unten, Abschnitt 6.2.2.5.

<sup>485</sup> Vgl. unten, Abschnitt 6.2.3.5.



## 6.2.2 Österreich

### 6.2.2.1 Körperschaftsteuer

Für sogenannte „offengelegte“ Privatstiftungen, das heisst solche Privatstiftungen, deren Reglemente dem Finanzamt vorgelegt werden, gilt in Österreich ein spezielles Körperschaftsteuerregime.<sup>486</sup> Damit wird von der herkömmlichen Besteuerung von rechnungslegungspflichtigen Körperschaften<sup>487</sup> insofern abgewichen, als auch außerbetriebliche Einkunftsarten erzielt werden können, eine steuerfreie Veräußerung von Privatvermögen ermöglicht wird und bestimmte Erträge mit der sogenannten „Zwischenbesteuerung“ erfasst werden.

Das ursprünglich attraktive österreichische Besteuerungsregime für Privatstiftungen wurde allerdings in den vergangenen Jahren, zuletzt durch Erhöhung des Steuersatzes für die Zwischenbesteuerung auf 25%, mehrfach zum Nachteil der Stiftung modifiziert.

Im Ergebnis werden folgende Einkünfte mit der vollen Körperschaftsteuer i.H.v. derzeit 25% erfasst:

- Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft
- Einkünfte aus Gewerbebetrieb
- Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung
- Spekulationsüberschüsse

### 6.2.2.2 Steuerfreie Einkünfte

Steuerfrei vereinnahmt werden können dagegen:

- Inländische Dividenden,<sup>488</sup> Dividenden aus ausländischen Schachtelbeteiligungen (>10% Beteiligungshöhe, >1 Jahr Haltedauer)<sup>489</sup> sowie Dividenden von Gesellschaften aus dem

---

<sup>486</sup> § 13 Abs. 1 öKStG.

<sup>487</sup> § 7 Abs. 3 öKStG.

<sup>488</sup> § 10 Abs. 1 öKStG i. V. m. § 13 Abs. 2 öKStG.

<sup>489</sup> § 10 Abs. 2 öKStG.

Europäischen Wirtschaftsraum, sofern ein Amtshilfeabkommen<sup>490</sup> besteht ohne Einschränkungen hinsichtlich der Beteiligungshöhe und -dauer.<sup>491</sup>

- Veräußerungsgewinne außerhalb der steuerlichen Spekulationsfrist (ausgenommen Kapitalprodukte und bestimmte Liegenschaftsveräußerungen)<sup>492</sup>.

### 6.2.2.3 Zwischensteuer

Die „Zwischensteuer“ stellt eine provisorische Besteuerung bestimmter Stiftungserträge auf der Ebene der Stiftung dar, die wirtschaftlich als eine Art Vorauszahlung auf die Kapitalertragssteuer zu interpretieren ist, welche endgültig erst bei der Auskehrung von kapitalertragssteuerpflichtigen Leistungen an Stiftungsbegünstigte entsteht. Mit der Zwischensteuer in Höhe von 25% werden besteuert:

- Überschüsse aus der Veräußerung von Beteiligungen iSd. § 31 öEStG; eine Übertragungsmöglichkeit von stillen Reserven ist gegeben,
- Zinsen aus in- und ausländischem Bankguthaben und öffentlich begebenen Forderungswertpapieren.

### 6.2.2.4 Deutsche Erbersatzsteuer

Grundsätzlich kann deutsches Vermögen Erbschaftsteuern auslösen.<sup>493</sup> Im Eigentum einer österreichischen Stiftung stehendes deutsches Vermögen i. S. d.

---

<sup>490</sup> Vgl. der inzwischen gemeinschaftsrechtkonform ausgestalteten § 10 Abs. 1 Z6 öKStG, der in der letzten Fassung noch das Vorhandensein eines Vollstreckungshilfe-Abkommens voraussetzte.

<sup>491</sup> § 13 Abs. 2 öKStG.

<sup>492</sup> § 10 Abs. 3 öKStG.

<sup>493</sup> § 3 Abs. 1 Nr. 3 dErbStG.

§ 121 dBewG (Immobilien, Beteiligungen etc.) wird dagegen von der deutschen Erbschaftsteuer gem. § 1 Abs. 1 Nr. 4 nicht erfasst.<sup>494</sup>

### 6.2.2.5 Gruppenbesteuerung

Es ist zu erwähnen, dass Österreich im Gegensatz zu Deutschland über ein einstufig-grenzüberschreitendes Gruppenbesteuerungsregime verfügt, welches die grenzüberschreitende steuerliche Verlustverrechnung und damit einen barwertmäßig interessanten Steuerstundungseffekt auf Konzernebene ermöglicht, sofern der österreichische Gruppenträger mehrheitlich an den Gruppengesellschaften beteiligt ist.<sup>495</sup>

### 6.2.3 Liechtenstein

In Liechtenstein wurde zum 1.1.2011 ein neues, mit europarechtlichen Strukturen im Einklang stehendes und auch für Investoren außerhalb Liechtensteins wirtschaftlich attraktives Steuersystem eingeführt, das auch auf die künftige Besteuerung von liechtensteinischen Stiftungen im europäischen Kontext einen maßgeblichen Einfluss hat.<sup>496</sup>

In Liechtenstein hängt die Besteuerung der Stiftung zunächst davon ab, ob sie seitens des Stifters widerruflich oder unwiderruflich ausgestaltet wurde. Ist sie *widerruflich*, so ist gem. Art. 9 Abs. 4 fStG das Vermögen der Stiftung dem Stifter steuerlich zuzurechnen; der Stifter kann damit über Art. 6 Abs. 2 SteG hinsichtlich des inländischen Stiftungsvermögens eine beschränkte Vermögenssteuerpflicht mit dem Sollertrag dieses Inlandsvermögens in Liechtenstein begründen.<sup>497</sup> Die Vermögensteuer, die auf diese Weise grds. vom Stifter

---

<sup>494</sup> Die in § 2 Abs. 1 Nr. 3 dErbStG geregelte Erbschaftsteuerpflicht für deutsches Inlandsvermögen nimmt zu Beginn ausschliessend („in allen anderen Fällen“) auf Nr. 2 des gleichen Absatzes Bezug; Nr. 2 enthält durch Bezugnahme auf § 1 Abs. 1 Nr. 4 die Erbschaftsteuerpflicht.

<sup>495</sup> § 9 öKStG.

<sup>496</sup> Vgl. fStG (2010).

<sup>497</sup> Vgl. Knörzer & Stöckl (2009), S. 66.

zu entrichten ist, kann jedoch auf Antrag – des Stifters mit Zustimmung des Stiftungsrates<sup>498</sup> – gem. Art. 9 Abs. 4 S. 2 fStG auch von der Stiftung entrichtet werden.

Im Regelfalle der *unwiderruflichen* Stiftung, deren Status als solche – wie oben in Abschnitt 3.1 beschrieben – auch durch die Erstarrung der Stiftung beim Tod des Stifters eintreten kann, stehen für die laufende Besteuerung von Stiftungserträgen zwei verschiedene Steuerregime zur Verfügung: die Normalbesteuerung und die Besteuerung einer sogenannten Privatvermögensstruktur (PVS).

### 6.2.3.1 Normales Steuerregime

Liechtensteinische juristische Personen unterliegen im Regelfalle<sup>499</sup> nicht der liechtensteinischen Vermögens- und Erwerbssteuer gem. Art. 9 fStG.

Die unbeschränkte Steuerpflicht einer liechtensteinischen Stiftung mit ihren gesamten weltweiten Erträgen ergibt sich aus Art. 44 Abs. 1 lit. a) fStG durch Sitz oder Ort der tatsächlichen Verwaltung in Liechtenstein. Der steuerpflichtige Reinertrag umfasst gem. Art. 47 Abs. 3 fStG den Saldo der Erfolgsrechnung, der um geschäftlich nicht begründete Aufwendungen korrigiert wird.

Gem. Art. 50 fStG können etwa vorhandene stille Reserven aus ausscheidenden Vermögensgegenständen des betriebsnotwendigen Anlagevermögens steuerfrei auf Ersatzbeschaffungen übertragen werden.

Eine weitere interessante und im internationalen Vergleich ungewöhnliche Besonderheit des liechtensteinischen Normalbesteuerungsregimes besteht in der durch Art. 54 Abs. 1 fStG gegebenen Möglichkeit der steuerlichen Geltendmachung eines Eigenkapitalzinsabzuges i.H.v. derzeit 4% auf das betriebsnotwendige, gem. Art. 54 Abs. 1 fStG um Beteiligungen an juristischen

---

<sup>498</sup> Knörzer & Stöckl (2009), S. 65.

<sup>499</sup> Ausnahme: Optionsbesteuerung gem. Art. 9 Abs. 3 fStG, s. auch oben Fn. 466.

Personen, ausländisches Betriebsvermögen und ausländisches Immobilienvermögen bereinigte, sog. modifizierte Eigenkapital.

Liechtenstein hat zudem in dem seit 2011 geltenden neuen Steuergesetz in Art. 55 fIStEG eine „Lizenzbox“ eingeführt, nach der 80% der Summe der Einkünfte aus Immaterialgüterrechten (intellectual property) pauschal als geschäftsmässig begründeter Aufwand gelten. Ähnliche Begünstigungen gibt es derzeit auch in Luxemburg<sup>500</sup> und im Kanton Nidwalden (Schweiz)<sup>501</sup>.

Der Steuersatz für die Ertragsbesteuerung liechtensteinischer juristischer Personen beträgt gem. Art. 61 fIStEG 12,5%. Es besteht gem. Art. 62 fIStEG eine (anrechenbare) Mindestertragsbesteuerung i.H.v. CHF 1.200 p. a.

### 6.2.3.2 Steuerfreie Einkünfte

Das 2011 in Kraft getretene liechtensteinische Steuerrecht für juristische Personen und damit auch für liechtensteinische Stiftungen enthält in Art. 48 fIStEG eine umfassende Liste von *Steuerbefreiungen für Auslandssachverhalte*, die Liechtenstein auch im normalen Besteuerungsregime für Stiftungen gewährt:

- Erträge ausländischer Land- und Forstwirtschaft (lit. a)
- Erträge ausländischer Betriebsstätten (lit. b)
- Erträge von ausländischen Grundstücken (lits. c und d)
- Gewinnanteile aufgrund von Beteiligungen an in- oder ausländischen juristischen Personen (lit. e)
- Kapitalgewinne aus der Veräußerung oder Liquidation von Beteiligungen an in- oder ausländischen juristischen Personen
- Erträge aus ausländischen Vermögenskomponenten von Investmentfonds

---

<sup>500</sup> Vgl. Art. 50bis des luxemburgischen Einkommensteuergesetzes (Loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu).

<sup>501</sup> Vgl. Art. 85 des StG NW; § 57a der StV NW.

In der Regel unterliegen damit – abgesehen von einer Mindeststeuer von 1.200 CHF p. a. – im vorliegenden Kontext meist nur Zinsen aus festverzinslichen Wertpapieren der Regelbesteuerung und dies auch nur, sofern und soweit diese einen Zinscoupon von (derzeit<sup>502</sup>) 4% übersteigen.

In Fällen, in denen neben deutschen Beteiligungen auch Beteiligungen aus anderen Ländern unmittelbar in eine Stiftungslösung überführt werden sollen, ist als Nachteil Liechtensteins gegenüber Österreich und Deutschland allerdings aufzuführen, dass sich das steuerliche Abkommensnetz von Liechtenstein derzeit noch im Aufbau befindet und hinsichtlich des Umfangs noch nicht mit den in Deutschland, Österreich oder anderen typischen EU-Holdingstandorten wie Luxemburg, Zypern, Malta, Belgien oder den Niederlanden bestehenden vergleichbar ist. Etwa einbehaltene Quellensteuern aufgrund beschränkter Steuerpflichten in Ländern, mit denen (noch) kein DBA besteht, sind deswegen i. d. R. effektive, nicht reduzierbare Steuerbelastungen.

### **6.2.3.3 Steuerregime der Privatvermögensstruktur (PVS)**

Neben der „normalen“ Ertragssteuerpflicht für juristische Personen besteht in Liechtenstein ein europarechtskonform ausgestaltetes Besteuerungsregime für rein vermögensverwaltende juristische Personen, die keiner „aktiven“ Geschäftstätigkeit nachgehen dürfen. Der zu verfolgende und in der Unternehmenssatzung zu benennende Unternehmenszweck von juristischen Personen darf sich dabei nur auf die rein passive Verwaltung von Vermögenswerten („Ausüben von Eigentum“) und die Beschlussfassung über die Mittelverwendung beschränken, um für dieses Besteuerungsregime zu qualifizieren. Die PVS wurde im Jahre 2011 von der EFTA-Überwachungsbehörde überprüft und als europarechtskonform im Sinne des im EWR-Raum bestehenden Verbotes staatlicher Beihilfen qualifiziert.<sup>503</sup> Juristische Personen, somit auch

---

<sup>502</sup> Dieser Satz kann jährlich durch das liechtensteinische Finanzgesetz modifiziert werden.

<sup>503</sup> Vgl. EFTA Surveillance Authority, Decision of 15 February 2011 on Private Investment Structures No 44/11/COL; ESA-Entscheidung; vgl. auch Merkblatt der Liechtensteinischen Steuerverwaltung zur PVS, abrufbar unter [http://www.llv.li/pdf-llv-stv-jp\\_mb\\_pvs.pdf](http://www.llv.li/pdf-llv-stv-jp_mb_pvs.pdf).

Stiftungen, die für das PVS-Regime qualifizieren, zahlen in Liechtenstein lediglich die jährliche Mindestertragsteuer von derzeit CHF 1.200.

Einschränkend ist allerdings im vorliegenden Kontext, dass Stiftungen, die das PVS-Besteuerungsregime gewählt haben, nicht mehr als ansässige Person im Sinne des DBA Deutschland-Liechtenstein gelten. Im Falle von Beteiligungsträgerstiftungen mit deutschen Beteiligungen dürfte dieses Besteuerungsregime deswegen in den meisten Fällen nicht in Betracht kommen, da mit dem Verlust der Abkommensberechtigung eine Reihe von wirtschaftlich schwerwiegenden Nachteilen einhergehen. So wäre es in diesem Fall z. B. nicht mehr möglich, in Deutschland einbehaltene Quellensteuern aus Dividendenzahlungen (Kapitalertragsteuer) ganz oder teilweise zurückzufordern.

#### **6.2.3.4 Deutsche Erbersatzsteuer**

Grundsätzlich kann im ausländischen Eigentum stehendes deutsches Vermögen Erbschaftsteuern gem. § 3 Abs. 1 Nr. 3 dErbStG auslösen. Im Eigentum einer liechtensteinischen Stiftung stehendes deutsches Vermögen i. S. d. § 121 dBewG (Immobilien, Beteiligungen etc.) wird dagegen von der deutschen Erbersatzsteuer gem. § 1 Abs. 1 Nr. 4 nicht erfasst.<sup>504</sup>

#### **6.2.3.5 Gruppenbesteuerung**

Liechtenstein stellt ein eigenes Gruppenbesteuerungsregime mit weitreichenden Verlustausgleichsmöglichkeiten auch bei mehrstufigen internationalen Holdingstrukturen insbesondere im Territorium des Europäischen Wirtschaftsraumes einschließlich der Schweiz bereit.<sup>505</sup> Eine liechtensteinische Stiftung kann dabei als Gruppenträger in Betracht kommen.

---

<sup>504</sup> Die in § 2 Abs. 1 Nr. 3 dErbStG geregelte Erbschaftsteuerpflicht für deutsches Inlandsvermögen nimmt zu Beginn ausschliessend („in allen anderen Fällen“) auf Nr. 2 des gleichen Absatzes Bezug; Nr. 2 enthält durch Bezugnahme auf § 1 Abs. 1 Nr. 4 die Erbersatzsteuerpflicht.

<sup>505</sup> Art. 58 fIStEG, vgl. auch Hosp & Langer (2011), S. 116-120.

## 6.2.4 Vergleichende Zusammenfassung (5)

	Deutschland	Österreich	Liechtenstein
Steuerrecht (Eckwerte)	Körperschaftsteuer; Regelsatz 15%; ggf. Gewerbesteuer; Erbschaftsteuer	Körperschaftsteuer; Regelsatz 25% mit Besonderheiten für Privatstiftungen	Ertragssteuer; Regelsatz 12,5%; Eigenkapitalzinsabzug i.H.v. 4%; Mindeststeuer 1.200 CHF
Qualifikation der Stiftung als Holding iSd Mutter-/Tochter-Richtlinie	Nein	Nein	Nein, M-/T-RL im EWR-Staat Liechtenstein nicht anwendbar
Abkommensberechtigung der Stiftung bezüglich deutscher DBA	Stets gegeben	Stets gegeben; Quellensteuersatz 5% lt. DBA DE-AT	Grundsätzlich gegeben, Beachtung von Missbrauchsvermeidungsvorschriften erforderlich, Quellensteuersatz 0% lt. DBA DE-FL möglich
DBA-Abkommensnetz	Ausgebaut, ca. 90 Abkommen	Ausgebaut, ca. 80 Abkommen	Im Aufbau, derzeit nur DBA mit Luxemburg (OECD-Standard), Deutschland (ab 2013 in Kraft) und einigen Kleinstaaten
Gruppenbesteuerungsregime	Nur nationale Organschaft möglich	Einstufig internationales Gruppenbesteuerungsregime	Mehrstufig internationales Gruppenbesteuerungsregime

**Tabelle 5:** Besteuerung der Stiftung während der Laufzeit in Deutschland, Österreich, Liechtenstein (Eckwerte)



## **6.3 Stiftungsseitige Besteuerung der Stiftungsleistungen**

### **6.3.1 Deutschland**

Hinsichtlich der Besteuerung laufender Begünstigungsleistungen von deutschen Stiftungen wurden in der Literatur der letzten Jahre zwei Formen der Besteuerung diskutiert.<sup>506</sup>

Gem. § 20 Abs. 1 Nr. 9 dEStG gehören diejenigen Einnahmen aus Leistungen einer Familienstiftung zu den Einkünften aus Kapitalvermögen, die mit Gewinnausschüttungen (Dividenden) i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 dEStG vergleichbar sind. Dieser Vergleich muss allerdings hinken, da ein wesentliches Merkmal einer Stiftung eben darin besteht, dass eine vermögensmäßige Beteiligung gerade fehlt. Qualifiziert man die Leistung dennoch nach dieser steuerlichen Vorschrift, so wäre im innerdeutschen Fall Einkommensteuer in Höhe der Abgeltungssteuer durch die Steuerpflichtigen zu bezahlen; seitens der (deutschen) Stiftung muss die Kapitalertragsteuer i.H.v. 25% im Abzugswege einbehalten werden. Im internationalen Fall wäre die Leistung einer deutschen Stiftung an ausländische Begünstigte in diesem Falle bei der Anwendung von DBA unter die Einkünfte aus Kapitalvermögen, also den Dividendenartikel, zu subsumieren. Da die meisten DBA Deutschlands unter den Dividenden-Artikel auch diejenigen Einkünfte subsumieren, die nach dem Recht des Sitzstaates der ausschüttenden Gesellschaft den Einkünften aus Aktien gleichgestellt sind, ergibt sich bei einer nationalen Entscheidung pro § 20 Abs. 1 Nr. 9 dEStG auch ein Quellenbesteuerungsrecht Deutschlands.

Alternativ kommt subsidiär eine steuerrechtliche Qualifikation gem. § 22 Nr. 1 dEStG als „wiederkehrende Leistung“ in Betracht, die erstens keine

---

<sup>506</sup> Vgl. zum Nachfolgenden Kessler & Müller (2011), Jahn & Oppel (2011), Milatz & Herbst (2011).

Kapitaleinkünfte im obigen Sinne sind und zweitens gem. § 22 Nr. 1 S. 2 zweiter Teilsatz lit. a dEStG Bezüge darstellen, die „von einer Körperschaft außerhalb der Erfüllung steuerbegünstigter Zwecke (gemeinnützige Zwecke, Anm. O. G.) gewährt werden“. Kommt man zu diesem Qualifikationsergebnis, sind gem. § 3 Nr. 40 lit. i dEStG 40% der Leistungszahlungen steuerfrei, 60% der Leistungszahlungen müssten mit dem individuellen Einkommensteuertarif gem. § 32a dEStG versteuert werden. Im internationalen Verhältnis käme man hierbei zu einer Qualifikation als sonstige Einkünfte i. S. d. Art. 21 OECD-MA mit der Folge, dass das Besteuerungsrecht ausschliesslich dem Ansässigkeitsstaat des Begünstigten obliegt; ein Quellenbesteuerungsrecht steht Deutschland in diesem Falle i. d. R. nicht zu.

Nach einem neueren Urteil des deutschen Bundesfinanzhofs<sup>507</sup> ist eine Vergleichbarkeit i. S. v. § 20 Abs. 1 Nr. 9 dEStG stets dann gegeben, wenn der Leistung der Stiftung im weitesten Sinne keine Gegenleistung des Leistungsempfängers gegenübersteht und der Begünstigte (zumindest indirekt) Einfluss auf die Zuwendung der Erträge nehmen kann. Gemäss § 44 Abs. 1 S. 3 und 5 dEStG i. V. m. § 43 Abs. 1 Nr. 7a dEStG ist die Stiftung in diesen Fällen verpflichtet, Kapitalertragsteuer abzuführen.

### 6.3.2 Österreich

Ausländische Begünstigte von in Österreich unbeschränkt steuerpflichtigen Privatstiftungen begründen mit der Begünstigtenstellung eine beschränkte Steuerpflicht in Österreich.<sup>508</sup> Bei diesen Zahlungen wird eine österreichische Kapitalertragsteuer von 25% der Ausschüttungssumme von der Stiftung einbehalten und mit einem ggf. vorhandenen Steuerguthaben aus der „Zwischenbesteuerung“<sup>509</sup> verrechnet.

---

<sup>507</sup> BFH-Deutschland, Urteil zu Az. I R 98/09 (2010).

<sup>508</sup> § 98 Abs. 1 Ziff. 5 lit. a i. V. m. § 93 Abs. 2 Ziff. 1 lit. d öEStG.

<sup>509</sup> S. oben, Abschnitt 6.2.2.3.

Leistungen von Privatstiftungen werden in Art. 10 des DBAs zwischen Österreich und Deutschland als „Dividenden“ erfasst; nach dieser Qualifikation wird das Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat des Leistungsempfängers, hier also Deutschland bei deutschen Begünstigten, zugewiesen; das Quellenbesteuerungsrecht Österreichs wird durch das DBA hierbei auf 15% begrenzt. Diese gezahlte Quellensteuer kann auf die in Deutschland erhobene Steuer (je nach Ausgestaltung der Begünstigung gem. § 20 Abs. 1 Nr. 9 oder § 22 Nr. 1 dEStG, s. oben, Abschnitt 6.3.1) angerechnet werden. Wird die Kapitalertragsteuer auf Ausschüttungen durch die Anwendung eines DBAs vermindert (z. B. DBA AT-DE auf 15%)<sup>510</sup> oder fällt diese ganz weg (andere DBA), ist keine Anrechnung der Zwischensteuer auf die KEST mehr möglich.<sup>511</sup> Die Zwischensteuer wird dann zum emdgültigen Kostenfaktor. Im Verhältnis zu Deutschland ist im Einzelfall sogar zu überlegen, auf die 10%-KESt-Erstattung aus dem DBA zu verzichten, um dafür die Zwischensteuer auf die KEST anrechnen zu können.

### 6.3.3 Liechtenstein

Ausländische Begünstigte von in Liechtenstein unbeschränkt steuerpflichtigen Stiftungen begründen gem. Art. 6 Abs. 2 flSteG i. V. m. der abschliessenden Liste der eine beschränkte Steuerpflicht auslösenden Erwerbe in Art. 6 Abs. 5 flSteG nur bei widerruflichen Stiftungen hinsichtlich des liechtensteinischen Inlandsvermögens (Immobilien und Betriebsstätten) eine beschränkte Steuerpflicht in Liechtenstein. Quellensteuern werden somit in Liechtenstein nicht einbehalten; es bleibt bei in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtigen Begünstigten im Regelfalle bei der später in Abschnitt 7.2 beschriebenen Besteuerung in Deutschland.

---

<sup>510</sup> DBA DE-AT (2002).

<sup>511</sup> öStiftR Rz. 109.

## 6.4 Besteuerung der Auflösung

### 6.4.1 Deutschland

Wird eine deutsche Stiftung aufgelöst und werden die verbleibenden Vermögenswerte an einen Begünstigten ausgekehrt, so stellt das auch unabhängig vom Ansässigkeitsstaat des Begünstigten grds. einen schenkungsteuerpflichtigen Vorgang dar.<sup>512</sup>

Etwas anderes kann bei einem bereits zur Stiftungsbegründung eingerichteten Vorbehalt des Widerrufs durch den Stifter gelten, wenn die übrigen Kriterien zur Schenkungsteuerfreiheit der Stiftungsserrichtung nicht erfüllt waren (s. oben, Abschnitt 5.1): In diesem Falle ist gem. § 29 Abs. 1 Nr. 1 dErbStG auch ein rückwirkendes Erlöschen (Rückerstattung) der bereits gezahlten Schenkungsteuer bei Rückfall des Stiftungsvermögens an den Stifter möglich.<sup>513</sup>

Einkommensteuerlich werden bei reinen Inlandssachverhalten die Buchwerte beim Erwerber fortgeführt. Wohnt der Letztbegünstigte aus deutscher Sicht im Ausland, kann es neben den schenkungsteuerlichen Folgen auch zur Aufdeckung einkommensteuerlicher stiller Reserven gem. § 6 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 bzw. Nr. 4 dAStG kommen, ggf. im EWR-Raum mit einer zeitlich unbegrenzten sicherheits- und zinsfreien Stundung der Zahllast bis zur Realisierung gem. § 6 Abs. 5 dAStG.

---

<sup>512</sup> § 1 Abs. 1 Nr. 2, § 2 Abs. 1 Nr. 1 S. 1, S. 2 lit. d i. V. m. § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 dErbStG.

<sup>513</sup> Vgl. Wenz & Knörzer (2009), Rz. 107.

### 6.4.2 Österreich

In Österreich wurde die Schenkung- und Erbschaftsteuer abgeschafft, insofern kommt es bei der Auflösung von österreichischen Stiftungen zu keinen weiteren österreichischen Transfersteuern.

Eine Rückerstattung der österreichischen Stiftungseingangssteuer ist weder im Widerrufsfall noch im Auflösungsfall der Stiftung vorgesehen.<sup>514</sup>

Wird bei der Auflösung einer österreichischen Stiftung deutsches Inlandsvermögen i. S. d. § 121 dBewG übertragen, so stellt dies einen schenkungsteuerpflichtigen Vorgang gem. § 2 Abs. 1 Nr. 3 dErbStG dar.<sup>515</sup>

Einkommensteuerlich sind dagegen nur Substanzauszahlungen von gestiftetem Vermögen gem. § 27 Abs. 1 Nr. 8 öEStG in Österreich steuerfrei („Einlagenrückzahlungsprivileg“). Diese Steuerfreiheit für Auszahlungen setzt allerdings erst dann ein, *nachdem* alle anderen thesaurierten Erträge einschließlich der im zugewendeten Vermögen enthaltenen stillen Reserven („maßgeblicher Wert“) von der Stiftung kapitalertragsteuerpflichtig ausgekehrt wurden („Mausefalleneffekt“).

In der Stiftung unterlagen zudem typischerweise eine Reihe von Einkünften der sogenannten „Zwischensteuer“, die wirtschaftlich als eine Vorauszahlung auf die an sich erst bei Ausschüttungen fälligen Kapitalertragsteuern zu klassifizieren sind. Dieses „Kapitalertragsteuerguthaben“ wird typischerweise bei einer Stiftungsauflösung durch die dann endgültig fälligen Kapitalertragsteuern aufgebraucht.

Aufgrund der durch Zuwendungen aus österreichischen Privatstiftungen gem. § 98 Abs. 1 Nr. 5 öEStG ausgelösten beschränkten Steuerpflicht unterliegen

---

<sup>514</sup> Vgl. Rz. 312 öStiftR; es wird allerdings u. a. von *Fraberger* vertreten, dass diese kategorische Ablehnung der Richtlinie mangels gesetzlichen Ausschlusses der §§ 4-8 öBewG bzw. des § 295a öBAO nicht gerechtfertigt erscheint.

<sup>515</sup> Vgl. Wenz & Knörzer (2009), Rz. 106.

grds. auch ausländische Begünstigte der österreichischen Kapitalertragssteuer von 25%.

Während Deutschland bei regelmässigen Ausschüttungen österreichischer Privatstiftungen von einer Anwendbarkeit des Art. 10 („Dividenden“) des geltenden DBAs DE-AT<sup>516</sup> ausgeht (s. unten, Abschnitt 8.4.1), ist bei der Stiftungsauflösung davon auszugehen, dass Deutschland auf den Ausschüttungsbetrag der Schlussbegünstigung der österreichischen Privatstiftung – wie im Binnenfall (s. oben) – Schenkungsteuer erhebt. Die in Österreich auf die finale Leistung erhobene Kapitalertragssteuer kann demnach nicht durch die Anwendung des bestehenden ertragssteuerlichen DBA<sup>517</sup> abgemindert werden.

Soll eine österreichische Privatstiftung aufgelöst werden, so ist darüber nachzudenken, durch Sachverhaltsgestaltungen (z. B. Umzüge) dafür Sorge zu tragen, dass das bei der Schlussausschüttung anwendbare DBA Österreichs das Besteuerungsrecht unter Anwendung der Freistellungsmethode dem Ansässigkeitsstaat des Begünstigten zuweist.<sup>518</sup> Die österreichische Kapitalertragsteuer muss bei dieser Konstellation zurückerstattet werden; das Körperschaftsteuerguthaben der „Zwischensteuer“ kann wirtschaftlich zurückgewonnen werden. Idealerweise sollte der so gewählte Ansässigkeitsstaat seinerseits die Ausschüttung der österreichischen Privatstiftung nicht oder nur niedrig besteuern.<sup>519</sup>

---

<sup>516</sup> Vgl. DBA DE-AT (2002).

<sup>517</sup> Vgl. DBA DE-AT (2002).

<sup>518</sup> Derzeit sehen u. a. die DBA Österreichs mit der Schweiz und Spanien eine derartige Regelung vor.

<sup>519</sup> Innerhalb der Schweiz werden z. B. im Kanton Schwyz derartige Zuwendungen aufgrund der dort nicht erhobenen Schenkungsteuer nicht besteuert.

### 6.4.3 Liechtenstein

Auch in Liechtenstein wurden die Schenkung- und Erbschaftsteuern durch das 2011 in Kraft getretene neue Steuergesetz abgeschafft; insofern kommt es bei der Auflösung von liechtensteinischen Stiftungen zu keinen weiteren Transfersteuern auf liechtensteinischer Seite.

Da es in Liechtenstein auch keine der deutschen Wegzugsbesteuerung vergleichbare Regelung gibt, werden bei der Schlussbegünstigung etwa vorhandene stille ertragsteuerliche Reserven innerhalb der Stiftung nicht von einer Besteuerung in Liechtenstein erfasst.

Weder laufende noch Schlussausüttungen aus liechtensteinischen Stiftungen begründen eine beschränkte Steuerpflicht in Liechtenstein; Quellensteuern werden in keinem Falle erhoben.

Auch bei der Auflösung einer liechtensteinischen Stiftung kann allerdings durch die Übertragung von deutschem Inlandsvermögen i. S. d. § 121 dBewG eine Schenkungsteuerpflicht gem. § 2 Abs. 1 Nr. 3 dErbStG ausgelöst werden.<sup>520</sup>

---

<sup>520</sup> Vgl. Wenz & Knörzer (2009), Rz. 106





## 7 Besteuerung der Begünstigten in Deutschland

### 7.1 Leistungen steuerlich transparenter Stiftungen

Werden die Erträge der Stiftung durch außensteuerliche Hinzurechnung gem. § 15 dAStG bereits beim Stifter oder Familienangehörigen erfasst, so verdrängt dies eine Steuerpflicht der Stiftungsleistungen bei den Begünstigten nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes.<sup>521</sup> Aufgrund des „Abschreckungscharakters“<sup>522</sup> des deutschen Außensteuerrechtes blieben in der Vergangenheit jedoch einige Detailfragen der Anwendung offen: Fraglich war etwa, ob die Leistungen einer transparenten, der außensteuerlichen Zurechnung unterliegenden Auslandsstiftung wenn schon nicht einkommensteuerlich, so doch schenkungsteuerlich erfasst werden.

In der Vergangenheit betraf die Problematik vorwiegend liechtensteinische, nicht aber österreichische Privatstiftungen. Da liechtensteinische Familienstiftungen aber nunmehr durch das Vorhandensein des Informationsaustauschabkommens zwischen Deutschland und Liechtenstein mit Wirkung für die Zukunft nicht mehr vom § 15 dAStG erfasst werden dürften, kommt eine einkommensteuerliche Transparenz nunmehr nur noch auf der Grundlage des § 39

---

<sup>521</sup> Vgl. Wenz & Linn (2009), Rz. 10, Rz. 106-112.

<sup>522</sup> Wenz & Linn weisen darauf hin, dass „angesichts zahlreicher Unklarheiten in Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen der Vorschrift“ diese ihren Zweck vorwiegend „durch die Androhung negativer Rechtsfolgen“ erfüllt, „ohne dass es tatsächlich zur Anwendung von § 15 AStG kommen muss“; vgl. Wenz & Linn (2009), Tz. 2. Auch Schulz geht davon aus, dass der Kernzweck der Vorschrift in der Abschreckung der Rechtsanwender vom Einsatz von Auslandsstiftungen auch unabhängig von möglichen Missbrauchszenarien liegt, vgl. Schulz (2010), S. 3.

DAO (verdeckte Treuhänderschaft)<sup>523</sup> in Betracht. In diesem Falle dürften Leistungen der Stiftung an Begünstigte steuerlich als Zahlungen vom Stifter an Begünstigte qualifiziert werden und somit ggf. deutsche Schenkungsteuer auslösen.

## 7.2 Leistungen steuerlich intransparenter Stiftungen

Zur Besteuerung der Leistungen von Auslandsstiftungen an deutsche Begünstigte aus deutscher Sicht ist zunächst auf die Ausführungen in Abschnitt 6.3.1 zur Qualifikation von Leistungen deutscher Stiftungen an Begünstigte zu verweisen. Im Regelfalle ist von einer Steuerpflicht gem. § 20 Abs. 1 Nr. 9 dEStG auszugehen. Eine Besteuerung gem. § 22 Nr. 1 S. 2 zweiter Teilsatz lit. a dEStG i. V. m. § 3 Nr. 40 lit. i i. V. m. § 32a dEStG (individuelle Besteuerung von 60% der Leistungszahlungen) kann sachgerecht sein, wenn a) der Begünstigte eine Gegenleistung für die Leistungszahlungen erbringt, b) dem Begünstigten eine Einflussnahme auf die Verwendung der Stiftungserträge verwehrt wird oder c) die Zuwendungen als ertragsunabhängige Rentenzahlungen ausgestaltet werden.<sup>524</sup>

Werden die Leistungen aus einer österreichischen Privatstiftung bezogen, so ist nach den Ausführungen zu Österreich in Abschnitt 6.3.2 davon auszugehen, dass die Leistungen bereits mit österreichischer Kapitalertragsteuer i.H.v. 25% belastet wurden, die durch Stellung eines Rückerstattungsantrages bei der österreichischen Finanzverwaltung auf der Grundlage der Bestimmungen des DBAs DE-AT<sup>525</sup> auf 15% zurückgeführt werden kann. Kommt man in Deutschland zu einer Qualifikation der Leistungszahlungen nach § 20 Abs. 1 Nr. 9 dEStG, so sind die „fehlenden“ 10% zzgl. Solidaritätszuschlag und ggf.

---

<sup>523</sup> Vgl. auch oben, Abschnitt 5.3.1.

<sup>524</sup> Vgl. Kessler & Müller (2011), S. 615, Punkt 5 „Praxisinweise“.

<sup>525</sup> Vgl. Art. 10 Abs. 2 lit. b DBA DE-AT (2002).

Kirchensteuer im Veranlagungswege in Deutschland nachzuzahlen. Kommt man zur Qualifikation gem. § 22 Nr. 1 S. 2 zweiter Teilsatz lit. a dEStG, so ist individuell zu veranlagern und es sind 15% österreichische Kapitalertragsteuer gem. DBA in Deutschland anzurechnen.

Neben der einkommensteuerlichen Erfassung der Begünstigungsleistungen ist auch eine (zusätzliche) schenkungsteuerliche Erfassung in Deutschland denkbar. Ein wesentliches Kriterium für die Schenkungsteuerpflicht von Leistungen an Begünstigte ist in Deutschland die *Freigiebigkeit* der Leistung. Diese, und damit die schenkungsteuerliche Belastung, kann abgewendet werden, wenn die Stiftungsreglemente die Leistung an diese Begünstigten vorsehen oder diese Teil des Stiftungszweckes sind.<sup>526</sup>

Nach einem Urteil des Finanzgerichtes Bremen aus 2010<sup>527</sup> kommt grundsätzlich auch bei einer „starken“ Ausgestaltung der Stifter- und Begünstigtenrechte von Familienstiftungen eine Erbschaftsteuerpflicht der dem Stifter folgenden Nachbegünstigten hinsichtlich des Stiftungsvermögens zum Zeitpunkt des Todes des Stifters in Betracht. Das Urteil wird in der Literatur stark kritisiert<sup>528</sup>; in der kautelarjuristischen Beratungspraxis wäre die Argumentationslinie des FG jedoch dem Vorsichtsprinzip folgend mit zu berücksichtigen.

## 7.3 Finale Leistung bei Stiftungsauflösung

Die „Letztzuwendung“ bei der Auflösung einer steuerlich intransparenten Auslandsstiftung stellt auf der Ebene eines in Deutschland gem. § 2 Abs. 1 Nr. 1 dErbStG steuerpflichtigen Begünstigten grundsätzlich einen schenkungsteuerpflichtigen Vorgang dar.<sup>529</sup> Entgegen dem Wortlaut des § 15 Abs. 2 Satz 2

---

<sup>526</sup> Vgl. Wenz & Knörzer (2009), Rz. 103.

<sup>527</sup> Vgl. FG-Bremen (2010).

<sup>528</sup> Vgl. Piltz (2011), Büch (2011).

<sup>529</sup> § 1 Abs. 1 Nr. 2 i. V. m. § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 dErbStG; vgl. Wenz & Knörzer (2009), Rz. 106.

dErbStG ist die Stiftung hierbei der Zuwendende und nicht der Stifter, womit bei einem „Rückfall“ des Stiftungsvermögens auch der ursprüngliche Stifter schenkungsteuerpflichtig würde.<sup>530</sup>

Gleiches gilt gem. § 2 Abs. 1 Nr. 3 dErbStG, wenn Inlandsvermögen i. S. d. § 121 dBewG (im wesentlichen land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Grundvermögen, Betriebsvermögen, Anteile an Kapitalgesellschaften mit einer Mindestbeteiligungshöhe von 10%) von einer Auslandsstiftung an einen Nicht-Inländer übergeht. Anders als bei der Errichtung der Stiftung richtet sich die anzuwendende Steuerklasse auch bei Auslandsstiftungen nach dem Verwandtschaftsverhältnis zwischen dem Stifter und dem Letztbegünstigten.<sup>531</sup>

Etwas anderes kann bei einem bereits zur Stiftungsbegründung eingerichteten Vorbehalt des Widerrufs durch den Stifter gelten, wenn die übrigen Kriterien zur Schenkungsteuerfreiheit der Stiftungserrichtung damals nicht erfüllt waren (s. oben): In diesem Falle ist gem. § 29 Abs. 1 Nr. 1 dErbStG auch ein rückwirkendes Erlöschen (Erstattung) der bereits gezahlten Schenkungsteuer bei Rückfall des Stiftungsvermögens an den Stifter möglich.<sup>532</sup>

Einkommensteuerlich kann die Auskehrung des Vermögens der Stiftung durch die Letztbegünstigung nur dann relevant sein, wenn sie in Renten erfolgt, die als wiederkehrende Bezüge i. S. d. § 22 Abs. 1 dEStG zu qualifizieren sind.<sup>533</sup>

---

<sup>530</sup> Vgl. Pauli (2011), S. 765, Rz. 15.

<sup>531</sup> Vgl. Pauli (2011), S. 765, Rz. 15.

<sup>532</sup> Vgl. Wenz & Knörzer (2009), Rz. 107.

<sup>533</sup> Vgl. Wenz & Knörzer (2009), Rz. 108 m. w. N.

## 8      **Auslandsstiftung als Holding mit Stiftungsvermögen in Deutschland**

Nach der überwiegenden Literaturmeinung geht während einer einkommensteuerlichen Transparenzphase einer Stiftung<sup>534</sup> eine etwa gem. § 15 dAstG gegebene außensteuerliche Zurechnung der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht der ausländischen Familienstiftung in Deutschland vor, soweit das Einkommen bei dem unbeschränkt in Deutschland steuerpflichtigen Stifter oder – nachrangig – dessen Familienmitgliedern erfasst wird.<sup>535</sup>

Ist die Stiftung dagegen – dies ist der hier zu Grunde zu legende Regelfall – aus deutscher Sicht steuerlich intransparent ausgestaltet oder in die steuerliche Intransparenzphase eingetreten, führen die unter Abschnitt 5.2 dargelegten Kriterien nicht zu einer einkommensteuerlichen Transparenz auf Ebene des Stifters und ist auch keine unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht aufgrund Geschäftsleitung in Deutschland gegeben, so kommt nunmehr nur noch eine beschränkte Körperschaftsteuerpflicht mit inländischen (deutschen) Einkünften<sup>536</sup> und ggf. eine zusätzliche Gewerbesteuerpflicht<sup>537</sup> für einen in Deutschland betriebenen Gewerbebetrieb mit Betriebsstätte<sup>538</sup> in Betracht.

Derartige steuerlich intransparente Beteiligungsträger- und Holdingstiftungen dürften künftig für die Gestaltungspraxis von einiger Relevanz sein, zumal bei der Übertragung von deutschen Unternehmen auf Stiftungen erhebliche erbschaft- bzw. schenkungsteuerliche Verschonungsabschläge dann in Anspruch genommen werden können, wenn die Stiftung das oder die Unterneh-

---

<sup>534</sup> Vgl. oben, Abschnitt 5.2.

<sup>535</sup> Vgl. Wenz & Linn (2009), Rz. 70, 71.

<sup>536</sup> § 2 Nr. 1 und Nr. 2 dKStG i. V. m. § 8 Abs. 1 S. 1 dKStG und § 49 dEStG.

<sup>537</sup> § 2 Abs. 1 dGewStG.

<sup>538</sup> Gem.§ 12 dAO.

men entsprechend den erbschaftsteuerlichen Privilegierungskriterien<sup>539</sup> fortführt.

Zunächst soll der Berechtigung von ausländischen Stiftungen zur Inanspruchnahme der Privilegien der jeweiligen Abkommen zur Vermeidung der ertragsteuerlichen Doppelbesteuerung jeweils in Österreich und Liechtenstein nachgegangen werden.<sup>540</sup> Da österreichische und liechtensteinische Stiftungen selbst keine Gewerbebetriebe unterhalten können und auch nicht persönlich haftende Gesellschafter von Personengesellschaften sein können,<sup>541</sup> ist in vielen Fällen der Einsatz einer Tochterkapitalgesellschaft erforderlich, die diesen Beschränkungen nicht unterliegt. Im Kontext einer Vermögensnachfolge ist deswegen aus steuerlicher Perspektive auch häufig entscheidungserheblich, ob und ggfs. unter welchen Bedingungen auch diese im Eigentum einer (abkommensberechtigten) Stiftung stehende ausländische Holding-Kapitalgesellschaft unter den beiden DBA D-AT und DBA D-FL abkommensberechtigt sind. Anschliessend erfolgt eine Prüfung der Folgen der Anwendung der DBA bei den verschiedenen relevanten Asset-Klassen.

## **8.1 DBA-Abkommensberechtigung österreichischer Privatstiftungen**

Die österreichische Privatstiftung ist als juristische Person gem. Art. 3 Abs. 1 lits. d, e DBA DE-AT eine „Person“ und eine „Gesellschaft“ im Sinne des Abkommens.<sup>542</sup>

---

<sup>539</sup> Im Wesentlichen sind dies § 13a Abs. 1 S. 2, Abs. 5, Abs. 8, § 13b Abs. 2 S. 1, Abs. 4 dErbStG, s. auch oben Abschnitt 5.1.1.

<sup>540</sup> Vgl. hierzu auch die jeweiligen vergleichenden Gegenüberstellungen der verschiedenen Artikel des DBA DE-FL mit denen des DBA DE-AT in Anhang 2.

<sup>541</sup> Vgl. oben, Abschnitt 2.1.2, 2.1.3.

<sup>542</sup> Vgl. DBA DE-AT (2002), Anhang 2.1.

Die österreichische Privatstiftung ist auch in Österreich unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig und damit als Person „ansässig“ im Sinne des Art. 4 Abs. 1 des DBAs zwischen Deutschland und Österreich und als solche regelmäßig uneingeschränkt abkommensberechtigt.<sup>543</sup>

Für Mehrfachansässigkeiten von Stiftungen (etwa aufgrund abweichender Orte für den Sitz und den Ort der Geschäftsleitung) findet sich in Art. 4 Abs. 3 DBA DE-AT eine alleinige Ansässigkeitsfiktion zugunsten des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung der Stiftung; bei Sachverhaltsgestaltungen ist also auch hier wieder strikt darauf zu achten, dass der Ort der Geschäftsleitung<sup>544</sup> sich tatsächlich im Sitzstaat der Stiftung befindet.

Eine wichtige nationale deutsche Missbrauchsvermeidungsvorschrift im Bereich des Rechtes der DBA stellt § 50d Abs. 3 dEStG dar, der nach einer europarechtlich veranlassten Änderung<sup>545</sup> in seiner neuesten Fassung<sup>546</sup> wie folgt lautet (Anmerkungen und Hervorhebungen O. G.):

*„§ 50d (3) Eine ausländische **Gesellschaft** hat keinen Anspruch auf völlige oder teilweise Entlastung nach Absatz 1 (hier: reduzierte Steuersätze aus DBA, Anm. des Verf.) oder Absatz 2, **soweit Personen an ihr beteiligt sind**, denen die Erstattung oder Freistellung nicht zustände, wenn sie die Einkünfte unmittelbar erzielten, und die von der ausländischen Gesellschaft im betreffenden Wirtschaftsjahr erzielten Bruttoerträge nicht aus eigener Wirtschaftstätigkeit stammen, sowie*

---

<sup>543</sup> Vgl. DBA DE-AT (2002), Abschnitt 2.2.

<sup>544</sup> Der Ort der Geschäftsleitung liegt nach § 10 dAO regelmäßig dort, wo der für die Geschäftsführung maßgebliche Wille tatsächlich gebildet wird. Der Ort der Geschäftsleitung kann dann in Deutschland liegen, wenn zumindest die überwiegende Anzahl der Mitglieder des Stiftungsvorstands ihren Wohnsitz in Deutschland haben und die geschäftsleitenden Entscheidungen tatsächlich in Deutschland getroffen werden; vgl. Wenz & Linn (2009), Tz. 65 mit weiteren Literaturstellen.

<sup>545</sup> Vgl. Dorfmueller (2011).

<sup>546</sup> Vgl. BeitrRLUmsG (2011).

- 1. in Bezug auf diese Erträge für die Einschaltung der ausländischen Gesellschaft wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen oder*
- 2. die ausländische Gesellschaft nicht mit einem für ihren Geschäftszweck angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt.“*

Diese gerade revidierte Vorschrift ist nahezu unverständlich und wird in der Literatur entsprechend vernehmlich kritisiert.<sup>547</sup> Gemäss dem hervorgehobenen Wortlaut der Vorschrift des § 50d sind mit „ausländische Gesellschaften“ solche Rechtskonstrukte gemeint, die mit deutschen Personengesellschaften<sup>548</sup> oder Kapitalgesellschaften<sup>549</sup> zumindest insoweit vergleichbar sind, als sie über „beteiligte Personen“ i. S. v. Gesellschaftern/Anteilseignern verfügen.<sup>550</sup> Die Versagung von Abkommensvorteilen gem. Abs. 1 soll demnach (nur) dann greifen, *soweit* an der ausländischen Gesellschaft Personen beteiligt sind, die selbst nicht für die Privilegien eines DBA qualifizieren. Es soll hierdurch vermieden werden, dass Investoren, die selbst nicht in den Genuss von Abkommensvorteilen kommen können, sich durch die „Dazwischenschaltung“ einer abkommensrechtlich qualifizierenden Gesellschaft indirekt Vorteile verschaffen können („Anti-Treaty-Shopping“).<sup>551</sup>

Für Rechtsgebilde wie eine anteilseignerlose Stiftung ist die personale Voraussetzung der Beteiligung von Personen<sup>552</sup> nicht erfüllt. Um in den Anwen-

---

<sup>547</sup> Vgl. z. B. Lüdicke (2012) m. w. N.

<sup>548</sup> Vgl. für die deutschen Personengesellschaften §§ 105-237 dHGB und ihre internationalen Entsprechungen.

<sup>549</sup> Etwa die internationalen Entsprechungen der deutschen Aktiengesellschaft gem. AktG oder der Gesellschaft mit beschränkter Haftung gem. GmbHG, wie sie wohl auch in den Anlagen für die Mutter-/Tochter-Richtlinie qualifizierender Gesellschaften in EU\_M-/T-RL, 1990) enthalten sind.

<sup>550</sup> Vgl. z. B. Jacobs (2011), S. 357-363, insbesondere das Prüfschema auf S. 361.

<sup>551</sup> Vgl. Dorfmueller (2011), Käshammer & Schümmer (2011).

<sup>552</sup> Vgl. § 50d Abs. 3 S. 1, 2. Teilsatz „...soweit Personen an ihr beteiligt sind,...“; vgl. Scholz (2010), S. 25.



dungskreis der „Gesellschaft“ des § 50d Abs. 3 dEStG zu gelangen, müssen an einem ausländischen Rechtsgebilde natürliche oder juristische Personen<sup>553</sup> beteiligt sein<sup>554</sup>, dies ist bei österreichischen Stiftungen als anteilsloses Zweckvermögen nicht der Fall.

Soweit ersichtlich, hat es in der Praxis bei der Behandlung von österreichischen Privatstiftungen hinsichtlich der grundsätzlichen Abkommensberechtigung bislang keine nennenswerten Schwierigkeiten in der Auslegungspraxis des § 50d Abs. 3 EStG gegeben; Freistellungsbescheide wurden ohne weiteres erlassen und die Kapitalertragssteuer konnte zurückgefordert werden.

Das DBA sieht für österreichische Körperschaften, die Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen an deutschen Gesellschaften erhalten, lediglich eine Quellensteuerreduktion auf 5% vor.<sup>555</sup> Wäre die österreichische Mutterkörperschaft keine anteilslose Stiftung, sondern eine (Kapital-) Gesellschaft, so käme eine weitere Reduzierung der Quellensteuer auf 0% gemäß der Mutter-/Tochter-Richtlinie in Betracht.<sup>556</sup>

Es wäre im Einzelfall zu prüfen, ob nicht eine zweistufige Struktur mit einer Privatstiftung und einer von dieser gehaltenen (z. B. österreichischen) Kapitalgesellschaft, die dann ihrerseits die deutschen Beteiligungen halten würde, wirtschaftlich günstiger wäre<sup>557</sup>, zumal sich auf diese Weise im Einzel-

---

<sup>553</sup> Vgl. Hahn-Joecks (2012), § 50d Abs. 3, Rz. E 19; Klein (2012), § 50d Abs. 3, Rz. 81, Scholz (2010), S. 26.

<sup>554</sup> Vgl. Ramackers (2012), Rz. 135; Schönfeld (2011), § 50d Abs. 3 EStG, Rz. 81.

<sup>555</sup> Vgl. Art. 10 Abs. 2 DBA DE-AT (2002), Anhang 2.4 i. V. m. § 50d Abs. 1 EStG (Kapitalertragsteuerabzug, Freistellungsbescheid, Rückerstattungsantrag); bei DBA keine Möglichkeit auf Verzicht des Körperschaftssteuereinbehaltes nach § 50d Abs. 2 EStG.

<sup>556</sup> Vgl. § 43b Abs. 1 EStG (Umsetzung MT-RL in deutsches Recht) i. V. m. Absatz 2 (Verweis auf Liste qualifizierender Gesellschaftsarten) i. V. m. EU M-/T-RL, 1990), Anlage lit. t für Österreich (Fehlen der Gesellschaftsform der Stiftung).

<sup>557</sup> Eine österreichische Kapitalgesellschaft (Ges.m.b.H. oder AG) qualifiziert gem. EU M-/T-RL, 1990), Anlage lit. t für Österreich für die Anwendung der Mutter-/Tochter-Richtlinie und damit für eine Quellensteuerreduzierung auf 0% hinsichtlich der von den deutschen Beteiligungen enthaltenen Dividenden; eine körperschaftssteuerfreie Weiterleitung dieser Dividende an

falle auch die bestehenden Beschränkungen der österreichischen Privatstiftung als persönlich unbeschränkt haftende Gesellschafterin einer Personengesellschaft<sup>558</sup> vermeiden und eine Trennung des Stiftungs- und des Unternehmensmanagements im Rahmen der Foundation Governance<sup>559</sup> realisieren liesse. Konflikte mit der deutschen Missbrauchsvermeidungsvorschrift des § 50d Abs. 3 dEStG wären auch in dieser Konstellation nicht zu befürchten, da der österreichischen Privatstiftung auch eine originär eigenständige Abkommensberechtigung aus dem gleichen Abkommen zusteht (s. oben).

## 8.2 DBA-Abkommensberechtigung liechtensteinerischer Stiftungen

Das DBA zwischen Deutschland und Liechtenstein<sup>560</sup> wurde im November 2011 abgeschlossen und tritt nach der inzwischen erfolgten<sup>561</sup> Ratifizierung auf beiden Seiten zu Beginn des Jahres 2013 in Kraft.

Die Abkommensberechtigung einer liechtensteinischen Stiftung nach diesem DBA soll nachfolgend geprüft werden.

In Deutschland stehen mit einer Stiftung vergleichbare Rechtskonstrukte steuerlich in vielen Fällen den Stiftungen gleich; explizit ist dies z. B. in § 15

---

die Mutter-Stiftung ist aufgrund der nationalen Steuervorschriften in § 10 Abs. 1 Nr. 1 öKStG gewährleistet.

<sup>558</sup> Vgl. oben, Abschnitt 2.1.2.

<sup>559</sup> Vgl. oben, Abschnitt 3.4.

<sup>560</sup> DBA DE-FL (2011), vgl. auch die vergleichende Gegenüberstellungen der verschiedenen Artikel des DBA DE-FL mit denen des DBA DE-AT in Anhang 2.

<sup>561</sup> Genau genommen war der Ratifizierungsprozess zum Zeitpunkt der Drucklegung dieser Arbeit lediglich in Liechtenstein bereits abgeschlossen; in Deutschland hatte allerdings die gesetzliche Beschlussvorlage zum DBA (Bundestag (2012b)) die Plenarabstimmung des Bundestages mit den Stimmen von CDU, FDP und SPD bereits erfolgreich passiert, Bundestag (2012a). Am 23.11.2012 erfolgte auch die Zustimmung im deutschen Bundesrat, so dass nunmehr lediglich die Unterschriftsleistung des Bundespräsidenten noch aussteht.

Abs. 4 AStG für ausländische „sonstige Zweckvermögen, Vermögensmassen und rechtsfähige und nicht rechtsfähige Personenvereinigungen“ im Bereich der Familienstiftungen vorgesehen. Für Zwecke der grenzüberschreitenden Vermögensnachfolge deutscher Unternehmer kommen deswegen grundsätzlich auch der liechtensteinischen Stiftung ähnliche Rechtskonstrukte liechtensteinischen Rechtes (etwa Anstalten<sup>562</sup>, Treuunternehmen<sup>563</sup> oder auch Treuhänderschaften/Trusts<sup>564</sup>) in Betracht.

Es sollen, wie einleitend festgelegt,<sup>565</sup> ergänzend auch diese stiftungsähnlichen Rechtskonstrukte des liechtensteinischen Personen- und Gesellschaftsrechts auf ihre Abkommensberechtigung nach dem DBA DE-FL analysiert werden, da in manchen Ländern, z. B. des angloamerikanischen Common Law Rechtssystems, Stiftungen kontinentaleuropäischer Prägung nahezu unbekannt sind. Bei Begünstigungs- und Vermögensnachfolgekongstellationen mit Drittlandberührung zu diesen Ländern (etwa den USA oder in UK) kann der Einsatz dieser Alternativkonstrukte aufgrund ihrer höheren Ähnlichkeit zu Trusts gesellschaftsrechtlich und steuerrechtlich vorteilhaft sein;<sup>566</sup> sofern eine Abkommensberechtigung mit Deutschland und gegebenenfalls auch dem jeweiligen Drittland gewährleistet bleibt. Es ist hier darauf zu verweisen, dass Liechtenstein als einzige Jurisdiktion Kontinentaleuropas über ein eigenes Trust-

---

<sup>562</sup> Vgl. Art. 534-552 fIPGR.

<sup>563</sup> Vgl. Art. 932a § 1-170 fIPGR.

<sup>564</sup> Vgl. Art. 897-932 fIPGR, für reine deutsche Einsatzszenarien mit deutschen Begünstigten und deutschen Vermögenswerten scheiden ausländische Truststrukturen allerdings im Regelfalle aus einer Reihe von zivilrechtlichen (keine Betritt Deutschlands zum Haager Trustübereinkommen) und steuerrechtlichen Gründen (insbesondere ungünstige Besteuerung von Leistungszahlungen) aus; vgl. ausführlich Schiffer (2012a), § 12, Rz. 1-22 m. w. N.

<sup>565</sup> Vgl. oben, Abschnitt 1.5

<sup>566</sup> Vgl. z. B. die in Anhang 1 der zweiten gemeinsamen Erklärung von Großbritannien und Liechtenstein enthaltene Gegenüberstellung britischer und liechtensteinischer Rechtsformen für Steuerzwecke; vgl. Liechtensteinische Regierung (2010), S. 8.

recht<sup>567</sup> verfügt, das in wesentlichen Zügen dem Trustrecht angloamerikanischer Prägung entspricht.

Für die Beurteilung der Abkommensberechtigung eines liechtensteinischen Rechtskonstruktes ist die Definition der „Gesellschaft“ in Art. 3 Abs. 1 lit. e DBA DE-FL von zentraler Bedeutung, weil allen „Gesellschaften“ gem. Art. 3 Abs. 1 lit. d DBA DE-FL auch die Eigenschaft der „Person“ zukommt, die wiederum gem. Art. 4 Abs. 1 DBA DE-FL als „ansässig“ und damit abkommensberechtigt qualifizieren kann.<sup>568</sup> Ist ein liechtensteinisches Rechtskonstrukt eine „Gesellschaft“ im Sinne des DBA, kann die tatsächliche Qualifikation der Abkommensberechtigung dann in der Folge gem. Punkt 2. c) der Protokollbestimmungen des DBA<sup>569</sup> nur noch daran scheitern, dass die Gesellschaft in Liechtenstein ausschliesslich der Mindestertragssteuer unterliegt. Dies lässt sich stets dadurch vermeiden, dass man das gegebenenfalls vorhandene Optionsrecht zugunsten einer Besteuerung nach dem PVS-Regime<sup>570</sup> *nicht* ausübt.

„Gesellschaften“ sind nach Art. 3 Abs. 1 lit. e DBA DE-FL entweder „juristische Personen“ oder – alternativ – „Rechtsträger und besondere Vermögenswidmungen oder Vermögensmassen, die für die Besteuerung wie juristische Personen behandelt werden“.<sup>571</sup> Es ist bereits hier darauf hinzuweisen, dass *diese* – hier anzuwendende – *abkommensrechtliche* Definition des Begriffs der „Gesellschaft“ inhaltlich umfassender ist als die unilaterale deutsche Gesellschaftsdefinition zum Zwecke der Anwendung der Anti-Missbrauchsbestimmung des § 50d Abs. 3 dEStG, die bei der oben durchgeführten Prüfung der Abkommensberechtigung der österreichischen Stiftung<sup>572</sup> unter dem DBA DE-AT zur Anwendung kam.

---

<sup>567</sup> Vgl. Art. 897-932 fIPGR.

<sup>568</sup> Vgl. die Bestimmungen der Artikel 3 (Anhang 2.1) und 4 (Anhang 2.2) des DBA DE-FL.

<sup>569</sup> Vgl. unten, Abschnitt 8.2.5.

<sup>570</sup> Vgl. oben, Abschnitt 6.2.3.3.

<sup>571</sup> Vgl. Anhang 2.1.

<sup>572</sup> S. oben, Abschnitt 8.1.

### 8.2.1 Stiftungen

Gemeinnützige Stiftungen sind eintragungspflichtig und erlangen auf diese Weise Rechtspersönlichkeit; denn gem. Art. 106 Abs. 1 fIPGR erlangen juristische Personen in Liechtenstein das Recht der Persönlichkeit grundsätzlich erst durch Eintragung in das Öffentlichkeitsregister. Nicht eintragungspflichtige privatnützige Stiftungen erlangen über Art. 106 Abs. 2 Nr. 4 und die spezialgesetzliche Vorschrift des 552 § 1 Abs. 1 fIPGR gleichwohl bereits durch die Errichtung durch den Stifter und auch ohne Eintragung ins Öffentlichkeitsregister den Status einer juristischen Person. Die liechtensteinische *Stiftung* ist damit stets juristische Person und damit eine „Gesellschaft“<sup>573</sup> im Sinne des Abkommens.

### 8.2.2 Anstalt

Eine Anstalt<sup>574</sup> mit Rechtspersönlichkeit<sup>575</sup> erlangt nach Eintragung<sup>576</sup> den Status als juristische Person und ist somit „Gesellschaft“

Anstalten *ohne* Rechtspersönlichkeit sind in der Praxis selten, gem. Art. 534 Abs. 4 fIPGR aber zivilrechtlich offenbar gleichwohl ebenfalls möglich. Anders als bei Treuunternehmen ist in Art. 44 Abs. 1 a fStEG die Bezugnahme auf die Anstalt nicht auf Anstalten mit Persönlichkeit eingeschränkt, insofern ist davon auszugehen, dass auch Anstalten ohne Rechtspersönlichkeit in Liechtenstein wie juristische Personen zu besteuern sind und diesen damit die Gesellschaftseigenschaft unter dem DBA DE-FL zukommt.

---

<sup>573</sup> Art. 3 Abs. 1 lit. e DBA DE-FL.

<sup>574</sup> Zu näheren gesellschaftsrechtlichen Eigenschaften der liechtensteinischen Anstalt vgl. z. B. Marxer & Partner (Hrsg.) (2009), S. 69-81.

<sup>575</sup> Art. 534 Abs. 1 fIPGR.

<sup>576</sup> Art. 106 Abs. 1 fIPGR.

Art. 534 Abs. 4 fIPGR verweist auf die in diesem Falle anwendbaren Vorschriften über das stillschweigende Treuhandverhältnis, also letztlich über Art. 898 fIPGR auf die Gesetzesvorschriften des liechtensteinischen Trusts in Art. 897-932 fIPGR. Nach all dem wäre eine liechtensteinische Anstalt ohne Rechtspersönlichkeit zivilrechtlich ein Trust, dem die Gesellschaftseigenschaft unter dem DBA DE-FL zukommt.

Anstalten liechtensteinischen Rechtes haben in der Regel keine Anteilseigner/Gesellschafter und sind damit in dieser Ausgestaltung stiftungsähnlich; grundsätzlich sind aber auch Ausgestaltungsvarianten mit Anteilsrechten vorstellbar.<sup>577</sup>

### 8.2.3 Treuunternehmen

Ein Treuunternehmen<sup>578</sup> mit Rechtspersönlichkeit<sup>579</sup> wird durch Eintragung ebenfalls zur juristischen Person und ist damit „Gesellschaft“ im Sinne des Abkommens. Ein Treuunternehmen ohne Rechtspersönlichkeit<sup>580</sup>, das gesetzlich zwar vorgesehen, in der Praxis aber nahezu unbekannt ist, ist keine juristische Person. Es wird im Umkehrschluss zu Art. 44 Abs. 1 lit. c fStEG in Liechtenstein auch nicht wie eine juristische Person besteuert und ist demnach insgesamt keine „Gesellschaft“ i. S. d. DBA.

Treuunternehmen liechtensteinischen Rechtes haben in der Regel keine Anteilseigner / Gesellschafter und sind damit in dieser Ausgestaltung stiftungsähnlich; grundsätzlich sind aber auch Ausgestaltungsvarianten mit Anteilsrechten vorstellbar.<sup>581</sup>

---

<sup>577</sup> Vgl. Marxer&Partner (Hrsg.) (2009), S. 70.

<sup>578</sup> Zu näheren gesellschaftsrechtlichen Eigenschaften des liechtensteinischen Treuunternehmens vgl. z. B. Marxer & Partner (Hrsg.) (2009), S. 129-144.

<sup>579</sup> Art. 932a § 1 Abs. 2 fIPGR.

<sup>580</sup> Art. 932a § 1 Abs. 1 fIPGR.

<sup>581</sup> Vgl. Marxer & Partner (Hrsg.) (2009), S. 129.

## 8.2.4 Treuhänderschaften/Trust

Liechtensteinische Treuhänderschaften/Trusts<sup>582</sup> haben – im Unterschied zur Stiftung – keine eigene Rechtspersönlichkeit.<sup>583</sup> Eine Gesellschaftseigenschaft i. S. d. DBA DE-FL liesse sich damit nur dann erreichen, wenn der Trust wie eine juristische Person besteuert würde.

Die steuerliche Behandlung von Trusts in Liechtenstein hängt einerseits davon ab, ob der Trust widerruflich oder nicht widerruflich ausgestaltet wurde. Hinsichtlich der Besteuerung kann der Trust sowohl der liechtensteinischen Vermögenssteuer, die typischerweise von natürlichen Personen zu zahlen ist, als auch der Ertragsteuer, die typischerweise von juristischen Personen zu zahlen ist, unterliegen.

### a) Vermögenssteuerpflicht bei widerruflicher Ausgestaltung des Trust

Gem. Art. 9 Abs. 4 SteG ist das Trustvermögen bei widerruflicher Ausgestaltung des Trusts dem Settlor (Errichter) zuzurechnen. Das Vermögen ist dort der Vermögensbesteuerung zu unterwerfen, sofern der Settlor gem. Art. 6 Abs. 1 SteG in Liechtenstein persönlich unbeschränkt vermögens- und erwerbssteuerpflichtig ist oder auch erst durch die Zurechnung des (liechtensteinischen) Trustvermögens an den Settlor eine beschränkte Steuerpflicht gem. Art. 6 Abs. 2 begründet wird; dies ist gem. Art. 6 Abs. 4 fSteG bei im Inland gelegenen Grundstücken oder Betriebsstätten des Trustvermögens der Fall. Der Trust selbst zahlt, wie eine juristische Person, keine Vermögenssteuer.

### b) Vermögenssteuerpflicht bei unwiderruflicher Ausgestaltung

---

<sup>582</sup> Vgl. Art. 897-932 fIPGR; zu näheren gesellschaftsrechtlichen Eigenschaften des liechtensteinischen Trust vgl. z. B. Marxer & Partner (Hrsg.) (2009), S. 69-81; Schurr (2012).

<sup>583</sup> Vgl. Schurr (2012), S. 160.

Gem. Art. 12 Abs. 1 Bst d und e SteG sind wertmässig bestimmbare Begünstigungen oder Ansprüche auf wiederkehrende Leistungen aus Begünstigungen für im Inland unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Personen nach Drittvergleichsmassstäben zu kapitalisieren und der resultierende Wert beim Begünstigten der Vermögensbesteuerung zu unterwerfen. Auf Antrag eines oder mehrerer Begünstigter und mit Zustimmung des für die Ausschüttungen zuständigen Organs (in den meisten Fällen des Trustees) kann der Trust gem. Art. 9 Abs. 3 SteG die Vermögenssteuerpflicht anstelle der Begünstigten wahrnehmen. Für den Trust selbst besteht hingegen auch bei unwiderruflicher Ausgestaltung keine Vermögenssteuerpflicht.

### c) Erwerbsteuerpflicht

Eine der Vermögensbesteuerung in Art. 9 Abs. 3 oder Abs. 4 SteG entsprechende Zurechnungsvorschrift für den Erwerb an Begünstigte oder den Settlor ist in Art. 14 SteG nicht enthalten. Gem. Art. 14 Abs. 4 SteG ist zwar für Gesellschaften ohne Persönlichkeit (3. Abteilung PGR) eine Zurechnung der Erwerbe zu den beteiligten Gesellschaftern vorgesehen, besondere Vermögenswidmungen wie Trusts (4. Abteilung PGR) sind hiervon aber nicht betroffen. Stattdessen werden Erwerbe von Vermögenswidmungen ohne Rechtspersönlichkeit wie der Trust in Liechtenstein in einer modifizierten Art und Weise wie juristische Personen besteuert: Trusts ohne Rechtspersönlichkeit sind hinsichtlich ihrer persönlichen Steuerpflicht gem. Art. 44 Abs. 2 SteG (lediglich) mit ihren inländischen Erträgen (wie eine ausländische juristische Person mit liechtensteinischen Erträgen) beschränkt steuerpflichtig. Wenn sich der Sitz oder der Ort der tatsächlichen Verwaltung der Vermögenswidmung ohne Rechtspersönlichkeit in Liechtenstein befindet, unterliegt die Vermögenswidmung gem. Art. 65 Abs. 1 SteG zusätzlich der Mindestertragssteuer. Eine Veranlagung findet nicht statt, sofern keine inländischen Erträge erzielt wurden.

Die im internationalen Vergleich recht ungewöhnliche Regelung der Knüpfung einer persönlichen Steuerpflicht an die Vermögenswidmung selbst (hier



also das Trustvermögen), ohne dass auf eine handlungsfähige natürliche oder juristische Person Bezug genommen wird, soll vermeiden, dass inländisches Besteuerungssubstrat mangels beschränkter oder unbeschränkter persönlicher Steuerpflicht der sonst am Trust beteiligten Personen verloren geht.

Hinsichtlich der Prüfung der Abkommensberechtigung gem. Art. 3 Abs. 1 lit. e DBA DE-FL lässt sich hiernach folgendes festhalten. Der Trust unterliegt – wie eine juristische Person – nicht der liechtensteinischen Vermögenssteuer. Hinsichtlich der Erträge wird der Trust wie eine ausländische juristische Person besteuert, die in Liechtenstein beschränkt steuerpflichtig ist; dies auch dann, wenn die Verwaltung des Trusts im Inland erfolgt. Die abkommensrechtliche Frage, ob der Trust „für die Besteuerung wie eine juristische Person behandelt wird“, lässt sich grundsätzlich bejahen, auch wenn die Besteuerung wie eine *ausländische* juristische Person erfolgt. Auch die Begrenzung der Protokollbestimmung 2c, die eine Ansässigkeit für Personen ausschliesst, die „ausschliesslich der Mindestertragsteuer in Liechtenstein unterliegen“, ist vorliegend nicht einschlägig, denn inländische Erträge, z. B. aus Betriebsstätten und Immobilien, unterliegen – wie auch bei juristischen Personen – der ordentlichen Besteuerung.

Aufgrund der Tatsache, dass der liechtensteinische Trust kein eigenständiges Steuersubjekt darstellt<sup>584</sup> und damit nicht genau in das Muster der abkommensrechtlichen Gesellschaftsdefinition der „Besteuerung wie eine juristische Person“ hineinpasst, ist trotz der obigen Ausführungen allerdings eher fraglich, ob dem liechtensteinischen Trust eine Abkommensberechtigung von deutscher Seite zuerkannt werden würde. Dem Vorsichtsprinzip folgend wäre daher bis zu einer Klärung durch die Abkommensparteien etwa im Zuge des abkommensrechtlichen Verständigungsverfahrens<sup>585</sup> davon auszugehen, dass der Trust nicht „Gesellschaft“ im Sinne des Abkommens und damit auch nicht abkommensberechtigt ist.

---

<sup>584</sup> Vgl. auch Hosp & Langer (2011), S. 133, Rz. 415.

<sup>585</sup> Vgl. Art. 25 DBA DE-FL (2011)

### 8.2.5 Schädlichkeit des PVS-Status

Aus Art. 4 Abs. 1 Satz 1 des Abkommens ergibt sich weiterhin, dass die Ansässigkeit der Person der liechtensteinischen Stiftung im Sinne des DBA für solche Gesellschaften angenommen werden kann, die in Liechtenstein der „normalen“ Ertragssteuerpflicht unterliegen. Stiftungen und andere Rechtskonstrukte mit abkommensrechtlicher Gesellschafts-Eigenschaft (vgl. Tabelle), die gemäß Art. 64 fIStEG wie eine Privatvermögensstruktur („PVS“) besteuert werden und demnach nur die lokale Mindestertragssteuer nach Art. 62 fIStEG zahlen, sind dagegen aufgrund Art. 4 Abs. 1 Satz 2 i. V. m. Protokollpunkt 2. lit. c des DBA nicht abkommensberechtigt.

Die Prüfkette der Abkommensberechtigung der liechtensteinischen stiftungsähnlichen Rechtskonstrukte einschließlich der Stiftung selbst entspricht bis zu diesem Punkt den internationalen Standards gemäß dem OECD-Musterabkommen. Die genannten „Gesellschaften“ qualifizieren, sofern sie nicht als Privatvermögensstruktur besteuert werden, in vergleichbarem Umfang für die Abkommensberechtigung nach dem DBA DE-FL wie österreichische Privatstiftungen nach dem DBA DE-AT.

Insgesamt ergibt sich für die in Liechtenstein verfügbaren, dem normalen Besteuerungsregime unterliegenden stiftungsähnlichen Rechtskonstrukte ohne Anteilseigner – noch vor Betrachtung des Art. 31 i. V. m. Protokollbestimmungen 11-13 DBA DE-FL<sup>586</sup> – folgendes Ergebnis hinsichtlich des Status einer „abkommensberechtigten Gesellschaft“ (vgl. Tabelle 6):

---

<sup>586</sup> Hierzu mehr im nachfolgenden Abschnitt 8.2.6.

Abkommensberechtigung der „Gesellschaft“ i. S. d. DBA	Mit Rechtspersönlichkeit	Ohne Rechtspersönlichkeit
Stiftung	Ja	Existiert nicht
Anstalt	Ja	Ja
Treuunternehmen	Ja	Nein
Treuhänderschaft/Trust	Existiert nicht	Nein

**Tabelle 6:** Abkommensberechtigung von Stiftung, Anstalt, Treuunternehmen und Trust unter dem DBA DE-FL

Zur Flexibilität in grenzüberschreitenden Vermögensnachfolgeszenarien kann beitragen, dass Stiftungen bei einem entsprechenden Vorbehalt in der Stiftungsurkunde<sup>587</sup> in die beiden anderen abkommensberechtigten Rechtsfiguren mit Rechtspersönlichkeit umgewandelt werden können.<sup>588</sup> Auch die beiden anderen Rechtsfiguren können gesellschaftsrechtlich ineinander überführt werden.<sup>589</sup>

Die Verhandlungen in 2011 um das DBA waren ein politischer Balanceakt, bei dem es gelungen ist, langjährig bestehende wechselseitige Vorbehalte aufzulösen. Die heute vorliegenden Regelungen des DBA enthalten deswegen in den Art. 31 i. V. m. den Protokollpunkten 11.-13. eine Reihe von international einzigartigen und deswegen auslegungsbedürftigen Regelungen zur Missbrauchsvermeidung.

## 8.2.6 Bedeutung des Art. 31 DBA

In Art. 31 DBA DE-FL i. V. m. den Protokollbestimmungen 11-13 des DBA<sup>590</sup> wurden zusätzliche Anti-Missbrauchsbestimmungen aufgenommen, deren

<sup>587</sup> Vgl. Art. 552 § 16 Abs. 2 Nr. 7 fIPGR, Anhang 1.6.

<sup>588</sup> Vgl. Art. 552 § 41 fIPGR.

<sup>589</sup> Vgl. Art. 932a § 166 fIPGR, Art. 1037 fIPGR.

<sup>590</sup> Vgl. die Bestimmungen des Art. 31 und den dazugehörigen Protokollbestimmungen des DBA DE-FL (2011) im Anhang (Abschnitt 2.17).

Inhalt und Struktur textuell an die bereits beschriebene nationale Regelung des § 50d Abs. 3 dEStG angelehnt wurden.

Die liechtensteinische Stiftung soll in dem vorgesehenen Szenario als Beteiligungsträgerstiftung Einkünfte aus Deutschland beziehen. Ist die Stiftung an einer deutschen Kapitalgesellschaft beteiligt, so betrifft dies Dividendeneinkünfte i. S. d. Art. 10 DBA und Veräußerungserlöse i. S. d. Art. 13 DBA. Auch weitere relevante Einkunftsarten, z. B. Unternehmensgewinne gem. Art. 7, Zinsen gem. Art. 11, Lizenzgebühren gem. Art. 12 DBA kommen in Betracht, wenn die Stiftung oder eine andere abkommensrechtliche Gesellschaft (s. oben) an einer deutschen Personengesellschaft (haftungsbeschränkt) beteiligt ist. Der Anwendungsbereich des Art. 31 („Gesellschaft, die Einkünfte aus dem anderen Vertragsstaat bezieht“) ist somit zweifelsohne eröffnet.

In Art. 31 DBA findet sich in Abs. 1 ein sogenannter Aktivitätsvorbehalt, nach welchem ansässige liechtensteinische Gesellschaften, zu denen auch die ordentlich besteuerte liechtensteinische Stiftung zählt, „nur dann“ Anspruch in Deutschland auf „alle Vergünstigungen nach diesem Abkommen“ haben sollen, wenn sie in Liechtenstein selbst aktiv gewerblich tätig sind. Die in Absatz 1 nachfolgend formulierten weiteren *zusätzlichen* Voraussetzungen für die Erlangung „aller Vergünstigungen“ ähneln den Aktivitätsbestimmungen des deutschen nationalen § 50d Abs. 3 letzter Teilsatz dEStG<sup>591</sup>, auf die an dieser Stelle noch nicht eingegangen werden soll. Anders als im nationalen Steuerrecht ist der abkommensrechtliche Begriff der „Gesellschaft“ im Art. 3 Abs. 1 lit. e DBA weiter gefasst und umfasst nach den Ausführungen der Abschnitte 8.2.1 bis 8.2.5 u. a. auch anteilseignerlose liechtensteinische Stiftungen, Anstalten und Treuunternehmen.

Anders als eine stiftungsähnliche Anstalt oder ein Treuunternehmen mit Persönlichkeit darf gem. Art. 552 § 1 Abs. 2 fIPGR eine liechtensteinische Stiftung – wie auch eine österreichischen Privatstiftung – ein nach kaufmänni-

---

<sup>591</sup> Vgl. die Diskussion dieser Bestimmung oben in Abschnitt 8.1.

scher Art geführtes Gewerbe im Regelfall *nicht* ausüben.<sup>592</sup> Es bleibt als Zwischenergebnis festzuhalten, dass gem. Art. 31 liechtensteinische Stiftungen die Grundbedingung der eigenen aktiven gewerblichen Tätigkeit „im Normalfall“<sup>593</sup> gar nicht erfüllen *können* und sie damit auch dem Grunde nach keinen Anspruch auf „alle Vergünstigungen nach diesem Abkommen“ haben können.

Das *Protokoll* des DBA, dort insbes. Punkt 11 a), enthält nun aber weitere Bestimmungen<sup>594</sup> zur Abkommensberechtigung, die eine liechtensteinische Stiftung und die anderen beschriebenen abkommensrechtlichen Gesellschaften ohne Anteilseigner betreffen. Diese Bestimmungen führen im Ergebnis dazu, dass diesen liechtensteinischen Gesellschaften – abgesehen von Missbrauchsfällen – grundsätzlich *doch* eine uneingeschränkte Abkommensberechtigung zusteht, wie nachfolgend zu zeigen ist.

Gem. Protokollpunkt 11 a) des Abkommens ist Art. 31 Abs. 1, der die nach den Erörterungen der Abschnitte 8.2.1- 8.2.5 grundsätzlich vorhandene uneingeschränkte Abkommensberechtigung einiger liechtensteinischer Vermögensstrukturen (einschließlich der Stiftung) unter den beschriebenen Aktivitätsvor-

---

<sup>592</sup> Vgl. auch oben, Abschnitt 2.1.3.

<sup>593</sup> In den nachfolgenden Bestimmungen des Protokolls zur Definition einer „aktiven gewerblichen Tätigkeit“ im Sinne des DBA sticht die Protokollbestimmung 11 c) hervor, nach welcher eine „aktive gewerbliche Tätigkeit“ im Sinne des DBA auch dann vorliegt, „wenn die Tätigkeit Führungsentscheidungen gegenüber mindestens zwei beherrschten Gesellschaften, die selbst aktiv gewerblich tätig sind, umfasst und die Gesellschaft substanziell über eigene Geschäftsräume, eigenes Personal und eigene Ausrüstungsgegenstände verfügt.“ Es wäre möglicherweise auf dieser Grundlage denkbar, den Zweck einer liechtensteinischen Stiftung so zu fassen, dass er einerseits dieser DBA-Definition einer „aktiven gewerblichen Tätigkeit“ nachkommt, andererseits aber dem Ausübungsverbot einer gewerblichen Tätigkeit im Sinne des liechtensteinischen Personen- und Gesellschaftsrechtes nicht widerspricht. Eine derartige Stiftung müsse dann zusätzlich noch um die weiteren Voraussetzungen des Aktivitätsvorbehaltes, etwa die niedergelegten Substanzanforderungen einer eigenen Organisation, eigenem Personal und die Einrichtung eines für den Geschäftszweck angemessen eingerichteten Geschäftsbetriebs besorgt sein; vgl. auch unten, Abschnitt 8.3 sowie Anhang 2.

<sup>594</sup> Die Regelungen des Protokolls zum Abkommen haben den gleichen Rechtsstatus wie die Artikel des Abkommens selbst, vgl. Art. 32 DBA DE-FL.

behalt stellt, nur anzuwenden, „soweit an der Gesellschaft Personen beteiligt sind, die (selbst, Anm. O. G.) keinen oder keinen vollständigen Anspruch auf Vergünstigungen nach diesem Abkommen hätten“. Der einschränkende Aktivitätsvorbehalt soll also nach dem Wortlaut des Abkommenstextes nur dann angewendet werden, *wenn* an der Gesellschaft Personen beteiligt sind, die selbst nicht abkommensberechtigt sind. Diese „soweit“-Formulierung entspricht weitgehend der Formulierung der deutschen nationalen Anti-Missbrauchsbestimmung des § 50d Abs. 3 2. Teilsatz dEStG.

An einer liechtensteinischen Stiftung als „rechtlich und wirtschaftlich selbstständiges Zweckvermögen“<sup>595</sup> sind, wie bei Stiftungen in Österreich und Deutschland sowie auch bei anteilslosen liechtensteinischen Anstalten und Treuunternehmen, *ex definitione keine* Personen beteiligt. Bei der Abwesenheit von beteiligten Personen kann naturgemäß auch keine Abkommensberechtigung dieser Personen geprüft werden. Die Bedingung des Protokollpunktes 11 a) DBA („wenn ... Personen beteiligt sind“) ist somit sicher nicht erfüllt.

Die Folge ist, dass der Aktivitätsvorbehalt des Art. 31 Abs. 1 DBA nach dem Wortlaut des Protokollpunktes 11 a) („Artikel 31 Abs. 1 ist *nur* anzuwenden, wenn...“) im Falle von anteilseignerlosen Stiftungen *nicht anzuwenden ist* und vollständig *ins Leere* geht. Eine Abkommensberechtigung der oben genannten, als ansässig zu qualifizierenden, anteilseignerlosen Gesellschaften i. S. d. DBA besteht hiernach *stets* und *ohne Prüfung* der weiteren ab Art. 31 4. Teilsatz DBA beschriebenen Aktivitäts- und Substanzbedingungen.

Dass diese Interpretation auch bewusst von den Vertragsparteien intendiert wurde, kann man der gewählten Formulierung des Protokollpunktes 11 a) entnehmen. Es soll vermieden werden, dass grundsätzlich nicht abkommensberechtigte „Offshore-Investoren“ (etwa aus den Cayman Islands) eine liechtensteinische Gesellschaft missbräuchlich zur „Erschleichung“ einer Abkommensberechtigung verwenden könnten, die ihnen selbst nicht zusteht. Ein weiteres Indiz für die Richtigkeit dieser Interpretation ist darin zu sehen, dass

---

<sup>595</sup> Art. 552 § 1 Abs. 1 fIPGR.

für die gewählte Protokollformulierung offenbar die in Deutschland bestehende unilaterale Missbrauchsbestimmung des § 50d Abs. 3 dEStG als Rezeptionsvorlage gewählt wurde, die ebenfalls (ausschliesslich) dazu bestimmt ist, die beschriebenen Missbrauchsszenarien eines „Treaty shopping“, nicht aber die Abkommensberechtigung originärer gesellschaftsrechtlicher Grundstrukturen eines Abkommenspartners zu unterbinden.<sup>596</sup>

Das in dieser Arbeit beschriebene Einsatzszenario einer liechtensteinischen Beteiligungsträgerstiftung zur Konzeption einer Unternehmens- und Vermögensnachfolge deutscher mittelständischer Unternehmer beinhaltet einen völlig anderen Anwendungskontext als das skizzierte, durch die Bestimmung zu bekämpfende Missbrauchsszenario der „Zwischenschaltung“ von Rechtsträgern.

Die Abkommensberechtigung einer Liechtensteinischen Stiftung ist auch steuersystematisch gerechtfertigt, dann anders als die im aussensteuerlichen System der Hinzurechnungsbesteuerung (§§ 7-14 dAStG) behandelten Zwischengesellschaften verzichtet der Stifter bei Stiftungen gerade auf das zugewandte Vermögen und diese gesellschaftsrechtlichen Unterschiede haben den Gesetzgeber im Bereich der Stiftungen auch veranlasst, explizit für Stiftungen das vom Motivtest in § 8 Abs. 2 dAStG abweichende „Entlastungskonzept“ des § 15 d Abs. 6 Nr. 1 AStG zu entwickeln, dass seinen Schwerpunkt im Ergebnis in der tatsächlichen vermögensrechtlichen Verselbständigung der ausländischen Familienstiftung findet, wie auch die deutsche Bundessteuerberaterkammer im Zusammenhang mit den Beratungen zum Jahressteuergesetz erklärt.<sup>597</sup> Sie führt zudem zutreffend aus:

„... die vermögensrechtliche Verselbständigung salviert grundsätzlich unterschiedslos sämtliche Einkunftssphären der ausländischen Familienstiftung. Anders als bei Zwischengesellschaften wird die ausländische Familienstiftung ungeachtet der von ihr erzielten Einkünfte für steuerliche Zwecke insgesamt

---

<sup>596</sup> Vgl. z. B. Jacobs (2011), S. 357-363.

<sup>597</sup> BStBK (2012), S. 14.

als eigener Rechtsträger anerkannt. Die Abschirmwirkung der Familienstiftung für die an ihr beteiligten Personen beruht hier nicht auf der „guten wirtschaftlichen“ Tätigkeit, sondern auf der vermögensrechtlichen Verselbstständigung an sich.“<sup>598</sup>

Bei der Frage der Beurteilung der Abkommensberechtigung von liechtensteinischen Stiftungen kann nichts anderes gelten, zumal eine andere Interpretation auch gemeinschaftsrechtliche Bedenken aufwerfen würde: Wenn der Gesetzgeber die vermögensrechtliche Verselbstständigung schon nach nationalem Recht zum Maßstab der gemeinschaftsrechtlichen Exkulpation erhebt, erscheint es wenig folgerichtig, diesen Maßstab bei der Frage der Abkommensberechtigung ausländischer Familienstiftungen letztlich doch wieder einzuschränken.

Zu einem anderen Ergebnis käme man, wenn man im Wege der Auslegung die Protokollbestimmung 11 c) insoweit teleologisch reduzieren würde, als dass diese Protokollbestimmung vom Wortsinn her überhaupt nur für Gesellschaften mit beteiligten Personen, also etwa Körperschaften wie liechtensteinische Gesellschaften mit beschränkter Haftung oder Aktiengesellschaften gedacht sei und diese Protokollbestimmung damit bei Gesellschaften ohne beteiligte Personen nach dem Zweck der Protokollbestimmung sowie dem gemeinsamen „Geist des Vertrages“ (etwa: „wir wollen keine Briefkasten-Stiftungen“) *gar nicht anwendbar* wäre. In diesem Falle stünde der Aktivitätsvorbehalt des Art. 31 Abs. 1 DBA nach wie vor uneingeschränkt im Raum und würde der Abkommensberechtigung einer liechtensteinischen Stiftung grundsätzlich im Wege stehen.<sup>599</sup>

---

<sup>598</sup> BStBK (2012), S. 14.

<sup>599</sup> In diesem Falle stellte sich aber zusätzlich die Frage, welche konkreten Folgen eintreten, wenn eine – grundsätzlich abkommensberechtigte (s. oben) – liechtensteinische Stiftung den Aktivitätsvorbehalt des Art. 31 klarerweise *nicht* erfüllt. Den „Anspruch auf alle Vergünstigungen nach diesem Abkommen“ nicht zu haben, heisst schon vom Wortsinn her eben nicht, dass der Stiftung dann gar keine Vergünstigungen aus diesem Abkommen zustehen. Das Ergebnis, dass der Stiftung „nicht alle Vergünstigungen“ zustehen, ist zum Beispiel auch dann erfüllt,



Diese zweite Interpretation ist jedoch durch den Abkommenstext nicht gedeckt, denn die Formulierung „Artikel 31 Absatz 1 ist nur anzuwenden, soweit an der Gesellschaft Personen beteiligt sind“ ist insoweit eindeutig, als keine Einschränkungen ersichtlich sind, nach denen diese Protokollbestimmung nicht auch auf eigentümerlose Gesellschaften wie Stiftungen anzuwenden wäre. Auch wäre es abwegig, hier von einer „Regelungslücke“ oder einem „Redaktionsversehen“ der Vertragsparteien in der Formulierung des Abkommenstextes auszugehen, denn immerhin ist die anteilseignerlose Stiftung die mit Abstand wichtigste Gesellschaftsform des Fürstentums Liechtenstein. Es erscheint unplausibel, dass dieser Punkt nicht Gegenstand der Abkommensverhandlungen gewesen ist. Auch wäre das folgerichtige Ergebnis dieser Interpretation, nämlich abkommensrechtlich eine substanziell bedeutsame gewerbliche Aktivität zur Erlangung der Abkommensberechtigung auch von einer Stiftung zu *fordern*, stossend, da bekanntlich liechtensteinischen Stiftungen – wie österreichischen Stiftungen auch – gewerbliche Tätigkeiten grundsätzlich gesetzlich verwehrt sind.<sup>600</sup> Auch im – vergleichbaren – Falle von Österreich führt die (bekannte) mangelnde gewerbliche Tätigkeitsmöglichkeit der Stiftung<sup>601</sup> nicht zu einer Versagung der Abkommensberechtigung insgesamt.

Eine sachgerechte Auslegung der Protokollbestimmung 11 c) würde mithin ausschliesslich etwa tatsächlich beobachtbare Missbrauchsfälle des liechtensteinischen Stiftungsrechtes betreffen: Sollten etwa bei einer Stiftung Rechts-

---

wenn die Stiftung „alle, bis auf eine, Vergünstigung“ nutzen kann. Was genau gemeint ist, ist dem DBA nicht zu entnehmen. Da ein DBA als zwischenstaatlicher Vertrag einen Anwendungsvorrang vor nationalen Steuerregeln genießt, helfen hier auch die Kommentierungen der nationalen „Rezeptionsvorlage“ des § 50d Abs. 3 dESTG schon formal dann nicht weiter, wenn Liechtenstein die deutsche Interpretation der DBA-Bestimmung inhaltlich nicht teilen sollte. Hinzu kommt, dass das Anwendungsspektrum der nationalen Regelung des § 50d Abs. 3 dESTG durch die Bezugnahme auf weitere Bestimmungen des § 50d Abs. 1 und 2 dESTG wesentlich konkreter formuliert ist als die offene Formulierung des Art. 31 Abs. 1 DBA DE-FL.

