

# steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

6/2007

39. Ausgabe | 9. Jahrgang

Redaktion: **Jürgen Wagner, LL.M.**  
**WAGNER & JOOS, RECHTSANWÄLTE**  
Konstanz (verantwortlich)

**Kirsten Bäuml**  
SINA · MAASSEN, Aachen

[www.steuerrecht.org](http://www.steuerrecht.org)

201 **Editorial**

Wagner

**Beiträge**

- 202 Bock **„Hypotax“-Vereinbarung bei Arbeitnehmerentsendung**
- 203 Unkelbach-Tomczak **§ 1 AStG i. d. F des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 – Auswirkungen der geänderten steuerlichen Behandlung von Funktionsverlagerungen für die Praxis**
- 207 von Briel **Unterbrechung und Ruhen der steuerstrafrechtlichen Verfolgungsverjährung**
- 212 Beul **Stiftung, trust et cetera – Ein Überblick Deutschland, Schweiz und Luxemburg**
- 218 Wagner/Plüss **Entwicklungen im schweizerischen Wirtschafts- und Steuerrecht**
- 223 Schwärzler/Wagner **Verantwortlichkeit im liechtensteinischen Gesellschaftsrecht**
- 226 **Veranstaltungsbericht**  
14. Steueranwaltstag 2007 in Berlin
- 229 **TaxLawLinks**
- 231 **LiteraTour**
- 234 **Steuermelder**
- 238 **Termine**

## I.

Das Panoptikum des Grauens in Stichworten: Sommerloch und die Strafbarkeit der Gotteslästerung, Ede's Rache (der Münchner Transrapid), Landrätinnen und die Ehe auf Zeit, die katholische Kirche und des Kardinals entartete Kultur und schließlich die vorbeugende Selbstanzeige auf der Geistesebene: Der geplante § 138 a AO.

## II.

Uns ist aufgefallen, daß Dissertationen ganz besondere Widmungen haben: Nicht nur das Übliche („Meinen Eltern“ oder „Für Conny“), sondern manchmal richtig sportliche Dinge. Wir zitieren aus einer Saarbrücker Dissertation, die zwar nicht den nun drittklassigen 1. FC Saarbrücken hervorhebt, sondern gleich an die Champions League anknüpft: „Erwähnen möchte ich auch meinen Lieblingsverein Manchester United, der ziemlich zeitgleich mit dem Abschluß meines Promotionsverfahrens auch „den Titel“ holte...“

## III.

Parlamentswahlen sind immer etwas Bewegendes: Auch in der Schweiz, deren Eigenarten verschiedentlich auch in dieser Zeitschrift beschrieben werden. Etwas übertrieben hat es nun eine süddeutsche Tageszeitung mit folgender Lagebeschreibung am Tag nach der Nationalratswahl: „Die politische Mitte blieb weitgehend stabil. Zwar kamen die *unternehmerfreundlichen Radikalen* nur noch auf 15,6 Prozent, was einen Verlust von 1,7 Prozentpunkten und damit fünf Sitzen bedeutet.“ Also: Wer wünscht sich nicht unternehmerfreundliche Radikale?

Einen schönen Winter, schöne Weihnachten und ein gutes Neues Jahr wünscht

Ihr Jürgen Wagner, LL.M.

Red. [steueranwaltsmagazin](#)

Sie können der Redaktion Texte, Anregungen und Kritik zum [steueranwaltsmagazin](#), insbesondere zur Aufmachung, zur Themenauswahl und -vielfalt sowie zum steuerrechtlichen „Niveau“ zusenden. Wir schließen nicht aus, geeignete Kritik auch abzdrukken.

## Redaktion

**Kirsten Bäuml**, Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht sowie Handels- und Gesellschaftsrecht, Aachen (KB); baeumel@sina-maassen.de

**Jürgen Wagner**, LL.M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, Konstanz/Zürich/Vaduz (JW); wagner@wagner-joos.de

Die nächste Ausgabe des [steueranwaltsmagazin](#) erscheint am 15. Februar 2008.

Mitschreibende dieser Ausgabe: *Nils Worgulla* und *Matthias Söffing*, beide Rechtsanwälte in Düsseldorf; *Rüdiger Bock*, Rechtsanwalt in Konstanz und Zürich; *Carsten Beul*, Rechtsanwalt in Neuwied; *Olaf von Briel*, Rechtsanwalt in Düsseldorf; *Sabine Unkelbach-Tomczak*, Rechtsanwältin in Kiedrich/Wiesbaden; *Jürgen Wagner*, Rechtsanwalt in Konstanz/Zürich/Vaduz; *Adrian Plüss*, Rechtsanwalt in Zürich; *Helmut Schwärzler*, Rechtsanwalt in Schaan.