<sup>600</sup> S. oben, Abschnitt 2.1.3.

<sup>601</sup> S. oben, Abschnitt 2.1.2.

gestaltungen gewählt werden, die dem Stifter auch nach dem Zeitpunkt der Stiftungserrichtung eine treuhandähnliche (z. B. bei Vorliegen von Mandatsverträgen) oder zumindest eine starke, gesellschafterähnliche Rechtsposition (vorbehaltene starke Stifterrechte ohne Erbringung eines „Vermögensopfers“) vermitteln, so kann es im Sinne einer Missbrauchsvermeidungsvorschrift gegen etwaiges „Treaty Shopping“ sachgerecht sein, alternativ eine eigene Abkommensberechtigung des „Gesellschafters“ oder alternativ eine eigene substanzielle Aktivität der Stiftung zur Erlangung der Abkommensberechtigung zu fordern,<sup>602</sup> wie dies die Protokollbestimmung vorsieht. Ist dieser „Gesellschafter“ eine unbeschränkt in Deutschland steuerpflichtige Person, so bleibt es Deutschland zudem nach Art. 31 Abs. 4 lit. a) DBA weiterhin unbenommen, die eigenen Missbrauchsvorschriften, etwa des Außensteuerrechtes für Familienstiftungen, anzuwenden.

Im Ergebnis sind ordentlich wie juristische Personen besteuerte liechtensteinische Stiftungen und andere liechtensteinische Rechtsträger mit oder ohne Rechtspersönlichkeit stets und uneingeschränkt abkommensberechtigt, da Art. 31 Abs. 1 DBA nach Protokollbestimmung 11 c DBA nicht anwendbar ist, sofern tatsächlich eine Vermögensverselbständigung stattgefunden hat und keine rechtsmissbräuchlichen Anwendungsszenarien,<sup>603</sup> Gestaltungen mit Mandatsverträgen<sup>604</sup> oder ähnliche Dinge vorliegen.

### **8.3 Abkommensberechtigung einer Stiftungs-Holding-Gesellschaft**

In Abschnitt 2.1 wird z. T. eine zweistufige Grundstruktur für österreichische und liechtensteinische Beteiligungsträgerstiftungen vorgeschlagen, bei der die

---

<sup>602</sup> Vgl. hierzu auch Löwe & Pelz (2005), S. 1602.

<sup>603</sup> S. oben, Abschnitt 5.3.3

<sup>604</sup> S. oben den Exkurs zu liechtensteinischen Mandatsverträgen nach Abschnitt 3.2.2, sowie Abschnitt 5.3.3

österreichische oder liechtensteinische Stiftung eine Mutter-Kapitalgesellschaft im Ansässigkeitsstaat der Stiftung oder auch in einem anderen EU-Land mit ausgebautem Netzwerk von DBA, wie z. B. Luxemburg, hält, die dann ihrerseits an deutschen Tochterunternehmen in Form von Personengesellschaften oder Kapitalgesellschaften beteiligt ist.

Nach den Ausführungen in Abschnitt 8.1 und 8.2 qualifizieren – von Missbrauchszenarien abgesehen – österreichische Privatstiftungen, liechtensteinische Stiftungen und bestimmte weitere anteilslose liechtensteinische Vermögensstrukturen jeweils eigenständig für die Privilegien des jeweils anwendbaren DBAs.

In einer zweistufigen Konstellation mit einer im Eigentum der Stiftung stehenden Mutter-Kapitalgesellschaft ist im Falle einer österreichischen Privatstiftung wiederum, wie oben bei der österreichischen Stiftung in Abschnitt 8.1 beschrieben, aus Sicht der deutschen Beteiligungsgesellschaft insbesondere bei Ausschüttungen die Anwendbarkeit des § 50d Abs. 3 dEStG in Bezug auf die nunmehr „dazwischengeschaltete“ Kapitalgesellschaft zu prüfen.

Bei einer liechtensteinischen Mutter-Beteiligungsstiftung oder Beteiligungsträgerstruktur ist im Falle einer z. B. luxemburgischen Kapitalgesellschaft ebenfalls § 50d Abs. 3 dEStG zusätzlich zur Abkommensberechtigung der liechtensteinischen Beteiligungsträgerstruktur, wie in Abschnitt 8.2 beschrieben, zu prüfen.

In beiden Fällen sollte die Prüfung von § 50d Abs. 3 EStG bei der Kapitalgesellschaft dann zu keinen Problemen bei der Rückforderung der Kapitalertragssteuer führen, wenn die Mutter-Beteiligungsstiftungen – wie oben beschrieben – nach dem jeweiligen DBA eigenständig als ansässig zu qualifizieren sind; bei diesen Fällen wären auch die in § 50d Abs. 3 dEStG bzw. Art. 31 DBA DE-FL beschriebenen Substanz- und Aktivitätskriterien nicht zu prüfen. Probleme könnten sich allenfalls dann ergeben, wenn nach dem DBA zwischen Deutschland und dem Sitzland der Stiftung sich andere Entlastungsbeträge ergeben als zwischen Deutschland und dem Sitzland der „dazwischenge-

schalteten“ Kapitalgesellschaft. Denkbar ist dies beispielsweise bei Dividenden in der Beteiligungskonstellation deutsche Tochterkapitalgesellschaft --> luxemburgische Mutterkapitalgesellschaft --> österreichische Privatstiftung, weil zwischen EU-Kapitalgesellschaften nach der Mutter-/Tochterrichtlinie ein Quellensteuersatz von Null gilt, bei österreichischen Stiftungen hingegen lediglich ein reduzierter Quellensteuersatz von 5%.

Sind hingegen an der Mutter-Kapitalgesellschaft *neben* einer Stiftung oder einer anderen anteilseignerlosen abkommensberechtigten Gesellschaft weitere Gesellschafter vorhanden, so wäre – sofern die Mutter-Kapitalgesellschaft die Aktivitäts- und Substanzkriterien nicht selbst erfüllt<sup>605</sup> – *deren* Abkommensberechtigung einschließlich der Aktivitäts- und Substanzerfordernisse der DBA-Bestimmungen für diese Gesellschafter zu prüfen und bei mangelnder Qualifikation ggf. Abkommensvorteile zu versagen.

Auch in diesem Zusammenhang ist zu erwähnen, dass im ursprünglichen Entwurf des Jahressteuergesetzes 2013<sup>606</sup> noch bestimmte Verschärfungsregeln für den § 15 AStG in der politischen Diskussion standen, deren rechtliche Umsetzung u.a. dazu geführt hätte, dass Erträge auf der Ebene einer im Eigentum einer EU-/ EWR-Stiftung stehenden Stiftungs-Holding-Kapitalgesellschaft trotz eines erfolgreich geführten Nachweises der Verselbständigung des Zweckvermögens der Stiftung wieder dem deutschen Stifter zurechnet worden wären.<sup>607</sup> Dies hätte den Einsatz der hier beschriebenen zweistufigen Struktur deutlich erschwert. Allerdings standen diese Vorschläge unter (berechtigter)

---

<sup>605</sup> Vgl. zu einer möglichen eigenständigen „Aktivitäts- und Substanzqualifikation“ einer nicht gewerblichen Holding-Gesellschaft oben, Fn. 593.

<sup>606</sup> Vgl. Art. 5 Nr. 4 im Entwurf des Jahressteuergesetzes 2013, Bundestags-Drucksache 17/10000 v. 19.6.2012, S. 19.

<sup>607</sup> Vgl. auch oben die Ausführungen zu den aussensteuerrechtlichen Vorschriften in Abschnitt 5.3.2.

steuersystematischer und europarechtlicher Kritik<sup>608</sup> und wurden im Verlauf des weiteren Gesetzgebungsprozesses wieder fallengelassen.<sup>609</sup>

## **8.4 Wesentliche Beteiligung an deutscher Kapitalgesellschaft**

Aufgrund der Abschirmwirkung der Kapitalgesellschaft bleibt zunächst die Besteuerung der Gesellschaft in Deutschland, etwa mit Körperschaft- und Gewerbesteuer, weitgehend unberührt. Wird die Gesellschaft nicht in Deutschland geführt und unterhält sie dort auch keine Betriebsstätte, so ist denkbar, dass die Besteuerungsrechte hinsichtlich der Erträge einer deutschen Kapitalgesellschaft in denjenigen DBA-Staat wechseln, in welchem die Gesellschaft tatsächlich geführt wird.

Wird die wesentliche Beteiligung mittelbar über eine deutsche (z. B. gewerblich geprägte) Personengesellschaft gehalten, so gilt sie für körperschaftsteuerliche Zwecke als unmittelbar beteiligt, da Personengesellschaften nach deutschem Steuerrecht weder einkommen- noch körperschaftsteuerpflichtig sind und die von ihnen erzielten gewerblichen Einkünfte den Gesellschaftern anteilig zugerechnet werden. In Ermangelung einer eigenen Steuerpflicht können sie keine ansässigen Personen i. S. d. Art. 4 Abs. 1 DBA DE-FL sein, es ist vielmehr auf die Abkommensberechtigung der Gesellschafter, hier der Stiftung, abzustellen.<sup>610</sup>

---

<sup>608</sup> Vgl. z.B. Escher (2012), BStBK (2012), S. 14-15.

<sup>609</sup> Vgl. Bundestag (2012), Beschluss zum Änderungsantrag auf Umdruck Nummer 28, S. 15; NWB (2012).

<sup>610</sup> Vgl. BMF\_Deutschland (2010), S. 6.

### 8.4.1 Dividenden

Dividenden aus deutschen Kapitalgesellschaften unterliegen der beschränkten Einkommensteuerpflicht<sup>611</sup> und damit bei Stiftungen der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht<sup>612</sup> in Deutschland.

Die Steuer wird zunächst in Form der als Quellensteuer ausgestalteten Kapitalertragssteuer<sup>613</sup> i.H.v. 25% (zzgl. Solidaritätszuschlag) erhoben.<sup>614</sup> Wenn eine Körperschaft, hier eine Stiftung, Dividendengläubiger ist, ist unter der Voraussetzung der Erfüllung der bereits oben beschriebenen Rahmenbedingungen des § 50d Abs. 3 dEStG eine Erstattung um 2/5 vorgesehen.<sup>615</sup>

Eine zusätzliche Besteuerung der Dividenden mit Gewerbesteuer kommt in Deutschland nur dann in Betracht, wenn die Anteile einer deutschen Betriebsstätte zuzuordnen sind und die Beteiligungshöhe unter 15% beträgt, was den Ausnahmefall darstellen dürfte.<sup>616</sup>

Im Falle der österreichischen Privatstiftung als Anteilseigner kann die Besteuerung der Dividende durch Anwendung des Art. 10 Abs. 2 des DBAs DE-AT auf 5% (bei einer Mindestbeteiligung von 10% am Kapital) reduziert werden. Eine Anwendung der Mutter-Tochter-Richtlinie, die den Quellensteuersatz über den DBA-Satz hinaus auf 0% reduzieren würde, kommt für eine österreichische Privatstiftung allerdings nicht in Betracht, da diese keine „Gesellschaft“ im Sinne der EU-Richtlinie ist.<sup>617</sup> Es wäre deshalb im Einzelfall zu

---

<sup>611</sup> § 49 Abs. 1 Nr. 5 lit. a i. V. m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 dEStG.

<sup>612</sup> § 8 Abs. 1 dKStG.

<sup>613</sup> § 43a Abs. 1 dEStG.

<sup>614</sup> § 43 Abs. 1 Nr. 1 dEStG.

<sup>615</sup> § 44a Abs. 9 dEStG.

<sup>616</sup> Gewerbesteuerliches Schachtelprivileg gem. § 8 Nr. 5 i. V. m. § 9 Nr. 2a, 7 dGewStG.

<sup>617</sup> Die Stiftung ist weder in Deutschland unter Anlage 2, Nr. 1 lit. t des dEStG zu § 43b Abs. 2 dEStG noch in Österreich unter Anlage 2, Nr. 1 lit. t des öEStG zu § 94a Abs. 1 Nr. 3 öEStG in der Liste der für die Mutter-Tochter-Richtlinie qualifizierenden Gesellschaften aufgeführt, vgl. auch EU M/T-RL, 1990.

prüfen, ob nicht auch aus diesen Gründen eine zweistufige Struktur mit einer Privatstiftung und einer von dieser gehaltenen Kapitalgesellschaft im Einzelfall günstiger wäre.

In Bezug auf künftige Beteiligungsträgerstiftungen haben abkommensberechtigte liechtensteinische Stiftungen (oder die von ihnen gehaltenen Tochterkapitalgesellschaften) mit substantiellen Beteiligungen an deutschen Kapitalgesellschaften gegenüber österreichischen Stiftungen den Vorteil, dass das DBA DE-FL eine Quellensteuerreduktion betreffend Dividenden für FL-Stiftungen auf bis zu 0%<sup>618</sup> vorsieht, während das DBA AT-D für österreichische Stiftungen – wie beschrieben – lediglich eine Reduktion auf 5% ermöglicht. Die bei österreichischen Stiftungen möglicherweise aus diesen Gründen gebotene „Zwischenschaltung“ einer geeigneten Kapitalgesellschaft mit Berechtigung zur Reduzierung der Quellensteuer auf Dividenden aufgrund der Regelungen der Mutter-Tochter-Richtlinie auf 0% kann im Falle von Liechtenstein entfallen.

Eine Anwendung der Mutter-Tochter-Richtlinie kommt für eine liechtensteinische Stiftung neben der grundsätzlichen Beschränkung auf *Gesellschaften mit Anteilsrechten* ohnehin deswegen nicht in Betracht, da diese Richtlinie nur innerhalb der EU, nicht aber innerhalb des EWR-Raums Gültigkeit hat, sie würde allerdings im Verhältnis zu Deutschland auch zu keinen besseren als den bereits im DBA vereinbarten Sätzen führen.

#### 8.4.2 Veräußerungsgewinne

Der Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an einer deutschen Kapitalgesellschaft mit einer Beteiligungsmindestgrenze von 1%, die innerhalb der letz-

---

<sup>618</sup> Ist die Voraussetzung der Abkommensberechtigung der liechtensteinischen Stiftung erfüllt, so ist die Quellenbesteuerung der Dividende durch Anwendung des Art. 10 Abs. 2 des Doppelbesteuerungsabkommens DE-FL auf 0% (bei einer Mindestbeteiligung von 10% am Kapital und einjähriger Haltedauer), auf 5% (bei Mindestbeteiligung von 10% ohne Mindesthaltedauer) bzw. 15% (in den übrigen Fällen) zu reduzieren, vgl. Anhang 2.4.

ten 5 Jahre vor Veräußerung einmal überschritten wurde, gehört zu den der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht unterliegenden inländischen Einkünften.<sup>619</sup> Eine Besteuerung an der Quelle ist nicht möglich, deswegen ist der Gewinn nach nationalem Recht auf dem Veranlagungswege mit 15% gem. § 23 Abs. 1 dKStG zu versteuern.

Eine Besteuerung der Veräußerungsgewinne mit deutscher Gewerbesteuer kommt nur im Ausnahmefall in Betracht, wenn die Anteile im Betriebsvermögen stehen und einer inländischen Betriebsstätte zuzurechnen sind. Die Gewerbesteuer wäre in diesem Falle auf den körperschaftsteuerpflichtigen Teil ohne weitere Hinzurechnungen oder Kürzungen berechnet.

Veräußert eine österreichische Privatstiftung Anteile an einer deutschen Kapitalgesellschaft, darf Deutschland diese Veräußerung nur dann wie oben beschrieben besteuern,<sup>620</sup> wenn deren Aktivvermögen überwiegend aus unbeweglichem Vermögen in Deutschland besteht. Österreich würde in diesem Falle die erhobene deutsche Steuer auf eine in Österreich zu zahlende Körperschaftsteuer anrechnen.<sup>621</sup> Besteht dagegen das Aktivvermögen nicht überwiegend aus unbeweglichem Vermögen in Deutschland, hat ausschliesslich Österreich ein Besteuerungsrecht.<sup>622</sup>

Mit der sogenannten „Zwischensteuer“ von 25% werden Überschüsse aus der Veräußerung von Beteiligungen an Körperschaften i. S. d. § 31 öESTG (bis zum 31.3.2012: Beteiligungshöhe >1%) besteuert; die steuerfreie Übertragung von stillen Reserven auf eine andere Beteiligung ist jedoch erlaubt.<sup>623</sup>

Veräußert eine liechtensteinische Stiftung, die dem Normalbesteuerungsregime unterliegt, Anteile an einer deutschen Kapitalgesellschaft, so hat Deutschland ebenfalls nur dann das o. a. Besteuerungsrecht, wenn das Aktiv-

---

<sup>619</sup> § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. e i. V. m. § 17 Abs. 1 Nr. 1 dESTG.

<sup>620</sup> Art. 13 Abs. 5 DBA DE-AT, vgl. Anhang 2.7.

<sup>621</sup> Art. 23 Abs. 2 lits. a und b DBA DE-AT.

<sup>622</sup> Art. 13 Abs. 5 DBA DE-AT, vgl. Anhang. 2.7.

<sup>623</sup> Vgl. § 13 Abs. 4 öKStG i. V. m. Rz. 117 und 123 öStiftR 2009.



vermögen der Gesellschaft überwiegend aus unbeweglichem Vermögen in Deutschland besteht.<sup>624</sup> In allen anderen Fällen steht das Besteuerungsrecht Liechtenstein zu, das dieses jedoch derzeit nach nationalem Steuerrecht nicht ausübt.<sup>625</sup>

<i>Widmung von Anteilen an dt. Kapitalgesellschaften (&gt;25%)</i>	<b>Deutsche (privatnützige) Stiftung</b>	<b>Österreichische Privatstiftung</b>	<b>Liechtensteinsche Stiftung (nach dem 1.1.2013)</b>
<b>Besteuerung von Wertgewinnen nach Widmung</b>	Eff. 0,79% (KSt auf 5% naBA)	25% KSt (Zwischensteuer mit Übertragungsmöglichkeit stiller Res.)	0%
<b>Besteuerung der von der dt. Beteiligung ausgeschütteten Dividende</b>	Eff. 0,79% (KSt auf 5% naBA)	5% (lt. DBA DE-AT)	0% (lt. DBA DE-FL)

**Tabelle 7:** Steuerliche Eigenschaften wesentlicher Anteile an EWR-Kapitalgesellschaften als Stiftungsvermögen

## 8.5 Mitunternehmeranteil an deutscher Personengesellschaft / Betriebsstätte

### 8.5.1 Gewinne

Eine Beteiligung an einer deutschen Personengesellschaft vermittelt dem Mitunternehmer (hier der Stiftung) eine Betriebsstätte in Deutschland, die gem. der Definition<sup>626</sup> zunächst eine lokale Gewerbesteuerpflicht am Ort der Betriebsstätte auslöst.<sup>627</sup> Die Gewerbesteuerpflicht umfasst den sogenannten Ge-

<sup>624</sup> Art. 13 Abs. 2 u. 5 DBA DE-FL, vgl. Anhang 2.7.

<sup>625</sup> Art. 48 Abs. 1 lit. f flStEG.

<sup>626</sup> § 12 dAO.

<sup>627</sup> § 2 Abs. 1 dGewStG.

werbeertrag, der dem um bestimmte Hinzurechnungen<sup>628</sup> und Kürzungen<sup>629</sup> korrigierten einkommensteuerlichen bzw. körperschaftsteuerlichen Gewinn entspricht.<sup>630</sup> Die zu zahlende Steuerlast wird durch Multiplikation des Gewerbeertrages mit einer „Messzahl“ von 3,5% und einem regional auf Gemeindeebene bestimmten „Hebesatz“ bestimmt. Je nach Hebesatz resultieren bei der Gewbesteuer durch Multiplikation mit der Steuermesszahl von 3,5% Effektivsteuersätze von 7% bei einem Mindesthebesatz von 200% bis hin zu knapp 19%, etwa in München mit einem Hebesatz von 535%.<sup>631</sup>

Durch eine Beteiligung an einer deutschen Personengesellschaft erzielt der Gesellschafter – hier die Stiftung – i. d. R. einer deutschen Betriebsstätte zuordenbare Einkünfte aus Gewerbebetrieb,<sup>632</sup> die als Inlandseinkünfte eine beschränkte Körperschaftsteuerpflicht mit einem linearen Steuersatz von 15% zzgl. Solidaritätszuschlag in Deutschland auslösen,<sup>633</sup> die auf dem Veranlagungswege erhoben wird. Im Gegensatz zu der bei natürlichen Personen erhobenen Einkommensteuer wird die erhobene Gewbesteuer bei der Körperschaftsteuer der Stiftung nicht angerechnet.

Werden die Einkünfte bzw. der Gewerbeertrag von einer österreichischen Privatstiftung erzielt, findet zunächst die Betriebsstättendefinition des DBAs<sup>634</sup> Anwendung, nach welcher z. B. bei Bautätigkeiten ein Betriebsstättenstatus erst nach 12 Monaten erreicht ist. Die Republik Österreich stellt deutsche Betriebsstättenenergebnisse von der Besteuerung in Österreich frei.<sup>635</sup> Der Progres-

---

<sup>628</sup> § 8 dGewStG.

<sup>629</sup> § 9 dGewStG.

<sup>630</sup> § 7 dGewStG.

<sup>631</sup> Vgl. §§ 11, 14, 16 dGewStG; zu einer Übersicht der Bandbreite Gewbesteuer-Hebesätze in den verschiedenen Bundesländern vgl. Abschnitt 6 der Erhebung des Statistischen Bundesamts (2012).

<sup>632</sup> § 15 Abs. 1-3 dEStG.

<sup>633</sup> § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. a dEStG i. V. m. § 2 Nr. 1 dKStG.

<sup>634</sup> Art. 5 DBA DE-AT, vgl. Anhang 2.2.

<sup>635</sup> Art. 7, Art. 5 i. V. m. Art. 23 Abs. 2 lits. a-c DBA DE-AT.

sionsvorbehalt<sup>636</sup> geht aufgrund der Flat-Tax-Besteuerung österreichischer Privatstiftungen ins Leere. Es bleibt somit bei der in Deutschland aufgrund der beschränkten Steuerpflicht in Deutschland erhobenen Körperschaftsteuer i.H.v. 15% (zzgl. Solidaritätszuschlag), ggf. ergänzt um die deutsche Gewerbesteuer.

Werden die Einkünfte bzw. der Gewerbeertrag dagegen von einer liechtensteinischen Stiftung erzielt, so stellt Liechtenstein die ausländischen Betriebsergebnisse schon unilateral vollständig von der Besteuerung in Liechtenstein frei,<sup>637</sup> so dass das DBA DE-FL insoweit keine weitere Entlastung bringen kann und es auch in diesem Falle bei den in Deutschland aufgrund der beschränkten Steuerpflicht erhobenen Steuern bleibt.

### 8.5.2 Veräußerungsgewinne

Die Veräußerung eines Mitunternehmeranteils stellt zunächst steuerlich keine Anteilsveräußerung im engeren Sinne dar, sondern aufgrund des Transparenzprinzips von Personengesellschaften eine anteilige Veräußerung der Wirtschaftsgüter der Mitunternehmerschaft („asset deal“).

Der Gewinn aus der Veräußerung oder Aufgabe eines Betriebs oder eines Mitunternehmeranteils an einer Personengesellschaft ist deshalb grundsätzlich für die Stiftung – wie laufende Gewinne – sowohl gewerbesteuerpflichtig<sup>638</sup> als auch körperschaftsteuerpflichtig.<sup>639</sup>

Das DBA DE-AT sieht eine Zuweisung der Besteuerungsrechte an den Betriebsstättenstaat unter Anwendung der Anrechnungsmethode vor<sup>640</sup>, so dass die in Deutschland zu zahlende Körperschaftsteuer von 15% auf die in Österreich fällig werdende Körperschaftsteuer von 25% angerechnet wird und es im

---

<sup>636</sup> Art. 23 Abs. 2 lit. d DBA DE-AT, vgl. Anhang 2.10.

<sup>637</sup> Art. 48 Abs. 1 lit. b flSteG.

<sup>638</sup> § 7 S. 2 Nr. 2 dGewStG.

<sup>639</sup> § 8 Abs. 1 i. V. m. § 16 dEStG.

<sup>640</sup> Vgl. Art. 13 Abs. 2, Anhang 2.7 i. V. m. Art. 23 Abs. 2 lit. b DBA DE-AT, Anhang 2.10.

Ergebnis zu einer Hochschleusung des Besteuerungsniveaus auf österreichisches Niveau kommt. In Verbindung mit der – unabhängig von der Körperschaftsteuer zu zahlenden – deutschen Gewerbesteuer ergibt sich bei Veräußerungsgewinnen in Verbindung mit Personengesellschaften ein insgesamt unattraktives Besteuerungsniveau von bis zu 44%.<sup>641</sup>

Das DBA DE-FL sieht eine Zuweisung der Besteuerungsrechte an den Betriebsstättenstaat unter Anwendung der Freistellungsmethode vor<sup>642</sup>, so dass es im Regelfalle bei der in Deutschland anfallenden Steuer bleibt.

<i>Widmung eines Mitunternehmeranteils / Betriebsstätte</i>	<b>Deutsche Stiftung</b>	<b>Österreichische Privatstiftung</b>	<b>Liechtensteinische Stiftung (nach dem 1.1.2013)</b>
<b>Besteuerung von laufenden Gewinnen</b>	15% deutsche Körperschaftsteuer, ggf. zzgl. Gewerbesteuer bis zu 19%	15% deutsche Körperschaftsteuer angerechnet wird, ggf. zzgl. Gewerbesteuer bis zu 19%	15% deutsche Körperschaftsteuer, ggf. zzgl. Gewerbesteuer bis zu 19%
<b>Besteuerung von (realisierten) Wertgewinnen der Beteiligung nach Widmung</b>	15% deutsche Körperschaftsteuer, ggf. zzgl. Gewerbesteuer bis zu 19%	25% österreichische KSt, auf die 15% deutsche Körperschaftsteuer angerechnet wird, ggf. zzgl. Gewerbesteuer bis zu 19%	15% deutsche Körperschaftsteuer, ggf. zzgl. Gewerbesteuer bis zu 19%

**Tabelle 8:** Steuerliche Eigenschaften von Mitunternehmeranteilen deutscher Personengesellschaften als Stiftungsvermögen

Die laufende Besteuerung der Unternehmensgewinne (vgl. Tabelle 8) reduziert sich durch die Widmung, da die Gewinne künftig nicht mehr der tariflichen Einkommensteuer, sondern der niedrigeren deutschen Körperschaftsteuer

<sup>641</sup> 25% österreichische Körperschaftsteuer und bis zu 19% deutsche Gewerbesteuer.

<sup>642</sup> Vgl. Art. 13 Abs. 3, Anhang 2.7 i. V. m. Art. 23 Abs. 2 lit. a i. V. m. lit. b DBA DE-FL, Anhang 2.10.

(im Regelfalle zzgl. der deutschen Gewerbesteuer) zu unterwerfen sind. Gewinne aus Mitunternehmeranteilen an deutschen Personengesellschaften unterliegen gemäß dem DBA DE-AT der deutschen Besteuerung, die auf die in Österreich zu zahlende Steuer angerechnet wird. Da Liechtenstein ausländische Betriebsstättengewinne schon unilateral von der Besteuerung freistellt (und auch das DBA die Freistellungsmethode vorsieht), bleibt es im Falle von Liechtenstein bei der deutschen Steuerlast.

In allen drei Ländern wechselt die Steuerpflicht von der natürlichen Person des Unternehmers auf eine unbeschränkt bzw. – im Falle von Österreich und Liechtenstein – beschränkt steuerpflichtige juristische Person, die der – im Vergleich zur deutschen Einkommensteuer – niedrigeren Körperschaftsteuer unterliegt. Trotz des Verlustes der begrenzten Anrechenbarkeit der Gewerbesteuer auf die deutsche Einkommensteuer verbleibt – unabhängig vom Standort der Stiftung – ein steuerlicher Vorteil im laufenden Betrieb einer deutschen Personengesellschaft, wenn diese im Eigentum einer Stiftung steht.

## 8.6 Deutsche Immobilien

Das vorhandene DBA zwischen Deutschland und Österreich weist das ausschliessliche Besteuerungsrecht für Immobilien dem Belegenheitsland der Immobilie, hier Deutschland zu; in Österreich sind demnach die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von deutschen Immobilien steuerbefreit.<sup>643</sup>

Das Fürstentum Liechtenstein stellt schon national ausländische Miet- und Pächterträge sowie Immobilienveräußerungserlöse von der Ertragsbesteuerung frei,<sup>644</sup> so dass es auch hier wirtschaftlich bei den in Deutschland anfallenden, nachfolgend beschriebenen Steuerzahlungen bleibt.

---

<sup>643</sup> Art. 6 i. V. m. Art. 23 Abs. 2 DBA DE-AT.

<sup>644</sup> Art. 48 Abs. 1 lit. c und lit. d fStG.

### 8.6.1 Miet- und Pachteinkünfte

Mieteinkünfte von in Deutschland belegenen Immobilien lösen als Inlandseinkünfte aus Vermietung und Verpachtung eine beschränkte Körperschaftsteuerpflicht mit einem linearen Steuersatz von 15% in Deutschland aus.<sup>645</sup> Ein Abzug von Abschreibungen und Werbungskosten<sup>646</sup> ist hinsichtlich der mit den Einkünften in Verbindung stehenden Kosten möglich.<sup>647</sup> Eine Besteuerung an der Quelle mit einer Kapitalertragssteuer<sup>648</sup> findet nicht statt.

### 8.6.2 Veräußerungsgewinne

Veräußerungserlöse sind bei Immobilien in Deutschland bei unbeschränkt steuerpflichtigen Personen nur innerhalb der Spekulationsfrist von 10 Jahren einkommen- und (hier) körperschaftsteuerpflichtig, sofern kein gewerblicher Grundstückshandel vorliegt.<sup>649</sup> Bei beschränkt Steuerpflichtigen gilt das Gleiche.<sup>650</sup>

Werden allerdings von der in- oder ausländischen Stiftung aus Immobilieninvestments in Deutschland getätigt, so kann man – im Vergleich zu einem Immobilieninvestment aus dem Privatvermögen einer in Deutschland steuerlich ansässigen natürlichen Person – vom vergleichsweise niedrigen Körperschaftsteuerniveau in Deutschland Nutzen ziehen, das auch im Falle nur beschränkter Körperschaftsteuerpflicht Anwendung findet.

---

<sup>645</sup> § 21 i. V. m. § 49 Abs. 1 Nr. 6 dEStG i. V. m. § 2 Nr. 1 dKStG.

<sup>646</sup> § 7-7k und § 9 dEStG.

<sup>647</sup> § 50 Abs. 1 dEStG.

<sup>648</sup> § 43 dEStG.

<sup>649</sup> § 23 Abs. 1 Nr. 1 dEStG.

<sup>650</sup> § 49 Abs. 1 Nr. 8 dEStG.

<b>Deutsche Immobilien</b>	<b>Deutsche Stiftung</b>	<b>Österreichische Privatstiftung</b>	<b>Liechtensteinische Stiftung (nach dem 1.1.2013)</b>
<b>Besteuerung der Miet- und Pächterträge</b>	15% deutsche Körperschaftsteuer	15% deutsche Körperschaftsteuer	15% deutsche Körperschaftsteuer
<b>Besteuerung von (realisierten) Wertgewinnen der Immobilie nach Widmung</b>	15% deutsche Körperschaftsteuer; ausserhalb einer Haltefrist von 10 Jahren steuerfrei	15% deutsche Körperschaftsteuer; ausserhalb einer Haltefrist von 10 Jahren steuerfrei	15% deutsche Körperschaftsteuer; ausserhalb einer Haltefrist von 10 Jahren steuerfrei

**Tabelle 9:** Steuerliche Eigenschaften von deutschen Immobilien als Stiftungsvermögen

## 8.7 Liquide Vermögenswerte

### 8.7.1 Portfoliobeteiligungen an Kapitalgesellschaften

#### 8.7.1.1 Dividenden

Dividenden aus Portfoliobeteiligungen an Kapitalgesellschaften können im Sitzland der Kapitalgesellschaft eine beschränkte Körperschaftsteuerpflicht auslösen, die Dividenden werden in diesem Falle meist mit einer je nach Land unterschiedlichen lokalen Quellensteuer belastet.

In Abhängigkeit vom Vorhandensein und der jeweiligen Ausgestaltung eines DBAs zwischen dem Sitzstaat der Stiftung (Österreich oder Liechtenstein) und dem Sitzstaat der Kapitalgesellschaft kommt eine Reduzierung der Quellensteuer – meist im Rückerstattungsweg – in Betracht. Das OECD-Musterabkommen für DBA von 2010 sieht im Falle von Portfoliodividenden die Empfehlung der Beschränkung des Quellenbesteuerungsrechtes auf 15% vor.<sup>651</sup>

---

<sup>651</sup> OECD (Ed.) (2010), S. 28.

Die Republik Österreich hat ein umfangreiches Netz an DBA, in welchen jeweils eine Reduzierung der Quellenbesteuerungsrechte bei Portfoliodividenden vorgesehen ist. In Verbindung mit der umfassenden nationalen Freistellung erhaltener Auslands-Portfoliodividenden von österreichischen Privatstiftungen<sup>652</sup> bleibt es wirtschaftlich bei der Besteuerung in Höhe der erhobenen Quellensteuern.

Das Fürstentum Liechtenstein stellt Portfoliodividenden einseitig von der lokalen Besteuerung frei.<sup>653</sup> Allerdings verfügt Liechtenstein noch nicht über ein eigenes Netz von DBA, so dass lokale Quellensteuern i. d. R. unvermindert einbehalten werden, was im Vergleich zu Österreich einen gewissen Nachteil darstellt, solange das DBA-Netz noch lückenhaft ist.<sup>654</sup>

Da Liechtenstein bereits ein umfassendes DBA mit dem Fondsplatz Luxemburg abgeschlossen hat, das eine Reduzierung von Quellensteuern auf bis zu 0% vorsieht,<sup>655</sup> könnte sich insoweit im Portfoliobereich bei größeren Vermögenswerten die indirekte Reduzierung etwaiger Quellensteuern verschiedener Zielländer über die Nutzung von geeigneten Anlagevehikeln aus Luxemburg anbieten, die die Vorteile des luxemburgischen Abkommensnetzes nutzen können.

### **8.7.1.2 Veräußerungsgewinne**

Veräußerungsgewinne aus Portfoliobeteiligungen an Kapitalgesellschaften, die eine gewisse Mindestbeteiligungshöhe, wie z. B. 1% in Deutschland, nicht erreichen, lösen dagegen im Sitzland der Kapitalgesellschaft i. d. R. keine beschränkte Körperschaftsteuerpflicht aus. Es bleibt bei den Steuerlasten im Sitzland der Stiftung.

---

<sup>652</sup> § 13 öKStG.

<sup>653</sup> Art. 48 flSteG.

<sup>654</sup> Zu den vorhandenen Reduzierungsmöglichkeiten für Quellensteuern aus den wenigen bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen Liechtensteins vgl. Hosp & Langer (2011a).

<sup>655</sup> Vgl. Art. 10 Nr. 2 a DBA FL-Lux (2009).



In Deutschland sind Veräußerungsgewinne aus Portfoliobeteiligungen an Kapitalgesellschaften, mit Ausnahme der Besteuerung eines nicht abzugsfähigen Betriebsaufwandes von 5% (effektive Steuerlast 0,79%) von der Steuer befreit.<sup>656</sup>

In der Republik Österreich sind Veräußerungsgewinne aus Portfoliobeteiligungen nur außerhalb der Spekulationsfrist von einem Jahr steuerbefreit, innerhalb dieser Frist unterliegen realisierte Kursgewinne der regulären Körperschaftsteuer von 25%.

Das Fürstentum Liechtenstein stellt Veräußerungsgewinne aus Portfoliobeteiligungen, wie alle Auslands-Beteiligungserträge (s. oben), schon einseitig und auch unabhängig von einer (international üblichen) Mindesthaltedauer oder einer Mindestbeteiligungshöhe von der lokalen Besteuerung vollständig frei.<sup>657</sup> Anteile an Investmentunternehmen, wie z. B. eine SICAV oder SICAF, stellen keine Beteiligung dar, sondern werden steuerlich transparent behandelt: bei einem entsprechenden Nachweis werden Steuerbefreiungen quotal zugestanden.<sup>658</sup> Die Besteuerung wird auch nicht von einer etwaigen Mindeststeuerbelastung der juristischen Person im Ausland abhängig gemacht.

## **8.7.2 Verzinsliche Schuldpapiere**

### **8.7.2.1 Zinsen**

Bei deutschen Schuldnern unterliegen die Zinsen nur dann, wenn die Forderungen mit deutschem Grundbesitz gesichert wurden, der beschränkten Steuerpflicht<sup>659</sup> und werden in diesen Fällen mit einem Kapitalertragssteuerabzug belegt.<sup>660</sup>

---

<sup>656</sup> § 8b Abs. 2, 3 dKStG.

<sup>657</sup> Art. 48 fIStEG.

<sup>658</sup> Vgl. Hosp & Langer (2011b), S. 1952.

<sup>659</sup> § 49 Abs. 1 Nr. 5 lit. c dESTG.

<sup>660</sup> § 43 Abs. 1 Nr. 7 i. V. m. Abs. 3 dESTG.

Wird Fremdkapital von der österreichischen oder liechtensteinischen Stiftung an die Beteiligungsgesellschaften in Deutschland ausgereicht, sind die Bestimmungen der Artikel 11 der jeweiligen DBA zu beachten.<sup>661</sup>

Ansonsten lösen Zinsen von Schuldpapieren im Sitzland des Schuldners i. d. R.<sup>662</sup> keine beschränkte Körperschaftsteuerpflicht mit Quellensteuereinbehalt aus. Es bleibt daher bei der regulären Besteuerung am Sitzland der Stiftung, vorliegend also 15% Körperschaftsteuer in Deutschland, 25% Körperschaftsteuer in Österreich und 12,5% Ertragssteuer in Liechtenstein. In Liechtenstein ist hierbei zu berücksichtigen, dass die Steuer nur auf diejenigen Erträge erhoben wird, die den gewährten Eigenkapitalzinsabzug von derzeit<sup>663</sup> 4% übersteigen, bei reinen Eigenkapitalfinanzierungen der Gesellschaft werden also effektiv nur empfangene Zinserträge besteuert, soweit diese einen Coupon von 4% übersteigen.

#### **8.7.2.2 Veräußerungsgewinne**

Veräußerungsgewinne von Schuldpapieren lösen im Sitzland des Schuldners i. d. R. keine beschränkte Körperschaftsteuerpflicht aus, die auch Veräußerungsgewinne erfassen würde.

---

<sup>661</sup> Vgl. Anhang 2.5.

<sup>662</sup> Eine Ausnahme stellt die schweizerische Verrechnungssteuer i.H.v. 35% dar, die durch Inanspruchnahme von etwa vorhandenen DBA grundsätzlich reduziert werden kann. Im Verhältnis zum Stiftungsstandort Liechtenstein bestehen allerdings keine diesbezüglichen Regeln, da das „Rumpf-DBA“ zwischen der Schweiz und dem Fürstentum Liechtenstein nur Regeln für die Zuweisung von Besteuerungsrechten bei unselbständigen Tätigkeiten umfasst; im Verhältnis zu einer liechtensteinischen Stiftung würde die Verrechnungssteuer also zu einer effektiven Steuerlast.

<sup>663</sup> Stand: Okt 2012.

<b>Liquides Vermögen</b>	<b>Deutsche Stiftung</b>	<b>Österreichische Privatstiftung</b>	<b>Liechtensteinische Stiftung (nach dem 1.1.2013)</b>
<b>Besteuerung von Veräußerungsgewinnen bei Portfoliobeteiligungen</b>	Eff. 0,79% (KSt auf 5% naBA)	0% außerhalb der Spekulationsfrist von einem Jahr, sonst 25%	0%
<b>Besteuerung erhaltener Dividenden</b>	Eff. 0,79% (KSt auf 5% naBA); zzgl. durch anwendbare DBA reduzierte Quellensteuer von i. d. R. 15% im Quellenstaat	0%, zzgl. durch anwendbare DBA reduzierte Quellensteuer von i. d. R. 15% im Quellenstaat	0%, zzgl. Quellensteuern von i. d. R. 15%-35% im Quellenstaat, derzeit noch wenige DBA
<b>Besteuerung erhaltender Zinsen</b>	15% KSt	25% Zwischensteuer	12,5% auf Zinsen (soweit sie den EK-Zinsabzug von 4% p. a. übersteigen)

**Tabelle 10:** Steuerliche Eigenschaften von liquidem Bankvermögen als Stiftungsvermögen

Tätigen Stiftungen Bankanlagen, so werden diese auf der Ebene der Stiftungen recht günstig besteuert. Das Besteuerungsniveau reicht von 25% (Österreich) über 15% (Deutschland) bis max. 12,5% (Liechtenstein); in Liechtenstein dürfte das Effektivsteuerniveau bei festverzinslichen Wertpapieren durch die Nutzungsmöglichkeit des Eigenkapitalzinsabzugs insbesondere bei Anlagen mit niedrigem Zinskupon noch deutlich unter den angegebenen 12,5% liegen. Im Bereich der Aktien (internationale Portfoliobeteiligungen mit niedrigen Beteiligungshöhen) dürften in aller Regel die jeweils einbehaltenen Quellensteuern die Effektivbesteuerung auf Dividendenerträge darstellen. Hier haben Deutschland und Österreich (noch) Vorteile, da diese über besser ausgebaute DBA-Netze verfügen als Deutschland. Veräußerungsgewinne von Aktien werden bei Stiftungen entweder gar nicht (Österreich, Liechtenstein) oder nur

gering (Deutschland, 5% nicht abzugsfähiger Betriebsaufwand, ca. 0,8% effektiver Steueraufwand) besteuert.

## 9 Steuerliche Privilegien gemeinnütziger unternehmensverbundener Stiftungen

Im vorliegenden Kontext sind steuerliche Privilegien einerseits auf Ebene einer gemeinnützigen Stiftung in Deutschland, Österreich und Liechtenstein, andererseits auf Ebene eines in Deutschland ansässigen Unternehmers und potentiellen Stifters zu unterscheiden, der darüber nachdenkt, seine Unternehmensnachfolge mit einer gemeinnützigen Stiftung im Ausland zu gestalten.

Werden von einem in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtigen Unternehmer Anteile an einem deutschen Unternehmen an eine in Deutschland anerkannte gemeinnützige Stiftung gewidmet, so ist in der Praxis die Gewährung der umfassenden, nachfolgend beschriebenen steuerlichen Privilegien in aller Regel vergleichsweise problemlos realisierbar, da sich die steuerliche Beurteilung durch die Finanzverwaltung an den zivilrechtlichen Anerkennungsprozess und damit an die Beurteilung einer konkreten Stiftungsausgestaltung durch die zuständige Landestiftungsaufsicht anlehnt.<sup>664</sup>

Werden dagegen Anteile an eine ausländische Stiftung in Österreich oder Liechtenstein gewidmet, sind für die wirksame Errichtung der Stiftung zunächst die zivilrechtlichen Rahmenbedingungen, wie sie in Abschnitt 2.1.2 i.V.m. 2.2.2 für Österreich und Abschnitt 2.1.3 i.V.m. 2.2.3 für Liechtenstein beschrieben wurden, massgeblich.

Hinsichtlich der zivilrechtlichen Ausgestaltung der Stiftungssatzungen von Auslandsstiftungen empfiehlt es sich zunächst, wie bei einer privatnützigen Stiftung auch, sicherzustellen, dass eine steuerlich transparente Betrachtung der Stiftung durch die deutsche Finanzverwaltung nicht in Betracht kommt;<sup>665</sup>

---

<sup>664</sup> Vgl. hierzu auch die Ausführungen oben, in Abschnitt 2.2.1 dieser Arbeit.

<sup>665</sup> Vgl. hierzu oben Abschnitt 5.3.

starke Stifterrechte wie Widerrufs- oder umfassende Änderungsrechte sollten also auch bei gemeinnützigen Auslandsstiftungen vermieden werden.

Wenn sichergestellt wurde, dass die Auslandsstiftung steuerlich intransparent ausgestaltet wurde, kann es nun bei einer konkreten Stiftungsausgestaltung in einer zweiten Beurteilungsstufe zu einem Beurteilungsschisma hinsichtlich des Gemeinnützigkeitsstatus der Stiftung kommen. Dieses kann sich dadurch ergeben, dass die Gemeinnützigkeit einer Auslandsstiftung für deutsche Steuerzwecke von der deutschen Finanzverwaltung zu beurteilen sein wird, ohne dass diese sich auf eine bereits erfolgte Beurteilung einer lokalen Stiftungsaufsicht stützen könnte. Die Gewährung von steuerlichen Vorteilen gemeinnütziger Stiftung in Österreich bzw. in Liechtenstein hinsichtlich der lokalen Steuern obliegt dagegen der steuerlichen Beurteilung und dem Gemeinnützigkeitsanerkennungsverfahren der Finanzverwaltungen im jeweiligen Sitzland der Stiftung.

Wie in Abschnitt 2.2.4 beschrieben, unterscheiden sich die Beurteilungskriterien hierbei durchaus in Teilaspekten, in Liechtenstein wird sogar noch – anders als in Deutschland und in Österreich – zwischen einer zivilrechtlichen und einer steuerrechtlichen Gemeinnützigkeit unterschieden. Die rechtsvergleichende Analyse der materiellrechtlichen Gemeinnützigkeitskriterien in den verschiedenen Ländern in Abschnitt 2.2.5 hat allerdings gezeigt, dass bei einer vorliegenden steuerrechtlichen Anerkennung des Gemeinnützigkeitsstatus in Österreich oder Liechtenstein grundsätzlich auch die insgesamt weniger anspruchsvollen materiellen Gemeinnützigkeitskriterien in Deutschland ebenfalls erfüllt sein dürften. Es empfiehlt sich allerdings aufgrund der (noch später im einzelnen zu erörternden) rechtlichen Rahmenbedingungen in Deutschland zu erwartenden äußerst restriktiven Handhabung dieser Fragen dringend, die konkrete Satzung einer Auslandsstiftung in Österreich oder Liechtenstein bei grenzüberschreitender Errichtung zusätzlich auch auf die beschriebenen deutschen Gemeinnützigkeitskriterien abzustimmen.

Nachfolgend werden die einzelnen erzielbaren steuerlichen Privilegien in den verschiedenen Ländern unter der Voraussetzung der jeweils erfolgten

steuerlichen Gemeinnützigkeitsanerkennung durch die für die jeweilige Steuer zuständige Finanzverwaltung beschrieben. Dabei wird im Falle von Österreich und Liechtenstein auch noch näher auf konkrete Möglichkeiten zur Vermeidung des beschriebenen Beurteilungsschema insbesondere durch die Nutzung europarechtlicher Argumentationslinien eingegangen.

## 9.1 Deutschland

Die Beteiligten von als gemeinnützig, mildtätig oder kirchlich anerkannten<sup>666</sup> Stiftungen genießen weitgehende steuerliche Privilegien in Deutschland.

### 9.1.1 Stifter

#### 9.1.1.1 Spendenabzug

Bei der Errichtung einer deutschen gemeinnützigen Stiftung kann der in Deutschland ansässige Stifter auf verschiedene Weise Zuwendungen als Spenden steuerlich geltend machen.

(Laufende) Spenden von natürlichen Personen an gemeinnützige Organisationen und Stiftungen sind zunächst jährlich im Umfang von bis zu 20% des Gesamtbetrages der Einkünfte als Sonderausgaben abzugsfähig.<sup>667</sup> Wird mehr als 20% gespendet, kann der Mehrbetrag auf künftige Veranlagungsperioden vorgetragen werden.<sup>668</sup>

Spenden „in den Vermögensstock“, also Stiftungsgeschäfte, Nach- und Zustiftungen zugunsten gemeinnütziger Stiftungen, die nicht als Verbrauchsstiftungen ausgestaltet sind<sup>669</sup>, sind zudem unabhängig vom Einkommen innerhalb

---

<sup>666</sup> Vgl. hierzu die entsprechenden Definitionen in § 51-68 dAO und die Ausführungen oben, Abschnitt 2.1.1.

<sup>667</sup> § 10b Abs. 1 dEStG.

<sup>668</sup> § 10b Abs. 1 S. 4 dEStG.

<sup>669</sup> Schauhoff (2010b), S. 808, Rz. 94.

eines Zeitraums von 10 Jahren im Umfang von bis zu €1 Mio. (zusammen veranlagte Ehegatten €2 Mio.) steuerlich zusätzlich abzugsfähig.<sup>670</sup> Der Steuerpflichtige kann die Abzugsbeträge innerhalb der 10 Jahre frei auf verschiedene Veranlagungszeiträume aufteilen.

Bei Spenden von Körperschaften kommt eine steuerliche Abzugsmöglichkeit gem. § 9 Abs. 1 Nr. 2 dKStG in Betracht.

### **9.1.1.2 Erbschaft-/Schenkungsteuer**

Zuwendungen an inländische gemeinnützige Stiftungen sind in unbeschränkter Höhe von der deutschen Erbschaft- und Schenkungsteuer<sup>671</sup> einschließlich der Erbsatzsteuer<sup>672</sup> befreit.<sup>673</sup>

Zusätzlich ist zu beachten, dass eine bereits entstandene Erbschaftsteuer innerhalb einer Frist von 24 Monaten rückwirkend erlischt,<sup>674</sup> wenn der neue Vermögensinhaber innerhalb dieser Frist die steuerpflichtig erhaltenen Vermögenswerten an eine inländische gemeinnützige Stiftung weiterreicht. In diesen Fällen kommt es also zu einer Erstattung einer ggf. bereits gezahlten Schenkung- oder Erbschaftsteuer.

### **9.1.2 Stiftung**

Eine als gemeinnützig anerkannte deutsche Stiftung kann eine Vielzahl nachfolgend genannter Steuerprivilegien nutzen. Voraussetzung ist zumeist, dass die Stiftung keinen eigenen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb i.S.d. § 64 DAO betreibt; insbesondere Komplementärstellungen in Personengesellschaften, aber auch die tatsächliche erhebliche Beeinflussung der Geschäftsleitung einer

---

<sup>670</sup> § 10b Abs. 1a dEStG; vgl. auch Schiffer & Pruns (2011), Gliederungspunkt 2.11.4..

<sup>671</sup> S. oben, Abschnitt 5.1.

<sup>672</sup> S. oben, Abschnitt 6.2.1.3.

<sup>673</sup> § 13 Abs. 1 Nr. 16 lit. b dErbStG

<sup>674</sup> § 29 Abs. 1 Nr. 4 dErbStG.



im Mehrheitsbesitz der Stiftung stehenden Kapitalgesellschaft kann für die steuerliche Qualifikation der Stiftung schädlich sein.<sup>675</sup> Auch wenn eine Beteiligungsträgerstiftung als eine die Leitungsmacht ausübende Holding auftritt, die an mehreren Gesellschaften beteiligt ist, kann sie umfassenden Steuerpflichten nicht entgehen.<sup>676</sup>

#### **9.1.2.1 Körperschaftsteuer**

Gemeinnützige Stiftungen sind von der Körperschaftsteuer<sup>677</sup> befreit,<sup>678</sup> sofern diese keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalten, der insoweit von der Befreiung auszunehmen wäre.<sup>679</sup>

#### **9.1.2.2 Gewerbesteuer**

Gemeinnützige Stiftungen sind von der Gewerbesteuer<sup>680</sup> befreit;<sup>681</sup> dies gilt – wie bei der Körperschaftsteuer – dann und soweit, als die Stiftung keinen eigenen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhält.<sup>682</sup>

#### **9.1.2.3 Umsatzsteuer**

Leistungen steuerbegünstigter Körperschaften, die diese im Bereich der Vermögensverwaltung bzw. eines steuerbegünstigten Zweckbetriebes erbringen, unterliegen dem ermässigten Umsatzsteuersatz von derzeit 7%.<sup>683</sup>

---

<sup>675</sup> Vgl. Schiffer & Pruns (2011), Gliederungspunkt 2.12.

<sup>676</sup> Vgl. Schiffer & Pruns (2011), Gliederungspunkt 2.12.

<sup>677</sup> S. oben, Abschnitt 6.2.1.1.

<sup>678</sup> § 5 Abs. 1 Nr. 9 dKStG.

<sup>679</sup> Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe gem. § 64 dAO sind von der Steuerbefreiung ausgenommen, sofern es sich nicht um einen selbstbewirtschafteten Forstbetrieb handelt; vgl. Pauli (2011), S. 576, Tz. 6.

<sup>680</sup> S. oben, Abschnitt 6.2.1.2.

<sup>681</sup> § 3 Nr. 6 dGewStG.

<sup>682</sup> Für diese kommt ggf. noch die Gewerbesteuerbefreiung des § 3 Nr. 20 lit c) und d) dGewStG in Betracht.

<sup>683</sup> § 12 Abs. 2 Nr. 8 lit a dUStG.

#### 9.1.2.4 Weitere Steuern

Gemeinnützige Stiftungen sind von der deutschen Grundsteuer befreit;<sup>684</sup> im Bereich der Grunderwerbsteuer erfolgt eine Befreiung indirekt dadurch, dass Grundstückserwerbe „im Sinne des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes“ von der Besteuerung ausgenommen sind.<sup>685</sup> Das Zuwendungen an inländische gemeinnützige Stiftungen von der Erbschaftsteuer befreit sind,<sup>686</sup> steht dem nicht entgegen.

#### 9.1.3 Begünstigte

Im Gegensatz zur Situation von Begünstigten einer nicht aufgrund der Gemeinnützigkeit steuerbefreiten Stiftung sind die Zuwendungen von gemeinnützigen Stiftungen innerhalb der Drittel-Grenze<sup>687</sup> nicht als Einkünfte aus Kapitalvermögen, sondern stets als sonstige Einkünfte i. S. d. § 22 Nr. 1 S. 2 lit. a dEStG einzustufen und entsprechend bei den Begünstigten zu versteuern, sofern eine gewisse Regelmässigkeit vorliegt.<sup>688</sup>

Manche satzungsmässigen Leistungen von gemeinnützigen Stiftungen an Begünstigte, etwa Forschungsstipendien<sup>689</sup>, sind auf der Ebene der Begünstigten von der Einkommensteuer befreit.

Zu der Frage, ob dies auch bei der Ausrichtung von Leistungen steuerlich (in Deutschland) als gemeinnützig anerkannter Auslandsstiftungen an deutsche

---

<sup>684</sup> § 3 Abs. 1 Nr. 3 und Nr. 4 dGrStG, § 4 Nr. 6 dGrStG.

<sup>685</sup> § 3 Nr. 2 dGrEStG.

<sup>686</sup> § 13 Abs. 1 Nr. 16 lit b dErbStG.

<sup>687</sup> Ein Drittel der Erträge einer als gemeinnützig anerkannten deutschen Stiftung kann steuerlich unschädlich für die Versorgung der Stifterfamilie verwendet werden, vgl. oben Abschnitt 2.2.1.

<sup>688</sup> Vgl. Wallenhorst (2009a), S. 145, Rz. 132d.

<sup>689</sup> § 3 Nr. 44 dEStG i. V. m. § 5 Abs. 1 Nr. 9 dKStG.

Begünstigte so gehandhabt wird, liegt – soweit ersichtlich – bislang keine Verwaltungspraxis vor.

## 9.2 Österreich

Die in Österreich angewendeten Kriterien für die Gemeinnützigkeit von Stiftungen<sup>690</sup> unterscheiden sich materiell von den in Deutschland in den §§ 51-68 dAO kodifizierten Kriterien. Grundsätzlich ist mittlerweile anerkannt, dass die Reichweite des (steuerlich anzuerkennenden) Gemeinnützigkeitsrechts denjenigen Mitgliedsstaaten obliegt, bei denen steuerliche Privilegien in Anspruch genommen werden sollen<sup>691</sup>; vorliegend ist das im Bereich des Spendenrechts und des Erbschaftsteuerrechts die Bundesrepublik Deutschland. Es stellt sich also die Frage, auf welche Weise Deutschland einen – steuerlich in Deutschland wirksamen – grenzüberschreitenden Spendenabzug und die sonstige steuerrechtliche Anerkennung gemeinnütziger Auslandsstiftungen einschränken kann, ohne dabei mit europarechtlichen Vorgaben zu kollidieren.

Das in § 51 Abs. 2 dAO definierte Kriterium des strukturellen Inlandsbezuges der durch die Auslandsstiftung geförderten Personen hält einer europarechtlichen Prüfung nicht stand; ihm kommt deswegen keine eigenständige Bedeutung zu.<sup>692</sup> Im Gesetzgebungsverfahren wurde für inländische Organisationen, die nachweislich die Gemeinnützigkeitskriterien des § 52 dAO erfüllen, eine hinreichende „Indizwirkung“<sup>693</sup> für das Vorhandensein eines Inlandsbezugs gesehen, gleichzeitig wurden die gleichen Indizwirkungen ausländischen Organisationen ohne nähere Begründung ausdrücklich abgesprochen<sup>694</sup>.

---

<sup>690</sup> S. oben, Abschnitt 2.2.2.1.

<sup>691</sup> Vgl. Droge (2010), S. 68-69.

<sup>692</sup> So auch Förster (2011), S. 665; ähnlich auch Hey (2011), S. 1155.

<sup>693</sup> Deutscher Bundestag (2008), S. 46.

<sup>694</sup> Deutscher Bundestag (2008), S. 46.

Auch das in § 51 Abs. 2 dAO genannte Kriterium des Beitrags „zum Ansehen der Bundesrepublik Deutschland im Ausland“ erweist sich als für die Rechtsanwendung als wenig praktikabel; denn wenn eine ausländische Organisation nachweist, dass diese gemäß den deutschen Rechtskriterien des § 52 dAO als gemeinnützig einzustufen ist, dürfte der Nachweis ohne weitere Prüfung bereits erbracht sein.<sup>695</sup>

Welche Nachweisforderungen deutsche Finanzämter von potentiellen Stiftern von gemeinnützigen Auslandsstiftungen auf der Grundlage von § 90 Abs. 2 dAO (erhöhte Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten) erwarten, ist inzwischen durch ein BMF-Schreiben vom 16.5.2011 wie folgt geklärt worden:

*„Den Nachweis, dass der ausländische Zuwendungsempfänger die deutschen gemeinnützigkeitsrechtlichen Vorgaben erfüllt, hat der inländische Spender gegenüber dem für ihn zuständigen Finanzamt durch Vorlage geeigneter Belege, dies wären insbesondere Satzung, Tätigkeitsbericht, Aufstellung der Einnahmen und Ausgaben, Kassenbericht, Vermögensübersicht mit Nachweisen über die Bildung und Entwicklung der Rücklagen, Aufzeichnung über die Vereinnahmung von Zuwendungen und deren zweckgerechte Verwendung, Vorstandsprotokolle, zu erbringen.“<sup>696</sup>*

Bei der Prüfung dieser Unterlagen durch die Finanzämter kann materiell wohl nicht gefordert werden, dass das Anforderungsprofil der Abgabenordnung (§ 51-68 dAO) an eine gemeinnützige Organisation vollständig von der ausländischen Rechtsordnung übernommen oder dort auf Einzelorganisationsebene nachgebildet wird<sup>697</sup>, zumal durchaus vorstellbar ist, dass einzelne Regelungen des umfassenden deutschen Regelkanons mit bestehenden gesetzlichen

---

<sup>695</sup> Vgl. Förster (2011), S. 665, Schauhoff & Kirchhain (2012), S. 261, Helios (2010), S. 1208, Rz. 44-47.

<sup>696</sup> Vgl. BMF\_Deutschland (2011), S. 2.

<sup>697</sup> Vgl. Thömmes (2009), S. 1227, 1233.

Regeln im Sitzland der Stiftung kollidieren. Vielmehr ist *Förster* zuzustimmen, dass ein Typenvergleich, der *Essentialia* der Auslandsstiftung wie Satzungszwecke, Zweckbindung und Mittelverwendung berücksichtigt, ausreichen muss, um eine auch steuerliche Anerkennung der Gemeinnützigkeit in Deutschland zu gewährleisten.<sup>698</sup>

Der derzeit einzige Ausweg aus dem eingangs beschriebenen Problem der mangelnden Europarechtskonformität des § 51 Abs. 2 dAO liegt in einer europarechtskonformen Auslegung dieser Rechtsnormen im Einzelfall, die die europarechtlichen Leitplanken angemessen berücksichtigt. Hinweise hierfür liefern die in Art. 2 und 3 AEUV verankerten Unionsziele<sup>699</sup> und Politikfelder<sup>700</sup>, mit denen die Europäische Union diese Ziele zu erreichen sucht. Auch ein bereits gegen Österreich angestrengtes Vertragsverletzungsverfahren, in welchem seitens der Kommission erfolgreich bemängelt wurde, dass die steuerlichen Gemeinnützigkeitskriterien in Österreich an die Ansässigkeit von durch die Stiftung geförderten Forschungseinrichtungen in Österreich gekoppelt waren, kann zusätzliche Hilfen liefern.<sup>701</sup>

*Förster* schlägt als institutionelle Lösung auf der Seite der Behörden die Einrichtung einer Stelle beim Bundeszentralamt für Steuern vor, die über die Gemeinnützigkeitsvoraussetzungen von Auslandsstiftungen entscheidet und entsprechende Gemeinnützigkeitsbescheinigungen analog § 50 Abs. 1 EStDV erstellt.<sup>702</sup>

Bis zur Umsetzung dieses Vorschlages bietet es sich für Unternehmer, die über die Begründung einer gemeinnützigen Auslandsstiftung nachdenken, an,

---

<sup>698</sup> Vgl. Förster (2011), S. 667.

<sup>699</sup> Hierzu gehören u. a. Achtung der Menschenwürde, Wahrung der Menschenrechte, Förderung des Friedens und Wohlergehens, vgl. Förster (2011), S. 666.

<sup>700</sup> Hierzu gehören u. a. die Sozialpolitik, die allgemeine und berufliche Bildung, Jugend und Sport, Kultur, Gesundheitswesen, Verbraucherschutz, Forschung, technologische Entwicklung, Umwelt- und Katastrophenschutz, vgl. Förster (2011), S. 666.

<sup>701</sup> Vgl. Marchgarber (2011).

<sup>702</sup> Vgl. Förster (2011), S. 667-668.

derzeit etwa bestehende Unsicherheiten durch die vorgängige Beantragung einer verbindlichen Auskunft<sup>703</sup> bei den jeweils zuständigen Finanzämtern für Einkommens- und Erbschaftsteuerfragen zu beseitigen.

## **9.2.1 Stifter**

### **9.2.1.1 Spendenabzug in Deutschland**

Seit dem Urteil des EuGH in der Rechtssache „Persche“<sup>704</sup> ist der Sonderausgabenabzug bei Zuwendungen an gemeinnützige Stiftungen im Bereich der EU möglich. Das Gemeinschaftsrecht verbietet Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen Mitgliedsstaaten und zwischen Mitgliedsstaaten und Drittstaaten (Art. 63 Abs. 1 AEUV). Eine Einschränkung der Sonderausgabenabzugsfähigkeit zugunsten von gemeinnützigen Stiftungen im Gemeinschaftsgebiet kann zwar grundsätzlich durch Beschränkungen in der Möglichkeit einer wirksamen Steueraufsicht und Steuerkontrolle gerechtfertigt werden, jedoch ist dieser Rechtfertigungsgrund im Verhältnis zu Österreich durch die bestehende EU-Amtshilferichtlinie<sup>705</sup> verstellt.

### **9.2.1.2 Erbschaft-/Schenkungssteuerbefreiung in Deutschland**

Eine Befreiung von der deutschen Erbschaft- und Schenkungssteuer für gemeinnützige Stiftungen im Ausland wird nach dem Gesetzestext des § 13 Abs. 1 Nr. 16 lit. c) dErbStG in unbeschränkter Höhe dann gewährt, wenn der ausländische Staat auch umgekehrt eine entsprechende Steuerbefreiung gewährt (Gegenrecht) und dies durch das deutsche Bundesfinanzministerium förmlich bestätigt wurde. Der Text setzt sowohl die Erhebung einer der deutschen Erbschaftsteuer vergleichbaren Erbschaft- und Schenkungssteuer durch den ausländischen Staat als auch eine Gegenrechtsvereinbarung voraus, die

---

<sup>703</sup> § 89 Abs. 2 dAO.

<sup>704</sup> Vgl. EuGH, Urteil in der Rs. "Persche", Az. C-318/07 (2009).

<sup>705</sup> Vgl. EG-Amtshilfe-RL (2004).

derzeit nur mit Dänemark, Italien, den Niederlanden und einzelnen schweizerischen Kantonen existieren.<sup>706</sup> Die Regelung ist schon deshalb als Rechtfertigung für die Diskriminierung von Auslandssachverhalten ungeeignet, weil es nicht um personenidentische Vorteile geht.<sup>707</sup> Aus der Sicht einer konkreten österreichischen Empfängerstiftung ist das Vorhandensein einer Gegenrechtsvereinbarung irrelevant; Hintergrund der Regelung dürften – europarechtlich unbeachtliche – haushaltspolitische Erwägungen gewesen sein.<sup>708</sup>

Darüber hinaus wird die Steuerbefreiung gem. § 13 Abs. 1 Nr. 17 dErbStG nur dann gewährt, „sofern die Verwendung zu dem bestimmten Zweck gesichert ist“. Eine konkrete administrative Vorgabe, wie dieser immerhin gesetzlich geforderte Nachweis erbracht werden kann besteht, soweit ersichtlich, derzeit nicht.

Auch die de lege lata bestehende Beschränkung des § 29 Abs. 1 Nr. 4 dErbStG (rückwirkendes Erlöschen der Steuer bei Widmung an gemeinnützige Stiftungen, s. oben) auf *inländische* Stiftungen dürfte europarechtlich nicht zu rechtfertigen sein. Diese Regelung wäre letztlich durch ein Vertragsverletzungsverfahren gegen Deutschland oder durch eine individuelle Klage zu beseitigen.<sup>709</sup>

## 9.2.2 Stiftung

### 9.2.2.1 Österreichische Körperschaftsteuer

Wie oben in den Abschnitten 2.1.2 und 2.2.2 beschrieben, ist das österreichische Stiftungsrecht zweigeteilt; gemeinnützige Stiftungen unterliegen zumeist

---

<sup>706</sup> Diese Hürde des Vorhandenseins einer Gegenrechtsvereinbarung wird in der Literatur als zu hoch und letztlich europarechtswidrig angesehen; vgl. Hey (2011), S. 1156, Jülicher, § 13 Steuerbefreiungen (2011), § 13, Rz. 187b.

<sup>707</sup> Hey (2011), S. 1156.

<sup>708</sup> Hey (2011), S. 1156.

<sup>709</sup> Vgl. Jülicher, § 29 Erlöschen der Steuer in besonderen Fällen (2011a), § 29, Rz. 107.

dem Bundesstiftungs- und Fondsgesetz.<sup>710</sup> Die gemeinnützigen Stiftungen, die den Vorgaben der §§ 34- 47 öBAO entsprechen, sind von der Körperschaftsteuer befreit.<sup>711</sup>

### **9.2.2.2 Weitere österreichische Steuern**

Weitere Steuerbefreiungen gemeinnütziger österreichischer Stiftungen ergeben sich für die österreichische Grundsteuer<sup>712</sup> und für die Stiftungseinkommensteuer<sup>713</sup>. Die ursprünglich durch den in § 3 Abs. 1 Nr. 8 öGrEStG enthaltenen Verweis auf Vorgänge, die der Stiftungseinkommensteuer unterfallen, gegebene indirekte Befreiung gemeinnütziger Stiftungen von der Grunderwerbsteuer ist dagegen durch das österreichische Budgetbegleitgesetz gefallen. Künftig müssen gemeinnützige Stiftungen für den Grunderwerb den Regelsteuersatz von 3,5% entrichten.

### **9.2.2.3 Beschränkte Steuerpflicht: deutsche Körperschaftsteuer**

In der Rechtssache Stauffer<sup>714</sup> entschied der EuGH für den Fall einer beschränkten Körperschaftsteuerpflicht (vorliegend ging es um Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus einer deutschen Immobilie), dass einer in Italien ansässigen gemeinnützigen Stiftung die deutsche Körperschaftsteuerbefreiung für gemeinnützige Stiftungen zu gewähren ist, sofern die italienische Stiftung die Gemeinnützigkeitskriterien im Tätigkeitsstaat, hier also Deutschland erfüllt. Es gilt im Gemeinnützigkeits(steuern)recht demnach nicht das Herkunftslandprinzip. Versagte Deutschland die Körperschaftsteuerbefreiung, so widerspräche dies der Kapitalverkehrsfreiheit. Die Argumentation lässt sich uneingeschränkt auf das EU-Land Österreich übertragen. In Österreich ansässigen Stiftungen ist die Körperschaftsteuerbefreiung demnach zu gewähren,

---

<sup>710</sup> Vgl. BStFG, 1975).

<sup>711</sup> § 5 Nr. 6 öKStG.

<sup>712</sup> § 2 Nr. 3 lit b öGrStG.

<sup>713</sup> § 1 Abs. 6 Nr. 1 öStiftEG.

<sup>714</sup> EuGH (2006), Urteil in der Rs. "Stauffer", Az. C-386/04.



wenn diese die deutschen steuerlichen Gemeinnützigkeitskriterien der §§ 51-68 dAO erfüllen.

## 9.3 Liechtenstein

Für geplante Zuwendungen an liechtensteinische gemeinnützige Stiftungen gilt mit Inkrafttreten des DBA Deutschland – Liechtenstein ab dem 1.1.2013 die gleiche, oben in Abschnitt 9.2 für Österreich angegebene Argumentationslinie, jedoch mit folgenden Besonderheiten:

- Die vier europäischen Grundfreiheiten sind Liechtenstein nicht aufgrund des AEUV<sup>715</sup>, sondern – gleichlautend – aufgrund des EWR-Vertrages<sup>716</sup> zu gewähren
- Im Verhältnis zu Liechtenstein geht die unter Abschnitt 9.2.1.1 beschriebene Argumentationslinie insofern ins Leere, als die EU-Amtshilferichtlinie im EWR-Zielstaat<sup>717</sup> Liechtenstein nicht anwendbar ist. Mit dem Abschluss des TIEA zwischen Deutschland und Liechtenstein im Jahr 2009<sup>718</sup> und einer OECD-konformen Ausgestaltung des Art. 26 des DBA DE-FL<sup>719</sup> ist jedoch eine wirksame Grundlage für einen Informationsaustausch in Steuersachen zwischen den beiden Ländern geschaffen worden. Mit dem voraussichtlichen Inkrafttreten des DBA Deutschland Liechtenstein am 1.1.2013 wird auch eine Zustellhilfe<sup>720</sup> und eine von Deutschland geforderte<sup>721</sup> Beibehaltungshilfe<sup>722</sup> in Steuersachen eingeführt,

---

<sup>715</sup> AEUV (2008).

<sup>716</sup> EWR-Abkommen (1994).

<sup>717</sup> Vgl. § 10b Abs. 1 S. 2 Nr. 1 und 3 dEStG.

<sup>718</sup> Vgl. TIEA DE-FL (2009a).

<sup>719</sup> Vgl. DBA DE-FL (2011), vgl. Anhang 2.10.

<sup>720</sup> Art. 27 DBA DE-FL (2011), vgl. Anhang 2.14.

<sup>721</sup> Vgl. § 10b Abs. 1 S. 3-5 dEStG bzw. § 9 Abs. 1 Nr. 2 S. 3-5 dKStG.

<sup>722</sup> Art. 28 DBA DE-FL (2011), vgl. Anhang 2.14..

- Anstelle der im Verhältnis zu Österreich geltenden EU-Amtshilferichtlinie tritt das Informationsaustauschabkommen<sup>723</sup> sowie das DBA Deutschland-Liechtenstein, das im Verhältnis zu Deutschland mit den in der EU-Amtshilfe RL geregelten Vorschriften in den Artikeln 26, 27 und 28 materiell gleichwertige Vorschriften zu den Themen Informationsaustausch in Steuerfragen sowie zur Amts- und Vollstreckungshilfe in Steuerfragen enthält.

### **9.3.1 Stifter**

Nach Inkrafttreten des DBA DE-FL dürfte Anfang 2013 die inhaltliche Ausgangssituation für deutsche Stifter durch die Kumulation gleichwertiger Regelungen (Zugang zu den vier europäischen Grundfreiheiten durch die EWR-Mitgliedschaft Liechtensteins, Abschluss des TIEA und des DBA) im Bereich des Spenden- und Gemeinnützigkeitsrechts sowie des Erbschaft- / Schenkungssteuerrechts materiell mit den oben beschriebenen Rahmenbedingungen im EU-Mitgliedsland Österreich übereinstimmen.

### **9.3.2 Stiftung**

#### **9.3.2.1 Liechtensteinische Steuern**

Liechtensteinische Stiftungen, die ausschliesslich und unwiderruflich gemeinnützige Zwecke im Sinne von Art. 107 Abs. 4a fIPGR<sup>724</sup> ohne Erwerbsabsicht verfolgen, können auf Antrag bei der Steuerverwaltung von der Steuerpflicht insgesamt ausgenommen werden.<sup>725</sup> Die Befreiung bezieht sich auf alle

---

<sup>723</sup> TIEA DE-FL (2009a).

<sup>724</sup> Vgl. oben Abschnitt 2.2.3.1.

<sup>725</sup> Art. 4 flSteG.

Landessteuern, somit auf die Ertragssteuer juristischer Personen<sup>726</sup>, aber auch auch die Gründungsabgabe<sup>727</sup>.

### 9.3.2.2 Beschränkte Steuerpflicht: deutsche Körperschaftsteuer

Die Argumentationslinie für Italien in der Rechtssache Stauffer (s. oben Abschnitt 9.2.2.1) lässt sich nach Inkrafttreten des DBA DE-FL uneingeschränkt auch auf Liechtenstein übertragen, da die von Deutschland zu gewährleistende Kapitalverkehrsfreiheit nicht nur für EU-Mitgliedsländer, sondern – wie die anderen drei europäischen Grundfreiheiten auch – auch für EWR-Länder<sup>728</sup> zu gewähren ist. Ein etwa fehlender Informationsaustausch in Steuersachen zwischen Liechtenstein und Deutschland ist seit dem Abschluss des TIEA<sup>729</sup> beseitigt, mit Inkrafttreten des DBA Deutschland Liechtenstein<sup>730</sup> per 1.1.2013 wird – wie bereits beschrieben – eine steuerliche Beitreibungshilfe zwischen beiden Ländern eingeführt.

## Exkurs: Schweiz

Im Gegensatz zur privatnützigen Stiftung kann die *gemeinnützige* Stiftung der Schweiz grundsätzlich für Vermögensstrukturierungszwecke deutscher Unternehmer trotz des Drittlandstatus der schweizerischen Eidgenossenschaft geeignet sein.<sup>731</sup>

In Deutschland stehen allerdings derzeit noch Hürden der Abzugsfähigkeit von Spenden zugunsten schweizerischer gemeinnütziger Stiftungen entgegen: Erstens wird der Kreis begünstigungsfähiger Stiftungen auf juristische Perso-

---

<sup>726</sup> Art. 44 fStG.

<sup>727</sup> Art. 66 Abs. 3 fStG.

<sup>728</sup> Vgl. Art. 6 EWR-Abkommen (1995).

<sup>729</sup> TIEA DE-FL (2009a).

<sup>730</sup> Art. 27., 28 DBA DE-FL (2011), vgl. Anhang 2.14.

<sup>731</sup> Vgl. hierzu auch oben, Fn. 30, 31.

nen im EWR-Raum beschränkt<sup>732</sup>, zu welchem die Schweiz als Drittstaat nicht hinzugehört. Zweitens ist zwar mit dem am 21.12.2011 erfolgten Austausch der Ratifikationsurkunden des revidierten DBA zwischen der Schweiz und Deutschland<sup>733</sup> eine große Auskunftsklausel gem. Art. 26 des OECD-Standards in Kraft getreten, die eine geeignete Basis für den Informationsaustausch schafft; eine ebenfalls steuerlich geforderte<sup>734</sup> Beitreibungshilfe in Steuersachen fehlt aber nach wie vor.

Beide Punkte sind zwar in Deutschland geltendes Recht, das allerdings europarechtlich als kritisch zu beurteilen ist: Die für den Spendenabzug maßgebliche europäische Grundfreiheit der Kapitalverkehrsfreiheit wurde seitens der EU auch unilateral im Verhältnis zu Drittstaaten wie der Schweiz für anwendbar erklärt<sup>735</sup>, die genannte deutsche Beschränkung auf EWR-Staaten ist entsprechend abzulehnen.<sup>736</sup> Seit dem Urteil des EuGH in der Rs. Haribo und Salinen<sup>737</sup> können auch steuerliche Diskriminierungen nicht mehr mit einer nicht vorhandenen Beitreibungshilfe in Steuersachen gerechtfertigt werden.

Eine weitere Hürde ist im Bereich des deutschen Außensteuerrechts zu verorten, da bei der Überführung von Unternehmensanteilen auf eine Stiftung die unbeschränkte Stundung der durch die Aufdeckung einkommensteuerlicher stiller Reserven erzeugten Einkommensteuer-Zahllast nur bei Übertragungsempfängern aus dem EWR-Raum zulässig ist.<sup>738</sup> Die Stundungsmöglichkeit des deutschen Außensteuerrechtes ergibt sich aus der EWR- und gemein-

---

<sup>732</sup> § 10b Abs. 1 S. 2 Nr. 1 und 3 dEStG.

<sup>733</sup> Vgl. Eidgenössisches Finanzdepartement (2011).

<sup>734</sup> § 10b Abs. 1 S. 3 u. S. 5 dEStG.

<sup>735</sup> Vgl. die „erga omnes“-Formulierung in Art. 63 Abs. 1 AEUV: „Im Rahmen der Bestimmungen dieses Kapitels sind alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedsstaaten sowie zwischen Mitgliedsstaaten und dritten Ländern verboten“ (Hervorhebung des Autors).

<sup>736</sup> Vgl. Förster (2011), S. 664; Hey (2011), S. 1151.

<sup>737</sup> Vgl. EuGH (2011), Urteil in der Rs. "Haribo und Salinen", Az. C 436/08 und C 437/08.

<sup>738</sup> § 6 Abs. 5 dAStG.

schaftsrechtlich gebotenen Niederlassungsfreiheit, die im Verhältnis zur Schweiz eben nicht gilt. Die Niederlassungsfreiheit schützt<sup>739</sup> die Aufnahme und Ausübung selbständiger Erwerbstätigkeiten sowie die Gründung und Leitung erwerbsorientierter Unternehmen in einem anderen Mitgliedstaat nach den Regeln, die der Aufnahmemitgliedstaat gegenüber seinen eigenen Staatsangehörigen anwendet; diese umfasst anders als die Kapitalverkehrsfreiheit auch – wie vorliegend – den Erwerb von wesentlichen Beteiligungen an bereits existierenden Unternehmen, zumindest sofern der Beteiligungsumfang eine beherrschende Einflussstellung vermittelt.<sup>740</sup> Zwar wurde am 21.6.1999 ein Freizügigkeitsabkommen zwischen der Schweiz und den Mitgliedstaaten der EU abgeschlossen,<sup>741</sup> allerdings sind die der Niederlassungsfreiheit entsprechenden Regelungen der Art. 2 und 7 des Abkommens – anders als die gemeinschaftsrechtlichen Regelungen – weitgehend auf natürliche Personen beschränkt, zudem sollen gem. Art. 16 Abs. 2 des Abkommens zur Auslegung dieses Vertrages nur die Rechtsprechung des EuGH bis zum Zeitpunkt der Abkommensvereinbarung berücksichtigt werden. Ob der Gemeinnützigkeitsstatus der juristischen Person einer schweizerischen Stiftung, auch wenn er im Einklang mit deutschem Gemeinnützigkeitsrecht hergestellt wurde, hinreichend ist, abkommensrechtlich die Aufdeckung dieser einkommensteuerlichen stillen Reserven abzuwenden, ist unwahrscheinlich.

Werden in weiterer Folge diese beiden *de lege lata* noch bestehenden Hemmnisse<sup>742</sup> beseitigt, so könnte es durchaus sein, dass das Drittland Schweiz einseitig vom europäischen Gemeinnützigkeitsrecht profitiert und künftig in einen Rechtsvergleich – zumindest im Bereich gemeinnütziger Stiftungen – mit einbezogen werden sollte. Dies gilt besonders, weil auch die Schweiz in

---

<sup>739</sup> Vgl. Art. 43 Abs. 2 EGV bzw. Art. 31 i.V.m. Art. 6 EWR-Abkommen (1995).

<sup>740</sup> Schulz (2010), S. 135-139.

<sup>741</sup> Vgl. Abkommen zwischen der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten einerseits und der Schweizerischen Eidgenossenschaft andererseits über die Freizügigkeit, ABl. EG, L 114, 6.

<sup>742</sup> Vgl. hierzu ausführlich auch die Ausführungen bei Koller & Sennhauser (2010.)

ihrem eigenen Steuerrecht auf Bundes- und Kantonsebene umfassende Freistellungen für gemeinnützige Stiftungen vorsieht<sup>743</sup> und – im Unterschied zu Liechtenstein – bereits heute über ein engmaschiges Netz von DBA verfügt, das auch von gemeinnützigen Stiftungen nutzbar gemacht werden kann

---

<sup>743</sup> Vgl. Koller (2007).

## Teil 3: Fragen der Asset Protection durch unternehmensverbundene Stiftungen

Im ersten Teil der Arbeit konnte gezeigt werden, dass deutsche, österreichische und liechtensteinische Stiftungen sich in wichtigen Einzelheiten hinsichtlich ihrer rechtlichen Konzeption<sup>744</sup> und der anwendbaren Foundation Governance Konzepte<sup>745</sup> unterscheiden. Dabei wurde die rechtliche Einsatzflexibilität österreichischer und – insbesondere – liechtensteinischer Stiftungen im Rahmen einer Vermögensnachfolgesituation für Unternehmer deutlich. Der zweite Teil enthielt rechtsvergleichende Ausführungen über die steuerrechtlichen Rahmenbedingungen des Einsatzes von Stiftungen zu Vermögensnachfolgezwecken in den drei Ländern; es wurde gezeigt, dass viele noch vor wenigen Jahren bestehende Restriktionen bei der grenzüberschreitenden Errichtung einer Stiftung inzwischen gefallen sind.

Wie bereits einleitend beschrieben, bezeichnet die grenzüberschreitende Asset Protection rechtlich zulässige Gestaltungsmaßnahmen des internationalen Privatrechts als Vermögensvorsorge für den Fall, dass zu einem unbestimmten Zeitpunkt in der Zukunft die Haftung und der Zugriff auf das Vermögen des Vorsorgenden droht.<sup>746</sup> Im dritten Teil dieser Arbeit geht es um die Frage, welche rechtlichen Eigenschaften Stiftungen in Deutschland, Österreich und Liechtenstein im Bereich der Asset Protection aufweisen und wie der Stifter sich diese unterschiedlichen Eigenschaften zielgerichtet zur Abwehr unternehmensspezifischer Risikoszenarien nutzbar machen kann (vgl. Abbildung 7).<sup>747</sup>

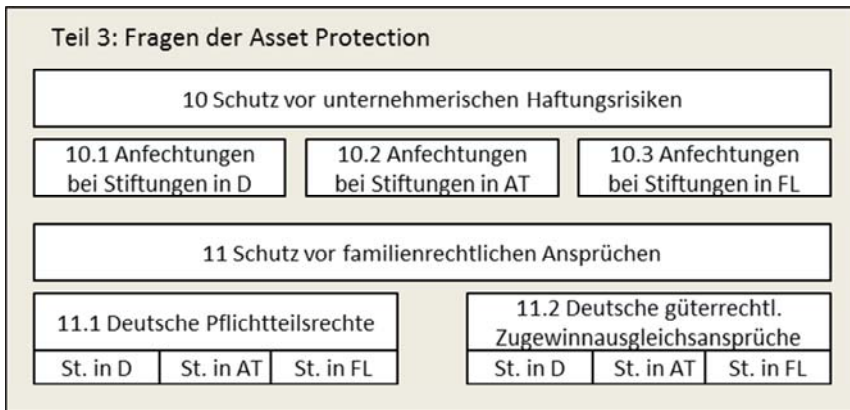
---

<sup>744</sup> Vgl. oben, Abschnitt 2.

<sup>745</sup> Vgl. oben, Abschnitt 3.

<sup>746</sup> Vgl. Von Oertzen (2007), S. 1

<sup>747</sup> Teile der Ausführungen zu diesem dritten Abschnitt entstammen Gierhake (2012a).



**Abbildung 7:** Aufbau Teil 3

Bei der Gestaltung von Vermögensschutzmaßnahmen geht es im Kern um „rechtlich zulässige Gestaltungsmaßnahmen als Vermögensvorsorgemaßnahmen für den Fall, dass die Haftung und der Zugriff auf das Vermögen des Haftenden droht“<sup>748</sup>.

Nach *von Oertzen* bestehen zwei Grundmodelle des Vermögensschutzes für derartige „Drohszenarien“: Im ersten Grundmodell werden Vermögenswerte hinsichtlich des Eigentums vom ursprünglichen Inhaber losgelöst und damit einer Haftungszugriffsmöglichkeit „im Ernstfall“ entzogen. Bei diesem Grundmodell werden die Vermögenswerte von anderen Rechtsträgern „im Umfeld“ des ursprünglichen Inhabers gehalten, so dass eine zumindest mittelbare Einflussnahme- und ggf. auch Nutzungsmöglichkeit des ursprünglichen Eigentümers bestehen bleibt.<sup>749</sup> Im zweiten Grundmodell verbleiben die Vermögenswerte im Eigentum des ursprünglichen Vermögensinhabers; der Ver-

<sup>748</sup> Von Oertzen (2007), S. 1 Tz. 3.

<sup>749</sup> Von Oertzen (2007), Tz. 12.



mögenswert kann aber durch geeignete rechtliche Maßnahmen „vollstreckungsfest“ ausgestaltet werden.<sup>750</sup>

Vermögensübertragungen auf Stiftungen folgen dem ersten Grundmodell. Hierbei sind zwei Fälle zu unterscheiden: Mit dem (*originären*) *Stiftungsgeschäft* selbst übereignet der Stifter die zu stiftenden Vermögenswerte, hier also z. B. das Dotationskapital der Stiftung, unentgeltlich und grundsätzlich unwiderruflich an eine im gleichen Rechtsakt neu geschaffene juristische Person, die Stiftung. Als unentgeltliche Vermögensverfügung zugunsten der Stiftung kommen neben dem (einseitigen) Stiftungsgründungsgeschäft selbst auch spätere *Nach-* oder *Zustiftungen* (z. B. in Form der „zu schützenden“ Unternehmensbeteiligungen) in Betracht, bei denen der Rechtsträger der Stiftung bereits besteht und somit – wie bei einer Schenkung – durch die Entgegennahme der (zusätzlichen) Vermögenswerte ein zweiseitiges Rechtsgeschäft erfolgt.

Zum Zeitpunkt des Stiftungsgeschäftes oder auch der späteren Nachwidmungen trennt sich der Stifter somit grundsätzlich von seinem Eigentum und erbringt ein „Vermögensopfer“ zu Gunsten der von ihm selbst errichteten Stiftung. Die Vermögenswerte scheiden zu diesem Zeitpunkt aus seinem Vermögensbereich aus und gehen in das Vermögen der Stiftung über.<sup>751</sup>

Diese das Vermögens- und Haftungssubstrat verringernde „Entreicherung“ hat Folgen für alle diejenigen, die bereits finanzielle Ansprüche gegenüber dem Stifter haben oder in der Zukunft möglicherweise noch haben

---

<sup>750</sup> Von Oertzen (2007), Tz. 12; ein Beispiel für eine derartige Gestaltung im deutschen Recht ist der Abschluss eines Lebensversicherungsvertrages gegen Einmalprämie durch den Unternehmer, bei welchem eine unwiderrufliche Begünstigung zugunsten von Angehörigen bestellt wird. Gem. § 159 Abs. 3 dVersVG erwirbt ein im Deckungsverhältnis zwischen Versicherungsnehmer und Versicherungsunternehmen unwiderruflich als bezugsberechtigt bezeichneter Dritter das Recht auf Leistung des Versicherers bereits mit der Bezeichnung als Bezugsberechtigter, vgl. auch Schneider (2010), S. 879, Rn. 12.

<sup>751</sup> Vgl. für Österreich Csoklich, Müller, Gröhs & Helbich (1994), S. 14; für Liechtenstein Schauer (2009); Art. 552 § 37 Rz. 2.

werden. Ansprüche können dabei sowohl der unternehmerischen Sphäre des Stifters entspringen („unternehmerische Haftungsrisiken“) oder aber auch in der privaten Familiensphäre („familienrechtliche Ansprüche“) begründet liegen.

In Abschnitt 3.1 wurde der Lebenszyklus einer Privatstiftung im Kontext einer unternehmerischen Vermögensnachfolgesituation aufgezeigt. Hiernach folgt nach der Stiftungserrichtung eine Vermögensmanagementphase, in welcher sich der Stifter im Falle von Österreich und Liechtenstein noch bestimmte Einflussnahmerechte (insbesondere Änderungs- und Widerrufsrechte, aber auch andere Stifterrechte „von Außen“) vorbehalten kann und insoweit die Trennung der Vermögenssphäre des Stifters und der Stiftung noch unvollkommen sein kann.

Für die Frage der Asset Protection ist aber die Frage, *ob* sich der Stifter tatsächlich von Vermögenswerten getrennt hat und wenn ja, *zu welchem Zeitpunkt* diese Trennung stattgefunden hat, von essentieller Bedeutung. Ist etwa anzunehmen, dass der Stifter durch das Stiftungs- oder Nachstiftungsgeschäft noch gar nicht entreichert wurde, so bestehen auf der Ebene des Stifters möglicherweise noch immer vermögenswerte Rechte, auf die aktuelle oder künftige Haftungsgläubiger im Wege der Einzelzwangsvollstreckung oder der Gesamtvollstreckung Zugriff nehmen könnten. Ist das Vermögensopfer nicht erbracht, ist es auch uneingeschränkt bei der Ermittlung familienrechtlicher Ansprüche, etwa bei der Ermittlung von Pflichtteilsansprüchen oder Güterstandsausgleichsansprüchen, zu berücksichtigen. In beiden Fällen besteht ggf. die Möglichkeit, gegen etwa noch vorhandene Stifterrechte bei einem Gericht in Deutschland oder im Sitzland der Stiftung Exekution zu führen und in der Folge in Ausübung dieser Rechte auf das bereits übertragene Vermögenssubstrat der Stiftung Zugriff zu nehmen.

Vermögenswerte Rechte, in die eine Exekution durchgeführt werden kann, können auch dann beim Stifter vorhanden sein, wenn zwar das Vermögensop-

fer seitens des Stifters zu Gunsten der Stiftung erbracht wurde, der Stifter sich aber gleichzeitig als *Begünstigter* der Stiftung verankert hat.<sup>752</sup>

Ist nach den Umständen des Einzelfalles das Vermögensopfer als bereits erbracht zu bezeichnen, so ist aufgrund des i. d. R. unentgeltlichen, meist schenkungsähnlichen Charakters der Vermögenszuwendung davon auszugehen, dass – zumindest innerhalb gewisser *Fristen* – auch nach dem Übertragungsvorgang aufgrund von bestehenden *Missbrauchsvermeidungsvorschriften* noch Zugriffsmöglichkeiten seitens potentieller Gläubiger oder von Familienmitgliedern bestehen. Innerhalb dieser Fristen können Gläubiger Vermögensdispositionen des Stifters noch *anfechten* und damit – im Erfolgsfalle – das Stiftungs- oder Nachstiftungsgeschäft *rückgängig machen*, Familienmitglieder können Ersatzansprüche durch *Anrechnung* gegenüber dem Stifter geltend machen und diese nötigenfalls auch gegen den Empfänger der unentgeltlichen Leistung – hier der Stiftung – rechtlich durchsetzen.

All dies ist im Regelfalle nicht im Interesse des Stifters, der mit Hilfe des Instrumentes der Stiftung ja gerade seine Vermögenswerte von sich loslösen und verselbständigen will, um das Unternehmen und das Familienvermögen zu erhalten und langfristig zu konservieren.