## Fachbeirat

### Allgemeines Steuerrecht

RA/StB **Andreas Jahn**, Meyer-Köring von Danwitz Privat, Bonn; RA/StB **Dr. Marc Jülicher**, Flick Gocke Schaumburg, Bonn/Frankfurt/Berlin; RA/FAStR **Dr. Rolf Schwedhelm**, Streck Mack Schwedhelm, Köln/Berlin/München; RA/FAStR **Dr. Matthias Söffing**, Söffing & Partner, Düsseldorf/München/Zürich

### Internationales Steuerrecht

RA Dr. **Jennifer Fraedrich**, Streck Mack Schwedhelm, Köln/Berlin/München; RA/StB **Friedhelm Jacob**, Hengeler Mueller, Frankfurt; RA/FAStR **Sabine Unkelbach-Tomczak**, Kiedrich/Wiesbaden

### Steuerstrafrecht

RA/FAStR **Olaf von Briel**, Boxleitner von Briel, Düsseldorf; RA/FAStR **Dr. Rainer Spatscheck**, Streck Mack Schwedhelm, Köln/Berlin/München; RA/FAStR **Dr. Jürgen Wessing**, Wessing Rechtsanwälte, Düsseldorf

### Europarecht

RA/StB/WP **Dr. Carsten Beul**, Beul & Klatt, Neuwied; RA/StB **Dr. Klaus Eicker**, Ernst & Young AG, München; RA/FAStR **Dr. Michael Pott**, Sernetz Schäfer, Düsseldorf; **Prof. Dr. Thomas Zacher**, Zacher & Partner, Köln

## Impressum

Herausgeber: ARGE Steuerrecht im DAV, Littenstraße 11, 10179 Berlin, Telefon 030/72 61 52-0;  
Verlag: Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG, Scharnstraße 2, 70563 Stuttgart; Tel: 0711/7385-0; Fax: 0711/7385-100, www.boorberg.de  
Satz: Robert Turzer, 72072 Tübingen  
Druck: Kessler Verlagsdruckerei, 86399 Bobingen  
Anzeigenverwaltung: Verlag  
Alle Urheber-, Nutzungsrechte und Verlagsrechte vorbehalten.  
Die Zeitschrift erscheint sechs Mal im Jahr. Der Bezugspreis ist im Mitgliedsbeitrag enthalten. Für Nichtmitglieder der Arbeitsgemeinschaft im DAV beträgt der Bezugspreis 87 € inkl. Versandkosten jährlich.

ISSN 1615-5610

## „Hypotax“-Vereinbarungen bei Arbeitnehmerentsendung

Rüdiger Bock, LL.M., Rechtsanwalt, Wagner & Joos Rechtsanwälte, Konstanz/Zürich

### 1. Internationale Zuweisung des Besteuerungsrechts

Werden Arbeitnehmer von Deutschland ins Ausland entsandt, kann es in Bezug auf das Arbeitseinkommen zu einer Konkurrenz der Besteuerungsrechte des Entsendestaats und des Heimatstaats kommen. Behält der Entsandte im Heimatstaat seinen Wohnsitz, bleibt er grundsätzlich unbeschränkt steuerpflichtig (§§ 1 Abs. 1 Satz 1 EStG, 8 AO). Da der Entsandte im Entsendestaat auch eine Wohnung innehaben wird und sich auch für einen erheblichen Zeitraum dort aufhalten wird, entsteht regelmäßig auch im Entsendestaat eine Steuerpflicht.<sup>1</sup> Die in § 34 c EStG vorgesehene Anrechnung ausländischer Einkommensteuer wird in DBA-Fällen durch eine Regelung entsprechend Art. 15 OECD-MA überlagert. Bei Entsendung von bis zu 183 Tagen während eines Zwölfmonatszeitraums in einem Steuerjahr<sup>2</sup> wird nach dem Musterabkommen das Besteuerungsrecht des Entsendestaats ausgeschlossen, sofern die Vergütung vom inländischen Stammhaus getragen wird. Bei länger dauernden Entsendungen allerdings werden die Arbeitseinkünfte nach deutscher Abkommenspraxis regelmäßig unter Progressionsvorbehalt von der deutschen Besteuerung freigestellt und fallen daher dem Entsendestaat zu.<sup>3</sup> Erforderlich ist allerdings dafür der Nachweis der Besteuerung im Ausland oder der dortige Verzicht (§ 50 d Abs. 8 EStG, unilaterale Rückfallklausel/Treaty-overriding).<sup>4</sup>