Zu der Frage, ob er sich von seinen Vermögenswerten trennt, tut sich für den handelnden Unternehmer zumindest im Hinblick auf die möglichen Auslandsstiftungsstandorte Österreich und Liechtenstein folgendes grundlegende Spannungsverhältnis auf: Einerseits möchte er sich Einflussrechte auf „seine“ Stiftung vorbehalten, um weiterhin Kontrollrechte über sein „Lebenswerk“ auszuüben und es optimal auf den Generationswechsel vorbereiten zu können (s. oben, Abschnitt 3.2), andererseits müsste er aber vor dem Hintergrund der Erzielung eines möglichst wirksamen Vermögensschutzes das Ver-

---

<sup>752</sup> Klagbare Ansprüche auf Zuwendungen aus der Stiftung sind etwa nach österreichischem Recht zedierbar, veräußerbar, verpfändbar und pfändbar; in Liechtenstein ist dagegen ein Pfändungsausschluss dieser Rechte gem. Art. 552 § 36 Abs. 1 fIPGR möglich; vgl. Stöckl (2009), S. 26 m. w. N.

mögensopfer zu Gunsten der Stiftung frühzeitig, vollständig und rechtswirksam erbringen.

Ist eine in diesem Sinne geeignete Form der Erbringung des Vermögensopfers gefunden worden, so besteht das weitergehende Interesse des Unternehmers darin, die wirksamen Anfechtungsfristen (gegen potentielle künftige Haftungsgläubiger) bzw. Anrechnungsfristen (gegen künftig ausgleichsberechtigte Familienmitglieder) durch geeignete rechtliche Dispositionen *möglichst kurz* zu halten. Anders als im rein nationalen Recht kann sich bei grenzüberschreitenden Sachverhalten die Möglichkeit eines *Forum Shopping* ergeben, die die zulässigen Dispositionsmöglichkeiten des Unternehmers z. B. durch eine geeignete *Rechtswahl* erweitern kann.

Im Kontext der vorliegenden Arbeit stellt sich für den Unternehmer die Frage, wie sich durch die Wahl einer geeigneten Stiftungsjurisdiktion, durch geschickte Ausgestaltung des originären Stiftungsgeschäftes, durch geeignete Ausgestaltung von schenkungsähnlichen Nachstiftungen und die geeignete Übertragung von Vermögenswerten möglichst günstige Rahmenbedingungen auch für die beschriebenen Fragen des Vermögensschutzes schaffen lassen.

Insbesondere aufgrund der Tatsache, dass Stiftungen in Deutschland nur unwiderruflich gegründet werden können, bergen etwa vorbehaltene „starke“ Stifterrechte in Form von Widerrufs- und Änderungsrechten bei österreichischen oder liechtensteinischen Stiftungen die latente Gefahr, von deutschen Gerichten abgelehnt zu werden. Zudem besteht die Gefahr, dass Gerichte zu der Ansicht kommen, dass das entscheidende Vermögensopfer zu Gunsten der Stiftung bei Vorbehalt derartiger Rechte noch nicht erbracht worden sei.

Der zivilrechtlich in Österreich und Liechtenstein mögliche Vorbehalt von starken Stifterrechten sollte deswegen aus dem Blickwinkel einer zu erzielenden Asset Protection sparsam, und nur, wenn es sich im gegebenen Einsatzszenario als unbedingt nötig erweist, Eingang in die Stiftungssatzungen deutscher Stifter finden. Insbesondere muss sich aus einer Gesamtschau der „von Außen“ vorbehaltenen Rechte und der seitens des Stifters innerhalb der Stif-

tung durch die Wahrnehmung von ausgefüllten Organfunktionen ausgeübten Rechte zweifelsfrei ergeben, dass das Vermögensopfer tatsächlich erbracht wurde. Dem Stifter darf es deswegen nicht möglich sein, seine vorhandenen Rechte so zu kombinieren, dass er – wenn auch nur theoretisch – eine Auflösung der Stiftung und eine Rückführung des Stiftungsvermögens an seine Person bewirken kann.

Als Grundregel kann gelten, dass der Ausübung von Rechten „von Innen“, also durch die Ausfüllung von Organfunktionen durch den Stifter gegenüber dem Vorbehalt von Rechten „von Außen“ der Vorzug zu geben ist, da diese Möglichkeiten auch bei deutschen Stiftungen möglich sind, und sich insofern keine „Angriffsfläche“ für etwaige Beanstandungen vermeintlich „zu flexibler“ Auslandsgestaltungen in Österreich oder Liechtenstein ergibt. Diese Vorgehensweise hat zudem den Vorteil, dass nach Erbringung des Vermögensopfers zu Lasten des Stifters die Anfechtungsfristen bzw. Anrechnungsfristen in allen betrachteten Jurisdiktionen „zuverlässig“ zu laufen beginnen.

In den nachfolgenden Ausführungen geht es für jedes der bestehenden Risikoszenarien „unternehmerische Haftungsrisiken“, „Pflichtteilsrechte“ und „Güterstandsausgleich“ in einem ersten Schritt darum, wie in den verschiedenen Jurisdiktionen die Stifterrechte und die Foundation Governance ausgestaltet sind, um ein wirksames Vermögensopfer unter Erhalt der im Unternehmensnachfolgekontext sinnvollen Einflussnahmemöglichkeiten zu erbringen. Dabei ist jeweils die international-privatrechtliche Konstellation zu berücksichtigen, da es potentiellen Gläubigern im Regelfalle freisteht, ihre Ansprüche bei Gerichten in Deutschland, alternativ bei Gerichten im Sitzland der Stiftung oder ggf. auch in einem Drittland, in dem ein Gerichtsstand besteht, durchzusetzen.

In einem zweiten Schritt geht es jeweils darum, die durch Vertragsgestaltungen zur Verfügung stehenden Möglichkeiten zu identifizieren, die geeignet sind, die von den Gerichten anzuwendenden Anfechtungs- bzw. Anrechnungsfristen für die verschiedenen Risikoszenarien zu verkürzen.



## 10      **Anfechtungsmöglichkeiten von Stiftungsgeschäften bei Eintritt untern. Haftungsrisiken**

Mit dem Stiftungsgeschäft scheidet im Regelfalle das gewidmete Vermögen aus dem Eigentum und damit aus dem künftigen Nachlass des Unternehmers aus. In den nachfolgenden Abschnitten wird geprüft, ob und wenn ja welche Stifterrechte beim Stifter verbleiben können, ohne die rechtlich wirksame Erbringung des Vermögensopfers in den verschiedenen Jurisdiktionen zu gefährden.

Bereits erfolgte unentgeltliche Vermögensverfügungen, auch diejenigen zugunsten einer in- oder ausländischen Stiftung, können unter bestimmten *Bedingungen* und innerhalb bestimmter *Fristen* von Anfechtungsberechtigten, etwa den durch die Vermögensübertragung benachteiligten unternehmerischen oder privaten Gläubigern, mit unterschiedlichen *Anfechtungstatbeständen* angefochten und – bei Erfolg – rückgängig gemacht werden.

Bei Unternehmern drohen Haftungssituationen insbesondere aus dem unternehmerischen Bereich, etwa als persönlich haftender Gesellschafter einer Personengesellschaft oder auch bei einer Organhaftungssituation als Vorstand oder Aufsichtsrat einer größeren Kapitalgesellschaft, z. B. im Falle einer (ungewollten) Insolvenzverschleppung.

Ein Unternehmer oder auch eine vermögende Privatperson ist in der Regel daran interessiert, für eine solche grundsätzlich immer mögliche und häufig auch unabhängig vom Vorhandensein eines persönlichen Verschuldens eintretende Haftungssituation für sich und seine Familie vorzubeugen. Er möchte schützenswertes Privatvermögen, das häufig die einzige Altersvorsorge des Unternehmers darstellt, möglichst zuverlässig einem möglichen, wenn auch

heute konkret noch nicht absehbaren Zugriff künftiger Gläubiger in unternehmerischen Haftungssituationen entziehen.

Die Übertragung von Vermögenswerten auf eine Stiftung, idealerweise ergänzt durch unpfändbar ausgestaltete Begünstigungsregelungen zugunsten der Familienmitglieder,<sup>753</sup> kann eine hierfür geeignete Maßnahme darstellen.<sup>754</sup> Sie unterliegt jedoch innerhalb gewisser Fristen der Möglichkeit der Anfechtung durch benachteiligte Gläubiger etwa in einem Pfändungs- oder Insolvenzverfahren.

## **10.1 Anfechtungen von Verfügungen zu Gunsten deutscher Stiftungen**

Wie oben in Abschnitt 3.2 beschrieben, ist der Vorbehalt von Stifterrechten im Sinne von Einflussnahmerechten „von Außen“ auf die Stiftung für den Zeitraum nach der Stiftungserrichtung bei deutschen Stiftungen äußerst beschränkt.

Es ist deswegen im Regelfalle beim originären Stiftungsgeschäft zu Gunsten einer deutschen Stiftung davon auszugehen, dass nach der Anerkennung der deutschen Stiftung durch die zuständige Behörde auf der Ebene des Stifters keine vermögenswerten Rechte mehr verbleiben, in die in Deutschland unmittelbar Exekution geführt werden könnte.

---

<sup>753</sup> Diskretionäre Begünstigungen, über deren Vorhandensein und deren Höhe Stiftungsorgane entscheiden, können nur gepfändet werden, nachdem und soweit über sie unwiderruflich entschieden wurde. Grundsätzlich pfändbar, verpfändbar, zedierbar und veräußerbar sind dagegen klagbare Ansprüche von Begünstigten einer österreichischen Privatstiftung; vgl. Arnold (2007), § 5 Rz. 47. Eine Pfändbarkeit satzungsmässig klagbar ausgestalteter Ansprüche kann durch die Stiftungserklärung bei einer österreichischen Stiftung nicht ausgeschlossen werden; vgl. Stöckl (2009), S. 26, m. w. N. Anders ist die Situation bei liechtensteinischen Stiftungen, hier sieht Art. 552 § 36 Abs. 1 fIPGR die pfändungssichere Ausgestaltbarkeit auch von klagbaren Ansprüchen durchaus vor.

<sup>754</sup> Vgl. hierzu auch Werner (2010).



Auch wenn ein deutscher Stifter einer deutschen Stiftung nach dem Zeitpunkt der Stiftungserrichtung Vermögenswerte, wie etwa Anteile an einem deutschen Unternehmen nachstiftet, handelt es sich hierbei um ein schenkungsähnliches Rechtsgeschäft, das als reiner Binnensachverhalt und mangels einer Auslandsanknüpfung nach deutschem Recht zu beurteilen ist. Im Regelfalle ist auch diese Nachstiftung nach deutschem Recht so ausgestaltet, dass beim deutschen Stifter keine vermögenswerten Rechte verbleiben, in die seitens potentieller Gläubiger vollstreckt werden könnte.

Nach deutschem Recht können unentgeltliche Vermögensverfügungen, zu denen diese Stiftungsgeschäfte zählen, innerhalb gewisser Fristen von Gläubigern (also z. B. pfändenden Geschäftspartnern, Insolvenzverwaltern) gemäß den nachfolgenden Regeln angefochten und in der Folge ggf. rechtlich rückgängig gemacht werden, um sodann den Vollstreckungszugriff in die auf diese Weise wieder erschlossenen Vermögenswerte des Gläubigers zu vollziehen.<sup>755</sup>

Man unterscheidet *erstens* Anfechtungen von Rechtsgeschäften mit dem Ziel der anschliessenden Einzelzwangsvollstreckung in das durch die Anfechtung von Dritten (hier der Stiftung) wieder verfügbar gemachte Vermögenssubstrat; diese Art von Anfechtungen sind im deutschen Anfechtungsgesetz (dAnfG) geregelt.<sup>756</sup> Gem. § 2 dAnfG ist jeder Gläubiger zur Anfechtung berechtigt, „der einen vollstreckbaren Schuldtitel erlangt hat und dessen Forderung fällig ist, wenn die Zwangsvollstreckung in das Vermögen des Schuldners nicht zu einer vollständigen Befriedigung des Gläubigers geführt hat oder wenn anzunehmen ist, dass sie nicht dazu führen würde“.

*Zweitens* gibt es bei Insolvenzen die Anfechtung von Rechtsgeschäften mit dem Ziel der anschliessenden Hinzuziehung des verfügbar gemachten Vermögenssubstrates zur Insolvenzmasse, auf die dann im Wege der Gesamtvollstre-

---

<sup>755</sup> Vgl. von Oertzen (2007), Tz. 15 m. w. N.

<sup>756</sup> Vgl. von Oertzen (2007), Tz. 15, 16, 17 m. w. N.

ckung zugegriffen wird;<sup>757</sup> diese Art von Anfechtungen sind in der deutschen Insolvenzordnung in den §§ 129-136 dInsO geregelt.

Unabhängig von der Frage der Einzelzwangsvollstreckung und der Gesamtvollstreckung bestehen im deutschen Recht<sup>758</sup> mehrere unterschiedliche Anfechtungstatbestände für derartige unentgeltliche Vermögensverfügungen. Diese sind jeweils mit eigenen Ausschlussfristen (bei den Vorschriften des Anfechtungsgesetzes) bzw. Fristen der Verjährungseinrede (bei den Vorschriften der Insolvenzordnung) versehen, nach deren Ablauf aus der Sicht der Gläubiger eine Anfechtung und damit – aus der Perspektive des Unternehmers mit Vermögensschutzinteressen – ein Zugriff auf dieses Vermögen für die Anfechtungsgläubiger nicht mehr möglich ist.<sup>759</sup>

Nach herrschender Auffassung<sup>760</sup> ist eine für Gläubiger benachteiligende Rechtshandlung *erstens* anfechtbar, wenn der Schuldner sie in den letzten *zehn Jahren* vor der Anfechtung mit dem Vorsatz vorgenommen hat, seine Gläubiger zu benachteiligen und dieser Vorsatz dem Dritten, der an dieser Rechtshandlung mitwirkte, bekannt war.<sup>761</sup> Ist dies eine Stiftung, so ist auf die vertretungsbefugten Organe, also den Stiftungsvorstand bzw. den Stiftungsrat abzustellen.<sup>762</sup> Es ist anzumerken, dass der Nachweis des Vorsatzes bei Vorliegen unterschiedlicher Gründe zur Begründung einer Stiftung in aller Regel nicht leicht zu führen ist, wenn dokumentiert wurde, dass (auch) andere Motive zu der Stiftungserrichtung führten. Durch Vermeidung einer Personenidentität

---

<sup>757</sup> Vgl. von Oertzen (2007), Tz. 15 m. w. N.

<sup>758</sup> §§ 3-15 dAnfG und §§ 129-136 dInsO.

<sup>759</sup> Vgl. Von Oertzen (2007), Tz. 16.

<sup>760</sup> Vgl. z. B. Jakob (2006), S. 303; hat sich der Stifter beim Stiftungsgeschäft einer österreichischen Privatstiftung oder einer liechtensteinischen Stiftung umfassende Widerrufs- oder Änderungsrechte vorbehalten, so stellt sich die Frage der Anfechtung im Regelfalle nicht, da dann wohl seitens der Gläubiger versucht werden wird, unmittelbar in dieses vermögenswerte Recht zu vollstrecken, vgl. auch oben, Abschnitt 3.2.

<sup>761</sup> Vorsatzanfechtung durch Gläubiger gem. § 3 Abs. 1 dAnfG bzw. durch Insolvenzverwalter gem. § 133 Abs. 1 dInsO.

<sup>762</sup> Vgl. Von Oertzen (2007), Tz. 89; Jakob (2005).

von Stifter und Stiftungsvorstand/Stiftungsrat kann zudem auch das Erfordernis der Wissenszurechnung zu den handelnden Stiftungsorganen abgewehrt werden.<sup>763</sup>

*Zweitens* ist davon auszugehen,<sup>764</sup> dass ein in den letzten *vier Jahren* vor der Anfechtung vorgenommenes Stiftungsgeschäft oder unentgeltliche Zustiftungen eines Vermögensinhabers nach der *Schenkungsanfechtung* gem. § 4 dAnfG bzw. § 134 Abs. 2 dInsO anfechtbar sind. Die Schenkungsanfechtung ist der im Hinblick auf die oben einleitend zu diesem Abschnitt beschriebenen Risikoszenarien unternehmerischer Haftungssituationen wohl der zentrale Anfechtungstatbestand, auf den regelmässig die Bemühungen von Gläubigern bei Stiftungsgeschäften gerichtet sein dürften.

Hinsichtlich der im Zusammenhang mit der Stiftungserrichtung möglicherweise unter dem Titel der Schenkungsanfechtung durch Gläubiger anfechtbaren Rechtsgeschäfte ist in Deutschland einerseits das originäre einseitige, nicht empfangsbedürftige<sup>765</sup> Stiftungsgeschäft gem. § 80 dBGB, das zur Entstehung der Stiftung als juristischer Person geführt hat, und andererseits eine spätere Nachstiftung, die – wie bei einem Schenkungsvertrag gem. §§ 516-534 dBGB – annahmbedürftig ist und damit ein zweiseitiges Rechtsgeschäft darstellt, zu unterscheiden.

Für das originäre einseitige Stiftungsgeschäft gem. § 80 dBGB wird die Möglichkeit der Schenkungsanfechtung im Schrifttum mit folgenden Argumenten bestritten:

- Bei einem Stiftungsgeschäft handele es sich um ein Geschäft *sui generis*, bei dem ein Zuwendungsempfänger zum Stiftungszeitpunkt noch fehle.<sup>766</sup>

---

<sup>763</sup> Vgl. Von Oertzen (2007), Tz. 103.

<sup>764</sup> Einen aktuellen Überblick über die Diskussion hierzu in Deutschland gibt Zollner (2011), S. 57 mit weiteren Nachweisen.

<sup>765</sup> Vgl. Stumpf (2011), S. 56, Tz. 5.

<sup>766</sup> Vgl. Jakob (2006), S. 310; Von Oertzen (2007), Tz. 90 mit weiteren Literaturnachweisen.

- Da es zum Zeitpunkt der Stiftungserrichtung noch keine „Gegenpartei“ gibt, kann durch das Stiftungsgeschäft auch niemand „bereichert“ i. S. d. § 516 Abs. 1 dBGB sein.<sup>767</sup>
- Die Stiftung ist auf das originäre Stiftungsgeschäft und die damit verbundene Verbindlichkeit der Vermögenszuwendung – anders als bei der Nachstiftung – existenziell angewiesen, der Schutz des Rechtsverkehrs verbiete die ansonsten denkbare Ex-post-Auflösung der Stiftung durch die Anfechtung<sup>768</sup>
- Die Widerrufsgründe für eine Stiftung seien in § 81 Abs. 2 dBGB abschliessend geregelt, eine Anfechtung könne deswegen nicht faktisch zu einem Widerruf führen.<sup>769</sup>

Eine Anfechtungsmöglichkeit des originären Stiftungsgeschäftes kann sich dagegen – trotz dieser Argumente – aus einer analogen Anwendung des Schenkungsrechtes (§§ 516-534 dBGB), insbesondere den Vorschriften über die „Rückforderung wegen Verarmung des Schenkers“ (§ 528 dBGB) oder der Einrede des Notbedarfs des Schenkers (§ 518 dBGB), ergeben. Eine erfolgreiche Schenkungsanfechtung eines originären Stiftungsgeschäftes durch Gläubiger des Unternehmers oder einer (ehemals) vermögenden Privatperson bleibt damit denkbar.

Hinsichtlich späterer Nachstiftungen entfallen die o. g. Argumente gegen eine analoge Anwendung des Schenkungsrechtes. Vereinzelt wurde noch argumentiert, eine Nachstiftung sei nicht unentgeltlich, sondern erfolge zur Verfolgung eines Stiftungszweckes<sup>770</sup>; diese Meinung hat sich aber – soweit ersichtlich – nicht durchgesetzt, da die Verfolgung eines Zweckes durch die Stiftung nicht notwendigerweise mit einer „Entgeltlichkeit“ gleichzusetzen ist.

---

<sup>767</sup> Vgl. Hinz, 1996), S. 105.

<sup>768</sup> Vgl. z. B. Stumpf (2011), S. 62, Tz. 26.

<sup>769</sup> Vgl. Stumpf (2011), S. 62, Tz. 27.

<sup>770</sup> Vgl. Hinz (1996), S. 42-45., 127-128.

Nach deutschem Recht hängen die Anfechtungsmöglichkeiten weder beim originären Stiftungsgeschäft noch bei späteren Nachstiftungen vom Zweck der Stiftung ab; auch gemeinnützig errichtete Stiftungen unterliegen uneingeschränkt den gleichen Anfechtungsmöglichkeiten wie privatnützig errichtete Stiftungen.<sup>771</sup>

Weitere Anfechtungstatbestände des deutschen Rechtes sind die *Entgeltlichkeitsanfechtung*<sup>772</sup>, die entgeltliche Verträge zwischen nahestehenden Personen betrifft und die innerhalb von zwei Jahren anfechtbar sind, sowie die *besonderen Insolvenzanfechtungstatbestände*<sup>773</sup>, die auf die Anfechtung von Vermögensverschiebungen innerhalb weniger Monate vor der Antragstellung auf die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens gerichtet sind.

Vorstehend wurden bei Vermögensverfügungen zu Gunsten deutscher Stiftungen ausschliesslich die Anfechtungsmöglichkeiten bei Anwendung des deutschen Rechtes geprüft. Dies deswegen, weil im Unterschied zum Stiftungsgeschäft oder Nachstiftungsgeschäft zugunsten einer österreichischen oder liechtensteinischen Stiftung es bei einer Schenkung/Nachstiftung eines deutschen Stifters an eine deutsche Stiftung an einem Auslandsbezug fehlt, der dem Stifter eine freie Rechtswahl zugunsten eines ausländischen, möglicherweise anfechtungsresistenteren Rechtes eröffnen würde. Gem. Art. 3 Abs. 3 Rom I-VO gilt bei reinen Inlandsfällen in Deutschland zwingend deutsches Recht (einschließlich der Anfechtungstatbestände).<sup>774</sup>

Die Vorsatzanfechtung, die Entgeltlichkeitsanfechtung und die besonderen Insolvenzanfechtungstatbestände werden im folgenden außer Acht gelassen, da sie im vorliegenden Rechtsszenario der Einrichtung eines Vermögensschutzes durch Begründung von Stiftungen im Regelfalle nicht von Bedeutung sind.

---

<sup>771</sup> Vgl. Berndt & Götz (2009), S. 114, Tz. 213; Seifart & v. Campenhausen (2009), § 6 Rz. 37; dies kann sich bei österreichischen und liechtensteinischen Stiftungen durchaus anders darstellen, vgl. später Abschnitte 10.2.2 und 10.3.2.

<sup>772</sup> Vgl. § 3 Abs. 2 dAnfG bzw. § 133 Abs. 2 dInsO.

<sup>773</sup> Vgl. §§ 130-133 dInsO.

<sup>774</sup> Vgl. Dilling & Munte (2011), S. 159, Tz. 225.

## 10.2 Anfechtung von Verfügungen zu Gunsten österreichischer Privatstiftungen

Werden Vermögenswerte von einem deutschen Stifter an eine österreichische Stiftung zugewidmet, und entsteht in der Folge eine typischerweise unternehmerische Vermögenshaftungssituation auf der Ebene des Stifters, so werden in einem Asset Protection-Szenario vollstreckende Gläubiger oder Insolvenzverwalter zu begutachten haben, ob nicht das an die österreichische Stiftung gewidmete Vermögenssubstrat in die Vollstreckungsmasse beigezogen werden kann.<sup>775</sup>

Hat sich der Stifter bei der österreichischen Stiftung Widerrufs- oder umfassende Änderungsrechte vorbehalten, kann eine Vollstreckungsmaßnahme zunächst darauf gerichtet werden, diese Rechte auszuüben, um die Werte wieder in die Vermögenssphäre des Stifters zu überführen und sodann in dieser vollstrecken zu können. Widerrufs- und Änderungsrechte sind in Österreich vermögenswerte Rechte, in die grundsätzlich Exekution geführt werden kann<sup>776</sup>; eine Exekution kann ggf. verhindert werden, wenn die Widerrufs- und Änderungsrechte nur gemeinschaftlich mit anderen Stiftern ausgeübt werden können.<sup>777</sup> Die Exekution in Widerrufsrechte oder Änderungsrechte kann wirtschaftlich zu anderen Ergebnissen führen als die Anfechtung des Stiftungsgeschäftes einschließlich der Vermögenswidmung. Insofern stehen diese beiden „Angriffsmöglichkeiten“ parallel nebeneinander.<sup>778</sup>

Sind dem Stifter – wie hier im Bereich der Unternehmensträgerstiftung für einen deutschen Unternehmer empfohlen<sup>779</sup> – keine Widerrufsrechte oder Änderungsrechte vorbehalten, so verbleibt potentiellen Gläubigern damit nur die

---

<sup>775</sup> Vgl. von Oertzen (2007), Tz. 8.

<sup>776</sup> Vgl. OGH-AT, Urteil zu Az. 6 OB 235/08i (2009).

<sup>777</sup> Vgl. OGH-AT, Urteil zu Az. 6 OB 136/09g (2009).

<sup>778</sup> Vgl. Zollner (2011), S. 60f.

<sup>779</sup> S. oben, z. B. Abschnitte 3.2 und 5.2.

Anfechtung des Stiftungsgeschäftes oder der späteren Nachstiftung mit den dazugehörigen Vermögensdispositionen.

Hinsichtlich der nachfolgend beschriebenen Anfechtungsmöglichkeiten des Stiftungsgeschäftes oder der Nachstiftungen beginnt der Lauf der anzuwendenden Anfechtungsfristen nach österreichischem Recht erst, nachdem sich der Stifter seiner Widerrufs- und Änderungsrechte begeben hat.<sup>780</sup> Der österreichische oberste Gerichtshof stellt darauf ab, ob und wann ein „Vermögensopfer“ gem. § 785 öABGB seitens des Stifters zugunsten der Stiftung erbracht wurde; zu diesem Zeitpunkt beginnen die Fristenläufe der verschiedenen (hier österreichischen) Anfechtungsmöglichkeiten.<sup>781</sup>

### 10.2.1 Anfechtung in Deutschland

Richtet sich das Anfechtungsbegehren gegen einen Stifter mit Wohnsitz in Deutschland, so ist gem. § 13 dZPO zunächst ein allgemeiner Gerichtstand in Deutschland gegeben. Eine Anwendbarkeit des § 23 dZPO (besonderer „exorbitanter“ Vermögensgerichtsstand) hinsichtlich der in Deutschland belegenen Vermögenswerte der Stiftung, vorliegend also z. B. der Unternehmensbeteiligungen in Deutschland, ist dagegen nicht gegeben, da sowohl Österreich als auch Deutschland dem Luganer Übereinkommen (LugÜ)<sup>782</sup> beigetreten sind und Art. 3 LugÜ die Anwendung des § 23 dZPO im Verhältnis zu Österreich untersagt.

Das deutsche Anfechtungsgesetz enthält in § 19 dAnfG eine kollisionsrechtliche Anknüpfung, nach welcher bei Sachverhalten mit Auslandsberührung für die Anfechtbarkeit einer Rechtshandlung dasjenige Recht maßgeblich ist, dem die Wirkungen der Rechtshandlung unterliegen (lex causae).<sup>783</sup> Der

---

<sup>780</sup> Vgl. Kalss (2008), S. 1316; Zollner (2011), S. 90.

<sup>781</sup> Vgl. OGH-AT, Urteil zu Az10 OB 45/07a (2007).

<sup>782</sup> Vgl. LugÜ (1988).

<sup>783</sup> Vgl. auch von Oertzen (2007), S. 53, Tz. 147.

Wirkungsbereich des Rechtsverweises auf ausländisches Recht ist umfassend. Er betrifft alle Anfechtungstatbestände auch mit familien-, erb- oder gesellschaftsrechtlichen Bezugspunkten, erfasst die förmlichen und sachlichen Voraussetzungen einer Anfechtung, die Anfechtungsfristen, sowie Inhalt und Umfang des Anfechtungsanspruchs.<sup>784</sup> Auch gilt § 19 dAnfG, wenn ein Insolvenzverwalter im Rahmen eines eröffneten Insolvenzverfahrens nach Massgabe von § 16 Abs. 1 dAnfG Anfechtungsansprüche von Einzelgläubigern verfolgt.

Eine Auslandsberührung im Sinne des AnfG besteht dann, wenn die Anfechtung erstens entweder den Hauptanspruch zwischen Gläubiger und Hauptschuldner oder eine anfechtbare Rechtshandlung zwischen dem Hauptschuldner und dem Anfechtungsgegner betrifft und zweitens wenigstens eine der drei Personen Gläubiger, Hauptschuldner oder Anfechtungsgegner eine ausländische Staatsangehörigkeit besitzt oder ihren Wohnsitz im Ausland hat.<sup>785</sup> Ein Stiftungsgeschäft (Verpflichtungsgeschäft) einschließlich der dazugehörigen Vermögenswidmung (Verfügungsgeschäft) eines deutschen Stifters (künftiger Hauptschuldner in einem Asset Protection Szenario) zu Gunsten einer österreichischen (oder auch einer liechtensteinischen) Stiftung (Anfechtungsgegner) erfüllt diese Kriterien.

Hinsichtlich des Verpflichtungsgeschäftes der *originären Stiftungserrichtung* einer österreichischen Privatstiftung gilt das österreichische Gründungsstatut und damit aufgrund der „wesentlich engeren Verbindung“<sup>786</sup> mit dem österreichischen Recht auch das österreichische Anfechtungsrecht<sup>787</sup> ein-

---

<sup>784</sup> Vgl. Kirchhoff (2012), zu § 19 Rz. 5, 6.

<sup>785</sup> Vgl. Kirchhof (2012), zu § 19, Rz. 3.

<sup>786</sup> Art. 46 dEGBGB.

<sup>787</sup> „Die Vorschrift gilt umfassend für alle Anfechtungstatbestände; Ausnahmen sind auch nicht im Hinblick auf familien-, erb- oder gesellschaftsrechtliche Bezugspunkte vorgesehen“; Kirchhof (2012), zu § 19, Rz. 5.



schließlich der österreichischen Anfechtungsfristen<sup>788</sup> als Ergebnis der international-privatrechtlichen Qualifikation.<sup>789</sup>

Die Gläubiger haben also die Möglichkeit, ein bereits vollzogenes Stiftungsgeschäft zu einem späteren Zeitpunkt in Deutschland (lediglich) gemäß den materiellen Vorgaben des österreichischen Rechtes anzufechten;<sup>790</sup> die prozessuale Durchsetzung richtet sich dagegen nach dem Prozessrecht des angerufenen Gerichtes, hier also dem deutschem Prozessrecht.<sup>791</sup>

In Bezug auf die nachträgliche Anfechtbarkeit des Verpflichtungsgeschäftes einer *Nachstiftung* in Form einer Schenkung an die Privatstiftung ist dasjenige Recht maßgeblich, dem vertraglich das zu Grunde liegende Schenkungsgeschäft unterworfen wurde. Es ist an dieser Stelle darauf hinzuweisen, dass im Bereich der Schenkungen als Teilbereich des vertraglichen Schuldrechts aufgrund Art. 3 Rom I-VO weitgehende Rechtswahlfreiheit für die Parteien besteht; Unternehmer und Stiftung können das zweiseitige Geschäft also grundsätzlich einem beliebigen Recht unterwerfen, das auch ihnen „genehme“ Eigenschaften im Bereich einer etwaigen Schenkungsanfechtungsmöglichkeit aufweist.<sup>792</sup>

---

<sup>788</sup> „§ 19 erfasst die förmlichen und sachlichen Voraussetzungen einer Anfechtung, die Anfechtungsfristen, Inhalt und Umfang des Anfechtungsanspruchs einschließlich seiner Rechtsfolgen sowie die Person des Anfechtungsgegners“; Kirchhof (2012), zu § 19, Rz. 6.

<sup>789</sup> Die Rechtshandlung des Stiftungsgeschäftes ist österreichischem Recht unterworfen, nach von Oertzen ist damit der Anwendungsbereich des § 19 dAnfG eröffnet; vgl. von Oertzen (2007), S. 9, Tz. 27. Die deutsche Regelung des § 19 dAnfG sieht aus Vertrauensgesichtspunkten das Recht für einschlägig an, welches dem Verfügungsgeschäft zugrunde liegt, vgl. Koch (2007), S. 466-469.

<sup>790</sup> In der Literatur wird kritisiert, dass dies die Interessen des Hauptschuldners und Anfechtungsgegners, nicht aber die Schutzinteressen der Gläubiger berücksichtigt; ein „Gleichlauf“ mit der funktional parallelen insolvenzrechtlichen Vorschrift des § 339 dInsO und Art. 4 Abs. 2 lit. m EuInsVO besteht damit nicht, vgl. Kirchhof (2012), zu § 19, Rz. 2.

<sup>791</sup> Vgl. Kirchhof (2012), zu § 19, Rz. 6, Rz. 15.

<sup>792</sup> Vgl. zur Rechtswahl oder räumlicher Anknüpfung im Ausland als möglichem Gestaltungsansatz für Maßnahmen der Asset Protection von Oertzen (2007), S. 10, Tz. 30.

Die international-privatrechtliche Argumentationslinie zur freien Rechtswahl bei Nachstiftungen und Schenkungsverträgen lautet wie folgt:<sup>793</sup>

1. Die Rom I-VO ist auf alle Verträge (somit auch Schenkungsverträge) anwendbar, die nach dem 17.12.2009 geschlossen werden (Art. 28 Rom I-VO).
2. Gem. Art. 1 Abs. 1 Rom I-VO gilt die Verordnung für alle Verträge, die eine Verbindung zum Recht verschiedener Staaten aufweisen; wobei es nicht darauf ankommt, dass ein Bezug zu einem Mitgliedstaat der EU besteht; die geforderte Verbindung ist mit der Zuwendung an eine österreichische (aber auch eine liechtensteinische) Stiftung gegeben.
3. Das durch die Kollisionsnorm ermittelte Vertragsstatut regelt den Vertrag vollumfänglich von dem Zustandekommen des Vertrages und seiner Wirksamkeit (Art. 10 Rom I-VO) bis hin zum Erlöschen, der Durchsetzbarkeit der Pflichten sowie der Folgen der Nichtigkeit der Vertragsabwicklung (Art. 12 Abs. 1 lit. c-e Rom I-VO). Damit ist auch die Anfechtung des Schenkungsvertrages vom Vertragsstatut umfasst. Die Parteien können bei Schenkungsverträgen gem. Art. 3 Abs. 1 Rom I-VO frei durch Vereinbarung das anzuwendende Recht bestimmen. Eine Beziehung zu dem gewählten Recht muss nicht bestehen; es könnte vorliegend für den Schenkungsvertrag zugunsten einer österreichischen oder liechtensteinischen Stiftung z. B. auch englisches Recht (zu den möglichen Vorteilen s. später Abschnitt 11.1.2 und 11.1.3) gewählt werden.
4. Vorliegend sind keine Grenzen der freien Vertragswahlmöglichkeit erkennbar, die sich etwa aus einem reinen Inlandsbezug (Art. 3 Abs. 3 Rom I-VO), aus Verbraucherschutzgründen (Art. 6 Abs. 2 S. 2 Rom I-VO), aus zwingendem Gemeinschaftsrecht (Art. 3 Abs. 4 Rom I-

---

<sup>793</sup> Vgl. hierzu Rauscher (2009), S. 248; Dilling & Munte (2011) S. 157-159.

VO) oder international zwingenden Vorschriften (Art. 9 Rom I-VO) ergeben könnten.

Auch das auf ein Stiftungs- oder Nachstiftungsgeschäft folgende Verfügungsgeschäft der Übertragung von Vermögenswerten auf die Stiftung kann nur dann vom Gläubiger im Nachhinein angefochten werden, wenn das für die Wirksamkeit dieses Verfügungsgeschäft maßgebliche Recht eine solche Anfechtungsmöglichkeit vorsieht.<sup>794</sup> Nach deutschem Recht ist hierfür grundsätzlich diejenige Rechtsordnung maßgeblich, die an dem Ort gilt, an dem sich der übertragene Gegenstand bei Beginn der Verfügung befand.<sup>795</sup> Es kann sich eine Auslandsberührung also auch dadurch ergeben, dass sich der Gegenstand der anfechtbaren Rechtshandlung im Ausland befindet.<sup>796</sup>

Im Regelfalle ist die Wirksamkeit eines dinglichen Rechtserwerbs bei der Übertragung einer Immobilie nach dem Lageort (der *lex rei sitae*) der Immobilie, im Falle einer deutschen Immobilie also nach deutschem Recht zu beurteilen<sup>797</sup>; das materielle deutsche Anfechtungsrecht wäre in diesem Falle anzuwenden.<sup>798</sup>

Bei beweglichen Vermögenswerten ist die Rechtslage hinsichtlich des Wirkungsstatutes aus § 19 AnfG nicht ganz eindeutig. M.E. besteht bei übertragenen Mobilien mit dem dem Verfügungsgeschäft zu Grunde liegenden (österreichischen) Stiftungs- oder Nachstiftungsgeschäft eine wesentlich enge-

---

<sup>794</sup> Vgl. Koch (2008), Art. 43 dEGBGB.

<sup>795</sup> Kirchhof (2012), zu § 19, Rz. 10.

<sup>796</sup> Vgl. Kirchhof (2012), zu § 19, Rz. 3.

<sup>797</sup> Vgl. Koch (2008), vgl. Kirchhof (2012), zu § 19, Rz. 10.

<sup>798</sup> Abweichend hiervon könnte man auch mit guten Gründen die Ansicht vertreten, das Verpflichtungsgeschäft einer Stiftung oder Nachstiftung und das Verfügungsgeschäft der Vermögensübertragung der Immobilie stellten zusammen *eine einzige* Rechtshandlung dar, die lediglich aus zwei unselbständigen Teilakten besteht. In diesem Falle wären diese beiden Teilakte zur Feststellung ihrer Wirkung als Ganzes zu betrachten und man käme auch bei der Übertragung einer deutschen Immobilie zur Anwendbarkeit österreichischen Anfechtungsrechtes; vgl. Kirchhof (2012), zu § 19, Rz. 7.

re Verbindung als mit dem Wohnsitz des Hauptschuldners des deutschen Stifters; damit erscheint eine Anknüpfung auch des Verfügungsgeschäftes an österreichisches Recht sachgerecht.<sup>799</sup> Zur Erzielung einer optimierten Vermögensschutzwirkung bietet es sich bei beweglichen Vermögenswerten gegebenenfalls an, vor der Übertragung eine geeignete Anpassung der Belegenheit der Sache nach Österreich durchzuführen.

Anders kann die Sachlage zu beurteilen sein, wenn es – wie bei einer Forderung – keinen Belegenheitsort des Vermögenswertes gibt. Bei Forderungen richtet sich die Anfechtbarkeit der Abtretung nach dem Schuldstatut desjenigen Rechtsverhältnisses, dem die abgetretene Forderung entstammt, bei einer vertraglichen Forderung also nach dem – meist wählbaren – Vertragsstatut.<sup>800</sup>

Gelangt man nach der oben skizzierten Qualifikation der einzelnen potentiell anfechtbaren Rechtshandlungen zur Anwendung österreichischen Rechtes, so sind jeweils die Anfechtungsmöglichkeiten in dieser Rechtsordnung maßgeblich.

Für das originäre Stiftungsgeschäft und eine Nachstiftung (Schenkung) kennt das österreichische Recht zunächst mit § 2 Z 1, Z 2 öAnfO bzw. § 28 Z 1, Z 2 öIO eine „Anfechtung mit Benachteiligungsabsicht“, eine der deutschen Vorsatzanfechtung vergleichbare Regelung.<sup>801</sup> Anfechtungsgegner ist die Stiftung, da sie durch die Vermögenswidmung begünstigt wurde.<sup>802</sup> Anfechtungen

---

<sup>799</sup> Auch Kirchhof vertritt bei Mobilien die Auffassung, dass eine vom Belegenheitsort abweichende Anknüpfung an Art. 46 dEGBGB sachgerecht ist, wenn sich – wie vorliegend bei dem Stiftungsgeschäft gegeben – eine wesentlich engere Verbindung zu einem anderen Staat besteht; vgl. Kirchhoff (2012), zu § 19, Rz. 10.

<sup>800</sup> Kirchhof (2012), zu § 19, Rz. 11.

<sup>801</sup> Privatstiftungen sind nach österreichischem Recht keine „nahen Angehörigen“ des Stifters i. S. d. Ziffern 3 der beiden genannten Gesetzesstellen; eine Anfechtung unter diesem Titel scheidet aus; vgl. Zollner (2011), S. 66. Dies ist anders als in Deutschland, wo gem. § 138 Abs. 1 Nr. 4 dInsO auch eine juristische Person als „naher Angehöriger“ einer schuldnerischen natürlichen Person qualifizieren kann.

<sup>802</sup> Vgl. Zollner (2011), S. 58, 73.

mit Benachteiligungsabsicht unterliegen einer Anfechtungsfrist von zehn Jahren, wenn dem Anfechtungsgegner, also der Stiftung, die Benachteiligungsabsicht bekannt war. Sie beträgt hingegen in Österreich nur zwei Jahre, wenn die Benachteiligungsabsicht der Stiftung lediglich bekannt sein müsste.<sup>803</sup> Die Beweislast obliegt jeweils – so wie in Deutschland auch – dem Gläubiger.

Zudem sieht § 3 Ziff. 1 öAnfO bzw. § 29 Ziff. 1 öIO eine ähnliche Form der Schenkungsanfechtung vor wie die in Deutschland, allerdings ist in der österreichischen Literatur weitgehend unbestritten, dass in Österreich auch das originäre Stiftungsgeschäft zu Gunsten einer Privatstiftung angefochten werden kann.<sup>804</sup> Ein wesentlicher Unterschied besteht gleichwohl darin, dass die Anfechtungsfrist nach österreichischem Recht bei Schenkungen mit zwei Jahren deutlich kürzer ist als die deutsche Frist von vier Jahren; zudem sind unentgeltliche Verfügungen „in angemessener Höhe“ zu gemeinnützigen Zwecken oder durch die einer sittlichen Pflicht oder Rücksichten des Anstandes entsprochen worden sind, gar nicht anfechtbar.

Sind in Deutschland keine Vermögenswerte der Stiftung vorhanden, so ist auf der Grundlage eines deutschen Gerichtsurteils im EU-Mitgliedsland Österreich eine Ausfolgung von Vermögenssubstrat auf der Grundlage der Brüssel-I-Verordnung (EuGVVO)<sup>805</sup> zu erreichen, da Österreich die Entscheidungen deutscher Gerichte in Zivil- und Handelssachen anerkennt<sup>806</sup> und ohne weiteres Vollstreckungshilfe<sup>807</sup> leistet.

Für die kollisionsrechtliche Anknüpfung einer Anfechtung im Rahmen eines Insolvenzverfahrens gilt im Verhältnis zum EU-Mitgliedsland Österreich

---

<sup>803</sup> Vgl. Zollner (2011), S. 85-91.

<sup>804</sup> Vgl. Zollner (2011), S. 59 m. w. N.

<sup>805</sup> Vgl. EuGVVO (2000), Die „Verordnung des Rates über die gerichtliche Zuständigkeit und die Anerkennung und Vollstreckung von Entscheidungen in Zivil- und Handelssachen“ regelt Fälle, in denen Kläger und Beklagte in derartigen Prozessen in unterschiedlichen EU-Mitgliedsländern ihren Sitz haben.

<sup>806</sup> Die Anerkennung erfolgt gemäß Art. 32-37 EuGVVO.

<sup>807</sup> Die Vollstreckungshilfe erfolgt gemäß Art. 38-52 EuGVVO.

zunächst Art. 4 Abs. 2 lit. m i. V. m. Art. 4 Abs. 1 EuInsVO, nach welchem das Recht des Staates der Verfahrenseröffnung (lex fori concursus), vorliegend also Deutschland, anzuwenden ist, sofern nicht seitens der Stiftung nachgewiesen werden kann, dass die Rechtshandlung in Österreich gem. Art. 13 EuInsVO „in keiner Weise“ angreifbar ist.<sup>808</sup> Aufgrund von § 16 Abs. 1 dAnfG findet auch in der Insolvenzsituation § 19 dAnfG mit den oben beschriebenen Rechtsfolgen Anwendung, so dass auch in der Insolvenzsituation durch Rechtswahl oder eine räumliche Anknüpfung von Vermögenswerten im Ausland ein für den Stifter „günstigeres“ Anfechtungsrecht gewählt werden kann.<sup>809</sup>

In beiden Fällen (Anfechtung gem. dAnfG und gem. dInsO) könnte nach einem erfolgreichen Verfahrensabschluss in Deutschland zunächst – so vorhanden – in in Deutschland belegenes Vermögen der österreichischen Stiftung vollstreckt werden.

Im Insolvenzfall ist ein in Deutschland eröffnetes Verfahren unmittelbar in Österreich anzuerkennen (Art. 16 EuInsVO) und entfaltet dort unmittelbare Wirkung (Art. 17 EuInsVO); der deutsche Insolvenzverwalter kann damit auch in unmittelbar in Österreich belegenes Vermögen vollstrecken (Art. 18 EuInsVO).

### 10.2.2 Anfechtung in Österreich

In Österreich ist zunächst eine Pfändbarkeit der Gesamtrechte des Stifters, zu denen auch und insbesondere etwa vorbehaltene Widerrufs- und Änderungsrechte gehören, gemäß herrschender Lehre<sup>810</sup> und Rechtsprechung<sup>811</sup> gegeben.

---

<sup>808</sup> Vgl. von Oertzen (2007), S. 9, Tz. 29.

<sup>809</sup> Vgl. Kirchhof (2012), zu § 199 AnfG, Rz. 6, Von Oertzen (2007), S. 10 Tz. 30.

<sup>810</sup> Vgl. Zollner (2011), S. 131-143, Arnold (2007), § 33 Rz. 74-76, Doralt, Nowotny, & Kalss (1995), § 34 Rz. 7; Bollenberger (2006), S. 641.

<sup>811</sup> Vgl. OGH-AT (2006); OGH-AT (2006a).

Es handelt sich um vermögenswerte Rechte, die gem. § 3 Abs. 3 öPSG nicht in der Art höchstpersönlich sind, dass sie unpfändbar wären.<sup>812</sup>

Eine – grundsätzlich mögliche – Anfechtung in Österreich ist aus Gläubigersicht nicht verfolgenswert, weil sich hierdurch keine verbesserten Rahmenbedingungen gegenüber einer Anfechtungsklage in Deutschland erzielen lassen: Österreichische Anfechtungsfristen sind – vorausgesetzt, österreichische Gerichte kämen überhaupt zur Anwendung materiell österreichischen Anfechtungsrechtes – kürzer als die deutschen Anfechtungsfristen und sind damit gläubigerunfreundlicher. Zudem bestehen zwischen den EU-Mitgliedern Deutschland und Österreich keine nennenswerten wechselseitigen Vollstreckungshindernisse, die eine Anfechtungsklage vor einem österreichischen Gericht geboten erscheinen lassen könnten.

### **10.3 Anfechtungen von Verfügungen zu Gunsten liechtensteinischer Stiftungen**

Werden Vermögenswerte von einem deutschen Stifter an eine liechtensteinische Stiftung gewidmet, und entsteht in der Folge eine Vermögenshaftungssituation auf der Ebene des Stifters, so werden vollstreckende Gläubiger, Insolvenzverwalter oder die Staatsanwaltschaft versuchen, das an die liechtensteinische Stiftung gewidmete Vermögenssubstrat zur Befriedigung ihrer Interessen beizuziehen.

Zunächst ist – wie auch bei der österreichischen Stiftung – darauf hinzuweisen, dass als Startzeitpunkt für die für Anfechtungen maßgeblichen Fristen jeweils der Zeitpunkt gelten kann, zu welchem der Stifter seine Verfügungsgewalt über die zu widmenden Vermögenswerte zu Gunsten der Stiftung aufgibt.

---

<sup>812</sup> Vgl. OGH-AT (2003a); Hofmann (2007), S. 43-44; Csoklich, Müller, Gröhs, & Helbich, (1994), S. 279-280.

Behält sich der Stifter, wie in Österreich oder – hier – in Liechtenstein möglich, ein Widerrufs- und/oder umfassende Änderungsrechte des Stiftungsgeschäftes „von Außen“ vor, so verhindert dies in der Regel den Lauf der Fristen etwa für die Schenkungsanfechtung. In diesem Falle können sich künftige Gläubiger grundsätzlich<sup>813</sup> derartige Widerrufs- und Änderungsrechte auf dem Einzel- oder Gesamtvollstreckungswege aneignen und in der Folge unmittelbar Zugriff auf das Vermögenssubstrat der Stiftung nehmen, ohne das Stiftungsgeschäft selbst oder auch eine anschliessende Nachwidmung anfechten zu müssen.<sup>814</sup> Auch aus Vermögensschutzgründen scheint daher eine unzweifelhaft wirksame „Entreicherung“ des Stifters zu Gunsten der Stiftung zum Zeitpunkt des Stiftungsgeschäftes empfehlenswert.

Im Umkehrschluss sind die gewidmeten Vermögenswerte spätestens mit Ablauf der für die Schenkungsanfechtung anwendbaren Fristen für Gläubiger unerreichbar aus dem Vermögen des Stifters ausgeschieden und sind demnach nicht mehr Gegenstand der persönlichen Haftungsmasse oder – im Todesfalle – des Nachlasses des ehemaligen Vermögensinhabers. Auf diese Weise besteht die Aussicht, dass sich durch ein Stiftungsgeschäft zugunsten einer liechtensteinischen Stiftung eine wirtschaftliche Begrenzung von Haftungsrisiken auf der Ebene des Stiftervermögens erzielen lässt.

---

<sup>813</sup> Die Aussage bezieht sich auf die vorhandenen materiellrechtlichen Voraussetzungen sowohl in Deutschland als auch in Liechtenstein. Hinsichtlich der Durchsetzung dieser Ansprüche bestehen freilich im Verhältnis zu Liechtenstein höhere prozessrechtliche Hürden als im EU-Mitglied Österreich.

<sup>814</sup> Der sogenannte „umgekehrte Haftungsdurchgriff“ gestattet es in Liechtenstein in missbräuchlichen Situationen, etwa weil der Zweck der Stiftungserrichtung nur darin bestand, unterschlagenes Vermögen „in Sicherheit“ zu bringen, auf die hinter dem Haftenden stehende Stiftung durchzugreifen, wenn die Berufung auf die Selbständigkeit der Stiftung rechtsmissbräuchlich ist; dies ist beispielsweise dann der Fall, wenn die Errichtung der Stiftung dazu dient, den Haftenden ausserstande zu setzen, seinen finanziellen Verpflichtungen nachzukommen; vgl. LS 1d in OGH-FL, Urteil zu Az. 2 CG.2006.315 (2009); Heiss, Art. 552 § 38 (2009), Rz. 37 m. w. N.



Soll durch die Anfechtung eines Widmungsgeschäftes oder einer Zuwidmung zugunsten einer liechtensteinischen Stiftung zusätzliches Vollstreckungssubstrat auf der Ebene des deutschen Stifters geschaffen werden, so bestehen hierfür grundsätzlich zwei Möglichkeiten: die Anfechtung kann vor einem deutschen oder einem liechtensteinischen Gericht betrieben werden.

### 10.3.1 Anfechtung in Deutschland

Richtet sich das Anfechtungsbegehren gegen einen Stifter mit Wohnsitz in Deutschland, so ist gem. § 13 dZPO ein allgemeiner Gerichtstand in Deutschland gegeben. Zusätzlich kann sich im Verhältnis zu Liechtenstein gem. § 23 dZPO eine Zuständigkeit deutscher Gerichte dadurch ergeben, dass sich Vermögenswerte der liechtensteinischen Stiftung, vorliegend also z. B. Unternehmensbeteiligungen, in Deutschland befinden (Vermögensgerichtsstand).<sup>815</sup>

Hinsichtlich des räumlichen Anwendungsbereiches gilt auch im Falle einer liechtensteinischen Stiftung die in § 19 dAnfG kodifizierte kollisionsrechtliche Anknüpfung, wenn eine Auslandsberührung vorliegt.<sup>816</sup> Hiernach ist – wie auch im Falle der österreichischen Privatstiftung – für die Anfechtbarkeit einer Rechtshandlung das Recht desjenigen Staates maßgeblich, dem die Wirkungen der Rechtshandlung unterliegen (lex rei causae). Unterliegen die Wirkungen der angefochtenen Rechtshandlung nach den oben beschriebenen Massstäben liechtensteinischem Recht, so wäre liechtensteinisches Anfechtungsrecht anwendbar. In diesen Fällen hätten die Gläubiger lediglich die Möglichkeit, das bereits vollzogene originäre Stiftungsgeschäft in Deutschland gemäß den ma-

---

<sup>815</sup> Liechtenstein ist – im Gegensatz zu Deutschland und Österreich – dem Luganer Übereinkommen LugÜ (1988) bislang nicht beigetreten. Hierdurch ist einem deutschen Kläger über Art. 4 Abs. 2 i. V. m. Art. 3 Abs. 2 LugÜ die Anwendung des § 23 dZPO (exorbitanter Vermögensgerichtsstand) eröffnet; vgl. auch Heiss, Art. 552 § 38 (2009), Rz. 35.

<sup>816</sup> Vgl. oben Fn. 785; von Oertzen (2007), S. 9, Tz. 27.

teriellen Vorgaben des liechtensteinischen Rechtes<sup>817</sup> anzufechten. Nachstiftungen an liechtensteinische Stiftungen unterliegen als Schenkungsvertrag der Rechtswahlfreiheit und können somit auch dem liechtensteinischen Recht unterworfen werden.<sup>818</sup> Schenkungen müssen dem Wirkungsstatut entsprechend gemäß dem gewählten materiellen Recht angefochten werden. Auch hinsichtlich des für Verfügungsgeschäfte anwendbaren Anfechtungsrechts kann auf die oben für den Fall einer österreichischen Privatstiftung gemachten Ausführungen in analoger Weise Bezug genommen werden.<sup>819</sup>

Das liechtensteinische Recht sieht materiell in Art. 552 § 38 Abs. 1 fIPGR vor, dass die Vermögenszuwendung an die Stiftung (gleich ob originäres Stiftungsgeschäft oder Zustiftung) von Gläubigern gleich einer Schenkung angefochten werden kann.<sup>820</sup> Die liechtensteinische Schenkungsanfechtung ist in Art. 65 Abs. 1 lit. a) fIRSO geregelt und weitgehend mit der deutschen Schenkungsanfechtung vergleichbar. Wesentliche Unterschiede bestehen allerdings darin, dass die Anfechtungsfrist nach liechtensteinischem Recht bei Schenkungen mit einem Jahr deutlich kürzer ist als die deutsche Frist von vier Jahren und dass unentgeltliche Verfügungen in „angemessener Höhe..., die zu gemeinnützigen Zwecken gemacht wurden oder durch die einer sittlichen Pflicht (z.B. Eingehung einer angemessenen Lebenssicherung für Frau und Kinder) oder Rücksichten des Anstandes entsprochen worden ist“ gar nicht der Anfechtung unterliegen. Die Beweislast für das Vorhandensein der den Anfech-

---

<sup>817</sup> S. zu den materiellrechtlichen Voraussetzungen nach liechtensteinischem Recht auch die Ausführungen im nächsten Abschnitt 10.3.2.

<sup>818</sup> S. oben, Fn. 792.

<sup>819</sup> Vgl. oben, Abschnitt 10.2.1, Fn. 794-796.

<sup>820</sup> Die vor der jüngsten Novelle des liechtensteinischen Stiftungsrecht bestehende Streitfrage, ob Art. 552 § 38 Abs. 1 fIPGR nur die pflichtteilsrechtliche Schenkungsanfechtung oder auch die Anfechtung gem. Art. 65 fIRSO umfasst, ist im Gesetzgebungsverfahren geklärt worden: sowohl im Vernehmlassungsbericht (dort S. 71) als auch im Bericht und Antrag zur Totalrevision des liechtensteinischen Stiftungsrechtes (dort S. 123) ist ein entsprechender Auslegungshinweis enthalten.

tungsanspruch begründenden Tatsachen und Umstände trägt gem. Art. 65 Abs. 2 fIRSO der Anfechtungsgläubiger.

Für die kollisionsrechtliche Anknüpfung der Insolvenzanfechtung gilt im Verhältnis zu Liechtenstein § 339 dInsO<sup>821</sup>, nach welchem das Recht des Staates der Verfahrenseröffnung (*lex fori concursus*), vorliegend also Deutschland, anzuwenden ist, sofern nicht durch die Stiftung nachgewiesen werden kann, dass die Rechtshandlung in Liechtenstein „in keiner Weise“ angreifbar ist. Im Falle des Stiftungsstandortes Liechtenstein findet aufgrund von § 16 Abs. 1 dAnfG auch in der Insolvenzsituation § 19 dAnfG mit den oben beschriebenen Rechtsfolgen Anwendung, so dass auch in der Insolvenzsituation durch Rechtswahl oder eine räumliche Anknüpfung von Vermögenswerten im Ausland ein für den Stifter „günstigeres“ Anfechtungsrecht gewählt werden kann.<sup>822</sup>

In beiden Fällen – Anfechtung gem. dAnfG und gem. dInsO – könnte anschließend zunächst in das in Deutschland belegene Vermögen der liechtensteinischen Stiftung vollstreckt werden.

Bei einem Erfolg einer Anfechtungsklage kann darüber hinaus über die EuGVVO in Vermögenswerte der Stiftung in der gesamten EU und über das LugÜ auch in Vermögenswerte der Stiftung in der Schweiz, in Norwegen und in Island vollstreckt werden.<sup>823</sup> Ob derartige Vollstreckungsmöglichkeiten auch in dem Fall bestehen, wenn deutsche Vermögenswerte – wie oben im Abschnitt 2.1.3 beschrieben – indirekt über Holding-Kapitalgesellschaften gehalten werden, dürfte von den Umständen des Einzelfalles abhängen.

Sind dagegen keine Vermögenswerte der Stiftung im Geltungsbereich der EuGVVO oder des LugÜ vorhanden, so müssten die Gläubiger versuchen, auf der Grundlage eines deutschen Gerichtsurteils in Liechtenstein eine Ausfol-

---

<sup>821</sup> Da Liechtenstein nicht EU-Mitglied ist, gelten die Regeln der Europäischen Insolvenzverordnung nicht.

<sup>822</sup> Vgl. auch oben, Fn. 809.

<sup>823</sup> Vgl. auch Heiss, Art. 552 § 38 (2009), Rz. 39.

gung von Vermögenssubstrat zu erreichen. Liechtenstein ist allerdings – wie beschrieben – bislang dem Abkommen von Lugano nicht beigetreten. Vollstreckungsabkommen bestehen derzeit nur im Bereich von Schiedsgerichten<sup>824</sup> sowie mit der Schweiz und mit Österreich, nicht aber mit Deutschland. Außerhalb des Geltungsbereichs dieser Abkommen werden Urteile in Liechtenstein derzeit grundsätzlich nicht anerkannt oder vollstreckt.<sup>825</sup>

Da ausländische Urteile in Liechtenstein immerhin als öffentliche Urkunden anerkannt werden<sup>826</sup>, erscheint das sog. Rechtsöffnungsverfahren gem. Art. 49-54 fIRSO die derzeit einzige und potentiell sehr langwierige Möglichkeit zu sein, ein in Deutschland erstrittenes Urteil letztlich auch in Liechtenstein durchzusetzen. Dieses liechtensteinische Rechtsöffnungsverfahren stellt eine in Liechtenstein rezipierte Variante der provisorischen Rechtsöffnung des schweizerischen Rechtes dar. Im Rahmen dieses Rechtsöffnungsverfahrens kann seitens der Stiftung im Ergebnis erreicht werden, dass das gesamte Anfechtungsverfahren in der Sache vor einem liechtensteinischen Gericht erneut, ggf. wiederum über bis zu drei Instanzen verhandelt werden muss. Dies allerdings nur dann, wenn der Gerichtsstand des anzufechtenden Rechtsgeschäftes nicht (ausschliesslich) auf ein nicht-liechtensteinisches Gericht fixiert wurde, der Gang vor ein liechtensteinisches Gericht also prinzipiell offen ist.<sup>827</sup>

Der Ablauf des Verfahrens stellt sich gem. Art. 49-54 der liechtensteinischen Rechtssicherungs-Ordnung wie folgt dar:<sup>828</sup>

---

<sup>824</sup> Am 13.7.2011 ist Liechtenstein allerdings dem New Yorker Übereinkommen über die Anerkennung und Vollstreckung ausländischer Schiedssprüche (Convention on the Recognition and Enforcement of Foreign Arbitral Awards) vom 10.6.1958 beigetreten, vgl. Uncitral (2012); der Beitritt ist zum 5.10.2011 in Kraft getreten (vgl. fINY, LGBI 2011, Nr. 325); damit erkennt Liechtenstein internationale Schiedssprüche nunmehr an und vollstreckt auch deren Urteile.

<sup>825</sup> Vgl. Frick (2010), S. 110.

<sup>826</sup> Vgl. Frick (2002), vgl. auch Art. 49 Abs. 2 fIRSO.

<sup>827</sup> Vgl. Frick (2010), S. 110.

<sup>828</sup> Vgl. Frick (2002); o.V. (2011), Stichwort Rechtsöffnung, vgl. auch die Rechtsvorschriften der RSO in Anhang 3.2.

1. Ausfertigung des rechtskräftigen Urteils durch das deutsche Gericht;
2. Beantragung eines Zahlbefehls in Liechtenstein, gestützt auf dieses ausländische Urteil;
3. Ausstellung eines (bedingten) Zahlbefehls an die Stiftung durch das Landgericht in Vaduz;
4. Möglichkeit des Widerspruchs gegen den Zahlbefehl durch die Stiftung;
5. Beantragung der Rechtsöffnung auf der Grundlage des ausländischen Urteils gem. Art. 49 Abs. 1 lit. a fIRSO (Urkundsvorlage des deutschen Urteils);
6. Gerichtliche Prüfung, ob Voraussetzungen für die Rechtsöffnung vorliegen (grundsätzliche Eignung, wenn der Betroffene ordnungsgemäß zum Verfahren geladen wurde, sich verteidigen konnte, kein besonderer Gerichtsstand vorlag, kein schwerer formaler Fehler im Urteil erkennbar ist und kein Verstoß gegen den liechtensteinischen Ordre public vorliegt);
7. Erlass eines vollstreckbaren Titels durch das Landgericht;
8. Erhebung einer Feststellungsklage auf Aberkennung der Forderung seitens der Stiftung gegenüber dem deutschen Gläubiger gem. Art. 1 lit. d fLEO i. V. m. Art. 51 Abs. 2 lit. a und Abs. 4 fIRSO;
9. Erneute Verfolgung der Klage in Liechtenstein über bis zu drei Instanzen bis zur endgültigen Ablehnung der Feststellungsklage.

Der Weg der Anfechtung (allein) über ein deutsches Gericht ist damit äußerst langwierig und als nahezu aussichtslos zu bezeichnen.

### **10.3.2 Anfechtung in Liechtenstein**

Alternativ – und mit größeren Aussichten auf Erfolg – kommt für die Gläubiger eine unmittelbare Anfechtung der Vermögenswidmung (Erststiftung und Nachstiftung) auch beim Landgericht in Liechtenstein in Betracht, denn Art. 114 fIPGR sieht in umfassender Weise einen Gerichtsstand für liechten-

steinische Verbandspersonen, wie die Stiftung, in Liechtenstein vor. Gem. Art. 552 § 38 Abs. 1 fIPGR kann eine Vermögenszuwendung an die Stiftung von Gläubigern gleich einer Schenkung<sup>829</sup> angefochten werden kann.

Hinsichtlich der von dem liechtensteinischen Gericht zu beantwortenden kollisionsrechtlichen Anknüpfungsfrage, ob bei der Anfechtung materiell deutsches oder liechtensteinisches Anfechtungsrecht zur Anwendung kommt, sieht Art. 75 Abs. 1 fIRSO<sup>830</sup> vor, dass grundsätzlich das Recht am Wohnsitz des Anfechtungsschuldners, hier also der liechtensteinischen Stiftung, anwendbar ist. Allerdings ist Art. 75 Abs. 2 fIRSO in der Lage, die Anwendbarkeit liechtensteinischen Rechtes insoweit weiter einzuengen, als „die Anfechtung weiter nur zulässig ist, wenn sie zugleich auch nach dem für den Erwerbsvorgang maßgebenden Rechte zulässig ist“. Art. 75 Abs. 2 fIRSO führt also dazu, dass jeweils die aus der Sicht der Gläubiger „strengerer“ Anfechtungsbedingungen des „maßgebenden“ Rechtes oder des liechtensteinischen Rechtes Anwendung finden.<sup>831</sup>

In einem originär einseitigen Stiftungsgeschäft ist nach der liechtensteinischen internationalen Anknüpfungsregel für Verbandspersonen des Art. 232 fIPGR das maßgebende Recht liechtensteinisches Recht<sup>832</sup>, bei einer Nachstiftung als einseitig verpflichtendes, zweiseitiges Rechtsgeschäft ist dies gem. Art. 39 i. V. m. Art. 41 fIPRG dasjenige Recht, dem das Schenkungsgeschäft

---

<sup>829</sup> Für Noterben (Pflichtteilsberechtigte) stellt Art. 552 § 38 fIPGR (entspricht Art. 560 fIPGR aF vor der Stiftungsrechtsreform 2008/2009) lediglich einen Verweis auf § 785 und § 951 fABGB dar, vgl. hierzu auch später Abschnitt 11.1.3.

<sup>830</sup> Vgl. auch die Rechtsvorschriften der fIRSO im Anhang 3.2.

<sup>831</sup> Vgl. Heiss, Art. 552 § 38 (2009), Rz. 31.

<sup>832</sup> Vgl. auch Heiss, Art. 552 § 38 (2009), Rz. 25, 26; bei nicht explizit getroffener Rechtswahl wäre zwar theoretisch auch eine Anknüpfung an Art. 41 fIPRG für einseitig verpflichtende schuldrechtliche Verträge denkbar, die zur Anwendung des Rechtes im Wohnsitzland des Stifters führen würde, vorliegend ist allerdings die Vermögenswidmung integraler Bestandteil des (liechtensteinischen) Stiftungserrichtungsgeschäftes, weswegen in diesem Falle liechtensteinisches Recht maßgeblich ist, vgl. Heiss, Art. 552 § 38 (2009), Rz. 26.

nach (freier) Wahl der Parteien unterworfen wurde.<sup>833</sup> Wurde kein Recht explizit gewählt, ist die Zuwidmung gem. Art. 41 fIPRG nach dem Recht am Wohnsitz des Schuldners, mithin also nach deutschem Recht zu beurteilen.

In Liechtenstein ist in einem ersten Schritt zu prüfen, ob etwa vorbehaltene starke Stifterrechte, wie etwa Widerrufs- und Änderungsrechte vorhanden sind, in die ggf. Exekution geführt werden könnte. Anlässlich der Stiftungsrechtsreform im Jahre 2008 war die Frage der Pfändbarkeit der Stifterrechte Gegenstand der rechtspolitischen Diskussion.<sup>834</sup> Es wurde diskutiert, ob man eine explizite Bestimmung zur Unpfändbarkeit der Stifterrechte in die Bestimmungen mit aufnehmen sollte, hat sich aber letztendlich dann dagegen entschieden.<sup>835</sup> In den nachfolgenden Literaturstellungen wurde diese Entscheidung überwiegend befürwortet; Einigkeit über das Vorhandensein oder die Abwesenheit eines Vollstreckungsprivilegs der Stifterrechte besteht in Liechtenstein – soweit ersichtlich – nicht.<sup>836</sup> Dem Vorsichtsprinzip folgend, sollte man in der Beratungspraxis im Zweifel davon ausgehen, dass eine Pfändbarkeit auch in Liechtenstein besteht.

Geht man davon aus, dass das Vermögensopfer erbracht wurde und insofern eine Exekution in noch vorhandene Stifterrechte nicht möglich ist, kommt in Liechtenstein die Anfechtung der Vermögenszuwendung an eine Stiftung gem. Art. 552 § 38 fIPGR in Betracht.<sup>837</sup> Für die Vermögenszuwendung im

---

<sup>833</sup> Vgl. zu den Rechtsvorschriften des liechtensteinischen IPRG Anhang 3.1; Heiss, Art. 552 § 38 (2009), Rz. 27.

<sup>834</sup> Vgl. fStiG (2008); Liechtensteinische Regierung (2008a), S. 119-120; Liechtensteinische Regierung (2008b), S. 10-12.

<sup>835</sup> Der Schutz von Begünstigten ist dagegen nach liechtensteinischem Recht gem. Art. 552 § 36 Abs. 1 fIPGR durchaus möglich.

<sup>836</sup> Schauer (2009a), S. 50; Melzer (2010), S. 89-91; anderer Ansicht: Prast (2008), S. 104-106, z.T. ist sich auch Schurr nicht sicher, ob nicht doch ein Vollstreckungsprivileg besteht; Schurr (2012a), S. 18-19; eine höchstgerichtliche Klärung bleibt abzuwarten.

<sup>837</sup> Das Stiftungsgeschäft selbst ist dagegen in Liechtenstein nicht anfechtbar, vgl. Stöckl (2009), S. 49. Hügel (2008), S. 180 (noch für die inhaltsgleiche Bestimmung des Art. 560 Abs. 1 u.2 fIPGR a. F.).

Rahmen des originären Stiftungsgeschäftes und einer (explizit) liechtensteinischen Recht unterworfenen schenkungsähnlichen Zuwidmung kennt das liechtensteinische Recht mit Art. 65 Abs. 1 lit. a) fIRSO eine grundsätzlich der deutschen Schenkungsanfechtung vergleichbare Regelung; allerdings ist die Anfechtungsfrist mit einem Jahr kürzer als die vierjährige Frist für Schenkungsanfechtungen in Deutschland..<sup>838</sup>

Zudem sind Verfügungen in Entsprechung sittlicher Pflichten nicht anfechtbar; das Gesetz erwähnt als Beispiel die „Eingehung einer angemessenen Lebensversicherung für Frau und Kinder“. Denkbar wäre somit auch, dass die Begründung einer Stiftung zugunsten von Frau und Kindern, die eine „angemessene“ Versorgung sicherstellt, auch ohne Beachtung von Fristen nicht der Anfechtung unterliegt.

Weiterhin sind – ebenfalls ohne Beachtung von Fristen – solche Verfügungen „in angemessener Höhe“ nicht anfechtbar, die zugunsten zivilrechtlich gemeinnütziger<sup>839</sup> Stiftungen erfolgen. Stiftungen sind gem. Art. 552 § 2 Abs. 2 fIPGR zivilrechtlich dann (insgesamt) gemeinnützig, wenn sie ganz oder überwiegend gemeinnützigen Zwecken zu dienen bestimmt sind.<sup>840</sup> Im Umkehrschluss sind nicht-gemeinnützige Zwecke einer Stiftung von bis

---

<sup>838</sup> Die vor der jüngsten Novelle des liechtensteinischen Stiftungsrecht bestehende Streitfrage, ob Art. 552 § 38 Abs. 1 fIPGR nur die pflichtteilsrechtliche Schenkungsanfechtung oder auch die Anfechtung gem. Art. 65 fIRSO umfasst, ist im Gesetzgebungsverfahren geklärt worden; sowohl im Vernehmlassungsbericht (dort S. 71) als auch im Bericht und Antrag zur Totalrevision des liechtensteinischen Stiftungsrechtes (dort S. 123) ist ein entsprechender Auslegungshinweis enthalten.

<sup>839</sup> Die liechtensteinische Gemeinnützigkeitsdefinition des Art. 107 Abs. 4a fIPGR umfasst alle Zwecke, „durch deren Erfüllung die Allgemeinheit gefördert wird“, dies sind u. a. karitative, religiöse, humanitäre, wissenschaftliche, kulturelle, sittliche, soziale, sportliche oder ökologische Tätigkeiten. Für die Gemeinnützigkeit ist unschädlich, wenn durch die Tätigkeit nur ein bestimmter Personenkreis gefördert wird.

<sup>840</sup> Abzustellen ist hier auf den zivilrechtlichen Gemeinnützigkeitsbegriff gem. Art. 107 Abs. 4a fIPGR; vgl. auch Schurr (2010), S. 73-74 und die Ausführungen oben, Abschnitt 2.2.3.1.



(knapp) zur Hälfte unschädlich für den insgesamt gemeinnützigen Status der Stiftung.<sup>841</sup>

Im Ergebnis ist also grundsätzlich eine Anfechtung des Stiftungsgeschäftes und von Nachstiftungen für Gläubiger des deutschen Stifters vor dem Landgericht in Vaduz möglich. Allerdings verkürzen sich in den Fällen des originären Stiftungsgeschäftes und den liechtensteinischem Recht unterworfenen Nachstiftungen die Fristen, innerhalb derer eine Anfechtung Aussicht auf Erfolg hat, von vier Jahren in Deutschland auf ein Jahr. Es bestehen zudem gute Aussichten, dass ein liechtensteinisches Gericht Widmungen zugunsten von Stiftungen, die eine „sittliche“ oder „angemessene“ Familienversorgung sicherstellen und / oder die in einem angemessenen Umfang gemeinnützige Zwecke fördern, insgesamt und unabhängig von einer Frist für Gläubiger als nicht anfechtbar erklären wird.

Es ist zudem darauf hinzuweisen, dass ausländische Kläger in Liechtenstein eine aktorische Prozesskostenkaution<sup>842</sup> bei Gericht zu leisten haben.

---

<sup>841</sup> In Liechtenstein gibt es neben dieser gesellschaftsrechtlichen Gemeinnützigkeitsdefinition mit dem § 4 Abs. 2 fStG noch eine zweite *steuerrechtliche* Gemeinnützigkeitsdefinition. Diese steuerrechtliche Gemeinnützigkeitsdefinition ist, da sie eine unwiderrufliche und ausschliessliche Widmung zugunsten gemeinnütziger Aktivitäten voraussetzt, enger gefasst als die deutsche (steuerliche) Regelung des § 58 Nr. 5 dAO, nach welcher bis zu einem Drittel der Stiftungserträge - unschädlich für den Gemeinnützigkeitsstatus - für nicht-gemeinnützige Zwecke verwendet werden dürfen. Zur Bestimmung von Pflichtteilsergänzungsansprüchen in Liechtenstein ist aber stets der gesellschaftsrechtliche Gemeinnützigkeitsbegriff heranzuziehen; vgl. OGH-FL, Urteil zu Az. 3 Cg 2002.192-28 (2003), S. 317; vgl. auch oben Abschnitte 2.2.3.1 und 9.3.2.

<sup>842</sup> In Liechtenstein sind ausländische Kläger gem. Art. 56 bis 62 fZPO zur Leistung von Prozesskostensicherheiten, einer sog. aktorischen Kautions, verpflichtet, was auch zu Streitigkeiten bis hin zu Klagen vor dem EFTA-Gerichtshof geführt hat, vgl. Ungerank (2011); Kohler (2011).

### **Exkurs: Umgekehrter Haftungsdurchgriff nach liechtensteinischem Recht**

Die Rechtsprechung in Liechtenstein hat bei Vorhandensein „starker“ Stifterrechte im Sinne von vorbehaltenen Widerrufs- und Änderungsrechten mit dem Instrument des „umgekehrten Haftungsdurchgriffs“ die Möglichkeit geschaffen, bei konkretem Vorhandensein eines Missbrauchszenarios<sup>843</sup> unmittelbar auf das Stiftungsvermögen durchzugreifen.<sup>844</sup>

In Deutschland wurden in einigen jüngeren Entscheidungen<sup>845</sup> ältere, inzwischen durch ein Urteil des liechtensteinischen Staatsgerichtshofes veraltete Entscheidungen liechtensteinischer Gerichte zum umgekehrten Haftungsdurchgriff zum Anlass oder Vorwand genommen, die Stiftungserrichtung insgesamt als unwirksam zu erachten, weil durch den Abschluss eines Mandatsvertrages ein nichtiges Scheingeschäft bestehe. Beide Entscheidungen wurden in der Literatur stark und berechtigt kritisiert.<sup>846</sup> In beiden Fällen musste man den Eindruck gewinnen, dass die in den entschiedenen Fällen offenbar ebenfalls vorliegende und ohne Zweifel abzulehnende Steuerhinterziehung den Blick auf zivilrechtliche Details der Ausgestaltung der Stiftung zu verstellen imstande war.

---

<sup>843</sup> Gestützt wird dieser Durchgriff auf die allgemeine Missbrauchsvermeidungsvorschrift des Art. 2 fIPGR, die nur als „ultima ratio“ anzuwenden ist; als Indizien für einen Missbrauch wird in Staatsgerichtshof (2002) z. B. die gezielte Absicht der Umgehung erbrechtlicher Vorschriften genannt.

<sup>844</sup> Die Entscheidung Staatsgerichtshof (2002) des liechtensteinischen Staatsgerichtshofes wies eine „ausufernde“ Anwendung des „umgekehrten Haftungsdurchgriffs“ in mehreren Entscheidungen der Vorinstanzen in ihre Schranken und konkretisierte das Anwendungsspektrum des Instrumentes.

<sup>845</sup> Vgl. OLG-Stuttgart (2009), Bestätigung durch BGH-Deutschland, Urteil zu Az. III ZR 190/09 (2010); OLG-Düsseldorf (2010); Bestätigung durch BGH-Deutschland (2011).

<sup>846</sup> Vgl. Büch (2010); Söffing (2010), S. 82; Blum & Lennert (2010), Lennert & Blum (2011); Jakob & Studen (2011).

Auch in Österreich hat man auch in einer jüngeren Entscheidung<sup>847</sup> die Flexibilität des liechtensteinischen Stiftungsrechtes beanstandet; bei einer kritischen Prüfung stellte sich indessen heraus, dass viele der in Liechtenstein beanstandeten Merkmale durchaus auch im österreichischen Stiftungsrecht anzutreffen sind.<sup>848</sup>

## 10.4 Vergleichende Zusammenfassung (6)

Im Ergebnis lassen sich also insbesondere durch den Einsatz einer liechtensteinischen Stiftung die Rahmenbedingungen für eine Haftungsbegrenzung durch Verkürzung der Anfechtungsfristen verbessern. Beginnen Gläubiger mit einer Anfechtungsklage in Deutschland, so wäre diese im Erfolgsfalle in Liechtenstein erneut durchzuführen. Fechten sie die Stiftungsgründung oder die Nachstiftung in Liechtenstein an, so hat dies unter Zugrundelegung liechtensteinischen Rechtes nur innerhalb einer Frist von einem Jahr Aussicht auf Erfolg. Berücksichtigt man den Instanzenweg in beiden Ländern und die mit der Durchsetzung der Ansprüche verbundenen Kosten einschließlich der gem. §§ 57-62 fIZPO von den Gläubigern zu hinterlegenden Prozesskostensicherheiten<sup>849</sup>, so ist im Falle von Liechtenstein eine sich aus dem anwendbaren Prozessrecht ergebende zusätzliche Abschirmwirkung zu konstatieren.

Die Ausführungen lassen sich zu folgender zusammengefassten Tabelle verdichten:

---

<sup>847</sup> Vgl. OGH-AT, Urteil zu Az. 3 Ob 1/10h (2010).

<sup>848</sup> Vgl. Hosp (2010).

<sup>849</sup> S. oben, Fn. 842

Anfechtungsmöglichkeiten	Deutschland	Österreich	Liechtenstein
<b>Anfechtung in Deutschland</b>	<b>Stiftungsgeschäft: 4 Jahre Frist</b> anfechtbar gem. § 4 dAnfG Schenkungsanfechtung (eingeschränkt)	<b>Stiftungsgeschäft: 2 Jahre Frist</b> anfechtbar gem. § 19 dAnfG i. V. m. § 3 Ziff. 1 öAnfO Schenkungsanfechtung	<b>Stiftungsgeschäft: 1 Jahr Frist</b> anfechtbar gem. § 19 dAnfG i. V. m. Art. 552 § 38 Abs. 1 fIPGR, Art. 65 Abs. 1 lit. a fIRSO Schenkungsanfechtung
	<b>Zuwidmung: 4 Jahre Frist; uneingeschränkte Rechtswahl;</b> anfechtbar gem. § 4 dAnfG Schenkungsanfechtung; uneingeschränkte Rechtswahlmöglichkeit	<b>Zuwidmung: 2 Jahre Frist; uneingeschränkte Rechtswahl;</b> anfechtbar gem. § 19 dAnfG i. V. m. § 3 Ziff. 1 öAnfO Schenkungsanfechtung; nicht anfechtbar angemessene Förderung gemeinnütziger Zwecke	<b>Zuwidmung: 1 Jahres Frist;</b> uneingeschränkte Rechtswahl; anfechtbar gem. § 19 dAnfG i. V. m. Art. 552 § 38 Abs. 1 fIPGR, Art. 65 Abs. 1 lit. a fIRSO Schenkungsanfechtung; nicht anfechtbar „angemessene“ Familienversorgung und angemessene Förderung gemeinnütziger Zwecke
<b>Vollstreckbarkeit der in Deutschland betriebenen Anfechtung</b>	Unbeschränkt	Unbeschränkt	Über exorbitanten Gerichtsstand des § 23 ZPO nur hinsichtlich des in Deutschland, über EuGVVO und LugÜ auch des in Europa belegenen Vermögens

Anfechtungsmöglichkeiten	Deutschland	Österreich	Liechtenstein
<b>Vollstreckbarkeit der in Deutschland betriebenen Anfechtung im Sitzland der Stiftung</b>	Gegeben	Gegeben über EuGVVO bzw. EuInsVO	Nicht gegeben, stattdessen ggf. Rechtsöffnungsverfahren gem. Art. 49 fIRSO
<b>Anfechtbarkeit im Sitzland der Stiftung</b>	s. oben	s. oben	<b>Stiftungsgeschäft und Zuwidmung: 1 Jahres Frist;</b> anfechtbar gem. Art. 114 i. V. m. 552 § 38 Abs. 1 fIPGR, Art. 75 Abs. 1,2 fIRSO, effektiv Art. 65 Abs. 1 lit. a fIRSO Schenkungsanfechtung; nicht anfechtbar „angemessene“ Familienversorgung und angemessene Förderung gemeinnütziger Zwecke

**Tabelle 11:** Asset Protection bei unternehmerischen Haftungsrisiken



## 11 Pflichtteils- und güterrechtliche Anfechtungs- / Anrechnungsmöglichkeiten von Stiftungsgeschäften

Wie bereits oben in Abschnitt 1.2 beschrieben, scheiden Unternehmer in Deutschland nach einer Untersuchung des Instituts für Mittelstandsforschung in rd. 31% der Fälle ungeplant in Folge von Krankheit oder Tod aus der Geschäftsführung, in weiteren gut 23% aufgrund einer Scheidung oder aus anderen Gründen; damit sind mehr als die Hälfte auch der künftig bevorstehenden Wechsel in Familienunternehmen als risikobehaftet anzusehen.<sup>850</sup>

Die Vermeidung von Pflichtteils(ersatz)ansprüchen oder Zugewinnausgleichsansprüchen einschließlich des Schutzes etwa bereits an eine Stiftung gewidmeter Vermögenswerte ist damit auch in der Praxis ein durchaus bedeutendes Ziel. Vorliegend wird unterstellt, dass der Nachlass des Unternehmers nach deutschem Recht vererbt wird.<sup>851</sup>

---

<sup>850</sup> Vgl. Habig & Berninghaus (2010), S. 132 m. w. N.

<sup>851</sup> Am 7.6.2012 hat der Rat der EU-Justizminister die EU-Erbrechtsverordnung (ErbVO) angenommen, die erheblichen Einfluss auf Gestaltungsfragen hinsichtlich des Nachlasses grösserer Familienvermögen haben dürfte. Die Regelungen, bei der der „letzte gewöhnliche Aufenthalt“ des künftigen Erblassers erheblichen Einfluss auf das anwendbare Erbrecht und damit auch das Pflichtteilsrecht haben wird, wird im Laufe des Jahres 2015 (36 Monate nach – bislang nicht erfolgter – Veröffentlichung im Amtsblatt der EU) Geltung erlangen. Die Anwendung der neuen Verordnung kann zu Änderungen der in diesem Abschnitt beschriebenen rechtlichen Rahmenbedingungen insbesondere in den EU-Ländern Deutschland und Österreich führen.

## 11.1 Deutsche Pflichtteilsrechte

Aus der Sicht mancher Unternehmer und vermögender Privatpersonen stellt das in Deutschland bestehende strenge, weil nur unter den extrem engen Bedingungen des § 2333 dBGB (z. B. Verbrechen oder Tötungsabsicht gegen den Erblasser) entziehbare Pflichtteilsrecht zugunsten von nahen Angehörigen eine empfindliche Einschränkung ihrer Privatautonomie im Bereich der Vermögensnachfolge dar. Verschiedene individuell-subjektive Überlegungen können dazu führen, dass der Unternehmer für eine bestimmte Person keinen oder einen reduzierten Pflichtteil wünscht.<sup>852</sup> In vielen Fällen befürchtet der heutige Vermögensinhaber auch Vermögensschwund oder Verschwendung<sup>853</sup>, weil er denkt, dass die Vermögensnachfolger nicht in der Lage wären, die Vermögenswerte langfristig erfolgreich zu bewirtschaften.

Pflichtteile können aber auch eine dem Privatbereich entstammende objektive finanzielle „Bedrohungssituation“ für den Bestand des Familienvermögens darstellen, weil Pflichtteilsansprüche gem. § 2303 dBGB 50% des gesetzlichen Erbteils ausmachen und im Erbfall von den Erben *in Geld* zu leisten sind. Insbesondere bei illiquiden Vermögenswerten mit hohem Wert, wie z. B. Unternehmensbeteiligungen, stellen diese eine erhebliche, in manchen Fällen untragbare Liquiditätsbelastung für den oder die Erben dieser illiquiden Vermögenswerte dar.<sup>854</sup> Dies kann zu Erbstreitigkeiten zwischen potentiellen Erben<sup>855</sup> oder – im Extremfall – zu einer erzwungenen Zerschlagung oder einem Notverkauf des Familienunternehmens führen.

---

<sup>852</sup> Auch das deutsche Bundesverfassungsgericht hatte die Verfassungsmässigkeit der Einschränkung der Privatautonomie durch das Pflichtteilsrecht schon zu prüfen, vgl. BVerfG, Urteil zu Az. BvR 1644/00 (2000), BVerfG, Urteil zu Az. BvR 188/03 (2005).

<sup>853</sup> Für diesen Fall sieht das deutsche Pflichtteilsrecht immerhin in § 2338 BGB gewisse Beschränkungsmöglichkeiten vor.

<sup>854</sup> Auch die in § 2331a dBGB gegebene Stundungsmöglichkeit in Härtefällen löst das geschilderte Grundproblem i.d.R. nicht.

<sup>855</sup> Vgl. Wigand, Haase-Theobald, Heuel & Stolte (2009), S. 209.



In Deutschland wird in diesen Fällen regelmässig versucht, auch bei Stiftungen des Unternehmers oder der vermögenden Privatperson zu Lebzeiten wirksame Pflichtteilsverzichtsverträge gegen – meist sofort fällige – Abfindungszahlungen zu erreichen.<sup>856</sup>

### 11.1.1 Pflichtteilsergänzungsansprüche gegen deutsche Stiftungen

Bei deutschen Stiftungen ist aufgrund der prinzipiellen Unwiderruflichkeit des Stiftungsgeschäftes nach der Anerkennung der Stiftung durch die zuständige Aufsichtsbehörde grundsätzlich von der Erbringung eines Vermögensopfers seitens des Stifters zu Gunsten der Stiftung auszugehen. Die Vermögenswerte scheiden aus dem Eigentum des Stifters aus und gehen in das Eigentum der Stiftung über. Das verbleibende Eigentum des Stifters und letztlich auch der künftige Nachlass reduzieren sich durch das Stiftungsgeschäft und spätere Nachstiftungen; der Pflichtteil von berechtigten Angehörigen reduziert sich in entsprechendem Umfang.

Gem. § 2325 dBGB entsteht ein Pflichtteilsergänzungsanspruch dann, wenn innerhalb eines Zeitraums von 10 Jahren vor dem Tod des Erblassers *Schenkungen* zugunsten Dritter erfolgen. Massgeblich für den Beginn des Fristlaufes ist der Leistungserfolg, also die tatsächlich auf die Rechtsübertragung gerichtete Vollziehungshandlung.<sup>857</sup> Die innerhalb des ersten Jahres vor dem Todeszeitpunkt vollzogenen Schenkungen durch den Erblasser werden für die Berechnung der Bemessungsgrundlage des Pflichtteils in vollem Umfang dem Nachlass wieder hinzugerechnet. In den Folgejahren reduziert sich der für Zwecke der Ermittlung des Pflichtteilsergänzungsanspruchs hinzuzurechnende Betrag sukzessive um jeweils ein Zehntel („Abschmelzungslösung“<sup>858</sup>), so dass erst nach 10 Jahren die Vermögenswerte auch „pflichtteilsfest“ das Vermögen

---

<sup>856</sup> Vgl. Berndt & Götz (2009), S. 104, Tz. 192.

<sup>857</sup> Vgl. Palandt (2012), § 2325, Tz. 25.

<sup>858</sup> Vgl. Palandt (2012), § 2325, Tz. 24.

des Erblassers verlassen haben. Innerhalb dieser 10-Jahresfrist bestehen auch Auskunftsansprüche des Pflichtteilsberechtigten gem. § 2314 dBGB hinsichtlich der ausgleichspflichtigen Zuwendungen des Erblassers gegenüber den Erben.<sup>859</sup>

Die Frage, ob die deutsche Vorschrift über den Pflichtteilsergänzungsanspruch gem. § 2325 dBGB auf Stiftungsgeschäfte entsprechend anwendbar ist, kann allerdings nicht eindeutig beantwortet werden.<sup>860</sup> Die herrschende Auffassung in der Literatur<sup>861</sup> will die Regelungen entsprechend anwenden; auch Rechtsprechung<sup>862</sup> ist in diesem Sinne ergangen. Demgegenüber kann sich als problematisch erweisen, dass die Vermögenszuwendung eine existenzielle Voraussetzung für die Errichtung der Stiftung ist und ein wirksam durchgesetzter Pflichtteilsergänzungsanspruch im Extremfall in der Lage wäre, eine bestehende Stiftung auflösend zu gefährden. *Stumpf* spricht sich deswegen für eine Ablehnung von Pflichtteilsergänzungsansprüchen bei originären Stif-

---

<sup>859</sup> Vgl. Berndt & Götz (2009), S. 105.

<sup>860</sup> Die Argumentationslinien hinsichtlich der Durchsetzbarkeit von Pflichtteilsergänzungsansprüchen mit Hinblick auf originäre Stiftungsgeschäfte oder spätere Zustiftungen des Erblassers verlaufen ähnlich wie die zur Diskussion der Anfechtbarkeit im Zusammenhang mit Einzelzwangsvollstreckungen und Gesamtvollstreckungen in Abschnitt 10.1, vgl. auch Stumpf (2011), S. 63, Tz 29.

<sup>861</sup> Vgl. z. B. Palandt (2012), § 2325, Tz. 17; Birkenheier (2010), Tz. 94-98; Richter (2005).

<sup>862</sup> Vgl. z. B. zur Pflichtteilsergänzungspflicht Urteil BGH-Deutschland, Urteil zu Az. IV ZR 249/02 (2003); zur Auskunftspflicht in diesem Zusammenhang vgl. OLG-Karlsruhe (2003): hiernach ist eine vom Erblasser zu Lebzeiten mit Vermögen ausgestattete und zur Alleinerbin eingesetzte Stiftung einem Pflichtteilsberechtigten gem. § 2314 dBGB (Auskunftspflicht des Erben), § 2325 dBGB (Pflichtteilsergänzungsanspruch bei Schenkungen) analog verpflichtet, Auskunft zu erteilen. Der in § 2325 dBGB geregelte Sachverhalt ist mit dem Stiftungsgeschäft als einer freigiebigen Transferleistung ohne weiteres vergleichbar. Der Gesetzgeber räumt dem Pflichtteilsrecht einen hohen Stellenwert ein; um eine Aushöhlung des Pflichtteilsrechts zu verhindern, ist § 2325 dBGB deswegen weit auszulegen. Vom Auskunftsanspruch sind nach diesem Urteil auch sonstige Zuwendungen des Erblassers an die Stiftung erfasst, die keine Schenkungen, Anstandsschenkungen oder Stiftungsausstattungen sind, z. B. Spenden oder Zustiftungen.

tungsgeschäften, nicht aber in Bezug auf einen Pflichtteilsergänzungsanspruch bei Zuwidmungen und Spenden an bereits existierende Stiftungen aus.<sup>863</sup>

Über § 242 dBGB wird darüber hinaus auch ein Auskunftsanspruch des pflichtteilsberechtigten Erben gegenüber der Stiftung begründet.<sup>864</sup>

Hinsichtlich der Berechnung der Pflichtteilsergänzungsansprüche spielt es nach deutschem Recht grundsätzlich keine Rolle, ob der Zweck der Stiftung gemeinnützig oder privatnützig ist.

Die pflichtteilsrechtliche Relevanz einer Stiftungsausstattung wird auch dann nicht eingeschränkt, wenn eine pflichtteilsberechtigte Person Leistungen als Begünstigter aus der Stiftung erhält, und er insoweit bei wirtschaftlicher Betrachtung gleich doppelt begünstigt würde.<sup>865</sup>

Die Übertragung von Vermögenswerten auf eine Stiftung kann insofern eine „Schutzmaßnahme“ darstellen, als sich dadurch grundsätzlich das für die Bestimmung von Pflichtteilsrechten maßgebliche Nachlassvermögen einschließlich der auf obigem Wege ermittelten Pflichtteilsergänzungsansprüche über die Zeit reduzieren lässt. Erst 10 Jahre nach der Übertragung von Unternehmensanteilen auf eine deutsche Stiftung wären diese wertmässig aus dem pflichtteilsrelevanten Nachlass des Stifters vollständig ausgeschieden.<sup>866</sup>

## **11.1.2 Pflichtteilsergänzungsansprüche gegen österreichische Stiftungen**

### **11.1.2.1 Durchsetzung in Deutschland**

In Bezug auf den deutschen Stifter ändert sich durch die Widmung von Vermögenswerten an eine österreichische Stiftung zunächst nichts gegenüber der

---

<sup>863</sup> Vgl. Stumpf (2011), S. 63f, Tz 29.

<sup>864</sup> Vgl. Becker (2009), S. 177.

<sup>865</sup> Krumm (2010), Abschn. II.1 m. w. N.

<sup>866</sup> Vgl. auch Habig & Berninghaus (2010); S. 210.

Situation in Deutschland; es gilt vor deutschen Gerichten weiterhin das deutsche Personalstatut gem. Art. 5 dEGBGB und das deutsche Erbstatut gem. Art. 25 Abs. 1 dEGBGB einschließlich des Pflichtteilsrechtes.

Offen ist allerdings, welchen Zeitpunkt deutsche Gerichte bei österreichischen oder liechtensteinischen Stiftungen als „Startzeitpunkt“ für die pflichtteilsrechtlichen Fristenläufe wählt. Denkbar wäre, dass sich das deutsche Gericht in Fragen der Festlegung des Beginns der Zurechnungsfristen die in Österreich entwickelte „Vermögensopfertheorie“ zu eigen machen wird, nach welcher der Beginn des Fristenlaufs mit der Aufgabe etwa vorbehaltenen starker Widerrufs- oder Änderungsrechte erfolgt.<sup>867</sup>

Zunächst einmal steht auch in diesem Falle zur Befriedung der Pflichtteils- und Pflichtteilsergänzungsansprüche das freie Vermögenssubstrat des deutschen Erblassers zur Verfügung. Es kann sich aber nun die Situation ergeben, dass das verbliebene Nachlassvermögen – insbesondere aufgrund der vorgängigen Verfügung zu Gunsten der österreichischen Privatstiftung – nicht ausreicht, die Ansprüche zu befriedigen.

In dieser Situation wird vor einem deutschen Gericht die im vorherigen Abschnitt beschriebene Diskussion zu führen sein, ob originäre Stiftungsgeschäfte und Nachstiftungen Pflichtteilsergänzungsansprüche gem. § 2325 dBGB auslösen oder nicht.

Ergänzend verbleibt den Pflichtteilsberechtigten die Möglichkeit der Prüfung der Anfechtbarkeit der in der Vergangenheit seitens des Erblassers vollzogenen Vermögensverfügungen zugunsten der in Österreich errichteten Stiftung. Aufgrund der durch den Sitz der Stiftung (Anfechtungsgegner) im Ausland gegebenen Auslandsberührung gelangt § 19 dAnfG zur Anwendung, der das internationale Anfechtungsrecht aus deutscher Sicht regelt. Unter bestimmten, oben bereits in Abschnitt 10.2.1 beschriebenen Bedingungen ist das deut-

---

<sup>867</sup> Vgl. Zollner (2011), S. 92-93.

sche Gericht dabei auch in einem erbrechtlichen Kontext<sup>868</sup> gehalten, materiell österreichisches Anfechtungsrecht anzuwenden.

Gelangt ein deutsches Gericht zu einem Urteil, nach welchem aus dem übrigen Nachlassvermögen nicht deckbare Pflichtteilsergänzungsansprüche bestehen und seitens der österreichischen Stiftung subsidiär zu befriedigen sind, so ist grundsätzlich mit diesem deutschen Gerichtsurteil im EU-Mitgliedsland Österreich eine Ausfolgung von Vermögenssubstrat auf der Grundlage der Brüssel-I-Verordnung (EuGVVO)<sup>869</sup> zu erreichen, denn Österreich erkennt die Entscheidungen deutscher Gerichte in Zivil- und Handelssachen an und leistet Vollstreckungshilfe.

#### **11.1.2.2 Durchsetzung in Österreich**

Vor österreichischen Gerichten ergeben sich in typischen Fällen (Todesfall eines deutschen Stifters, dessen letzter Aufenthalt in Deutschland war) insofern keine materiellen Änderungen im Vergleich zur Durchsetzung vor einem deutschen Gericht, als auch das österreichische IPR in § 10 öIPRG das deutsche Recht als Personalstatut beruft und gem. § 28 Abs. 1 öIPRG deutsches Erbrecht einschließlich des Pflichtteilsrechtes für anwendbar erklärt.

Nach österreichischem Recht können Pflichtteilsergänzungsansprüche aus unentgeltlichen Zuwendungen des Stifters (sowohl aus Nachstiftungen/Schenkungen gem. § 785 öABGB als auch – so die herrschende Meinung und höchstrichterliche Rechtsprechung<sup>870</sup> – durch analoge Anwendung bei dem originären Stiftungsgeschäft) grundsätzlich gegenüber einer bereicherten Privatstiftung durchgesetzt werden.<sup>871</sup>

---

<sup>868</sup> Nach Kirchhof (2012), zu § 19 AnfG, Rz. 5 sind „Ausnahmen im Wirkungsbereich des § 19 dAnfG auch nicht im Hinblick auf familien-, erb- oder gesellschaftsrechtliche Bezugspunkte vorgesehen.“

<sup>869</sup> Vgl. EuGVVO (2000).

<sup>870</sup> Vgl. OGH-AT, Urteil zu Az10 OB 45/07a (2007).

<sup>871</sup> Vgl. Zollner (2011), S. 92.

In Österreich beginnt nach der „Vermögensopfertheorie“ der Fristlauf österreichischer Anfechtungs- und pflichtteilsrechtlicher Anrechnungsfristen mit der Aufgabe etwaiger (uneingeschränkter) Widerrufs- oder Änderungsrechte durch den Stifter.<sup>872</sup>

### **11.1.3 Pflichtteilsergänzungsansprüche gegen liechtensteinische Stiftungen**

#### **11.1.3.1 Durchsetzung in Deutschland**

Auch im Falle der Widmung von Vermögenswerten an eine liechtensteinische Stiftung ändert sich in Bezug auf den deutschen Stifter grundsätzlich nichts hinsichtlich der erb- und pflichtteilsrechtlichen Situation in Deutschland; es gilt vor deutschen Gerichten ebenfalls – wie auch im Falle von Österreich – das deutsche Personalstatut gem. Art. 5 dEGBGB und das deutsche Erbstatut gem. Art. 25 Abs. 1 dEGBGB einschließlich des Pflichtteilsrechtes.

Offen ist ebenfalls, ob ein deutsches Gericht in Fragen der Festlegung des Beginns der Zurechnungsfristen die primär in Österreich entwickelte „Vermögensopfertheorie“ auch hinsichtlich einer liechtensteinischen Stiftung zu eigen machen wird, ob sie also schon bei Aufgabe etwa vorbehaltener starker Widerrufs- oder Änderungsrechte einen Beginn des Fristenlaufs annimmt.<sup>873</sup>

Auch im Falle Liechtensteins muss zunächst das Vermögenssubstrat des deutschen Erblassers zur Befriedung der Pflichtteils- und Pflichtteilsergänzungsansprüchen herangezogen werden. Hinsichtlich der Durchsetzbarkeit etwa eines verbleibenden Pflichtteilsergänzungsanspruches gegenüber einer – hier liechtensteinischen – Stiftung wird die bereits in den Abschnitten 11.1.1 und 11.1.2.1 beschriebene Diskussion zu führen sein.

---

<sup>872</sup> Vgl. Zollner (2011), S. 92-93.

<sup>873</sup> Vgl. Zollner (2011), S. 92-93.

Selbst wenn ein deutsches Gericht in dieser Situation zu dem Ergebnis käme, dass ein von der Stiftung subsidiär zu befriedigender Pflichtteilsergänzungsanspruch besteht, tritt im Falle von Liechtenstein aus der Perspektive der verkürzten Pflichtteilsberechtigten als zusätzliche Schwierigkeit hinzu, dass Gerichtsurteile von in Deutschland betriebenen Verfahren zur Durchsetzung von Pflichtteilsergänzungsansprüchen gegen von deutschen Stiftern wirksam errichtete liechtensteinische Stiftungen aufgrund nicht vorhandener internationaler Abkommen in Liechtenstein weder anerkannt noch durchgesetzt werden können. Sie bieten damit von vornherein wenig Aussicht auf Erfolg, sofern sich nicht unmittelbar im Eigentum der Stiftung befindliches Vermögen in Deutschland befindet, in das gegebenenfalls durch ein deutsches Gericht mittels eines ausserordentlichen (exorbitanten) Vermögensgerichtsstandes vollstreckt werden könnte.<sup>874</sup>

Auf der Grundlage eines deutschen Titels kann versucht werden, in Liechtenstein wieder das äußerst langwierige, oben in Abschnitt 10.3.2 beschriebene Rechtsöffnungsverfahren anzuwenden und damit zu einer Durchsetzung der Ansprüche zu gelangen; hierbei nimmt das liechtensteinische Gericht allerdings die Qualifikation des Sachverhalts nach seiner Lex fori vor, also nach liechtensteinischem internationalem Privatrecht, wie es im nachstehendem Abschnitt 11.1.3.2 dargelegt wird.<sup>875</sup>

### **11.1.3.2 Durchsetzung in Liechtenstein**

Im Folgenden wird aufgrund der Durchsetzungsschwierigkeiten von deutschen Urteilen in Liechtenstein von der Situation ausgegangen, dass deutsche Kläger (in der Regel die Erben des Stifters) vor einem liechtensteinischen Gericht Ansprüche auf Pflichtteilsergänzung gegenüber der in Liechtenstein ansässigen Stiftung geltend machen wollen.<sup>876</sup> Eine unmittelbare Anfechtung der Vermö-

---

<sup>874</sup> Vgl. oben, Abschnitt 10.3.1.

<sup>875</sup> Vgl. Becker (2009), S. 179.

<sup>876</sup> Vgl. zu Auskunftsansprüchen von deutschen Pflichtteilsberechtigten gegenüber liechtensteinischen Stiftungen vor einem liechtensteinischen Gericht Becker (2009).

genswidmung durch die Erben beim Landgericht in Liechtenstein kommt nach Art. 114 fIPGR in Betracht, da dieser in umfassender Weise einen Gerichtsstand für liechtensteinische Verbandspersonen, wie hier die Stiftung, in Liechtenstein vorsieht.

Ist ein Stifter ausländischer Staatsangehöriger, gehören Fragen der Pflichtteilsberechtigung sowie der Anfechtung einer Schenkung wegen Pflichtteilsverkürzung nicht zum Stiftungsstatut, sondern zum Erbstatut.<sup>877</sup>

Gem. Art. 10 i. V. m. Art. 29 Abs. 1 fIIPRG<sup>878</sup> ist die Rechtsnachfolge bei Erwerben von Todes wegen nach dem Personalstatut des Erblassers im Zeitpunkt des Todes (vorliegend bei deutscher Staatsangehörigkeit des Erblassers also nach deutschem Recht) zu beurteilen; gem. Art. 29 Abs. 5 fIIPRG gilt das grundsätzlich auch für die Pflichtteilsrechte.<sup>879</sup> Allerdings wurde durch die Stiftungsrechtsreform 2008/2009 mit Art. 29 Abs. 5 S. 2 fIIPRG eine Regelung analog dem Art. 75 Abs. 2 RSO eingeführt, nach welcher die Erhebung der Pflichtteilsrechte „überdies nur zulässig (ist), wenn dies auch nach dem für den Erwerbsvorgang maßgeblichen Recht zulässig ist.“ Hierdurch wird – im Falle des originären Stiftungsgeschäftes – auf liechtensteinisches<sup>880</sup> Pflichtteilsrecht<sup>881</sup> verwiesen; im Falle der Nachstiftungen auf das diesem schuldrechtlichen Vertrag zu Grunde gelegte<sup>882</sup> – ggf. ebenfalls liechtensteinische – Recht.<sup>883</sup>

---

<sup>877</sup> Vgl. Marxer (2002), S. 87, Fn. 320.

<sup>878</sup> Vgl. zu den Rechtsvorschriften des liechtensteinischen IPRG Anhang 3.

<sup>879</sup> Vgl. Heiss, Art. 552 § 38 (2009), Rz. 33.

<sup>880</sup> Vgl. Heiss, Art. 552 § 38 (2009), Rz. 25, 26.

<sup>881</sup> Vgl. Heiss, Art. 552 § 38 (2009), Rz. 34; auch Werner kommt zu dem Schluss des Verweises auf liechtensteinisches Erbrecht, vgl. Werner (2010). Einen aktuellen Überblick zum liechtensteinischen Pflichtteilsrecht mit Reformüberlegungen in Richtung einer anglo-amerikanischen „Family Provision“-Regelung gibt Marxer, (2012), S. 181-185.

<sup>882</sup> Gem. Art. 39 i. V. m. Art. 11 fIIPRG besteht im Schuldrecht eine ausdrückliche oder schlüssige Rechtswahlmöglichkeit.

<sup>883</sup> Wird für diese Schenkung ein anderes Recht vereinbart, so ist der „Pflichtteilsgehalt“ dieses Rechtes maßgeblich. Wird hier ein Recht vereinbart, in dem Pflichtteilsrechte unbekannt sind,



Nach liechtensteinischem Pflichtteilsrecht werden gem. § 785 Abs. 1 i. V. m. Abs. 3 fIABGB und wie auch in Österreich<sup>884</sup> nur solche unentgeltlichen Zuwendungen an Stiftungen zum Zwecke der Pflichtteilsberechnung dem fiktiven Nachlass wieder hinzugerechnet, die innerhalb von *zwei Jahren*<sup>885</sup> vor dem Ableben des Stifters getätigt worden sind.<sup>886</sup>

Zuwendungen zugunsten gemeinnütziger Zwecke, also etwa an in Liechtenstein gemeinnützige Stiftungen<sup>887</sup>, bleiben in jedem Falle, der Höhe nach unbegrenzt und unabhängig von einer Frist, bei der Berechnung von Pflichtteilsrechten unberücksichtigt.

Gem. Art. 552 § 38 Abs. 1 fIPGR kann eine Vermögenszuwendung an die Stiftung von den Erben gleich einer Schenkung angefochten werden. Da der Anspruch eines Pflichtteilsberechtigten erbrechtlich zu qualifizieren ist<sup>888</sup>, stellt diese Möglichkeit der „Anfechtung“ im vorliegenden Kontext jedoch lediglich einen Verweis auf die – oben beschriebenen – liechtensteinischen Pflichtteilsvorschriften des § 785 fIABGB und § 951 fIABGB dar.

---

so widerspricht dies nicht dem liechtensteinischen *ordre public*, vgl. Marxer, Das internationale Erbrecht Liechtensteins (2002), S. 82-83; Jakob (2009), Kap. 13 Rz. 692, Lennert & Blum (2009) S. 175f. Eine völlig „bezugslose“ Rechtswahl, etwa z. G. britischen Rechts könnte allerdings ggf. mit dem Argument der Rechtsumgehung bekämpft werden, vgl. Stöckl (2009), S. 135f. m. w. N.

<sup>884</sup> Liechtenstein hat sein ABGB aus Österreich rezipiert; § 785 öABGB ist mit § 785 fIABGB gleichlautend.

<sup>885</sup> Zur Anwendbarkeit der Zweijahresfrist und der „Vermögensopfertheorie“ bei einer nicht pflichtteilsberechtigten österreichischen Stiftung vgl. Stöckl (2009), S. 149-168; die Argumentation ist aufgrund der Rezeption der zugrunde liegenden Rechtsgrundlagen in Liechtenstein weitgehend auf liechtensteinische Stiftungen übertragbar, nach Ansicht von *Schauer* ist lediglich bei – nur in Liechtenstein möglichen – fideikomissartigen Ausgestaltungen ist eine unbefristete Anrechnung der Zuwendung an die Stiftung gerechtfertigt, vgl. auch Stöckl (2009), S. 166-168.

<sup>886</sup> Vgl. zur „Anfechtung“ der Stiftungserrichtung durch die Noterben (Pflichtteilsberechtigte) auch OGH-FL, Urteil zu Az. 6 CG.2004.23 (2006).

<sup>887</sup> Vgl. oben Fn. 839, Fn. 840 und Fn. 841.

<sup>888</sup> Vgl. OGH-FL, Urteil zu Az. 1 CG.145/99-74 (2002), S. 100.

Pflichtteilsergänzungsansprüche unterscheiden sich von Anfechtungsansprüchen eines Gläubigers dadurch, dass es hierbei nicht – wie bei einer Anfechtung – um die Durchsetzung einer vollstreckbaren Forderung geht, sondern um einen primär erbrechtlich bedingten schuldrechtlichen Anspruch gegenüber dem Nachlass, subsidiär auch dem Bereicherten, also der Stiftung. Der Gesetzestext lässt eine Pflichtteilsanrechnung gem. § 785 fABGB mit Durchgriff auf die Stiftung gem. § 951 fABGB zu. Die Möglichkeit einer Schenkungsanfechtung gem. Art. 64-75 fIRSO scheidet zudem im Regelfalle aufgrund des Fehlens einer vollstreckbaren Forderung gem. Art. 64 Abs. 2 fIRSO aus.<sup>889</sup> Die Vorschriften zur erbrechtlichen Qualifikation erscheinen zudem spezieller und schützen die Wertungen des Gesetzgebers hinsichtlich der „Schutzbedürftigkeit“ gemeinnütziger Stiftungen besser, weshalb diese Regelungen der originären Schenkungsanfechtung auch vorgehen.<sup>890</sup>

Im Ergebnis lassen sich damit durch den Einsatz einer diskretionären liechtensteinischen Stiftung die Fristen für pflichtteilsbedingte Herausgabeansprüche von (in Deutschland) 10 Jahren (unter Anwendung der „Abschmelzungsmethode“<sup>891</sup>) gem. § 2325 dBGB auf 2 Jahre bzw. – bei der Begründung oder Nachstiftung an eine gemeinnützige Stiftung – auf 0 Jahre verkürzen. Anders als bei einer Schenkungsanfechtung, die auf eine Rückgängigmachung der Schenkung gerichtet ist, sind im Pflichtteilsrecht gem. § 951 fABGB die Ergänzungsansprüche zunächst vorrangig aus dem Nachlass (hier: in Deutschland) zu bestreiten; nur wenn dieser nicht ausreicht, ist die bereicherte Stiftung zur Herausgabe des *Fehlbetrages* verpflichtet.

Es ist zudem darauf hinzuweisen, dass es im Einzelfall schwierig sein kann, Informationen über eine etwa in Liechtenstein errichtete Stiftung zu erlangen, da – wie oben in Abschnitt 2.1.3 beschrieben – viele Stiftungen in Liechtenstein lediglich „hinterlegt“ sind und damit eine Verbindung zwischen einem

---

<sup>889</sup> Vgl. zum liechtensteinischen Anfechtungsrecht der Rechtssicherungsordnung Anhang 3.

<sup>890</sup> Vgl. OGH-FL, Urteil zu Az. 1 Cg 145/99-74 (2002), OGH-FL, Urteil zu Az. 6 CG.2004.93 (2007).

<sup>891</sup> Vgl. oben Abschnitt 11.1.1.1.

Erblasser und einer Stiftung möglicherweise aufgrund fehlender öffentlich zugänglicher Informationen gar nicht hergestellt werden kann. Da sich die Regelungen des liechtensteinischen IPR in Art. 29 Abs. 5 fIIPRG allgemein auf „Rechte“ beziehen, sind die im Vergleich zu Deutschland verkürzten Fristen auch auf etwa vorhandene Auskunftsrechte der Pflichtteilsberechtigten gegenüber der Stiftung anzuwenden.<sup>892</sup>

Es ist anzumerken, dass sich derzeit eine an § 2331a dBGB angelehnte Stundungs- und Ratenzahlungsmöglichkeit für Pflichtteilsansprüche in einem neuen § 783a fIABGB-E in Liechtenstein im Gesetzgebungsverfahren, der Vernehmlassung,<sup>893</sup> befindet; mit einer Annahme des Vorschlages ist zu rechnen.

Ebenso ist hier darauf hinzuweisen, dass ausländische Kläger in Liechtenstein auch bei erbrechtlichen Verfahren eine aktorische Prozesskostenkaution<sup>894</sup> bei Gericht zu leisten haben.

Sollten liechtensteinische Stiftungen allerdings mit dem offenkundig primären Zweck der Pflichtteilsumgehung begründet werden, so könnte aus deutscher Sicht eine Durchgriffshaftung gemäß § 826 dBGB auf die deutschen Begünstigten eingreifen.<sup>895</sup> Es ist in diesem Zusammenhang – wie stets bei „Asset Protection“-Szenarien – vor allzu „aggressiven“ Gestaltungen zu warnen, die Gegenstand einer deutschen Ordre Public-Prüfung werden und kollisionsrechtlich zu einer mangelnden Anerkennung der Stiftung als juristische

---

<sup>892</sup> Vgl. zu Informationspflichten bei Ermessensbegünstigten auch OGH-FL, Urteil zu Az. 4 CG.2001 492-29 (2003a).

<sup>893</sup> Vgl. Liechtensteinische Regierung (2012), zu § 783a ABGB-E.

<sup>894</sup> Vgl. Art. 56 bis 62 fIZPO; eine Ausnahme ergibt sich im liechtensteinischen Rechtsöffnungsverfahren, da hierbei die Kläger und Beklagten ihre Rollen tauschen; vgl. Becker (2009), S. 179.

<sup>895</sup> Vgl. Ellenberger (2009), Einf. vor § 21 Rz. 12.

Person führen und mithin auf einen Durchgriff auf in Deutschland befindliche Vermögenswerte oder auf die Begünstigten führen könnten.<sup>896</sup>

#### 11.1.4 Vergleichende Zusammenfassung (7)

Die Ausführungen lassen sich zu folgender Zusammenfassung verdichten:

Durchsetzungsmöglichkeiten von subsidiär bestehenden Pflichtteilsergänzungsrechten	Stiftung in Deutschland	Stiftung in Österreich	Stiftung in Liechtenstein
<b>Gegen das originäre Stiftungsgeschäft (betrieben in Deutschland)</b>	<b>Pflichtteilsrechte i.H.v. 50% des ges. Erbteils, 10 Jahre Frist (Abschmelzungsmodell)</b> für Hinzurechnungen zur Ermittlung des Pflichtteilsergänzungsanspruchs; Durchsetzbarkeit gegen die Stiftung wird z. T. abgelehnt	dIPR verweist auf dt. Recht: <b>Pflichtteilsrechte i.H.v. 50% des ges. Erbteils, 10 Jahre Frist (Abschmelzungsmodell)</b> für Hinzurechnungen zur Ermittlung des Pflichtteilsergänzungsanspruchs; Durchsetzbarkeit gegen die Stiftung wird z. T. abgelehnt	dIPR verweist auf dt. Recht: <b>Pflichtteilsrechte i.H.v. 50% des ges. Erbteils, 10 Jahre Frist (Abschmelzungsmodell)</b> für Hinzurechnungen zur Ermittlung des Pflichtteilsergänzungsanspruchs; Durchsetzbarkeit gegen die Stiftung wird z. T. abgelehnt; <b>Durchsetzbarkeit maximal gegen in Deutschland belegenes Stiftungsvermögen</b>

<sup>896</sup> Vgl. auch Becker (2009), S. 180; die Hürden für eine Ordre Public-Widrigkeit liegen allerdings sehr hoch, da auch in Liechtenstein grundsätzlich Anfechtungsmöglichkeiten (vgl. oben Abschnitt 10.3.2) und mit dem „umgekehrten Durchgriff“ liechtensteinischen Rechtes (vgl. oben Abschnitt 3.2.2) durchaus alternative Korrekturinstrumente zur Verfügung stehen; vgl. auch Büch (2010), S. 315.

Durchsetzungsmöglichkeiten von subsidiär bestehenden Pflichtteilergänzungsrechten	Stiftung in Deutschland	Stiftung in Österreich	Stiftung in Liechtenstein
<b>Gegen Nachstiftungen (betrieben in Deutschland)</b>	<b>Pflichtteilsrechte i.H.v. 50% des ges. Erbteils, 10 Jahre Frist (Abschmelzungsmodell)</b> für Hinzurechnungen zur Ermittlung des Pflichtteilergänzungsanspruchs; Rechtswahlmöglichkeit für Schenkungsgesch.	dIPR verweist auf dt. Recht: <b>Pflichtteilsrechte i.H.v. 50% des ges. Erbteils, 10 Jahre Frist (Abschmelzungsmodell)</b> für Hinzurechnungen zur Ermittlung des Pflichtteilergänzungsanspruchs; Rechtswahlmöglichkeit für Schenkungsgeschäft	dIPR verweist auf dt. Recht: <b>Pflichtteilsrechte i.H.v. 50% des ges. Erbteils, 10 Jahre Frist (Abschmelzungsmodell)</b> für Hinzurechnungen zur Ermittlung des Pflichtteilergänzungsanspruchs; Rechtswahlmöglichkeit für Schenkungsgesch.; <b>Durchsetzbarkeit maximal gegen in Deutschland belegenes Stiftungsvermögen</b>
<b>Vollstreckbarkeit der in Deutschland betriebenen pflichtteilsrechtlichen Klage im Sitzland der Stiftung</b>	Gegeben	Gegeben über EuGVVO	Grds. nicht gegeben, keinerlei Anerkennung; über exorbitanten Gerichtsstand des § 23 ZPO nur hinsichtlich des in Deutschland, über EuGVVO und LugÜ auch das in Europa belegene Vermögen.
<b>Gegen das originäre Stiftungsgeschäft (betrieben im Sitzland der Stiftung)</b>	s. oben	öIPR verweist auf dt. Recht: <b>Pflichtteilsrechte i.H.v. 50% des ges. Erbteils, 10 Jahre Frist (Abschmelzungsmodell)</b> für Hinzurechnungen zur Ermittlung des Pflichtteilergänzungsanspruchs; Durchsetzbarkeit gegen die Stiftung wird z. T. abgelehnt	Nach fIIPR muss Pflichtteilergänzungsanspruch auch nach FL-Recht zulässig sein: <b>Verkürzte Durchsetzungsfrist auf 2 Jahre</b> ; durchsetzbar gem. Art. 114 i. V. m. 552 § 38 Abs. 1 fIPGR, Art. 29 Abs. 5 fIIPRG, § 785 fIABGB; nicht anfechtbar Zuwendungen an gemeinnützige Stiftungen

Durchsetzungsmöglichkeiten von subsidiär bestehenden Pflichtteilsergänzungsrechten	Stiftung in Deutschland	Stiftung in Österreich	Stiftung in Liechtenstein
<b>Gegen die Nachstiftung (betrieben im Sitzland der Stiftung)</b>	s. oben	öIPR verweist auf dt. Recht: <b>Pflichtteilsrechte i.H.v. 50% des ges. Erbteils, 10 Jahre Frist (Abschmelzungsmodell)</b> für Hinzurechnungen zur Ermittlung des Pflichtteilserg. anspr.; Rechtswahlmöglichkeit für Schenkungsgeschäft	Nach flIPR muss Pflichtteilsergänzungsanspruch auch nach FL-Recht zulässig sein: <b>Verkürzte Durchsetzungsfrist auf 2 Jahre</b> ; durchsetzbar gem. Art. 114 i. V. m. 552 § 38 Abs. 1 flPGR, Art. 29 Abs. 5 flIPRG, § 785 flABGB; nicht anfechtbar Zuwendungen an gemeinnützige Stiftungen

**Tabelle 12:** Asset Protection bei Pflichtteilsrechten

## 11.2 Deutsches Güterrecht

Viele verheiratete Unternehmer leben in Deutschland im gesetzlichen Güterstand der Zugewinnngemeinschaft gem. § 1363 dBGB, sofern nicht im Einzelfall, z. B. durch einen Ehevertrag, ein anderer Güterstand vereinbart wurde oder die güterrechtlichen Wirkungen der Ehe nicht gem. Art. 15 dEGBGB einem fremden Recht unterworfen wurden.

### 11.2.1 Zugewinnausgleichsansprüche gegen deutsche Stiftungen

Häufig sind im Laufe des Ehelebens erhebliche Vermögenswerte in den Unternehmensanteilen des unternehmerisch tätigen Ehegatten entstanden, die bei Vorhandensein der Zugewinnngemeinschaft im Falle einer Ehescheidung einem Zugewinnausgleichsanspruch unterliegen. Dem geschiedenen Ehegatten steht

gem. § 1378 dBGB eine Ausgleichsforderung in Höhe der Hälfte des Wertgewinns ab Eheschliessung in Form einer Geldsumme zu.

Unternehmensanteile sind mit dem vollen Verkehrswert, der in der Regel nach der vereinfachten Ertragswertmethode gem. § 200 dBewG berechnet wird,<sup>897</sup> wobei auch nicht betriebsnotwendiges Vermögen unter Auflösung etwa vorhandener stiller Reserven mit zu berücksichtigen ist.<sup>898</sup> Der Verkehrswert ist um die im Falle einer Veräusserung fällig werdende latente Einkommenssteuer zu korrigieren.<sup>899</sup> Unbeachtlich sind dagegen Verfügungs- oder Veräußerungsbeschränkungen des Unternehmers oder der Wille, das Unternehmen gar nicht veräußern zu wollen. Eine solche Ausgleichsforderung kann somit im Scheidungsfalle – wie ein Pflichtteilsanspruch im Erbfolge – eine erhebliche Aufwands- und Liquiditätsbelastung auslösen, die oft nur schwer durch einen Bankkredit zu „lösen“ ist. Unternehmensanteile werden in diesem Zusammenhang meist nicht als bankübliche Sicherheiten anerkannt, erst recht nicht unter Anwendung der inhärent auf die Zukunft gerichteten Ertragswertmethode, weil diese Methode aus Sicht der Bank oftmals keinen ausreichend konservativen „Beleihungswert“ (Sicherheitenwert) ergibt.<sup>900</sup>

Führt einer der Ehegatten während der Ehe unentgeltliche Zuwendungen an Dritte durch, so werden diese Zuwendungen nach deutschem Recht gem. § 1375 dBGB dem am Ende der Ehe vorhandenen Vermögen dieses Ehegatten wieder hinzugerechnet und die Ausgleichsforderung auf diesen resultierenden Betrag berechnet. Gem. § 1375 Abs. 3 dBGB entfällt allerdings die Zurechnung, wenn die Zuwendung länger als zehn Jahre zurückliegt oder wenn der Ehegatte mit der Zuwendung einverstanden gewesen ist.<sup>901</sup> Anders als beim

---

<sup>897</sup> Vgl. einführend Haussleiter (2012), S. 324.

<sup>898</sup> Vgl. z.B. den Verweis auf den Standard für die Durchführung von Unternehmensbewertungen des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW S 1) in BGH (2011b), Tz. 27, 28 m. w. N.; Haussleiter & Schulz (2010) S. 28 m. w. N.; Habig & Berninghaus (2010), S. 217.

<sup>899</sup> Vgl. Piltz (2012), S. 1111.

<sup>900</sup> Vgl. Habig & Berninghaus (2010), S. 218.

<sup>901</sup> Vgl. auch Berndt & Götz (2009), S. 106.

Pflichtteilsrecht gibt es damit im Güterrecht keine mit § 2325 Abs. 3 dBGB vergleichbare „Abschmelzmethode“, sondern es gilt nach wie vor die – vor 2010 auch im Pflichtteilsrecht<sup>902</sup> gültige – „Fallbeilfrist“ von zehn Jahren. Erst nach zehn Jahren ist somit eine – ohne Zustimmung des Partners erfolgte<sup>903</sup> – unentgeltliche Vermögensverfügung eines Ehegatten „zugewinnausgleichsanspruchsfest“.

Zu beachten ist in diesem Zusammenhang allerdings einschränkend § 1390 dBGB, nach dem der ausgleichsberechtigte Ehegatte von einem Dritten (hier also der Stiftung) den Ersatz des Wertes der unentgeltlich gewidmeten Vermögenswerte nur dann verlangen kann, wenn die Widmung mit einer Benachteiligungsabsicht hinsichtlich des Ehegattens erfolgt ist und der Wert der Ausgleichsforderung den Wert des beim Ehegatten vorhandenen Vermögens übersteigt.<sup>904</sup> Es besteht außerdem auch in diesem Fall nur ein „Auffüllungsanspruch“ in Höhe der Differenz zwischen dem Zugewinnausgleichsanspruch und dem bei Beendigung des Güterstandes noch vorhandenen Vermögen.<sup>905</sup>

Die Frage, ob die deutsche Vorschrift über den Zugewinnausgleichsanspruch gem. § 1375 dBGB unter den Rahmenbedingungen des § 1390 dBGB auch erforderlichenfalls gegen die deutsche Stiftung durchsetzbar ist, ist allerdings nicht eindeutig zu beantworten. Die herrschende Auffassung in der Lite-

---

<sup>902</sup> Der 10 Jahresfrist der Anrechnung von Schenkungen auf Pflichtteilsergänzungsansprüche gem. § 2325 Abs. 3 dBGB a.F. wurde durch die Erbrechtsreform zum 1.1.2010 um eine sog. Pro-rata Regelung ergänzt, die zu einer wertmässigen Abschmelzung der im Rahmen von Pflichtteilsergänzungsansprüchen zu berücksichtigenden lebzeitigen Zuwendungen erfolgt; vgl. auch Riedel (2011), Rn. 19; Palandt (2012), § 2325, Rn 24.

<sup>903</sup> Es ist zudem zu beachten, dass gem. § 1365 dBGB eine Verfügung eines Ehegatten über sein Vermögen im Ganzen nur mit Zustimmung des anderen Ehegatten gestattet ist. Eine Verfügung ist bei einem grösseren Vermögen i.d.R. zustimmungsfrei, wenn 10% des Gesamtvermögens beim Ehegatten verbleiben, bei 30% ist es sicher zustimmungsfrei, vgl. Palandt (2012) § 1365, Rz. 4.

<sup>904</sup> Vgl. Schmid (2007), S. 192.

<sup>905</sup> Vgl. Haussleiter & Schulz (2011), S. 175, Rz. 604.



ratur<sup>906</sup> bejaht dies mit Haftungsfolgen des Dritten nach den Vorschriften über die Herausgabe einer ungerechtfertigten Bereicherung (§ 1390 Abs. 1 Nr. 2 dBGB) und will die Regelungen – analog den Argumentationslinien zum Pflichtteilsergänzungsanspruch<sup>907</sup> – entsprechend anwenden. Demgegenüber kann sich als problematisch erweisen, dass es beim originären Stiftungsgeschäft noch niemanden gibt, dem man das Vermögen „zuwendet“. Die erste Vermögenszuwendung ist eine existenzielle Voraussetzung für die Errichtung der Stiftung und ein wirksam durchgesetzter Zugewinnausgleichsanspruch wäre im Extremfall in der Lage, eine bestehende Stiftung auflösend zu gefährden. *Jakob* spricht sich deswegen für eine Ablehnung von Zugewinnausgleichsansprüchen bei originären Stiftungsgeschäften, nicht aber für einen Zugewinnausgleichsanspruch bei Zuwendungen und Spenden an bereits existierende Stiftungen aus.<sup>908</sup>

## **11.2.2 Zugewinnausgleichsansprüche gegen österreichische Stiftungen**

### **11.2.2.1 Durchsetzung in Deutschland**

Hinsichtlich der Zugewinnausgleichsansprüche des Ehegatten eines deutschen Stifters ändert sich durch die Widmung von Vermögenswerten an eine österreichische Stiftung zunächst nichts hinsichtlich der Situation in Deutschland; es gilt vor deutschen Gerichten weiterhin das deutsche Ehewirkungsstatut gem. Art. 14 dEGBGB und gem. Art. 15 i. V. m. Art. 17 dEGBGB deutsches Ehegüterrecht einschließlich des Zugewinnausgleichsrechtes. Auch die oben beschriebene Diskussion hinsichtlich der Durchsetzbarkeit von Zugewinnausgleichsansprüchen bei originären Stiftungsgeschäften und Nachstiftungen verläuft analog.

---

<sup>906</sup> Vgl. Haussleiter & Schulz (2011), S. 175-176 m.W. N.

<sup>907</sup> S. oben, Abschnitt 11.1.1.

<sup>908</sup> Vgl. Jakob (2006), S. 322.

Gelangt ein deutsches Gericht unter den oben beschriebenen engen Voraussetzungen zu einem Urteil, nach welchem Zugewinnausgleichsansprüche aus dem der Stiftung übertragenen Vermögenssubstrat bedient werden müssen, so ist grundsätzlich mit diesem deutschen Gerichtsurteil im EU-Mitgliedsland Österreich auch eine Ausfolgung von Vermögenssubstrat auf der Grundlage der Brüssel-I-Verordnung (EuGVVO)<sup>909</sup> zu erreichen, da Österreich die Entscheidungen deutscher Gerichte in Zivil- und Handelssachen anerkennt und ohne weiteres Vollstreckungshilfe leistet.

#### **11.2.2.2 Durchsetzung in Österreich**

Vor österreichischen Gerichten ergeben sich in typischen Fällen (Ehescheidung eines deutschen Unternehmers, dessen Ehe in Deutschland geschlossen wurde) insofern keine materiellen Änderungen im Vergleich zur Durchsetzung vor einem deutschen Gericht, als auch das österreichische IPR in § 18 öIPRG das deutsche Recht als Ehewirkungstatut zuweist und gem. § 19 und § 20 öIPRG deutsches Ehegüterrecht einschließlich der Folgen der Ehescheidung für anwendbar erklärt.

### **11.2.3 Zugewinnausgleichsansprüche gegen liechtensteinische Stiftungen**

#### **11.2.3.1 Durchsetzung in Deutschland**

Auch hier ist darauf hinzuweisen, dass Gerichtsurteile in Deutschland betriebener Verfahren zur Durchsetzung von Zugewinnausgleichsansprüchen gegen von deutschen Stiftern wirksam errichtete liechtensteinische Stiftungen, selbst wenn sie unter den oben beschriebenen engen Rahmenbedingungen in Deutschland aus der Sicht des ausgleichsbegehrenden scheidenden Partners erfolgreich geführt wurden, aufgrund nach wie vor fehlender Abkommen in Liechtenstein weder anerkannt noch durchgesetzt werden können und damit

---

<sup>909</sup> EuGVVO (2000).

von vornherein wenig Aussicht auf Erfolg bieten, sofern sich nicht unmittelbar im Eigentum der Stiftung befindliches Vermögen in Deutschland oder einem anderen Vertragsstaat des Luganer Übereinkommens belegen ist, in das gegebenenfalls durch ein deutsches Gericht – ggf. mittelbar – vollstreckt werden könnte.<sup>910</sup>

### **11.2.3.2 Durchsetzung in Liechtenstein**

Art. 114 fIPGR sieht in umfassender Weise eine Zuständigkeit liechtensteinischer Gerichte für die Belange liechtensteinischer Stiftungen vor; ein Zugang zu liechtensteinischen Gerichten ist damit für einen geschiedenen Ehegatten, der den Ausgleich von Zugewinnausgleichansprüchen begehrt, grundsätzlich eröffnet.

Gem. Art. 20 Abs. 1 fIIPRG ist das Ehegüterrecht nach dem Recht zu beurteilen, das die Parteien schriftlich vereinbart haben. Abs. 2 des Art. 20 fIIPRG sieht umfassende Wahlrechte zugunsten der Heimatrechte der beteiligten Ehegatten, dem Recht des gewöhnlichen Aufenthaltes oder dem Recht des zukünftigen Aufenthaltes des Paares vor. In aller Regel wird dies bei deutschen Unternehmern deutsches Recht sein. Gem. Art. 21 Abs. 1 fIIPRG wäre auch die Wirkung der Ehetrennung von liechtensteinischen Gerichten in der Regel nach deutschem Recht zu beurteilen.

Anders als im Bereich der Einzel- und Gesamtrechtsvollstreckung und anders als im Bereich des Erb- und Pflichtteilsrechtes enthält Art. 552 § 38 Abs. 1 fIPGR allerdings keine Regelung, nach welcher Ehegatten nach einer Scheidung eine Vermögenszuwendung an die Stiftung aufgrund einer Verkürzung ihrer Zugewinnausgleichsansprüche anfechten könnten. Auch ist in den Artikeln 20 und 21 fIIPRG keine mit Artikel 29 Abs. 5 fIIPRG vergleichbar „strikte“ Regelung enthalten, die güterstandsbezogene Zugewinnausgleichsansprüche auf eine vergleichbar hohe Stufe wie Pflichtteilsansprüche heben würde.

---

<sup>910</sup> Vgl. hierzu auch die Ausführungen oben unter Abschnitt 10.3.1.

Eine Anfechtung gem. Art. 64-75. fIRSO kommt aus ähnlichen Gründen wie bei Inanspruchnahme von Pflichtteilsrechten nicht in Betracht; es gibt keine vollstreckbare Forderung gem. Art. 64 Abs. 2 fIRSO.

Es stellt sich nun die Frage, ob der IPR-Verweis in Art. 20 und 21 fIPRG auf das materielle deutsche Güterstandsrecht, der Güterstandsausgleichsansprüche des scheidenden Ehegatten vorsieht, für eine Anfechtung des liechtensteinischen Stiftungsgeschäftes selbst oder eine erfolgte Nachstiftung zu Gunsten einer liechtensteinischen Stiftung ausreicht, auch wenn eine mit Art. 552 § 38 Abs. 1 fIPGR oder Art. 29 Abs. 5 IPRG vergleichbare explizite Zugriffslegitimierung für scheidende Ehegatten im liechtensteinischen Recht fehlt. Gerichtsentscheidungen sind hierzu – soweit ersichtlich – noch nicht ergangen. Zur Durchsetzbarkeit wären allerdings neben den Hürden des originär deutschen Güterstandsausgleichsrechts gegenüber den Stiftungsgeschäften zusätzlich die fehlende explizite Legitimierung zur Anfechtung des Stiftungsgeschäftes im fIPGR bei Güterstandsausgleichsfragen zu überwinden.

### 11.2.4 Vergleichende Zusammenfassung (8)

Durchsetzungsmöglichkeiten von Güterstandsausgleichsrechten	Deutschland	Österreich	Liechtenstein
<b>Gegen das originäre Stiftungsgeschäft (betrieben in Deutschland)</b>	<b>Güterstandsausgleich i.H.v. 50% der Zugewinndifferenz</b> <b>10 Jahre Frist</b> für Hinzurechnungen zur Ermittlung der Anspruchshöhe; Eingeschränkte Durchsetzbarkeit gegen die Stiftung: nur bei Benachteiligungsabsicht	dIPR verweist auf dt. Recht: <b>Güterstandsausgleich i.H.v. 50% der Zugewinndifferenz; 10 Jahre Frist</b> für Hinzurechnungen zur Ermittlung der Anspruchshöhe; Eingeschränkte Durchsetzbarkeit gegen die Stiftung: nur bei Benachteiligungsabsicht	dIPR verweist auf dt. Recht: <b>Güterstandsausgleich i.H.v. 50% der Zugewinndifferenz; 10 Jahre Frist</b> für Hinzurechnungen zur Ermittlung der Anspruchshöhe; Eingeschränkte Durchsetzbarkeit gegen die Stiftung: nur bei Benachteiligungsabsicht; <b>Durchsetzbarkeit maximal gegen in Deutschland belegenes Stiftungsvermögen</b>
<b>Gegen Nachstiftungen (betrieben in Deutschland)</b>	<b>Güterstandsausgleich i.H.v. 50% der Zugewinndifferenz</b> <b>10 Jahre Frist</b> für Hinzurechnungen zur Ermittlung der Anspruchshöhe; Eingeschränkte Durchsetzbarkeit gegen die Stiftung: nur bei Benacht. absicht; Rechtswahlmöglichkeit für Schenkungsgeschäft	dIPR verweist auf dt. Recht: <b>Güterstandsausgleich i.H.v. 50% der Zugewinndifferenz 10 Jahre Frist</b> für Hinzurechnungen zur Ermittlung der Anspruchshöhe; Eingeschränkte Durchsetzbarkeit gegen die Stiftung: nur bei Benacht.-abs.; Rechtswahlmögl. für Schenkungsgeschäft	dIPR verweist auf dt. Recht: <b>Güterstandsausgleich i.H.v. 50% der Zugewinndifferenz 10 Jahre Frist</b> für Hinzur. zur Ermittlung der Anspruchshöhe; Eingeschr. Durchsetzbarkeit gegen die Stiftung: nur bei Benachteiligungsabsicht; Rechtswahl für Schenkung; <b>Durchsetzbarkeit maximal gegen in DE belegenes Stiftungsvermögen</b>

Durchsetzungsmöglichkeiten von Güterstandsausgleichsrechten	Deutschland	Österreich	Liechtenstein
<b>Vollstreckbarkeit der in Deutschland betriebenen Anfechtung im Sitzland der Stiftung</b>	Gegeben	Gegeben über EuGVVO)	Nicht gegeben, keinerlei Anerkennung
<b>Gegen das originäre Stiftungsgeschäft (betrieben im Sitzland der Stiftung)</b>	s. oben	öIPR verweist auf dt. Recht: <b>Güterstandsausgleich i.H.v. 50% der Zugewinndifferenz 10 Jahre Frist</b> für Hinzurechnungen zur Ermittlung der Anspruchshöhe; Eingeschränkte Durchsetzbarkeit gegen die Stiftung: nur bei Benachteiligungsabsicht	flIPR verweist auf dt. Recht: <b>Güterstandsausgleich i.H.v. 50% der Zugewinndifferenz 10 Jahre Frist</b> für Hinzurechnungen zur Ermittlung der Anspruchshöhe; Eingeschränkte Durchsetzbarkeit gegen die Stiftung: nur bei Benachteiligungsabs.; zusätzliche Hürde: fehlende Legitim. zur Durchsetzung im flPGR
<b>Gegen die Nachstiftung (betrieben im Sitzland der Stiftung)</b>	s. oben	öIPR verweist auf dt. Recht: <b>Güterstandsausgleich i.H.v. 50% der Zugewinndifferenz 10 Jahre Frist</b> für Hinzurechnungen zur Ermittlung der Anspruchshöhe; Eingeschränkte Durchsetzbarkeit gegen die Stiftung: nur bei Benachteiligungsabsicht; Rechtswahlmöglichkeit für Schenkungsgeschäft	flIPR verweist auf dt. Recht: <b>Güterstandsausgleich i.H.v. 50% der Zugewinndifferenz 10 Jahre Frist</b> für Hinzurechnungen zur Ermittlung der Anspruchshöhe; Eingeschränkte Durchsetzbarkeit gegen die Stiftung: nur bei Benachteiligungsabsicht; Rechtswahlmöglichkeit für Schenkungsgeschäft; zusätzliche Hürde: fehlende Legitimierung zur Durchsetzung von Güterstandsvergleichsansprüchen im liechtensteinischen Stiftungsrecht

**Tabelle 13:** Asset Protection bei Zugewinnausgleichsansprüchen

## **Teil 4: Zusammenfassende Beantwortung der Forschungsfragen**

### **12 Ergebnisse der Vorüberlegungen zur Einsetzbarkeit von Auslandsstiftungen**

In der vorliegenden Arbeit wurden die rechtlichen Eigenschaften von unternehmensverbundenen Stiftungen in Deutschland, Österreich und Liechtenstein untersucht und rechtsvergleichend gegenübergestellt. Dabei wurde die Perspektive eines Unternehmers bzw. einer vermögenden Privatperson mit Wohnsitz in Deutschland eingenommen, die wesentliche unternehmerische Beteiligungen in Deutschland im Privatvermögen hält. Diese Person interessiert sich nach der Aufgabenstellung für die Organisation einer familienexternen Vermögensnachfolge mit Hilfe unternehmensverbundener Stiftungen unter der zusätzlichen Berücksichtigung von Schutzbedürfnissen im Bereich unternehmerischer Haftungsrisiken und vermeidbarer familienrechtlicher Ansprüche.<sup>911</sup>

Die umfassenden rechtlichen Detailanalysen in den Teilen 1-3 dieser Arbeit haben zunächst keine Umstände zu Tage gefördert, die die grundsätzliche Nutzbarkeit von Stiftungen aus Österreich oder auch aus Liechtenstein im Unternehmensnachfolgekontext in Frage stellen. Insbesondere folgende Rechtsänderungen haben zum Abbau ehemals vorhandener Hinderungsgründe für derartige Übertragungen im Verhältnis zu Österreich und – insbesondere – zum Stiftungsstandort Liechtenstein geführt:

- Wirtschaftliche Absenkung der für die Vermögenswidmung relevanten Erbschaft- und Schenkungsteuerbelastungen für Betriebsvermö-

---

<sup>911</sup> S. oben, Abschnitt 1.1.

gen aufgrund der Ausweitung der Möglichkeiten der Inanspruchnahme der Bewertungsabschläge im europäischen Kontext nach der deutschen Erbschaftsteuerreform 2008; Bestätigung der Regelungen durch die neuen Erbschaftsteuerrichtlinien 2011<sup>912</sup>

- Der erfolgte Abschluss eines steuerlichen Informationsaustauschabkommens zwischen Deutschland und Liechtenstein in 2009<sup>913</sup> eröffnete die Möglichkeit der Führung eines „Entlastungsbeweises“ hinsichtlich der Aufgabe der Verfügungsmacht des Stifters über das Stiftungsvermögen, durch welchen eine aussensteuerliche Hinzurechnungsbesteuerung von Stiftungserträgen zum Stifter gem. § 15 dAStG nunmehr abgewendet werden kann.
- Unter dem neu zum 1.1.2013 in Kraft tretenden Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und Liechtenstein sind liechtensteinische Stiftungen unter bestimmten Voraussetzungen abkommensberechtigt. Eine Folge ist, unter anderem, die Möglichkeit zur Rückholung der im Abzugswege einbehaltenen deutschen Kapitalertragssteuern aus Dividenden von Beteiligungen an deutschen Kapitalgesellschaften, die im Eigentum liechtensteinischer Stiftungen stehen.<sup>914</sup>

Es bestehen zwar derzeit noch hie und da Reputationssorgen seitens potentieller Stifter im Hinblick auf die Jurisdiktion Liechtenstein oder auch stellenweise emotionale Abwehrreflexe zuständiger Finanzbeamter der deutschen Steuerverwaltung oder deutscher steuerlicher oder rechtlicher Berater aufgrund des „Nachechos“ früherer Erfahrungen mit missbräuchlich verwendeten Auslandsstiftungen, die vorliegende detaillierte Untersuchung hat jedoch keine wesentlichen oder unüberwindlichen rechtlichen Hinderungsgründe für die Wahl der Stiftungsstandorte Österreich oder Liechtenstein für Zwecke der Gestaltung einer Unternehmensnachfolge zu Tage treten lassen.

---

<sup>912</sup> Vgl. ErbStR (2011).

<sup>913</sup> Vgl. TIEA DE-FL (2009a).

<sup>914</sup> Vgl. Nullsatz in der Dividendenbesteuerung unter bestimmten Bedingungen gem. Art. 10 DBA DE-FL (2011).



Die in der Einleitung genannte Vorfrage zu den rechtsvergleichend ausgerichteten Forschungsfragen zur grundsätzlichen Nutzbarkeit der politischen, rechtlichen, steuerlichen und wirtschaftlichen Rahmenbedingungen in Österreich oder Liechtenstein für deutsche Stifter und deren Unternehmen<sup>915</sup> kann deswegen dem Grunde nach positiv beantwortet werden.

Hinsichtlich der – ebenfalls in der einleitenden Vorfrage aufgeworfenen – Fragestellung, unter welchen *Bedingungen* die in Österreich und Liechtenstein zum Teil abweichenden Rahmenbedingungen für deutsche Stifter und deren Unternehmen im Sinne der oben beschriebenen Stiftermotive nutzbar gemacht werden können, kann auf Basis der Arbeitsergebnisse aus den Teilen 1 bis 3 eine Betrachtung in Abhängigkeit möglicher *Essentialia negotii* einer potentiellen Stiftungserrichtung durch einen deutschen Stifter zusätzliche Hinweise liefern.

Da einem von natürlichen Personen losgelösten, verselbstständigten Zweckvermögen (Stiftung) die Verfolgung originär eigener Ziele nicht möglich ist und aus diesem Grund in allen drei Ländern reine Selbstzweckstiftungen rechtlich ausgeschlossen sind,<sup>916</sup> ist zunächst durch den Stifter inhaltlich zu präzisieren, welche Zwecke die mit Hilfe von in- oder ausländischen Stiftungen zu errichtende Nachfolgelösung langfristig verfolgen soll und welche Vermögenswerte für die Vermögensnachfolgelösung zur Verfügung stehen sollen. Diese Eckwerte stellen den Kern aller weiterführenden Gestaltungs- und Umsetzungsüberlegungen auch unabhängig von der Wahl konkreter Stiftungsstandorte dar.

Die Analyse in den vorangehenden Teilen hat gezeigt, dass alle drei Rechtsordnungen recht strikt und wohldefiniert<sup>917</sup> zwischen privatnützigen<sup>918</sup>

---

<sup>915</sup> S. oben, Abschnitt 1.3.

<sup>916</sup> S. oben, Abschnitt 2.1 mit deren landesspezifischen Unterabschnitten.

<sup>917</sup> S. oben, Abschnitt 2.2.4.

<sup>918</sup> S. oben, Abschnitt 2.1.

und gemeinnützigen<sup>919</sup> Zwecken unterscheiden und dass in der Folge jeweils unterschiedliche rechtliche Regelwerke für zu errichtende Stiftungen gelten. Die Unterschiede betreffen in allen drei Ländern sowohl stiftungsrechtliche Aspekte<sup>920</sup> (wie etwa das Niveau der staatlich vorgesehenen Stiftungsbeaufsichtigung), steuerrechtliche Aspekte (wie etwa Art und Umfang der Besteuerung in Abhängigkeit vom Gemeinnützigkeitsstatus)<sup>921</sup> als auch Aspekte der Asset Protection (beispielsweise hinsichtlich der anzuwendenden Fristen bei einer späteren Anfechtung oder Anrechnung bereits erfolgter Vermögensübertragungen auf die Stiftung)<sup>922</sup>.

Durch Analyse der vom Stifter vorgegebenen Essentialia ist deswegen festzustellen, ob die Zwecke einerseits ausschliesslich gemeinnütziger Art oder andererseits ausschliesslich privatnütziger Art sind oder ob im konkreten Einzelfall Kombinationen dieser Zweckarten vorliegen, die die Begründung zweier Stiftungen, einer privatnützigen und einer gemeinnützigen, erwägenswert erscheinen lassen.

Die in dieser Arbeit untersuchten Vermögensgattungen, die für eine Übertragung auf Stiftungen typischerweise in Frage kommen, umfassen einerseits Unternehmensbeteiligungen in Form von wesentlichen Anteilen (>25%) an Kapitalgesellschaften und Mitunternehmeranteile an deutschen Personengesellschaften, andererseits aber auch Immobilien und liquide Vermögenswerte wie z.B. Bankdepots mit Geld- und Kapitalmarktanlagen.<sup>923</sup> Es zeigt sich, dass sich diese verschiedenen Vermögensformen aus mehreren rechtlichen und steuerlichen Gründen – an allen drei zur Diskussion stehenden Stiftungsstandorten – in unterschiedlicher Weise für die Widmung an privatnützige Stiftungen einerseits und gemeinnützige Stiftungen andererseits eignen:

---

<sup>919</sup> S. oben, Abschnitt 2.2.

<sup>920</sup> Vgl. bereits die grundlegende Unterscheidung in den Abschnitten 2.1 und 2.2

<sup>921</sup> S. oben, Abschnitt 9.

<sup>922</sup> Bei liechtensteinischen Stiftungen können die jeweils anwendbaren Fristen bei privat- und gemeinnützigen Stiftungen voneinander abweichen, vgl. z.B. Abschnitt 10.3.2., 11.1.3.2.

<sup>923</sup> S. oben u.a. Abschnitte 5.1.1 - 5.1.4, 5.2.1-5.2.3, 8.4-8.7.

Gemeinnützige Stiftungen unterliegen nach den Analyseergebnissen in Teil 1 in allen drei Rechtsordnungen zwingend einer staatlichen Stiftungsaufsicht mit z.T. erheblichen Kompetenzen innerhalb der Foundation Governance, die u.a. die Tätigkeit der bestellten Stiftungsorgane, wesentliche Rechtsgeschäfte und Vermögensdispositionen und auch etwaige spätere Satzungsänderungen zur Anpassung der Stiftung an sich ändernde Verhältnisse betreffen.<sup>924</sup> Viele Unternehmer sind in Anbetracht dieser Tatsache und vor dem Hintergrund ihrer primären Motive zur Errichtung unternehmensverbundener Stiftungen<sup>925</sup> besorgt, dass wesentliche privatautonome unternehmerische Entscheidungen, die ein mit der Stiftung verbundenes Unternehmen betreffen, durch die starke Stellung der staatlichen Stiftungsaufsicht ohne Haftungsfolgen<sup>926</sup> in eine nicht gewünschte Richtung beeinflusst und damit die künftige Unternehmensentwicklung „falsch“ verlaufen könnte. Der gesetzlich vorgesehene Einfluss der Stiftungsaufsicht wie auch andere regulatorische Vorgaben, etwa im Bereich der typischerweise von Unternehmern gemiedenen Publizität, sind bei privatrechtlich ausgestalteten Stiftungen in allen untersuchten Rechtsordnungen wesentlich geringer als bei gemeinnützigen Stiftungen.<sup>927</sup>

Unternehmensbeteiligungen bieten sich vor diesem Hintergrund zur Weiterführung primär in privatrechtlich ausgestalteten Stiftungen, bei denen die Definition der Foundation Governance nahezu vollständig privatautonom in der Hand des Stifters liegt, in besonderer Weise an. Hingegen sind bei den übrigen Vermögensformen (Immobilien und liquide Vermögenswerte), die einer standardisierten, vergleichsweise einfachen Verwaltung zugänglich sind, aus Sicht

---

<sup>924</sup> S. oben, Abschnitte 2.2.1 (Deutschland), 2.2.2.1 (Österreich), 2.2.3.1 (Liechtenstein).

<sup>925</sup> Gemeint sind die in Abschnitt 1.1 genannten, in der Untersuchung von Fleschutz (2008) empirisch erhobenen Ziele der Gewährleistung der „Unternehmenskontinuität“ und der „Abwendung von Unsicherheiten bezüglich der Nachfolge“

<sup>926</sup> Der Staat haftet in aller Regel nicht für die wirtschaftlichen Folgen eines mangelhaften unternehmerisch lenkenden Eingriffs durch die Stiftungsaufsichtsbehörde, vgl. Schwalme (2010), S. 528.

<sup>927</sup> S. oben, Zeile „Aufsicht“ in Tabelle 1, Abschnitt 2.1.4.

des Stifters nachteilige Auswirkungen der staatlichen Aufsicht auf das bewirtschaftete Vermögen nur in geringerem Umfang zu befürchten.

Die Untersuchungen des steuerrechtlichen zweiten Teils dieser Arbeit haben ferner gezeigt, dass bei der Übertragung von Vermögenswerten durch deutsche Stifter auf Stiftungen auch das deutsche Steuerrecht beträchtliche Restriktionen enthält,<sup>928</sup> die ebenfalls die aus aufsichtsrechtlichen und regulatorischen Gründen erfolgte primäre Bevorzugung von privatnützigen Stiftungen für Unternehmensbeteiligungen einerseits, sowie von gemeinnützigen Stiftungen für Immobilien und liquiden Vermögenswerte andererseits, stützen. Während für Unternehmensbeteiligungen erhebliche Bewertungsabschläge bei der Bemessungsgrundlage für die deutsche Schenkung- bzw. Erbschaftsteuer in Anspruch genommen werden können,<sup>929</sup> bestehen derartige Bewertungsprivilegien<sup>930</sup> bei Immobilien und liquiden Vermögenswerten nicht.<sup>931</sup> Umgekehrt wird lediglich auf die Übertragung von Vermögenswerten auf privatnützige Stiftungen überhaupt eine deutsche Schenkungsteuer erhoben,<sup>932</sup> während die Übertragung von Vermögenswerten auf als gemeinnützig anerkannte Stiftungen steuerfrei erfolgen kann.<sup>933</sup> Kann durch die Nutzung steuerrechtlich vorgesehener Bewertungsabschläge die Bemessungsgrundlage der Schenkungsteuer für die Übertragung von Unternehmensanteilen auf privatnützige Stiftungen

---

<sup>928</sup> S. oben, Abschnitte 5.1 (Schenkungssteuer) und 5.2 (Wegzugsbesteuerung).

<sup>929</sup> S. oben, Abschnitte 5.1.1 und 5.1.2.

<sup>930</sup> Die erheblichen, insbesondere schenkungssteuerlichen Bewertungsunterschiede dieser Vermögensarten sind derzeit in Deutschland Gegenstand einer verfassungsrechtlichen Prüfung, vgl. Entscheidung des BFH vom 27.9.2012, Az. II R 9/11. Diese Prüfung wurde aus der Sicht des BFH angestrengt, weil die steuerliche Ungleichbehandlung der verschiedenen Vermögensarten verfassungsrechtlich nicht gerechtfertigt erscheint. Zur Verdeutlichung weist der BFH darauf hin, dass es derzeit vergleichsweise einfach ist, durch Umstrukturierungsmaßnahmen, wie z.B. durch den Einsatz einer sog. „Cash-GmbH“, faktisch die Bewertungsvorteile von Betriebsvermögen auch für liquide Vermögenswerte und Immobilien zu erreichen.

<sup>931</sup> S. oben, Abschnitt 5.1.3 und 5.1.4.

<sup>932</sup> S. oben, Abschnitt 5.1.

<sup>933</sup> S. oben, Abschnitt 9.1.1.2.

substanziell reduziert oder gar eliminiert werden und werden Vermögenswerte, für die entsprechende Bewertungsabschläge nicht zur Verfügung stehen, auf gemeinnützige Stiftungen übertragen, so dürfte eine wirksame steuerliche Optimierung erreicht sein, sofern sich eine solche Strukturierung mit den Zweckvorstellungen des Stifters in Einklang bringen lässt.

Diese rechtlichen und steuerrechtlichen Überlegungen zur vorzugsweisen Zuordnung spezifischer Vermögensformen (Unternehmensbeteiligungen, Immobilien, liquides Vermögen) jeweils zu privatnützigen und gemeinnützigen Stiftungen gelten grundsätzlich sowohl für die Übertragung auf deutsche als auch auf ausländische Stiftungen. Allerdings hat die vorliegende Untersuchung gezeigt, dass bei der Übertragung auf privatnützige und gemeinnützige Stiftungen in Österreich und Liechtenstein wichtige Besonderheiten zu beachten sind, die die in den beiden Rechtsordnungen an sich gegebenen rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten für deutsche Stifter wieder einschränken.

Die wohl wichtigste Einschränkung besteht darin, dass sowohl für privatnützige als auch für gemeinnützige Stiftungen aus deutscher Sicht nur eine möglichst eindeutig als steuerlich intransparent zu klassifizierende<sup>934</sup> Stiftungserrichtung für den Stifter (Unternehmer bzw. die vermögende Privatperson) in Betracht kommen dürfte, da anderenfalls erhebliche und kaum kalkulierbare rechtliche und steuerrechtliche Auslegungsrisiken<sup>935</sup> auch mit Rückwirkung auf den Stifter selbst bestehen, die für rational handelnde Stifter üblicherweise nicht tolerierbar sind.<sup>936</sup>

So hat die Analyse in den vorherigen Teilen gezeigt, dass die extensive Nutzung der in Österreich und Liechtenstein rechtlich vorhandenen Gestaltungsspielräume, auch noch *nach* Vollzug des Stiftungsgeschäftes die zentrale

---

<sup>934</sup> Hier verstanden im Sinne der in den Abschnitten 5.3.3 beschriebenen Kriterien zur steuerlichen Intransparenz.

<sup>935</sup> Vgl. zur Bedeutung von möglichen steuerlichen Qualifikationskonflikten auch Abschnitt 4.4

<sup>936</sup> Mögliche (seltene) Ausnahmen bewusst transparenter Stiftungsgestaltungen wurden oben in Abschnitt 5.3.4 beschrieben.

Stifterentscheidung des lebzeitigen „Loslassens“ der Vermögenswerte tatsächlich hinauszuzögern (etwa durch den Vorbehalt von Wiederrufsrechten) oder zumindest zu relativieren (etwa durch den Vorbehalt starker Änderungsrechte), im Regelfalle (a) zu Problemen im Bereich der laufenden Foundation Governance,<sup>937</sup> (b) zu steuerrechtlichen Problemen in Deutschland<sup>938</sup> und auch (c) zu Nachteilen im Bereich der Asset Protection<sup>939</sup> führen.

Die zivilrechtlich aus Gründen des europäischen Primärrechts<sup>940</sup> im Heimatland des Stifters diskriminierungsfrei anzuerkennende Errichtung der österreichischen oder liechtensteinischen juristischen Person der Stiftung ist damit nur eine – inzwischen gegebene - Voraussetzung für die Einsetzbarkeit eines solchen Rechtsträgers für deutsche Stifter. Erst das Vorliegen einer tatsächlichen, in den Stiftungsdokumenten unzweideutig dokumentierten Entscheidung zur „Entreicherung“<sup>941</sup> des Stifters zum Stiftungszeitpunkt ermöglicht de facto die Errichtung von aus deutscher Sicht „anerkannten“ Stiftungsstrukturen in Österreich oder Liechtenstein. Eine intransparente Stiftungserrichtung lässt zwar Raum für durchaus umfassende, lebzeitig verbleibende Einflussnahmemöglichkeiten des Stifters auf das Stiftungsvermögen, setzt aber stets die grundsätzliche Bereitschaft des Stifters voraus, sich – wie beschrieben – nachhaltig und unwiderruflich vom Eigentum der zu stiftenden Vermögenswerte zu trennen.

Wirklich „nutzbar“ ist die Auslandstiftung aus der Sicht des Rechtsanwenders zudem meist erst dann, wenn neben die „Entreicherung“ bei der zu errichtenden Stiftung hinzutritt, dass die Ausgestaltung der Foundation Governance keine Ansatzpunkte für eine (zusätzliche) unbeschränkte Steuerpflicht der

---

<sup>937</sup> S. oben, Abschnitt 3.2.1.

<sup>938</sup> S. oben, Abschnitte 5.3, 8.2.6.

<sup>939</sup> S. oben, Abschnitte 10.2, 10.3, 11.1.2.1., 11.1.3.1.

<sup>940</sup> Hier sind insbesondere die Grundfreiheiten der Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit zu nennen, die innerhalb der EU und des EWR diskriminierungsfrei durch die Mitglied- bzw. Abkommenstaaten zu gewähren sind.

<sup>941</sup> S. oben, Abschnitte 10.2 und 10.3.

Stiftung in Deutschland, etwa durch den Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung in Deutschland, bietet<sup>942</sup> und dass sie unter den Bestimmungen des jeweils anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommen als abkommensberechtigt qualifiziert.<sup>943</sup>

Die dargelegte bevorzugte Zuordnung von Vermögenswerten zu Stiftungszweckgattungen ermöglicht eine strukturierte, die Problemkomplexität reduzierende Gegenüberstellung der konkret *nach Berücksichtigung der beschriebenen Restriktionen verbleibenden* Gestaltungsmöglichkeiten in- und ausländischer Stiftungen für deutsche Unternehmer im Zusammenhang mit den drei eingangs formulierten rechtlichen Forschungsfragekomplexen.<sup>944</sup>

Die folgenden rechtsvergleichenden Gestaltungsempfehlungen basieren – ausgehend von den vorangegangenen Überlegungen – auf der präferierten Zuordnung der von Unternehmensbeteiligungen zu einer steuerlich intransparenten, privatnützigen Stiftungen einerseits und der Zuordnung von Immobilien und liquiden Vermögenswerte zu gemeinnützigen Stiftungen andererseits. Dies deshalb, weil eine steuerlich ungünstige Widmung, etwa die Übertragung von inländischen Immobilien auf eine ausländische privatnützige Stiftung, eine in den meisten Fällen für den Stifter wohl inakzeptable deutsche Schenkungssteuer, im Beispiel 30% oder 50%, auslösen würde.<sup>945</sup> Aus diesen Gründen unterbleiben in der Praxis derartige Widmungen weitgehend. Zudem wird von einer steuerlich intransparenten Stiftungserrichtung aus deutscher Sicht und der Erfüllung der übrigen in diesem Abschnitt genannten Bedingungen (keine Geschäftsleitung in Deutschland, gegebene Abkommensberechtigung der Stiftung) ausgegangen.

Ist – wie häufig in der Praxis zu beobachten – eine Motivkombination aus privatnützigen und gemeinnützigen Zwecken gegeben, so ist zu überlegen, ob

---

<sup>942</sup> S. oben, Abschnitt 4.2.2.

<sup>943</sup> S. oben, Abschnitte 8.1 (Österreich), 8.2 (Liechtenstein).

<sup>944</sup> S. oben, Abschnitt 1.3.

<sup>945</sup> S. oben, Abschnitt 5.1.3.

nicht die Errichtung je einer privatnützigen und einer gemeinnützigen Stiftung, ggf. auch in unterschiedlichen Jurisdiktionen, zu einer Optimierung der Abdeckung der vorgefundenen Zweckkombination des Stifters führen kann, ähnlich wie dies in Deutschland auch mit sogenannten Doppelstiftungsmodellen betrieben wird.<sup>946</sup>

Neben einer Analyse der *Essentialia Negotii* der geplanten Stiftungserrichtung zum Zweck der Erstellung eines – zunächst noch groben – Zuteilungsentwurfes zu privat- und gemeinnützigen Stiftungen bietet es sich zudem an, dass der Stifter eine Risikoanalyse hinsichtlich der in Teil 3 der vorliegenden Arbeit besprochenen Vermögensschutzbedürfnisse durchführt.

Es stellt sich hierbei etwa die Frage, ob und in welchem Umfang der Stifter derzeit oder in der absehbaren Zukunft unternehmerischen Haftungsrisiken ausgesetzt sein könnte, deren Manifestierung zunächst das vorhandene Privatvermögen des Stifters, mittelbar künftig aber auch die Anfechtbarkeit einer etwa bereits durchgeführten unentgeltlichen Vermögensübertragung auf eine Stiftung tangieren könnte.

Ausserdem sollte geprüft werden, ob unentgeltliche Vermögensübertragungen der vorgesehenen Vermögenswerte zu Gunsten von Stiftungen etwa vorhandene Pflichtteilsrechte von Angehörigen oder Güterstandsausgleichsansprüche von Ehegatten berühren. Es ist festzustellen ob, bzw. unter welchen Bedingungen, von einem Einverständnis der Betroffenen mit den geplanten Vermögensverfügungen zu Gunsten einer Stiftung ausgegangen werden kann.

Das Ergebnis einer solchen Risikobestandsaufnahme kann Auswirkungen auf die Auswahl eines Standortes für eine privat- und/oder gemeinnützige Stiftung haben und Ansatzpunkte für die Ausgestaltung der Verpflichtungs- und Verfügungsgeschäfte der Vermögensübertragungen einschliesslich der Ausübung von etwa vorhandenen Rechtswahlmöglichkeiten bieten.

---

<sup>946</sup> S. oben, Abschnitt 2.1.1.



## 13 Unternehmensnachfolge mit privatnützigen Stiftungen

### 13.1 Stiftungsrechtliche Ergebnisse und Empfehlungen

Sollen privatnützige Stiftungen im Zusammenhang mit Unternehmensnachfolgeszenarien genutzt werden, ist neben der grundsätzlichen Bereitschaft des oder der heutigen Vermögensinhaber, sich *hinsichtlich des Eigentums* von den für die Vermögensnachfolge vorgesehenen Vermögenswerten nachhaltig und unwiderruflich zu trennen,<sup>947</sup> auch eine Prüfung erforderlich, welche konkreten Einflussnahmemöglichkeiten für den Stifter nach dem Zeitpunkt der Stiftungserrichtung zur Etablierung einer langfristig erfolgreichen Unternehmensnachfolge sinnvoll sind. Die individuelle Bearbeitung dieser Frage ist insbesondere dann erforderlich, wenn – wie vorliegend – mit Hilfe einer Stiftungslösung die familienexterne Nachfolge für ein Unternehmen angestrebt wird, das bislang unter dem beherrschenden strategischen und operativen Einfluss des potentiellen Stifters und seiner Familie stand und dass gemäss dem in der Arbeit skizzierten stiftungsrechtlichen Lebenszyklusmodell<sup>948</sup> unter dem Dach der Stiftung wirtschaftlich erfolgreich fortgeführt werden soll. Die persönlichen Kenntnisse und Fertigkeiten des Unternehmers dürften im Regelfalle für eine erfolgreiche Stiftungsarbeit in den ersten Jahren nach der Errichtung sehr wertvoll, meist gar unverzichtbar sein. Die zu wählende Rechtsordnung muss die notwendigen Instrumente hierfür bereitstellen können.

In allen Rechtsordnungen ist es – in unterschiedlichem Umfang - durchaus möglich, dass der Stifter und z.T. seine Angehörigen auch nach Errichtung der

---

<sup>947</sup> S. oben, Abschnitt 12.

<sup>948</sup> S. oben, Abschnitt 3.1.

Stiftung auf das Geschehen innerhalb der Stiftung inhaltlich Einfluss nehmen,<sup>949</sup> zumindest solange der Stiftungszweck<sup>950</sup> nicht verändert wird.

Im Falle unternehmensverbundener Stiftungen kann die verfügbare Weite des Spektrums rechtlicher Einflussnahmemöglichkeiten des ehemaligen Eigentümers durchaus bestimmend dafür sein, dass ein Stifter eine Stiftungslösung überhaupt wählt und in der Folge ein reibungsloser, auch vom ehemaligen Vermögensinhaber mitgetragener Unternehmensnachfolgeprozess in Deutschland gewährleistet werden kann.<sup>951</sup> Die in der Einleitung dieser Arbeit beschriebenen, empirisch beobachteten Primärziele von Stiftern bei der Errichtung unternehmensverbundener Stiftungen, etwa „Unternehmenskontinuität“, „Vorbeugung der Zersplitterung“, „Abwendung von Unsicherheiten bezüglich der Nachfolge“ und „Führungskontinuität“<sup>952</sup> liefern Hinweise auf die hohe praktische Bedeutung hinreichender Stiftereinflussnahmemöglichkeiten auf den Stiftungserfolg nach der Errichtung, z.B. im Bereich der Erhaltung von Arbeitsplätzen. Die diesbezüglichen Vorstellungen des Stifters zu seinen Einflussnahmemöglichkeiten sind zu einem frühen Zeitpunkt qualitativ präzise zu dokumentieren, um die spätere Auswahl einer geeigneten Rechtsordnung<sup>953</sup> und eine der Komplexität eines Unternehmensnachfolgeprozesses<sup>954</sup> gerecht werdende Ausgestaltung der Foundation Governance zu ermöglichen.

In allen drei Rechtsordnungen ist es möglich und für die zivil- und steuerrechtliche grenzüberschreitende „Anerkennung“ der Stiftung in Deutschland wohl auch unschädlich, dem häufig von Unternehmern geäußerten Wunsch, zumindest bis zu einem gewissen Grade auf das Geschehen in der Stiftung

---

<sup>949</sup> S. oben, Abschnitt 3.2.2.

<sup>950</sup> S. oben, Abschnitte 3.4.2 (Österreich) und 3.5.2 (Liechtenstein).

<sup>951</sup> Zu geeigneten betriebswirtschaftlichen Handlungsmöglichkeiten und Empfehlungen zum Überführungsprozess des Unternehmens vom Stifter auf eine unternehmensverbundene Stiftung vgl. Fleschutz (2008), S. 265-330.

<sup>952</sup> S. später, Abschnitt 1.1.

<sup>953</sup> S. später, Abschnitte 13 und 13.4.

<sup>954</sup> S. oben, Abschnitt 3.1.

auch nach der Errichtung Einfluss nehmen zu können. Dies kann insbesondere durch Einsitznahme des Stifters oder seiner Angehörigen in *Aufsichtsorgane* der Stiftung geschehen.<sup>955</sup>

In Liechtenstein besteht eine höhere Flexibilität als Österreich oder in Deutschland, die rechtlichen Rahmenbedingungen während der Laufzeit der Stiftung privatautonom veränderten Rahmenbedingungen anzupassen. Dies kann dort über in der Stiftungssatzung wohldefinierte Änderungsvorbehalte und Einflussnahmerechte des Aufsichtsorgans geschehen, die eine weitere Feinjustierung der Foundation Governance unter Mitwirkung des Stifters nach Errichtung der Stiftung durch behutsame Fortentwicklung auch der Stiftungsdokumente ermöglicht, soweit der „Kern“ der Stiftung, der Stiftungszweck und die Vermögensverselbständigung, hierdurch nicht berührt wird.<sup>956</sup> Die bei unternehmensverbundenen Stiftungen gerade in den ersten Jahren nach der Errichtung erfolgskritische Flexibilität, privatautonome Anpassungen vorzunehmen, um etwa Fehlentwicklungen entgegenzuwirken, Fehleinschätzungen zu korrigieren, neue Ideen zu integrieren, die Stiftungsorganisation zu optimieren, geeignete Leitungspersonen auszuwählen und einzuarbeiten, das Bild der Stiftung in der Öffentlichkeit zu prägen und auf Änderungen im gesellschaftlichen, politischen und wirtschaftlichen Umfeld der Stiftung zu reagieren<sup>957</sup> ist hier besonders ausgeprägt.

Die Einsitznahme des Stifters in derartig mit geeigneten Kompetenzen ausgestattete Aufsichtsorgane ermöglicht es zudem, einerseits den steuerlich in Deutschland gebotenen Nachweis der Verselbständigung des Stiftungsvermögens zu führen und andererseits gleichzeitig die Begründung einer unbeschränkten Körperschaftssteuerpflicht der Stiftung in Deutschland, wie sie bei

---

<sup>955</sup> S. oben, Abschnitt 4.3.2.

<sup>956</sup> S. oben, Abschnitt 3.5.2.

<sup>957</sup> Schiffer & Pruns betonen im Zusammenhang mit unternehmensverbundenen Stiftungen ebendiese Flexibilitätsanforderungen an unternehmensverbundene Stiftungen, vgl. Schiffer & Pruns (2011), S. 17.

Einsitznahme in ein operatives Leitungsorgan der Stiftung in Betracht käme,<sup>958</sup> abzuwenden.

## 13.2 Steuerrechtliche Ergebnisse und Empfehlungen

Zunächst kann die generelle Aussage getroffen werden, dass die laufende Steuerlast bei privatnützigen Stiftungen – unabhängig vom Stiftungsstandort – insgesamt niedriger liegt als die laufende Besteuerung von Vermögenswerten, die im unmittelbaren Eigentum steuerpflichtiger natürlicher Personen stehen. Dies liegt zum einen an dem allgemein niedrigeren Niveau der Steuern der Körperschaften gegenüber den Einkommen- bzw. Erwerbsteuern natürlicher Personen in allen drei Ländern.<sup>959</sup> Zum anderen bestehen auf der Ebene der Stiftung als Körperschaft regelmässig umfangreiche Möglichkeiten zur steuerfreien Realisierung von Dividenden und Veräusserungsgewinnen aus Anteilsbesitz, über die natürliche Personen nicht verfügen.<sup>960</sup>

In Bezug auf die steuerlichen Rahmenbedingungen für Beteiligungsträgerstiftungen haben die Stiftungsstandorte Deutschland und Österreich den Vorteil, bereits über ein dichtes bestehendes Netz an bestehenden Doppelbesteue-

---

<sup>958</sup> S. oben, Abschnitte 4.2.2, 6.2.1.1.

<sup>959</sup> Deutschland 15% (bei gewerblichen Einkünften zzgl. Gewerbesteuer), Österreich 25%, Liechtenstein 12,5%, vgl. Abschnitte 6.2.1.1 bis 6.2.1.2 (Deutschland), 6.2.2 (Österreich), 6.2.3.1 bis 6.2.3.2 (Liechtenstein); der Grund besteht darin, dass zur Realisierung einer steuerpolitisch meist angestrebten Rechtsformneutralität mit Personengesellschaften stets auch die Besteuerung der Anteilseigner einer juristischen Person mit in die Gesamtbetrachtung einfließt.

<sup>960</sup> In Deutschland und in Österreich wurde die europäische Mutter-/Tochterrichtlinie, die umfassende diesbezügliche Freistellungen enthält, im nationalen Körperschaftssteuerrecht umgesetzt; hiervon profitieren in beiden Ländern indirekt auch körperschaftsteuerpflichtige privatnützige Stiftungen, obwohl sie selbst in Ermangelung von Anteilseignern an sich gar nicht selbst für die Anwendung der Mutter-/Tochterrichtlinie qualifizieren würden; in Liechtenstein sind vereinnahmte Dividenden und Veräusserungsgewinne ebenfalls steuerfrei; vgl. oben Abschnitt 8.4.

rungsabkommen zu verfügen, was in Liechtenstein noch nicht der Fall ist. Liechtenstein besitzt gegenüber den beiden anderen Standortalternativen ein aus wirtschaftlicher Perspektive besonders attraktives, zudem – im Gegensatz zur Schweiz – europarechtskonformes nationales Steuerrechtssystem mit niedrigen Steuersätzen und großzügigen allgemeinen Freistellungen hinsichtlich der Besteuerung von Auslandssachverhalten (aus liechtensteinischer Perspektive).<sup>961</sup>

In der Konstellation, dass das primäre Stiftungsvermögen aus Anteilen an deutschen Personen- oder Kapitalgesellschaften besteht, ist das (noch) nicht sehr dichte DBA-Netz von Liechtenstein aber nicht entscheidend, denn hier spielen lediglich die bilateralen steuerlichen Beziehungen zwischen dem Stiftungsstandort einerseits und dem Unternehmensstandort andererseits sowie die nationalstaatlichen Rahmenbedingungen an diesen beiden Standorten eine Rolle. Dem neuen Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und Liechtenstein kommt deswegen eine besondere Bedeutung zu, da es diese bilateralen Beziehungen, wie die Untersuchung gezeigt hat, für privatnützige, Anteile an deutschen Unternehmen besitzende, liechtensteinische Stiftungen vorteilhaft regelt.

Das DBA mit Deutschland ist noch neu, aufgrund seines Inkrafttretens am 1.1.2013 gibt es bis dato noch keine Einsatzerfahrungen. Es ist jedoch bei unternehmensverbundenen Stiftungen stets darauf zu achten, dass die liechtensteinische Stiftung der ordentlichen Ertragsbesteuerung und nicht etwa dem liechtensteinischen Besteuerungsregime der PVS (Privatvermögensstrukturen) unterliegt, damit die wesentlichen Vorteile des neuen Abkommens auch genutzt werden können.<sup>962</sup>

Werden unternehmensverbundene Stiftungen in Österreich oder Liechtenstein von vornherein auf steuerlich intransparente Weise gegründet - behält sich der Stifter also insbesondere keine starken Stifterrechte vor - so hat die

---

<sup>961</sup> S. oben, Abschnitt 6.2.3.

<sup>962</sup> S. oben, Abschnitt 8.2.5.

vorliegende Untersuchung ergeben, dass die gegen ein „Treaty Shopping“ gerichteten nationale Missbrauchsvermeidungsvorschrift des § 50d Abs. 3 dEStG, bzw. Art. 31 i. V. m. den Protokollbestimmungen 11-13 des DBA DE-FL, aufgrund der tatsächlich erfolgten Vermögensverselbständigung ins Leere gehen. Die Nutzungsmöglichkeiten der Abkommensvorteile aus den anwendbaren DBA seitens österreichischer oder liechtensteinischer Stiftungen werden somit nicht blockiert.<sup>963</sup> Gleiches gilt für liechtensteinische gesellschaftsrechtliche Alternativstrukturen wie Anstalten, Treuunternehmen und Trusts, sofern diese ordentlichen liechtensteinischen Ertragsbesteuerung für juristische Personen unterworfen sind. Diesen ist in Einzelfällen z.B. bei zu begünstigenden Familienmitgliedern in einigen anderen Rechtskreisen, etwa Common Law Ländern wie den USA oder UK, oder auch beim Vorhandensein von substanziellem Stiftungsvermögen in diesen Rechtskreisen, gegebenenfalls der Vorzug vor kontinentaleuropäisch geprägten Stiftungslösungen zu geben, die in diesen Zielländern weitgehend unbekannt sein können.<sup>964</sup>

### **Transfersteuern**

Der Vermögensübertrag von einem deutschen Stifter auf eine privatnützige intransparente Stiftung ist in Deutschland schenkungsteuerpflichtig. In diesem Bereich besteht derzeit noch eine steuerrechtliche Diskriminierung von Auslandsstiftungen in Österreich und Liechtenstein dahingehend, dass das sog. Schenkungsteuer-Klassenprivileg des § 15 Abs. 2 dErbStG bei Widmungen an ausländische Familienstiftungen nicht gewährt wird.<sup>965</sup> Dies führt wirtschaftlich dazu, dass Vermögensübertragungen an Auslandsfamilienstiftungen stets und anders als bei deutschen Familienstiftungen *de lege lata* der ungünstigsten Schenkungsteuerklasse 3 für Nichtverwandte zugeordnet werden.<sup>966</sup> Dieser klare Verstoß gegen europäisches Primärrecht im EU- (Österreich) bzw.

---

<sup>963</sup> S. oben, Abschnitte 8.1 - 8.2.

<sup>964</sup> S. oben, Abschnitt 8.2.2 - 8.2.5.

<sup>965</sup> S. oben, Abschnitt 5.1.5.

<sup>966</sup> S. oben, Abschnitt 5.1.5.

EW-Raum (Liechtenstein) ist zwar abzulehnen,<sup>967</sup> stellt aber dann keine unüberwindliche Hürde für einen deutschen Rechtsanwender dar, wenn – wie vorliegend bei der Widmung von Betriebsvermögen möglich<sup>968</sup> – vor der Anwendung des ungünstigen Tarifs die schenkungsteuerliche Bemessungsgrundlage durch Nutzung der Bewertungsabschläge und nachfolgende Erfüllung der damit verbundenen Auflagen um 85% bzw. sogar 100% reduziert werden kann.

Im Bereich der Vermögenstransfersteuern erhebt Österreich als Stiftungsstandort für Privatstiftungen deutscher Stifter eine Stiftungseingangssteuer i.H.v. 2,5% des gestifteten Vermögens.<sup>969</sup> Da Liechtenstein – im Gegensatz zu Österreich – nach dem neuen Steuergesetz ausser einer meist vernachlässigbaren Gründungsabgabe keine Transfersteuer für Widmungen nicht-liechtensteinischer Vermögen erhebt,<sup>970</sup> ist Österreich als „klassischer“ Auslandsstiftungsstandort für deutsche Stifter auch aus dieser Perspektive Konkurrenz erwachsen.

### **Laufende Besteuerung**

Die Untersuchung der laufenden Besteuerung privatnütziger Auslandsstiftungen in Österreich und Liechtenstein zeigt im Vergleich mit einer deutschen Stiftung folgende steuerliche Vorteile:

- Wegfall des pauschalierten 5% Abzuges nichtabzugsfähiger Betriebsausgaben bei Veräußerungserlösen und Inlandsdividenden (sofern nicht die Veräusserung von Vermögenswerten im Rahmen einer deutschen Betriebsstättenbesteuerung erfolgt)<sup>971</sup>
- Vermeidung der deutschen Erbersatzsteuer<sup>972</sup>

---

<sup>967</sup> S. oben, Abschnitt 5.1.5.

<sup>968</sup> S. oben, Abschnitt 5.1.1, 5.1.2.

<sup>969</sup> S. oben, Abschnitt 6.1.2.

<sup>970</sup> S. oben, Abschnitt 6.1.3.

<sup>971</sup> S. oben, Abschnitt 8.4.

<sup>972</sup> S. oben, Abschnitte 6.2.1.3, 6.2.2.4, 6.2.3.4.

Mit Hilfe liechtensteinischer Stiftungen können zudem folgende zusätzliche Vorteile gegenüber einer österreichischen Privatstiftung realisiert werden:

- Möglichkeit der vollständigen Eliminierung der deutschen Quellensteuerbelastung von Dividenden deutscher Kapitalgesellschaften an liechtensteinische Stiftungen unter dem neuen DBA D-FL; die entsprechende Regelung im DBA D-AT sieht dagegen eine in Deutschland verbleibende Quellensteuerbelastung von 5% vor.<sup>973</sup>
- Vollständige unilaterale Freistellung von Erträgen und Veräußerungserlösen aus Auslandsbeteiligungen und -betriebsstätten von der Besteuerung in Liechtenstein<sup>974</sup>
- Niedrigeres laufendes Ertragssteuerniveau für juristische Personen von 12,5% in Liechtenstein; Nutzungsmöglichkeit des lokalen Eigenkapitalzinsabzuges<sup>975</sup>; dieser Vorteil wirkt tendenziell umso gewichtiger, je niedriger der fremdfinanzierte Anteil innerhalb des Stiftungsvermögens ist („Leverage“)
- Keine beschränkte Steuerpflicht der Stiftungsbegünstigten in Liechtenstein; daher Verzicht auf die Einbehaltung von Quellensteuern auf Stiftungsleistungen an Begünstigte<sup>976</sup>
- Keine Besteuerung der in der Stiftung aufgelaufenen stillen Reserven nicht liechtensteinischer Vermögenswerte bei einer etwaigen späteren Rechtsformumwandlung, Auflösung oder auch der Sitzverlegung von Liechtenstein in ein Drittland<sup>977</sup>

Innerhalb der drei Stiftungsjurisdiktionen ist eine recht klare Rangfolge beim laufenden Besteuerungsniveau auszumachen: Deutschland ist zwar auf-

---

<sup>973</sup> S. oben, Abschnitt 8.4.1.

<sup>974</sup> S. oben, Abschnitt 6.2.3.2, in Deutschland bleibt dagegen typischerweise eine etwa bereits zum Widmungszeitpunkt vorhandene einkommensteuerliche Verhaftung von Beteiligungsbesitz zeitlich unbefristet erhalten; vgl. 5.2.1, 5.2.2

<sup>975</sup> S. oben, Abschnitte 6.2.3.1.

<sup>976</sup> S. oben, Abschnitte 7.2 und 7.3.