### 2. Ausgleich des Besteuerungsgefälles durch Nettolohnvereinbarungen

Ist die Besteuerung im Entsendestaat höher, entsteht dem Arbeitnehmer eine Mehrbelastung, gleichviel, ob es sich um einen DBA-Staat handelt oder nicht. Auch bei Eingreifen der unilateralen Anrechnungsmethode ist die Anrechnung auf denjenigen Teil der deutschen Einkommensteuer beschränkt, die auf die Einkünfte aus diesem Staat stammen.<sup>5</sup> Um also dem Arbeitnehmer diesen Nachteil zu nehmen, kann der Arbeitgeber eine Nettolohnvereinbarung treffen und die ausländischen Steuern für den Arbeitnehmer tragen. Sind die ausländischen Abgaben höher als die deutschen, liegt in der Differenz weiterer Arbeitslohn.<sup>6</sup>

### 3. Hypotax-Vereinbarung

Die Nettolohnvereinbarung kann auch so ausgestaltet werden, daß der Arbeitgeber eine Berechnung anstellt, wie hoch die Einkommensteuerbelastung des Arbeitnehmers bei den erhaltenen Zuflüssen im Inland gewesen wäre, wenn er seinen Arbeitsort dort beibehalten hätte. Dieser Betrag wird dann als „hypothetical tax“ oder „Hypotax“ bezeichnet.<sup>7</sup> Zweck dieser Vereinbarung ist es, daß der Arbeitnehmer während seiner Entsendung durch höhere oder niedrigere Steuern (und andere Abgaben) im Entsendestaat keinen niedrigeren oder höheren Nettolohn als im Heimatland bezieht. Der im Heimatland vereinbarte Bruttolohn abzüglich der vom Arbeitgeber ermittelten Hypotax beziffert den vereinbarten Nettolohn. Im Gegenzug verpflichtet sich der Arbeitgeber, die im Ausland anfallenden Einkommensteuern des Arbeitnehmers zu bezahlen.

Zivilrechtlich ergeben sich allerdings Bedenken an der Wirksamkeit an einer Hypotax-Vereinbarung, wenn der Arbeitnehmer in ein Niedrigsteuerland entsandt wird. Während es aus Sicht des Arbeitgebers verständlich ist, daß er

- 1 Beispiel Schweiz: Ein steuerrechtlicher Aufenthalt entsteht, wenn eine natürliche Person während mindestens 30 Tagen ungeachtet vorübergehender Unterbrechung in der Schweiz verweilt und eine Erwerbstätigkeit ausübt, Art. 3 Abs. 3 lit. a Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), SR 642.11.
- 2 Abweichend hiervon stellt z. B. Art. 15 DBA Deutschland-Schweiz auf das Kalenderjahr ab. Zur Anwendung: BMF, *Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen*, Schreiben vom 14. 9. 2006 – IV B 6 – S 1300 – 367/06, BStBl. II 2006, 532, Ziffer 4.2.
- 3 *Wassermeyer*, in: *Debatin/Wassermeyer*, MA Art. 23 A, Rn. 2.
- 4 Die Rückfallklausel untersteht allerdings einer Bagatellgrenze bei Arbeitslohn von insgesamt nicht mehr als 10 000,- Euro im Veranlagungszeitraum, BMF, *Merkblatt zur Steuerfreistellung ausländischer Einkünfte gemäß § 50 d Abs. 8 EStG*, Schr. v. 21. 7. 2005 – IV B 1 – S 2411 – 2/05, BStBl. I 2005, 821, Ziffer 4.2.
- 5 Zur EG-rechtlichen Problematik vgl. *Menhorn*, Anrechnungshöchstbetrag gem. § 34 c EStG noch gemeinschaftskonform?, IStR 2002, 15 sowie *Heinicke*, in: Schmidt, EStG, § 34 c Rn. 15.
- 6 Vgl. *Heinicke*, in: Schmidt, EStG, § 39 b Rn. 10 ff.
- 7 SenFin Berlin, *Steuerliche Fragen im Zusammenhang mit Nettolohnvereinbarungen*, Schr. v. 27. 6. 2006 – III A – S 2367 – 1/2006, EStG – Kartei Berlin, Fach 2 Nr. 1006, spricht auch von „Hyposteuern“, indessen findet dieser Begriff in der Praxis nach Kenntnis des Verfassers kaum Anwendung.

die Mehrkosten für Arbeitslöhne von Entsandten in Hochsteuerländer dadurch ausgleichen möchte, daß er andererseits bei Entsandten in Niedrigsteuerländer eine Ersparnis hat, ist dies aus Sicht des Arbeitnehmers eine doch erhebliche Benachteiligung. Er befindet sich während der Entsendung in einem Niedrigsteuerland und darf entgegen der Abkommenspraxis doch nicht vom geringen Steuersatz profitieren, wohingegen sich der Arbeitgeber durch die zivilrechtliche Vereinbarung einen Vorteil zu eigen macht, der eigentlich dem Arbeitnehmer zusteht. Der Unterschiedsbetrag kann dabei durchaus 15 % des Arbeitslohns übersteigen, wenn der Entsendestaat nur geringe Steuersätze verlangt.<sup>8</sup> Entsandten Arbeitnehmern wird dabei nach Erfahrung des Autors keine effektive Wahl gelassen, ob sie sich auf die Zusatzvereinbarung einlassen wollen; auch Beispielrechnungen werden unterlassen. Die Unterzeichnung wird vielmehr als „Arbeiterleichterung“ dargestellt, also als ein besonderer Service des Arbeitgebers. Tatsächlich können den Arbeitnehmern so effektiv einige tausend Euro an Arbeitslohn verlorengehen – eine Folge, die den Betroffenen zumeist erst im nachhinein klar wird.