<sup>977</sup> S. oben, Abschnitt 6.4.3.



grund des niedrigeren Körperschaftsteuerniveaus (15%) in der laufenden Besteuerung in aller Regel etwas günstiger als Österreich (25%), allerdings wirkt die nur in Deutschland erhobene Erbersatzsteuer als Substanzsteuer, die die Rangfolge der Besteuerungsniveaus zwischen Deutschland und Österreich bei Stiftungen mit hohem Vermögenssubstrat umkehrt. Würde in Deutschland künftig eine Vermögenssteuer erhoben, käme diese vermutlich als laufende Substanzsteuer hinzu. Liechtenstein setzt sich unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten recht klar vorteilhaft von den beiden Alternativen ab: Erträge und Veräußerungserlöse ausländischer Kapitalbeteiligungen und Mitunternehmeranteile werden von der Besteuerung vollständig freigestellt; Zinserträge werden nur gering (12,5%), wenn überhaupt (Eigenkapitalzinsabzug), besteuert.<sup>978</sup>

### **Besteuerung von Begünstigten**

Hinsichtlich der steuerlichen Belastungen für Begünstigte, die Leistungen von deutschen, österreichischen oder liechtensteinischen Stiftungen beziehen, ergeben sich kaum Unterschiede. Im Ergebnis läuft es in allen drei Fällen auf das deutsche Belastungsniveau heraus; das Besteuerungssubstrat kommt im Falle von deutschen und liechtensteinischen Stiftungen allein Deutschland zu Gute, im Falle einer österreichischen Stiftung wird es zwischen Deutschland und Österreich aufgeteilt.<sup>979</sup>

## **13.3 Ergebnisse und Empfehlungen zur Asset Protection**

Im dritten Teil der vorliegenden Arbeit wurden die rechtlichen Eigenschaften steuerlich intransparenter Stiftungen in Deutschland, Österreich und Liechtenstein in Bezug auf den Schutz vor unternehmerischen und privaten Risiken untersucht und rechtsvergleichend gegenübergestellt. Dabei wurde die Perspektive einer Person mit Wohnsitz in Deutschland eingenommen, die insbe-

---

<sup>978</sup> S. oben, Abschnitt 6.2.3.1 - 6.2.3.2.

<sup>979</sup> S. oben, Abschnitt 7.

sondere deutsche unternehmerische Beteiligungen im Privatvermögen hält und die die Organisation einer familienexternen Vermögensnachfolge mit Hilfe einer unternehmensverbundenen Stiftung erwägt, da diese auch Aussicht auf Schutz vor bestimmten unternehmerischer Haftungsrisiken bieten kann. Zudem kann mit Hilfe einer Stiftung längerfristig unerwünschten, weil für den Bestandserhalt des Familienvermögens potentiell schädlichen, pflichtteilsrechtlichen und güterstandsrechtlichen Ansprüche begegnet werden.

In Abschnitt 10 wurde gezeigt, dass hinsichtlich des Schutzes des Privatvermögens vor primär geschäftlichen Risiken durch Übertragung von (insbesondere mobilen) Vermögenswerten auf Stiftungen die Unterschiede im Wesentlichen die Zeiträume betreffen, innerhalb derer Stiftungsgeschäfte von Gläubigern des Stifters noch angefochten werden können. Die im Rahmen von Einzelzwangsvollstreckungen und in Insolvenzsituationen maßgebliche Schenkungsanfechtungsfrist beträgt in Deutschland 4 Jahre, in Österreich 2 Jahre und in Liechtenstein 1 Jahr.<sup>980</sup> Zudem sind in Liechtenstein Vermögensverfügungen zur Versorgung der Familie in angemessenem Umfang vollständig, mithin ohne Anfechtungsfristen, von der Anfechtung ausgeschlossen.<sup>981</sup>

Auch die Erfolgsaussichten einer späteren Anfechtung von Vermögensverfügungen hinsichtlich derjenigen Vermögenswerte, die der Stiftung durch Nachstiftung gewidmet wurden, können durch eine zulässige und vor dem Hintergrund der intendierten Asset Protection geeignete Rechtswahl beim Nachstiftungs-/Schenkungs Geschäft reduziert werden; somit kann hier also unter bestimmten Voraussetzungen eine Fristverkürzung oder Anfechtungsfestigkeit im oben beschriebenen Umfang ebenfalls erreicht werden.<sup>982</sup> Ansprüche gegen liechtensteinische Stiftungen müssten in Liechtenstein vor Gericht getragen werden, da Liechtenstein Urteile aus Deutschland nur äußerst einge-

---

<sup>980</sup> S. oben, Abschnitt 10.4.

<sup>981</sup> S. oben, Abschnitt 10.3.2.

<sup>982</sup> S. oben, Abschnitt 10.4.

schränkt anerkennt und diese nicht vollstreckt.<sup>983</sup> Bei der Anfechtung verbleibt als Möglichkeit allerdings der Zugriff über einen Vermögensgerichtsstand, sofern die Stiftung bekanntermassen Vermögenswerte in Deutschland, einem EU-Land oder Drittland unterhält, das – wie z.B. die Schweiz – dem Lugano Abkommen beigetreten ist.<sup>984</sup>

Im Bereich des Schutzes vor familienrechtlichen Ansprüchen haben die Ausführungen in Abschnitt 11 gezeigt, dass Pflichtteilsergänzungsansprüche aufgrund des originären Stiftungsgeschäftes und Nachwidmungen des Stifters gegen deutsche und österreichische Stiftungen noch innerhalb von 10 Jahren nach dem Verfügungsdatum zugunsten der Stiftung, wenn auch in jährlich abschmelzendem Umfang, durchgesetzt werden können.<sup>985</sup> Die Fristen, innerhalb derer Pflichtteilsergänzungsansprüche im Hinblick auf gewidmete Vermögenswerte durchsetzbar sind, können auch hier ggf. durch eine geeignete Rechtswahl reduziert werden. So lässt sich durch den Einsatz liechtensteinscher Stiftungen, nicht aber mit österreichischen Stiftungen, aufgrund der international-privatrechtlicher Konstellationen und mit Hilfe einer zulässigen Rechtswahl zugunsten des liechtensteinischen Rechts im Ergebnis die pflichtteilsrelevante Frist von 10 Jahren (Deutschland) auf die in Liechtenstein relevante Frist von 2 Jahren verkürzen.<sup>986</sup>

Im Bereich möglicher Zugewinnausgleichsansprüche bei Ehescheidungen ist zu beachten, dass nach deutschem Recht noch innerhalb einer Frist von 10 Jahren unentgeltliche Verfügungen eines deutschen Stifters zugunsten einer Stiftung ungeschmälert Berücksichtigung bei der Ermittlung der Höhe des Zugewinnausgleichsanspruchs finden, es sei denn, der scheidende Ehegatte hatte der Verfügung zugestimmt.<sup>987</sup> Allerdings sind nach deutschem Recht

---

<sup>983</sup> S. oben, Abschnitt 10.3; als Ausnahme kann die im neuen DBA D-FL vereinbarte Vollstreckungshilfe in Steuersachen gelten, vgl. Art. 28 DBA D-FL.

<sup>984</sup> S. oben, Abschnitt 10.3.1.

<sup>985</sup> S. oben, Abschnitte 11.1.1, 11.1.2

<sup>986</sup> S. oben, Abschnitt 11.1.3.

<sup>987</sup> S. oben, Abschnitt 11.2.1.

derartige Ausgleichsansprüche gegenüber der Stiftung nur dann durchsetzbar, wenn die betreffende Vermögenswidmung unter dem Vorsatz erfolgt ist, etwaige spätere Zugewinnausgleichsansprüche zu verkürzen, was selten nachweisbar sein dürfte. Da sowohl das österreichische als auch das liechtensteinische internationale Privatrecht in Fragen des Güterstandes auf deutsches materielles Recht verweisen, wird die Rechtslage grundsätzlich auch von Gerichten in Österreich (bei österreichischen Stiftungen)<sup>988</sup> und in Liechtenstein (bei liechtensteinischen Stiftungen)<sup>989</sup> wie in Deutschland beurteilt. Insbesondere in Liechtenstein ist aber dennoch fraglich, ob etwaige Ausgleichsansprüche auch gegen die bereicherte liechtensteinische Stiftung durchsetzbar sind.

Es zeigt sich, dass hinsichtlich der im dritten Teil der Arbeit betrachteten Kriterien<sup>990</sup> die Verwendung einer Privatstiftung in Österreich oder Liechtenstein Vorteile gegenüber einer deutschen Lösung insbesondere im Bereich möglicher Fristverkürzungen für die Anfechtbarkeit bzw. Anrechenbarkeit von Vermögensdispositionen bieten kann.

Das „Vermögensschutz-Niveau“ ist bei dem originären, einseitigen Stiftungerrichtungsgeschäft noch wichtiger und zugleich höher als bei späteren Zu- und Nachstiftungen, da im Falle einer erfolgreichen Anfechtung bei ersterem der Bestand der Stiftung existenziell gefährdet wäre. Der Schutz des Rechtsverkehr, also das Vertrauen auf die Bestandskraft der Stiftung als juristische Person, genießt nach verschiedenen Literaturmeinungen höhere Priorität als etwaige künftige Gläubigerinteressen des ursprünglichen Stifters.<sup>991</sup> Bei Zu- und Nachstiftungen besteht hingegen „nur“ eine Rückgabeverpflichtung der unentgeltlich übertragenen Vermögenswerte bzw. die Verpflichtung zur

---

<sup>988</sup> S. oben, Abschnitt 11.2.2.

<sup>989</sup> S. oben, Abschnitt 11.2.3.2.

<sup>990</sup> Anfechtung unentgeltlicher Vermögensverfügungen zu Gunsten einer Stiftung bei Eintritt unternehmerischer Haftungsrisiken, Anrechnung/Anfechtung unentgeltlicher Vermögensübertragungen im Zusammenhang von Pflichtteilsergänzungsansprüchen und Zugewinnausgleichsansprüchen.

<sup>991</sup> Vgl. z.B. Stumpf (2011), S. 62-63, Tz. 26, 29; Jakob (2006), S. 322 m.w.N.

Leistung einer Ausgleichszahlung; der Fortbestand der Stiftung als Ganzes erscheint nicht gefährdet. Die Verpflichtung zur Rückführung von Vermögenssubstrat erscheint hier eher zumutbar.

Es wurde hier gezeigt, dass der Stiftungsstandort Liechtenstein im Vergleich zum Stiftungsstandort Österreich meist ein höheres Vermögensschutz-Niveau bietet, weil verschiedene relevante Anfechtungs- und Anrechnungsfristen zum Teil kürzer sind und weil Liechtenstein nicht in die innergemeinschaftlich harmonisierten grenzüberschreitenden Anerkennungs- und Vollstreckungsmechanismen für Gerichtsurteile eingebunden ist, sondern – im Gegenteil – im Verhältnis zu Deutschland die rechtlichen Voraussetzungen für eine Anerkennung deutscher Gerichtsurteile in Liechtenstein nicht existieren.<sup>992</sup>

Um die Vorteile der Erhöhung des Schutzniveaus von Auslandsstiftungen bestmöglich zu nutzen, bietet es sich aus der Perspektive des Stifters an, wo international-privatrechtlich zulässig, vorhandene Möglichkeiten zur Rechtswahl sowohl bei den Verpflichtungsgeschäften (Stiftungserrichtungsgeschäft, Schenkungen), als auch den Verfügungsgeschäften (tatsächliche Vermögensübertragungen) zu Gunsten der Rechtsordnungen des Stiftungsstandortes, also Österreichs oder Liechtensteins, auszuüben, weil – wie in dieser Arbeit gezeigt – bei einer geeigneten und wirksamen Rechtswahl die ggf. später massgeblichen Fristen, etwa für Schenkungsanfechtungen oder –anrechnungen, z.T. deutlich kürzer ausfallen oder sogar ganz entfallen.

## 13.4 Vorteilhaftigkeitsvergleich verschiedener Stiftungsstandorte

Für Unternehmer und vermögende Privatpersonen ist die Organisation der eigenen Nachfolge mit Hilfe von Stiftungen eine bedeutsame strategische

---

<sup>992</sup> S. oben, Abschnitt 10.3.1; eine Ausnahme stellen die neuen Amts- und Vollstreckungshilfen in Steuerfragen gem. Art. 27, 28 DBA D-FL dar, die zum 1.1.2013 in Kraft treten werden, die allerdings für Fragen der Asset Protection nicht von weiterer Bedeutung sind.

Handlungsoption, in welcher typischerweise die Weichen für die Erhaltung des Familienvermögens über einen langen Zeitraum gestellt werden.

Die verschiedenen hier dargestellten Handlungsoptionen mit österreichischen und liechtensteinischen Stiftungen sollen abschliessend mit Hilfe einer modifizierten SWOT-Analyse<sup>993</sup> in knapper und prägnanter Form auf der Grundlage der vorstehenden Ergebnisse der Alternative, der Begründung einer Stiftung in Deutschland, gegenübergestellt und damit auch dem handelnden Unternehmer eine erste Orientierung und Bewertung über die verschiedenen Vor- und Nachteile dieser Handlungsoptionen ermöglicht werden.

Bei der hier gewählten SWOT-Darstellung (vgl. **Tabelle 14**) werden die in dieser Arbeit identifizierten Stärken (Strengths) und Schwächen (Weaknesses) einer ausländischen Stiftung gegenüber einer deutschen Stiftung in den drei Gebieten Stiftungsrecht (R), Steuerrecht (St) und Asset Protection (AP) gegenübergestellt sowie die zukunftsbezogenen Chancen (Opportunities) und Risiken (Threats) dieser Auslandsstiftung in diesen drei Gebieten, wiederum im Vergleich zu einer deutschen Stiftung, beleuchtet. Dabei bleiben in dieser sehr komprimierten Darstellung Aspekte unerwähnt, die in beiden diskutierten Ländern ähnlich ausgestaltet sind, weil sie nicht entscheidungsrelevant sind.

Die Darstellung zeigt die recht deutliche Überlegenheit der liechtensteinischen privatnützigen Stiftung gegenüber ihrem deutschen Pendant in allen drei, in dieser Arbeit als entscheidungsrelevant erachteten Bereichen des Stiftungsrechtes, des Steuerrechtes und der Asset Protection unter Nennung der wesentlichen verbliebenen Schwächen der liechtensteinischen Stiftung für den Fall, dass mit der Stiftung eine Unternehmensnachfolgekongstellatation angestrebt wird.

---

<sup>993</sup> Die SWOT-Analyse (Strengths, Weaknesses, Opportunities, Threats) ist ein Instrument des strategischen Managements, das in den 60er Jahren des letzten Jahrhunderts an der Harvard Business School entwickelt wurde, um die Ausgangssituation eines Unternehmens zu analysieren und mögliche Zukunftsstrategien, ursprünglich im Bereich des Marketing, zu entwerfen. Sie wurde seitdem vielfach modifiziert und an unterschiedliche Einsatzkonstellationen angepasst; vgl. z.B. Kotler Berger & Rickhoff (2010), S. 30.

<b>Liechtensteinische unternehmensverbundene privatnützige Stiftung im Vergleich mit einer deutschen privatnützigen Stiftung</b>		
	Aktuelle Situation	Künftige Stiftungslaufzeit
	<b>Stärken (Strengths)</b>	<b>Chancen (Opportunities)</b>
R	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Staatsschuldenfreier Stiftungsstandort mit unternehmerfreundlicher Ausrichtung</li> <li>- dreistufige Stiftungsdokumente, z.T. durch Stiftungsorgane änderbar</li> <li>- Geringere Publizitätsanforderungen, eingeschränkte gesetzliche Rechnungslegungsanforderungen</li> <li>- keine zwingende Stiftungsaufsicht</li> <li>- Verfügbarkeit alternativer, im anglo-amerikanischen Bereich besser bekannter Truststrukturen</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Vermutlich höhere wirtschaftliche Stabilität</li> <li>- flexiblere Anpassungsmöglichkeiten während der Stiftungslaufzeit</li> <li>- Höherer Grad an Vertraulichkeit (besserer Schutz der Privatsphäre)</li> <li>- Höherer Grad an Privatautonomie in Entscheidungssituationen</li> <li>- Bedarfsbezogene Umwandlung der Rechtsform bei veränderter Begünstigtenstruktur oder Stiftungsumzug möglich</li> </ul>
St	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Günstigeres Ertragssteuerregime</li> <li>- Umfassende steuerliche Freistellung von Auslandssachverhalten</li> <li>- keine Erbsatzsteuer, keine erneute Erbschaftsteuer bei Mutation der Stiftungsdokumente</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Vermutlich auch langfristig geringere laufende Steuerbelastung des Familienvermögens</li> <li>- Reduktion der Gefahr der Einführung heute nicht bekannter weiterer Steuern in Deutschland (z.B. Vermögenssteuer)</li> </ul>
AP	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Kürzere Anfechtungsfristen (1 statt 4 J.) des Stiftungsgeschäftes bei Manifestierung unternehmerischer Risiken auf Ebene des Stifters möglich</li> <li>- Verkürzung der Anrechnungsfrist des Stiftungsgeschäftes im Pflichtteilsrecht (2 statt bis zu 10 Jahre)</li> <li>- Erschwerung der Durchsetzung von Güterstandsausgleichsforderungen für Ehegatten bei Scheidungen</li> <li>- Keine Anerkennung von ausländischen Gerichtsurteilen</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Höhere Bestandsfestigkeit der Stiftung bei der Materialisierung von Risiken</li> </ul>
	<b>Schwächen (Weaknesses)</b>	<b>Risiken (Threads)</b>
R	<ul style="list-style-type: none"> <li>- FL-Stiftung als Träger eines gewerblichen Unternehmens nicht möglich</li> </ul>	---
S	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Derzeit kein Schenkungsteuerklassenprivileg bei Vermögenswidmung</li> <li>- Noch kein ausgebautes DBA-Netz</li> <li>- Vermutlich hoher anfängl. Kommunikationsaufwand mit dt. Finanzverwaltung</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Erhöhung des aktuell äusserst niedrigen Besteuerungsniveaus in Liechtenstein (Reduktion des aktuellen komparativen Steuervorteils)</li> </ul>
AP	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Vollstreckungsmöglichkeit gegen Vermögenswerte in Deutschland und Abkommenstaaten des Lugano Abkommens (exorbitanter Gerichtsstand)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Beitritt Liechtensteins zum Luganer Abkommen</li> </ul>

**Tabelle 14:** SWOT-Analyse: privatnützige, unternehmensgebundene Stiftungen in Liechtenstein vs. Deutschland

<b>Österreichische unternehmensverbundene privatnützige Stiftung im direkten Vergleich mit einer deutschen privatnützigen Stiftung</b>		
	Aktuelle Situation	Künftige Stiftungslaufzeit
	<b>Stärken (Strengths)</b>	<b>Chancen (Opportunities)</b>
R	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Geringere Publizitätsanforderungen auch bei „grossen“ Privatstiftungen</li> <li>- Keine Stiftungsaufsicht, eingeschränkte Gerichtsaufsicht</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Höherer Grad an Vertraulichkeit</li> <li>- Höherer Grad an Privatautonomie in Entscheidungssituationen</li> </ul>
St	<ul style="list-style-type: none"> <li>- keine Erbersatzsteuer</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Entkopplung von der möglichen Einführung weiterer Steuern in Deutschland (z.B. Vermögenssteuer)</li> </ul>
AP	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Kürzere Anfechtungsfristen (2 statt 4 J.) des Stiftungsgeschäftes bei Manifestierung unternehmerischer Risiken auf Ebene des Stifters möglich</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Höhere Bestandsfestigkeit der Stiftung</li> </ul>
	<b>Schwächen (Weaknesses)</b>	<b>Risiken (Threads)</b>
R	<ul style="list-style-type: none"> <li>- AT-Stiftung als Träger eines gewerblichen Unternehmens nicht möglich</li> <li>- Begrenzung der Stiftungslaufzeit auf 100 Jahre</li> </ul>	---
S	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Stiftungseingangssteuer i.H.v. 2,5%</li> <li>- Derzeit kein Schenkungsteuerklassenprivileg bei Vermögenswidmung</li> <li>- Vermutlich hoher Kommunikationsaufwand mit dt. Finanzverwaltung</li> </ul>	---
AP	---	---

**Tabelle 15:** SWOT-Analyse: privatnützige, unternehmensgebundene Stiftungen in Österreich vs. Deutschland

Die zweite SWOT Analyse, die eine österreichische Privatstiftungslösung mit einer deutschen privatnützigen Stiftung vergleicht (vgl. **Tabelle 15**), zeigt auf, dass die österreichische Privatstiftung der deutschen heute zwar immer noch in einigen Aspekten überlegen ist, diese Vorteile aber einen eher geringen Umfang besitzen. Insbesondere die noch vor einigen Jahren vorhandenen steuerlichen Vorteile gegenüber einer deutschen Stiftung im laufenden Betrieb sind weitgehend nivelliert worden. Es verbleibt im Wesentlichen noch der Vorteil, dass österreichische Privatstiftungen nicht der Aufsicht unterliegen, keine Erbersatzsteuer anfällt und geringe Vorteile in einigen Aspekten der Asset Protection.



## **14 Vermögens- und Unternehmensnachfolge mit gemeinnützigen Stiftungen**

### **14.1 Stiftungsrechtliche Ergebnisse und Empfehlungen**

Wie in Abschnitt 12 dargestellt, eignen sich gemeinnützige Stiftungen aufgrund der stiftungsaufsichtsrechtlich bedingten Einschränkungen der Privatautonomie in der Foundation Governance grundsätzlich weniger für die Bewirtschaftung unternehmerisch geprägten Stiftungsvermögens mit umfassendem Beteiligungsbesitz als privatnützig ausgerichtete Stiftungen (in Abgrenzung zu Immobilienbesitz und liquidem Vermögen).

Erscheinen die lokalen steuerrechtlichen Privilegien gemeinnütziger Stiftungen als verzichtbar, etwa weil vor Ort – wie in Liechtenstein – sowieso ein niedriges laufendes Besteuerungsniveau mit umfassenden steuerlichen Freistellungen von Auslandssachverhalten gegeben ist, ist allerdings zu überlegen, ob die etwa seitens des Stifters intendierten gemeinnützigen Zwecke nicht auch im Rechtskleid einer formal privatnützigen, also voll in Liechtenstein steuerpflichtigen Stiftung, die dann keinen aufsichtsrechtlichen Beschränkungen unterliegt, verfolgt werden können.

Ansonsten gelten bei der Frage der Foundation Governance einer gemeinnützigen unternehmensverbundenen Stiftung ähnliche Rahmenbedingungen, wie sie für privatnützige Stiftungen im vorhergehenden Abschnitt 13.1 beschrieben wurden.

## 14.2 Steuerrechtliche Ergebnisse und Empfehlungen

Stiftungen, die in Deutschland und/oder im Sitzland der Stiftung einen deutschen Gemeinnützigkeitsstatus erzielen können, bieten sich grundsätzlich zur Bewirtschaftung von Vermögenswerten wie etwa Immobilien und bestimmte liquide Vermögenswerte an. Im Falle von Vermögenstransfers auf die in- oder ausländische Stiftung sind Transfers dieser Vermögenswerte hinsichtlich der *Bewertung* der zwar nicht privilegiert im Sinne des deutschen Erbschaftsteuergesetzes,<sup>994</sup> bei einem in Deutschland anerkannten<sup>995</sup> Gemeinnützigkeitsstatus der Stiftung kommt es aber gar nicht zu einer Erhebung der Steuer, da Vermögenstransfers auf *diese gemeinnützigen* Stiftungen schon dem Grunde nach befreit sind. Bei einer deutschen Stiftung ist die Rechtslage hier klar.<sup>996</sup> Im Verhältnis zu Österreich und Liechtenstein bestehen jedoch auf deutscher Seite nach wie vor europarechtswidrige Hemmnisse,<sup>997</sup> die verhindern, eine inhaltlich gerechtfertigte Steuerbefreiung auch grenzüberschreitend tatsächlich in Anspruch nehmen zu können.

Eine in Deutschland steuerrechtlich anzuerkennende Gemeinnützigkeit von Stiftungen in Österreich und Liechtenstein ist grundsätzlich dann gegeben, wenn die österreichische bzw. liechtensteinische Stiftung die deutschen Gemeinnützigkeitskriterien erfüllt.<sup>998</sup> Die bestehenden Regeln des nationalen deutschen Steuerrechts, die der Erzielung einer Schenkungsteuerbefreiung im grenzüberschreitenden Fall noch entgegenstehen, erschienen insofern befremd-

---

<sup>994</sup> S. oben, Abschnitt 5.1.3, 5.1.4.

<sup>995</sup> Zu den Bedingungen, die zu einer derartigen grenzüberschreitenden Ankennung der Gemeinnützigkeit in Deutschland führen, vgl. Abschnitte 2.2.2.2 (Österreich) und 2.2.3.2 (Liechtenstein) sowie die dort gegebenen Verweise auf steuerrechtliche Vorschriften in Abschnitt 9.2 (Österreich) bzw. 9.3 (Liechtenstein).

<sup>996</sup> S. oben, Abschnitte 9.1.1.2, 9.2.1.2, 9.3.1.

<sup>997</sup> S. oben, Abschnitt 9.2.1.2.

<sup>998</sup> S. oben, Abschnitte 9.2.1.2, 9.3.1.

lich, als Deutschland die Prüfung der Einhaltung des deutschen Gemeinnützigkeitskataloges anhand der Satzungsbestimmungen prüfen kann und in beiden Ländern gemeinnützige Stiftungen zwingend einer lokalen Stiftungsaufsicht unterworfen sind, die laufend über die Einhaltung der Satzungsbestimmungen wacht. Zudem ist darauf hinzuweisen, dass die deutsche Liste auch steuerlich als gemeinnützig anzuerkennender Zwecke länger und umfassender ist als die der „konkurrierenden“ Stiftungsstandorte Österreich und Liechtenstein.<sup>999</sup> In international unüblicher und aus einem bestimmten Blickwinkel eher überraschender Weise ist es in Deutschland sogar möglich, bis zu einem Drittel der Stiftungserträge zur Versorgung der Stifterfamilie zu verwenden, ohne dass der steuerrechtliche Gemeinnützigkeitsstatus hierdurch gefährdet wäre.<sup>1000</sup>

Als zusätzliche Hürde ist auch die derzeit noch auf der administrativen Ebene bestehende Unklarheit zu verzeichnen, wie das (steuerliche) Anerkennungsprozedere einer ausländischen gemeinnützigen Stiftung in Deutschland umgesetzt werden soll.<sup>1001</sup>

Immerhin hat der EuGH inzwischen dafür gesorgt, dass Spendenabzüge unabhängig vom Stiftungsstandort unter sonst gleichen Bedingungen innerhalb der EU/EWR durch die Fisci zugelassen werden müssen; die hierfür erforderlichen Bedingungen erfüllt Österreich im Verhältnis zu Deutschland durch die bestehende EU-Amtshilferichtlinie;<sup>1002</sup> Liechtenstein erfüllt diese im Verhältnis zu Deutschland mit Inkrafttreten des DBA zum 1.1.2013.<sup>1003</sup>

Alle drei Länder stellen jeweils lokal als gemeinnützig anerkannte Stiftungen großzügig von der nationalen Besteuerung frei.<sup>1004</sup>

---

<sup>999</sup> S. oben, Abschnitt 2.2.4.

<sup>1000</sup> S. oben, Abschnitte 2.2.1, 2.2.4.

<sup>1001</sup> S. oben, Abschnitt 9.2.1.2.

<sup>1002</sup> S. oben, Abschnitt 9.2.1.1.

<sup>1003</sup> S. oben, Abschnitt 9.3.1.

<sup>1004</sup> S. oben, Abschnitt 9.1 (Deutschland), 9.2.2 (Österreich), 9.3.2 (Liechtenstein).

Die Vermögenswertgattungen Immobilien und liquide Bankanlagen wie z.B. Wertpapierdepots im Privatbesitz sind bei deutschen Unternehmern typischerweise weltweit stark diversifiziert; werden diese auf gemeinnützige Stiftungen übertragen, besteht die Diversifikation auch unter dem neuen Eigentümer, der gemeinnützigen Stiftung, fort. Die Stiftungsstandorte Deutschland und Österreich haben in diesem Bereich steuerlich den nicht zu unterschätzenden Vorteil, das sie – im Gegensatz zu Liechtenstein – bereits über ein umfassendes weltweites Netzwerk an Doppelbesteuerungsabkommen verfügen, das auch von gemeinnützigen Stiftungen trotz der weitgehenden lokalen Steuerbefreiungen genutzt werden kann.<sup>1005</sup>

## **14.3 Ergebnisse und Empfehlungen zur Asset Protection**

Hinsichtlich der Vermögensschutzwirkungen gemeinnütziger Stiftungen gelten grundsätzlich die gleichen Regeln, wie sie bereits in Abschnitt 13.3 für privatnützige Stiftungen beschrieben wurden, allerdings hat sich gezeigt, dass gerade in Liechtenstein die Anfechtungs- und Anrechnungsmöglichkeiten von Vermögensverfügungen zu Gunsten dort zumindest zivilrechtlich als gemeinnützig anerkennender Stiftungen gegenüber den Anfechtungs- und Anrechnungsmöglichkeiten von Verfügungen zu Gunsten privatnütziger Stiftungen noch weiter eingeschränkt werden können, wenn bei den Verpflichtungs- und Verfügungsgeschäften der unentgeltlichen Vermögensübertragungen entsprechende Rechtswahloptionen zu Gunsten liechtensteinischen Rechts ausgeübt werden:

Wirksam erfolgte Zuwendungen zugunsten liechtensteinischer gemeinnütziger Stiftungen sind dann nach der international-privatrechtlichen Qualifikation – in unbeschränkter Höhe und ohne Berücksichtigung von Fristen – im Ergebnis gem. § 785 Abs. 3 fIABGB nicht bei der Bestimmung von Pflicht-

---

<sup>1005</sup> S. oben, Abschnitt 8.7.

teilergänzungsansprüchen zu berücksichtigen;<sup>1006</sup> Zuwendungen „in angemessener Höhe“ sind nicht anfechtbar.<sup>1007</sup>

Auch bei österreichischen gemeinnützigen Stiftungen sind Zuwendungen „in angemessener Höhe“ gem. § 3 öAnfO nicht anfechtbar, wenn die entsprechenden Rechtsgeschäfte erfolgreich österreichischem Recht unterworfen werden konnten.<sup>1008</sup> Im Bereich der Anrechnung von Vermögensverfügungen zugunsten österreichischer Stiftungen ergeben sich gegenüber der Situation in Deutschland keine Abweichungen.<sup>1009</sup>

## 14.4 Vorteilhaftigkeitsvergleich verschiedener Stiftungsstandorte

Auch für den Bereich der gemeinnützigen Stiftungen sollen – analog der Vorgehensweise für privatnützige Stiftungen in Abschnitt 13 – zwei SWOT-Analysen die stiftungsstandortspezifischen Unterschiede aus der Perspektive eines deutschen Rechtsanwenders beleuchten. Die Unterschiede werden in den drei Gebieten Stiftungsrecht (R), Steuerrecht (St) und Asset Protection (AP) gegenübergestellt und die zukunftsbezogenen Chancen (Opportunities) und Risiken (Threats) dieser Auslandsstiftung in diesen drei Bereichen, wiederum im Vergleich zu einer deutschen Stiftung, beleuchtet.

Die Darstellung in **Tabelle 16** zeigt, dass derzeit noch einige steuerliche Nachteile bei der grenzüberschreitenden Begründung gemeinnütziger Stiftungen fortbestehen. So ist bislang keine – europarechtlich eigentlich gebotene – Schenkungsteuerfreiheit bei Vermögenswidmungen an gemeinnützige Stiftungen im Ausland gegeben; diese Hürde wirkt derzeit wohl prohibitiv und stellt

---

<sup>1006</sup> S. oben, Abschnitt 11.1.3.

<sup>1007</sup> S. oben, Abschnitt 10.3.

<sup>1008</sup> S. oben, Abschnitt 10.2.

<sup>1009</sup> S. oben, Abschnitt 11.1.2.

eine empfindliche Benachteiligung der liechtensteinischen gemeinnützigen Stiftung dar.

Die zweite SWOT Analyse in **Tabelle 17** vergleicht eine österreichische Privatstiftung mit einer deutschen privatnützigen Stiftung. Sie zeigt auf, dass auch im Verhältnis zu Österreich die im bestehenden deutsche Gesetzestext manifestierte Skepsis gegenüber ausländischen Gemeinnützigkeitsdefinitionen geeignet ist, *de facto* Vermögenswidmungen an österreichische Stiftungen, die im Falle von deutschen gemeinnützigen Stiftungen ohne weiteres steuerlich privilegiert wären, unter sonst gleichen Bedingungen zu unterbinden.

Insgesamt ist zu konstatieren, dass derzeit die Wahl gemeinnütziger Stiftungen in Österreich oder Liechtenstein für Vermögensnachfolgezwecke keine wesentlichen Vorteile, sondern ein erhebliches Mass an bislang nicht geklärten Rechtsunsicherheiten mit sich bringt. Positive Ausnahmen können sich im Einzelfall insbesondere in Konstellationen ergeben, in denen bestimmte Aspekte der Asset Protection von wesentlicher Bedeutung sind: Mit liechtensteinischen, zivilrechtlich gemeinnützigen Stiftungen lassen sich Anfechtungsfristen und Anrechnungsfristen in bestimmten international-privatrechtlichen Konstellationen vollständig eliminieren.

Bei allen „Asset Protection“-Szenarien ist allerdings davor zu warnen, „aggressive“ Gestaltungen zu wählen, die erkennbar primär oder gar ausschliesslich auf die deutliche Verkürzung von Anfechtungs-, Pflichtteilsergänzungs- oder Zugewinnausgleichsanspruchsfristen gerichtet sind, da diese durchaus Gegenstand einer *Ordre Public*- oder *Fraus Legis*-Prüfung in Deutschland werden könnten.

<b>Liechtensteinische gemeinnützige Stiftung im direkten Vergleich mit einer deutschen gemeinnützigen Stiftung</b>		
	<b>Aktuelle Situation</b>	<b>Künftige Stiftungslaufzeit</b>
	<b>Stärken (Strengths)</b>	<b>Chancen (Opportunities)</b>
R	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Staatsschuldenfreier Stiftungsstandort mit unternehmerfreundlicher Ausrichtung</li> <li>- dreistufige Stiftungsdokumente, z.T. durch Stiftungsorgane änderbar</li> <li>- Geringere Publizitätserfordernisse, eingeschränkte gesetzliche Rechnungslegungserfordernisse</li> <li>- Verfügbarkeit alternativer, im anglo-amerikanischen Bereich besser bekannter Truststrukturen</li> <li>- bis zu 50% privatnützige Zweckverfolgung für zivilrechtliche Gemeinnützigkeit unschädlich</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Höhere wirtschaftliche Stabilität</li> <li>- flexiblere Anpassungsmöglichkeiten während der Stiftungslaufzeit</li> <li>- Höherer Grad an Vertraulichkeit</li> <li>- Bedarfsbezogene Umwandlung der Rechtsform bei veränderter Begünstigtenstruktur möglich</li> </ul>
St	---	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Bestehende Probleme im Bereich der dt. Schenkungsteuern werden sich vermutlich auflösen</li> </ul>
AP	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Keine Anfechtungsfristen (0 statt 4 J.) des Stiftungsgeschäftes bei Manifestierung unternehmerischer Risiken auf Ebene des Stifters und „angemessenem“ Widmungsumfang</li> <li>- Keine Anrechnungsfristen bei Stiftungsgeschäften im Pflichtteilsrecht (0 statt bis zu 10 Jahre) ohne Wertbegrenzung</li> <li>- Durchsetzungsmöglichkeiten von Güterstandsungleichsforderungen bei Scheidungen gegen gem.m. St. sehr fraglich</li> <li>- Keine Anerk. von ausländischen Gerichtsurteilen</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Sehr hohe Bestandsfestigkeit der Stiftung</li> </ul>
	<b>Schwächen (Weaknesses)</b>	<b>Risiken (Treats)</b>
R	---	---
S	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Schenkungsteuerfreiheit von Widmungsgeschäften an gem.nützige FL-Stiftungen derzeit nicht gegeben</li> <li>- Noch kein umfangreiches DBA-Netz, dadurch Nachteile im diversifizierten Asset Management (Quellensteuern)</li> <li>- In FL steuerrechtlich anerkannte Gemeinnützigkeit lässt keinen Raum für privatnützige Zwecke</li> <li>- Vermutlich hoher Kommunikationsaufwand mit dt. Finanzverwaltung</li> </ul>	---
AP	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Vollstreckungsmöglichkeit gegen Vermögenswerte in Deutschland und Abkommensstaaten des Lugano Abkommens (Vermögensgerichtstand)</li> </ul>	---

**Tabelle 16:** SWOT-Analyse: gemeinnützige Stiftungen in Liechtenstein vs. Deutschland

<b>Österreichische gemeinnützige Stiftung im direkten Vergleich mit einer deutschen gemeinnützigen Stiftung</b>		
	Aktuelle Situation	Zukünftige Entwicklungen
	<b>Stärken (Strengths)</b>	<b>Chancen (Opportunities)</b>
R	---	---
St	---	---
AP	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Keine Anfechtungsfristen (0 J. statt 4 J.) des Stiftungsgeschäftes bei Manifestierung unternehmerischer Risiken auf Ebene des Stifters und „angemessenem“ Widmungsumfang</li> </ul>	---
	<b>Schwächen (Weaknesses)</b>	<b>Risiken (Treats)</b>
R	---	---
S	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Schenkungsteuerfreiheit von Widmungstätigkeiten an gemeinnützige AT-Stiftungen derzeit nicht gegeben</li> <li>- In AT steuerrechtlich anerkannte Gemeinnützigkeit lässt keinen Raum für privatnützige Zwecke</li> <li>- Keine Grunderwerbsteuerbefreiung</li> <li>- Vermutlich hoher Kommunikationsaufwand mit dt. Finanzverwaltung</li> </ul>	---
AP	---	---

**Tabelle 17:** SWOT-Analyse: gemeinnützige Stiftungen in Österreich vs. Deutschland



# Anhänge

## 1 Zu Teil 1: Synoptische Gegenüberstellung der Stiftungsrechte

Nachfolgend werden die Bestimmungen der nationalen Stiftungsrechte in Liechtenstein, Deutschland und Österreich gegenübergestellt. Liechtenstein verfügt von den drei genannten Jurisdiktionen über das am weitesten ausdifferenzierte Stiftungsrecht, das zudem nach einem das Verständnis förderlichen Gliederungsschema aufgebaut ist. Die nachfolgende Gegenüberstellung folgt deswegen dem Gliederungsschema des liechtensteinischen Personen- und Gesellschaftsrechtes in Art. 552 §§ 1-41 fIPGR. Die vergleichbaren Abschnitte des jeweils nationalen Stiftungsrechtes von Deutschland und Österreich werden – so auf nationaler Ebene vorhanden – den liechtensteinischen Vorschriften gegenübergestellt.

### 1.1 Begriff, Zweck

Liechtenstein Art. 552 §§ 1-41 fIPGR	Deutschland (§§ 80-88 dBGB)	Österreich (öPSG)
Im Allgemeinen		
Begriff und Zweck		
<b>Art. 552 § 1 1. Umschreibung und Abgrenzung</b>  1) Eine Stiftung im Sinne dieses Abschnittes ist ein rechtlich und wirtschaftlich selbstständiges Zweckvermögen, welches als Verbandsperson (juristische Person) durch die einseitige Willenserklärung des Stifters errichtet wird. Der Stifter widmet das bestimmt bezeichnete Stiftungsvermögen und		<b>§ 1. Begriff</b>  (1) Die Privatstiftung im Sinn dieses Bundesgesetzes ist ein Rechtsträger, dem vom Stifter ein Vermögen gewidmet ist, um durch dessen Nutzung, Verwaltung und Verwertung der Erfüllung eines erlaubten, vom Stifter bestimmten

<b>Liechtenstein</b> <b>Art. 552 §§ 1-41 fIPGR</b>	<b>Deutschland</b> <b>(§§ 80-88 dBGB)</b>	<b>Österreich</b> <b>(öPSG)</b>
<p>legt den unmittelbar nach außen gerichteten, bestimmt bezeichneten Stiftungszweck sowie Begünstigte fest.</p> <p>2) Eine Stiftung darf ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe nur dann ausüben, wenn es der Erreichung ihres gemeinnützigen Zwecks unmittelbar dient oder aufgrund einer spezialgesetzlichen Grundlage zulässig ist. Soweit es die ordnungsgemäße Anlage und Verwaltung des Stiftungsvermögens erfordert, ist die Einrichtung eines kaufmännischen Betriebes auch bei privatnützigen Stiftungen zulässig.</p> <p>3) Liegt kein Fall des Abs. 2 Satz 1 vor, so darf die Stiftung auch nicht unbeschränkt haftende Gesellschafterin einer personenrechtlichen Gemeinschaft sein, die ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreibt.</p> <p><b>Art. 552 § 2 2. Stiftungszwecke</b></p> <p>1) Als Stiftungszwecke kommen gemeinnützige oder privatnützige Zwecke in Betracht.</p> <p>2) Eine gemeinnützige Stiftung im Sinne dieses Abschnitts ist eine solche, deren Tätigkeit nach der Stiftungserklärung ganz oder überwiegend gemeinnützigen Zwecken nach Art. 107 Abs. 4a zu dienen bestimmt ist, wenn es sich nicht um eine Familienstiftung handelt.</p> <p>3) Eine privatnützige Stiftung im Sinne dieses Abschnitts ist eine solche, die nach der Stiftungserklärung ganz oder überwiegend privaten oder eigennützigen Zwecken zu dienen bestimmt ist. Das Überwiegen ist nach dem Verhältnis der den privatnützigen Zwecken zu den den gemeinnützigen Zwecken</p>		<p>Zwecks zu dienen; sie genießt Rechtspersönlichkeit und muß ihren Sitz im Inland haben.</p> <p>(2) Eine Privatstiftung darf nicht</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. eine gewerbsmäßige Tätigkeit, die über eine bloße Nebentätigkeit hinausgeht, ausüben;</li> <li>2. die Geschäftsführung einer Handelsgesellschaft übernehmen;</li> <li>3. unbeschränkt haftender Gesellschafter einer eingetragenen Personengesellschaft sein.</li> </ol> <p><b>§ 2 Name</b></p> <p>Der Name einer Privatstiftung hat sich von allen im Firmenbuch eingetragenen Privatstiftungen deutlich zu unterscheiden; er darf nicht irreführend sein und muß das Wort „Privatstiftung“ ohne Abkürzung enthalten.</p> <p><b>§ 32 Angaben in Geschäftsbriefen und Bestellscheinen</b></p> <p>Für die Privatstiftung gilt § 14 HGB mit der Maßgabe, dass auch die für Zustellungen maßgebliche Anschrift der Privatstiftung und der Stiftungsvorstand anzugeben sind.</p>

<b>Liechtenstein</b> <b>Art. 552 §§ 1-41 fIPGR</b>	<b>Deutschland</b> <b>(§§ 80-88 dBGB)</b>	<b>Österreich</b> <b>(öPSG)</b>
<p>dienenden Leistungen zu beurteilen. Steht nicht fest, dass die Stiftung in einem bestimmten Zeitpunkt ganz oder überwiegend privatnützigen Zwecken zu dienen bestimmt ist, so ist sie als gemeinnützige Stiftung anzusehen.</p> <p>4) Als privatnützige Stiftungen kommen insbesondere in Betracht:</p> <p>1. reine Familienstiftungen; dies sind Stiftungen, deren Stiftungsvermögen ausschliesslich der Bestreitung der Kosten der Erziehung oder Bildung, der Ausstattung oder Unterstützung von Angehörigen einer oder mehrerer Familien oder ähnlichen Familieninteressen dienen;</p> <p>2. gemischte Familienstiftungen; dies sind Stiftungen, die überwiegend den Zweck einer reinen Familienstiftung verfolgen, ergänzend hierzu aber auch gemeinnützigen oder anderen privatnützigen Zwecken dienen.</p>		

## 1.2 Stiftungsbeteiligte

<b>Liechtenstein</b> <b>Art. 552 §§ 1-41 fIPGR</b>	<b>Deutsch- land</b> <b>(§§ 80-88 dBGB)</b>	<b>Österreich</b> <b>(öPSG)</b>
<b>Stiftungsbeteiligte</b>		
<p><b>Art. 552 § 3 1. Begriff</b></p> <p>Als Beteiligte der Stiftung gelten:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. der Stifter;</li> <li>2. die Begünstigungsberechtigten;</li> <li>3. die Anwartschaftsberechtigten;</li> <li>4. die Ermessensbegünstigten;</li> <li>5. die Letztbegünstigten;</li> <li>6. die Organe der Stiftung gemäß den §§ 11, 24, 27 und 28 sowie die Mitglieder dieser Organe.</li> </ol> <p><b>Art. 552 § 4 2. Stifter</b></p> <p>1) Stifter können eine oder mehrere natürliche oder juristische Personen sein. Eine durch letztwillige Verfügung errichtete Stiftung kann nur einen Stifter haben.</p> <p>2) Hat eine Stiftung mehrere Stifter, so können die dem Stifter zustehenden oder vorbehaltenen Rechte nur von allen Stiftern gemeinsam ausgeübt werden, es sei denn, die Stiftungserklärung sieht etwas anderes vor. Fällt einer der Stifter weg, so erlöschen im Zweifel die vorgenannten Rechte.</p> <p>3) Wird die Stiftung durch einen indirekten Stellvertreter errichtet, so gilt der Geschäftsherr (Machtgeber) als Stifter. Handelt auch dieser als indirekter Stellvertreter für einen Dritten, so gilt dessen Geschäftsherr (Machtgeber) als Stifter. In jedem Fall ist der indirekte Stellvertreter verpflichtet, dem Stiftungsrat die Person des Stifters bekannt zu geben.</p>		<p><b>§ 3 Stifter, Zustiftung</b></p> <p>(1) Stifter einer Privatstiftung können eine oder mehrere natürliche oder juristische Personen sein. Eine Privatstiftung von Todes wegen kann nur einen Stifter haben.</p> <p>(2) Hat eine Privatstiftung mehrere Stifter, so können die dem Stifter zustehenden oder vorbehaltenen Rechte nur von allen Stiftern gemeinsam ausgeübt werden, es sei denn, die Stiftungsurkunde sieht etwas anderes vor.</p> <p>(3) Rechte des Stifters, die Privatstiftung zu gestalten, gehen nicht auf die Rechtsnachfolger über.</p> <p>(4) Wer einer Privatstiftung nach ihrer Entstehung Vermögen widmet (Zustiftung), erlangt dadurch nicht die Stellung eines Stifters.</p>

<b>Liechtenstein</b> <b>Art. 552 §§ 1-41 fIPGR</b>	<b>Deutsch- land</b> <b>(§§ 80-88 dBGB)</b>	<b>Österreich</b> <b>(öPSG)</b>
<p><b>Art. 552 § 5 3. Begünstigter</b></p> <p>1) Als Begünstigter gilt diejenige natürliche oder juristische Person, die mit oder ohne Gegenleistung tatsächlich, unbedingt oder unter bestimmten Voraussetzungen oder Auflagen, befristet oder unbefristet, beschränkt oder unbeschränkt, widerruflich oder unwiderruflich, zu irgendeinem Zeitpunkt während des Rechtsbestands der Stiftung oder bei ihrer Beendigung in den Genuss eines wirtschaftlichen Vorteils aus der Stiftung (Begünstigung) kommt oder kommen kann.</p> <p>2) Begünstigte im Sinne von Abs. 1 sind:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. die Begünstigungsberechtigten (§ 6 Abs. 1);</li> <li>2. die Anwartschaftsberechtigten (§ 6 Abs. 2);</li> <li>3. die Ermessensbegünstigten (§ 7); und</li> <li>4. die Letztbegünstigten (§ 8).</li> </ol> <p><b>Art. 552 § 6 4. Begünstigte mit Rechtsanspruch</b></p> <p>1) Begünstigungsberechtigt ist derjenige, der einen sich auf die Stiftungsurkunde, die Stiftungszusatzurkunde oder Reglemente gründenden rechtlichen Anspruch auf einen auch der Höhe nach bestimmten oder bestimmbaren Vorteil aus dem Stiftungsvermögen oder den Stiftungserträgen hat.</p> <p>2) Anwartschaftsberechtigt ist derjenige, der nach Eintritt einer aufschiebenden Bedingung oder bei Erreichung eines Termins, insbesondere nach dem Wegfall eines im Rang vorgehenden Begünstigten, einen rechtlichen Anspruch hat, aufgrund der Stiftungsurkunde, der Stiftungszusatzurkunde oder eines Reglements eine Begünstigungsberechtigung zu erlangen.</p>		<p><b>§ 5 Begünstigter.</b></p> <p>Begünstigter ist der in der Stiftungserklärung als solcher Bezeichnete. Ist der Begünstigte in der Stiftungserklärung nicht bezeichnet, so ist Begünstigter, wer von der vom Stifter dazu berufenen Stelle (§ 9 Abs. 1 Z 3), sonst vom Stiftungsvorstand als solcher festgestellt worden ist. Der Stiftungsvorstand hat den in diesem Sinne festgestellten Begünstigten dem für die Erhebung der Körperschaftsteuer der Privatstiftung zuständigen Finanzamt unverzüglich elektronisch mitzuteilen.</p>

<b>Liechtenstein</b> <b>Art. 552 §§ 1-41 fIPGR</b>	<b>Deutsch- land</b> <b>(§§ 80-88 dBGB)</b>	<b>Österreich</b> <b>(öPSG)</b>
<p><b>Art. 552 § 7 5. Ermessensbegünstigter (Begünstigter ohne Rechtsanspruch)</b></p> <p>1) Ermessensbegünstigt ist derjenige, der dem durch den Stifter benannten Begünstigtenkreis angehört und dessen mögliche Begünstigung in das Ermessen des Stiftungsrats oder einer anderen dazu berufenen Stelle gestellt ist. Wer nur eine Anwartschaft auf eine solche künftige Begünstigung hat, zählt nicht zu den Ermessensbegünstigten.</p> <p>2) Ein rechtlicher Anspruch des Ermessensbegünstigten auf einen bestimmten Vorteil aus dem Stiftungsvermögen oder den Stiftungserträgen entsteht in jedem Fall erst mit gültiger Beschlussfassung des Stiftungsrats oder des sonst dafür zuständigen Organs (§ 28) über eine tatsächliche Ausschüttung an den entsprechenden Ermessensbegünstigten und erlischt mit Empfang derselben.</p> <p><b>Art. 552 § 8 6. Letztbegünstigter</b></p> <p>1) Letztbegünstigt ist derjenige, dem gemäß Stiftungsurkunde oder Stiftungszusatzurkunde ein nach Durchführung der Liquidation der Stiftung verbleibendes Vermögen zukommen soll.</p> <p>2) Mangels Bestimmung eines Letztbegünstigten oder Vorhandensein des Letztbegünstigten fällt das nach Durchführung der Liquidation verbleibende Vermögen an das Land.</p> <p>3) Mangels einer Bestimmung über die Vermögensverwendung im Falle eines Widerrufs gemäß § 30 Abs. 1 gilt der Stifter selbst als Letztbegünstigter, unabhängig davon, ob er vorgängig eine Begünstigtenstellung innehatte.</p>		<p><b>§ 6 Letztbegünstigter.</b></p> <p>Letztbegünstigter ist derjenige, dem ein nach Abwicklung der Privatstiftung verbleibendes Vermögen zukommen soll.</p>

### 1.3 Informations- und Auskunftsrechte

<b>Liechtenstein</b> <b>Art. 552 §§ 1-41 fIPGR</b>	<b>Deutsch- land</b> <b>(§§ 80-88 dBGB)</b>	<b>Österreich</b> <b>(öPSG)</b>
<b>Informations- und Auskunftsrechte der Begünstigten</b>		
<p><b>Art. 552 § 9 – 1. Im Allgemeinen</b></p> <p>1) Der Begünstigte hat, soweit es seine Rechte betrifft, Anspruch auf Einsichtnahme in die Stiftungsurkunde, die Stiftungszusatzurkunde und allfällige Reglemente.</p> <p>2) Er hat ferner, soweit es seine Rechte betrifft, Anspruch auf Auskunftserteilung, Berichterstattung und Rechnungslegung. Zu diesem Zweck hat er das Recht, Einsicht in alle Geschäftsbücher und Papiere zu nehmen und Abschriften herzustellen sowie alle Tatsachen und Verhältnisse, insbesondere das Rechnungswesen, persönlich oder durch einen Vertreter zu prüfen und zu untersuchen. Das Recht darf jedoch nicht in unlauterer Absicht, in missbräuchlicher oder nicht in einer den Interessen der Stiftung oder anderer Begünstigten widerstrebenden Weise ausgeübt werden. Ausnahmsweise kann das Recht auch aus wichtigen Gründen zum Schutz des Begünstigten verweigert werden.</p> <p>3) Dem Letztbegünstigten stehen diese Rechte erst nach der Auflösung der Stiftung zu.</p> <p>4) Die Rechte des Begünstigten sind im Außerstreitverfahren geltend zu machen.<sup>1</sup></p> <p>5) Vorbehalten bleiben die Ausnahmen gemäß §§ 10 bis 12.</p> <p><b>Art. 552 § 10 – 2. Bei Widerrufsrecht des Stifters</b></p> <p>1) Hat sich der Stifter in der Stiftungserklärung das Recht vorbehalten, die Stiftung zu widerrufen (§ 30), und ist er selbst Letztbegünstigter, so stehen dem Begünstigten die Rechte gemäß § 9 nicht zu.</p>		<p><b>§ 30 Auskunftsanspruch des Begünstigten</b></p> <p>(1) Ein Begünstigter kann von der Privatstiftung die Erteilung von Auskünften über die Erfüllung des Stiftungszwecks sowie die Einsichtnahme in den Jahresabschluß, den Lagebericht, den Prüfungsbericht, die Bücher, in die Stiftungsurkunde und in die Stiftungszusatzurkunde verlangen.</p> <p>(2) Kommt die Privatstiftung diesem Verlangen in angemessener Frist nicht nach, so kann das Gericht auf Antrag des Begünstigten die Einsicht, gegebenenfalls durch einen Buchsachverständigen, anordnen. Für das Verfahren gelten die §§ 385 bis 389 ZPO sinngemäß.</p>

<b>Liechtenstein</b> <b>Art. 552 §§ 1-41 fIPGR</b>	<b>Deutsch- land</b> <b>(§§ 80-88 dBGB)</b>	<b>Österreich</b> <b>(öPSG)</b>
<p>2) Wurde die Stiftung von mehreren Stiftern errichtet, so können diese Rechte von jedem einzelnen Stifter, der sich das Widerrufsrecht vorbehalten hat, ausgeübt werden.</p> <p><b>Art. 552 § 11 – 3. Bei Einrichtung eines Kontrollorgans</b></p> <p>1) Hat der Stifter in der Stiftungserklärung ein Kontrollorgan für die Stiftung eingerichtet, so kann der Begünstigte nur über Zweck und Organisation der Stiftung sowie über seine eigenen Rechte gegenüber der Stiftung Auskunft verlangen und deren Richtigkeit durch Einsichtnahme in die Stiftungsurkunde, die Stiftungszusatzurkunde und die Reglemente überprüfen.</p> <p>2) Als Kontrollorgan kann eingerichtet werden:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. eine Revisionsstelle, auf die § 27 sinngemäß anzuwenden ist;</li> <li>2. eine oder mehrere vom Stifter namentlich genannte natürliche Personen, welche über ausreichende Fachkenntnisse auf dem Gebiet des Rechts und der Wirtschaft verfügen, um ihre Aufgaben erfüllen zu können; oder</li> <li>3. der Stifter.</li> </ol> <p>3) Das Kontrollorgan muss von der Stiftung unabhängig sein. § 27 Abs. 2 gilt sinngemäß.</p> <p>4) Das Kontrollorgan ist verpflichtet, einmal jährlich zu überprüfen, ob das Stiftungsvermögen seinen Zwecken gemäß verwaltet und verwendet wird. Über das Ergebnis dieser Prüfung hat es dem Stiftungsrat einen Bericht vorzulegen. Besteht kein Grund zur Beanstandung, so genügt eine Bestätigung, wonach eine Verwaltung und Verwendung des Stiftungsvermögens entsprechend dem Stiftungszweck und im Einklang mit den Bestimmungen des Gesetzes und der Stiftungsdokumente durchgeführt wurde. Ist dies nicht der Fall oder stellt das Kontrollorgan bei Wahrnehmung seiner Aufgaben Tatsachen fest, die den Bestand der Stiftung gefährden, so hat es den Begünstigten, soweit diese ihm bekannt sind, und dem Gericht Mitteilung zu machen. Das Gericht geht erforderlichenfalls gemäß § 35 vor.</p>		



Liechtenstein Art. 552 §§ 1-41 fIPGR	Deutsch- land (§§ 80-88 dBGB)	Österreich (öPSG)
<p>5) Ist ein Kontrollorgan eingerichtet, so kann der Begünstigte von der Stiftung und von dem Kontrollorgan die Übermittlung der Berichte gemäß Abs. 4 verlangen.</p> <p>6) Macht der Begünstigte seine Rechte gemäß § 9 geltend, so obliegt der Stiftung der Beweis, dass ein Kontrollorgan vorhanden ist, das den Anforderungen nach Abs. 2 iVm Abs. 3 entspricht.</p> <p><b>Art. 552 § 12 – 4. Bei beaufsichtigten Stiftungen</b></p> <p>Die Rechte gemäß § 9 stehen dem Begünstigten nicht zu, wenn die Stiftung unter der Aufsicht der Stiftungsaufsichtsbehörde (§ 29) steht.</p>		

## 1.4 Stiftungsvermögen

Liechtenstein Art. 552 §§ 1-41 fIPGR	Deutschland (§§ 80-88 dBGB)	Österreich (öPSG)
<b>Stiftungsvermögen</b>		
<p><b>Art. 552 § 13 Stiftungsvermögen</b></p> <p>1) Das Mindestkapital der Stiftung beträgt 30 000 Franken. Es kann auch durch Euro oder US-Dollar aufgebracht werden und beträgt dann 30 000 Euro oder 30 000 US-Dollar.</p> <p>2) Erfolgt eine weitere Vermögenszuwendung an die Stiftung nach ihrer rechtsgültigen Entstehung durch den Stifter, handelt es sich um eine Nachstiftung.</p> <p>3) Erfolgt eine Vermögenszuwendung an die Stiftung durch einen Dritten, handelt es sich um eine Zustiftung. Der Zustifter erlangt dadurch nicht die Stellung eines Stifters.</p>	<p><b>§ 82 Übertragungspflicht des Stifters</b></p> <p>Wird die Stiftung als rechtsfähig anerkannt, so ist der Stifter verpflichtet, das in dem Stiftungsgeschäft zugesicherte Vermögen auf die Stiftung zu übertragen. Rechte, zu deren Übertragung der Abtretungsvertrag genügt, gehen mit</p>	<p><b>§ 4 Stiftungsvermögen</b></p> <p>Der Privatstiftung muß ein Vermögen im Wert von mindestens 70 000 Euro gewidmet werden.</p>

<b>Liechtenstein</b> <b>Art. 552 §§ 1-41 fIPGR</b>	<b>Deutschland</b> <b>(§§ 80-88 dBGB)</b>	<b>Österreich</b> <b>(öPSG)</b>
4) Wird die Stiftung erst mit dem Ableben des Stifters oder nach Beendigung einer Verbandsperson wirksam, so gilt sie für die Zuwendungen des Stifters als schon vor dessen Tod bzw. deren Beendigung entstanden.	der Anerkennung auf die Stiftung über, sofern nicht aus dem Stiftungsgeschäft sich ein anderer Wille des Stifters ergibt.	

## 1.5 Errichtung und Entstehung

<b>Liechtenstein</b> <b>Art. 552 §§ 1-41 fIPGR</b>	<b>Deutschland</b> <b>(§§ 80-88 dBGB)</b>	<b>Österreich</b> <b>(öPSG)</b>
<b>Errichtung und Entstehung</b>		
<b>Im Allgemeinen</b>		
<b>Art. 552 § 14 – 1. Stiftung unter Lebenden</b>  1) Die Errichtung der Stiftung erfolgt durch eine Stiftungserklärung. Sie bedarf der Schriftform und der Beglaubigung der Unterschriften der Stifter.  2) Im Falle einer direkten Stellvertretung oder einer indirekten Stellvertretung gemäß § 4 Abs. 3 ist auf der Stiftungsurkunde die Unterschrift des Stellvertreters zu beglaubigen.  3) Bei direkter Stellvertretung bedarf der Vertreter einer besonderen auf dieses Geschäft lautenden Vollmacht des Stifters.  4) Gemeinnützige Stiftungen und privatrechtliche Stiftungen, die auf spezialgesetzlicher Grundlage ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreiben, sind in das Öffentlichkeitsregister einzutragen	<b>§ 80 Entstehung einer rechtsfähigen Stiftung</b>  (1) Zur Entstehung einer rechtsfähigen Stiftung sind das Stiftungsgeschäft und die Anerkennung durch die zuständige Behörde des Landes erforderlich, in dem die Stiftung ihren Sitz haben soll.  (2) Die Stiftung ist als rechtsfähig anzuerkennen, wenn das Stiftungsgeschäft den Anforderungen des § 81 Abs. 1 genügt, die dauernde und nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks gesichert erscheint und der Stiftungszweck das Gemeinwohl nicht gefährdet.  (3) Vorschriften der Landesgesetze über kirchliche	<b>§ 7 Errichtung und Entstehung einer Privatstiftung.</b>  (1) Die Privatstiftung wird durch eine Stiftungserklärung errichtet; sie entsteht mit der Eintragung in das Firmenbuch.  (2) Für Handlungen im Namen der Privatstiftung vor der Eintragung in das Firmenbuch haften die Handelnden zur ungeteilten Hand.

<b>Liechtenstein</b> <b>Art. 552 §§ 1-41 fIPGR</b>	<b>Deutschland</b> <b>(§§ 80-88 dBGB)</b>	<b>Österreich</b> <b>(öPSG)</b>
<p>und erlangen durch die Eintragung das Recht der Persönlichkeit.</p> <p>5) Andere privatnützige Stiftungen können in das Öffentlichkeitsregister eingetragen werden. Eine Rechtspflicht besteht jedoch nicht.</p> <p><b>Art. 552 § 15 2. Stiftung von Todes wegen</b></p> <p>1) Die Stiftung kann auch durch letztwillige Verfügung oder durch Erbvertrag entsprechend den hierfür geltenden Formvorschriften errichtet werden.</p> <p>2) Die Eintragung oder die Hinterlegung einer Gründungsanzeige einer durch letztwillige Verfügung errichteten Stiftung kann erst nach dem Tode des Stifters und beim Erbvertrag, wenn dieser es nicht anders bestimmt, eines der Stifter erfolgen.</p> <p>3) § 14 Abs. 4 und 5 finden entsprechende Anwendung.</p>	<p>Stiftungen bleiben unberührt. Das gilt entsprechend für Stiftungen, die nach den Landesgesetzen kirchlichen Stiftungen gleichgestellt sind.</p> <p><b>§ 83 Stiftung von Todes wegen</b></p> <p>Besteht das Stiftungsgeschäft in einer Verfügung von Todes wegen, so hat das Nachlassgericht dies der zuständigen Behörde zur Anerkennung mitzuteilen, sofern sie nicht von dem Erben oder dem Testamentsvollstrecker beantragt wird. Genügt das Stiftungsgeschäft nicht den Erfordernissen des § 81 Abs. 1 Satz 3, wird der Stiftung durch die zuständige Behörde vor der Anerkennung eine Satzung gegeben oder eine unvollständige Satzung ergänzt; dabei soll der Wille des Stifters berücksichtigt werden. Als Sitz der Stiftung gilt, wenn nicht ein anderes bestimmt ist, der Ort, an welchem die Verwaltung geführt wird. Im Zweifel gilt der letzte Wohnsitz des Stifters im Inland als Sitz.</p> <p><b>§ 84 Anerkennung nach Tod des Stifters</b></p> <p>Wird die Stiftung erst nach dem Tode des Stifters als rechtsfähig anerkannt, so</p>	<p><b>§ 8 Privatstiftung von Todes wegen.</b></p> <p>(1) Die Privatstiftung von Todes wegen wird durch letztwillige Stiftungserklärung errichtet.</p> <p>(2) Liegt eine solche Stiftungserklärung vor, so ist der gegebenenfalls bestellte erste Stiftungsvorstand im Verlassenschaftsverfahren zu verständigen.</p> <p>(3) Ist die Eintragung der Privatstiftung in das Firmenbuch nicht in angemessener Frist zu erwarten, so ist auf Antrag oder von Amts wegen vom Gericht ein Stiftungskurator zu bestellen; dieser hat</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. für das Entstehen der Privatstiftung Sorge zu tragen und erforderlichenfalls den ersten Stiftungsvorstand sowie den ersten Aufsichtsrat zu bestellen;</li> <li>2. bis zur Bestellung des Stiftungsvorstands den Anspruch aus der Stiftungserklärung geltend zu machen und das gewidmete Vermögen zu verwalten.</li> </ol> <p>(4) Der Stiftungskurator ist vom Gericht zu entheben,</p>

<b>Liechtenstein</b> <b>Art. 552 §§ 1-41 fIPGR</b>	<b>Deutschland</b> <b>(§§ 80-88 dBGB)</b>	<b>Österreich</b> <b>(öPSG)</b>
	<p>gilt sie für die Zuwendungen des Stifters als schon vor dessen Tod entstanden.</p>	<p>sobald die Privatstiftung entstanden oder wenn ihre Entstehung unmöglich ist.</p> <p>(5) Der Stiftungskurator hat Anspruch auf Ersatz seiner Barauslagen und auf angemessene Entlohnung seiner Mühewaltung. Diese Beträge bestimmt das Gericht. Gegen die Bestimmung kann Rekurs ergriffen werden, gegen die Entscheidung des Gerichts zweiter Instanz ist der Rekurs ausgeschlossen. Der Anspruch besteht gegen die Privatstiftung und, wenn diese nicht entstanden ist, gegen den Rechtsnachfolger des Stifters.</p>

## 1.6 Stiftungsdokumente

Liechtenstein Art. 552 §§ 1-41 fIPGR	Deutschland (§§ 80-88 dBGB)	Österreich (öPSG)
<b>Stiftungsdokumente</b>		
<b>Art. 552 § 16 – 1. Stiftungsurkunde (Statut)</b>  1) Die Stiftungsurkunde hat jedenfalls zu enthalten: 1. den Willen des Stifters, die Stiftung errichten zu wollen; 2. Name bzw. Firma und Sitz der Stiftung; 3. die Widmung eines bestimmten Vermögens, das zumindest dem gesetzlichen Mindestkapital entsprechen muss; 4. Zweck der Stiftung, einschließlich der Bezeichnung der konkreten oder nach objektiven Merkmalen individualisierbaren Begünstigten oder des Begünstigtenkreises, sofern es sich nicht um eine gemeinnützige Stiftung handelt oder die Begünstigten sich sonst aus dem Stiftungszweck ergeben oder sofern nicht stattdessen ausdrücklich auf eine Stiftungszusatzurkunde verwiesen wird, welche dies regelt; 5. Datum der Errichtung der Stiftung; 6. Dauer der Stiftung, falls diese begrenzt ist; 7. Regelungen über die Bestellung, Abberufung, Funktionsdauer sowie Art der Geschäftsführung (Beschlussfassung) und Vertretungsbefugnis (Zeichnungsrecht) des Stiftungsrats; 8. eine Bestimmung über die Verwendung des Vermögens im Falle der Auflösung der Stiftung in sinngemäßer Anwendung von Ziff. 4; 9. den Namen, Vornamen und Wohnsitz bzw. Firma und Sitz des Stifters bzw. bei indirekter Stellvertretung (§ 4 Abs. 3) den Namen, Vornamen und Wohnsitz bzw. Firma	<b>§ 81 Stiftungsgeschäft</b>  (1) Das Stiftungsgeschäft unter Lebenden bedarf der schriftlichen Form. Es muss die verbindliche Erklärung des Stifters enthalten, ein Vermögen zur Erfüllung eines von ihm vorgegebenen Zweckes zu widmen. Durch das Stiftungsgeschäft muss die Stiftung eine Satzung erhalten mit Regelungen über 1. den Namen der Stiftung 2. den Sitz der Stiftung 3. den Zweck der Stiftung 4. das Vermögen der Stiftung 5. die Bildung des Vorstands der Stiftung Genügt das Stiftungsgeschäft den Erfordernissen des Satzes 3 nicht und ist der Stifter verstorben, findet § 83 Satz 2 bis 4 entsprechende Anwendung.  (2) Bis zur Anerkennung der Stiftung als rechtsfähig ist der Stifter zum Widerruf des Stiftungsgeschäfts berechtigt. Ist die	<b>§ 9 Stiftungserklärung</b>  (1) Die Stiftungserklärung hat jedenfalls zu enthalten: 1. die Widmung des Vermögens; 2. den Stiftungszweck; 3. die Bezeichnung des Begünstigten oder die Angabe einer Stelle, die den Begünstigten festzustellen hat; dies gilt nicht, soweit der Stiftungszweck auf Begünstigung der Allgemeinheit gerichtet ist; 4. den Namen und den Sitz der Privatstiftung; 5. den Namen sowie die für Zustellungen maßgebliche Anschrift des Stifters, bei natürlichen Personen das Geburtsdatum, bei Rechtsträgern, die im Firmenbuch eingetragen sind, die Firmenbuchnummer; 6. die Angabe, ob die Privatstiftung auf bestimmte oder unbestimmte Zeit errichtet wird.

<b>Liechtenstein</b> <b>Art. 552 §§ 1-41 fIPGR</b>	<b>Deutschland</b> <b>(§§ 80-88 dBGB)</b>	<b>Österreich</b> <b>(öPSG)</b>
<p>und Sitz des Stellvertreters. Auf das Tätigwerden als indirekter Stellvertreter ist dabei ausdrücklich hinzuweisen.</p> <p>2) Sofern nachstehende Inhalte geregelt werden, sind diese ebenfalls in die Stiftungsurkunde aufzunehmen:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. der Hinweis, dass eine Stiftungszusatzurkunde errichtet ist oder errichtet werden kann;</li> <li>2. der Hinweis, dass Reglemente erlassen sind oder erlassen werden können;</li> <li>3. der Hinweis, dass andere Organe errichtet sind oder errichtet werden können; nähere Angaben über die Zusammensetzung, Bestellung, Abberufung, Funktionsdauer sowie Aufgaben können in der Stiftungszusatzurkunde oder in Reglementen gemacht werden;</li> <li>4. der Vorbehalt des Widerrufs der Stiftung oder zur Änderung der Stiftungsdokumente durch den Stifter;</li> <li>5. der Vorbehalt der Änderung der Stiftungsurkunde oder Stiftungszusatzurkunde durch den Stiftungsrat oder durch ein anderes Organ gemäß §§ 31 bis 34;</li> <li>6. der Ausschluss der Vollstreckung gemäß § 36 Abs. 1;</li> <li>7. der Vorbehalt der Umwandlung (§ 41);</li> <li>8. die Bestimmung, dass die Stiftung, obwohl sie privatnützig ist, der Aufsicht untersteht (§ 29 Abs. 1 Satz 2).</li> </ol> <p>3) Als wesentlich im Sinne des Vernichtbarkeitsverfahrens gelten die Bestimmungen nach Abs. 1 Ziff. 1, 3 und 4.</p>	<p>Anerkennung bei der zuständigen Behörde beantragt, so kann der Widerruf nur dieser gegenüber erklärt werden. Der Erbe des Stifters ist zum Widerruf nicht berechtigt, wenn der Stifter den Antrag bei der zuständigen Behörde gestellt oder im Falle der notariellen Beurkundung des Stiftungsgeschäfts den Notar bei oder nach der Beurkundung mit der Antragstellung betraut hat.</p> <p><b>§ 85 Stiftungsverfassung</b></p> <p>Die Verfassung einer Stiftung wird, soweit sie nicht auf Bundes- oder Landesgesetz beruht, durch das Stiftungsgeschäft bestimmt.</p>	<p>(2) Die Stiftungserklärung kann darüber hinaus insbesondere enthalten:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Regelungen über die Bestellung, Abberufung, Funktionsdauer und Vertretungsbefugnis des Stiftungsvorstands;</li> <li>2. Regelungen über die Bestellung, Abberufung und Funktionsdauer des Stiftungsprüfers;</li> <li>3. Regelungen über die Bestimmung des Gründungsprüfers;</li> <li>4. die Einrichtung eines Aufsichtsrats oder weiterer Organe zur Wahrung des Stiftungszwecks (§ 14 Abs. 2) und die Benennung von Personen, denen besondere Aufgaben zu kommen;</li> <li>5. im Fall der notwendigen oder sonst vorgesehenen Bestellung eines Aufsichtsrats Regelungen über dessen Bestellung, Abberufung und Funktionsdauer;</li> <li>6. Regelungen über die Änderung der Stiftungserklärung;</li> <li>7. die Angabe, dass eine Stiftungszusatzurkunde errichtet ist oder werden kann;</li> <li>8. den Vorbehalt des Widerrufs der Privatstiftung (§ 34);</li> <li>9. Regelungen über Vergütungen der Stiftungsorgane;</li> <li>10. die nähere Bestimmung des Begünstigten oder weiterer Begünstigter;</li> <li>11. die Festlegung eines Mindestvermögensstandes, der durch Zuwendungen an Begünstigte nicht geschmälert werden darf;</li> <li>12. die Bestimmung eines Letztbegünstigten;</li> </ol>

<b>Liechtenstein</b> <b>Art. 552 §§ 1-41 fIPGR</b>	<b>Deutschland</b> <b>(§§ 80-88 dBGB)</b>	<b>Österreich</b> <b>(öPSG)</b>
<p><b>Art. 552 § 17 – 2. Stiftungszusatzurkunde (Beistatut)</b></p> <p>Der Stifter kann eine Stiftungszusatzurkunde errichten, wenn er sich dies vorbehalten hat (§ 16 Abs. 2 Ziff. 1). Sie kann solche Bestandteile der Stiftungserklärung enthalten, die nicht in die Stiftungsurkunde aufgenommen werden müssen.</p> <p><b>Art. 552 § 18 – 3. Reglemente</b></p> <p>Zur weiteren Ausführung der Stiftungsurkunde oder der Stiftungszusatzurkunde kann der Stifter, der Stiftungsrat oder ein anderes Stiftungsorgan interne Anordnungen in Form von Reglementen erlassen, wenn dies in der Stiftungsurkunde vorbehalten wurde (§ 16 Abs. 2 Ziff. 2). Vom Stifter erlassene Reglemente gehen jenen des Stiftungsrats oder eines anderen Stiftungsorgans vor.</p>		<p>13. Regelungen über die innere Ordnung von kollegialen Stiftungsorganen;  14. die Widmung und Angabe eines weiteren, das Mindestvermögen (§ 4) übersteigenden Stiftungsvermögens.</p> <p><b>§ 10 Stiftungsurkunde, Stiftungszusatzurkunde.</b></p> <p>(1) Die Stiftungserklärung ist zu beurkunden (Stiftungsurkunde, Stiftungszusatzurkunde).</p> <p>(2) Enthält die Stiftungsurkunde die Angabe, dass eine Stiftungszusatzurkunde errichtet ist oder werden kann (§ 9 Abs. 2 Z 6), so können über § 9 Abs. 1 hinausgehende Regelungen, angenommen eine Regelung gemäß § 9 Abs. 2 Z 1 bis 8, in einer Zusatzurkunde beurkundet werden. Die Stiftungszusatzurkunde ist dem Firmenbuchgericht nicht vorzulegen.</p> <p><b>§ 39 Formerfordernis.</b></p> <p>(1) Stiftungserklärungen, deren Änderung durch den Stifter und Erklärungen des Stifters, die auf das Bestehen der Stiftung Einfluß haben, bedürfen der Beurkundung durch Notariatsakt, letztwillige Stiftungserklärungen (§ 8 Abs. 1) außerdem der Form einer letztwilligen Anordnung.</p> <p>(2) Beschlüsse von Stiftungsorganen, die zu Eintragungen im Firmenbuch führen, sind von einem Notar in einer Niederschrift zu beurkunden.</p>

Liechtenstein Art. 552 §§ 1-41 fIPGR	Deutschland (§§ 80-88 dBGB)	Österreich (öPSG)
		(3) Der Anmeldung einer Änderung der Stiftungsurkunde zur Eintragung in das Firmenbuch ist der vollständige Wortlaut der geänderten Stiftungsurkunde beizufügen; er muß mit der Beurkundung eines Notars versehen sein, dass die geänderten Bestimmungen der Stiftungsurkunde mit dem Beschluß über ihre Änderung und die unveränderten Bestimmungen mit dem zuletzt zum Firmenbuch eingereichten vollständigen Wortlaut der Stiftungsurkunde übereinstimmen.

## 1.7 Eintragung

Liechtenstein Art. 552 §§ 1-41 fIPGR	Deutschland (§§ 80-88 dBGB)	Österreich (öPSG)
Eintragung		
		<p><b>§ 11 Gründungsprüfung.</b></p> <p>(1) Wird das Mindestvermögen nicht in Geld inländischer Währung aufgebracht, so ist zu prüfen, ob das gewidmete Vermögen den Wert des Mindestvermögens erreicht.</p> <p>(2) Der Gründungsprüfer ist vom Gericht zu bestellen. § 20 Abs. 2 und 3 gilt sinngemäß.</p> <p>(3) Der Prüfungsbericht ist dem Stifter und dem Stiftungsvorstand vorzulegen. Über Meinungsverschiedenheiten zwischen dem Gründungsprüfer und dem Stiftungsvorstand entscheidet auf Antrag des</p>



<b>Liechtenstein</b> <b>Art. 552 §§ 1-41 fIPGR</b>	<b>Deutschland</b> <b>(§§ 80-88 dBGB)</b>	<b>Österreich</b> <b>(öPSG)</b>
<p><b>Art. 552 § 19 Eintragung ins Öffentlichkeitsregister</b></p> <p>1) Unterliegt die Stiftung der Eintragungspflicht, so ist jedes Mitglied des Stiftungsrats unabhängig von seiner Vertretungsbefugnis verpflichtet, die Stiftung zur Eintragung ins Öffentlichkeitsregister anzumelden. Die Anmeldung ist unter Beilage des Originals oder einer beglaubigten Abschrift der Stiftungsurkunde schriftlich einzureichen. Der Stiftungsrat hat zu bestätigen, dass sich das gesetzliche Mindestkapital in der freien Verfügung der Stiftung befindet. Die Befugnis zur Anmeldung steht auch dem Repräsentanten zu.</p> <p>2) Erfolgt die Eintragung ohne Bestehen einer Eintragungspflicht (§ 14 Abs. 5), so muss der Stiftungsrat überdies bestätigen, dass die Bezeichnung der konkreten oder nach objektiven Merkmalen individualisierbaren Begünstigten oder des Begünstigtenkreises durch den Stifter erfolgt ist, sofern sich dies nicht aus dem angezeigten Stiftungszweck ergibt.</p> <p>3) Die Eintragung hat folgende Angaben zu enthalten:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Name bzw. Firma der Stiftung;</li> <li>2. Sitz der Stiftung;</li> </ol>		<p>Stiftungsvorstands oder des Gründungsprüfers das Gericht.</p> <p>(4) Der Gründungsprüfer hat Anspruch auf Ersatz seiner Barauslagen und auf angemessene Entlohnung seiner Mühewaltung. Im übrigen ist § 27 Abs. 2 Aktiengesetz 1965 anzuwenden. Der Anspruch besteht gegen die Privatstiftung und, wenn diese nicht entstanden ist, gegen den Stifter.</p> <p><b>§ 12 Anmeldung zum Firmenbuch.</b></p> <p>(1) Die Privatstiftung ist vom ersten Stiftungsvorstand zur Eintragung in das Firmenbuch anzumelden.</p> <p>(2) Mit der Anmeldung zur Eintragung sind vorzulegen:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. die Stiftungsurkunde in öffentlich beglaubigter Abschrift;</li> <li>2. die öffentlich beglaubigte Erklärung sämtlicher Mitglieder des Stiftungsvorstands, dass sich das Stiftungsvermögen in ihrer freien Verfügung befindet;</li> <li>3. hinsichtlich des gewidmeten Geldbetrages die Bestätigung eines Kreditinstitutes mit Sitz im Inland oder der Österreichischen Postsparkasse, dass der Geldbetrag auf ein Konto der Privatstiftung oder des Stiftungsvorstands eingezahlt ist und zu dessen freien Verfügung steht;</li> <li>4. der Prüfungsbericht des</li> </ol>

<b>Liechtenstein</b> <b>Art. 552 §§ 1-41 fIPGR</b>	<b>Deutschland</b> <b>(§§ 80-88 dBGB)</b>	<b>Österreich</b> <b>(öPSG)</b>
<p>3. Zweck der Stiftung;  4. Datum der Errichtung der Stiftung;  5. Dauer der Stiftung, falls diese begrenzt ist;  6. Organisation und Vertretung, wobei Name, Vorname, Geburtsdatum, Staatsbürgerschaft und Wohnsitz oder Kanzleisitz bzw. Firma und Sitz der Mitglieder des Stiftungsrats sowie die Art der Zeichnung anzugeben sind;  7. Name, Vorname, Geburtsdatum, Staatsbürgerschaft und Wohnsitz oder Kanzleisitz bzw. Firma und Sitz der Revisionsstelle;  8. Name, Vorname, Geburtsdatum, Staatsbürgerschaft und Wohnsitz oder Kanzleisitz bzw. Firma und Sitz des Repräsentanten.  9. die Tatsache, dass die Stiftung unter Aufsicht nach § 29 Abs. 1 Satz 1 steht.1</p> <p>4) Die Eintragung kann nötigenfalls auf Grund der Stiftungsurkunde auch auf Anordnung des Richters im Außerstreitverfahren erfolgen:  a) auf Antrag von Stiftungsbeteiligten;  b) auf Anzeige des Grundbuch und Öffentlichkeitsregisteramts oder der Verlassenschaftsbehörde; oder  c) von Amts wegen.</p> <p>5) Ändert sich der Zweck einer nicht in das Öffentlichkeitsregister eingetragenen Stiftung in der Weise, dass eine Eintragungspflicht entsteht, so sind die Mitglieder des Stiftungsrats verpflichtet, die Stiftung innerhalb von 30 Tagen zur Eintragung ins Öffentlichkeitsregister nach Abs. 1 und 3 anzumelden. Abs. 4 findet sinngemäß Anwendung.</p> <p>6) Die Bekanntmachung der Eintragung erfolgt im Sinne von Art. 957 Abs. 1 Ziff. 1.</p>		<p>Gründungsprüfers, wenn das Mindestvermögen nicht in Geld inländischer Währung aufgebracht ist.</p> <p><b>§ 13 Eintragung in das Firmenbuch.</b></p> <p>(1) Privatstiftungen sind in das Firmenbuch einzutragen.</p> <p>(2) Örtlich zuständig ist jenes Gericht (§ 120 Abs. 1 Z 1 JN), in dessen Sprengel die Privatstiftung ihren Sitz hat.</p> <p>(3) § 3 FBG ist sinngemäß anzuwenden. Darüber hinaus sind einzutragen:  1. kurze Angabe des Stiftungszwecks;  2. das Datum der Stiftungsurkunde und jede Änderung dieser Urkunde;  3. gegebenenfalls das Datum einer Stiftungszusatzurkunde sowie das Datum einer Änderung;  4. gegebenenfalls Name und Geburtsdatum des Vorsitzen, seiner Stellvertreter und der übrigen Mitglieder des Aufsichtsrats.</p> <p>(4) Der Tod eines Stifters nach Abgabe der Stiftungserklärung hindert die Eintragung nicht. In diesem Fall ist § 8 Abs. 3 bis 5 entsprechend anzuwenden.</p>

## 1.8 Gründungsanzeige

<b>Liechtenstein</b> <b>(Art. 552 §§ 5-41 fIPGR)</b>	<b>Deutsch- land</b> <b>(§§ 80-88 dBGB)</b>	<b>Öster- reich</b> <b>(öPSG)</b>
<b>Gründungsanzeige</b>		
<p><b>Art. 552 § 20 1. Hinterlegung der Gründungsanzeige</b></p> <p>1) Unterliegt die Stiftung keiner Eintragungspflicht, so ist zur Überwachung der Eintragungspflicht und Verhütung von Stiftungen mit gesetz- oder sittenwidrigem Zweck sowie zur Vermeidung von Umgehungen einer allfälligen Aufsicht jedes Mitglied des Stiftungsrats verpflichtet, innerhalb von 30 Tagen ab Errichtung eine Gründungsanzeige beim Grundbuch- und Öffentlichkeitsregisteramt zu hinterlegen. Die Befugnis zur Hinterlegung steht auch dem Repräsentanten zu. Ein in Liechtenstein zugelassener Rechtsanwalt, Treuhänder oder Träger einer Berechtigung nach Art. 180a hat die Richtigkeit der Angaben gemäß Abs. 2 schriftlich zu bestätigen.</p> <p>2) Die Gründungsanzeige hat folgende Angaben zu enthalten:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Name der Stiftung;</li> <li>2. Sitz der Stiftung;</li> <li>3. Zweck der Stiftung;</li> <li>4. Datum der Errichtung der Stiftung;</li> <li>5. Dauer der Stiftung, falls diese begrenzt ist;</li> <li>6. Name, Vorname, Geburtsdatum, Staatsbürgerschaft und Wohnsitz oder Kanzleisitz bzw. Firma und Sitz der Mitglieder des Stiftungsrats sowie die Art der Zeichnung;</li> <li>7. Name, Vorname, Geburtsdatum, Staatsbürgerschaft und Wohnsitz oder Kanzleisitz bzw. Firma und Sitz des gesetzlichen Repräsentanten;</li> <li>8. die Bestätigung, dass die Bezeichnung der konkreten oder nach objektiven Merkmalen individualisierbaren Begünstigten oder des Begünstigtenkreises durch den Stifter erfolgt ist, sofern sich dies nicht aus dem angezeigten Stiftungszweck ergibt;</li> <li>9. die Bestätigung, dass die Stiftung nicht ganz oder überwiegend gemeinnützigen Zwecken zu dienen bestimmt ist;</li> <li>10. die Angabe, ob die Stiftung gemäß einer Bestimmung der Stiftungsurkunde der Aufsicht unterstellt ist; sowie</li> <li>11. die Bestätigung, dass sich das gesetzliche Mindestkapital in der freien Verfügung der Stiftung befindet.</li> </ol> <p>3) Bei jeder Änderung einer in der Gründungsanzeige enthaltenen Tatsache sowie bei Vorliegen eines Auflösungsgrundes gemäß § 39 Abs. 1, sind die Mitglieder des Stiftungsrats verpflichtet, innerhalb von 30 Tagen eine Änderungsanzeige beim Grundbuch- und Öffentlichkeitsregisteramt zu hinterlegen. Die Befugnis zur Hinterlegung steht auch dem Repräsentanten zu. Ein in Liechtenstein zugelassener Rechtsanwalt, Treuhänder oder Träger einer Berechtigung nach Art. 180a hat die Richtigkeit der Angaben</p>		

<b>Liechtenstein</b> <b>(Art. 552 §§ 5-41 fIPGR)</b>	<b>Deutsch- land</b> <b>(§§ 80-88</b> <b>dBGB)</b>	<b>Öster- reich</b> <b>(öPSG)</b>
<p>in der Änderungsanzeige schriftlich zu bestätigen.</p> <p>4) Das Grundbuch- und Öffentlichkeitsregisteramt stellt auf Antrag der Stiftung nach jeder gesetzmässig ausgeführten Anzeige eine Amtsbestätigung über die Hinterlegung der Gründungsanzeige aus. Es stellt keine Amtsbestätigung aus, wenn:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. der angezeigte Zweck gesetz- oder sittenwidrig ist; oder</li> <li>2. sich aus der Anzeige eine Eintragungspflicht für die Stiftung ergibt.</li> </ol> <p><b>Art. 552 § 21 2. Prüfbefugnis und Maßnahmen</b></p> <p>1) Das Grundbuch- und Öffentlichkeitsregisteramt ist als Stiftungsaufsichtsbehörde berechtigt, die Richtigkeit der hinterlegten Gründungs- und Änderungsanzeigen zu überprüfen. Zu diesem Zweck kann es von der Stiftung Auskünfte verlangen und im Wege des Kontrollorgans oder, wenn ein solches nicht eingerichtet ist, im Wege eines beauftragten Dritten in die Stiftungsdokumente Einsicht nehmen, soweit dies zur Überprüfung erforderlich ist.</p> <p>2) Kopien und Abschriften dürfen nur erstellt werden, wenn die Überprüfung Anhaltspunkte dafür gibt, dass die Gründungs- oder Änderungsanzeige unrichtig ist.</p> <p>3) Ergibt die Überprüfung, dass die Stiftung einen gesetz- oder sittenwidrigen Zweck verfolgt, ist sie unter Anwendung der allgemeinen Vorschriften über die Verbandspersonen aufzulösen. Die Bestimmungen über die Änderung des Zwecks, der nachträglich unerlaubt geworden ist, bleiben vorbehalten (§§ 31 und 33). Stellt sich heraus, dass die Stiftung einer Eintragungspflicht unterliegt, so ist die Eintragung vom Grundbuch- und Öffentlichkeitsregisteramt unter Anwendung von § 19 Abs. 4 vorzunehmen. Ergibt die Überprüfung, dass die Stiftung der Aufsicht gemäß § 29 unterliegt, hat die Stiftungsaufsichtsbehörde erforderlichenfalls die entsprechenden Maßnahmen zu treffen.</p> <p>4) Erlangen Gerichte, die Staatsanwaltschaft oder eine Verwaltungsbehörde Kenntnis davon, dass die Abgabe der Gründungs- oder Änderungsanzeige unterblieben oder die abgegebene Gründungs- oder Änderungsanzeige inhaltlich unrichtig ist, so ist ein Bericht zu erstellen und der Stiftungsaufsichtsbehörde zu übermitteln.</p> <p>5) Die Regierung kann mit Verordnung nähere Bestimmungen über die Ausübung der Prüfbefugnis sowie die Festsetzung und Erhebung von Gebühren durch die Stiftungsaufsichtsbehörde erlassen.</p>		

## 1.9 Widerruf der Stiftungserklärung

<b>Liechtenstein</b> <b>Art. 552 §§ 1-41 fIPGR</b>	<b>Deutsch- land</b> <b>(§§ 80-88 dBGB)</b>	<b>Österreich</b> <b>(öPSG)</b>
<b>Widerruf der Stiftungserklärung</b>		
<p><b>Art. 552 § 22 I. Durch den Stifter</b></p> <p>Ein Widerruf der Stiftungserklärung ist nur zulässig:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. wenn die Stiftung noch nicht ins Öffentlichkeitsregister eingetragen ist, falls die Eintragung zur Entstehung erforderlich ist;</li> <li>2. falls eine Eintragung der Stiftung nicht erforderlich ist und diese noch zu Lebzeiten des Stifters rechtswirksam werden soll, bis zur Beglaubigung seiner Unterschrift in der Stiftungsurkunde;</li> <li>3. bei den durch letztwillige Verfügung oder Erbvertrag errichteten Stiftungen nach den hierfür geltenden erbrechtlichen Vorschriften.</li> </ol> <p><b>Art. 552 § 23 II. Ausschluss der Erben</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) Bei den durch letztwillige Verfügung oder Erbvertrag errichteten Stiftungen kommt den Erben nach dem Tod des Erblassers und Stifters selbst dann kein Recht zum Widerruf der Stiftungserklärung zu, wenn die Stiftung noch nicht ins Öffentlichkeitsregister eingetragen ist.</li> <li>2) Ebenso haben die Erben kein Recht zum Widerruf, wenn der Stifter bei der Stiftung unter Lebenden die Stiftungsurkunde zwar errichtete, jedoch vor der Eintragung ins Öffentlichkeitsregister verstorben ist.</li> </ol> <p><b>Art. 552 § 30 I. Rechte des Stifters zum Widerruf oder zur Änderung der Stiftungsdokumente</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) Der Stifter kann sich das Recht zum Widerruf der Stiftung oder zur Änderung der Stiftungserklärung in der Stiftungsurkunde vorbehalten. Diese Rechte können nicht abgetreten oder vererbt werden. Soll eines dieser Rechte durch einen</li> </ol>		<p><b>§ 33 Änderung der Stiftungserklärung.</b></p> <p>(1) Vor dem Entstehen einer Privatstiftung kann die Stiftungserklärung vom Stifter widerrufen oder abgeändert werden; wenn einer von mehreren Stiftern weggefallen ist, kann die Stiftungserklärung nicht widerrufen und nur unter Wahrung des Stiftungszwecks geändert werden. Ist der einzige oder letzte Stifter weggefallen, so kann der Stiftungsvorstand unter Wahrung des Stiftungszwecks Änderungen zur Berücksichtigung mittlerweile hervor-gekommener Eintragungshindernisse und geänderter Verhältnisse vornehmen.</p> <p>(...)</p> <p><b>§ 34 Widerruf der Privatstiftung.</b></p> <p>Eine Privatstiftung kann vom Stifter nur dann widerrufen werden, wenn er sich</p>

<b>Liechtenstein</b> <b>Art. 552 §§ 1-41 fIPGR</b>	<b>Deutsch- land</b> <b>(§§ 80-88 dBGB)</b>	<b>Österreich</b> <b>(öPSG)</b>
<p>direkten Stellvertreter ausgeübt werden, so bedarf dieser einer besonderen auf dieses Geschäft lautenden Vollmacht.</p> <p>2) Ist der Stifter eine juristische Person, so kann er sich die Rechte nach Abs. 1 nicht vorbehalten.</p> <p>3) Werden die Rechte nach Abs. 1 durch einen indirekten Stellvertreter (§ 4 Abs. 3) ausgeübt, so treten die Rechtswirkungen unmittelbar beim Stifter ein. )</p>		<p>den Widerruf in der Stiftungserklärung vorbehalten hat. Einem Stifter, der eine juristische Person ist, kann ein Widerruf nicht vorbehalten werden.</p>

## 1.10 Organisation: Stiftungsrat/Stiftungsvorstand

<b>Liechtenstein</b> <b>Art. 552 §§ 1-41 fIPGR</b>	<b>Deutschland</b> <b>(§§ 80-88 dBGB)</b>	<b>Österreich</b> <b>(öPSG)</b>
<b>Organisation</b>		
<b>Stiftungsrat</b>	<b>Stiftungsvorstand</b>	<b>Stiftungsvorstand</b>
<p><b>Art. 552 § 24 1. Im Allgemeinen</b></p> <p>1) Der Stiftungsrat führt die Geschäfte der Stiftung und vertritt diese. Er ist unter Beachtung der Bestimmungen in den Stiftungsdokumenten für die Erfüllung des Stiftungszwecks verantwortlich.</p> <p>2) Der Stiftungsrat hat sich aus mindestens zwei Mitgliedern zusammenzusetzen. Juristische Personen können Mitglieder des Stiftungsrats sein.</p> <p>3) Ist in der Stiftungsurkunde nichts anderes vorgesehen, gilt die Bestellung des Stiftungsrats für eine Amtszeit von drei Jahren, wobei eine Wiederbestellung zulässig ist und die Mitglieder ihre Tätig-</p>	<p><b>§ 86 Anwendung des Vereinsrechts</b></p> <p>Die Vorschriften der §§ 26 und 27 Absatz 3 und der §§ 28 bis 31a und 42 finden auf Stiftungen entsprechende Anwendung, die Vorschriften des § 26 Absatz 2 Satz 1, des § 27 Absatz 3 und des § 28 jedoch nur insoweit, als sich nicht aus der Verfassung, insbesondere daraus, dass die Verwaltung der Stiftung von einer öffentlichen Behörde geführt wird, ein anderes ergibt. Die Vorschriften des § 26 Absatz 2 Satz 2 und des § 29 finden auf</p>	<p><b>§ 15 Stiftungsvorstand</b></p> <p>(1) Der Stiftungsvorstand muss aus wenigstens drei Mitgliedern bestehen; zwei Mitglieder müssen ihren gewöhnlichen Aufenthalt in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Vertragsstaat des Abkommens über die Schaffung eines Europäischen Wirtschaftsraumes, BGBl. Nr. 909/1993, haben.</p> <p>(2) Ein Begünstigter, dessen Ehegatte, dessen Lebensgefährte sowie Personen, die mit dem Begünstigten in gerader Linie oder bis zum dritten Grad der Seitenlinie verwandt sind, sowie juristische Personen können nicht Mitglieder des Stiftungsvorstands sein.</p> <p>(3) Ist ein Begünstigter eine juristische Person, an der eine natürliche Person im Sinn des § 244 Abs. 2 UGB beteiligt</p>

<b>Liechtenstein</b> <b>Art. 552 §§ 1-41 fIPGR</b>	<b>Deutschland</b> <b>(§§ 80-88 dBGB)</b>	<b>Österreich</b> <b>(öPSG)</b>
<p>keit entgeltlich oder unentgeltlich ausüben können.</p> <p>4) Die für die Mitglieder des Stiftungsrats aufgestellten Bestimmungen gelten auch für allfällige Stellvertreter.</p> <p>5) Die Mitglieder des Stiftungsrats haben in der Weise zu zeichnen, dass sie dem Namen der Stiftung ihre Unterschrift beifügen.</p> <p>6) Werden Mitglieder des Stiftungsrats unentgeltlich tätig, so kann die Haftung für leichte Fahrlässigkeit in der Stiftungserklärung ausge-</p>	<p>Stiftungen, deren Verwaltung von einer öffentlichen Behörde geführt wird, keine Anwendung.</p> <p>(§ 26 dBGB: Vorstand, Vertretungsmacht; § 27 Abs. 3 dBGB: entsprechende Anwendung der für den Auftrag geltenden Vorschriften der §§ 664-670 dBGB auf die Geschäftsführung des Stiftungsvorstandes; § 28 dBGB: Beschlussfassung des mehrgliedrigen Stiftungsvorstandes; § 29 dBGB: Notbestellung eines Stiftungsvorstandes durch das zuständige Amtsgericht; § 30 dBGB: Besondere Vertreter neben dem Vorstand für bestimmte Geschäfte; § 31 dBGB: Haftung der Stiftung für seine Organe und; § 42 dBGB: Konkurs, Verlust der Rechtsfähigkeit.)</p>	<p>ist, so können diese natürliche Person, deren Ehegatte, deren Lebensgefährte sowie Personen, die mit der natürlichen Person in gerader Linie oder bis zum dritten Grad der Seitenlinie verwandt sind, nicht Mitglieder des Stiftungsvorstandes sein.</p> <p>(3a) Abs. 2 und Abs. 3 sind auch auf Personen anzuwenden, die von Begünstigten, deren Angehörigen (Abs. 2) oder in Abs. 3 genannten ausgeschlossenen Personen mit der Wahrnehmung ihrer Interessen im Stiftungsvorstand beauftragt wurden.</p> <p>(4) Der erste Stiftungsvorstand wird vom Stifter oder vom Stiftungskurator (§ 8 Abs. 3 Z 1) bestellt.</p> <p>(5) Die jeweiligen Mitglieder des Stiftungsvorstands und ihre Vertretungsbefugnis sowie das Erlöschen oder eine Änderung ihrer Vertretungsbefugnis sind ohne Verzug zur Eintragung in das Firmenbuch anzumelden. Der Anmeldung ist der Nachweis der Bestellung oder der Änderung in öffentlich beglaubigter Form beizufügen. Zugleich haben die Mitglieder des Stiftungsvorstands ihre öffentlich beglaubigte Musterzeichnung vorzulegen.</p> <p><b>§ 16. Zeichnung</b></p> <p>Die Mitglieder des Stiftungsvorstands haben in der Weise zu zeichnen, dass sie dem Namen der Privatstiftung ihre Unterschrift beifügen.</p> <p><b>§ 17 Aufgaben des Stiftungsvorstands, Vertretung der Privatstiftung.</b></p> <p>( 1) Der Stiftungsvorstand verwaltet und vertritt die Privatstiftung und sorgt für</p>

<b>Liechtenstein</b> <b>Art. 552 §§ 1-41 fIPGR</b>	<b>Deutschland</b> <b>(§§ 80-88 dBGB)</b>	<b>Österreich</b> <b>(öPSG)</b>
<p>geschlossen werden, soweit dadurch die Gläubiger der Stiftung nicht geschädigt werden.</p> <p><b>Art. 552 § 25 2. Besondere Pflichten a) Vermögensverwaltung</b></p> <p>1) Der Stiftungsrat verwaltet das Stiftungsvermögen unter Beachtung des Stifterwillens entsprechend dem Zweck der Stiftung nach den Grundsätzen einer guten Geschäftsführung.</p> <p>2) Der Stifter kann in der Stiftungsurkunde, der Stiftungszusatzurkunde oder einem Reglement konkrete und verbindliche Verwaltungskriterien festlegen.</p> <p><b>Art. 552 § 26 2. Besondere</b></p>		<p>die Erfüllung des Stiftungszwecks. Er ist verpflichtet, dabei die Bestimmungen der Stiftungserklärung einzuhalten.</p> <p>(2) Jedes Mitglied des Stiftungsvorstands hat seine Aufgaben sparsam und mit der Sorgfalt eines gewissenhaften Geschäftsleiters zu erfüllen. Der Stiftungsvorstand darf Leistungen an Begünstigte zur Erfüllung des Stiftungszwecks nur dann und soweit vornehmen, wenn dadurch Ansprüche von Gläubigern der Privatstiftung nicht geschmälert werden.</p> <p>(3) Wenn die Stiftungserklärung nichts anderes bestimmt, so sind sämtliche Mitglieder des Stiftungsvorstands nur gemeinschaftlich zur Abgabe von Willenserklärungen und zur Zeichnung für die Privatstiftung befugt. Der Stiftungsvorstand kann einzelne Mitglieder des Stiftungsvorstands zur Vornahme bestimmter Geschäfte oder bestimmter Arten von Geschäften ermächtigen. Ist eine Willenserklärung der Privatstiftung gegenüber abzugeben, so genügt die Abgabe gegenüber einem Mitglied des Stiftungsvorstands.</p> <p>(4) Sitzungen des Stiftungsvorstands können in angemessener Frist vom Vorsitzenden, seinem Stellvertreter oder von zwei Dritteln der Mitglieder des Stiftungsvorstands einberufen werden.</p> <p>(5) Wenn die Privatstiftung keinen Aufsichtsrat hat, bedürfen Rechtsgeschäfte der Privatstiftung mit einem Mitglied des Stiftungsvorstands der Genehmigung aller übrigen Mitglieder des Stiftungsvorstands und des Gerichts.</p> <p><b>§ 18 Rechnungslegung.</b></p>



<b>Liechtenstein</b> <b>Art. 552 §§ 1-41 fIPGR</b>	<b>Deutschland</b> <b>(§§ 80-88 dBGB)</b>	<b>Österreich</b> <b>(öPSG)</b>
<p><b>Pflichten b) Rechnungswesen</b></p> <p>Stiftungen, die ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe ausüben, unterliegen den allgemeinen Vorschriften zur Rechnungslegung. Bei allen anderen Stiftungen hat der Stiftungsrat über die Verwaltung und Verwendung des Stiftungsvermögens unter Berücksichtigung der Grundsätze einer ordentlichen Buchführung den Vermögensverhältnissen der Stiftung angemessene Aufzeichnungen zu führen und Belege aufzubewahren, aus denen der Geschäftsverlauf und die Entwicklung des Stiftungsvermögens nachvollzogen werden können. Ferner hat der Stiftungsrat ein Vermögensverzeichnis zu führen, aus dem der Stand und die Anlage des Stiftungsvermögens ersichtlich sind. Art. 1059 ist sinngemäß anzuwenden.</p>		<p>Der Stiftungsvorstand hat die Bücher der Privatstiftung zu führen; hiebei sind die §§ 189 bis 216, 222 bis 226 Abs. 1, 226 Abs. 3 bis 234 und 236 bis 239 HGB, der § 243 HGB über den Lagebericht sowie die §§ 244 bis 267 HGB über den Konzernabschluß und den Konzernlagebericht sinngemäß anzuwenden. Im Lagebericht ist auch auf die Erfüllung des Stiftungszwecks einzugehen.</p> <p><b>§ 19 Vergütung der Mitglieder des Stiftungsvorstands.</b></p> <p>(1) Soweit in der Stiftungserklärung nichts anderes vorgesehen ist, ist den Mitgliedern des Stiftungsvorstands für ihre Tätigkeit eine mit ihren Aufgaben und mit der Lage der Privatstiftung in Einklang stehende Vergütung zu gewähren.</p> <p>(2) Die Höhe der Vergütung ist, soweit in der Stiftungserklärung nichts anderes vorgesehen ist, auf Antrag eines Stiftungsorgans oder eines Organmitglieds vom Gericht zu bestimmen.</p>

## 1.11 Organisation: Revision

Liechtenstein Art. 552 §§ 1-41 fIPGR	Deutschland (§§ 80-88 dBGB)	Österreich (öPSG)
<b>Revision</b>		
<p><b>Art. 552 § 27 II. Revisionsstelle</b></p> <p>1) Für jede gemäß § 29 der Aufsicht der Stiftungsaufsichtsbehörde unterstehende Stiftung bestellt das Gericht im Außerstreitverfahren eine Revisionsstelle nach Art. 191a Abs. 1. Die Stiftungsaufsichtsbehörde hat in diesem Verfahren Parteistellung.</p> <p>2) Die Revisionsstelle muss von der Stiftung unabhängig sein. Sie ist verpflichtet, dem Gericht und der Stiftungsaufsichtsbehörde die Gründe, die ihre Unabhängigkeit ausschliessen, bekannt zu geben. Die Stiftungsaufsichtsbehörde kann von der Revisionsstelle die zur Beurteilung der</p> <p>Unabhängigkeit erforderlichen Bescheinigungen und Nachweise verlangen. Als Revisionsstelle ist insbesondere ausgeschlossen, wer:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. einem anderen Stiftungsorgan angehört;</li> <li>2. in einem Arbeitsverhältnis zur Stiftung steht;</li> <li>3. enge verwandtschaftliche Beziehungen zu Mitgliedern von Stiftungsorganen hat;</li> <li>oder</li> <li>4. Begünstigter der Stiftung ist.</li> </ol>		<p><b>§ 20 Stiftungsprüfer</b></p> <p>(1) Der Stiftungsprüfer ist vom Gericht, gegebenenfalls vom Aufsichtsrat zu bestellen.</p> <p>(2) Zum Stiftungsprüfer dürfen nur Beeidete Wirtschaftsprüfer und Steuerberater oder Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaften oder Beeidete Buchprüfer und Steuerberater oder Buchprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaften bestellt werden.</p> <p>(3) Der Stiftungsprüfer darf weder Begünstigter noch Mitglied eines anderen Stiftungsorgans, noch Arbeitnehmer der Privatstiftung, noch in einem Unternehmen beschäftigt sein, auf das die Privatstiftung maßgeblichen Einfluß nehmen kann, noch eine dieser Stellungen in den letzten drei Jahren innegehabt haben, noch zusammen mit einer ausgeschlossenen Person seinen Beruf ausüben, noch ein naher Angehöriger (§ 15 Abs. 2) einer ausgeschlossenen Person sein.</p> <p>(4) Für die Vergütung des Stiftungsprüfers gilt § 270 Abs. 5 HGB sinngemäß.</p> <p><b>§ 21 Prüfung.</b></p> <p>(1) Der Stiftungsprüfer hat den Jahresabschluß einschließlich der Buchführung und den Lagebericht innerhalb von drei Monaten ab Vorlage zu prüfen. Hinsichtlich Gegenstand und Umfang der Prüfung gilt § 269 Abs. 1 HGB, hinsichtlich des Auskunftsrechts § 272 HGB sinngemäß.</p> <p>(2) Den Stiftungsprüfer trifft keine Verschwiegenheitspflicht gegenüber anderen Stiftungsorganen und gegenüber den in der Stiftungserklärung mit Prüfungsaufgaben betrauten Personen. Für die Verantwortlichkeit des Stiftungsprüfers gilt § 275</p>

<b>Liechtenstein</b> <b>Art. 552 §§ 1-41 fIPGR</b>	<b>Deutschland</b> <b>(§§ 80-88</b> <b>dBGB)</b>	<b>Österreich</b> <b>(öPSG)</b>
<p>3) Der Stifter kann zwei Vorschläge für die Revisionsstelle unter Mitteilung seiner Präferenz unterbreiten. Hat der Stifter von diesem Recht nicht Gebrauch gemacht, so kann der Stiftungsrat beim Gericht einen solchen Vorschlag erstatten. Das Gericht bestellt, vorbehaltlich Abs. 2, in der Regel die vorzugsweise vorgeschlagene Revisionsstelle.</p> <p>4) Die Revisionsstelle ist als Organ der Stiftung verpflichtet, einmal jährlich zu überprüfen, ob das Stiftungsvermögen seinen Zwecken gemäß verwaltet und verwendet wird. Über das Ergebnis dieser Prüfung hat sie dem Stiftungsrat und der Stiftungsaufsichtsbehörde einen Bericht vorzulegen. Besteht kein Grund zur Beanstandung, so genügt eine Bestätigung, wonach eine Verwaltung und Verwendung des Stiftungsvermögens entsprechend dem Stiftungszweck und im Einklang mit den Bestimmungen des Gesetzes und der Stiftungsdokumente durchgeführt wurde. Stellt die Revisionsstelle bei Wahrnehmung ihrer Aufgaben Tatsachen fest, die den Bestand der Stiftung gefährden, so hat sie auch hierüber zu berichten. Die Stiftungsaufsichtsbehörde</p>		<p>HGB sinngemäß.</p> <p>(3) Die §§ 273 und 274 HGB über den Prüfungsbericht und den Bestätigungsvermerk sind sinngemäß anzuwenden. Der Prüfungsbericht ist den übrigen Organen der Privatstiftung vorzulegen.</p> <p>(4) Bei Meinungsverschiedenheiten zwischen dem Stiftungsprüfer und anderen Stiftungsorganen über die Auslegung und Anwendung von gesetzlichen Vorschriften sowie der Stiftungserklärung entscheidet auf Antrag eines Stiftungsorgans das Gericht.</p> <p><b>§ 31 Sonderprüfung.</b></p> <p>(1) Jedes Stiftungsorgan und jedes seiner Mitglieder kann zur Wahrung des Stiftungszwecks bei Gericht die Anordnung einer Sonderprüfung beantragen.</p> <p>(2) Das Gericht hat die Sonderprüfung anzuordnen, wenn glaubhaft gemacht wird, dass Unredlichkeiten oder grobe Verletzungen des Gesetzes oder der Stiftungserklärung vorgekommen sind.</p> <p>(3) Die Bestellung eines Sonderprüfers kann auf Antrag von einer angemessenen Sicherheitsleistung abhängig gemacht werden. Auf Antrag entscheidet das Gericht je nach den Ergebnissen der Sonderprüfung, ob die Kosten vom Antragsteller oder von der Privatstiftung zu tragen oder verhältnismäßig aufzuteilen sind. Erweist sich der Antrag nach dem Ergebnis der Sonderprüfung als unbegründet und trifft die Antragsteller Vorsatz oder grobe Fahrlässigkeit, so haften sie der Privatstiftung für den aus der Sonderprüfung entstehenden Schaden als Gesamtschuldner.</p> <p>(4) Im übrigen gelten für die Sonderprüfung und die Bestellung des Sonderprüfers § 20 Abs. 2 und 3 und § 21 Abs. 2. Hinsichtlich des Auskunftsrechts gilt § 272 HGB sinngemäß.</p> <p>(5) Das Gericht hat auf Grund der Ergebnisse der</p>

<b>Liechtenstein</b> <b>Art. 552 §§ 1-41 fIPGR</b>	<b>Deutschland</b> <b>(§§ 80-88</b> <b>dBGB)</b>	<b>Österreich</b> <b>(öPSG)</b>
<p>kann von der Revisionsstelle Auskunft über alle ihr im Zuge der Prüfung bekannt gewordenen Tatsachen verlangen.</p> <p>5) Bei gemeinnützigen Stiftungen kann die Stiftungsaufsichtsbehörde auf Antrag von der Bestellung einer Revisionsstelle absehen, wenn die Stiftung nur geringes Vermögen verwaltet oder dies aus anderen Gründen zweckmässig erscheint. Die Regierung legt die Voraussetzungen für die Befreiung von der Pflicht, eine Revisionsstelle zu bestellen, mit Verordnung fest.</p>		<p>Sonderprüfung festzustellen, ob die behaupteten Unredlichkeiten oder groben Verletzungen des Gesetzes oder der Stiftungserklärung vorgekommen sind, und für die erforderlichen Maßnahmen zur Wahrung des Stiftungszwecks Sorge zu tragen.</p>

### 1.12 Organisation: Weitere Organe, Innere Organisation der Organe

<b>Liechtenstein</b> <b>Art. 552 §§ 1-41 fIPGR</b>	<b>Deutschland</b> <b>(§§ 80-88</b> <b>dBGB)</b>	<b>Österreich</b> <b>(öPSG)</b>
<b>Weitere Organe</b>		
<p><b>Art. 552 § 28 III. Weitere Organe</b></p> <p>1) Der Stifter kann weitere Organe, insbesondere zur Feststellung eines Begünstigten aus dem Begünstigtenkreis, zur Feststellung von Zeitpunkt, Höhe und Bedingung einer Ausschüttung, zur Verwaltung des Vermögens, zur Beratung und Unterstützung des</p>		<p><b>§ 14 Organe der Privatstiftung.</b></p> <p>(1) Organe der Privatstiftung sind der Stiftungsvorstand, der Stiftungsprüfer und gegebenenfalls der Aufsichtsrat.</p> <p>(2) Die Stifter können weitere Organe zur Wahrung des Stiftungszwecks vorsehen.</p> <p>(3) Kommt einem Organ gemäß Abs. 2 das Recht zu, den Stiftungsvorstand oder eines seiner Mitglieder abzurufen, so ist für derartige Entscheidungen eine Mehrheit von mindestens drei Viertel</p>

<b>Liechtenstein</b> <b>Art. 552 §§ 1-41 fIPGR</b>	<b>Deutschland</b> <b>(§§ 80-88</b> <b>dBGB)</b>	<b>Österreich</b> <b>(öPSG)</b>
<p>Stiftungsrats, zur Überwachung der Stiftungsverwaltung zur Wahrung des Stiftungszwecks, zum Vorbehalt von Zustimmungmen oder zur Erteilung von Weisungen sowie zur Interessenswahrung Stiftungsbeteiligter, vorsehen. Vertretungsbefugnis steht diesen Organen nicht zu.</p> <p>2) § 24 Abs. 6 ist sinngemäß anzuwenden.</p>		<p>der abgegebenen Stimmen erforderlich; hat das Organ weniger als vier Mitglieder, so ist Stimmenteinhelligkeit erforderlich.</p> <p>(4) Soll in einem solchen Fall der Stiftungsvorstand oder eines seiner Mitglieder aus anderen als den in § 27 Abs. 2 Z 1 bis 3 angeführten Gründen abberufen werden, so darf Begünstigten, deren Angehörigen (§ 15 Abs. 2) und Personen, die von Begünstigten oder deren Angehörigen mit der Wahrnehmung ihrer Interessen im Organ nach Abs. 2 beauftragt wurden, bei dieser Entscheidung insgesamt nicht die Mehrheit der Stimmen zustehen.</p> <p><b>§ 22 Aufsichtsrat</b></p> <p>(1) Ein Aufsichtsrat ist zu bestellen, wenn</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. die Anzahl der Arbeitnehmer der Privatstiftung dreihundert übersteigt oder</li> <li>2. die Privatstiftung inländische Kapitalgesellschaften oder inländische Genossenschaften einheitlich leitet (§ 15 Abs. 1 Aktiengesetz 1965) oder auf Grund einer unmittelbaren Beteiligung von mehr als 50 Prozent beherrscht und in beiden Fällen die Anzahl der Arbeitnehmer dieser Gesellschaften beziehungsweise Genossenschaften im Durchschnitt dreihundert übersteigt und sich die Tätigkeit der Privatstiftung nicht nur auf die Verwaltung von Unternehmensanteilen der beherrschten Unternehmen beschränkt.</li> </ol> <p>(2) Der jeweilige Durchschnitt der Arbeitnehmeranzahl bestimmt sich nach den Arbeitnehmeranzahlen an den jeweiligen Monatsletzten innerhalb des vorangegangenen Kalenderjahres.</p> <p>(3) Der Stiftungsvorstand hat im Fall des Abs. 1 nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen jeweils zum 1. Jänner den Durchschnitt der Arbeitnehmeranzahl der im vorangegangenen Jahr beschäftigten Arbeitnehmer festzustellen. Übersteigt die Durchschnittszahl dreihundert, so hat er dies dem Gericht mitzuteilen; die nächste Feststellung der Arbeitnehmeranzahl ist jeweils drei Jahre nach dem im ersten Satz genannten Stichtag zum</p>

<b>Liechtenstein</b> <b>Art. 552 §§ 1-41 fIPGR</b>	<b>Deutschland</b> <b>(§§ 80-88</b> <b>dBGB)</b>	<b>Österreich</b> <b>(öPSG)</b>
		<p>1. Jänner durchzuführen. Eine Änderung der Arbeitnehmeranzahl innerhalb der jeweiligen drei Jahre ist auf die Notwendigkeit des Vorhandenseins eines Aufsichtsrats ohne Einfluß. Wird bei einer der Feststellungen ermittelt, dass die Durchschnittszahl dreihundert nicht übersteigt, so ist die nächste Feststellung jeweils zum 1. Jänner der folgenden Jahre bis zur Feststellung der Überschreitung der Zahl dreihundert zu wiederholen. Die vertretungsbefugten Organe der in Abs. 1 Z 2 genannten Gesellschaften bzw. Genossenschaften haben dem Stiftungsvorstand auf dessen Verlangen die für die Feststellung erforderlichen Auskünfte rechtzeitig zu erteilen.</p> <p>(4) § 110 ArbVG gilt für Privatstiftungen sinngemäß wie für Gesellschaften mit beschränkter Haftung.</p> <p><b>§ 23 Zusammensetzung des Aufsichtsrats.</b></p> <p>(1) Der Aufsichtsrat muß aus mindestens drei natürlichen Personen bestehen.</p> <p>(2) Die Mitglieder des Aufsichtsrats und deren Angehörige (§ 15 Abs. 2) dürfen nicht zugleich dem Stiftungsvorstand angehören oder Stiftungsprüfer sein. Begünstigte oder deren Angehörige (§ 15 Abs. 2) dürfen nicht die Mehrheit der Aufsichtsratsmitglieder stellen. Dasselbe gilt auch für Personen, die von Begünstigten oder deren Angehörigen (§ 15 Abs. 2) mit der Wahrnehmung ihrer Interessen im Aufsichtsrat beauftragt wurden.</p> <p>(3) Mitglied des Aufsichtsrats kann nicht sein, wer in zehn Privatstiftungen Mitglied des Aufsichtsrats oder eines vergleichbaren Organs ist.</p> <p><b>§ 24 Bestellung und Abberufung des Aufsichtsrats.</b></p> <p>(1) Der Aufsichtsrat wird vom Gericht bestellt, der erste Aufsichtsrat bei Errichtung der Privatstiftung vom Stifter oder vom Stiftungskurator (§ 8 Abs. 3 Z 1).</p>

<b>Liechtenstein</b> <b>Art. 552 §§ 1–41 fIPGR</b>	<b>Deutschland</b> <b>(§§ 80–88</b> <b>dBGB)</b>	<b>Österreich</b> <b>(öPSG)</b>
		<p>(2) Das Gericht hat den Aufsichtsrat abzurufen, wenn die Privatstiftung nicht mehr aufsichtsratspflichtig ist.</p> <p>(3) Jedes Mitglied des Aufsichtsrats kann sein Amt unter Einhaltung einer mindestens vierwöchigen Frist auch ohne wichtigen Grund mit schriftlicher Anzeige an die Privatstiftung und das Gericht zurücklegen.</p> <p><b>§ 25 Aufgaben des Aufsichtsrats: Vertretung der Privatstiftung.</b></p> <p>(1) Der Aufsichtsrat hat die Geschäftsführung und die Gebarung der Privatstiftung zu überwachen. Für das Auskunfts- und Einsichtsrecht des Aufsichtsrats gilt § 95 Abs. 2 und 3, für die Zustimmung zu bestimmten Geschäften der Privatstiftung § 95 Abs. 5 Z 1, 2, 4 bis 6 Aktiengesetz 1965 sinngemäß.</p> <p>(2) Der Aufgabenbereich des nach § 22 Abs. 1 Z 2 bestellten Aufsichtsrats ist auf Angelegenheiten der einheitlichen Leitung oder unmittelbaren Beherrschung inländischer Kapitalgesellschaften beziehungsweise inländischer Genossenschaften beschränkt.</p> <p>(3) Der Aufsichtsrat vertritt die Privatstiftung bei der Vornahme von Rechtsgeschäften mit den Vorstandsmitgliedern.</p> <p>(4) Die Stiftungserklärung kann den Zuständigkeitsbereich des Aufsichtsrats nach Abs. 1 bis 3 erweitern.</p> <p>(5) Für die Einberufung des nach § 22 Abs. 1 bestellten Aufsichtsrats gilt § 94 Aktiengesetz 1965.</p> <p><b>§ 26 Vergütung der Mitglieder des Aufsichtsrats.</b></p> <p>(1) Soweit in der Stiftungserklärung nichts anderes vorgesehen ist, ist den Mitgliedern des Aufsichtsrats für ihre Tätigkeit eine mit ihren Aufgaben und mit der Lage der Privatstiftung in Einklang stehen-</p>

Liechtenstein Art. 552 §§ 1-41 fIPGR	Deutschland (§§ 80-88 dBGB)	Österreich (öPSG)
		<p>de Vergütung zu gewähren.</p> <p>(2) Die Höhe der Vergütung ist vom Gericht auf Antrag eines Stiftungsorgans oder eines Organmitglieds zu bestimmen.</p>
		<p><b>Innere Ordnung von Organen, Strafbestimmungen</b></p>
		<p><b>§ 28 Innere Ordnung von Stiftungsorganen.</b></p> <p>Ein Stiftungsorgan, das aus mindestens drei Mitgliedern besteht,</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. wählt aus seiner Mitte einen Vorsitzenden und wenigstens einen Stellvertreter;</li> <li>2. faßt, wenn die Stiftungserklärung nichts anderes vorsieht, unbeschadet des § 14 Abs. 3 und des § 35 Abs. 2 die Beschlüsse mit einfacher Mehrheit der Stimmen aller Mitglieder, wobei bei Stimmengleichheit die Stimme des Vorsitzenden den Ausschlag gibt;</li> <li>3. kann Beschlüsse schriftlich fassen, wenn kein Mitglied widerspricht.</li> </ol> <p><b>§ 41 Strafbestimmung.</b></p> <p>Mit Freiheitsstrafe bis zu zwei Jahren oder mit Geldstrafe bis zu 360 Tagessätzen ist vom Gericht zu bestrafen, wer als Mitglied des Stiftungsvorstands oder des Aufsichtsrats, als Beauftragter oder Abwickler</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. in Darstellungen oder in Übersichten über den Vermögensstand der Privatstiftung, insbesondere in Jahresabschlüssen, die Verhältnisse der Privatstiftung unrichtig wiedergibt oder erhebliche Umstände verschweigt,</li> <li>2. in Auskünften, die nach § 272 HGB einem Stiftungsprüfer oder die sonstigen Prüfern der Privatstiftung zu geben sind, erhebliche Umstände verschweigt, die Verhältnisse der Privatstiftung unrichtig wiedergibt oder sonst falsche Angaben macht oder</li> <li>3. über die im Anhang (§§ 236 bis 239 HGB) oder im Lagebericht (§ 243 HGB) anzugebenden Tatsa-</li> </ol>



Liechtenstein Art. 552 §§ 1-41 fIPGR	Deutschland (§§ 80-88 dBGB)	Österreich (öPSG)
		<p>chen falsche Angaben macht oder erhebliche Umstände verschweigt.</p> <p><b>§ 42 Strafbestimmung</b></p> <p>Wer die Mitteilungspflicht nach § 5 oder nach Art. XI Abs. 1b nicht oder nicht vollständig erfüllt, begeht eine Verwaltungsübertretung und ist mit Geldstrafe bis zu 20 000 Euro je verschwiegendem oder nicht vollständig mitgeteiltem Begünstigten zu bestrafen. Eine Verwaltungsübertretung liegt nicht vor, wenn die Tat den Tatbestand einer gerichtlich strafbaren Handlung bildet oder nach anderen Verwaltungsstrafbestimmungen mit strengerer Strafe bedroht ist.</p>

### 1.13 Aufsicht

Liechtenstein Art. 552 §§ 1-41 fIPGR	Deutschland (§§ 80-88 dBGB)	Österreich (öPSG)
Aufsicht	Aufsicht	Gerichtszuständigkeit
<p><b>Art. 552 § 29 E. Aufsicht</b></p> <p>1) Gemeinnützige Stiftungen stehen unter der Aufsicht der Stiftungsaufsichtsbehörde. Dasselbe gilt für privatnützige Stiftungen, die durch eine Bestimmung der Stiftungsurkunde der Aufsicht unterstellt sind.</p> <p>2) Stiftungsaufsichtsbehörde ist das Grundbuch und Öffentlichkeitsregisteramt.</p> <p>3) Die Stiftungsaufsichtsbehörde hat von Amts wegen dafür zu sorgen, dass das Stiftungsvermögen seinen Zwecken gemäß verwaltet und verwendet wird. Sie hat zu diesem Zweck das Recht, von der Stiftung Auskünfte zu verlangen und im Wege der Revisionsstelle in die Bücher und Schriften der Stiftung Einsicht zu nehmen.</p>		<p><b>§ 27 Gerichtliche Bestellung und Abberufung von Stiftungsorganen und deren Mitgliedern.</b></p> <p>(1) Soweit die nach Gesetz oder Stiftungserklärung vorgeschriebenen Mitglieder von Stiftungsorganen fehlen, hat sie das Gericht auf Antrag oder von Amts wegen zu bestellen.</p> <p>(2) Das Gericht hat ein Mitglied eines Stiftungsorgans auf Antrag oder von Amts wegen abzuberufen, wenn dies die Stiftungserklärung vorsieht oder sonst ein wichtiger Grund</p>

<b>Liechtenstein</b> <b>Art. 552 §§ 1-41 fIPGR</b>	<b>Deutschland</b> <b>(§§ 80-88</b> <b>dBGB)</b>	<b>Österreich</b> <b>(öPSG)</b>
<p>Wurde von der Bestellung einer Revisionsstelle gemäß § 27 Abs. 5 abgesehen, so übt die Stiftungsaufsichtsbehörde das Recht auf Einsichtnahme in der Regel selbst aus. Ferner kann sie Auskünfte anderer Verwaltungsbehörden und der Gerichte einholen und die gebotenen Anordnungen, wie Kontrolle und Abberufung der Stiftungsorgane, Durchführung von Sonderprüfungen oder Aufhebung von Beschlüssen der Stiftungsorgane, beim Richter im Ausserstreitverfahren beantragen.</p> <p>4) Gegen eine dem Stiftungszweck widersprechende Verwaltung und Verwendung des Vermögens durch die Stiftungsorgane kann überdies jeder Stiftungsbeteiligte beim Richter im Ausserstreitverfahren die Anordnung der gebotenen Maßnahmen nach Abs. 3 beantragen. Besteht ein dringender Verdacht einer strafbaren Handlung durch ein Stiftungsorgan, so kann der Richter auch von Amts wegen, insbesondere aufgrund einer Mitteilung der Staatsanwaltschaft, tätig werden. Die Stiftungsaufsichtsbehörde hat in einem solchen Verfahren Parteistellung.<sup>2</sup></p> <p>5) Unbekannte Begünstigte werden auf Antrag der Stiftungsaufsichtsbehörde im Aufgebotsverfahren ermittelt.</p> <p>6) Die Regierung kann mit Verordnung nähere Bestimmungen über die Tätigkeit der Stiftungsaufsichtsbehörde sowie die Festsetzung und Erhebung von Gebühren durch die Stiftungsaufsichtsbehörde erlassen.</p>		<p>vorliegt. Als wichtiger Grund gilt insbesondere</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. eine grobe Pflichtverletzung,</li> <li>2. die Unfähigkeit zur ordnungsgemäßen Erfüllung der Aufgaben,</li> <li>3. die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Mitglieds, die Abweisung eines solchen Insolvenzverfahrens mangels kostendeckenden Vermögens sowie die mehrfache erfolglose Exekution in dessen Vermögen.</li> </ol> <p><b>§ 40 Gericht, Verfahren.</b></p> <p>Über Angelegenheiten, die in diesem Bundesgesetz dem Gericht zugewiesen sind, verhandelt und entscheidet, sofern es sich nicht um Angelegenheiten handelt, die dem Prozeßgericht zugewiesen sind, der für den Sitz der Privatstiftung zuständige, zur Ausübung der Gerichtsbarkeit in Handelsachen berufene Gerichtshof erster Instanz im Verfahren außer Streitsachen.</p>

### 1.14 Änderung der Stiftungsdokumente: Rechte des Stifters, der Stiftungsorgane, der Aufsicht, des Richters

Liechtenstein Art. 552 §§ 1-41 fIPGR	Deutschland (§§ 80-88 dBGB)	Österreich (öPSG)
<b>Änderung der Stiftungserklärung</b>		
<b>Rechte des Stifters zur Änderung</b>		
<p><b>Art. 552 § 30 I. Rechte des Stifters zum Widerruf oder zur Änderung der Stiftungsdokumente</b></p> <p>1) Der Stifter kann sich das Recht zum Widerruf der Stiftung oder zur Änderung der Stiftungserklärung in der Stiftungsurkunde vorbehalten. Diese Rechte können nicht abgetreten oder vererbt werden. Soll eines dieser Rechte durch einen direkten Stellvertreter ausgeübt werden, so bedarf dieser einer besonderen auf dieses Geschäft lautenden Vollmacht.</p> <p>2) Ist der Stifter eine juristische Person, so kann er sich die Rechte nach Abs. 1 nicht vorbehalten.</p> <p>3) Werden die Rechte nach Abs. 1 durch einen indirekten Stellvertreter (§ 4 Abs. 3) ausgeübt, so treten die Rechtswirkungen unmittelbar beim Stifter ein.</p>		<p><b>§ 33 Änderung der Stiftungserklärung.</b></p> <p>(1) (s. oben)</p> <p>(2) Nach dem Entstehen einer Privatstiftung kann die Stiftungserklärung vom Stifter nur geändert werden, wenn er sich Änderungen vorbehalten hat. Ist eine Änderung wegen Wegfalls eines Stifters, mangels Einigkeit bei mehreren Stiftern oder deswegen nicht möglich, weil Änderungen nicht vorbehalten sind, so kann der Stiftungsvorstand unter Wahrung des Stiftungszwecks Änderungen der Stiftungserklärung zur Anpassung an geänderte Verhältnisse vornehmen. Die Änderung bedarf der Genehmigung des Gerichts.</p> <p>(3) Der Stiftungsvorstand hat die Änderung der Stiftungsurkunde unter Anschluß einer öffentlich beglaubigten Abschrift des Änderungsbeschlusses und die Tatsache der Änderung der Stiftungszusatzurkunde zur Eintragung in das Firmenbuch anzumelden. Die Änderung wird mit der Eintragung in</p>

<b>Liechtenstein</b> <b>Art. 552 §§ 1-41 fIPGR</b>	<b>Deutschland</b> <b>(§§ 80-88</b> <b>dBGB)</b>	<b>Österreich</b> <b>(öPSG)</b>
		das Firmenbuch wirksam.
<b>Rechte der Stiftungsorgane zur Änderung</b>		
<b>Art. 552 § 31 1. Änderung des Zwecks</b>  1) Eine Änderung des Stiftungszwecks durch den Stiftungsrat oder ein anderes Stiftungsorgan ist nur zulässig, wenn der Zweck unerreichbar, unerlaubt oder vernunftwidrig geworden ist oder sich die Verhältnisse so geändert haben, dass der Zweck eine ganz andere Bedeutung oder Wirkung erhalten hat, so dass die Stiftung dem Willen des Stifters entfremdet ist.  2) Die Änderung muss dem mutmasslichen Willen des Stifters entsprechen und die Befugnis zur Änderung dem Stiftungsrat oder dem anderen Stiftungsorgan in der Stiftungsurkunde ausdrücklich vorbehalten sein.  <b>Art. 552 § 32 2. Änderung anderer Inhalte</b>  Eine Änderung anderer Inhalte der Stiftungsurkunde oder der Stiftungszusatzurkunde, wie insbesondere der Organisation der Stiftung, ist durch den Stiftungsrat oder ein anderes Organ zulässig, wenn und soweit die Änderungsbefugnis dem Stiftungsrat oder dem anderen Stiftungsorgan in der Stiftungsurkunde ausdrücklich vorbehalten ist. Der Stiftungsrat übt das Recht zur Änderung unter Wahrung des Stiftungszwecks aus, wenn ein sachlich gerechtfertigter Grund vorliegt.		
<b>Rechte des Richters zur Änderung</b>	<b>Rechte der Aufsichtsbehörde zur Änderung</b>	<b>Rechte des Richters zur Änderung</b>
<b>Art. 552 § 33 1. Beaufsichtigte Stiftungen a) Änderung des Zwecks</b>  1) Untersteht eine Stiftung der Aufsicht der Stiftungsaufsichtsbehörde, so kann diese beim Richter im Ausserstreitverfahren die Änderung	<b>§ 87 Zweckänderung; Aufhebung</b>  (1) Ist die Erfüllung des	<b>§ 33 Änderung der Stifterklärung.</b>  (2) ... Die Änderung bedarf der Genehmigung des Ge-

<b>Liechtenstein</b> <b>Art. 552 §§ 1-41 fIPGR</b>	<b>Deutschland</b> <b>(§§ 80-88</b> <b>dBGB)</b>	<b>Österreich</b> <b>(öPSG)</b>
<p>des Zwecks der Stiftung beantragen, wenn:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. der Zweck unerreichbar, unerlaubt oder vernunftwidrig geworden ist oder sich die Verhältnisse so geändert haben, dass der Zweck eine ganz andere Bedeutung oder Wirkung erhalten hat, so dass die Stiftung dem Willen des Stifters entfremdet ist; und</li> <li>2. die Stiftungsurkunde nicht den Stiftungsrat oder ein anderes Stiftungsorgan mit der Änderung des Zwecks betraut hat.<sup>1</sup></li> </ol> <p>2) Die Änderung muss dem mutmasslichen Willen des Stifters entsprechen.</p> <p>3) Das Recht zur Antragstellung steht auch den Stiftungsbeteiligten zu; die Stiftungsaufsichtsbehörde hat in diesem Fall Parteistellung.</p> <p><b>Art. 552 § 34 1. Beaufsichtigte Stiftungen b) Änderung anderer Inhalte</b></p> <p>1) Untersteht eine Stiftung der Aufsicht der Stiftungsaufsichtsbehörde, so kann diese beim Richter im Ausserstreitverfahren die Änderung anderer Inhalte der Stiftungsurkunde bzw. der Stiftungszusatzurkunde, wie insbesondere der Organisation der Stiftung, beantragen, wenn:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. dies zur Wahrung des Stiftungszwecks, insbesondere zur Sicherung des Fortbestands der Stiftung und zur Sicherung des Stiftungsvermögens, zweckmässig ist; und</li> <li>2. die Stiftungsurkunde nicht den Stiftungsrat oder ein anderes Stiftungsorgan mit der Änderung der anderen Inhalte betraut hat.</li> </ol> <p>2) Das Recht zur Antragstellung steht auch den Stiftungsbeteiligten zu; die Stiftungsaufsichtsbehörde hat in diesem Fall Parteistellung.</p> <p><b>Art. 552 § 35 2. Andere Stiftungen</b></p> <p>1) Bei den nicht der Aufsicht der Stiftungsaufsichtsbehörde unterstehenden Stiftungen kann der Richter auf Antrag eines Stiftungsbeteiligten sowie in dringenden Fällen, gegebenenfalls</p>	<p>Stiftungszwecks unmöglich geworden oder gefährdet sie das Gemeinwohl, so kann die zuständige Behörde der Stiftung eine andere Zweckbestimmung geben oder sie aufheben.</p> <p>(2) Bei der Umwandlung des Zweckes soll der Wille des Stifters berücksichtigt werden, insbesondere soll dafür gesorgt werden, dass die Erträge des Stiftungsvermögens dem Personenkreis, dem sie zustatten kommen sollten, im Sinne des Stifters erhalten bleiben. Die Behörde kann die Verfassung der Stiftung ändern, soweit die Umwandlung des Zweckes es erfordert.</p> <p>(3) Vor der Umwandlung</p>	<p>richts.</p>

<b>Liechtenstein</b> <b>Art. 552 §§ 1-41 fIPGR</b>	<b>Deutschland</b> <b>(§§ 80-88</b> <b>dBGB)</b>	<b>Österreich</b> <b>(öPSG)</b>
<p>aufgrund einer Mitteilung der Stiftungsaufsichtsbehörde (§ 21 Abs. 3) oder der Staatsanwaltschaft, auch von Amts wegen im Ausserstreitverfahren die Befugnisse gemäß §§ 33 und 34 ausüben sowie die gemäß § 29 Abs. 3 gebotenen Anordnungen treffen. Ein dringender Fall liegt insbesondere vor, wenn ein dringender Verdacht einer strafbaren Handlung durch ein Stiftungsorgan besteht.<sup>2</sup></p> <p>2) Unbekannte Begünstigte können auf Antrag durch den Richter im Aufgebotsverfahren ermittelt werden.</p>	<p>des Zweckes und der Änderung der Verfassung soll der Vorstand der Stiftung gehört werden.</p>	

### 1.15 Vollstreckungsrechtliche Bestimmungen, Haftung, Anfechtung

<b>Liechtenstein</b> <b>Art. 552 §§ 1-41 fIPGR</b>	<b>Deutschland</b> <b>(§§ 80-88</b> <b>dBGB)</b>	<b>Österreich</b> <b>(öPSG)</b>
<b>Vollstreckungsrechtliche Bestimmungen</b>		
<p><b>Art. 552 § 36 G. Vollstreckungsrechtliche Bestimmungen</b></p> <p>1) Bei Familienstiftungen kann der Stifter bestimmen, dass die Gläubiger von Begünstigten diesen ihre unentgeltlich erlangte Begünstigungsberechtigung oder Anwartschaftsberechtigung, bzw. einzelne Ansprüche daraus, auf dem Wege des Sicherungsverfahrens, der Zwangsvollstreckung oder des Konkurses nicht entziehen dürfen. Bei gemischten Familienstiftungen kann eine solche Anordnung nur insoweit getroffen werden, als die jeweilige Berechtigung den Zwecken der Familienstiftung dient.</p> <p>2) Kann ein Gläubiger der Stiftung aus dem Stiftungsvermögen keine Befriedigung erlangen, und hat der Stifter das gewidmete Vermögen noch nicht vollständig geleistet, so ist der Stiftungsrat verpflichtet, dem Gläubiger die zu seiner Rechtsverfolgung erforderlichen Auskünfte zu erteilen. Dies gilt im Konkurs der Stiftung sinngemäß gegenüber dem Masseverwalter.</p>		

Liechtenstein Art. 552 §§ 1-41 fIPGR	Deutschland (§§ 80-88 dBGB)	Österreich (öPSG)
<b>Haftung</b>		
<b>Art. 552 § 37 H. Haftung</b>  1) Für die Schulden der Stiftung haftet den Gläubigern gegenüber nur das Stiftungsvermögen. Es besteht keine Nachschusspflicht.  2) Der Stiftungsrat darf Leistungen an Begünstigte zur Erfüllung des Stiftungszwecks nur vornehmen, wenn dadurch Ansprüche von Gläubigern der Stiftung nicht geschmälert werden.		<b>§ 29 Haftung der Mitglieder von Stiftungsorganen.</b>  (s. oben Innere Ordnung).
<b>Anfechtung</b>		
<b>Art. 552 § 38 I. Anfechtung</b>  1) Die Vermögenszuwendung an die Stiftung kann von den Erben oder den Gläubigern gleich einer Schenkung angefochten werden.  2) Der Stifter und seine Erben können die Stiftung wegen Willensmängeln gleich den Vorschriften über Mängel des Vertragsabschlusses auch nach der Eintragung anfechten.		

## 1.16 Auflösung und Beendigung

Liechtenstein Art. 552 §§ 1-41 fIPGR	Deutschland (§§ 80-88 dBGB)	Österreich (öPSG)
<b>Auflösung und Beendigung</b>		
<b>Art. 552 § 39 I. Auflösungsgründe</b>  1) Die Stiftung wird aufgelöst, wenn: 1. über das Vermögen der Stiftung der Konkurs eröffnet worden ist; 2. der Beschluss, durch den die Eröff-	<b>§ 88 Vermögensanfall</b>  Mit dem Erlöschen der Stiftung fällt das Vermögen an	<b>§ 35 Auflösung.</b>  (1) Die Privatstiftung wird aufgelöst, sobald 1. die in der Stiftungserklärung vorgesehene Dauer abgelaufen ist;

<b>Liechtenstein</b> <b>Art. 552 §§ 1-41 fIPGR</b>	<b>Deutschland</b> <b>(§§ 80-88</b> <b>dBGB)</b>	<b>Österreich</b> <b>(öPSG)</b>
<p>nung des Konkurses mangels eines zur Deckung der Kosten des Konkursverfahrens voraussichtlich hinreichenden Vermögens abgelehnt wird, Rechtskraft erlangt;</p> <p>3. das Gericht die Auflösung beschlossen hat;</p> <p>4. der Stiftungsrat einen rechtsgültigen Auflösungsbeschluss gefasst hat.</p> <p>2) Der Stiftungsrat hat einen Auflösungsbeschluss zu fassen, sobald:</p> <p>1. ihm ein zulässiger Widerruf des Stifters zugegangen ist;</p> <p>2. der Stiftungszweck erreicht oder nicht mehr erreichbar ist;</p> <p>3. die in der Stiftungsurkunde vorgesehene Dauer abgelaufen ist;</p> <p>4. andere in der Stiftungsurkunde dafür genannte Gründe gegeben sind.</p> <p>3) Der Auflösungsbeschluss nach Abs. 2 ist einstimmig zu fassen, sofern in der Stiftungsurkunde nichts anderes bestimmt ist. Bei den der Aufsicht der Stiftungsaufsichtsbehörde unterstehenden Stiftungen hat der Stiftungsrat dieser über den Auflösungsbeschluss Mitteilung zu machen.</p> <p>4) Kommt ein Beschluss nach Abs. 2 trotz Vorliegens eines Auflösungsgrundes nicht zustande, so hat bei den nicht der Aufsicht der Stiftungsaufsichtsbehörde unterstehenden Stiftungen der Richter auf Antrag von Stiftungsbeteiligten im Ausserstreitverfahren die Stiftung aufzulösen; bei den übrigen Stiftungen kann die Auflösung auch von der Stiftungsaufsichtsbehörde beantragt werden.<sup>1</sup></p> <p>5) Kommt ein Auflösungsbeschluss nach Abs. 2 zustande, obwohl kein</p>	<p>die in der Verfassung bestimmten Personen. Fehlt es an einer Bestimmung der Anfallberechtigten, so fällt das Vermögen an den Fiskus des Landes, in dem die Stiftung ihren Sitz hatte, oder an einen anderen nach dem Recht dieses Landes bestimmten Anfallberechtigten. Die Vorschriften der §§ 46 bis 53 finden entsprechende Anwendung.</p>	<p>2. über das Vermögen der Privatstiftung das Konkursverfahren eröffnet worden ist;</p> <p>3. der Beschluss über die Nichteröffnung eines Insolvenzverfahrens mangels kostendeckenden Vermögens Rechtskraft erlangt hat;</p> <p>4. der Stiftungsvorstand einen einstimmigen Auflösungsbeschluss gefasst hat;</p> <p>5. das Gericht die Auflösung beschlossen hat.</p> <p>(2) Der Stiftungsvorstand hat einen einstimmigen Auflösungsbeschluss zu fassen, sobald</p> <p>1. ihm ein zulässiger Widerruf des Stifters zugegangen ist;</p> <p>2. der Stiftungszweck erreicht oder nicht mehr erreichbar ist;</p> <p>3. eine nicht gemeinnützige Privatstiftung, deren überwiegender Zweck die Versorgung von natürlichen Personen ist, 100 Jahre gedauert hat, es sei denn, dass alle Letztbegünstigten einstimmig beschließen, die Privatstiftung für einen weiteren Zeitraum, längstens jedoch jeweils für 100 Jahre, fortzusetzen;</p> <p>4. andere in der Stiftungserklärung dafür genannte Gründe gegeben sind.</p> <p>(3) Kommt ein Beschluss nach Abs. 2 trotz Vorliegens eines Auflösungsgrundes nicht zustande, so kann jedes Mitglied eines Stiftungsorgans, jeder Begünstigte oder Letztbegünstigte, jeder Stifter und jede in der Stiftungserklärung dazu ermächtigte Person die Auflösung durch das Gericht beantragen. Das Gericht hat die Privatstiftung überdies aufzulösen, wenn sie gegen § 1 Abs. 2 ver-</p>



<b>Liechtenstein</b> <b>Art. 552 §§ 1-41 fIPGR</b>	<b>Deutschland</b> <b>(§§ 80-88</b> <b>dBGB)</b>	<b>Österreich</b> <b>(öPSG)</b>
<p>Auflösungsgrund vorliegt, so hat bei den nicht der Aufsicht der Stiftungsaufsichtsbehörde unterstehenden Stiftungen der Richter auf Antrag von Stiftungsbeteiligten im Ausserstreitverfahren den Auflösungsbeschluss des Stiftungsrats aufzuheben; bei den übrigen Stiftungen steht das Antragsrecht auch der Stiftungsaufsichtsbehörde zu.2</p> <p>6) Betreibt die Stiftung ohne die Voraussetzungen gemäß § 1 Abs. 2 ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe, so hat der Richter auf Antrag eines Stiftungsbeteiligten oder von Amts wegen die Auflösung der Stiftung zu beschliessen, wenn die Stiftung einer rechtskräftigen Unterlassungsanordnung nicht innerhalb angemessener Frist nachgekommen ist.</p> <p><b>Art. 552 § 40 II. Liquidation und Beendigung</b></p> <p>1) Auf die Liquidation und Beendigung der Stiftung finden die allgemeinen Vorschriften über die Verbandspersonen Anwendung.</p> <p>2) Auf im Öffentlichkeitsregister nicht eingetragene Stiftungen finden die Bestimmungen betreffend den Gläubigeraufruf keine Anwendung.</p> <p>3) Über die Beendigung einer Stiftung stellt das Grundbuch und Öffentlichkeitsregisteramt eine Löschungsbestätigung in Form eines Registerauszugs bei eingetragenen Stiftungen oder</p>		<p>stößt und innerhalb angemessener Frist einer rechtskräftigen Unterlassungsanordnung nicht nachgekommen ist.</p> <p>(4) Hat der Stiftungsvorstand einen einstimmigen Auflösungsbeschluß gefaßt, obwohl ein Auflösungsgrund nicht vorliegt, so kann jede der in Abs. 3 genannten Personen beim Gericht die Aufhebung des Beschlusses beantragen.</p> <p>(5) In den Fällen des Abs. 1 Z 1 und 4 hat der Stiftungsvorstand die Auflösung der Privatstiftung zur Eintragung in das Firmenbuch anzumelden. Die Auflösung ist mit der Eintragung wirksam.</p> <p>(6) Ist die Privatstiftung auf Grund eines Gerichtsbeschlusses aufgelöst, so hat das Gericht das Firmenbuchgericht zu benachrichtigen. Die Auflösung ist von Amts wegen in das Firmenbuch einzutragen.</p> <p><b>§ 36 Abwicklung.</b></p> <p>(1) Der Stiftungsvorstand hat die Gläubiger der Privatstiftung unter Hinweis auf die Auflösung aufzufordern, ihre Ansprüche spätestens innerhalb eines Monats nach Veröffentlichung der Aufforderung anzumelden. Diese Aufforderung an die Gläubiger ist ohne Verzug im „Amtsblatt zur Wiener Zeitung“ zu veröffentlichen.</p> <p>(2) § 213 Aktiengesetz 1965 über den Gläubigerschutz ist anzuwenden. Das verbleibende Vermögen der aufgelösten Privatstiftung ist dem Letztbe-</p>

<b>Liechtenstein</b> <b>Art. 552 §§ 1-41 fIPGR</b>	<b>Deutschland</b> <b>(§§ 80-88</b> <b>dBGB)</b>	<b>Österreich</b> <b>(öPSG)</b>
<p>einer Amtsbestätigung bei nicht eingetragenen Stiftungen aus.</p> <p>4) Untersteht die Stiftung der Aufsicht der Stiftungsaufsichtsbehörde, so hat der Stiftungsrat der Stiftungsaufsichtsbehörde Mitteilung über die Beendigung der Stiftung zu machen. Ist die Stiftung im Öffentlichkeitsregister eingetragen, so ist auch ein Registerauszug vorzulegen. Die Befugnis zur Mitteilung steht auch dem gesetzlichen Repräsentanten zu.</p> <p>5) Nachträglich hervorgekommenes Vermögen ist nach den Bestimmungen über die Nachtragsliquidation (Art. 139) zu verteilen. Bei den der Aufsicht der Stiftungsaufsichtsbehörde unterstehenden Stiftungen hat der Stiftungsrat diese über nachträglich hervorgekommenes Vermögen unverzüglich zu unterrichten. Die Befugnis zur Mitteilung steht auch dem gesetzlichen Repräsentanten zu.</p>		<p>günstigten zu übertragen.</p> <p>(3) Ist kein Letztbegünstigter vorhanden oder will der Letztbegünstigte das verbleibende Vermögen nicht übernehmen und ergibt sich aus der Stiftungserklärung sonst keine Regelung, so fällt das verbleibende Vermögen der Republik Österreich anheim.</p> <p>(4) Wird die Privatstiftung zufolge Widerrufs aufgelöst und ist in der Stiftungserklärung nichts anderes vorgesehen, so ist der Stifter Letztbegünstigter.</p> <p>(5) Soweit in der Stiftungserklärung nichts anderes vorgesehen ist, teilen mehrere Letztbegünstigte zu gleichen Teilen.</p> <p><b>§ 37 Löschung.</b></p> <p>(1) Ist die Abwicklung beendet und darüber Schlußrechnung gelegt, so hat der Stiftungsvorstand den Schluß der Abwicklung zur Eintragung in das Firmenbuch anzumelden. Der Schluß der Abwicklung ist einzutragen und die Privatstiftung zu löschen.</p> <p>(2) Die Bücher und Schriften der Privatstiftung sind an einem vom Gericht bestimmten sicheren Ort zur Aufbewahrung auf sieben Jahre zu hinterlegen.</p> <p>(3) Stellt sich nachträglich heraus, dass weitere Abwicklungsmaßnahmen nötig sind, so hat das Gericht hiefür den bisherigen Stiftungsvorstand oder einen Abwickler zu bestellen.</p>

<b>Liechtenstein</b> <b>Art. 552 §§ 1-41 fIPGR</b>	<b>Deutschland</b> <b>(§§ 80-88</b> <b>dBGB)</b>	<b>Österreich</b> <b>(öPSG)</b>

## 1.17 Umwandlung

<b>Liechtenstein</b> <b>Art. 552 §§ 1-41 fIPGR</b>	<b>Deutschland</b> <b>(§§ 80-88</b> <b>dBGB)</b>	<b>Österreich</b> <b>(öPSG)</b>
<b>Umwandlung</b>		
<b>Art. 552 § 41 L. Umwandlung</b>  Eine privatnützige Stiftung kann ohne Abwicklung oder Liquidation vom Stiftungsrat unter zwingender Wahrung des Wesens der Stiftung im Allgemeinen und des Stifterwillens im Besonderen in eine stiftungsrechtlich organisierte Anstalt oder ein stiftungsrechtlich organisiertes Treuunternehmen mit Persönlichkeit mittels formrichtiger Urkunde umgewandelt werden, wenn die Umwandlung: 1. unter Festlegung der Voraussetzungen in der Stiftungsurkunde vorbehalten ist; und 2. der Verwirklichung des Stiftungszwecks dienlich ist.		<b>§ 38 Umwandlung.</b>  (1) Stiftungen, die nach dem Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetz errichtet sind, können in Privatstiftungen umgewandelt werden. Auf Grund eines Umwandlungsbeschlusses, der jedenfalls die Angaben gemäß § 9 Abs. 1 zu enthalten hat, haben die Stiftungsorgane eine Stiftungserklärung abzugeben und den ersten Stiftungsvorstand, gegebenenfalls den ersten Aufsichtsrat zu bestellen.  (2) Mit dem Antrag auf Genehmigung der Umwandlung sind der Stiftungsbehörde die Stiftungserklärung und der Stiftungsvorstand bekanntzugeben. Die Stiftungsbehörde hat den Umwandlungsbeschluß zu genehmigen, wenn nicht wichtige Gründe gegen eine Umwandlung sprechen. Bei der Entscheidung ist darauf Bedacht zu nehmen, dass nach dem Inhalt der Stiftungserklärung dem Willen des Stifters und dem Zweck der Stiftung Rechnung getragen wird.  (3) Mit der Anmeldung zur Eintragung der Privatstiftung in das Firmenbuch (§ 12) hat der Stiftungsvorstand den

<b>Liechtenstein</b> <b>Art. 552 §§ 1-41 fIPGR</b>	<b>Deutschland</b> <b>(§§ 80-88</b> <b>dBGB)</b>	<b>Österreich</b> <b>(öPSG)</b>
		<p>rechtskräftigen Bescheid über die Genehmigung der Umwandlung und einen Prüfungsbericht im Sinn des § 11 vorzulegen.</p> <p>(4) Mit der Eintragung im Firmenbuch besteht die Stiftung als Privatstiftung weiter. Der Beschluß über die Eintragung im Firmenbuch ist der Stiftungsbehörde zur Eintragung in das Register über Stiftungen und Fonds zuzustellen.</p>

## 2 Zu Teil 2: Synoptische Gegenüberstellung der DBA DE-AT bzw. DE-FL

Nachfolgend werden die wesentlichen Bestimmungen der beiden DBA<sup>1010</sup> einschließlich der dazugehörigen Protokollbestimmungen inhaltlich gegenübergestellt.

Hervorhebungen kennzeichnen signifikante Abweichungen in den beiden DBA oder Stellen, auf die im Text besonders eingegangen wird. Die ausgelassenen Bereiche sind entweder – soweit ersichtlich – für die vorliegende Entscheidungssituation der Begründung von unternehmensverbundenen Stiftungen nicht relevant oder sie stimmen in beiden DBA inhaltlich im Wesentlichen überein, so dass sich aus diesen Bestimmungen keine entscheidungsrelevanten Aussagen ableiten liessen.

### 2.1 Artikel 1-3 DBA (Personen, Steuern, Begriffe)

DBA-Artikel	DBA Deutschland-Österreich	DBA Deutschland-Liechtenstein
Artikel 1 (Unter das Abkommen fallende Personen)	Dieses Abkommen gilt für Personen, die in einem Vertragsstaat oder in beiden Vertragsstaaten ansässig sind.	Dieses Abkommen gilt für Personen, die in einem Vertragsstaat oder in beiden Vertragsstaaten ansässig sind.
Artikel 2 Unter das Abkommen fallende Steuern	...	...
Protokollbestimmung		1. <b>Unterliegt eine in einem der Vertragsstaaten ansässige Person im Fürstentum Liechtenstein in Übereinstimmung mit diesem Abkommen mit ihrem Vermögen oder Teilen hiervon der Vermögenssteuer, so ist die dadurch erfolgende Besteuerung</b>

<sup>1010</sup> DBA DE-AT (2002), DBA DE-FL (2011).

DBA-Artikel	DBA Deutschland-Österreich	DBA Deutschland-Liechtenstein
		<b>des Sollertrags dieses Vermögens als Besteuerung des aus diesem oder mit diesem Vermögen erzielten Einkommens anzusehen.</b>
Artikel 3 Begriffsbestimmungen	<p>(1) Im Sinne dieses Abkommens, wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert,</p> <p>...</p> <p>d) umfasst der Ausdruck „Person“ natürliche Personen, Gesellschaften und alle anderen Personenvereinigungen;</p> <p>e) bedeutet der Ausdruck „Gesellschaft“ juristische Personen oder Rechtsträger, die für die Besteuerung wie juristische Personen behandelt werden;</p> <p>...</p> <p>h) bedeutet der Ausdruck „Staatsangehöriger“</p> <p>aa) in Bezug auf die Bundesrepublik Deutschland alle Deutschen im Sinne des Grundgesetzes der Bundesrepublik Deutschland sowie alle juristischen Personen, Personengesellschaften und anderen Personenvereinigungen, die nach dem in der Bundesrepublik Deutschland geltenden Recht errichtet worden sind;</p> <p>bb) in Bezug auf die Republik Österreich</p> <p>1. jede natürliche Person, die die Staatsangehörigkeit der Republik Österreich besitzt;</p> <p>2. jede juristische Person, Personengesellschaft und andere Personenvereinigung, die nach dem in der Republik Österreich</p>	<p>(1) Im Sinne dieses Abkommens, wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert,</p> <p>...</p> <p>d) umfasst der Ausdruck „Person“ natürliche Personen, Gesellschaften, ruhende Nachlässe liechtensteinschen Rechts und alle anderen Personenvereinigungen;</p> <p>e) bedeutet der Ausdruck „Gesellschaft“ juristische Personen, sowie Rechtsträger und besondere Vermögenswidmungen oder Vermögensmassen, die für die Besteuerung wie juristische Personen behandelt werden;</p> <p>...</p> <p>j) bedeutet der Ausdruck „Staatsangehöriger“</p> <p>aa) in Bezug auf die Bundesrepublik Deutschland alle Deutschen im Sinne des Grundgesetzes der Bundesrepublik Deutschland sowie alle juristischen Personen, Personengesellschaften und anderen Personenvereinigungen, die nach dem in der Bundesrepublik Deutschland geltenden Recht errichtet worden sind;</p> <p>bb) in Bezug auf das Fürstentum Liechtenstein jede natürliche Person, die die Staatsangehörigkeit des Fürstentum Liechtenstein besitzt;</p> <p><b>jede juristische Person, Personengesellschaft und andere Personenvereinigung, die nach dem in dem Fürstentum Liechtenstein geltenden Recht errichtet worden ist;</b></p>

DBA-Artikel	DBA Deutschland-Österreich	DBA Deutschland-Liechtenstein
	geltenden Recht errichtet worden ist; ...	...

## 2.2 Artikel 4-6 DBA (Ansässigkeit, Betriebsstätte, Eink. unbew. Verm.)

DBA-Artikel	DBA Deutschland-Österreich	DBA Deutschland-Liechtenstein
Artikel 4 (ansässige Person)	(keine Unterschiede...)	(keine Unterschiede...)
...Protokollbestimmungen zu Art. 4		<b>2.</b> ... <b>c) Personen, die (wie z. B. Privatvermögensstrukturen liechtensteini-schen Rechts) ausschliesslich der Mindestertragssteuer in Liechtenstein unterliegen, gelten nicht als im Fürstentum Liechtenstein ansässig.</b>
Artikel 5 (Betriebsstätte)	<p>(1) Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck „Betriebsstätte. eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.</p> <p>(2) Der Ausdruck „Betriebsstätte“ umfasst insbesondere:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) einen Ort der Leitung,</li> <li>b) eine Zweigniederlassung,</li> <li>c) eine Geschäftsstelle,</li> <li>d) eine Fabrikationsstätte,</li> <li>e) eine Werkstätte und</li> <li>f) ein Bergwerk, ein Öl- oder Gasvorkommen, einen Steinbruch oder eine andere Stätte der Ausbeutung von Bodenschätzen.</li> </ul>	<p>(1) Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck „Betriebsstätte. eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.</p> <p>(2) Der Ausdruck „Betriebsstätte“ umfasst insbesondere</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) einen Ort der Leitung;</li> <li>b) eine Zweigniederlassung;</li> <li>c) eine Geschäftsstelle;</li> <li>d) eine Fabrikationsstätte;</li> <li>e) eine Werkstätte;</li> <li>f) ein Bergwerk, ein Öl- oder Gasvorkommen, einen Steinbruch oder eine andere Stätte der Ausbeutung von Bodenschätzen.</li> </ul> <p>(3) Eine Bauausführung oder Montage ist nur dann eine Betriebsstätte, wenn ihre Dauer zwölf Monate überschreitet.</p>

DBA-Artikel	DBA Deutschland-Österreich	DBA Deutschland-Liechtenstein
	<p>(3) Eine Bauausführung oder Montage ist nur dann eine Betriebsstätte, wenn ihre Dauer zwölf Monate überschreitet.</p> <p>(4) Ungeachtet der vorstehenden Bestimmungen dieses Artikels gelten nicht als Betriebsstätten:</p> <p>a) Einrichtungen, die ausschliesslich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung von Gütern oder Waren des Unternehmens benutzt werden;</p> <p>b) Bestände von Gütern oder Waren des Unternehmens, die ausschliesslich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung unterhalten werden;</p> <p>c) Bestände von Gütern oder Waren des Unternehmens, die ausschliesslich zu dem Zweck unterhalten werden, durch ein anderes Unternehmen bearbeitet oder verarbeitet zu werden;</p> <p>d) eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschliesslich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen Güter oder Waren einzukaufen oder Informationen zu beschaffen;</p> <p>e) eine feste Geschäftseinrich-</p>	<p>(4) Ungeachtet der vorstehenden Bestimmungen dieses Artikels gelten nicht als Betriebsstätten</p> <p>a) Einrichtungen, die ausschliesslich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung von Gütern oder Waren des Unternehmens benutzt werden;</p> <p>b) Bestände von Gütern oder Waren des Unternehmens, die ausschliesslich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung unterhalten werden;</p> <p>c) Bestände von Gütern oder Waren des Unternehmens, die ausschliesslich zu dem Zweck unterhalten werden, durch ein anderes Unternehmen bearbeitet oder verarbeitet zu werden;</p> <p>d) eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschliesslich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen Güter oder Waren einzukaufen oder Informationen zu beschaffen;</p> <p>e) eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschliesslich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen andere Tätigkeiten auszuüben, die vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen;</p> <p>f) eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschliesslich zu dem Zweck unterhalten wird, mehrere der unter den Nummern 1 bis 5 genannten Tätigkeiten auszuüben, vorausgesetzt, dass die sich daraus ergebende Gesamttätigkeit der festen Geschäftseinrichtung vorbereitender Art ist oder eine Hilfstätigkeit darstellt.</p> <p>(5) Ist eine Person – mit Ausnahme eines unabhängigen Vertreters im Sinne des Absatzes 6 – für ein Unternehmen tätig und besitzt sie in einem Vertragsstaat die Vollmacht, im Namen des Unternehmens Verträge abzuschliessen, und übt sie die Vollmacht dort gewöhnlich aus, so wird</p>



DBA-Artikel	DBA Deutschland-Österreich	DBA Deutschland-Liechtenstein
	<p>tung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen andere Tätigkeiten auszuüben, die vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen;</p> <p>f) eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, mehrere der unter den Buchstaben a bis e genannten Tätigkeiten auszuüben, vorausgesetzt, dass die sich daraus ergebende Gesamttätigkeit der festen Geschäftseinrichtung vorbereitender Art ist oder eine Hilfstätigkeit darstellt.</p> <p>(5) Ist eine Person . mit Ausnahme eines unabhängigen Vertreters im Sinne des Absatzes 6 . für ein Unternehmen tätig und besitzt sie in einem Vertragsstaat die Vollmacht, im Namen des Unternehmens Verträge abzuschließen, und übt sie die Vollmacht dort gewöhnlich aus, so wird das Unternehmen ungeachtet der Absätze 1 und 2 so behandelt, als habe es in diesem Staat für alle von der Person für das Unternehmen ausgeübten Tätigkeiten eine Betriebsstätte, es sei denn, diese Tätigkeiten beschränken sich auf die in Absatz 4 genannten Tätigkeiten, die, würden sie durch eine feste Geschäftseinrichtung ausgeübt, diese Einrichtung nach dem genannten Absatz nicht zu einer Betriebsstätte machen.</p> <p>(6) Ein Unternehmen wird nicht schon deshalb so behandelt, als habe es eine Betriebsstätte in einem Vertragsstaat, weil es dort seine <b>Tätigkeit</b> durch einen Makler, Kommissionär oder</p>	<p>das Unternehmen ungeachtet der Absätze 1 und 2 so behandelt, als habe es in diesem Staat für alle von der Person für das Unternehmen ausgeübten Tätigkeiten eine Betriebsstätte, es sei denn, diese Tätigkeiten beschränken sich auf die in Absatz 4 genannten Tätigkeiten, die, würden sie durch eine feste Geschäftseinrichtung ausgeübt, diese Einrichtung nach dem genannten Absatz nicht zu einer Betriebsstätte machen.</p> <p>(6) Ein Unternehmen wird nicht schon deshalb so behandelt, als habe es eine Betriebsstätte in einem Vertragsstaat, weil es dort seine <b>Geschäftstätigkeit</b> durch einen Makler, Kommissionär oder einen anderen</p>

DBA-Artikel	DBA Deutschland-Österreich	DBA Deutschland-Liechtenstein
	<p>einen anderen unabhängigen Vertreter ausübt, sofern diese Personen im Rahmen ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeit handeln.</p> <p>(7) Allein dadurch, dass eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft eine Gesellschaft beherrscht oder von einer Gesellschaft beherrscht wird, die im anderen Vertragsstaat ansässig ist oder dort (entweder durch eine Betriebsstätte oder auf andere Weise) ihre <b>Tätigkeit</b> ausübt, wird keine der beiden Gesellschaften zur Betriebsstätte der anderen.</p>	<p>unabhängigen Vertreter ausübt, sofern diese Personen im Rahmen ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeit handeln.</p> <p>(7) Allein dadurch, dass eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft eine Gesellschaft beherrscht oder von einer Gesellschaft beherrscht wird, die im anderen Vertragsstaat ansässig ist oder dort (entweder durch eine Betriebsstätte oder auf andere Weise) ihre <b>Geschäftstätigkeit</b> ausübt, wird keine der beiden Gesellschaften zur Betriebsstätte der anderen.</p>
<p>Artikel 6 (Einkünfte aus unbew. Vermögen)</p>	<p>(1) Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unbeweglichem Vermögen (einschließlich der Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlichen Betrieben) bezieht, das im anderen Vertragsstaat liegt, <b>dürfen</b> im anderen Staat besteuert werden.</p> <p>(2) Der Ausdruck „unbewegliches Vermögen“ hat die Bedeutung, die ihm nach dem Recht des Vertragsstaats zukommt, in dem das Vermögen liegt. Der Ausdruck umfasst in jedem Fall das Zubehör zum unbeweglichen Vermögen, das lebende und tote Inventar land- und forstwirtschaftlicher Betriebe, die Rechte, für die die Vorschriften des Privatrechts über Grundstücke gelten, Nutzungsrechte an unbeweglichem Vermögen sowie Rechte auf veränderliche oder feste Vergütungen für die Ausbeutung oder das Recht auf Ausbeutung von Mineralvor-</p>	<p>(1) Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unbeweglichem Vermögen (einschließlich der Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlichen Betrieben) bezieht, das im anderen Vertragsstaat liegt, <b>können</b> im anderen Staat besteuert werden.</p> <p>(2) Der Ausdruck „unbewegliches Vermögen“ hat die Bedeutung, die ihm nach dem Recht des Vertragsstaates zukommt, in dem das Vermögen liegt. Der Ausdruck umfasst in jedem Fall das Zubehör zum unbeweglichen Vermögen, das lebende und tote Inventar land- und forstwirtschaftlicher Betriebe, die Rechte, für die die Vorschriften des Privatrechts über Grundstücke gelten, Nutzungsrechte an unbeweglichem Vermögen sowie Rechte auf veränderliche oder feste Vergütungen für die Ausbeutung oder das Recht auf Ausbeutung von Mineralvorkommen, Quellen und anderen Bodenschätzen; Schiffe und Luftfahrzeuge gelten nicht als unbe-</p>

DBA-Artikel	DBA Deutschland-Österreich	DBA Deutschland-Liechtenstein
	<p>kommen, Quellen und anderen Bodenschätzen; Schiffe und Luftfahrzeuge gelten nicht als unbewegliches Vermögen.</p> <p>(3) Absatz 1 gilt für Einkünfte aus der unmittelbaren Nutzung, der Vermietung oder Verpachtung sowie jeder anderen Art der Nutzung unbeweglichen Vermögens.</p> <p>(4) Die Absätze 1 und 3 gelten auch für Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen eines Unternehmens <b>und für Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen, das der Ausübung einer selbständigen Arbeit dient.</b></p>	<p>wegliches Vermögen.</p> <p>(3) Absatz 1 gilt für die Einkünfte aus der unmittelbaren Nutzung, der Vermietung oder Verpachtung sowie jeder anderen Art der Nutzung unbeweglichen Vermögens.</p> <p>(4) Die Absätze 1 und 3 gelten auch für Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen eines Unternehmens.</p>

### 2.3 Artikel 7-9 DBA (Gewinne, Schiffe, Verbundene Unternehmen)

DBA-Artikel	DBA Deutschland-Österreich	DBA Deutschland-Liechtenstein
Artikel 7 (Unternehmensgewinne)	<p>1) Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaats dürfen nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, das Unternehmen übt seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus. Übt das Unternehmen seine Tätigkeit auf diese Weise aus, so dürfen die Gewinne des Unternehmens im anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können.</p> <p>(2) Übt ein Unternehmen eines Vertragsstaats seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus, so werden vorbehaltlich des Absatzes 3 in jedem Vertrags-</p>	<p>(1) Die Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaats können nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, das Unternehmen übt seine Geschäftstätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus. Übt das Unternehmen seine Geschäftstätigkeit auf diese Weise aus, so können die Gewinne, die der Betriebsstätte in Übereinstimmung mit Absatz 2 zugerechnet werden können, im anderen Staat besteuert werden.</p> <p>(2) Im Sinne dieses Artikels und des Artikels 23, handelt es sich bei den Gewinnen, die in jedem Vertragsstaat einer in Absatz 1 genannten Betriebsstätte zugerechnet werden können, um die Gewinne, die die Betriebsstätte, insbesondere in ihren wirtschaftli-</p>

DBA-Artikel	DBA Deutschland-Österreich	DBA Deutschland-Liechtenstein
	<p>staat dieser Betriebsstätte die Gewinne zugerechnet, die sie hätte erzielen können, wenn sie eine gleiche oder ähnliche Tätigkeit unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen als selbständiges Unternehmen ausgeübt hätte und im Verkehr mit dem Unternehmen, dessen Betriebsstätte sie ist, völlig unabhängig gewesen wäre.</p> <p>(3) Bei der Ermittlung der Gewinne einer Betriebsstätte werden die für diese Betriebsstätte entstandenen Aufwendungen, einschließlich der Geschäftsführungs- und allgemeinen Verwaltungskosten, zum Abzug zugelassen, gleichgültig, ob sie in dem Staat, in dem die Betriebsstätte liegt, oder anderswo entstanden sind.</p> <p>(4) Soweit es in einem Vertragsstaat üblich ist, die einer Betriebsstätte zuzurechnenden Gewinne durch Aufteilung der Gesamtgewinne des Unternehmens auf seine einzelnen Teile zu ermitteln, schließt Absatz 2 nicht aus, dass dieser Vertragsstaat die zu besteuern den Gewinne nach der üblichen Aufteilung ermittelt; die gewählte Gewinnaufteilung muss jedoch derart sein, dass das Ergebnis mit den Grundsätzen dieses Artikels übereinstimmt.</p> <p>(5) Auf Grund des bloßen Einkaufs von Gütern oder Waren für das Unternehmen wird einer Betriebsstätte kein Gewinn zugerechnet.</p> <p>(6) Bei der Anwendung der vorstehenden Absätze sind die</p>	<p>chen Beziehungen mit anderen Teilen des Unternehmens, voraussichtlich erzielen würde, wenn sie ein eigenständiges und unabhängiges Unternehmen wäre und die gleichen oder ähnlichen Tätigkeiten unter den gleichen oder ähnlichen Bedingungen ausübt, unter Berücksichtigung der durch die Betriebsstätte und durch die anderen Teile des Unternehmens ausgeübten Funktionen, der genutzten Wirtschaftsgüter und der übernommenen Risiken des Unternehmens.</p> <p>(3) Wenn in Übereinstimmung mit Absatz 2 ein Vertragsstaat die Gewinne, die der Betriebsstätte eines Unternehmens eines Vertragsstaats zugerechnet werden können, berichtigt und dementsprechend Gewinne des Unternehmens besteuert, die bereits im anderen Staat besteuert wurden, wird der andere Staat, soweit es erforderlich ist um eine Doppelbesteuerung dieser Gewinne zu beseitigen, eine angemessene Berichtigung der auf diese Gewinne erhobenen Steuer vornehmen, wenn er der Berichtigung des erst genannten Staats zustimmt; wenn der andere Vertragsstaat nicht zustimmt, werden die Vertragsstaaten eine daraus resultierende Doppelbesteuerung durch ein Verständigungsverfahren beseitigen.</p>

DBA-Artikel	DBA Deutschland-Österreich	DBA Deutschland-Liechtenstein
	der Betriebsstätte zuzurechnenden Gewinne jedes Jahr auf dieselbe Art zu ermitteln, es sei denn, dass ausreichende Gründe dafür bestehen, anders zu verfahren.	
	<p>(7) Dieser Artikel gilt auch für die Einkünfte aus der Beteiligung an einer Personengesellschaft. Er erstreckt sich auch auf Vergütungen, die ein Gesellschafter einer Personengesellschaft von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft, für die Gewährung von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezieht, wenn diese Vergütungen nach dem Steuerrecht des Vertragsstaats, in dem die Betriebsstätte gelegen ist, den Einkünften des Gesellschafters aus dieser Betriebsstätte zugerechnet werden.</p> <p>(8) Gehören zu den Gewinnen Einkünfte, die in anderen Artikeln dieses Abkommens behandelt werden, so werden die Bestimmungen jener Artikel durch die Bestimmungen dieses Artikels nicht berührt.</p>	<p>(4) Dieser Artikel gilt auch für die Gewinne eines in einem Vertragsstaat ansässigen Gesellschafters aus der Beteiligung an einer Personengesellschaft, die einer im anderen Vertragsstaat gelegenen Betriebsstätte zugerechnet werden können. Zu den Gewinnen des Gesellschafters aus dieser Betriebsstätte gehören auch die Vergütungen, die ein Gesellschafter der Personengesellschaft von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft, für die Gewährung von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezieht, wenn diese Vergütungen nach dem Steuerrecht des Vertragsstaats, in dem die Betriebsstätte gelegen ist, den Gewinnen des Gesellschafters aus dieser Betriebsstätte zugerechnet werden.</p> <p>(5) Gehören zu den Gewinnen Einkünfte, die in anderen Artikeln dieses Abkommens behandelt werden, so werden vorbehaltlich des Absatzes 4 dieses Artikels die Bestimmungen jener Artikel durch die Bestimmungen dieses Artikels nicht berührt.</p>
Artikel 8 (Seeschifffahrt, Binnenschifffahrt und Luftfahrt)	...	...
Artikel 9 (Verbundene Unternehmen)	...	...

## 2.4 Artikel 10 DBA (Dividenden)

DBA-Artikel	DBA Deutschland-Österreich	DBA Deutschland-Liechtenstein
Artikel 10 (Dividenden)	<p>(1) Dividenden, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person zahlt, dürfen im anderen Staat besteuert werden.</p> <p>(2) Diese Dividenden dürfen jedoch auch in dem Vertragsstaat, in dem die die Dividenden zahlende Gesellschaft ansässig ist, nach dem Recht dieses Staates besteuert werden; die Steuer darf aber, wenn der Nutzungsberechtigte der Dividenden eine in dem anderen Vertragsstaat ansässige Person ist, nicht übersteigen:</p> <p>a) <b>5 vom Hundert des Bruttobetrag der Dividenden</b>, wenn der Nutzungsberechtigte eine Gesellschaft (jedoch keine Personengesellschaft) ist, die unmittelbar über mindestens 10 vom Hundert des Kapitals der die Dividenden zahlenden Gesellschaft verfügt;</p> <p>b) 15 vom Hundert des Bruttobetrag der Dividenden in allen</p>	<p>(1) Dividenden, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person zahlt, können im anderen Staat besteuert werden.</p> <p>(2) Diese Dividenden können jedoch auch in dem Vertragsstaat, in dem die die Dividenden zahlende Gesellschaft ansässig ist, nach dem Recht dieses Staates besteuert werden; die Steuer darf aber, wenn der Nutzungsberechtigte der Dividenden eine in dem anderen Vertragsstaat ansässige Person ist, nicht übersteigen:</p> <p>a) <b>0 Prozent des Bruttobetrag der Dividenden</b>, wenn der Nutzungsberechtigte eine Gesellschaft (jedoch keine Personengesellschaft) ist, die im Zeitpunkt des Zufließens der Dividenden, während eines ununterbrochenen Zeitraums von mindestens zwölf Monaten, eine unmittelbare Beteiligung von mindestens 10 Prozent der stimmberechtigten Anteile der die Dividenden zahlenden Gesellschaft hält;</p> <p>b) 5 Prozent des Bruttobetrag der Dividenden, wenn der Nutzungsberechtigte eine Gesellschaft (jedoch keine Personengesellschaft) ist, die unmittelbar über mindestens 10 Prozent der stimmberechtigten Anteile der die Dividenden zahlenden Gesellschaft verfügt, und auf die Dividenden Buchstabe a nicht anzuwenden ist;</p> <p>c) 15 Prozent des Bruttobetrag der Dividenden in allen anderen Fällen.</p>

DBA-Artikel	DBA Deutschland-Österreich	DBA Deutschland-Liechtenstein
	<p>anderen Fällen.</p> <p>Dieser Absatz berührt nicht die Besteuerung der Gesellschaft in Bezug auf die Gewinne, aus denen die Dividenden gezahlt werden.</p> <p>(3) Der in diesem Artikel verwendete Ausdruck „Dividenden“ bedeutet Einkünfte aus Aktien, Genussrechten oder Genussscheinen, Kuxen, Gründeranteilen oder sonstige Einkünfte, die nach dem Recht des Staates, in dem die ausschüttende Gesellschaft ansässig ist, den Einkünften aus Aktien steuerlich gleichgestellt sind. Der Ausdruck „Dividenden“ umfasst auch Einkünfte eines stillen Gesellschafters aus seiner Beteiligung als stiller Gesellschafter, Einkünfte aus partiarischen Darlehen, Gewinnobligationen und ähnliche Vergütungen, wenn sie nach dem Recht des Staates, aus dem sie stammen, bei der Ermittlung des Gewinns des Schuldners nicht abzugsfähig sind, sowie Ausschüttungen auf Anteilscheine an einem Investmentvermögen.</p>	<p>Im Fall von Dividenden, die von einer deutschen Immobilien-Aktiengesellschaft mit börsennotierten Anteilen (REIT AG), einem deutschen Investmentfonds, einer deutschen Investmentaktiengesellschaft, einem liechtensteinischen OGAW oder einem liechtensteinischen Investmentunternehmen gezahlt werden, ist Buchstabe c und nicht Buchstabe a und b anzuwenden. Dieser Absatz berührt nicht die Besteuerung der Gesellschaft in Bezug auf die Gewinne, aus denen die Dividenden gezahlt werden.</p> <p>(3) Der in diesem Artikel verwendete Ausdruck „Dividenden“ bedeutet Einkünfte aus Aktien, Genussaktien oder Genussscheinen, Gründeranteilen oder anderen Rechten – ausgenommen Forderungen – mit Gewinnbeteiligung sowie sonstige Einkünfte, die nach dem Recht des Staates, in dem die ausschüttende Gesellschaft ansässig ist, den Einkünften aus Aktien steuerlich gleichgestellt sind sowie in der Bundesrepublik Deutschland Ausschüttungen auf Anteilscheine an einem Investmentvermögen und im Fürstentum Liechtenstein Ausschüttungen auf Anteile an einem OGAW oder einem Investmentunternehmen.</p>
	<p>(4) Die vorstehenden Absätze 1 und 2 sind nicht anzuwenden, wenn der in einem Vertragsstaat ansässige Nutzungsberechtigte</p>	<p>(4) Die Absätze 1 und 2 sind nicht anzuwenden, wenn der in einem Vertragsstaat ansässige Nutzungsrechte im anderen Vertragsstaat, in</p>

DBA-Artikel	DBA Deutschland-Österreich	DBA Deutschland-Liechtenstein
	<p>im anderen Vertragsstaat, in dem die die Dividenden zahlende Gesellschaft ansässig ist, eine gewerbliche Tätigkeit durch eine dort gelegene Betriebsstätte oder eine selbständige Arbeit durch eine dort gelegene feste Einrichtung ausübt und die Beteiligung, für die die Dividenden gezahlt werden, tatsächlich zu dieser Betriebsstätte oder festen Einrichtung gehört. In diesem Fall ist Artikel 7 beziehungsweise Artikel 14 anzuwenden.</p> <p>(5) Bezieht eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft Gewinne oder Einkünfte aus dem anderen Vertragsstaat, so darf dieser andere Staat weder die von der Gesellschaft gezahlten Dividenden besteuern, es sei denn, dass diese Dividenden an eine im anderen Staat ansässige Person gezahlt werden oder dass die Beteiligung, für die die Dividenden gezahlt werden, tatsächlich zu einer im anderen Staat gelegenen Betriebsstätte oder festen Einrichtung gehört, noch Gewinne der Gesellschaft einer Steuer für nichtausgeschüttete Gewinne unterwerfen, selbst wenn die gezahlten Dividenden oder die nichtausgeschütteten Gewinne ganz oder teilweise aus im anderen Staat erzielten Gewinnen oder Einkünften bestehen.</p>	<p>dem die die Dividenden zahlende Gesellschaft ansässig ist, eine Geschäftstätigkeit durch eine dort gelegene Betriebsstätte ausübt und die Beteiligung, für die die Dividenden gezahlt werden, tatsächlich zu dieser Betriebsstätte gehört. In diesem Fall ist Artikel 7 anzuwenden.</p> <p>(5) Bezieht eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft Gewinne oder Einkünfte aus dem anderen Vertragsstaat, so darf dieser andere Staat weder die von der Gesellschaft gezahlten Dividenden besteuern, es sei denn, dass diese Dividenden an eine im anderen Staat ansässige Person gezahlt werden oder dass die Beteiligung, für die die Dividenden gezahlt werden, tatsächlich zu einer im anderen Staat gelegenen Betriebsstätte gehört, noch Gewinne der Gesellschaft einer Steuer für nichtausgeschüttete Gewinne unterwerfen, selbst wenn die gezahlten Dividenden oder die nichtausgeschütteten Gewinne ganz oder teilweise aus im anderen Staat erzielten Gewinnen oder Einkünften bestehen.</p>
Protokollbestimmungen zu Art. 10		<p><b>3.</b> Die Voraussetzung der Mindestdauer der Beteiligung gemäß Artikel 10 Absatz 2 Buchstabe a ist auch dann erfüllt, wenn der Beteiligungszeitraum erst nach dem Zeitpunkt der Zahlung der Dividenden vollendet</p>



DBA-Artikel	DBA Deutschland-Österreich	DBA Deutschland-Liechtenstein
		wird; in diesem Fall bleibt die Zulässigkeit der Vornahme des Steuerabzugs entsprechend Artikel 30 Absatz 1 unberührt.