Gerade in formularmäßigen Vereinbarungen ist dies meines Erachtens unzulässig. Die Rechtsprechung nimmt eine unangemessene Benachteiligung (§ 307 BGB) an, wenn der Verwender durch einseitige Vertragsgestaltung mißbräuchlich eigene Interessen auf Kosten seines Vertragspartners durchzusetzen versucht, ohne von vornherein auch dessen Belange hinreichend zu berücksichtigen.<sup>9</sup> Die Entsendung von Arbeitnehmern ins Ausland erfolgt in aller Regel im Arbeitgeberinteresse. Der Umstand, daß der Arbeitgeber Mehraufwendungen hat, wenn er wegen einer Nettolohnvereinbarung bei Entsendung in Hochsteuergebiete den dorthin Entsandten ein höheres Bruttogehalt zahlen

muß, liegt allein in der Sphäre des Arbeitgebers. Sich als „Ausgleich“ für diese Mehraufwendungen die Differenz der Steuerebenen der in Niedrigsteuerländer Entsandten versprechen zu lassen, dürfte einer gerichtlichen Überprüfung kaum standhalten. Insbesondere dann nicht, wenn die Höhe der Differenz den Arbeitnehmern vor deren Entsendung gar nicht bekannt ist.

#### 4. Lösungsansatz

Will der Arbeitgeber sich wirksam die Differenz zwischen der im Ausland zu entrichtenden Steuer und der inländischen (hypothetischen) Steuer versprechen lassen, so ist auf Transparenz zu achten. Dem Arbeitnehmer ist zumindest anhand einer Beispielrechnung aufzuzeigen, wie sich das Steuergefälle bei seinem Einkommen verhält. Dem sind die Aufwendungen des Arbeitgebers für Steuerberatung und -erklärung im Ausland gegenüberzustellen. Entsprechend wird auch die Akzeptanz des Arbeitnehmers steigen, wenn später von ihm der Differenzbetrag eingefordert wird, da er sich hierauf bereits einstellen konnte.

8 Beispielsweise sieht in der Schweiz der Quellensteuertarif des Kantons St. Gallen bei einem Ledigen ohne Kinder, ohne Kirchensteuer mit einem Jahreseinkommen von umgerechnet 40 000,- Euro einen Steuersatz von 12,47 % vor (gegenüber 24,33 % in Deutschland, Differenz 11,86 %). Bei 80 000,- Euro beträgt der Steuersatz 19,77 % gegenüber 33,87 % in Deutschland (Differenz 14,1 %); bei 120 000,- Euro 24,51 % zu 37,35 % (Differenz 12,84 %); bei 180 000,- Euro 27,58 % zu 39,67 % (Differenz 12,09 %): eigene Berechnungen. Die Quellensteuertarife werden jeweils von den Kantonalen Steuerbehörden herausgegeben.

9 BGH, Urt. v. 3. 11. 1999, VIII ZR 269/98, NJW 2000, 1110.

## § 1 AStG i. d. F. des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 – Auswirkungen der geänderten steuerlichen Behandlung von Funktionsverlagerungen für die Praxis

Rechtsanwältin Sabine Unkelbach-Tomczak, Fachanwältin für Steuerrecht, Kiedrich (bei Wiesbaden)

Nachdem das Unternehmensteuerreformgesetz verabschiedet ist, sind die Neuerungen in § 1 Außensteuergesetz (AStG) für die Funktionsverlagerung festgelegt. Auf der Grundlage dieser ab 1. 1. 2008 in Kraft tretenden Bestimmungen können die Auswirkungen ihrer Anwendung für die Praxis unter Berücksichtigung der ergänzenden Regelungen der § 90 Abs. 3 und 162 Absatz 2 und 3 Abgabenordnung (AO) sowie der §§ 3 Abs. 2 und 5 Satz 2 Nr. 6 Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung (GAufzV) herausgearbeitet werden.

### I. Fremdvergleichsgrundsatz i. S. d. § 1 Abs. 1 AStG

Dem erstmals auch in § 1 Abs. 1 Satz 1 AStG gesetzlich geregelten Fremdvergleichsgrundsatz zufolge sind Verrechnungspreise anhand dieses Maßstabes zu ermitteln und der Einkünfteermittlung des Steuerpflichtigen – unbeschadet anderer Vorschriften – solche Preise zugrunde zu legen, welche voneinander unabhängige Dritte vereinbart hätten.