## 2.5 Artikel 11 DBA (Zinsen)

DBA-Artikel	DBA Deutschland-Österreich	DBA Deutschland-Liechtenstein
Artikel 11 (Zinsen)	<p>(1) Zinsen, die aus einem Vertragsstaat stammen und an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person gezahlt werden, dürfen, wenn diese Person der Nutzungsberechtigte ist, nur im anderen Staat besteuert werden.</p> <p>(2) Einkünfte aus Rechten oder Forderungen mit Gewinnbeteiligung einschließlich der Einkünfte eines stillen Gesellschafters aus seiner Beteiligung als stiller Gesellschafter oder aus partiarischen Darlehen und Gewinnobligationen dürfen jedoch auch in dem Vertragsstaat, aus dem sie stammen, nach dem Recht dieses Staates besteuert werden.</p> <p>(3) Der in diesem Artikel verwendete Ausdruck „Zinsen“ bedeutet Einkünfte aus Forderungen jeder Art, auch wenn die Forderungen durch Pfandrechte an Grundstücken gesichert oder mit einer Beteiligung am Gewinn des Schuldners ausgestattet sind, und insbesondere Einkünfte aus öffentlichen Anleihen und aus Obligationen einschließlich der damit verbundenen Aufgelder und der Gewinne aus Losanleihen. Zuschläge für verspätete Zahlung gelten nicht als Zinsen</p>	<p>(1) Zinsen, die aus einem Vertragsstaat stammen und an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person gezahlt werden, können nur in dem anderen Staat besteuert werden.</p> <p>(2) Einkünfte aus Rechten oder Forderungen mit Gewinnbeteiligung einschließlich der Einkünfte eines stillen Gesellschafters aus seiner Beteiligung als stiller Gesellschafter oder aus partiarischen Darlehen und Gewinnobligationen können jedoch auch in dem Vertragsstaat, aus dem sie stammen, nach dem Recht dieses Staates besteuert werden.</p> <p>(3) Der in diesem Artikel verwendete Ausdruck „Zinsen“ bedeutet – vorbehaltlich des Artikels 7 Absatz 4 – Einkünfte aus Forderungen jeder Art, auch wenn die Forderungen durch Pfandrechte an Grundstücken gesichert oder mit einer Beteiligung am Gewinn des Schuldners ausgestattet sind, und insbesondere Einkünfte aus stillen Beteiligungen sowie Einkünfte aus öffentlichen Anleihen und aus Obligationen einschließlich der damit verbundenen Aufgelder und der Gewinne aus Losanleihen. Der Ausdruck „Zinsen“ umfasst jedoch keine</p>

DBA-Artikel	DBA Deutschland-Österreich	DBA Deutschland-Liechtenstein
	<p>im Sinne dieses Artikels. Der Ausdruck „Zinsen“ umfasst nicht die in Artikel 10 behandelten Einkünfte.</p> <p>(4) Die vorstehenden Absätze 1 und 2 sind nicht anzuwenden, wenn der in einem Vertragsstaat ansässige Nutzungsberechtigte im anderen Vertragsstaat, aus dem die Zinsen stammen, eine gewerbliche Tätigkeit durch eine dort gelegene Betriebsstätte oder eine selbständige Arbeit durch eine dort gelegene feste Einrichtung ausübt und die Forderung, für die die Zinsen gezahlt werden, tatsächlich zu dieser Betriebsstätte oder festen Einrichtung gehört. In diesem Fall ist Artikel 7 beziehungsweise Artikel 14 anzuwenden.</p> <p>(5) Zinsen gelten dann als aus einem Vertragsstaat stammend, wenn der Schuldner eine in diesem Staat ansässige Person ist. Hat aber der Schuldner der Zinsen, ohne Rücksicht darauf, ob er in einem Vertragsstaat ansässig ist oder nicht, in einem Vertragsstaat eine Betriebsstätte oder eine feste Einrichtung und ist die Schuld, für die die Zinsen gezahlt werden, für Zwecke der Betriebsstätte oder der festen Einrichtung eingegangen worden und trägt die Betriebsstätte oder die feste Einrichtung die Zinsen, so gelten die Zinsen als aus dem Staat stammend, in dem die Betriebsstätte oder die feste Einrichtung liegt.</p> <p>(6) Bestehen zwischen dem Schuldner und dem Nutzungsberechtigten oder zwischen jedem</p>	<p>Einkünfte im Sinne des Artikels 10. Zuschläge für verspätete Zahlung gelten nicht als Zinsen im Sinne dieses Artikels.</p> <p>(4) Absatz 1 ist nicht anzuwenden, wenn der in einem Vertragsstaat ansässige Nutzungsberechtigte im anderen Vertragsstaat, aus dem die Zinsen stammen, eine Geschäftstätigkeit durch eine dort gelegene Betriebsstätte ausübt und die Forderung, für die die Zinsen gezahlt werden, tatsächlich zu dieser Betriebsstätte gehört. In diesem Fall ist Artikel 7 anzuwenden.</p> <p>(5) Zinsen gelten dann als aus einem Vertragsstaat stammend, wenn der Schuldner eine in diesem Staat ansässige Person ist. Hat aber der Schuldner der Zinsen, ohne Rücksicht darauf, ob er in einem Vertragsstaat ansässig ist oder nicht, in einem Vertragsstaat eine Betriebsstätte und ist die Schuld, für die die Zinsen gezahlt werden, für Zwecke der Betriebsstätte eingegangen worden und trägt die Betriebsstätte die Zinsen, so gelten die Zinsen als aus dem Staat stammend, in dem die Betriebsstätte liegt.</p> <p>(6) Bestehen zwischen dem Schuldner und dem Nutzungsberechtigten oder zwischen jedem von ihnen und einem</p>

DBA-Artikel	DBA Deutschland-Österreich	DBA Deutschland-Liechtenstein
	<p>von ihnen und einem Dritten besondere Beziehungen und übersteigen deshalb die Zinsen, gemessen an der zugrundeliegenden Forderung, den Betrag, den Schuldner und Nutzungsberechtigter ohne diese Beziehungen vereinbart hätten, so wird dieser Artikel nur auf den letzten Betrag angewendet. In diesem Fall kann der übersteigende Betrag nach dem Recht eines jeden Vertragsstaats und unter Berücksichtigung der anderen Bestimmungen dieses Abkommens besteuert werden.</p>	<p>Dritten besondere Beziehungen und übersteigen deshalb die Zinsen, gemessen an der zugrundeliegenden Forderung, den Betrag, den Schuldner und Nutzungsberechtigter ohne diese Beziehungen vereinbart hätten, so wird dieser Artikel nur auf den letzten Betrag angewendet. In diesem Fall kann der übersteigende Betrag nach dem Recht eines jeden Vertragsstaates und unter Berücksichtigung der anderen Bestimmungen dieses Abkommens besteuert werden.</p>

## 2.6 Artikel 12 DBA (Lizenzgebühren)

DBA-Artikel	DBA Deutschland-Österreich	DBA Deutschland-Liechtenstein
Artikel 12 (Lizenzgebühren)	<p>(1) Lizenzgebühren, die aus einem Vertragsstaat stammen und an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person gezahlt werden, dürfen, wenn diese Person der Nutzungsberechtigte ist, nur im anderen Staat besteuert werden.</p> <p>(2) Der in diesem Artikel verwendete Ausdruck „Lizenzgebühren“ bedeutet Vergütungen jeder Art, die für die Benutzung oder für das Recht auf Benutzung von Urheberrechten an literarischen, künstlerischen oder wissenschaftlichen Werken, einschließlich kinematographischer Filme, von Patenten, Marken, Mustern oder Modellen, Plänen, geheimen Formeln oder Verfahren oder für die Mitteilung gewerblicher</p>	<p>(1) Lizenzgebühren, die aus einem Vertragsstaat stammen und deren Nutzungsberechtigter eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person ist, können nur im anderen Staat besteuert werden.</p> <p>(2) Der in diesem Artikel verwendete Ausdruck „Lizenzgebühren“ bedeutet . vorbehaltlich des Artikels 7 Absatz 4 . Vergütungen jeder Art, die für die Benutzung oder für das Recht auf Benutzung von Urheberrechten an literarischen, künstlerischen oder wissenschaftlichen Werken, einschließlich kinematographischer Filme, von Patenten, Marken, Mustern oder Modellen, Plänen, geheimen Formeln oder Verfahren oder für die Mitteilung gewerblicher, kauf-</p>

DBA-Artikel	DBA Deutschland-Österreich	DBA Deutschland-Liechtenstein
	<p>cher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Erfahrungen gezahlt werden.</p> <p>(3) Absatz 1 ist nicht anzuwenden, wenn der in einem Vertragsstaat ansässige Nutzungsberechtigte im anderen Vertragsstaat, aus dem die Lizenzgebühren stammen, eine gewerbliche Tätigkeit durch eine dort gelegene Betriebsstätte oder eine selbständige Arbeit durch eine dort gelegene feste Einrichtung ausübt und die Rechte oder Vermögenswerte, für die die Lizenzgebühren gezahlt werden, tatsächlich zu dieser Betriebsstätte oder festen Einrichtung gehören. In diesem Fall ist Artikel 7 beziehungsweise Artikel 14 anzuwenden.</p> <p>(4) Lizenzgebühren gelten dann als aus einem Vertragsstaat stammend, wenn der Schuldner eine in diesem Staat ansässige Person ist. Hat aber der Schuldner der Lizenzgebühren, ohne Rücksicht darauf, ob er in einem Vertragsstaat ansässig ist oder nicht, in einem Vertragsstaat eine Betriebsstätte oder eine feste Einrichtung und ist die Verpflichtung zur Zahlung der Lizenzgebühren für Zwecke der Betriebsstätte oder der festen Einrichtung eingegangen worden und trägt die Betriebsstätte oder die feste Einrichtung die Lizenzgebühren, so gelten die Lizenzgebühren als aus dem Staat stammend, in dem die Betriebsstätte oder die feste Einrichtung liegt.</p> <p>(5) Bestehen zwischen dem Schuldner und dem Nutzungsbe-</p>	<p>männischer oder wissenschaftlicher Erfahrungen gezahlt werden.</p> <p>(3) Absatz 1 ist nicht anzuwenden, wenn der in einem Vertragsstaat ansässige Nutzungsberechtigte im anderen Vertragsstaat, aus dem die Lizenzgebühren stammen, eine Geschäftstätigkeit durch eine dort gelegene Betriebsstätte ausübt und die Rechte oder Vermögenswerte, für die die Lizenzgebühren gezahlt werden, tatsächlich zu dieser Betriebsstätte gehören. In diesem Fall ist Artikel 7 anzuwenden.</p> <p>(4) Bestehen zwischen dem Schuldner und dem Nutzungsberechtigten oder</p>

DBA-Artikel	DBA Deutschland-Österreich	DBA Deutschland-Liechtenstein
	<p>rechtigten oder zwischen jedem von ihnen und einem Dritten besondere Beziehungen und übersteigen deshalb die Lizenzgebühren, gemessen an der zugrundeliegenden Leistung, den Betrag, den Schuldner und Nutzungsberechtigter ohne diese Beziehungen vereinbart hätten, so wird dieser Artikel nur auf den letzteren Betrag angewendet. In diesem Fall kann der übersteigende Betrag nach dem Recht eines jeden Vertragsstaats und unter Berücksichtigung der anderen Bestimmungen dieses Abkommens besteuert werden.</p>	<p>zwischen jedem von ihnen und einem Dritten besondere Beziehungen und übersteigen deshalb die Lizenzgebühren, gemessen an der zugrundeliegenden Leistung, den Betrag, den Schuldner und Nutzungsberechtigter ohne diese Beziehungen vereinbart hätten, so wird dieser Artikel nur auf den letzteren Betrag angewendet. In diesem Fall kann der übersteigende Betrag nach dem Recht eines jeden Vertragsstaates und unter Berücksichtigung der anderen Bestimmungen dieses Abkommens besteuert werden.</p>

## 2.7 Artikel 13 DBA (Gewinne aus Veräußerung von Vermögen)

DBA-Artikel	DBA Deutschland-Österreich	DBA Deutschland-Liechtenstein
Artikel 13 (Gewinne aus der Veräußerung von Vermögen)	<p>(1) Gewinne, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus der Veräußerung unbeweglichen Vermögens im Sinne des Artikels 6 bezieht, das im anderen Vertragsstaat liegt, dürfen im anderen Staat besteuert werden.</p> <p>(2) Gewinne aus der Veräußerung von Aktien und sonstigen Anteilen an einer Gesellschaft, deren Aktivvermögen überwiegend aus unbeweglichem Vermögen in einem Vertragsstaat besteht, dürfen in diesem Staat besteuert werden.</p>	<p>(1) Gewinne, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus der Veräußerung unbeweglichen Vermögens im Sinne des Artikels 6 bezieht, das im anderen Vertragsstaat liegt, können im anderen Staat besteuert werden.</p> <p>(2) Gewinne, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus der Veräußerung von Anteilen oder vergleichbaren Rechten an einer Gesellschaft bezieht, deren Aktivvermögen zu mehr als 50 Prozent unmittelbar oder mittelbar aus unbeweglichem Vermögen besteht, das im anderen Vertragsstaat liegt, können im anderen Staat besteuert werden.</p> <p>(3) Gewinne aus der Veräußerung beweglichen Vermögens, das Betriebsvermögen einer Betriebsstätte</p>

DBA-Artikel	DBA Deutschland-Österreich	DBA Deutschland-Liechtenstein
	<p>(3) Gewinne aus der Veräußerung beweglichen Vermögens, das Betriebsvermögen einer Betriebsstätte ist, die ein Unternehmen eines Vertragsstaats im anderen Vertragsstaat hat, oder das zu einer festen Einrichtung gehört, die einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person für die Ausübung einer selbständigen Arbeit im anderen Vertragsstaat zur Verfügung steht, einschließlich derartiger Gewinne, die bei der Veräußerung einer solchen Betriebsstätte (allein oder mit dem übrigen Unternehmen) oder einer solchen festen Einrichtung erzielt werden, dürfen im anderen Staat besteuert werden.</p> <p>(4) Gewinne aus der Veräußerung von Seeschiffen oder Luftfahrzeugen, die im internationalen Verkehr betrieben werden, von Schiffen, die der Binnenschifffahrt dienen, und von beweglichem Vermögen, das dem Betrieb dieser Schiffe oder Luftfahrzeuge dient, dürfen nur in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet.</p> <p>(5) Gewinne aus der Veräußerung des in den vorstehenden Absätzen 1 bis 4 nicht genannten Vermögens dürfen nur in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem der Veräußerer ansässig</p>	<p>ist, die ein Unternehmen eines Vertragsstaates im anderen Vertragsstaat hat, einschließlich derartiger Gewinne, die bei der Veräußerung einer solchen Betriebsstätte (allein oder mit dem übrigen Unternehmen) erzielt werden, können im anderen Staat besteuert werden.</p> <p>(4) Gewinne aus der Veräußerung von Seeschiffen oder Luftfahrzeugen, die im internationalen Verkehr betrieben werden, von Schiffen, die der Binnenschifffahrt dienen, und von beweglichem Vermögen, das dem Betrieb dieser Schiffe oder Luftfahrzeuge dient, können nur in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet.</p> <p>(5) Gewinne aus der Veräußerung des in den Absätzen 1, 2, 3 und 4 nicht genannten Vermögens können nur in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem der Veräußerer ansässig ist.</p>

DBA-Artikel	DBA Deutschland-Österreich	DBA Deutschland-Liechtenstein
	<p>ist.</p> <p>(6) Bei einer natürlichen Person, die in einem Vertragsstaat während mindestens fünf Jahren ansässig war und die im anderen Vertragsstaat ansässig geworden ist, berührt Absatz 5 nicht das Recht des erstgenannten Staates, bei Anteilen an Gesellschaften nach seinen innerstaatlichen Rechtsvorschriften bei der Person einen Vermögenszuwachs bis zu ihrem Ansässigkeitswechsel zu besteuern. Besteuert der erstgenannte Vertragsstaat bei Wegzug einer in diesem Staat ansässigen natürlichen Person den Vermögenszuwachs, so wird bei späterer Veräußerung der Anteile, wenn der daraus erzielte Gewinn in dem anderen Staat gemäß Absatz 5 besteuert wird, dieser Staat bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns als Anschaffungskosten den Betrag zu Grunde legen, den der erstgenannte Staat im Zeitpunkt des Wegzugs als Erlös angenommen hat.</p>	<p>(6) Bei einer natürlichen Person, die in einem Vertragsstaat während mindestens fünf Jahren ansässig war und die im anderen Vertragsstaat ansässig geworden ist, berührt Absatz 5 nicht das Recht des erstgenannten Staates, bei Anteilen oder vergleichbaren Rechten an Gesellschaften nach seinen innerstaatlichen Rechtsvorschriften bei der Person einen Vermögenszuwachs bis zu ihrem Ansässigkeitswechsel zu besteuern. Besteuert der erstgenannte Vertragsstaat bei Ansässigkeitswechsel einer in diesem Staat bislang ansässigen natürlichen Person den Vermögenszuwachs, so wird bei späterer Veräußerung der Anteile, wenn der daraus erzielte Gewinn in dem anderen Staat nach Absatz 5 besteuert wird, dieser Staat bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns als Anschaffungskosten den Betrag zu Grunde legen, den der erstgenannte Staat im Zeitpunkt des Wegzugs als Erlös angenommen hat.</p>

## 2.8 Artikel 14-21 DBA (Abhängige Beschäftigungen, andere Einkünfte)

DBA-Artikel	DBA Deutschland-Österreich	DBA Deutschland-Liechtenstein
Artikel 14 (unselbständige Arbeit)	...	...
Artikel 15 (Aufsichtsratsvergütungen)	...	...
Artikel 16	...	...

(Künstler und Sportler)		
Artikel 17 (Altersbezüge, Renten, Unterhalt)	...	...
Artikel 18 (öffentlicher Dienst)	...	...
Artikel 19 (Gastprofessoren und Lehrer)	...	...
Artikel 20 (Studenten)	...	...
Artikel 21 (Andere Einkünfte)	<p>(1) Einkünfte einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person, die in den vorstehenden Artikeln nicht behandelt wurden, dürfen ohne Rücksicht auf ihre Herkunft nur in diesem Staat besteuert werden.</p> <p>(2) Absatz 1 ist auf andere Einkünfte als solche aus unbeweglichem Vermögen im Sinne des Artikels 6 Absatz 2 nicht anzuwenden, wenn der in einem Vertragsstaat ansässige Empfänger im anderen Vertragsstaat eine gewerbliche Tätigkeit durch eine dort gelegene Betriebsstätte oder eine selbständige Arbeit durch eine dort gelegene feste Einrichtung ausübt und die Rechte oder Vermögenswerte, für die die Einkünfte gezahlt werden, tatsächlich zu dieser Betriebsstätte oder festen Einrichtung gehören. In diesem Fall ist Artikel 7 beziehungsweise Artikel 14 anzuwenden.</p>	<p>(1) Einkünfte einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person, die in den vorstehenden Artikeln nicht behandelt wurden, können ohne Rücksicht auf ihre Herkunft nur in diesem Staat besteuert werden.</p> <p>(2) Absatz 1 ist auf andere Einkünfte als solche aus unbeweglichem Vermögen im Sinne des Artikels 6 Absatz 2 nicht anzuwenden, wenn der in einem Vertragsstaat ansässige Empfänger im anderen Vertragsstaat eine Geschäftstätigkeit durch eine dort gelegene Betriebsstätte ausübt und die Rechte oder Vermögenswerte, für die die Einkünfte gezahlt werden, tatsächlich zu dieser Betriebsstätte gehören. In diesem Fall ist Artikel 7 anzuwenden.</p>



## 2.9 Artikel 22 DBA (Vermögen)

DBA-Artikel	DBA Deutschland-Österreich	DBA Deutschland-Liechtenstein
Artikel 22 (Vermögen)	<p>(1) Unbewegliches Vermögen im Sinne des Artikels 6, das einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person gehört und im anderen Vertragsstaat liegt, darf im anderen Staat besteuert werden.</p> <p>(2) Bewegliches Vermögen, das Betriebsvermögen einer Betriebsstätte ist, die ein Unternehmen eines Vertragsstaats im anderen Vertragsstaat hat, oder das zu einer festen Einrichtung gehört, die einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person für die Ausübung einer selbständigen Arbeit im anderen Vertragsstaat zur Verfügung steht, darf im anderen Staat besteuert werden.</p> <p>(3) Seeschiffe und Luftfahrzeuge, die im internationalen Verkehr betrieben werden, und Schiffe, die der Binnenschifffahrt dienen, sowie bewegliches Vermögen, das dem Betrieb dieser Schiffe oder Luftfahrzeuge dient, dürfen nur in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet.</p> <p>(4) Alle anderen Vermögensteile einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person dürfen nur in diesem Staat besteuert werden.</p>	<p>(1) Unbewegliches Vermögen im Sinne des Artikels 6, das einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person gehört und im anderen Vertragsstaat liegt, kann im anderen Staat besteuert werden.</p> <p>(2) Bewegliches Vermögen, das Betriebsvermögen einer Betriebsstätte ist, die ein Unternehmen eines Vertragsstaates im anderen Vertragsstaat hat, kann im anderen Staat besteuert werden.</p> <p>(3) Seeschiffe und Luftfahrzeuge, die im internationalen Verkehr betrieben werden, und Schiffe, die der Binnenschifffahrt dienen, sowie bewegliches Vermögen, das dem Betrieb dieser Schiffe oder Luftfahrzeuge dient, können nur in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet.</p> <p>(4) Alle anderen Vermögensteile einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person können nur in diesem Staat besteuert werden.</p>

## 2.10 Artikel 23 DBA (Methodenartikel zur Vermeidung der DB)

DBA-Artikel	DBA Deutschland-Österreich	DBA Deutschland-Liechtenstein
Artikel 23 (Vermeidung der Doppelbesteuerung)	<p>(1) Bei einer in der Bundesrepublik Deutschland ansässigen Person wird die Steuer wie folgt festgesetzt:</p> <p>a) Von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer werden die Einkünfte aus der Republik Österreich sowie die in der Republik Österreich gelegenen Vermögenswerte ausgenommen, die nach diesem Abkommen in der Republik Österreich besteuert werden dürfen und nicht unter Buchstabe b fallen. Die Bundesrepublik Deutschland behält aber das Recht, die so ausgenommenen Einkünfte und Vermögenswerte bei der Festsetzung des Steuersatzes für andere Einkünfte und Vermögenswerte zu berücksichtigen. Für Einkünfte aus Dividenden gelten die vorstehenden Bestimmungen nur dann, wenn diese Dividenden an eine in der Bundesrepublik Deutschland ansässige Gesellschaft (jedoch nicht an eine Personengesellschaft) von einer in der Republik Österreich ansässigen Gesellschaft gezahlt werden, deren Kapital zu mindestens 10 vom Hundert unmittelbar der deutschen Gesellschaft gehört, und bei der Ermittlung der Gewinne der ausschüttenden Gesellschaft nicht abgezogen worden sind. Für die Zwecke der Steuern vom Vermögen werden von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer ebenfalls Beteiligungen ausgenommen, deren Ausschüttungen, falls solche gezahlt werden würden, nach den vorhergehenden Sätzen</p>	<p>(1) Bezieht eine in der Bundesrepublik Deutschland ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und können diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in dem Fürstentum Liechtenstein besteuert werden oder sind nach Artikel 10 von der Steuer des Fürstentums Liechtenstein befreit, wird die Steuer wie folgt festgesetzt:</p> <p>a) Soweit Buchstabe b nichts anderes vorsieht, werden die Einkünfte oder das Vermögen von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer ausgenommen. Die Bundesrepublik Deutschland behält aber das Recht, die nach den Bestimmungen dieses Abkommens von der Steuer ausgenommenen Einkünfte und Vermögenswerte bei der Festsetzung ihres Steuersatzes zu berücksichtigen. Für Einkünfte aus Dividenden gelten die vorstehenden Bestimmungen nur für diejenigen Einkünfte, die von einer in dem Fürstentum Liechtenstein ansässigen Gesellschaft an eine in der Bundesrepublik Deutschland ansässige Gesellschaft (jedoch nicht an eine Personengesellschaft) gezahlt werden, der unmittelbar mindestens 10 Prozent der stimmberechtigten Anteile der im Fürstentum Liechtenstein ansässigen Gesellschaft gehören. Das gilt nicht für Dividenden einer steuerbefreiten Gesellschaft oder für Dividenden, die von der ausschüttenden Gesellschaft für Zwecke der Steuer des Fürstentums Liechtenstein abgezogen werden können. Für die Zwecke der Steuern vom Vermögen werden von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer ebenfalls Beteiligungen ausgenommen, deren Ausschüttungen,</p>

DBA-Artikel	DBA Deutschland-Österreich	DBA Deutschland-Liechtenstein
	<p>von der Steuerbemessungsgrundlage auszunehmen wären.</p> <p>b) Auf die deutsche Steuer vom Einkommen für die folgenden Einkünfte wird unter Beachtung der Vorschriften des deutschen Steuerrechts über die Anrechnung ausländischer Steuern die österreichische Steuer angerechnet, die nach österreichischem Recht und in Übereinstimmung mit diesem Abkommen für diese Einkünfte gezahlt worden ist:</p> <p>aa) Dividenden, die nicht unter Buchstabe a fallen,</p> <p>bb) Zinsen,</p> <p>cc) Lizenzgebühren,</p> <p>dd) Einkünfte, die nach Artikel 13 Absatz 2 in der Republik Österreich besteuert werden dürfen,</p> <p>ee) Einkünfte, die nach Artikel 15 Absatz 5 in der Republik Österreich besteuert werden dürfen,</p> <p>ff) Vergütungen, die nach Artikel 16 Absatz 1 in der Republik Österreich besteuert werden dürfen,</p> <p>gg) Einkünfte, die nach Artikel 17 in der Republik Österreich besteuert werden dürfen.</p> <p>c) Einkünfte oder Vermögen einer in der Bundesrepublik Deutschland ansässigen Person, die nach dem Abkommen von der Besteuerung in der Bundesrepublik Deutschland ausgenommen sind, dürfen gleichwohl in der Bundesrepublik Deutschland bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder Vermögen der Person einbezogen werden.</p>	<p>falls solche gezahlt werden, nach demvorhergehenden Sätzen von der Steuerbemessungsgrundlage auszunehmen wären.</p> <p>b) Auf die deutsche Steuer vom Einkommen wird unter Beachtung der Vorschriften des deutschen Steuerrechts über die Anrechnung ausländischer Steuern die liechtensteinische Steuer angerechnet, die nach liechtensteinischem Recht und in Übereinstimmung mit diesem Abkommen von den nachstehenden Einkünften gezahlt wurde:</p> <p>aa) Dividenden im Sinne des Artikels 10, auf die Buchstabe a nicht anzuwenden ist;</p> <p>bb) Zinsen im Sinne des Artikels 11, die in dem Fürstentum Liechtenstein besteuert werden können;</p> <p>cc) Lizenzgebühren im Sinne des Artikels 12, die in dem Fürstentum Liechtenstein besteuert werden können,</p> <p>dd) Einkünfte, die nach Artikel 13 Absatz 2 in dem Fürstentum Liechtenstein besteuert werden können;</p> <p>ee) Einkünfte, die nach Artikel 14 in dem Fürstentum Liechtenstein besteuert werden können;</p> <p>ff) Vergütungen, die nach Artikel 15 in dem Fürstentum Liechtenstein besteuert werden können;</p> <p>gg) Einkünfte, die nach Artikel 16 in dem Fürstentum Liechtenstein besteuert werden können.</p> <p>c) Statt der Bestimmungen des Buchstaben a sind die Bestimmungen des Buchstaben b anzuwenden auf Einkünfte im Sinne der Artikel 7 und 10 und die diesen Einkünften zugrunde liegenden Vermögenswerte, wenn die in der Bundesrepublik Deutschland ansässige Person nicht nachweist,</p>

DBA-Artikel	DBA Deutschland-Österreich	DBA Deutschland-Liechtenstein
	<p>2) Bei einer in der Republik Österreich ansässigen Person wird die Steuer wie folgt festgesetzt:</p> <p>a) Bezieht eine in der Republik Österreich ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in der Bundesrepublik Deutschland besteuert werden, so nimmt die Republik Österreich vorbehaltlich der Buchstaben b und c diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus.</p>	<p>dass die Betriebsstätte in dem Wirtschaftsjahr, in dem sie den Gewinn erzielt hat, oder die in dem Fürstentum Liechtenstein ansässige Gesellschaft in dem Wirtschaftsjahr, für das sie die Ausschüttung vorgenommen hat, ihre Bruttoerträge ausschliesslich oder fast ausschliesslich aus unter § 8 Absatz 1 des deutschen Aussteuerergesetzes fallenden Tätigkeiten bezieht oder Erträge wirtschaftlich diesen Tätigkeiten zuzurechnen sind; gleiches gilt für unbewegliches Vermögen, das einer Betriebsstätte dient, und die daraus erzielten Einkünfte (Artikel 6 Absatz 4) sowie für die Gewinne aus der Veräußerung dieses unbeweglichen Vermögens (Artikel 13 Absatz 1) und des beweglichen Vermögens, das zum Betriebsvermögen der Betriebsstätte gehört (Artikel 13 Absatz 3). Im Sinne dieses Absatzes gelten Einkünfte oder Gewinne sowie Vermögen einer in der Bundesrepublik Deutschland ansässigen Person, die nach diesem Abkommen in dem Fürstentum Liechtenstein besteuert werden können, als Einkünfte aus Quellen innerhalb des Fürstentums Liechtenstein oder als Vermögen, das im Fürstentum Liechtenstein belegen ist.</p> <p>(2) Bezieht eine im Fürstentum Liechtenstein ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und können diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in der Bundesrepublik Deutschland besteuert werden oder sind nach dem Artikel 10 von der Steuer der Bundesrepublik Deutschland befreit, wird die Steuer wie folgt festgesetzt:</p> <p>a) Soweit Buchstabe b nichts anderes vorsieht, werden die Einkünfte oder das Vermögen von der Bemessungs-</p>

DBA-Artikel	DBA Deutschland-Österreich	DBA Deutschland-Liechtenstein
	<p>b) Bezieht eine in der Republik Österreich ansässige Person Einkünfte, die nach den Artikeln 10, 11, 13 Absatz 2 und 17 Absatz 1 Satz 2 und 3 in der Bundesrepublik Deutschland besteuert werden dürfen, so rechnet die Republik Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu</p>	<p>grundlage der liechtensteinischen Steuer ausgenommen. Das Fürstentum Liechtenstein behält aber das Recht, die nach den Bestimmungen dieses Abkommens von der Steuer ausgenommenen Einkünfte und Vermögenswerte bei der Festsetzung des Steuersatzes für das übrige Einkommen oder Vermögen der Person zu berücksichtigen. Für Einkünfte aus Dividenden gelten die vorstehenden Bestimmungen nur für diejenigen Einkünfte, die von einer in der Bundesrepublik Deutschland ansässigen Gesellschaft an eine in dem Fürstentum Liechtenstein ansässige Gesellschaft (jedoch nicht an eine Personengesellschaft) gezahlt werden, der unmittelbar mindestens 10 Prozent der stimmberechtigten Anteile der in der Bundesrepublik Deutschland ansässigen Gesellschaft gehören. Das gilt nicht für Dividenden einer steuerbefreiten Gesellschaft oder für Dividenden, die von der ausschüttenden Gesellschaft für Zwecke der Steuer der Bundesrepublik Deutschland abgezogen werden können. Für die Zwecke der Steuern vom Vermögen werden von der Bemessungsgrundlage der liechtensteinischen Steuer ebenfalls Beteiligungen ausgenommen, deren Ausschüttungen, falls solche gezahlt werden, nach den vorhergehenden Sätzen von der Steuerbemessungsgrundlage auszunehmen wären.</p> <p>b) Bezieht eine im Fürstentum Liechtenstein ansässige Person Einkünfte im Sinne der Artikel 10, 11, 12, 14, 15 und 16, die nach diesem Abkommen in der Bundesrepublik Deutschland besteuert werden können, so rechnet das Fürstentum Liechtenstein unter Beachtung der Vorschriften des liechtensteinischen Steuerrechts über</p>

DBA-Artikel	DBA Deutschland-Österreich	DBA Deutschland-Liechtenstein
	<p>erhebende Steuer den Betrag an, der der in der Bundesrepublik Deutschland gezahlten Steuer entspricht. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die aus der Bundesrepublik Deutschland bezogenen Einkünfte entfällt.</p> <p>c) Dividenden im Sinne des Artikels 10 Absatz 2 Buchstabe a, die von einer in der Bundesrepublik Deutschland ansässigen Gesellschaft an eine in der Republik Österreich ansässige Gesellschaft gezahlt werden und die bei Ermittlung der Gewinne der ausschüttenden Gesellschaft nicht abgezogen worden sind, sind, vorbehaltlich der entsprechenden Bestimmungen des innerstaatlichen Rechts der Republik Österreich, aber ungeachtet etwaiger nach diesem Recht abweichender Mindestbeteiligungserfordernisse, in der Republik Österreich von der Besteuerung ausgenommen.</p> <p>d) Einkünfte oder Vermögen einer in der Republik Österreich ansässigen Person, die nach dem Abkommen von der Besteuerung in der Republik Österreich auszunehmen sind, dürfen gleichwohl in der Republik Österreich bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder Vermögen der Person einbezogen werden.</p>	<p>die Anrechnung ausländischer Steuern auf die vom Einkommen oder Vermögen dieser Person zu erhebende liechtensteinische Steuer den Betrag an, der der nach deutschem Recht und in Übereinstimmung mit diesem Abkommen gezahlten Steuer entspricht. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die aus der Bundesrepublik Deutschland bezogenen Einkünfte entfällt. Im Sinne dieses Absatzes gelten Einkünfte oder Gewinne sowie Vermögen einer in dem Fürstentum Liechtenstein ansässigen Person, die nach diesem Abkommen in der Bundesrepublik Deutschland besteuert werden können, als Einkünfte aus Quellen innerhalb der Bundesrepublik Deutschland oder als Vermögen, das in der Bundesrepublik Deutschland belegen ist.</p> <p>(3) Ungeachtet der Absätze 1 Buchstabe a und 2 Buchstabe a wird die Doppelbesteuerung durch Steueranrechnung unter Beachtung der Vorschriften des innerstaatlichen Steuerrechts über die Anrechnung ausländi-</p>

DBA-Artikel	DBA Deutschland-Österreich	DBA Deutschland-Liechtenstein
		<p>scher Steuern vermieden, wenn a) in den Vertragsstaaten Einkünfte oder Vermögen unterschiedlichen Abkommensbestimmungen zugeordnet oder verschiedenen Personen zugerechnet werden (ausser nach Artikel 9) und wenn auf Grund dieser unterschiedlichen Zuordnung oder Zurechnung die betreffenden Einkünfte oder Vermögenswerte doppelt besteuert würden und dieser Konflikt sich nicht durch ein Verfahren nach Artikel 25 regeln lässt;</p> <p>b) der andere Vertragsstaat das Abkommen so anwendet, dass er Einkünfte oder Vermögen von der Besteuerung ausnimmt oder Artikel 10 Absatz 2 auf diese Einkünfte anwendet, oder wenn er Einkünfte oder Einkunftsteile oder Vermögen oder Vermögensteile nach dem Abkommen besteuern kann, durch sein innerstaatliches Recht jedoch daran gehindert ist;</p> <p>(4) Ungeachtet der vorstehenden Absätze wird die Doppelbesteuerung durch Steueranrechnung unter Beachtung der Vorschriften des innerstaatlichen Steuerrechts über die Anrechnung ausländischer Steuern vermieden, wenn der eine Vertragsstaat nach Konsultation auf diplomatischem Weg dem anderen Vertragsstaat andere Einkünfte notifiziert hat, auf die der erstgenannte Vertragsstaat diesen Absatz anzuwenden beabsichtigt. Die Doppelbesteuerung wird für die notifizierten Einkünfte durch Steueranrechnung vom ersten Tag des Kalenderjahres vermieden, das dem Kalenderjahr folgt, in dem die Notifikation übermittelt wurde.</p>

## 2.11 Artikel 24-25 DBA (Gleichbehandlung, Verständigungsverfahren)

DBA-Artikel	DBA Deutschland-Österreich	DBA Deutschland-Liechtenstein
Artikel 24 (Gleichbehandlung)	...	...
Protokollbestimmungen	(12) Zu Artikel 24	8. Artikel 24 Absatz 5 ist nicht so auszu- legen, als verpflichte er einen Ver- tragsstaat, die grenzüberschreitende Konsolidierung von Einkünften oder vergleichbare Vergünstigungen zuzulassen.
Artikel 25 (Verständigungs- verfahren)	...	...

## 2.12 Artikel 26 DBA (Informationsaustausch)

DBA-Artikel	DBA Deutschland-Österreich	DBA Deutschland-Liechtenstein
Artikel 26 (Informationsaus- tausch)	<p>(1) Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten tauschen die Informationen aus, die zur Durchführung dieses Abkommens oder des innerstaatlichen Rechts der Vertragsstaaten betreffend die unter das Abkommen fallenden Steuern erforderlich sind, soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht.</p> <p>Der Informationsaustausch ist durch Artikel 1 nicht eingeschränkt.</p> <p>Alle Informationen, die ein Vertragsstaat erhalten hat, sind ebenso geheim zu halten wie die auf Grund des innerstaatlichen Rechts dieses Staates beschafften</p>	<p>(1) Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten tauschen die Informationen aus, die zur Durchführung dieses Abkommens oder zur Verwaltung oder Anwendung des innerstaatlichen Rechts betreffend Steuern jeder Art und Bezeichnung, die für Rechnung der Vertragsstaaten oder ihrer Gebietskörperschaften erhoben werden, voraussichtlich erheblich sind, soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht diesem Abkommen widerspricht.</p> <p>Der Informationsaustausch ist durch Artikel 1 und 2 nicht eingeschränkt.</p> <p>(2) Alle Informationen, die ein Vertragsstaat gemäß Absatz 1 erhalten hat, sind ebenso geheim zu halten wie die aufgrund des innerstaatlichen Rechts dieses Staates beschafften</p>



DBA-Artikel	DBA Deutschland-Österreich	DBA Deutschland-Liechtenstein
	<p>Informationen und dürfen nur den Personen oder Behörden (einschließlich der Gerichte und der Verwaltungsbehörden) zugänglich gemacht werden, die mit der Veranlagung oder Erhebung, der Vollstreckung oder Strafverfolgung oder mit der Entscheidung von Rechtsmitteln hinsichtlich der unter das Abkommen fallenden Steuern befasst sind. Diese Personen oder Behörden dürfen die Informationen nur für diese Zwecke verwenden.</p> <p>Sie dürfen die Informationen in einem öffentlichen Gerichtsverfahren oder in einer Gerichtsentscheidung offen legen, falls die zuständige Behörde des anderen Vertragsstaats keine Einwendungen dagegen erhebt.</p> <p>Die weitere Übermittlung an andere Stellen darf nur mit vorheriger Zustimmung der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaats erfolgen.</p> <p>(2) Vorstehender Absatz 1 ist nicht so auszulegen, als verpflichtete er einen Vertragsstaat,</p> <p>a) zur Erteilung von Informationen Verwaltungsmaßnahmen durchzuführen, die von den Gesetzen und der Verwaltungspraxis dieses oder des anderen Vertragsstaats abweichen;</p> <p>b) Informationen zu erteilen, die</p>	<p>Informationen und dürfen nur den Personen oder Behörden (einschließlich der Gerichte und der Verwaltungsbehörden) zugänglich gemacht werden, die mit der Veranlagung oder Erhebung, mit der Vollstreckung oder Strafverfolgung oder mit der Entscheidung von Rechtsmitteln hinsichtlich der in Absatz 1 genannten Steuern oder mit der Aufsicht über die vorgenannten Personen oder Behörden befasst sind. Diese Personen oder Behörden dürfen die Informationen nur für diese Zwecke verwenden.</p> <p>Sie dürfen die Informationen in einem verwaltungs- oder strafrechtlichen Ermittlungsverfahren, in einem öffentlichen Gerichtsverfahren oder in einer Gerichtsentscheidung offen legen.</p> <p>Ungeachtet der vorstehenden Bestimmungen kann ein Vertragsstaat die erhaltenen Informationen für andere Zwecke verwenden, wenn solche Informationen nach dem Recht beider Staaten für solche anderen Zwecke verwendet werden dürfen und die zuständige Behörde des übermittelnden Staates dieser anderen Verwendung zugestimmt hat.</p> <p>(3) Die Absätze 1 und 2 sind nicht so auszulegen, als verpflichteten sie einen Vertragsstaat,</p> <p>a) Verwaltungsmaßnahmen durchzuführen, die von den Gesetzen und der Verwaltungspraxis dieses oder des anderen Vertragsstaates abweichen;</p> <p>b) Informationen zu erteilen, die nach den Gesetzen oder im üblichen</p>

DBA-Artikel	DBA Deutschland-Österreich	DBA Deutschland-Liechtenstein
	<p>nach den Gesetzen oder im üblichen Verwaltungsverfahren dieses oder des anderen Vertragsstaats nicht beschafft werden können;</p> <p>c) Informationen zu erteilen, die ein Handels-, Industrie-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnis oder ein Geschäftsverfahren preisgeben würden oder deren Erteilung dem Ordre public widerspräche.</p>	<p>Verwaltungsverfahren dieses oder des anderen Vertragsstaates nicht beschafft werden können;</p> <p>c) Informationen zu erteilen, die ein Handels-, Industrie-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnis oder ein Geschäftsverfahren preisgeben würden oder deren Erteilung der öffentlichen Ordnung (ordre public) widerspräche.</p> <p>(4) Ersucht ein Vertragsstaat gemäß diesem Artikel um Informationen, so nutzt der andere Vertragsstaat die ihm zur Verfügung stehenden Möglichkeiten zur Beschaffung der erbetenen Informationen, selbst wenn er diese Informationen für seine eigenen steuerlichen Zwecke nicht benötigt. Die im vorstehenden Satz enthaltene Verpflichtung unterliegt den Beschränkungen gemäß Absatz 3, wobei diese jedoch in keinem Fall so auszulegen sind, dass ein Vertragsstaat die Erteilung von Informationen nur deshalb ablehnen kann, weil er kein inländisches Interesse an solchen Informationen hat.</p> <p>(5) Absatz 3 ist in keinem Fall so auszulegen, als könne ein Vertragsstaat die Erteilung von Informationen nur deshalb ablehnen, weil die Informationen sich bei einer Bank, einem sonstigen Finanzinstitut, einem Bevollmächtigten, Vertreter oder Treuhänder befinden oder weil sie sich auf das Eigentum an einer Person beziehen. Ungeachtet des Absatzes 3 oder entgegenstehender Bestimmungen des innerstaatlichen Rechts verfügen die Steuerbehörden des ersuchten Vertragsstaats, sofern dies für die Erfüllung der Verpflichtungen unter diesem Absatz erforderlich ist, über die</p>

DBA-Artikel	DBA Deutschland-Österreich	DBA Deutschland-Liechtenstein
		Befugnis, die Offenlegung der in diesem Absatz genannten Informationen durchzusetzen.
Protokollbestimmung zu Art. 26	<p>(13)</p> <p>Soweit auf Grund dieses Abkommens nach Maßgabe des innerstaatlichen Rechts personenbezogene Daten übermittelt werden, gelten ergänzend die nachfolgenden Bestimmungen unter Beachtung der für jede Vertragspartei geltenden Rechtsvorschriften:</p> <p>a) Der Empfänger unterrichtet die übermittelnde Stelle auf Ersuchen über die Verwendung der übermittelten Daten und über die dadurch erzielten Ergebnisse.</p> <p>b) Die übermittelnde Stelle ist verpflichtet, auf die Richtigkeit der zu übermittelnden Daten sowie auf die Erforderlichkeit und Verhältnismäßigkeit in Bezug auf den mit der Übermittlung verfolgten Zweck zu achten. Dabei sind die nach dem jeweils innerstaatlichen Recht geltenden Übermittlungsverbote zu beachten. Erweist sich, dass unrichtige Daten oder Daten, die nicht übermittelt werden durften, übermittelt worden sind, so ist dies dem Empfänger unverzüglich mitzuteilen. Er ist verpflichtet, die Berichtigung oder Vernichtung vorzunehmen.</p> <p>c) Dem Betroffenen ist auf Antrag über die zu seiner Person übermittelten Informationen sowie über den vorgesehenen Verwendungszweck Auskunft zu erteilen. Eine Verpflichtung zur Auskunftserteilung besteht nicht, soweit eine Abwägung ergibt, dass das öffentliche Interesse,</p>	<p>9.</p> <p>a) Für die Durchführung des Informationsaustausches einschließlich der Verwendung der übermittelten Daten und des Datenschutzes sind die Bestimmungen des Abkommens vom 2. September 2009 zwischen der Regierung des Fürstentums Liechtenstein und der Regierung der Bundesrepublik Deutschland über den Informationsaustausch in Steuersachen einschließlich des jenem Abkommen beigefügten Protokolls ungeachtet von dessen Geltung anzuwenden.</p> <p>b) Das Abkommen vom 2. September 2009 steht der Möglichkeit eines weitergehenden Informationsaustausches nach Artikel 26 Absatz 1 nicht entgegen. In diesem Fall gilt für die Übermittlung personenbezogener Daten Nummer 3 des Protokolls zum Abkommen vom 2. September 2009.</p>

DBA-Artikel	DBA Deutschland-Österreich	DBA Deutschland-Liechtenstein
	<p>die Auskunft nicht zu erteilen, das Interesse des Betroffenen an der Auskunftserteilung überwiegt. Im Übrigen richtet sich das Recht des Betroffenen, über die zu seiner Person vorhandenen Daten Auskunft zu erhalten, nach dem nationalen Recht des Vertragsstaats, in dessen Hoheitsgebiet die Auskunft beantragt wird.</p> <p>d) Wird jemand infolge von Übermittlungen im Rahmen des Datenaustauschs nach diesem Abkommen rechtswidrig und schuldhaft geschädigt, haftet ihm hierfür die empfangende Stelle nach Maßgabe ihres innerstaatlichen Rechts. Sie kann sich im Verhältnis zum Geschädigten zu ihrer Entlastung nicht darauf berufen, dass der Schaden durch die übermittelnde Stelle verursacht worden ist. Leistet die empfangende Stelle Schadenersatz wegen eines Schadens, der durch die Verwendung von unrichtig übermittelten Daten verursacht wurde, so ist die übermittelnde Stelle verpflichtet, der empfangenden Stelle den geleisteten Schadenersatz, einschließlich der damit in Zusammenhang stehenden Aufwendungen, zu erstatten.</p> <p>e) Die übermittelten personenbezogenen Daten sind zu löschen, sobald sie für den Zweck, für den sie übermittelt worden sind, nicht mehr erforderlich sind.</p> <p>f) Die übermittelnde und die empfangende Seite sind verpflichtet, die Übermittlung und den Empfang von personenbezogenen Daten aktenkundig zu machen.</p> <p>g) Die übermittelnde und die</p>	

DBA-Artikel	DBA Deutschland-Österreich	DBA Deutschland-Liechtenstein
	empfangende Stelle sind verpflichtet, die übermittelten personenbezogenen Daten wirksam gegen unbefugten Zugang, unbefugte Veränderung und unbefugte Bekanntgabe zu schützen.	

### 2.13 Art. 27 DBA DE-AT; Art. 30 DBA DE-FL (Quellensteuererstattung)

DBA-Artikel	DBA Deutschland-Österreich	DBA Deutschland-Liechtenstein
<p>Artikel 27 DBA DE-AT (Erstattung der Abzugssteuern)</p> <p>Artikel 30 DBA DE-FL (Verfahrensregeln bei der Quellenbesteuerung)</p>	<p>(1) Werden in einem Vertragsstaat die Steuern von Dividenden, Zinsen, Lizenzgebühren oder sonstigen von einer im anderen Vertragsstaat ansässigen Person bezogenen Einkünften im Abzugsweg (an der Quelle) erhoben, so wird das Recht des erstgenannten Staates zur Vornahme des Steuerabzugs zu dem nach seinem innerstaatlichen Recht vorgesehenen Satz durch dieses Abkommen nicht berührt. Die im Abzugsweg (an der Quelle) erhobene Steuer ist auf Antrag des Steuerpflichtigen zu erstatten, wenn und soweit sie durch das Abkommen ermäßigt wird oder entfällt.</p> <p>(2) Die Anträge auf Erstattung müssen vor dem Ende des vierten auf das Kalenderjahr der Festsetzung der Abzugsteuer auf Dividenden, Zinsen, Lizenzgebühren oder anderen Einkünfte folgenden Jahres eingereicht werden.</p>	<p>(1) Werden in einem Vertragsstaat die Steuern von Dividenden, Zinsen, Lizenzgebühren oder sonstigen von einer im anderen Vertragsstaat ansässigen Person bezogenen Einkünfte im Abzugsweg erhoben, so wird das Recht des erstgenannten Staates zur Vornahme des Steuerabzugs zu dem nach seinem innerstaatlichen Recht vorgesehenen Satz durch dieses Abkommen nicht berührt. Die im Abzugsweg erhobene Steuer ist auf Antrag des Steuerpflichtigen zu erstatten, wenn und soweit sie durch das Abkommen ermässigt wird oder entfällt.</p> <p>(2) Die Frist für den Antrag auf Erstattung beträgt vier Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Dividenden, Zinsen, Lizenzgebühren oder anderen Einkünfte bezogen worden sind. Sie endet nicht vor Ablauf von sechs Monaten nach dem Zeitpunkt der Entrichtung der Steuer.</p>

	<p>(3) Der Vertragsstaat, aus dem die Einkünfte stammen, kann eine Bescheinigung der zuständigen Behörde über die Ansässigkeit in dem anderen Vertragsstaat verlangen.</p> <p>(4) Die zuständigen Behörden können in gegenseitigem Einvernehmen die Durchführung dieses Artikels regeln und gegebenenfalls andere Verfahren zur Durchführung der im Abkommen vorgesehenen Steuerermässigungen oder -befreiungen festlegen.</p>	<p>(3) Der Vertragsstaat, aus dem die Einkünfte stammen, kann eine Bescheinigung der zuständigen Behörde über die Ansässigkeit im anderen Vertragsstaat verlangen.</p> <p>(4) Die zuständigen Behörden können in gegenseitigem Einvernehmen die Durchführung dieses Artikels regeln und gegebenenfalls andere Verfahren zur Durchführung der im Abkommen vorgesehenen Steuerermässigungen oder -befreiungen festlegen.</p>
Protokollbestimmungen	<p>14. Diese Abkommensbestimmung hat klarstellenden Inhalt. Sie ist nicht so auszulegen, dass hierdurch gegenüber der Republik Österreich erstattungspflichtige Steuerabzugsverfahren angewendet werden könnten, die auf Grund von DBA gegenüber anderen Staaten der Europäischen Union nicht erhoben werden dürfen.</p>	

## 2.14 Artikel 27-28 DBA DE-FL (Zustellamtshilfe, Steueramtshilfe)

DBA-Artikel	DBA Deutschland-Österreich	DBA Deutschland-Liechtenstein
Artikel 27 DBA DE-FL (Amtshilfe bei der Zustellung)	In EU-Amtshilferichtlinie geregelt.	<p>(1) Auf Antrag der zuständigen Behörde eines Vertragsstaates stellt die zuständige Behörde des anderen Vertragsstaates nach Massgabe der Rechtsvorschriften über die Zustellung entsprechender Rechtsakte im anderen Vertragsstaat dem Empfänger im anderen Vertragsstaat alle von Verwaltungsbehörden des einen Vertragsstaates ausgehenden Rechtsakte und Gerichtsentscheidungen zu, die mit der Anwendung der unter dieses Abkommen fallenden Steuern zusammenhängen.</p> <p>(2) Das Zustellungersuchen enthält Angaben über Art und Gegenstand des Rechtsaktes oder der Gerichtsentscheidung sowie Name und Anschrift des Empfängers</p>

DBA-Artikel	DBA Deutsch- land-Österreich	DBA Deutschland-Liechtenstein
		<p>und sonstige Angaben zur Identifizierung des Empfängers, sofern die ersuchende Behörde hierzu Zugang hat.</p> <p>(3) Die ersuchte Behörde teilt der ersuchenden Behörde unverzüglich mit, was aufgrund des Zustellungsersuchens veranlasst worden ist, und insbesondere, an welchem Tag der Rechtsakt oder die Gerichtsentscheidung zugestellt wurde.</p> <p>(4) Behörden der Vertragsstaaten können die Zustellung oder Bekanntgabe von Verwaltungsakten und Schriftstücken, die mit der Anwendung der unter dieses Abkommen fallenden Steuern zusammenhängen, im anderen Vertragsstaat nach Massgabe der für sie geltenden innerstaatlichen Vorschriften auch auf dem Postweg bewirken.</p>
Artikel 28 DBA DE-FL (Amtshilfe bei der Erhebung von Steuern)	In EU-Amtshilferichtlinie geregelt.	<p>(1) Die Vertragsstaaten leisten sich gegenseitige Amtshilfe bei der Erhebung von Steueransprüchen. Diese Amtshilfe ist durch Artikel 1 und 2 nicht eingeschränkt. Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten können in gegenseitigem Einvernehmen regeln, wie dieser Artikel durchzuführen ist.</p> <p>(2) Der in diesem Artikel verwendete Ausdruck „Steueranspruch“ bedeutet einen Betrag, der auf Grund von Steuern jeder Art und Bezeichnung, die für Rechnung der Vertragsstaaten oder einer ihrer Gebietskörperschaften erhoben werden, geschuldet wird, soweit die Besteuerung diesem Abkommen oder anderen völkerrechtlichen Übereinkünften, denen die Vertragsstaaten beigetreten sind, nicht widerspricht, sowie mit diesem Betrag zusammenhängende Zinsen, Geldbussen und Kosten der Erhebung oder Sicherung.</p> <p>(3) Ist der Steueranspruch eines Vertragsstaates nach dem Recht dieses Staates vollstreckbar und wird er von einer Person geschuldet, die zu diesem Zeitpunkt nach dem Recht dieses Staates die Erhebung nicht verhindern kann, wird dieser Steueranspruch auf Ersuchen der zuständigen Behörde dieses Staates für die Zwecke der Erhebung von der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaates anerkannt. Der Steueranspruch wird vom anderen Staat nach dessen Rechtsvorschriften über die Vollstreckung und Erhebung seiner eigenen Steuern erhoben, als handele es sich bei dem Steueranspruch um einen Steueranspruch des anderen Staates.</p>

DBA-Artikel	DBA Deutsch- land-Österreich	DBA Deutschland-Liechtenstein
		<p>(4) Handelt es sich bei dem Steueranspruch eines Vertragsstaates um einen Anspruch, bei dem dieser Staat nach seinem Recht Maßnahmen zur Sicherung der Erhebung einleiten kann, wird dieser Steueranspruch auf Ersuchen der zuständigen Behörde dieses Staates zum Zwecke der Einleitung von Sicherungsmaßnahmen von der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaates anerkannt. Der andere Staat leitet nach seinen Rechtsvorschriften Sicherungsmaßnahmen in Bezug auf diesen Steueranspruch ein, als wäre der Steueranspruch ein Steueranspruch dieses anderen Staates, selbst wenn der Steueranspruch im Zeitpunkt der Einleitung dieser Maßnahmen im erstgenannten Staat nicht vollstreckbar ist oder von einer Person geschuldet wird, die berechtigt ist, die Erhebung zu verhindern.</p> <p>(5) Ungeachtet der Absätze 3 und 4 unterliegt ein von einem Vertragsstaat für Zwecke der Absätze 3 oder 4 anerkannter Steueranspruch als solcher in diesem Staat nicht den Verjährungsfristen oder den Vorschriften über die vorrangige Behandlung eines Steueranspruchs nach dem Recht dieses Staates. Ferner hat ein Steueranspruch, der von einem Vertragsstaat für Zwecke der Absätze 3 oder 4 anerkannt wurde, in diesem Staat nicht den Vorrang, den dieser Steueranspruch nach dem Recht des anderen Vertragsstaates hat.</p> <p>(6) Verfahren im Zusammenhang mit dem Bestehen, der Gültigkeit oder der Höhe des Steueranspruchs eines Vertragsstaates können nicht bei den Gerichten oder Verwaltungsbehörden des anderen Vertragsstaates eingeleitet werden.</p> <p>(7) Verliert der betreffende Steueranspruch, nachdem das Ersuchen eines Vertragsstaates nach den Absätzen 3 oder 4 gestellt wurde und bevor der andere Vertragsstaat den betreffenden Steueranspruch erhoben und an den erstgenannten Staat ausgezahlt hat,</p> <p>a) im Falle eines Ersuchens nach Absatz 3 seine Eigenschaft als Steueranspruch des erstgenannten Staates, der nach dem Recht dieses Staates vollstreckbar ist und von einer Person geschuldet wird, die zu diesem Zeitpunkt nach dem Recht dieses Staates die Erhebung nicht verhindern kann, oder</p> <p>b) im Falle eines Ersuchens nach Absatz 4 seine Eigen-</p>



DBA-Artikel	DBA Deutsch- land-Österreich	DBA Deutschland-Liechtenstein
		<p>schaft als Steueranspruch des erstgenannten Staates, für den dieser Staat nach seinem Recht Maßnahmen zur Sicherung der Erhebung einleiten kann, teilt die zuständige Behörde des erstgenannten Staates dies der zuständigen Behörde des anderen Staates unverzüglich mit und nach Wahl des anderen Staates setzt der erstgenannte Staat das Ersuchen entweder aus oder nimmt es zurück.</p> <p>(8) Dieser Artikel ist nicht so auszulegen, als verpflichte er einen Vertragsstaat,</p> <p>a) Verwaltungsmaßnahmen durchzuführen, die von den Gesetzen und der Verwaltungspraxis dieses oder des anderen Vertragsstaates abweichen;</p> <p>b) Maßnahmen durchzuführen, die dem Ordre public widersprechen;</p> <p>c) Amtshilfe zu leisten, wenn der andere Vertragsstaat nicht alle angemessenen Maßnahmen zur Erhebung oder Sicherung, die nach seinen Gesetzen oder seiner Verwaltungspraxis möglich sind, ausgeschöpft hat;</p> <p>d) Amtshilfe in Fällen zu leisten, in denen der Verwaltungsaufwand für diesen Staat in einem eindeutigen Missverhältnis zu dem Nutzen steht, den der andere Vertragsstaat dadurch erlangt.</p>

### 2.15 Art. 29 DBA, Art. 30 DBA DE-AT/Art. 32 DBA DE-FL (Diplomaten, Protokollzugehörigkeit)

DBA-Artikel	DBA Deutschland-Österreich	DBA Deutschland-Liechtenstein
Artikel 29 (Mitglieder diplomatischer/konsularischer Vertretungen)	...	...
Artikel 30 DBA DE-AT Nebenurkunden Artikel 32 DBA DE-FL Protokoll	Das beiliegende Protokoll ist Bestandteil des Abkommens.	Das beigelegte Protokoll ist Bestandteil dieses Abkommens.

## 2.16 Art. 28 DBA DE-AT / Art. 31 DBA DE-FL (Konflikt und Missbrauchsvermeidung)

DBA-Artikel	DBA Deutschland-Österreich	DBA Deutschland-Liechtenstein
<p>Artikel 28 DBA DE-AT Anwendung des Abkommens in bestimmten Fällen</p> <p>Artikel 31 DBA DE-FL Anwendung des Abkommens in bestimmten Fällen</p>	<p>(1) Der Ansässigkeitsstaat vermeidet die Doppelbesteuerung durch Steueranrechnung nach Artikel 23 und nicht durch Steuerbefreiung nach dem genannten Artikel, a) wenn in den Vertragsstaaten Einkünfte oder Vermögen unterschiedlichen Abkommensbestimmungen zugeordnet oder verschiedenen Personen zugerechnet werden (außer nach Artikel 9) und dieser Konflikt sich nicht durch ein Verfahren nach Artikel 25 regeln lässt und wenn auf Grund dieser unterschiedlichen Zuordnung oder Zurechnung die betreffenden Einkünfte oder Vermögenswerte unbesteuert blieben oder zu niedrig besteuert würden; b) wenn die Bundesrepublik Deutschland nach gehöriger Konsultation und vorbehaltlich der Beschränkungen ihres innerstaatlichen Rechts der Republik Österreich auf diplomatischem Weg andere Einkünfte notifiziert hat, auf die sie diesen Absatz anzuwenden beabsichtigt, um die steuerliche Freistellung von Einkünften in beiden Vertragsstaaten oder sonstige Gestaltungen zu verhindern. Im Fall einer Notifikation nach Buchstabe b kann die Republik Österreich vorbehaltlich einer Notifikation auf diplomatischem Weg diese Einkünfte auf Grund dieses Abkommens entsprechend der Qualifikation der Einkünfte durch die Bundesrepublik Deutschland qualifizieren. Eine Notifikation nach diesem Absatz wird erst ab dem ersten Tag des Kalenderjahrs wirksam, das auf das Jahr folgt, in dem die Notifikation übermittelt wurde und alle rechtlichen Voraussetzungen nach dem innerstaatlichen</p>	<p><b>(1) Eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft, die Einkünfte aus dem anderen Vertragsstaat bezieht, hat <u>nur dann</u> im anderen Vertragsstaat Anspruch auf alle Vergünstigungen nach diesem Abkommen, wenn sie im erstgenannten Vertragsstaat <u>aktiv gewerblich tätig ist</u> und die aus dem anderen Vertragsstaat bezogenen Einkünfte im Zusammenhang mit dieser gewerblichen Tätigkeit bezogen werden oder aus Anlass dieser Tätigkeit anfallen.</b> Als aktive gewerbliche Tätigkeit im Sinne dieses Artikels gelten nicht:</p> <p>a) die Platzierung oder Verwaltung von Kapitalanlagen für eigene Rechnung, es sei denn, es handelt sich bei dieser Tätigkeit um Bank- oder Versicherungstätigkeiten oder Wertpapierhandel einer Bank oder Versicherungsgesellschaft oder eines zugelassenen Wertpapierhändlers;</p> <p>b) die Vergabe von Finanzierungsmitteln, bei denen die aus diesen Mitteln erzielten Erträge nicht uneingeschränkt der Besteuerung im erstgenannten Vertragsstaat unterliegen;</p> <p>c) die Verwertung immaterieller Wirtschaftsgüter, insbesondere die Vergabe von unter Artikel 12 Absatz 2 fallenden Rechten, die nicht durch eigene aktive gewerbliche oder beauftragte Tätigkeit geschaffen wurden. Der Erwerb von ausserhalb des erstgenannten Vertragsstaats geschaffenen immateriellen Wirtschaftsgütern gilt nicht als aktive gewerbliche Tätigkeit; dies gilt auch dann, wenn der Erwerb aufgrund</p>

DBA-Artikel	DBA Deutschland-Österreich	DBA Deutschland-Liechtenstein
	<p>Recht des notifizierenden Staates für das Wirksamwerden der Notifikation erfüllt sind. Die Bundesrepublik Deutschland wird von dem Recht zur Notifikation nicht vor Ablauf von fünf Jahren nach In-Kraft-Treten des Abkommens Gebrauch machen.</p> <p>(2) Der Ansässigkeitsstaat ist berechtigt, seine innerstaatlichen Rechtsvorschriften zur Abwehr von Steuerumgehungen anzuwenden, um missbräuchlichen Gestaltungen oder unfairer Steuerwettbewerb zu begegnen.</p>	<p>eines Auftragsverhältnisses erfolgt.</p> <p>(2) Übt eine in einem der Vertragsstaaten ansässige Gesellschaft im anderen Vertragsstaat eine gewerbliche Tätigkeit aus, durch die Einkünfte erzielt werden, gilt für die Inanspruchnahme von Vergünstigungen nach diesem Abkommen für diese Einkünfte ergänzend zu den Anforderungen des Absatzes 1, dass die gewerbliche Tätigkeit im erstgenannten Vertragsstaat gegenüber der gewerblichen Tätigkeit im anderen Vertragsstaat in qualitativer wie quantitativer Hinsicht erheblich sein muss.</p> <p>(3) Einem deutschen Investmentfonds oder einer deutschen Investmentaktiengesellschaft oder einem liechtensteinischen OGAW oder einem liechtensteinischen Investmentunternehmen werden die Vergünstigungen nach diesem Abkommen . im Fall des Buchstaben a jedoch mit Ausnahme der Vergünstigungen gemäß Artikel 10 Absatz 2 Buchstaben a und b . für aus dem anderen Vertragsstaat stammende Einkünfte gewährt, sofern</p> <p>a) die Aktien oder Anteile an einer anerkannten Börse gehandelt werden, oder</p> <p>b) mindestens 90 Prozent der Aktien oder Anteile des Investmentfonds, der Investmentaktiengesellschaft, des OGAW oder des Investmentunternehmens Personen gehören, die, hätten sie die Einkünfte unmittelbar bezogen, nach diesem Abkommen oder einem Abkommen, das der Vertragsstaat, aus dem die Einkünfte stammen, mit einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem</p>

DBA-Artikel	DBA Deutschland-Österreich	DBA Deutschland-Liechtenstein
		<p>Staat, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum anwendbar ist, abgeschlossen hat, Anspruch auf die gleichen Abkommensvergünstigungen hätten, oder</p> <p>c) mindestens 75 Prozent der Aktien oder Anteile des Investmentfonds, der Investmentaktiengesellschaft, des OGAW oder des Investmentunternehmens Personen gehören, die, hätten sie die Einkünfte unmittelbar bezogen, nach diesem Abkommen Anspruch auf die gleichen Abkommensvergünstigungen hätten, oder</p> <p>d) nur insoweit und in der Höhe gewährt, als die Personen, denen die Aktien oder Anteile des Investmentfonds, der Investmentaktiengesellschaft, des OGAW oder des Investmentunternehmens gehören, hätten sie die Einkünfte unmittelbar bezogen, nach diesem Abkommen oder einem Abkommen, das der Vertragsstaat, aus dem die Einkünfte stammen, mit einem anderen Vertragsstaat abgeschlossen hat, Anspruch auf die in diesen Abkommen gewährten Abkommensvergünstigungen hätten.</p> <p>(4) Dieses Abkommen ist nicht dahingehend auszulegen, dass</p> <p>a) soweit nicht Absatz 1 anzuwenden ist, ein Vertragsstaat gehindert ist, seine innerstaatlichen Rechtsvorschriften zur Missbrauchsvermeidung oder zur Verhinderung der Steuerumgehung oder Steuerhinterziehung anzuwenden;</p> <p>b) ein Vertragsstaat daran gehindert ist, nach seinem nationalen Recht Abkommensvergünstigungen ganz oder teilweise zu verweigern, um Gestaltungen entgegen zu treten, deren Begünstigung Sinn und Zweck</p>

DBA-Artikel	DBA Deutschland-Österreich	DBA Deutschland-Liechtenstein
	<p>(3) Wenn die vorstehenden Bestimmungen zur Doppelbesteuerung führen, konsultieren die zuständigen Behörden einander nach Artikel 25 Absatz 3, wie die Doppelbesteuerung zu vermeiden ist.</p>	<p>des Abkommens . wozu insbesondere auch die Vermeidung einer Nichtbesteuerung in beiden Vertragsstaaten (Doppel-Nichtbesteuerung) oder einer mehrfachen Inanspruchnahme von Abkommensvergünstigungen gehört . widersprechen würde; c) die Bundesrepublik Deutschland daran gehindert wird, die Beträge zu besteuern, die nach dem Vierten, Fünften oder Siebten Teil des deutschen Aussensteuergesetzes in die Einkünfte einer in der Bundesrepublik Deutschland ansässigen Person einzubeziehen sind.</p> <p>(5) Wenn aufgrund der vorstehenden Bestimmungen eine Doppelbesteuerung eintritt, konsultieren die zuständigen Behörden einander nach Artikel 25 Absatz 3, wie die Doppelbesteuerung zu vermeiden ist.</p>
<p><b>Protokollbestimmungen</b></p>	<p>(15) Eine „missbräuchliche Gestaltung“ ist eine solche, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung in der Absicht der Steuervermeidung findet. Sie liegt in Fällen vor, in denen der gewählte Weg nicht mehr sinnvoll erscheint, wenn man den abgabensparenden Effekt wegdenkt, oder wenn er ohne das Resultat der Steuerminderung einfach unverständlich wäre. „Unfairer Steuerwettbewerb“ liegt vor, wenn eine Steuerpraxis eines Vertragsstaats in einer Art und Weise gestaltet ist, dass sie im Sinne der einschlägigen Arbeiten in der OECD oder in der Europäischen Union als schädlich eingestuft worden ist.</p>	<p><b>11. Zu Artikel 31 Absatz 1 (Anwendung des Abkommens in bestimmten Fällen)</b></p> <p>a) <b>Artikel 31 Absatz 1 ist <u>nur</u> anzuwenden, soweit an der Gesellschaft Personen beteiligt sind, die keinen oder keinen vollständigen Anspruch auf Vergünstigungen nach diesem Abkommen hätten.</b> Soweit an der Gesellschaft Personen beteiligt sind, die Anspruch auf Vergünstigungen nach einem anderen Abkommen des anderen Vertragsstaats oder nach den Bestimmungen der Richtlinie 90/435/EWG in der jeweils gültigen Fassung hätten, gilt Satz 1 mit der Massgabe, dass ein nach einem solchen anderen Abkommen oder nach der Richtlinie 90/435/EWG bestehender Anspruch dieser Personen nur zu berücksichtigen ist, wenn sie in ihrem Ansässigkeitsstaat auch die Voraussetzungen des Artikels 31</p>

DBA-Artikel	DBA Deutschland-Österreich	DBA Deutschland-Liechtenstein
		<p>Absatz 1 dieses Abkommens erfüllen.</p> <p>b) Eine aktive gewerbliche Tätigkeit ist nur gegeben, wenn die Tätigkeit von der Gesellschaft selbst mit eigener Organisation und eigenem Personal im Umfang eines für den Geschäftszweck angemessen eingerichteten Geschäftsbetriebes ausgeübt wird und dazu sowohl geschäftsleitende als auch operative Aktivitäten entfaltet werden sowie mehr als 25 Prozent ihrer gesamten Bruttoerträge des betreffenden Wirtschaftsjahres aus dieser eigenen Wirtschaftstätigkeit erzielt werden.</p> <p>c) Besteht die Tätigkeit der Gesellschaft überwiegend in der Geschäftsleitung anderer Gesellschaften, gilt die Tätigkeit nur dann als aktive gewerbliche Tätigkeit, wenn die Tätigkeit Führungsentscheidungen gegenüber mindestens zwei beherrschten Gesellschaften, die selbst aktiv gewerblich tätig sind, umfasst und die Gesellschaft substantiell über eigene Geschäftsräume, eigenes Personal und eigene Ausrüstungsgegenstände verfügt. Führungsentscheidungen zeichnen sich durch ihre Dauerhaftigkeit, Grundsätzlichkeit und Bedeutung aus, die sie für den Bestand der geleiteten Gesellschaften haben. Sie unterscheiden sich von Entscheidungen, die kurzfristig und ausführungsbezogen sind. Die Durchführung nur einzelner Geschäftsfunktionen reicht für die Qualifizierung als Führungsentscheidung nicht aus.</p> <p>12. Zu Artikel 31 Absatz 2 (Anwendung des Abkommens in bestimmten Fällen)</p> <p>Eine gewerbliche Tätigkeit im erstgenannten Vertragsstaat, die gegenüber</p>

DBA-Artikel	DBA Deutschland-Österreich	DBA Deutschland-Liechtenstein
		<p>der gewerblichen Tätigkeit im anderen Vertragsstaat in qualitativer wie quantitativer Hinsicht erheblich ist, ist insbesondere dann gegeben, wenn die aus der gewerblichen Tätigkeit im erstgenannten Vertragsstaat stammenden Bruttoerträge mindestens 25 Prozent der aus der gewerblichen Tätigkeit im anderen Vertragsstaat stammenden Bruttoerträge betragen.</p> <p>13. Zu Artikel 31 Absatz 1 und 2 (Anwendung des Abkommens in bestimmten Fällen)</p> <p>Soweit der Anwendung von Vorschriften des Artikels 31 höherrangiges Recht mit der Folge der Unwirksamkeit entgegenstehen sollte, entfällt die abkommensrechtliche Verpflichtung zur Gewährung der in den Artikeln 10 bis 12 gewährten Abkommensvorteile mit Ablauf von zwölf Monaten nach dem Zeitpunkt, in dem dieser Verstoß in nicht anfechtbarer Weise festgestellt wird. In einem solchen Fall werden die Vertragsstaaten unverzüglich Verhandlungen mit dem Ziel der Vereinbarung einer die Anforderungen höherrangigen Rechts erfüllenden gleichwertigen Regelung aufnehmen. Die durch Satz 1 eingeräumte Befugnis eines Vertragsstaats, nach Entfallen der abkommensrechtlichen Verpflichtung zur Gewährung von Abkommensvorteilen einseitige Maßnahmen zur Verweigerung dieser Vorteile anzuwenden, bleibt unberührt.</p>

**2.17 Art. 31 DBA DE-AT/Art. 33 DBA DE-FL, Art. 32 DBA DE-AT,  
Art. 33 DBA DE-AT / Art. 34 DBA-DE-FL (Schlussbestimmungen)**

DBA-Artikel	DBA Deutschland-Österreich	DBA Deutschland-Liechtenstein
Artikel 31 DBA DE-AT Artikel 33 DBA DE-FL In-Kraft-Treten	...	...
Artikel 32 DE-AT (Registrierung)	...	.
Artikel 33 DBA DE-AT Kündigung Artikel 34 DBA DE-FL	<p>Dieses Abkommen ist auf unbestimmte Zeit geschlossen, jedoch kann jeder der Vertragsstaaten bis zum 30. Juni eines jeden Kalenderjahrs nach Ablauf von fünf Jahren, vom Tag des In-Kraft-Tretens an gerechnet, das Abkommen gegenüber dem anderen Vertragsstaat auf diplomatischem Weg schriftlich kündigen. Maßgebend für die Berechnung der Frist ist der Tag des Einganges der Kündigung bei dem anderen Vertragsstaat.</p> <p>Im Fall der Kündigung ist das Abkommen nicht mehr anzuwenden a) bei den im Abzugsweg erhobenen Steuern von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren auf die Beträge, die am oder nach dem 1. Jänner des Kalenderjahrs gezahlt werden, das auf das Kündigungsjahr folgt; b) bei den übrigen Steuern auf die Steuern, die für Zeiträume ab dem 1. Jänner des Kalenderjahrs erhoben werden, das auf das Kündigungsjahr folgt.</p>	<p>(1) Dieses Abkommen bleibt in Kraft, solange es nicht von einem Vertragsstaat gekündigt wird.</p> <p>(2) Jeder Vertragsstaat kann dieses Abkommen nach Ablauf von fünf Jahren von dem Inkrafttreten an auf diplomatischem Weg bis zum 30. Juni eines jeden Kalenderjahres kündigen.</p> <p>In diesem Fall findet dieses Abkommen nicht mehr Anwendung a) bei den im Abzugsweg erhobenen Steuern auf die Beträge, die am oder nach dem 1. Januar des Kalenderjahrs gutgeschrieben werden, das auf das Kündigungsjahr folgt; b) bei den übrigen Steuern auf die Steuern, die für Zeiträume ab dem 1. Januar des Kalenderjahrs erhoben werden, das auf das Kündigungsjahr folgt. Maßgebend für die Berechnung der Frist ist der Tag des Eingangs der Kündigung bei dem anderen Vertragsstaat.</p>



### **3 Zu Teil 3: Liechtensteinisches Internationales Privatrecht und Anfechtungsrecht**

Nachfolgend werden die wesentlichen Bestimmungen des liechtensteinischen internationalen Privatrechts und des liechtensteinischen Anfechtungsrechtes aufgeführt, die vorliegend im Kontext einer grenzüberschreitend errichteten liechtensteinischen Stiftung insbesondere von liechtensteinischen Gerichten angewendet werden.

Hervorhebungen kennzeichnen Stellen, auf die im Text von Teil 3 besonders eingegangen wird. Die ausgelassenen Bereiche sind – soweit ersichtlich – für die vorliegende Entscheidungssituation der Begründung von unternehmensverbundenen Stiftungen nicht relevant, so dass sich aus diesen Bestimmungen keine entscheidungsrelevanten Aussagen ableiten liessen.

#### **3.1 Liechtensteinisches Internationales Privatrecht (Auszüge fIIPRG)**

Gesetz

vom 19. September 1996 über das internationale Privatrecht (IPRG)

I. Allgemeine Bestimmungen

##### **Art. 1**

##### **Grundsatz des internationalen Privatrechts**

1) Sachverhalte mit Auslandsberührung sind in privatrechtlicher Hinsicht nach der Rechtsordnung zu beurteilen, die in diesem Gesetz oder einer anderen Rechtsvorschrift bezeichnet wird (Verweisungsnorm).

2) Mangels einer Verweisungsnorm ist die Rechtsordnung maßgebend, zu der der Sachverhalt die stärkste Beziehung hat.

##### **Art. 2**

##### **Ermittlung der für die Anknüpfung maßgebenden Voraussetzungen**

Die für die Anknüpfung an eine bestimmte Rechtsordnung maßgebenden tatsächlichen und rechtlichen Voraussetzungen sind von Amts wegen festzustellen, soweit nicht nach verfahrensrechtlichen Vorschriften in einem der Rechtswahl zugänglichen Sachgebiet (Art. 20, 29 Abs. 3, Art. 39 Abs. 1) tatsächliches Parteivorbringen für wahr zu halten ist.

### **Art. 3**

#### **Anwendung fremden Rechts**

Ist fremdes Recht maßgebend, so ist es von Amts wegen und wie in seinem ursprünglichen Geltungsbereich anzuwenden.

### **Art. 4**

#### **Ermittlung fremden Rechts**

- 1) Das fremde Recht ist von Amts wegen zu ermitteln. Zulässige Hilfsmittel hiefür sind auch die Mitwirkung der Beteiligten, Auskünfte der Regierung und Sachverständigen-Gutachten.
- 2) Kann das fremde Recht trotz eingehendem Bemühen innerhalb angemessener Frist nicht ermittelt werden, so ist das liechtensteinische Recht anzuwenden.

### **Art. 5**

#### **Sachnormverweisung; Rückverweisung**

- 1) Ist fremdes Recht maßgebend, so sind dessen Sachnormen anzuwenden (Rechtsnormen mit Ausnahme der Verweisungsnormen). Dies gilt nicht, wenn die Verweisungsnormen des fremden Rechtes das liechtensteinische Recht für maßgebend erklären; in diesem Fall sind die Sachnormen des liechtensteinischen Rechts anzuwenden (Rückverweisung).
- 2) Besteht eine fremde Rechtsordnung aus mehreren Teilrechtsordnungen, so ist die Teilrechtsordnung anzuwenden, auf die die in der fremden Rechtsordnung bestehenden Regeln verweisen. Mangels solcher Regeln ist die Teilrechtsordnung maßgebend, zu der die stärkste Beziehung besteht.

### **Art. 6**

#### **Vorbehaltsklausel**

Eine Bestimmung des fremden Rechts ist nicht anzuwenden, wenn ihre Anwendung zu einem Ergebnis führen würde, das mit den Grundwertungen der liechtensteinischen Rechtsordnung unvereinbar ist. An ihrer Stelle ist erforderlichenfalls die entsprechende Bestimmung des liechtensteinischen Rechts anzuwenden.

#### **Art. 7**

##### **Statutenwechsel**

Die nachträgliche Änderung der für die Anknüpfung an eine bestimmte Rechtsordnung maßgebenden Voraussetzungen hat auf bereits vollendete Tatbestände keinen Einfluss.

#### **Art. 8**

##### **Form**

Die Form einer Rechtshandlung ist nach demselben Recht zu beurteilen wie die Rechtshandlung selbst; es genügt jedoch die Einhaltung der Formvorschriften des Staates, in dem die Rechtshandlung vorgenommen wird.

#### **Art. 9**

##### **Wohnsitz und gewöhnlicher Aufenthalt**

Im Sinne dieses Gesetzes hat eine natürliche Person:

- a) ihren Wohnsitz an dem Orte, wo sie sich mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält;
- b) ihren gewöhnlichen Aufenthalt an dem Orte, wo sie während längerer Zeit lebt, selbst wenn diese Zeit zum vornherein befristet ist.

#### **Art. 10**

##### **Personalstatut einer natürlichen Person**

**1) Das Personalstatut einer natürlichen Person ist das Recht des Staates, dem die Person angehört. Hat eine Person neben einer fremden Staatsangehörigkeit auch das liechtensteinische Landesbürgerrecht, so ist dieses maßgebend. Für andere Mehrstaater ist die Staatsangehörigkeit des Staates maßgebend, zu dem die stärkste Beziehung besteht.**

2) Ist eine Person staatenlos oder kann ihre Staatsangehörigkeit nicht geklärt werden, so ist ihr Personalstatut das Recht des Staates, in dem sie den gewöhnlichen Aufenthalt hat.

3) Das Personalstatut einer Person, die Flüchtling im Sinn der für Liechtenstein geltenden internationalen Übereinkommen ist oder deren Beziehungen zu ihrem Heimatstaat aus vergleichbar schwerwiegenden Gründen abgebrochen sind, ist das Recht des Staates, in dem sie ihren Wohnsitz, mangels eines solchen ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat; eine Verweisung dieses Rechts auf das Recht des Heimatstaates ist unbeachtlich.

## **Art. 11**

### **Rechtswahl**

**1) Eine Rechtswahl der Parteien (Art. 20, 29 Abs. 3 und Art. 39 Abs. 1) bezieht sich im Zweifel nicht auf die Verweisungsnormen der gewählten Rechtsordnung.**

**2) Eine erst in einem anhängigen Verfahren getroffene Rechtswahl ist nur beachtlich, wenn sie ausdrücklich getroffen worden ist.**

**3) Die Rechtsstellung Dritter wird durch eine nachträgliche Rechtswahl nicht beeinträchtigt.**

## **II. Personenrecht**

## **Art. 12**

### **Rechts- und Handlungsfähigkeit**

1) Die Rechts- und Handlungsfähigkeit einer natürlichen Person sind nach deren Personalstatut zu beurteilen.

2) Wer ein Rechtsgeschäft abgeschlossen hat, obwohl er nach seinem Personalstatut handlungsunfähig war, kann sich auf seine Handlungsunfähigkeit nicht berufen, wenn er nach dem Recht des Staates, in dem er das Rechtsgeschäft abgeschlossen hat, handlungsfäh gewesen wäre, es sei denn, die andere Partei habe seine Handlungsunfähigkeit gekannt oder hätte sie kennen müssen. Auf familien- und erbrechtliche Rechtsgeschäfte sowie auf solche, durch die über ein in einem anderen Staat gelegenes Grundstück oder ein

diesem gleichgestelltes Recht verfügt wird, findet diese Bestimmung keine Anwendung.

**Art. 13**

Deliktsfähigkeit

...

**Art. 14**

Name

...

**Art. 15**

Verschollenerklärung

...

**Art. 16**

Bestellung eines Sachwalters für behinderte Personen,

...

III. Familienrecht

A. Eherecht

**Art. 17**

**Form der Eheschliessung**

1) Die Form einer Eheschliessung im Inland ist nach den inländischen Formvorschriften zu beurteilen.

2) Die Form einer Eheschliessung im Ausland ist nach dem Personalstatut jedes der Verlobten zu beurteilen; es genügt jedoch die Einhaltung der Formvorschriften des Ortes der Eheschliessung.

**Art. 18**

**Voraussetzungen der Eheschliessung**

1) Die Voraussetzungen der Eheschliessung sowie die der Eheungültigkeit sind für jeden der Verlobten bzw. Ehegatten nach seinem Personalstatut zu beurteilen.

2) Ist durch eine für den liechtensteinischen Rechtsbereich wirksame Entscheidung eine Ehe für ungültig erklärt, geschieden oder als nicht bestehend festgestellt worden, so darf nicht allein deshalb eine neue Eheschliessung untersagt oder eine neue Ehe für ungültig erklärt werden, weil die Entscheidung nach dem Personalstatut eines oder beider Verlobten bzw. Ehegatten nicht anerkannt wird. Dies gilt sinngemäß im Fall der Verschollenerklärung.

#### **Art. 19**

##### **Persönliche Rechtswirkungen der Ehe**

**1) Die persönlichen Rechtswirkungen einer Ehe sind nach dem Recht des Staates zu beurteilen, in dem beide Ehegatten ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, mangels eines solchen nach dem Recht des Staates, in dem beide ihren letzten gewöhnlichen Aufenthalt gehabt haben, sofern ihn einer von ihnen beibehalten hat.**

2) Ist eine Ehe nicht für den Bereich des in Abs. 1 bezeichneten Rechts, wohl aber für den liechtensteinischen Rechtsbereich zustande gekommen, so sind die persönlichen Rechtswirkungen nach liechtensteinischem Recht zu beurteilen.

#### **Art. 20**

##### **Ehegüterrecht**

**1) Das Ehegüterrecht ist nach dem Recht zu beurteilen, das die Parteien schriftlich bestimmen.**

**2) Die Ehegatten können zwischen dem Recht des Staates, in dem beide ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben oder nach der Eheschliessung haben werden, und einem der Heimatrechte eines der beiden Ehegatten wählen.**

**3) Mangels einer solchen Rechtswahl ist das Ehegüterrecht nach dem Recht zu beurteilen, das zur Zeit der Eheschliessung für die persönlichen Rechtswirkungen der Ehe maßgebend ist.**

**Art. 21****Ehetrennung und Ehescheidung**

**1) Die Voraussetzungen und die Wirkung der Ehetrennung und Ehescheidung sind nach dem für die persönlichen Rechtswirkungen der Ehe maßgebenden Recht im Zeitpunkt der Ehetrennung oder Ehescheidung zu beurteilen.**

2) Kann nach diesem Recht die Ehe aufgrund der geltend gemachten Tatsachen nicht getrennt oder geschieden werden oder liegt keiner der Anknüpfungspunkte des Art. 19 vor, so ist die Trennung oder Scheidung der Ehe nach dem Personalstatut des klagenden Ehegatten im Zeitpunkt der Ehetrennung oder Ehescheidung zu beurteilen.

3) Das liechtensteinische Gericht hat liechtensteinisches Recht anzuwenden, wenn auch nur einer der Ehegatten liechtensteinischer Landesbürger ist.

A.bis Recht der eingetragenen Partnerschaft<sup>1</sup>

...

**Art. 21d****Güterrecht der eingetragenen Partnerschaft**

1) Das Güterrecht der eingetragenen Partnerschaft ist nach dem Recht zu beurteilen, das die Parteien schriftlich bestimmen.

2) Die eingetragenen Partner können zwischen dem Recht des Staates, in dem beide ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben oder nach der Eintragung der Partnerschaft haben werden, und einem der Heimatrechte eines der beiden Partner wählen.

3) Mangels einer solchen Rechtswahl ist das Güterrecht nach dem Recht zu beurteilen, das zur Zeit der Eintragung der Partnerschaft für die persönlichen Wirkungen der Partnerschaft maßgebend ist.

...

## B. Kindschaftsrecht

### **Art. 22**

#### **Eheliche Abstammung**

**Die Voraussetzungen der Ehelichkeit eines Kindes und deren Bestreitung sind nach dem Personalstatut zu beurteilen, das die Ehegatten im Zeitpunkt der Geburt des Kindes oder, wenn die Ehe vorher aufgelöst worden ist, im Zeitpunkt der Auflösung gehabt haben. Bei verschiedenem Personalstatut der Ehegatten ist dasjenige Personalstatut maßgebend, das für die Ehelichkeit des Kindes günstiger ist.**

### **Art. 23**

#### **Legitimation durch nachfolgende Ehe**

**Die Voraussetzungen der Legitimation eines unehelichen Kindes durch nachfolgende Ehe sind nach dem Personalstatut der Eltern zu beurteilen. Bei verschiedenem Personalstatut der Eltern ist dasjenige Personalstatut maßgebend, das für die Legitimation des Kindes günstiger ist.**

...

### **Art. 27**

#### **Annahme an Kindes Statt**

1) Die Voraussetzungen der Annahme an Kindes Statt und der Beendigung der Wahlkindschaft sind nach dem Personalstatut jedes Annehmenden zu beurteilen. Ist nach dem Personalstatut des Kindes die Zustimmung des Kindes oder eines Dritten, zu dem das Kind in einem familienrechtlichen Verhältnis steht, erforderlich, so ist insoweit auch dieses Recht maßgebend.

2) Die Wirkungen der Annahme an Kindes Statt sind nach dem Recht des Staates zu beurteilen, in dem der Annehmende seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat, bei Annahme durch Ehegatten nach dem für die persönlichen Rechtswirkungen der Ehe maßgebenden Recht, nach dem Tod eines der Ehegatten nach dem Recht des Staates, in dem der andere Ehegatte seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat.

## C. Vormundschafts- und Pflegschaftsrecht



**Art. 28****Anordnung und Wirkungen**

Für die Anordnung einer Vormundschaft oder Pflegschaft durch ein liechtensteinisches Gericht und für deren Wirkungen ist liechtensteinisches Recht maßgebend.

## IV. Erbrecht

**Art. 29****Rechtsnachfolge von Todes wegen**

**1) Die Rechtsnachfolge von Todes wegen ist nach dem Personalstatut des Erblassers im Zeitpunkt seines Todes zu beurteilen.**

2) Wird eine Verlassenschaftsabhandlung von einem liechtensteinischen Gericht durchgeführt, so ist die Rechtsnachfolge von Todes wegen vorbehaltlich Abs. 3 und 4 nach liechtensteinischem Recht zu beurteilen.

**3) Der ausländische Erblasser kann durch letztwillige Verfügung oder Erbvertrag seine Rechtsnachfolge einem seiner Heimatrechte oder dem Recht des Staates seines letzten gewöhnlichen Aufenthaltes unterstellen.**

4) Der inländische Erblasser mit Wohnsitz im Ausland kann durch letztwillige Verfügung oder Erbvertrag seine Rechtsnachfolge einem seiner Heimatrechte oder dem Recht des Staates seines letzten gewöhnlichen Aufenthaltes unterstellen.

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

**Art. 30****Gültigkeit einer Verfügung von Todes wegen**

1) Die Testierfähigkeit und die sonstigen Erfordernisse für die Gültigkeit einer letztwilligen Verfügung, eines Erbvertrags oder eines Erbverzichtsvertrags sind gegeben, wenn die Gültigkeitserfordernisse eines der folgenden Rechte erfüllt sind:

- a) eines der Heimatrechte des Erblassers im Zeitpunkt der Rechtshandlung oder im Zeitpunkt seines Todes;
- b) des Rechts des Staates, in dem der Erblasser im Zeitpunkt der Rechtshandlung oder im Zeitpunkt seines Todes seinen gewöhnlichen Aufenthalt hatte;
- c) des liechtensteinischen Rechts, sofern die Verlassenschaftsabhandlung vor einem liechtensteinischen Gericht durchgeführt wird.

2) Für den Widerruf bzw. die Aufhebung dieser Rechtshandlungen gilt der Abs. 1 sinngemäß.

## V. Sachenrecht

...

## VI. Immaterialgüterrechte

...

## VII. Schuldrecht

### **Art. 39**

#### **Allgemeine Regeln**

1) Schuldverhältnisse sind nach dem Recht zu beurteilen, das die Parteien ausdrücklich oder schlüssig bestimmen (Art. 11); einer schlüssigen Bestimmung steht gleich, wenn sich aus den Umständen ergibt, dass die Parteien eine bestimmte Rechtsordnung als maßgebend angenommen haben.

2) Soweit eine Rechtswahl nicht getroffen oder nach diesem Gesetz unbeachtlich ist, sind die Art. 40 bis 53 maßgebend.

### **Art. 40**

#### **Gegenseitige Verträge**

**Gegenseitige Verträge, nach denen die eine Partei der anderen zumindest überwiegend Geld schuldet, sind nach dem Recht des Staates zu beurteilen, in dem die andere Partei ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat. Schliesst diese Partei den Vertrag als Unternehmer, so ist statt des gewöhnlichen Aufenthalts die Niederlassung maßgebend, in deren Rahmen der Vertrag geschlossen wird.**

#### **Art. 41**

##### **Einseitige Verträge und Rechtsgeschäfte**

**Einseitig verpflichtende Verträge und schuld begründende einseitige Rechtsgeschäfte sind nach dem Recht des Staates zu beurteilen, in dem der Schuldner seinen gewöhnlichen Aufenthalt oder im Falle des Art. 40 Satz 2 seine Niederlassung hat.**

...

#### **Art. 49**

##### **Abhängige Rechtsgeschäfte**

Ein Rechtsgeschäft, dessen Wirkungen begrifflich von einer bestehenden Verbindlichkeit abhängen, ist nach den Sachnormen des Staates zu beurteilen, dessen Sachnormen für die Verbindlichkeit maßgebend sind. Das gilt besonders für Rechtsgeschäfte, die die Sicherung oder Umänderung einer Verbindlichkeit zum Gegenstand haben. Der Art. 42 Abs. 1 bleibt unberührt.

#### **Art. 50**

##### **Bereicherung**

Bereicherungsansprüche sind nach dem Recht des Staates zu beurteilen, in dem die Bereicherung eingetreten ist. Beruht die Bereicherung jedoch auf einer Leistung, die auf der Grundlage eines Rechtsverhältnisses erbracht worden ist, so sind die Sachnormen des Staates maßgebend, dessen Sachnormen auf das Rechtsverhältnis anzuwenden sind; dies gilt sinngemäß für den Anspruch auf Ersatz eines Aufwandes, den ein anderer hätte machen müssen.

...

## 3.2 Liechtensteinische Rechtssicherungsordnung (Auszüge fIRSO)

...

### 5. Abschnitt

#### Das Rechtsöffnungsverfahren

##### Art. 49

##### Zulässigkeit

1) Ein Gläubiger, auf dessen Betreibung im Schuldentrieb- bzw. Rechtsbotsverfahren gegen den Zahlbefehl Widerspruch bzw. gegen das Rechtsbot Rechtsvorschlag erhoben worden ist, kann beim Landgerichte den Widerspruch bzw. Rechtsvorschlag gerichtlich aufheben lassen (Rechtsöffnung), wenn

- a) seine im Schuldentrieb- bzw. Rechtsbotsverfahren geltend gemachte Forderung auf einer öffentlichen Urkunde oder auf einer durch Unterschrift des Schuldners bzw. seines gesetzlichen Vertreters, Stellvertreters oder Rechtsvorgängers bekräftigten Schuldanerkennung beruht und in beiden Fällen
- b) die Forderung auf Leistung oder Herausgabe von Geld oder irgend einer Sache oder auf Einräumung eines bürgerlichen Rechtes geht.

2) Als Urkunden im Sinne vorstehenden Absatzes kommen insbesondere in Betracht:

- a) **alle nach dem inländischen oder ausländischen Rechte als öffentlich geltenden Urkunden**, insofern sie in Original oder beglaubigter Abschrift vorgelegt werden;
- b) private Schuldanerkennungen, welche ausdrücklich oder sonst in schlüssiger Weise ein **unterschriftlich bekräftigtes Schuldanerkenntnis enthalten** (z. B. Anerkennung in einem Brief, einfacher Schuldschein, Obligo, unterschriebene Kontokorrent-Rechnungen, Kaufverträge, Bürgschaftsscheine, Check, Versicherungspolice), **gleichgültig, ob diese Schuldanerkennung im Inlande oder Auslande erfolgt** ist.

3) Die Vorschriften des Art. 44 Abs. 2 Bst. b und c sind im Rechtsöffnungsverfahren sinngemäß zu beobachten.

##### Art. 50

##### Verfahren – Allgemeine Grundsätze

1) Das Rechtsöffnungsverfahren ist vom Landgerichte binnen kürzester, in der Regel fünf Tage nicht übersteigender Frist einzuleiten und durchzuführen.

2) Der Gläubiger kann beim Landgerichte

a) entweder das Rechtsöffnungsgesuch gesondert nach Zustellung des Widerspruchs- bzw. Rechtsvorschlages mündlich zu Protokoll stellen oder schriftlich nach den für Klagen bestehenden Vorschriften einreichen oder

b) gleichzeitig mit dem Gesuch um Erlassung eines Zahlbefehls oder Rechtsbotes für den Fall stellen, als Widerspruch bzw. Rechtsvorschlag erhoben wird; in beiden Fällen sind dem Gesuch gleichzeitig die Urkunden in Original bzw. beglaubigter Abschrift beizulegen.

3) In diesem Verfahren ladet der Richter die Parteien binnen einer kurzen angemessenen Frist zu einer Verhandlung vor; dem Gläubiger ist das Erscheinen freigestellt und der Schuldner wird unter der Androhung geladen, dass bei unentschuldigtem Ausbleiben ohne weiteres auf Grund der Akten entschieden werde. Andere Versäumnisfolgen treten nicht ein.

4) Im Rechtsöffnungsverfahren kann der Gläubiger seinen Anspruch nur durch Urkunden beweisen, der Verpflichtete aber hat seine Einwendungen gegen das Rechtsöffnungsbegehren und gegen die Schuld durch Urkunden oder zur Verhandlung mitgebrachte Zeugen sofort glaubhaft zu machen; andere Mittel zur Glaubhaftmachung sind nicht zulässig.

## **Art. 51**

### **Der Rechtsöffnungsentscheid**

1) Über das Rechtsöffnungsbegehren entscheidet das Landgericht mittels Entscheides (Beschlusses), welcher den Parteien nach den für Klagen bestehenden Vorschriften zuzustellen ist und nebst dem Ausspruche eine Begründung nebst Rechtsbelehrung zu enthalten hat.

2) Die Rechtsbelehrung hat zu enthalten:

a) bei Erteilung der Rechtsöffnung für den Verpflichteten die Bemerkung, dass er binnen der unerstreckbaren Frist von vierzehn Tagen seit Zustellung im ordentlichen Streitverfahren die Klage auf Aberkennung der Forderung (Feststellungsklage) erheben könne, dass aber im Unterlassungsfalle unter Vorbehalt der Wiedereinsetzung nach der Zivilprozessordnung auf Grund des

Rechtsöffnungsentscheides Zwangsvollstreckung bis zur Befriedigung vom Gläubiger verlangt werden könne;

b) bei Abweisung des Rechtsöffnungsbegehrens für den Gläubiger die Bemerkung, dass er sein Recht im ordentlichen Streitverfahren gegen den Verpflichteten geltend zu machen habe.

3) Im Rechtsöffnungsentscheid ist auch über die von den Parteien angesprochenen Kosten zu erkennen.

4) Gegen den dem Rechtsöffnungsbegehren stattgebenden Entscheid ist ausser der Aberkennungsklage ein Rechtsmittel nicht zulässig; gegen den abweisenden Entscheid ist der Rekurs binnen vierzehn Tagen seit der Zustellung zulässig.

## **Art. 52**

### **Wirkung des Rechtsöffnungsentscheides**

1) Der Gläubiger, dem Rechtsöffnung erteilt worden ist, kann auf Grund des Rechtsöffnungsentscheides sofort nach den Bestimmungen des vierten Abschnittes dieses Hauptstückes (Art. 42 ff.) Vollstreckung bis zur Sicherstellung für seinen Anspruch samt Nebengebühren und zuerkannten Rechtsöffnungskosten verlangen.

2) Die Wirkung des Rechtsöffnungsentscheides erstreckt sich nur auf dasjenige Schuldentrieb- bzw. Rechtsbotsverfahren, in welchem Rechtsöffnung erteilt wurde.

3) Nach Ablauf von sechs Monaten seit Zustellung des Rechtsöffnungsentscheides an ihn kann der Gläubiger das Begehren um Sicherstellung auf Grund desselben Entscheides nicht mehr stellen.

## **Art. 53**

### **Die Aberkennungsklage**

1) Wenn gegen den Verpflichteten Rechtsöffnung erteilt worden ist, **so kann dieser innerhalb vierzehn Tagen seit Zustellung des Rechtsöffnungsentscheides die Klage auf Aberkennung des vom Gläubiger geltend gemachten Anspruchs beim Landgerichte stellen.**

2) Ein vorgängiges Vermittlungsverfahren ist nicht notwendig.

3) Die Beweislast im Aberkennungsprozesse bleibt die gleiche, wie wenn der Gläubiger selbst den Prozess angestrengt hätte.

**4) Das Klagebegehren geht auf Feststellung des gänzlichen oder teilweisen Nichtbestandes der Forderung oder auf ihre derzeitige Nichteintreibbarkeit und auf Aufhebung der Rechtsöffnung.**

5) Auf den Kostenspruch im Aberkennungsprozesse finden die einschlägigen Vorschriften der Zivilprozessordnung Anwendung und wenn der Gläubiger unterliegt, so sind ihm auch die Verfahrens- und Parteikosten des Rechtsöffnungsverfahrens aufzuerlegen.

## 2. Hauptstück

### Eidliche Angabe und Anfechtungsordnung

#### 1. Abschnitt

#### Eidliche Angabe (Offenbarungseid)

### **Art. 54**

#### **Zulässigkeit und Inhalt**

1) Aufgehoben

2) Aufgehoben

3) Vor Einbringung einer Anfechtungsklage hat der Schuldner auf Antrag des Gläubigers in den Fällen der Art. 65 bis 67 mit Bezug auf eine vom Gläubiger bestimmt als anfechtbar bezeichnete Rechtshandlung einen Eid dahin zu leisten, dass ihm von den die Anfechtbarkeit begründeten Tatsachen nichts bekannt gewesen sei.

4) Aufgehoben

5) Aufgehoben

6) Aufgehoben

7) Aufgehoben

### **Art. 55**

#### **Offenbarungseid über eine Verwaltung oder einen Inbegriff**

...

Art. 56 bis 63

## Aufgehoben

### 2. Abschnitt

#### Anfechtungsordnung

#### **Art. 64**

##### **Zweck – Anfechtungsbefugnis**

1) Die hiernach (Art. 65 bis 68) erwähnten Rechtshandlungen, die das Vermögen eines Schuldners betreffen, können gemäß den folgenden Bestimmungen zwecks Befriedigung eines Gläubigers angefochten und diesem gegenüber als unwirksam erklärt werden.

2) Zur Anfechtung ist jeder Gläubiger **mit einer vollstreckbaren Forderung** ohne Rücksicht auf den Zeitpunkt ihrer Entstehung befugt (Anfechtungsbefugnis), sofern die Zwangsvollstreckung zu einer vollständigen Befriedigung des Gläubigers nicht geführt hat oder bei der Bewilligung der Vollstreckung anzunehmen ist, dass sie zu einer solchen nicht führen werde.

3) Die Anfechtung kann durch Klage (Widerklage) oder Einrede, durch Zahlbefehl oder Rechtsbot geltend gemacht werden.

**4) Wenn der Anfechtungsgegner nachweist, dass der anfechtende Gläubiger die anfechtbare Rechtshandlung selbst gewollt hat, mit ihr einverstanden war oder sie nachträglich in Kenntnis der anfechtbaren Umstände genehmigt hat, so ist der Anfechtungsanspruch abzuweisen.**

#### **Art. 65**

##### **Anfechtung unentgeltlicher und ihnen gleichgestellter Verfügungen**

1) Anfechtbar sind folgende **innerhalb eines Jahres** vor der Bewilligung der Zwangsvollstreckung vorgenommenen Rechtshandlungen:

a) **unentgeltliche Verfügungen** (z. B. Verzicht auf ein noch nicht erworbenes Recht, Ausschlagung einer Erbschaft), wozu der Schuldner rechtlich nicht verpflichtet war und **alle vollzogenen Schenkungen, insoweit es sich bei diesen Rechtshandlungen nicht um die Erfüllung einer gesetzlichen Verpflichtung, um gebräuchliche Gelegenheitsgeschenke (z. B. Weihnachts-, Neujahrs-, Geburtstags-, Verlobungs- oder Hochzeitsgeschenke), wenn sie das übliche Mass nicht übersteigen, oder um Verfügungen in angemessener**



**Höhe handelt, die zu gemeinnützigen Zwecken gemacht wurden oder durch die einer sittlichen Pflicht (z. B. Eingehung einer angemessenen Lebensversicherung für Frau und Kinder) oder Rücksichten des Anstandes entsprochen worden ist;**

b) der unentgeltliche oder ihm gleichgestellte Erwerb von Sachen des Schuldners zufolge obrigkeitlicher Verfügung (z. B. im Vollstreckungs- und Verwaltungsverfahren), wenn das Entgelt aus den Mitteln des Schuldners geleistet worden ist;

c) Rechtsgeschäfte, bei denen der Schuldner zurzeit seiner Leistung eine Gegenleistung angenommen hat, die zu seiner eigenen Leistung in einem Missverhältnisse steht, insbesondere eingegangene Kauf-, Tausch oder Lieferungsverträge, sofern der andere Teil in dem Geschäft ein Missverhältnis von Leistung und Gegenleistung oder sonst eine den Gläubiger benachteiligende Vermögensverschleuderung erkannte oder erkennen musste;

d) Rechtsgeschäfte, durch welche der Schuldner sich oder einem Dritten eine Leibrente oder eine Nutzniessung erworben hat;

e) die Sicherstellung oder Rückstellung des Heiratsgutes, sofern der Schuldner dazu weder durch einen bei Eingehung der Ehe oder bei Bestellung des Heiratsgutes geschlossenen Vertrag, noch im Falle der Beendigung der ehelichen Gemeinschaft durch Gesetz verpflichtet war, ferner die Sicherstellung oder Ausfolgung der Widerlage oder des Witwengehaltes.

2) Die Beweislast für das Vorhandensein der den Anfechtungsanspruch begründenden Tatsachen und Umstände obliegt dem Anfechtungsgläubiger.

## **Art. 66**

### **Anfechtung wegen Überschuldung**

1) Anfechtbar sind im weitern folgende Rechtshandlungen, sofern sie der **Schuldner innerhalb des letzten Jahres vor der Bewilligung der Zwangsvollstreckung** vorgenommen hat und er im Zeitpunkte der Vornahme bereits überschuldet war:

a) Begründung eines Pfandrechts oder diesem in der rechtlichen Wirkung gleichkommender Rechte, zur Sicherung bereits bestehender Verbindlichkeiten, deren Erfüllung sicherzustellen der Schuldner schon früher gesetzlich oder rechtsgeschäftlich nicht verpflichtet war;

b) Tilgung einer Geldschuld auf andere Weise als durch Barschaft oder anderweitige übliche Zahlungsmittel;

c) die Zahlung einer nicht verfallenen Schuld.

2) Die Anfechtbarkeit ist indessen ausgeschlossen, wenn der Begünstigte beweist, dass er die Vermögenslage des Schuldners nicht gekannt habe.

#### **Art. 67**

##### **Allgemeiner Anfechtungsanspruch**

1) Anfechtbar sind **endlich ohne Rücksicht auf den Zeitpunkt ihrer Vornahme alle Rechtshandlungen**, welche der Schuldner in der dem andern Teile zurzeit ihrer Vornahme **erkennbaren Absicht** vorgenommen hat, seine Gläubiger zu benachteiligen oder einzelne Gläubiger zum Nachteile anderer zu begünstigen.

2) Es genügt, wenn der Dritte nach den tatsächlichen Umständen des Einzelfalles (z. B. nahe Verwandtschaft oder sonstige persönliche Beziehung des Schuldners zum Dritten, über den Schuldner umlaufende Gerüchte) im Stande gewesen war, die Absicht des Schuldners zu erkennen, seine Gläubiger zu benachteiligen oder einzelne von ihnen zum Nachteile anderer zu begünstigen.

3) Die Beweislast für alle Tatumstände (Rechtshandlung, Benachteiligungs- bzw. Begünstigungsabsicht, Erkennbarkeit derselben) obliegt dem anfechtenden Gläubiger.

#### **Art. 68**

##### **Anfechtung von Unterlassungen**

1) Als Rechtshandlungen im Sinne der vorstehenden Artikel sind auch Unterlassungen des Schuldners anzusehen, durch die er ein Recht verliert, oder durch die gegen ihn vermögensrechtliche Ansprüche begründet, erhalten oder gesichert werden.

2) Das gleiche gilt hinsichtlich der Unterlassung

a) der Antretung einer Erbschaft, oder

b) Anfechtung der Verletzung des Pflichtteils oder

c) endlich der Anfechtung einer unzulässigen Enterbung.

#### **Art. 69**

## **Zwangsvollstreckung und Anfechtung**

- 1) Eine Anfechtung wird dadurch nicht ausgeschlossen, dass für die anfechtbare Handlung ein Vollstreckungstitel erworben oder dass sie durch Zwangsvollstreckung bewirkt worden ist.
- 2) Wird die Rechtshandlung für unwirksam erklärt, so erlischt dem Gläubiger gegenüber auch die Wirksamkeit des Vollstreckungstitels.

### **Art. 70**

#### **Anfechtungsgegner**

Die Anfechtung kann gegen diejenigen Personen gerichtet werden, welche mit dem Schuldner die anfechtbaren Rechtsgeschäfte abgeschlossen haben oder von ihm in anfechtbarer Weise befriedigt worden sind oder durch seine Unterlassung in anfechtbarer Weise einen Vermögensvorteil erhalten haben; ferner gegen ihre Erben und gegen bösgläubige Dritte.

### **Art. 71**

#### **Umfang der Leistung**

- 1) Wer durch eine anfechtbare Rechtshandlung Vermögen des Schuldners erworben hat, ist gemäß nachfolgenden Absätzen **zur Rückgabe desselben** verpflichtet.
- 2) Anspruch. Wegen Erstattung einer Gegenleistung oder wegen einer infolge der Anfechtung wieder in Kraft tretenden Forderung kann sich der bösgläubige Anfechtungsgegner nur an seinen Schuldner halten; im übrigen ist die Gegenleistung vom anfechtenden Gläubiger zu erstatten, soweit sie sich noch in Händen des Schuldners befindet oder dieser durch sie bereichert worden ist, darüber hinaus kann ein Anspruch nur als Forderung gegen den Schuldner geltend gemacht werden.
- 3) Aufrechnung. Gegen den Anfechtungsanspruch kann ausser zur Geltendmachung von Ansprüchen gemäß vorstehendem Absätze eine Gegenforderung an den Schuldner nicht aufgerechnet werden.

4) Bestand die anfechtbare Rechtshandlung in der Tilgung einer Forderung, so tritt diese mit der Rückerstattung des Empfangenen wieder in Kraft, unter Vorbehalt des Schutzes gutgläubiger Bürgen und Pfandsteller.

5) Der gutgläubige Empfänger einer Schenkung ist nur bis zum Betrage seiner Bereicherung zur Rückerstattung verpflichtet, ausgenommen den Fall, dass sein Erwerb auch als entgeltlicher anfechtbar wäre.

6) Haben gutgläubige Dritte an Sachen, die zurückzustellen sind, unanfechtbare Rechte erworben, so ist derjenige, während dessen Besitz die Belastung stattgefunden hat, zum Ersatze des Schadens an den Gläubiger verpflichtet, wenn sein Erwerb anfechtbar war. Der vorherstehende Absatz findet Anwendung.

7) Mehrfache Anfechtung. Auch wenn dieselbe Rechtshandlung von mehreren Gläubigern angefochten wird, so dürfen die den Anfechtungsgegner treffenden Verbindlichkeiten in keinem Falle das in diesem Artikel bestimmte Mass überschreiten.

## **Art. 72**

### **Anfechtungsklage**

1) Findet eine Anfechtung mittels Klage statt, so ist ihr ein Leitschein beizulegen und in derselben anzugeben, in welchem Umfange und in welcher Weise der Beklagte zum Zwecke der Befriedigung des Gläubigers etwas leisten oder dulden soll.

2) Schon vor der Klageerhebung oder gleichzeitig mit der Klage kann der Anfechtungsberechtigte beim Landgericht um die Vormerkung der zu erhebenden oder bereits gestellten Klage auf der Grundbuchseinlage ansuchen, bei der die Durchführung des Anfechtungsanspruchs Eintragungen erfordert.

3) Diese Vormerkung hat zur Folge, dass das Urteil über die Anfechtungsklage auch gegen Personen wirkt, die nach der bürgerlichen Anmerkung Rechte erworben haben.

4) Ist um die Vormerkung einer Anfechtungsklage vor der Klageanstellung angesucht worden, so muss innert vierzehn Tagen seit Zustellung des Vormerkungsbescheides vom Gläubiger die Anfechtungsklage erhoben werden,

andernfalls ist die Vormerkung auf Begehren des Anfechtungsgegners und auf Kosten des Gläubigers mittels Beschlusses zu löschen.

5) Eine Ausnahme vom vorstehenden Absatze besteht im Falle des Art. 74.

### **Art. 73**

#### **Anfechtung vor der Zwangsvollstreckung (Einrede)**

1) Die Anfechtung kann mittels Einrede ausgeübt werden, bevor die Forderung des Gläubigers vollstreckbar geworden ist.

2) Ebenso kann die Anfechtung im Verfahren zur Verteilung eines im Wege der Zwangsvollstreckung erzielten Erlöses auch stattfinden, bevor die Forderung des anfechtenden Gläubigers vollstreckbar geworden ist.

### **Art. 74**

#### **Anfechtungsfrist – Verlängerung**

**1) Die Anfechtungsklage (Widerklage) verjährt mit dem Ablaufe von fünf Jahren seit Vornahme der anfechtbaren Rechtshandlung.**

2) Einredeweise kann der Anfechtungsanspruch dem Anfechtungsgegner gegenüber innerhalb der zulässigen Anfechtungsfrist ebenfalls geltend gemacht werden.

3) Als vorgenommen gilt die anfechtbare Rechtshandlung in der Regel in dem Zeitpunkte, in welchem sie für die Gläubiger wirksam wurde.

4) Verlängerung. Hat der Gläubiger, bevor seine Forderung vollstreckbar geworden ist oder bevor sich herausstellt, dass die Zwangsvollstreckung in das Vermögen des Schuldners zu seiner vollständigen Befriedigung nicht geführt hat oder nicht führen werde, denjenigen, dem gegenüber eine anfechtbare Rechtshandlung vorgenommen worden ist oder dessen Erben oder Dritten von seiner Anfechtungsabsicht durch gerichtliche Zustellung eines Schriftsatzes verständigt, so wird die Anfechtungsfrist von der Zeit der Zustellung zurückgerechnet, sofern anzunehmen ist, dass die Zwangsvollstreckung in das Vermögen des Schuldners schon zurzeit dieser Zustellung zur vollständigen

Befriedigung des Gläubigers nicht geführt hätte und die Anfechtung bis zum Ablaufe von fünf Jahren seit dieser Zeit stattgefunden hat.

## **Art. 75**

### **International-rechtliche Bestimmungen**

**1) Über die Anfechtung von Rechtshandlungen entscheidet das Recht des Wohnsitzes oder Sitzes des Schuldners und in Ermangelung eines Wohnsitzes das Recht des Aufenthaltsortes zur Zeit der Vornahme der Handlungen über die Frage, ob und welche Rechtshandlungen anfechtbar sind.**

**2) Die Anfechtung ist weiter nur zulässig, wenn sie zugleich auch nach dem für den Erwerbsvorgang maßgebenden Rechte zulässig ist.**

**3) Bei Verschiedenheit des Anfechtungsrechts des Wohnsitzes (Sitzes) bzw. Aufenthaltes und desjenigen für den Erwerbsvorgang hinsichtlich der Voraussetzungen der Anfechtung oder Fristen sind die für den Anfechtungsgegner milderen Bestimmungen anzuwenden.**

4) Die Anfechtung vor hiesigem Gerichte ist abzuweisen, wenn es sich um solche im Auslande entstandene Ansprüche eines Gläubigers handelt, für die gemäß Art. 44 die Vollstreckung bis zur Sicherstellung zu versagen oder für die sonst nach hiesigem Rechte die Geltendmachung ausgeschlossen ist.

5) Ausserhalb der Anfechtungsordnung ist die Anfechtung eines Rechtsgeschäftes und insbesondere die Einrede des Scheingeschäftes nach dem Rechte des Ortes zu beurteilen, dem dieses Rechtsgeschäft nach liechtensteinischem Rechte international-rechtlich unterworfen ist.

# Literaturverzeichnisse

## 1 Bücher/Beiträge

- Arnold, N. (2006). Umfang und Grenzen des Gläubigerzugriffs bei Privatstiftungen. *Zeitschrift für Stiftungswesen*, S. 131-134.
- Arnold, N. (2007). *Privatstiftungsgesetz: Kommentar* (2., erw. und überarb. Aufl.). Wien: LexisNexis Verlag ARD ORAC.
- Arnold, N. (2010). Allgemeines zur Privatstiftung. In N. Arnold, & C. Ludwig (Hrsg.), *Stiftungshandbuch: Stiftungsrechtliche und steuerliche Bestimmungen* (S. 43-60). Wien: Linde.
- Arnold, N., & Ginhör, O. (2006). *Der Stiftungsvorstand. Rechte und Pflichten*. Wien: Linde (Fachbuch Recht).
- Arnold, N., & Ludwig, C. (2010). *Stiftungshandbuch. Stiftungsrechtliche und steuerliche Bestimmungen Österreich und Liechtenstein*. Wien: Linde.
- Attlmayr, M., & Rabanser, W. (2008). *Das neue liechtensteinische Stiftungsrecht: Kurzkomentar*. Wien: LexisNexis.
- Becker, N. (2009). Auskunftsansprüche des Pflichtteilsberechtigten gegenüber liechtensteinischen Stiftungen. *Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge*, S. 177-180.
- Berle, A., & Means, G. (1967). *The Modern Corporation and Private Property*, 2nd Edition. New York: Harcourt, Brace and World.
- Berndt, H., & Götz, H. (2009). *Stiftung und Unternehmen*, 8. Auflage. Herne: NWB.
- Berninghaus, J. (2010). Die steuerlichen und rechtlichen Aspekte. In H. Habig, & J. Berninghaus, *Die Nachfolge im Familienunternehmen ganzheitlich regeln* (S. 165-269). Heidelberg: Springer.
- Bieler, S. (1996). *Die Unternehmensnachfolge als finanzwirtschaftliches Problem*. Wiesbaden: Deutscher Universitätsverlag.

- Birkenheier. (2010). § 2325 BGB. In Birkenheier, jurisPK-BGB, 5. Auflage. Juris.
- Birnbaum, M., Lohbeck, A., & Pöllath, R. (2007). Die Verselbständigung von Nachlassvermögen: Stiftung, Trust und andere Gestaltungen im Vergleich. Finanzrundschau, S. 376-382.
- Blesinger, K. (2008). §§ 30-84. In R. Kühn & A. von Wedelstädt, Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, Kommentar, 19. Aufl. (S. 62-196). Stuttgart: Schäffer-Poeschel.
- Blum, H. C., & Lennert, P. (2010). Stellungnahme zum Urteil vom 26.6.2009 des OLG Stuttgart. Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge, S. 265.
- Blum, H. C., & Lennert, P. (2011). Liechtensteinische Stiftung – Unwirksame Zuwendungen an Begünstigte? Zeitschrift für die gesamte erbrechtliche Praxis, S. 41-44.
- Böhler, E. (1996). Die Stiftung in Österreich. Wien: Verlag Österreich (Juristische Schriftenreihe, 99).
- Bollenberger, R. (2006). Zugriff auf Stiftungsvermögen durch Gläubiger des Stifters. Ecolx, S. 641-642.
- Bösch, H. (2005). Liechtensteinisches Stiftungsrecht. Bern: Stämpfli.
- Bösch, H. (2008). Die Liechtensteinische Stiftungsrechtsreform 2008 – Eine kritische Betrachtung. Abgerufen am 18.8.2011 von Bucerus Law School: [http://www.law-school.de/fileadmin/user\\_upload/medien/BLS-Publikationen/Discussion\\_Paper\\_Liechtenstein.pdf](http://www.law-school.de/fileadmin/user_upload/medien/BLS-Publikationen/Discussion_Paper_Liechtenstein.pdf)
- Briem, R. (2009). Corporate Governance der Privatstiftung unter dem Blickwinkel der aktuellen Judikatur. Der Gesellschafter GesRZ, S. 12-21.
- Büch, M. (2010). Anmerkungen zum Urteil des OLG-Düsseldorf vom 30.4.2010 (Az. I-22 U 126/06). Zeitschrift für die Steuer- und Erbrechtspraxis, S. 312-316.



- Büch, M. (2011). Erbschaftsteuerpflicht der Auskehrung des Vermögens einer liechtensteinischen Stiftung an Nachbegünstigte. *Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge* 3/2011, 152-154.
- Cerha, G. (2008). 15 Jahre Privatstiftung: Erfahrungen und Ausblick. In G. Cerha, J. Schuch, & K. Wiedermann, *Stiftungsbesteuerung* (S. 13-26). Wien: Linde.
- Csoklich, P., Müller, M., Gröhs, B., & Helbich, F. (1994). *Handbuch zum Privatstiftungsgesetz*. Wien: ORAC.
- Daragan, H. (1 2012). Wem sind das Vermögen und die Erträge einer kontrollierten Liechtensteiner Stiftung zuzurechnen? *Die Privatstiftung*, S. 21-24.
- Daragan, H. (2012a). Darf Deutschland im Verhältnis zu Liechtenstein die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 40 EWRA beschränken? *Die Privatstiftung*, S. 25-28.
- Dauner-Lieb, B., Heidel, T., & Ring, G. (. (2012). *BGB Allgemeiner Teil, EGBGB*, (2. Auflage) . Baden-Baden: Nomos.
- Davis, P. S., & Harveston, P. D. (Spring 1998). The Influence of Family on the Family Business Succession Process. *Entrepreneurship Theory and Practice*, S. 31-53.
- Dilling, J., & Munte, O. (2011). *Internationales Privatrecht*. Münster: Alpmann und Schmidt Juristische Lehrgänge Verlagsgesellschaft mbH & Co. KG.
- Doralt, P., & Kalss, S. (2001). *Aktuelle Fragen des Privatstiftungsrechts. Eine Bilanz nach sieben Jahren*. Wien: Linde.
- Doralt, P., Nowotny, C., & Kalss, S. (1995). *Privatstiftungsgesetz Kommentar zu den zivilrechtlichen Bestimmungen*. Wien: Linde.
- Dorfmueller, P. (2011). Die geplante Neufassung der Anti-Treaty-Shopping-Regelung des § 50d Abs. 3 EStG durch das BeitrRLUmsG. *ISr*, S. 857-863.
- Droege, M. (2010). *Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat*. Tübingen: Mohr Siebeck.

- Ebner, S. (2011). Familienexterne Nachfolgeregelung. München: Herbert Utz Verlag.
- Ellenberger, J. (2009). Kommentar zum Bürgerliches Gesetzbuch. 67. Aufl., In O. Palandt. C. H. Beck.
- Escher, J. (2012). Europarechtswidrige Verschärfung der Besteuerung ausländischer Familienstiftungen im EU/EWR-Raum durch das JStG 2013, Handelsblatt Steuerboard DB0484585, abgerufen am 2.8.2012 von <http://blog.handelsblatt.com/steuerboard/2012/08/01/europarechtswidrige-verscharfung-der-besteuerung-auslandischer-familienstiftungen-im-euewr-raum-durch-das-jstg-2013/>
- Fleschutz, K. (2008). Die Stiftung als Nachfolgeinstrument für Familienunternehmen: Handlungsempfehlungen für die Ausgestaltung und Überführung. Wiesbaden: Gabler.
- Förster, J. (14. 3 2011). Grenzüberschreitende Gemeinnützigkeit – Spenden schwer gemacht? Betriebs-Berater, S. 663-669.
- Freund, W., & Kayser, G. (2007). Unternehmensnachfolge in Bayern: Gutachten im Auftrag des Bayerischen Staatsministeriums für Wirtschaft, Infrastruktur, Verkehr und Technologie. Bonn: Institut für Mittelstandsforschung.
- Frick, M. (2002). Sind Ausländische Urkunden taugliche Urkunden für eine Rechtsöffnung in Liechtenstein? Anmerkungen zum Beschluss des liechtensteinischen Obergerichts vom 22. August 2002 zu 7 RÖ 2002.3. Jus&News , S. 7-15.
- Frick, M. (4 2010). Anerkennung und Vollstreckung ausländischer Urteile in Liechtenstein – Ein Überblick. Liechtenstein Journal, S. 106-111.
- Geibel, S. J. (2012). Alternativformen zur Stiftung. In F. (. Schurr, Das neue liechtensteinische Stiftungsrecht – Anwendung, Auslegung und Alternativen (S. 93-114). Zürich: Schulthess Juristische Medien.

- Gelter, M. (2001). Rechnungslegung und Stiftungsprüfer. In P. Doralt, & S. Kalss, Aktuelle Fragen des Privatstiftungsrechts – Eine Bilanz nach sieben Jahren. Wien: Linde.
- Gersch, E.-M. (2009). Steuerbegünstigte Zwecke. In F. Klein, Abgabenordnung, Kommentar, 10. Auflage (S. 329-407). München: Beck.
- Habig, H., & Berninghaus, J. (2010). Die Nachfolge im Familienunternehmen ganzheitlich regeln, 3. Aufl. Heidelberg: Springer.
- Hahn-Joecks, G. (2012). § 50d. In P. Kirchhof, H. Söhn, Einkommensteuergesetz. C. F. Müller.
- Härtl, P. (1990). Ist das Stiftungsrecht reformbedürftig? Eine vergleichende Untersuchung der Landesstiftungsgesetze unter Berücksichtigung der Stiftungspraxis bei den staatlichen Stiftungsgenehmigungs- und aufsichtsbehörden. Baden Baden: Nomos.
- Hasch & Partner (Hrsg.). (2003). Privatstiftungsgesetz. Kurzkommentar, Entscheidungssammlung. Wien: Verlag Österreich.
- Hasenbach, E., Heiterer, T., Ess, S., & u. a. (2009). Das Personen- und Gesellschaftsrecht (PGR) des Fürstentum Liechtenstein. Band 1. Schaan: gmg Verlag.
- Hauser, H.-E., & Kay, R. (2010). Unternehmensnachfolgen in Deutschland 2010 bis 2014: Schätzungen mit weiterentwickeltem Verfahren. Bonn: Institut für Mittelstandsforschung.
- Haussleiter, O., & Schulz, W. (2011). Vermögensauseinandersetzung bei Trennung und Scheidung. München: C.H. Beck.
- Haussleiter, M. (2012). Unternehmensbewertung nach dem Bewertungsgesetz im Güterrecht. NJW-Spezial 2012, S. 324-325.
- Hävelmann, I. (2006). Die Stiftung & Co. KG als Unternehmensnachfolge. Grundlagen, Besteuerung, Stiftungsarten. Saarbrücken: VDM Dr. Müller.
- Heiss, H. (2009). Art. 552 § 38. In M. Schauer, Kurzkommentar zum liechtensteinischen Stiftungsrecht. Basel: Helbing & Lichtenhahn.

- Heiss, H. (2009a). Art. 552 § 25. In M. Schauer (Hrsg.), *Kurzkomentar zum liechtensteinischen Stiftungsrecht* (S. 141-146). Basel: Helbing Lichtenhahn.
- Helios, M. (2010). *Europäisches und Internationales Steuerrecht*. In S. Schauhoff, *Handbuch der Gemeinnützigkeit*, 3. Aufl. (S. 1191-1242). München: Beck.
- Heuser, P. J., & Frye, B. (2011). Die deutsche Familienstiftung – steuerrechtliche Gestaltungsmöglichkeiten für Familienvermögen. *Betriebs-Berater* 16.2011, S. 983-993.
- Hey, J. (2011). Erbschaftsteuer: Europa und der Rest der Welt. *Deutsches Steuerrecht*, S. 1149-1157.
- Hinz, M. (1996). *Die Haftung der Stiftung für Verbindlichkeiten des Stifters*. Sinzheim: Nomos.
- Hofmann, A. (2007). Sind Stifterrechte wirklich pfändbar? *Zeitschrift für Stiftungswesen*, S. 39-45.
- Hosp, T. (2010). Familienstiftung nach liechtensteinischem Recht als Vehikel rechtsmissbräuchlicher Vermögensverschiebungen: Urteilsanmerkung zu OGH 26.5.2010 Az. 3 Ob 1/10h. *Zeitschrift für das Stiftungswesen*, S. 116-125.
- Hosp, T., & Langer, M. (2011). *Steuerstandort Liechtenstein – Das neue Steuerrecht mit Doppelbesteuerungs- und Informationsabkommen*. Wiesbaden: Gabler.
- Hosp, T., & Langer, M. (2011a). Die liechtensteinischen Doppelbesteuerungsabkommen. *Liechtenstein Journal*, S. 2-7.
- Hosp, T., & Langer, M. (2011b). Die liechtensteinische Familienstiftung: Nischenprodukt oder ernstzunehmende Alternative für den deutschen Investor? *Betriebs-Berater*, S. 1948-1954.
- Howorth, C., Rose, M., & Hamilton, E. (Nr. 5 2010). Family Firm diversity an development: An introduction. *International Small Business Journal*, Vol. XXVIII, S. 437-451.
- Hügel, V. (2008). *Stifterrechte in Österreich und Liechtenstein*. Wien: Orac.

- Hügel, V. (2008). *Stifterrechte in Österreich und Liechtenstein*. Wien: LexisNexis ARD ORAC.
- Jacobs, O. H. (2011). *Internationale Unternehmensbesteuerung*. München: C.H. Beck.
- Jahn, A. (2010). Die Stiftung & Co. KG – Eine attraktive Gestaltungsvariante im zivil- und steuerrechtlichen Überblick. *Steueranwaltsmagazin*, S. 128-132.
- Jahn, A., & Oppel, F. (2011). Destinatszahlungen einer Familienstiftung stellen Einkünfte aus Kapitalvermögen dar. *Der Betrieb* Nr. 21, 1187-1189.
- Jakob, D. (2005). Anfechtung einer Stiftungserrichtung im Insolvenzfall des Stifters – Anmerkung zu LG Baden-Baden, Az. 3 O98/03. *Zeitschrift zum Stiftungswesen*, S. 221.
- Jakob, D. (2006). *Schutz der Stiftung – Die Stiftung und ihre Rechtsverhältnisse im Widerstreit der Interessen*. Tübingen: Mohr Siebeck.
- Jakob, D. (2008). Ausgewählte Aspekte des neuen Stiftungsrechts aus internationaler Perspektive. In H. L. (Hrsg.), *Das neue liechtensteinische Stiftungsrecht* (S. 45-65). Zürich: Schulthess.
- Jakob, D. (2009). *Die liechtensteinische Stiftung: Eine strukturelle Darstellung des Stiftungsrechts nach der Totalrevision vom 26. Juni 2008* (1. Aufl.). *Schriften zum liechtensteinischen Gesellschafts-, Steuer- und Bankenrecht*: Bd. 4. Vaduz: Liechtenstein Verlag.
- Jakob, D., & Studen, G. (2011). Die liechtensteinische Stiftung in der aktuellen deutschen Zivilrechtssprechung. *Liechtenstein-Journal* 1/2011, 15-23.
- Jülicher, M. (2011). § 13 Steuerbefreiungen. In M. Troll, M. Gebel, & M. (. Jülicher, *Erbschaftsteuer und Schenkungsteuergesetz – Kommentar*. München: Vahlen.
- Jülicher, M. (2011a). § 29 Erlöschen der Steuer in besonderen Fällen. In M. Troll, D. Gebel, & M. (. Jülicher, *Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz – Kommentar*. München: Vahlen.

- Kalss, S. (2008). Privatstiftung. In S. Kalss, C. Nowotny, & M. Schauer, Österreichisches Gesellschaftsrecht, 6. Auflage (S. 1295-1342). Wien: Manz.
- Käshammer, D., & Schümmer, M. (2011). Gestaltungen zur Vermeidung des § 50d Abs. 3 EStG bei Ausschüttungen. IStR, S. 410-414.
- Kayser, G. (Heft 5 2004). Nachfolgefälle in deutschen Familienunternehmen: Statistik des IfM Bonn: Status quo und Ausblick. VentureCapital Magazin, S. 28-31.
- Keller, S. (2006). Die Möglichkeiten der Einflussnahme des Stifters im Privatstiftungsrecht. Wien: Manz.
- Kellersmann, D., & Schnitger, A. (2007). Besteuerung ausländischer Familienstiftungen. In A. Richter, & T. (Wachter, Handbuch des internationalen Stiftungsrechts (S. 607-653). Angelbachtal: Zerb.
- Kessler, W., & Müller, M. (2011). Zahlungen einer Familienstiftung an Familienangehörige als Einkünfte aus Kapitalvermögen – Schuldner der Kapitalertragsteuer. DStR 13/2011, S. 614-616.
- Kirchhain, C. (2006). Ist die ertragsfinanzierte Versorgung der Stifterfamilie durch eine gemeinnützige Stiftung über die Ein-Drittel-Grenze des § 58 Nr. 5 AO hinaus unschädlich? ZEV, S. 534-539.
- Kirchhain, C. (2011). Privatnützige Zuwendungen gemeinnütziger Körperschaften. Finanzrundschau, S. 640-648.
- Kirchhof, H.-P. (2012) Münchner Kommentar zum Anfechtungsrecht, 1. Auflage 2012, München: Beck.
- Klein, M. (2012). § 50d. In Herrmann, Heuer, & Raupach, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz: EStG KStG Kommentar. Köln: Dr. Otto Schmidt.
- Knebel, A., & Geissler, C. (2011). Vorlage an den EuGH: Auswirkung der Kapitalverkehrsfreiheit auf die Erbschaftsteuer. NWB-EV 4/2011, 124-127.
- Knörzer, P., & Stöckl, B. (2 2009). Die Besteuerung der liechtensteinischen Stiftung und deren Beteiligter nach der geplanten Revision des

- liechtensteinischen Steuergesetzes. Liechtensteinische Juristenzeitung, S. 62-69.
- Koch, H. (2007). Das IPR der actio Pauliana, Praxis des Internationalen Privat- und Verfahrensrechtes IPRax, S. 466-469.
- Koch, H. (2008). Gläubigeranfechtung der Schenkung eines ausländischen Grundstücks, Praxis des Internationalen Privat- und Verfahrensrechtes IPRax, S. 417-419.
- Kohler, C. (2011). Liechtenstein, cautio iudicatum solvi und Lugano-Übereinkommen: No End of a Lesson? European Law Reporter, S. 46-51.
- Koller, T. (2007). Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht in der Schweiz. In W. R. Walz, L. von Auer, & T. von Hippel, Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa, Rechtsvergleichende, rechtsdogmatische, ökonometrische soziologische Untersuchung (S. 441-482). Tübingen.
- Kotler, P., Berger, R. & Rickhoff, N. (2010). The Quintessance of Strategic Management, Berlin: Springer
- Koller, T., & Sennhauser, N. (2010). Das EuGH-Urteil Persche aus der Sicht von Drittstaaten, insbesondere der Schweiz. In M. Martinek, P. Rawert, & B. Weitemeyer, Festschrift für Dieter Reuter zum 70. Geburtstag am 16. Oktober 2010 (S. 1061-1082). Berlin/New York.
- Kraus, C. (2004). Richtig stiften. Der umfassende Ratgeber zur österreichischen Privatstiftung. Wien: Manz Verlag (Praxishandbuch).
- Krumm, M. (2010). Die Stiftung des bürgerlichen Rechts – Zivil-, öffentlich- und steuerrechtliche Grundlagen. Juristische Arbeitsblätter, S. 849-855.
- Lange, K. W., & Schiereck, D. (2003). Unternehmensnachfolge zwischen wirtschaftlicher Vernunft und Gerechtigkeit. In K. W. Lange, & D. Schiereck, Nachfolgefragen bei Familienunternehmen: Unternehmensverkauf und Private Equity als Alternative zur Börse (S. 1-34). Heidelberg: Finanz Colloquium Heidelberg.

- Lederer, M. (2009). Die österreichische Privatstiftung und der Australian Private Trust im Rechtsvergleich. Wien: Online Katalog Universität Wien.
- Lennert, P., & Blum, H. (2011). Der Durchgriff durch ausländische Stiftungen aufgrund des deutschen ordre public: Eine Anmerkung zum Urteil des OLG Düsseldorf vom 30.4.2010, Az. I-22 U 126/06. Internationales Steuerrecht, S. 492-496.
- Lennert, P., & Blum, H. C. (2009). Das neue liechtensteinische Stiftungsrecht: Zivil- und steuerrechtliche Einordnung nach der Stiftungsrechtsreform. Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge, S. 171-177.
- Limberg, C. T. (2010). Privatstiftung. Leitfaden für Stifter, Vorstand, Begünstigte & Gläubiger. Wien: LexisNexis Verlag ARD ORAC.
- Löwe, C. & Pelz, C. (2005). Die liechtensteinische Stiftung – Bermuda-Dreieck zwischen Schenkungsteuer, Steueramnestie und Strafrecht. Betriebs-Berater, S. 1601-1605.
- Lüdicke, J. (2012). Der missratene § 50d Abs. 3 Satz 1 EStG i. d. F. des BeitrRLUmsG. IStR, S. 81-86.
- Ludwig, C. (2010). Rechnungslegung und Umfang der Stiftungsprüfung. In N. Arnold, & C. Ludwig, Stiftungshandbuch: Stiftungsrechtliche und steuerrechtliche Bestimmungen (S. 141-150). Wien: Linde.
- Marchgarber, C. (2011). Der Spendenabzug gemäß § 4a EStG vor dem Hintergrund der Rs. C-10/10, Kommission/Österreich. Steuer und Wirtschaft International, S. 375-386.
- Marxer & Partner (Hrsg.) (2009). Liechtensteinisches Wirtschaftsrecht. Schaan: Liechtenstein Verlag.
- Marxer, F. (2002). Das internationale Erbrecht Liechtensteins. Schaan: Liechtenstein Verlag.
- Marxer, F. (2012). Gestaltungsalternativen im Erbrecht einschließlich des IPR. In F. A. Schurr, Das neue liechtensteinische Stiftungsrecht –



- Anwendung, Auslegung und Alternativen (S. 176-185). Zürich: Schulthess.
- Melzer, M. (2010). Das österreichische Privatstiftungsrecht und das neue liechtensteinische Stiftungsrecht im Vergleich. Wien: NWV Neuer Wiss. Verlag.
- Melzer, M. (2010). Österreichisches Privatstiftungsrecht und neues liechtensteinisches Stiftungsrecht. Wien: NWV Verlag.
- Mertens, R. (2004). Effiziente Gestaltung der familienexternen Unternehmensnachfolge: Fremdmanagement, Stiftung, MBO/MBI. Hamburg: Kovac.
- Meyn, C., Richter, A., & Koss, C. (2009). Die Stiftung. Umfassende Erläuterungen, Beispiele und Musterformulare, 2. Auflage. Berlin: Haufe.
- Milatz, J. E., & Herbst, C. (2011). Die Besteuerung der Destinatäre einer ausländischen Familienstiftung. Betriebs-Berater, 1500-1506.
- Muscheler, K. (2003). Die Rechtsstellung der Stiftungsdestinatäre. Wertpapier-Mitteilungen, 2213-2221.
- Mutter, C. (2005). Vermögensmanagement für Familienunternehmer. Stuttgart: Schäffer-Poeschel.
- Neusen, G.-M. (2008). Die Wüste lebt – Anmerkungen zur Oasendiskussion. Abgerufen am 18. 8 2011 von Bucerus Law School: [http://www.law-school.de/fileadmin/user\\_upload/medien/BLS-Publikationen/Discussion\\_Paper\\_Liechtenstein.pdf](http://www.law-school.de/fileadmin/user_upload/medien/BLS-Publikationen/Discussion_Paper_Liechtenstein.pdf)
- OECD (Ed.). (2010). Model Tax Convention on Income and on Capital. ISBN 978-92-64-08948-8.
- Öhri, U. (2007). Die Grundlagen der zivilrechtlichen Verantwortlichkeit der mit der Verwaltung und Geschäftsführung einer AG, Anstalt oder Stiftung betrauten Organe. LJZ, S. 100-109.
- Oltmann, A. (2002). Sinnvolle Regelungen für die Unternehmensnachfolge. Bankmagazin, S. 52-54.

- Palandt, O. (2012). Bürgerliches Gesetzbuch, (71. Auflage) . München: C.H.Beck.
- Pauli, R. (2011). Teil E (Stiftungssteuerrecht). In C. Stumpf, J. Suerbaum, M. Schulte, & R. Pauli, Stiftungsrecht – Kommentar (S. 555-797). München: Beck.
- Pfannenschwarz, A. (2006). Nachfolge und Nicht-Nachfolge in Familienunternehmen: Ambivalenzen und Lösungsstrategien beim familieninternen Generationswechsel. Heidelberg: Carl Auer Verlag.
- Piltz, D. J. (2011). Erbschaftsteuerliche Neuorientierung bei Familienstiftungen? Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge, S. 236-240.
- Piltz, D. J. (2012). Latente Steuern im Zugewinnausgleich. NJW 2012, S. 1111.
- Prast, P. (2008). Der Stifter und seine Gestaltungsrechte und Verantwortlichkeiten. In Hochschule Liechtenstein (Hrsg.), Das neue liechtensteinische Stiftungsrecht (S. 95-108). Zürich: Schulthess.
- Ramackers, A. (2012). § 50d Abs. 3. In E. Littmann, H. Bitz, & H. Pust, Das Einkommensteuerrecht (S. 3590/1-3590/43). Stuttgart: Schäffer Poeschel.
- Rauscher, T. (2009). Internationales Privatrecht, 3. Auflage. Heidelberg: C.F. Müller.
- Richter, A. (2005). Das Verhältnis von Zuwendungen an Stiftungen und Pflichtteilsergänzungsansprüchen. Zeitschrift für die Steuer- und Erbrechtspraxis, S. 134-139.
- Richter, A., & Eichler, A. K. (2008). Die Stiftung als Instrument zur Unternehmensnachfolge. In M. Eiselsberg, Stiftungsrecht: Jahrbuch 2008 (S. 77-90). Wien: Neuer Wissenschaftlicher Verlag.
- Richter, A., & Wachter, T. (2007). Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, (1. Auflage). Angelbachtal: zerb.
- Riedel C. H. (2011). Vorbemerkung zu §§ 2303 ff. BGB. In: J. Damrau, Praxiskommentar Erbrecht. Angelbachtal: ZErb.

- Schauer, M. (2004). Die liechtensteinische Stiftung im internationalen Vergleich unter besonderer Berücksichtigung der Familien- und Unterhaltungsstiftung. Aktuelle Themen zum Finanzplatz Liechtenstein (S. 67-121). Vaduz: Liechtenstein Verlag.
- Schauer, M. (2009). Art. 106a Abs. 2 Ziff. 3; Art. 107 Abs. 4a; Art. 182 Abs. 2; Art. 259 Abs. 2; Art. 552 §§ 1-4, 22,23,30,37; Art. 1 Abs. 1 ÜB; Art. 2 und 4 ÜB. In M. Schauer, Kurzkomentar zum liechtensteinischen Stiftungsrecht. Basel: Helbing Lichtenhahn.
- Schauer, M. (2009a). Der Schutz der Stifterinteressen im neuen Stiftungsrecht. Liechtensteinische Juristen-Zeitung, S. 40-50.
- Schauer, M. (2012). Das neue Stiftungsrecht in der Praxis – eine erste Zwischenbilanz unter besonderer Berücksichtigung der Rechtsprechung. In F. A. Schurr, Das neue liechtensteinische Stiftungsrecht – Anwendung, Auslegung und Alternativen (S. 53-86). Zürich: Schulthess.
- Schauhoff, S. (2009). Unternehmensnachfolge mit Stiftungen. In T. Wachter, Festschrift für Sebastian Spiegelberger zum 70. Geburtstag – Vertragsgestaltung im Zivil- und Steuerrecht (S. 1341-1350). Bonn: Zerb.
- Schauhoff, S. (2010). Handbuch der Gemeinnützigkeit (3. Auflage). München: C.H.Beck.
- Schauhoff, S. (2010a). Stiftungsrecht. In S. Schauhoff, Handbuch der Gemeinnützigkeit (S. 215-204). München: Beck.
- Schauhoff, S. (2010b). Spendenrecht. In S. Schauhoff, Handbuch der Gemeinnützigkeit (S. 761-820). München: Beck.
- Schauhoff, S., & Kirchhain, C. (2012). Was bringt der neue AO-Anwendungserlass für gemeinnützige Körperschaften? DStR, S. 261-267.
- Schiffer, K. J. (2009a). Stiftungen in der Erbfolge (Teil 3) – Stiftungen als Instrument der Unternehmensnachfolge. AnwaltZertifikatOnline Erbrecht 9/2009, Anm. 3

- Schiffer, K. J. (2012). Gemeinnützige Stiftung zur Rettung der erbschaftsteuerlichen Betriebsvermögensbegünstigung? AnwaltZertifikat Online Erbrecht 16/2012, Anm. 2
- Schiffer, K. J. (2012a). Die Stiftung in der Beraterpraxis, 3. Aufl., Bonn: ZERB (Zitiert aus Vorabdruck des Verfassers).
- Schiffer, K. J., & Pruns, M. (2011): Unternehmensnachfolge mit Stiftungen – Ein ganz besonderes Rezept, Stiftung und Sponsoring Rote Seiten 5/2011
- Schiffer, K. J., & Pruns, M. (2012): Steuerliche Aspekte der Unternehmensnachfolge mit Stiftungen, NWB 2012, S. 1829-1839
- Schlömer, N. (2008). Unternehmensnachfolge – Probleme, Herausforderungen, Erfolgsfaktoren. Vortrag anlässlich des 38. Filmtheaterkongress KINO 2008, Baden-Baden. Bonn: Institut für Mittelstandsforschung Bonn.
- Schmid, C. (2007). Stiftungsrechtliche Zuwendungen im Erb- und Familienrecht – Pflichtteilsergänzung und Zugewinnausgleich. Berlin: Berliner Wissenschafts-Verlag.
- Schmidt, S. (2001). Organe der Privatstiftung. In Doralt, & Kalss, Aktuelle Fragen des Privatstiftungsrechts. Eine Bilanz nach sieben Jahren. Wien: Linde Verlag.
- Schneider, W. T. (2010). Kommentar zu § 159 VersVG. In: J. Prölss, A. Martin (Hrsg.), Versicherungsvertragsgesetz Kommentar, München: Beck
- Scholz, J. (2010). Anti-Treaty-Shopping-Regelungen § 50d Abs. 3 EStG im internationalen Vergleich. Lohmar Köln: Eul.
- Schönfeld, J.. (2011). In H. Flick, F. Wassermeyer, & H. Baumhoff, Aussensteuerrecht Band 4. Köln: Otto Schmidt.
- Schulz, K. A. (2010). Die Besteuerung ausländischer Familienstiftungen nach dem Aussensteuergesetz. Wiesbaden: Gabler.

- Schurr, F. A. (2010). Die gemeinnützige Stiftung in Liechtenstein – Potential für die Zukunft. In F. A. Schurr (Hrsg.), *Gemeinnützige Stiftung und Stiftungsmanagement*. Zürich: Schulthess.
- Schurr, F. A. (2012a). Mitsprache des Stifters: Überlegungen zum liechtensteinischen Stiftungsrecht. *Die Privatstiftung*, S. 13-20.
- Schurr, F. A. (2012). Der Liechtensteinische Trust als alternatives Gestaltungsinstrument zur Stiftung. In F. A. Schurr, *Das neue liechtensteinische Stiftungsrecht – Anwendung, Auslegung und Alternativen* (S. 136-174). Zürich: Schulthess.
- Schwalme, S. (2010). Grundsätze ordnungsgemäßer Vermögensverwaltungen bei Stiftungen. Berlin: Berliner Wissenschafts-Verlag.
- Seifart, W. & v. Campenhausen, A. (2009). *Stiftungsrecht-Handbuch*, 3. Auflage. München: Beck.
- Smit, D. S. (2011). The Haribo and österreichische Salinen Cases: To What Extend Is the ECJ Willing To Remove International Double Taxation Caused by Member States? *European Taxation*, 275-284.
- Söffing, M. (2010). Die transparente liechtensteinische Stiftung. *Liechtenstein Journal*, S. 76-82.
- Sprecher, T. (26.4.2010). Was ist und was leistet Foundation Governance? Jusletter.
- Staudinger, J. v. (2011). *Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch mit Einführungsgesetz und Nebengesetzen*, §§ 80-89 Stiftungsrecht. Berlin: DeGruyter.
- Stephan, P. (2002). *Nachfolge in mittelständischen Familienunternehmen: Handlungsempfehlungen aus Sicht der Unternehmensführung*. Wiesbaden: Deutscher Universitätsverlag.
- Stephan, S., & Kirchhain, C. (2012). Was bringt der neue AO-Anwendungserlass für gemeinnützige Körperschaften? *DStR*, S. 261-267.
- Stöckl, G. A. (2009). Privatstiftung und Pflichtteilsrecht – Stifterrechte nach österreichischem und liechtensteinischem Recht im Spannungsfeld

- erbrechtlicher Pflichtteilsverkürzung. Saarbrücken: Saarbrücker Verlag für Rechtswissenschaften.
- Stucke, O., Remplik, A. & Wachter, T. (2010). Stellungnahme zum Urteil Az. I-22 U 126/06 vom 30.4.2010 des OLG Düsseldorf. Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge, S. 528.
- Stumpf, C. (2011). Stiftungsprivatrecht. In C. Stumpf, J. Suerbaum, M. Schulte, & R. Pauli, Stiftungsrecht – Kommentar zum BGB Stiftungsrecht, zu den Landesstiftungsgesetzen und zum Stiftungssteuerrecht (S. 33-170). München: C.H. Beck.
- Suerbaum, J. (2011). Landesstiftungsrecht. In C. Stumpf, Suerbaum, J., M. Schulte, & R. Pauli, Stiftungsrecht – Kommentar zum BGB-Stiftungsrecht, zu den Landesstiftungsgesetzen und zum Stiftungssteuerrecht (S. 171-426). München: Beck.
- Summer, M. (2005). "Vertrauen ist gut, Kontrolle ist besser" – die Auskunftsrechte von Begünstigte im liechtensteinischen Stiftungs- und Treuhandrecht. Liechtensteinische Juristen-Zeitung (2), S. 36-53.
- Thömmes, O. (2009). Sonderausgabenabzug für Spenden an gemeinnützige Einrichtungen im Ausland. IWB, S. 1227-1233.
- Thymn, N. (2007). Das Kontrollproblem der Stiftung und die Rechtsstellung der Destinatäre. Köln: Carl Heymanns.
- Torggler, U. (2012). Rechtsvergleichende Anmerkungen zur liechtensteinischen Foundation Governance. In F. A. Schurr, Das neue liechtensteinische Stiftungsrecht – Anwendung, Auslegung und Alternativen (S. 87-91). Zürich: Schulthess.
- Ungerank, W. (2011). The End of the Lesson. European Law Reporter, S. 310-321.
- Unterkofler, H. (2010). Der Stiftungsvorstand als "Manager" – Manager als Stiftungsvorstände? In M. Eiselsberg, Stiftungsrecht Jahrbuch 2010 (S. 297-327). Wien: Neuer Wissenschaftlicher Verlag.
- Von Oertzen, C. (2007). Asset Protection im deutschen Recht. Angelbachtal: Zerb.

- Wagner, J. (2011). Entwicklungen im liechtensteinischen Wirtschafts- und Steuerrecht. *Recht der internationalen Wirtschaft*, S. 111-118.
- Wallau, F., Kay, R., & Schlömer, N. (2009). *Familienexterne Nachfolge im Freistaat Sachsen: Das Zusammenfinden von Übergebern und Übernehmern*. Bonn: Institut für Mittelstandsforschung.
- Wallenhorst. (2009a). Grundsätze der Gemeinnützigkeit. In R. Wallenhorst, & R. (. Halaczinsky, *Die Besteuerung gemeinnütziger Vereine, Stiftungen und der juristischen Personen des öffentlichen Rechts* (6. Aufl.) (S. 72-192). München: Vahlen.
- Wallenhorst, R. (2009). Gemeinnützigkeit: Ist die Geprägetheorie überholt? *DStR*, S. 717-721.
- Weber, H. (2009). *Familienexterne Unternehmensnachfolge: Eine empirische Untersuchung über Akquisitionen von Familienunternehmen*. Wiesbaden: Gabler.
- Wenz, M., & Knörzer, P. (2009). Anhang: Steuerrecht. In M. Schauer (Hrsg.), *Kurzkomentar zum liechtensteinischen Stiftungsrecht* (S. 251-280). Basel: Helbing Lichtenhahn.
- Wenz, M., & Linn, A. (2009). Kommentierung zu § 15 AStG. In F. Haase, *Heidelberger Kommentar Aussensteuergesetz und DBA* (S. 480-520). Heidelberg: C.F. Müller Verlag.
- Werner, R. (2010). Stiftungen als Instrument des Vermögensschutzes. *Zeitschrift für die Steuer- und Erbrechtspraxis*, S. 104-111.
- Wigand, K., Haase-Theobald, C., Heuel, M., & Stolte, S. (2009). *Stiftungen in der Praxis: Recht, Steuern, Beratung*. Wiesbaden: Gabler.
- Zollner, J. (2011). *Die eigennützige Privatstiftung*. Wien: Manz.

## 2 Andere Texte

- Auer, M. (2010). *Hochsteuerland: Nur fünf Staaten heben noch mehr ein*. Abgerufen am 23.7.2012 unter URL

[http://diepresse.com/home/wirtschaft/economist/618799/Hochsteuerland\\_Nur-fuenf-Staaten-heben-noch-mehr-ein](http://diepresse.com/home/wirtschaft/economist/618799/Hochsteuerland_Nur-fuenf-Staaten-heben-noch-mehr-ein)

BMF (2012). Pressekonferenz zum Regierungsentwurf des Bundeshaushaltes 2013 vom 27.6.2012. Abgerufen am 22.7.2012 unter URL <http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Video/2012/20120627BHH2013/2012-06-27-pk-haushalt.html> .

BMF (2012a). Anwendungserlass vom 24.9.2012 zur Abgabenordnung. Abgerufen am 24.10.2012 unter URL [http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Weitere\\_Stuerthemen/Abgabeordnung/AO-Anwendungserlass/abgabenordnung-anwendungserlass-aktuelle-fassung-anl.html](http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Weitere_Stuerthemen/Abgabeordnung/AO-Anwendungserlass/abgabenordnung-anwendungserlass-aktuelle-fassung-anl.html)

BStBK (2012). Stellungnahme der Bundessteuerberaterkammer zur öffentlichen Anhörung zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung „Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2013“, Drucksache 17/10000, abgerufen am 27.10.2012 unter URL <http://www.bundestag.de/bundestag/ausschuesse17/a07/anhoerungen/2012/100/Stellungnahmen/04-BStBK.pdf>

Bundestag (2012). Bericht des Finanzausschusses des deutschen Bundestages vom 25.10.2012 zum Jahressteuergesetz 2013, BT-Drucksache 17/11220, abrufbar auf der Website des deutschen Bundestages [www.bundestag.de](http://www.bundestag.de).

Bundestag (2012a). Die Beschlüsse des Bundestages am 25. Oktober. Abgerufen am 27.10.2012 auf der Website des Deutschen Bundestages unter [http://www.bundestag.de/dokumente/textarchiv/2012/41175127\\_kw43\\_angenommen\\_abgelehnt/index.html](http://www.bundestag.de/dokumente/textarchiv/2012/41175127_kw43_angenommen_abgelehnt/index.html)

Bundestag (2012b). Gesetzentwurf zum Doppelbesteuerungsabkommen vom 17.11.2012 mit Liechtenstein, BT-Drucksache 17/10752, abrufbar auf der Website des deutschen Bundestages [www.bundestag.de](http://www.bundestag.de)



- Bundestag (2012c). Empfehlung des Finanzausschusses zur Annahme des DBA D-FL, BT-Drucksache 17/11104, abrufbar auf der Website des deutschen Bundestages [www.bundestag.de](http://www.bundestag.de)
- CIA-Factbook. (31.12.2011). Index Mundi. Abgerufen am 21.3.2012 von Index Mundi:  
<http://www.indexmundi.com/map/?t=0&v=94&r=eu&l=de>
- Deutscher\_Bundestag. (2008). Drucksache 16/11108 Bericht des Finanzausschusses zum Entwurf des Jahressteuergesetzes 2009. Berlin.
- BMF\_Deutschland. (2011). BMF-Schreiben vom 16.5.2011, Gz. IV C 4 – S 2223/07/0005, Dok 2011/0381377. Berlin.
- BMF\_Deutschland. (2010). BMF-Schreiben (koordinierter Ländererlass) vom 16.04.2010, Gz. IV B 2 - S-1300 / 09 / 10003. Berlin.
- Eidgenössisches\_Finanzdepartement. (21.12.2011). Pressemitteilung des EFD: Änderung des DBAs mit Deutschland tritt in Kraft. Abgerufen am 13.5.2012 von  
<http://www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&msg-id=42813>
- EFTA Surveillance Authority, Decision of 15 February 2011 on Private Investment Structures No 44/11/COL; ESA-Entscheid
- Gierhake, O. (2012). Besteuerung von deutschen, österreichischen und liechtensteinischen Privatstiftungen aus deutscher Sicht. Vaduz: LL.M. Masterthesis im Studiengang International Taxation an der Universität Liechtenstein (unveröffentlicht).
- Gierhake, O. (2012a). Vermögensschutz für deutsche Unternehmer und vermögende Privatpersonen mit deutschen, österreichischen und liechtensteinischen Privatstiftungen. Vaduz: LL.M. Masterthesis im Studiengang Gesellschafts-, Stiftungs- und Trustrecht an der Universität Liechtenstein (unveröffentlicht).
- EU-Stift-VO-E (8.2.2012). Vorschlag für eine Verordnung des Rates über das Statut der Europäischen Stiftung (FE). Abgerufen am 14.5.2012 von

- [http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/de/com/2012/com2012\\_0035de01.pdf](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/de/com/2012/com2012_0035de01.pdf)
- Eurostat (2012). Europäische Kommission, Finanzstatistiken des Sektors Staat, Staatsdefizit und Verschuldung (t-gov\_dd). Abgerufen am 22.7.2012 unter URL <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/tgm/table.do?tab=table&init=1&language=de&pcode=tsieb080&plugin=1>.
- Hamburg (21.3.2012). Hansestadt Hamburg. Mustersatzungen für Stiftungen. Abgerufen am 21.03.2012 von [Hamburg.de](http://www.hamburg.de/stiftung-errichten/1433398/mustersatzungen.html):
- <http://www.hamburg.de/stiftung-errichten/1433398/mustersatzungen.html>
- Liechtensteine\_Regierung (2008). BuA 13/2008. Bericht und Antrag der Regierung an den Landtag des Fürstentums Liechtenstein betreffend der Totalrevision des Stiftungsrechts (BuA). Vaduz.
- Liechtensteinische\_Regierung (2008a). Liechtensteinische Landesverwaltung. Von Bericht und Antrag der Regierung an den Landtag des Fürstentums Liechtenstein, BuA Nr. 13/2008:
- <http://bua.gmg.biz/BuA/?erweitert=true> abgerufen
- Liechtensteinische\_Regierung (2008b). Bericht und Antrag der Regierung an den Landtag Nr. 85/2008. Abgerufen am 22.5.2012 von <http://bua.gmg.biz/BuA/?erweitert=true>
- Liechtensteinische\_Regierung (2009). Liechtenstein Erklärung: Verpflichtung zur künftigen Konformität mit OECD-Standards. Abgerufen am 8.5.2012 von Regierung des Fürstentums Liechtenstein:
- [http://www.regierung.li/uploads/media/090312\\_OECD\\_LIE-Declaration\\_de.pdf](http://www.regierung.li/uploads/media/090312_OECD_LIE-Declaration_de.pdf)
- Liechtensteinische\_Regierung (11.10.2010). Zweite gemeinsame Erklärung der Regierung des Fürstentums Liechtenstein und Her Majesty's Revenue and Customs zur Vereinfachung betreffend Steuern; Anhang A. Abgerufen am 1. 6 2012 von Regierung des Fürstentums

- Liechtenstein: [http://www.regierung.li/uploads/media/FL-HMRC\\_Second\\_Joint\\_Declaration-de.pdf](http://www.regierung.li/uploads/media/FL-HMRC_Second_Joint_Declaration-de.pdf)
- Liechtensteinische\_Regierung (18.8.2011). Übersicht zum Stand internationaler Steuerabkommen. Abgerufen am 18.8.2011 von Regierung des Fürstentums Liechtenstein: <http://www.regierung.li/index.php?id=306>
- Liechtensteinische\_Regierung (2012). Bericht und Antrag der Regierung an den Landtag des Fürstentums Lichtenstein, Nr. 12/2012.
- Liechtensteinische\_Regierung (2012a). Bericht und Antrag der Regierung an den Landtag des Fürstentums Liechtenstein, BuA Nr. 25/2012. Abgerufen am 8.5.2012 von Liechtensteinische Landesverwaltung: [http://www.llv.li/pdf-llv-rk-bua\\_025\\_2012.pdf](http://www.llv.li/pdf-llv-rk-bua_025_2012.pdf)
- Liechtensteinische\_Regierung (28.3.2012b). Stand internationaler Steuerkooperationen. Abgerufen am 28.3.2012 von Regierung des Fürstentums Liechtenstein: <http://www.regierung.li/index.php?id=306>
- Niederbayern (21. 03 2012). Regierung Niederbayern. Mustersatzungen für Stiftungen. Abgerufen am 21.3.2012 von Regierung Niederbayern: <http://www.regierung.niederbayern.bayern.de/wirfuersie/genuehmigung/Muster03.pdf>
- NWB (2012). Gesetzgebung: Bundestag beschliesst das Jahressteuergesetz (JStG) 2013. NWB – News zum Steuerrecht. Abgerufen am 27.10.2012 auf der Website des NWB-Verlages unter [http://www2.nwb.de/portal/content/ir/service/news/news\\_1322680.aspx](http://www2.nwb.de/portal/content/ir/service/news/news_1322680.aspx)
- o.V. (2011). Wikipedia – die freie Enzyklopädie. Abgerufen am 20.1.2011 von Wikipedia, Stichwort Rechtsöffnung: <http://de.wikipedia.org/wiki/Rechtsöffnung>
- OECD (2010) Revenue Statistics 2010, Abgerufen am 23.7.2012 unter URL [http://www.oecd.org/pages/0,3417,de\\_34968570\\_35008980\\_1\\_1\\_1\\_1\\_1,00.html](http://www.oecd.org/pages/0,3417,de_34968570_35008980_1_1_1_1_1,00.html) ;

SPD (2012). Schmid will Vermögenssteuer wieder einführen. Pressemitteilung der SPD vom 11.6.2012. Abgerufen am 22.7.2012 unter URL [http://www.spd.de/aktuelles/Kurz\\_notiert/73134/20120611\\_rot\\_gruene\\_initiative\\_fuer\\_vermoeegensteuer.html](http://www.spd.de/aktuelles/Kurz_notiert/73134/20120611_rot_gruene_initiative_fuer_vermoeegensteuer.html) .

Statistisches Bundesamt (2012) Übersicht der Gewerbesteuer-Hebesätze in den Verschiedenen Bundesländern; abrufbar unter Abschnitt 6 des Excel-Files unter [https://www.destatis.de/DE/Publikationen/Thematisch/FinanzenSteuern/Steuern/Realsteuer/Realsteuervergleich2141010117005.xls?\\_\\_blob=publicationFile](https://www.destatis.de/DE/Publikationen/Thematisch/FinanzenSteuern/Steuern/Realsteuer/Realsteuervergleich2141010117005.xls?__blob=publicationFile)

Steuerverwaltung\_Liechtenstein (4/2011). Merkblatt der Steuerverwaltung betreffend die Voraussetzungen für die Befreiung von gemeinnützigen juristischen Personen und besonderen Vermögenswidmungen ohne Rechtspersönlichkeit von den direkten Steuern. Abgerufen am 14.5.2012 von Liechtensteinische Landesverwaltung: [http://www.llv.li/pdf-llv-stv-jp\\_mb\\_gemeinnuetzigkeit\\_mit\\_bestrevstelle.pdf](http://www.llv.li/pdf-llv-stv-jp_mb_gemeinnuetzigkeit_mit_bestrevstelle.pdf)

Stiftungen, Bund deutscher (2010). Fakten zu Stiftungen in Deutschland. Abgerufen am 28.5.2012 von [www.stiftungen.org](http://www.stiftungen.org): [http://www.stiftungen.org/uploads/tx\\_leonhardtfebecm/downloads/Fact\\_Sheet\\_Stiftungen.pdf](http://www.stiftungen.org/uploads/tx_leonhardtfebecm/downloads/Fact_Sheet_Stiftungen.pdf)

Stiftungen, Bund deutscher (2011). Stiftungen.org. Abgerufen am 29.12.2011 von [Stiftungen.org](http://www.stiftungen.org): [http://www.stiftungen.org/fileadmin/bvds/de/Presse/Pressemitteilungen/JahresPK\\_2011/StiftungenInZahlen20110311\\_KorrekturSaarland\\_2.pdf](http://www.stiftungen.org/fileadmin/bvds/de/Presse/Pressemitteilungen/JahresPK_2011/StiftungenInZahlen20110311_KorrekturSaarland_2.pdf)

Uncitral (2012). United Nations Commission on International Trade Law. Status der Convention on the Recognition and Enforcement of Foreign Arbitral Awards. Abgerufen am 24.10.2012 von [http://www.uncitral.org/uncitral/en/uncitral\\_texts/arbitration/NYConvention\\_status.html](http://www.uncitral.org/uncitral/en/uncitral_texts/arbitration/NYConvention_status.html) vgl. auch

[http://de.wikipedia.org/wiki/New\\_Yorker\\_%C3%9Cbereinkommen\\_%C3%BCber\\_die\\_Anerkennung\\_und\\_Vollstreckung\\_ausl%C3%A4ndischer\\_Schiedsspr%C3%BCche](http://de.wikipedia.org/wiki/New_Yorker_%C3%9Cbereinkommen_%C3%BCber_die_Anerkennung_und_Vollstreckung_ausl%C3%A4ndischer_Schiedsspr%C3%BCche)

## 3 Rechtsquellenverzeichnisse

### 3.1 Deutschland

dAnfG	Deutsches Anfechtungsgesetz
DAO	Deutsche Abgabenordnung i.d.F. der Bek. v. 1.10.2002 (BGBl. I S. 3866, ber. 2003 I S. 61)
dAStG	Gesetz über die Besteuerung von Auslandsbeziehungen (Aussensteuergesetz) v. 8.9.1972, (BGBl. I S. 1713)
DBA DE-AT (2002)	DBA Österreich-Deutschland. Abgerufen am 6.6.2012 von österreichisches Bundesgesetzblatt, 2002/182: <a href="https://www.ris.bka.gv.at/Dokumente/BgblPdf/2002_182_3/2002_182_3.pdf">https://www.ris.bka.gv.at/Dokumente/BgblPdf/2002_182_3/2002_182_3.pdf</a>
DBA DE-FL (2011)	DBA zwischen Deutschland und dem Fürstentum Liechtenstein, Regierung des Fürstentums Liechtenstein. Abgerufen am 8. 5 2012 von <a href="http://www.regierung.li/uploads/media/DBA_FL_D_Alternat_FL.pdf">http://www.regierung.li/uploads/media/DBA_FL_D_Alternat_FL.pdf</a>
dBeitrRLUmsG	Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz Bundesgesetzblatt I 2011, S. 2592-2608.
dBewG	Deutsches Bewertungsgesetz
dBGB	Deutsches Bürgerliches Gesetzbuch i.d.F. der Bek. v. 2.1.2002 (BGBl I S. 42, ber. S. 2909 und 2003 I S. 738.
dEGBGB	Einführungsgesetz zum Bürgerlichen Gesetzbuch i.d.F. der Bek. v. 21.9.1994 (BGBl. I S. 2494, ber. 2007 I S. 1061)
dErbStG	Deutsches Erbschaftsteuergesetz

dErbStR (2011)	ErbStR. (2011). Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Anwendung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrechts (Erbschaftsteuer-Richtlinien 2011 – ErbStR). Berlin.
dEStG	Deutsches Einkommensteuergesetz i.d.F. der Bek. v. 8.10.2009 (BGBl I. S. 3366)
dEStR	Deutsche Einkommensteuer Richtlinie 2011
dGewStG	Deutsches Gewerbesteuer-gesetz i.d.F. der Bek. v. 15.10.2002 (BGBl. I S. 4167)
dGewStR	Deutsche Gewerbesteuer-Richtlinie
dGG	Grundgesetz der Bundesrepublik Deutschland vom 23.5.1949 (BGBl. S. 1)
dGrEStG	Deutsches Grunderwerbssteuergesetz
dInsO	Deutsche Insolvenzordnung
dKapCoRiLig	Deutsches Kapitalgesellschaften & Co. Richtlinien-Gesetz
dKStG	Deutsches Körperschaftsteuergesetz i.d.F. der Bek. v. 15.10.2002 (BGBl I S. 4144)
dMitbestG	Deutsches Mitbestimmungsgesetz
dPublG	Deutsches Publizitätsgesetz
dZPO	Deutsche Zivilprozessordnung i.d.F. der Bek. v. 5.12.2005 (BGBl. I S. 3202, ber. 2006 I S. 431 und 2007 I S. 1781.
dModStiftR	Gesetz zur Modernisierung des Stiftungsrechtes vom 15.7.2002, (BGBl. I S. 2634).

### 3.2 Österreich

DBA DE-AT (2002)	Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und Österreich
öABGB	Österreichisches Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuch
öBAO	Österreichische Bundesabgabenordnung
öBStFG	Österreichisches Bundesgesetz über Stiftungen und

	Fonds Republik_Österreich. (1975). BGBl. 1975/11.
öEStG	Österreichisches Einkommensteuergesetz
öIO	Österreichische Insolvenzordnung Bundesgesetz über das Insolvenzverfahren, BGBl I 2010/29
öKStG	Österreichisches Körperschaftsteuergesetz
öPSG	Österreichisches Privatstiftungsgesetz. BGBl. Nr. 694/1993.
öStiftEG	Österreichisches Stiftungseingangssteuergesetz
öStiftR	Österreichische Stiftungsrichtlinie 2009
öBudgetbegleitgesetz	Budgetbegleitgesetz 2012, öBGBl. I Nr. 112/2011 2012

### 3.3 Liechtenstein

DBA DE-FL (2011)	Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und dem Fürstentum Liechtenstein
DBA FL-Lux (2009)	DBA zwischen dem Fürstentum Liechtenstein und dem Grossherzogtum Luxemburg vom 26. 8 2009. DBA zwischen dem Grossherzogtum Luxemburg und dem Fürstentum Liechtenstein. Abgerufen am 3. 6 2012 von Regierung des Fürstentums Liechtenstein: <a href="http://www.regierung.li/uploads/media/Abkommenstext_DBA_FL-LUX.pdf">http://www.regierung.li/uploads/media/Abkommenstext_DBA_FL-LUX.pdf</a>
flABGB	Liechtensteinisches Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuch
flEO	Liechtensteinische Exekutionsordnung
flNY	Übereinkommen über die Anerkennung und Vollstreckung ausländischer Schiedssprüche, Liechtensteinisches LGBI 2011, Nr. 325
flPGR	Liechtensteinisches Personen und Gesellschaftsrecht v. 20.1.1926 i.d.F. der am 1.4.2009 in Kraft getretenen Novelle zum liechtensteinischen Stiftungsrecht (vgl. fl LGBI 2008/220, ausgegeben am 26.8.2008)

fIRSO	Liechtensteinische Rechtssicherungs-Ordnung vom 9.2.1923
fISteG	Liechtensteinisches Steuergesetz Liechtenstein. (2010). Steuergesetz des Fürstentums Liechtenstein. Abgerufen am 18. 8 2011 von Portal der Liechtensteinischen Landesverwaltung: <a href="http://www.gesetze.li/Seite1.jsp?LGBI=2010340.xml&amp;Searchstring=Steuergesetz&amp;showLGBI=true">http://www.gesetze.li/ Seite1.jsp?LGBI=2010340.xml&amp;Searchstring=Steuergesetz&amp; howLGBI=true</a>
fISteV	Liechtensteinische Steuerverordnung
fIStiG	Liechtenstein, R. d. (2008. 5 2008). Gesetz zur Reform des liechtensteinischen Stiftungsrechtes. Liechtensteinisches LGBI. 2008, Nr. 220. Einschubparagraphen in Art. 552 PGR
fIStRV	Liechtensteinische Stiftungsrechtsverordnung
fIVerfassung	Liechtenstein, R. d. (5. 10 1921). Verfassung des Fürstentums Liechtenstein. Abgerufen am 8. 5 2012 von <a href="http://www.gesetze.li/Seite1.jsp?LGBIm=1921015">http://www.gesetze.li/ Seite1.jsp?LGBIm=1921015</a>
fIZPO	Liechtensteinische Zivilprozessordnung
TIEA DE-FL (2009a)	Liechtenstein, R. d. (27. 8 2009a). TIEA DE-FL. Abgerufen am 8. 5 2012 von <a href="http://www.regierung.li/uploads/media/AA_LIE_TIEA_-_Endfassung_27.08.2009.pdf">http://www.regierung.li/uploads/media/AA_LIE_TIEA_- _Endfassung_27.08.2009.pdf</a>
Zollvertrag CH-FL	Vertrag zwischen der Schweiz und Liechtenstein über den Anschluss des Fürstentums Liechtenstein an das schweizeri- sche Zollgebiet vom 29.3.1923. Abgerufen am 23.7.2012 von <a href="http://www.admin.ch/ch/d/sr/i6/0.631.112.514.de.pdf">http://www.admin.ch/ch/d/sr/i6/0.631.112.514.de.pdf</a>

### 3.4 Schweiz

chZGB	Schweizerisches Zivilgesetzbuch
Zollvertrag	Vertrag zwischen der Schweiz und Liechtenstein über den
CH-FL	Anschluss des Fürstentums Liechtenstein an das schweizeri- sche Zollgebiet vom 29.3.1923. Abgerufen am 23.7.2012 von



	<a href="http://www.admin.ch/ch/d/sr/i6/0.631.112.514.de.pdf">http://www.admin.ch/ch/d/sr/i6/0.631.112.514.de.pdf</a>
StG NW	Steuergesetz Nidwalden;
StV NW	Steuerverordnung Nidwalden

### **3.5 Europäische Union, Europäischer Wirtschaftsraum und internationale Abkommen**

AEUV	Europäische Gemeinschaften. (9. 5 2008). Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union, Amtsblatt EU C115/47. Abgerufen am 16. 5 2012 von Europäische Union: <a href="http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2008:115:0047:0199:DE:PDF">http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2008:115:0047:0199:DE:PDF</a>
EG Vertrag	Europäische Gemeinschaften. (24. 12 2002). Konsolidierte Fassung des Vertrages zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft. Amtsblatt C 325/33.
EG-Amtshilfe-RL	Europäische Union. (2004). EG-Amtshilferichtlinie vom 19. Dezember 1977 (77/799/EWG) in der Fassung der Richtlinie 2004/106/EG.
ErbVO-E	Europäische Union. Entwurf einer EU-Erbrechtsverordnung.
EU M-/T-RL	Europäische Union. (23. 7 1990). Richtlinie über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedsstaaten (90/435/EWG).
EU Rom I VO	Europäische Union. (17. 6 2008). Verordnung (EG) Nr. 593/2008[1] des Europäischen Parlaments und des Rates über das auf vertragliche Schuldverhältnisse anzuwendende Recht. Amtsblatt der Europäischen Union L 177, S. L 177/6.
EU-CH-Abkommen	Abkommen zwischen der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten einerseits und der Schweizerischen Eidgenossenschaft andererseits über die Freizügigkeit, ABl.

	EG 2002, L 114, 6
EuGVO; EuGVVO	Europäische Union. (22. 12 2000). Verordnung Nr. 44/2001, Kurzbezeichnungen EuGVVO, EuGVO oder Brüssel-I-Verordnung. Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften L 12/01.
EuInsVO EU- Stift_VO_E	Verordnung (EG) Nr. 1346/2000 über Insolvenzverfahren Europäische_Kommission. (8. 2 2012). Europäische Kommission. Vorschlag für eine Verordnung des Rates über das Statut der Europäischen Stiftung (FE), Abgerufen am 14. 5 2012 von <a href="http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/de/com/2012/com2012_0035de01.pdf">http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/de/com/2012/com2012_0035de01.pdf</a>
EWK- Abkommen	EWK-Abkommen. (3. 1 1994). Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum – Schlußakte – Gemeinsame Erklärungen der Vertragsparteien – Erklärung der Regierungen der EG-Mitgliedstaaten und der EFTA-Staaten – Übereinkommen Amtsblatt Nr. L 001 vom 03/01/1994 S. 3- 36. Abgerufen am 14.5.2012 von <a href="http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:21994A0103%2801%29:DE:HTML">http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/</a> <a href="http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:21994A0103%2801%29:DE:HTML">LexUriServ.do?uri=CELEX:21994A0103%2801%29:DE:HT ML</a>
Haager Trust Übereinkom- men	Convention of 1 July 1985 on the Law Applicable to Trusts and on their Recognition. Abgerufen am 21.7.2012 von <a href="http://www.hcch.net/index_en.php?act=conventions.text&amp;cid=59">http://www.hcch.net/index_en.php?act=conventions.text&amp;cid =59</a>
LugÜ	Luganer_Übereinkommen. (16. 9 1988). Übereinkommen über die gerichtliche Zuständigkeit und die Vollstreckung gerichtlicher Entscheidungen in Zivil- und Handelssachen.

## 4 **Rechtsprechungsverzeichnisse**

### 4.1 **Deutschland**

Den Zugang zu Urteilsdatenbanken mit frei zugänglichen Entscheidungen deutscher Gerichte erhält man über

<http://www.urteilfinden.de/gerichtsdatenbanken/>

BVerfG (10.10.2000). Urteil zu Az. BvR 1644/00.

BVerfG (19.4.2005). Urteil zu Az. BvR 188/03.

BVerfG (7.11.2006). Urteil zu Az. 1 BvL 10/02.

BFH-Deutschland (28.6.2007). Urteil zu Az. II R 21/05.

BFH-Deutschland (3.11.2010). Urteil zu Az. I R 98/09.

BGH-Deutschland (10.12.2003). Urteil zu Az. IV ZR 249/02.

BGH-Deutschland (25.3.2010). Urteil zu Az. III ZR 190/09.

BGH-Deutschland (21.4.2011). Urteil zu III RH 106/10.

BGH-Deutschland (2.2.2011b). Urteil zu XII ZR 185/08.

OLG-Düsseldorf (30.04.2010). Urteil zu Az. I-22 U 126/06 (nicht rechtskräftig,

BGH-Vorlage: Az. BGH III ZR 106/10).

OLG Stuttgart (26.6.2009). Urteil zu Az. 5 U 40/09

OLG-Karlsruhe (9.12.2003). Urteil zu Az. 1 U 88/03.

FG-Bremen. (16.6.2010). Urteil zu Az. K 18/10 5.

## 4.2 Österreich

Die Urteile sind unter ihrem Aktenzeichen abrufbar unter <http://www.ris.bka.gv.at/>

VfGH (2.3.2011). Urteil des österreichischen Verfassungsgerichtshofs zu Az. G 15/11-7.

VfGH (7.3.2007). Urteil des österreichischen Verfassungsgerichtshofs zu Az. G 54/06.

OGH-AT (14.10.2003). Urteil zu Az. 1 Ob 227/03v.

OGH-AT (11.9.2003a). Urteil zu Az. 6 Ob 106/03m.

OGH-AT (27.5.2004). Urteil zu 6 Ob 61/04w.

OGH-AT (26.4.2006). Urteil zu Az. 3 Ob 217/05s.

OGH-AT (26.4.2006a). Urteil zu Az. 3 Ob 16/06h.

OGH-AT (5.6.2007). Urteil zu Az. 10 Ob 45/07a.

OGH-AT (5.6.2007). Urteil zu Az. 10 OB 45/07a.

OGH-AT (3.10.2007a). Urteil zu Az. 6 Ob 221/07d.

OGH-AT (18.09.2009). Urteil zu Az. 6 OB 136/09g.

OGH-AT (15.1.2009). Urteil zu Az. 6 OB 235/08i.

OGH-AT (26.5.2010). Urteil zu Az. 3 Ob 1/10h.

## 4.3 Liechtenstein

Die Urteile sind unter ihrem Aktenzeichen abrufbar unter <http://www.gerichtsentscheide.li/>

Liechtensteinischer Staatsgerichtshof (2002). Urteil StGH Az. 2002/017, LES 2003, 192.

OGH-FL (7.3.2002). Urteil zu Az. 1 CG.145/99-74. LES 2003, S. 100.

OGH-FL (5.6.2003). Urteil zu Az. 3 Cg 2002.192-28. LES 2003.  
OGH-FL (5.6.2003a). Urteil zu Az. 4 CG.2001 492-29. LES 2004, S. 67-77.  
OGH-FL (9.2.2006). Urteil zu Az. 6 CG.2004.23. LES 2006, S. 468-472.  
OGH-FL (5.7.2007). Urteil zu Az. 6 CG.2004.93. LES 2008, S. 95-106.  
OGH-FL (1.10.2009). Urteil zu Az. 2 CG.2006.315. LES 2010, S. 94.

#### **4.4 Europäischer Gerichtshof**

Die Urteile sind unter ihrem Aktenzeichen abrufbar unter  
<http://curia.europa.eu>

EuGH (9. 9 2003). Urteil in Rs. "Jäger", Az. C-151/02. NJW, S. 2971.  
EuGH (12.9.2006). Urteil in der Rs. „Cadbury Schweppes“, Az. C-196/04  
EuGH (14. 9 2006). Urteil in der Rs."Stauffer", Az. C-386/04.  
EuGH (14.12.2006). Urteil in der Rs. „Denkavit“, Az. C-170/05  
EuGH (11.10.2007). Urteil in der Rs. „ELISA“, Az. C-451/05  
EuGH (27. 1 2009). Urteil in der Rs. „Persche“, Az. C-318/07. IStR, S. 371ff.  
EuGH (28.10.2010). Urteil in der Rs. „Etablissement Rimbaud“, Az. C-72/09  
EuGH (10. 2 2011). Urteil in der Rs. „Haribo und Salinen“ (Az. C 436/08 und  
C 437/08).  
EuGH (20. 10 2011). Urteil zu Az. C-J028/09 .

#### **4.5 EFTA-Gerichtshof**

Die Urteile sind unter ihrem Aktenzeichen abrufbar unter  
<http://www.eftacourt.int>

EFTA-Gh (23.11.2004). Urteil in der Rs. „Fokus Bank“, Az. E-1/04

# Selbständigkeitserklärung

Erklärung zur selbständigen Verfassung der Dissertationsschrift

Die Dissertation mit dem Titel

„Rechtliche Fragen der Vermögensnachfolge für deutsche Unternehmer mit deutschen, österreichischen und liechtensteinischen Stiftungen“

wurde von mir selbstständig verfasst. Andere als die angegebenen Hilfsmittel wurden nicht benutzt. Bei der Auswahl und Auswertung des Materials sowie bei der Herstellung des Manuskriptes wurden keine individuellen Unterstützungsleistungen von Dritten erbracht; es waren keine weiteren Personen, auch keine Promotionsberater, an der geistigen Herstellung der Dissertation beteiligt.

Rapperswil, 22.11.2012

Prof. Dr. Dr. Olaf Gierhake

# Lebenslauf



**Prof. Dr. iur. Dr. rer. pol. Olaf Gierhake**

Kontakt: [olaf.gierhake@ifv.li](mailto:olaf.gierhake@ifv.li)

## Berufliche Vita

- |             |  |
|-------------|--|
| Seit 2011   | Institut für Vermögensschutz, Rapperswil; Beratung von Unternehmern und vermögenden Privatpersonen im Bereich des grenzüberschreitenden Vermögensschutzes.   |
| 2005 - 2011 | Mitglied der Geschäftsleitung swisspartners Wealth Management AG (Treuhandunternehmen), Zürich; swisspartners Versicherung AG (Lebensversicherungsgesellschaft), Vaduz; Partner der swisspartners Investment Network AG (Vermögensverwaltung), Zürich: Verantwortung für die Beratung deutscher und österreichischer Unternehmer und vermögender Privatpersonen. |
| 2000 - 2005 | Gründer und Gesellschafter mehrerer Wachstumsunternehmen in verschiedenen Technologiebranchen; Geschäftsführer des Unternehmer-Netzwerkes Saxeed.Net   |
| 1992 - 1999 | Gründung und Aufbau eines Informationstechnologie-Unternehmens (Producta AG) auf 250 Mitarbeiter als Geschäftsführender Gesellschafter, verantwortlich für Marketing und Finanzen, Börsengang; Anteilsverkauf  |
| 1986 – 1989 | Kaufmännische Ausbildung bei der Firma Henkel KGaA, Düsseldorf und internationale Berufspraktika in Australien, USA, Costa Rica  |
| 1986        | Wehrdienst in Lüneburg   |

## Akademische Vita

2012	Rechtswissenschaftliches Promotionsstudium an der Technischen Universität Chemnitz,. Abschluss „Dr. iur.“ mit „magna cum laude“.
Seit 2011	Lehrbeauftragter an der Universität Liechtenstein zum deutschen und internationalen Steuerrecht
2010 - 2012	Berufsbegleitendes Studium des Gesellschafts, Stiftungs- und Trustrechts und des internationalen Steuerrechts an der Universität Liechtenstein (zwei „LL.M.“ Studienabschlüsse)
2009	Aufnahme in die Schweizerische Aktuarvereinigung (SAV) und in die Society of Trust and Estate Practitioners (STEP)
2002 - 2005	Inhaber der C4-Universitätsprofessur „Unternehmensgründung, insbesondere innovative Produkte und Dienstleistungen“ an der Technischen Universität Chemnitz, Deutschland
2002	Vorbereitung auf das deutsche Steuerberaterexamen, Deutsche Akademie für Steuern Recht und Wirtschaft, Köln
1995 - 1999	Wirtschaftswissenschaftliches Promotionsstudium an der Universität Halle-Wittenberg, Abschluss „Dr. rer. pol.“
1990 - 1994	Studium Wirtschaftsingenieurwesen, Universität Karlsruhe (TH) Fachrichtungen Versicherung/Finanzen/Informatik, Abschluß „Dipl.-Wirtschaftsingenieur (TH)“
1986 - 1989	Studium Betriebswirtschaftslehre, Fachrichtung Industrie, Duale Hochschule Baden Württemberg, Abschluss „Dipl.-Betriebswirt (BA)“
1985	Abitur