Unverändert blieb die Anwendung anderer Berichtigungsvorschriften wie solche über die verdeckte Gewinnausschüttung oder die verdeckte Einlage durch die Formulierung „unbeschadet anderer Vorschriften“. Bisher wurde nicht geregelt, ob dadurch ein Vorrang „der anderen Vorschriften“ begründet wird oder ob die anderen Berichtigungsvorschriften neben dem Fremdvergleichsgrundsatz anwendbar sind. Hierzu vertreten Literatur und Rechtsprechung unterschiedliche Auffassungen.<sup>1</sup>

Der in § 1 Abs. 1 AStG neu eingefügte Satz 3 führt ein bedingtes Gleichrangigkeitsprinzip ein. Danach sind die Verrechnungspreise grundsätzlich sowohl nach den „anderen Vorschriften“ als auch nach dem Fremdvergleichsgrundsatz zu ermitteln. Nur wenn die Ergebnisse der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes zu höheren Preisen und daher zu weitergehenden Berichtigungen führen als im Vergleich dazu die Ergebnisse der Anwendung der „anderen Vorschriften“, dann sind die weitergehenden Berichtigungen nach dem Fremdvergleichsgrundsatz neben den Berichtigungen der „anderen Vorschriften“ durchzuführen. Maßgebend für die Höhe der Berichtigung nach dem Fremdvergleichsgrundsatz ist die Differenz zwischen dem Verrechnungspreis nach dem Fremdvergleichsgrundsatz und dem der „anderen Vorschriften“. Ergeben sich nach dem Fremdvergleichsgrundsatz keine höheren Verrechnungspreise, so sind ausschließlich die nach den „anderen Vorschriften“ ermittelten Verrechnungspreise maßgebend.

In der Praxis bedeutet dieses Verfahren doppelte Verrechnungspreisermittlung und damit doppelter Arbeitsaufwand, der sich anschließend möglicherweise als unnötig erweist, wenn die Verrechnungspreise nach dem Fremdvergleichsgrundsatz niedriger oder gleich hoch sind wie die mittels der „anderen Vorschriften“ ermittelten Verrechnungspreise. Der notwendige Vergleich und doppelte Arbeitsaufwand entfällt nur dann, wenn „andere Vorschriften“ zu Berichtigung der vereinbarten Preise nicht anwendbar sind.

In dem ebenfalls neuen § 1 Abs. 1 Satz 2 AStG wird klargestellt, daß hinsichtlich der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes davon auszugehen ist, daß „die voneinander unabhängigen Dritten alle wesentlichen Umstände der Geschäftsbeziehung kennen und nach den Grundsätzen ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter handeln“. Es sind also subjektive Elemente der Preisfindung auszuschließen und objektive Bewertungskriterien zu verwenden.

Aus dem Zusammenhang mit Satz 1 des § 1 Abs. 1 AStG ergibt sich, daß im konkreten Fall zwei voneinander unabhängige Dritte, ihre jeweilige Interessenlage unter gleichen oder vergleichbaren Verhältnissen sowie ihre jeweiligen Pflichten als ordentliche und gewissenhafte Geschäftsleiter

definiert werden müssen, um einen möglichst objektiven Vergleichsmaßstab finden zu können.

Will der Steuerpflichtige seiner Einkunftsermittlung die fiktiven Vergleichsmaßstäbe zugrundelegen, so muß er die dafür erforderlichen Beweismittel beschaffen und Aufzeichnungen gem. § 90 Abs. 2 und 3 AO i. V. m. den Regelungen der Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung (GAufzV) erstellen, um seiner umfangreichen Mitwirkungspflicht zu genügen.

So hat der Steuerpflichtige für Vorgänge mit Auslandsbezug Aufzeichnungen über die Art und den Inhalt seiner Geschäftsbeziehungen mit nahestehenden Personen i. S. d. § 1 Abs. 2 AStG zu erstellen (§ 90 Abs. 3 Satz 1 AO). Aufgezeichnet werden müssen außerdem die wirtschaftlichen und rechtlichen Grundlagen für eine den Grundsatz des Fremdvergleichs beachtende Vereinbarung von Preisen und anderen Geschäftsbedingungen mit nahestehenden Personen (§ 90 Abs. 3 Satz 2 AO).

Die Aufzeichnungen sind bei außergewöhnlichen Geschäftsvorfällen zeitnah zu erstellen (§ 90 Abs. 3 Satz 3 AO). Für eine zeitnahe Erstellung genügt es, wenn die Aufzeichnungen im engen zeitlichen Zusammenhang mit dem Geschäftsvorfall, spätestens aber innerhalb von sechs Monaten nach Ablauf des Wirtschaftsjahres gefertigt werden, in dem sich der Geschäftsvorfall ereignet hat (§ 3 Absatz 1 GAufzV). Außergewöhnliche Geschäftsvorfälle sind nach dem geänderten § 3 Abs. 2 GAufzV insbesondere Folgende: Abschluß und Änderung langfristiger Verträge, die sich erheblich auf die Höhe der Einkünfte des Steuerpflichtigen aus seinen Geschäftsbeziehungen auswirken, Vermögensübertragungen im Zuge von Umstrukturierungsmaßnahmen, die Übertragung und Überlassung von Wirtschaftsgütern und Vorteilen im Zusammenhang mit wesentlichen Funktions- und Risikoänderungen im Unternehmen, Geschäftsvorfälle im Zusammenhang mit einer für die Verrechnungspreisbildung erheblichen Änderung der Geschäftsstrategie sowie der Abschluß von Umlageverträgen.

Die Vorlage dieser Aufzeichnungen soll die Finanzbehörde zwar in der Regel nur für die Durchführung von Außenprüfungen verlangen. Jedoch sind die Aufzeichnungen über außergewöhnliche Geschäftsvorfälle nach dem geänderten § 90 Abs. 3 Satz 8 AO innerhalb von 30 Tagen vorzulegen. Lediglich in begründeten Einzelfällen kann die Vorlagefrist verlängert werden (§ 90 Abs. 3 Satz 9 AO).

Die allgemein erforderlichen Aufzeichnungen müssen allgemeine Informationen über Beteiligungsverhältnisse, Geschäftsbetrieb und Organisationsaufbau, Darstellungen der Geschäftsbeziehungen mit nahestehenden Personen,

<sup>1</sup> Hierzu *Unkelbach-Tomczak*, steueranwaltsmagazin 2007, 94 f.

Angaben zu den ausgeübten Funktionen und übernommenen Risiken, eine Beschreibung der Wertschöpfungskette und Darstellung des Wertschöpfungsbeitrags sowie eine Verrechnungspreisanalyse enthalten (§ 4 Absatz 1 GAufzV).

Wirken sich besondere Umstände auf die Geschäftsbeziehungen des Steuerpflichtigen aus oder will er sich zur Begründung der Fremdüblichkeit der von ihm vereinbarten Geschäftsbedingungen auf besondere Umstände berufen, so sind Aufzeichnungen über diese Umstände zu erstellen (§ 5 GAufzV). Je nach den Verhältnissen des Einzelfalls können dazu folgende Aufzeichnungen gehören: Informationen über die Änderung von Geschäftsstrategien, Umlageverträge, Unterlagen über die Anwendung des Aufteilungsschlüssels und über den erwarteten Nutzen für alle Beteiligten, Informationen über Verrechnungspreiszusagen oder -vereinbarungen ausländischer Steuerverwaltungen gegenüber beziehungsweise mit dem Steuerpflichtigen, Aufzeichnungen über Preis Anpassungen beim Steuerpflichtigen, Aufzeichnungen über die Ursachen von Verlusten und über Vorkehrungen des Steuerpflichtigen oder ihm Nahestehender zur Beseitigung der Verlustsituation, in Fällen von Funktions- und Risikoänderungen Aufzeichnungen über Forschungsvorhaben und laufende Forschungstätigkeiten, die im Zusammenhang mit einer Funktionsänderung stehen können (§ 5 Nr. 1–6 GAufzV).

Erfüllt der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten nicht, so hat die Finanzbehörde die Besteuerungsgrundlagen gem. § 162 AO zu schätzen.

Die Schätzung hat beispielsweise dann zu erfolgen (§ 162 Abs. 2 Satz 1 AO), wenn der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflicht gem. § 90 Abs. 2 AO verletzt, über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag, oder weitere Auskünfte oder eine Versicherung an Eides statt verweigert. Die Finanzbehörde hat auch dann zu schätzen, wenn der Steuerpflichtige Bücher oder Aufzeichnungen nicht vorlegen kann, wenn die Buchführung oder die Aufzeichnungen der Besteuerung nicht nach § 158 AO zugrundegelegt werden oder wenn tatsächliche Anhaltspunkte für die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der vom Steuerpflichtigen gemachten Angaben zu Einnahmen und Betriebsvermögensmehrungen bestehen und der Steuerpflichtige die Zustimmung nach § 93 Abs. 7 Satz 1 Nr. 5 AO nicht erteilt (§ 162 Abs. 2 Satz 2 AO n. F. Unternehmensteuerreformgesetz 2008).

Liegen die Voraussetzungen des § 162 Abs. 2 AO für eine Schätzung der Einkünfte i. S. d. § 1 Abs. 1 AStG vor, so ist im Falle fehlender anderer geeigneter Anhaltspunkte eine durchschnittliche Umsatzrendite oder Verzinsung für das im Unternehmen eingesetzte Kapital anzusetzen, die unter Berücksichtigung der ausgeübten Funktionen, eingesetzten Wirtschaftsgüter und übernommenen Risiken zu

erwarten ist. Diese Regelung schließt Schätzungen nach § 162 Abs. 3 AO nicht aus (§ 1 Abs. 4 AStG n. F. Unternehmensteuerreformgesetz 2008).

Die Mitwirkungspflichten sind nicht erst dann verletzt, wenn der Steuerpflichtige seine Aufzeichnungen nicht vorlegt (§ 162 Abs. 3 Satz 1 AO). Auch im wesentlichen unverwertbare Aufzeichnungen oder solche, die nicht zeitnah erstellt wurden, erfüllen die Mitwirkungspflicht nicht und führen zu der widerlegbaren Vermutung, daß die im Inland steuerpflichtigen Einkünfte, zu deren Ermittlung die Aufzeichnungen dienen, höher als die von ihm erklärten Einkünfte sind (§ 162 Abs. 3 Satz 1 AO). In diesen Fällen muß die Finanzbehörde eine Schätzung vornehmen und kann, wenn die Einkünfte nur innerhalb eines bestimmten Rahmens, beispielsweise nur aufgrund von Preisspannen bestimmt werden können, diesen Rahmen zu Ungunsten des Steuerpflichtigen ausschöpfen (§ 162 Abs. 3 Satz 2 AO).

Diese Schätzung zum Nachteil des Steuerpflichtigen ist nach dem neu eingefügten Satz 3 des § 162 Abs. 3 AO auch dann anzuwenden, wenn trotz Vorlage verwertbarer Aufzeichnungen durch den Steuerpflichtigen Anhaltspunkte dafür bestehen, daß seine Einkünfte bei Beachtung des Fremdvergleichsgrundsatzes höher wären als die auf Grund der Aufzeichnungen erklärten Einkünfte, und entsprechende Zweifel deswegen nicht aufgeklärt werden können, weil eine ausländische, nahestehende Person ihre Mitwirkungspflichten nach § 90 Abs. 2 AO oder ihre Auskunftspflichten nach § 93 Abs. 1 AO nicht erfüllt.

## II. Stufensystem der Preisfindung gemäß § 1 Abs. 3 AStG

Zunächst ist festzustellen, ob Fremdvergleichswerte ermittelt werden können, die nach einer Funktionsanalyse (Vornahme sachgerechter Anpassungen im Hinblick auf die ausgeübten Funktionen, die eingesetzten Wirtschaftsgüter und die übernommenen Chancen und Risiken) für die Preisvergleichs-, Wiederverkaufspreis- oder Kostenaufschlagsmethode uneingeschränkt vergleichbar sind. Ist dies zu bejahen, so ist der Verrechnungspreis vorrangig nach Wahl des Steuerpflichtigen nach einer dieser Methoden zu ermitteln. Mehrere Fremdvergleichswerte bilden eine Bandbreite (§ 1 Abs. 3 Satz 1 AStG). Die Werte innerhalb der Bandbreite können als Verrechnungspreise angesetzt und der Einkünfteermittlung zugrundegelegt werden. Können Fremdvergleichswerte nicht festgestellt werden, müssen eingeschränkt vergleichbare Werte angesetzt werden, die bei Anwendung einer geeigneten Verrechnungspreismethode nach sachgerechter Anpassung festgestellt werden (§ 1 Abs. 3 Satz 2 AStG). Werden mehrere eingeschränkt vergleichbare Fremdvergleichswerte ermittelt, ist die sich ergebende Bandbreite der Werte einzuengen (§ 1 Abs. 3 Satz 3 AStG).

Für die Bestimmung des anzusetzenden Wertes ist der Median maßgeblich, wenn der vom Steuerpflichtigen für seine Einkünfteermittlung verwendete Wert in den Fällen des Satzes 1 außerhalb der Bandbreite oder in den Fällen des Satzes 2 außerhalb der eingeengten Bandbreite liegt (§ 1 Abs. 3 Satz 4 AStG). Sofern keine eingeschränkt vergleichbaren Fremdvergleichswerte festgestellt werden können, muß der Steuerpflichtige zur Ermittlung seiner Einkünfte einen hypothetischen Fremdvergleich unter Beachtung des Absatzes 1 Satz 2 durchführen (§ 1 Abs. 3 Satz 5 AStG). Zu diesem Zweck muß er auf Grund einer Funktionsanalyse gemäß Satz 1 und innerbetrieblicher Planungen den Einigungsbereich ermitteln. Einigungsbereich ist der Mindestpreis des Leistenden und der Höchstpreis des Leistungsempfängers und wird von den jeweiligen Gewinnerwartungen (Gewinnpotenzialen) bestimmt (§ 1 Abs. 3 Satz 6 AStG).

Der Einkünfteermittlung ist der Preis innerhalb des Einigungsbereichs zugrunde zu legen, der dem Fremdvergleichsgrundsatz mit der höchsten Wahrscheinlichkeit entspricht. Der Mittelwert des Einigungsbereichs ist anzusetzen, sofern kein anderer Wert glaubhaft gemacht wird (§ 1 Abs. 3 Satz 7 AStG). Hat der Steuerpflichtige einen unzutreffenden Einigungsbereich angenommen und ist deshalb ein anderer Einigungsbereich anzusetzen, kann auf eine Einkünfteberichtigung verzichtet werden, vorausgesetzt der vom Steuerpflichtigen zugrunde gelegte Wert befindet sich innerhalb des anderen Einigungsbereichs (§ 1 Abs. 3 Satz 8 AStG).

### III. Funktionsverlagerung i. S. d. § 1 Abs. 3 AStG

Obwohl sämtliche Bestimmungen des § 1 AStG die steuerliche Behandlung der Funktionsverlagerung regeln, findet sich die gesetzliche Definition erst in § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG n. F. Eine Funktionsverlagerung liegt dann vor, wenn eine Funktion einschließlich der dazugehörigen Chancen und Risiken und der mit übertragenen oder überlassenen Wirtschaftsgüter und sonstigen Vorteile verlagert wird.

In diesem Fall hat der Steuerpflichtige nach Satz 9 den Einigungsbereich auf der Grundlage der Funktionsverlagerung als Ganzes (Transferpaket) unter Berücksichtigung funktions- und risikoadäquater Kapitalisierungszinssätze zu bestimmen. Es ist der Preis für das Transferpaket insgesamt zu finden, indem der Einigungsbereich dafür festgelegt wird. Voraussetzung ist aber, daß keine eingeschränkt vergleichbaren Fremdvergleichswerte festgestellt werden können und deshalb der Steuerpflichtige nach Satz 5 des § 1 Abs. 3 AStG für seine Einkünfteermittlung einen hypothetischen Fremdvergleich unter Beachtung des § 1 Abs. 1 Satz 2 AStG durchzuführen hat. Satz 9 gilt seinem Wortlaut nach nicht für die Ermittlung der Preise für die Verlagerung

einzelner materieller und immaterieller Wirtschaftsgüter, Dienstleistungen, Vorteile und Funktionen.

Vielmehr ist in den Fällen des Satzes 9 die Bestimmung von Verrechnungspreisen für alle betroffenen einzelnen Wirtschaftsgüter und Dienstleistungen nach Vornahme sachgerechter Anpassungen anzuerkennen, wenn der Steuerpflichtige glaubhaft macht, daß keine wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter und Vorteile mit der Funktion übergegangen sind oder zur Nutzung überlassen wurden oder daß das Gesamtergebnis der Einzelpreisbestimmungen, gemessen an der Preisbestimmung für das Transferpaket als Ganzes, dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht (§ 1 Abs. 3 Satz 10 AStG n. F.).

Für wesentliche immaterielle Wirtschaftsgüter und Vorteile gilt nach § 1 Abs. 3 Satz 11 AStG n. F. eine Verschärfung. Es wird widerlegbar vermutet, daß zum Zeitpunkt des Geschäftsabschlusses Unsicherheiten im Hinblick auf die Preisvereinbarung bestanden und unabhängige Dritte eine sachgerechte Anpassungsregelung vereinbart hätten, wenn in den Fällen der Sätze 5 und 9 wesentliche immaterielle Wirtschaftsgüter und Vorteile Gegenstand einer Geschäftsbeziehung sind und die tatsächliche spätere Gewinnentwicklung erheblich von der Gewinnentwicklung abweicht, die der Verrechnungspreisbestimmung zugrundelag.

Für den Fall des Fehlens einer sachgerechten Anpassungsregelung und des Eintritts einer erheblichen Abweichung der Gewinnentwicklung innerhalb der ersten zehn Jahre nach Geschäftsabschluß ist für eine deshalb vorzunehmende Berichtigung nach Absatz 1 Satz 1 einmalig ein angemessener Anpassungsbetrag auf den ursprünglichen Verrechnungspreis der Besteuerung des Wirtschaftsjahres zugrunde zu legen, das dem Jahr folgt, in dem die Abweichung eingetreten ist (§ 1 Abs. 3 Satz 12 AStG n. F.).

Diese Bestimmungen enthalten einige auslegungsbedürftige Begriffe, die zu nicht unerheblichen Schwierigkeiten bei der Anwendung führen dürften. So wird der Begriff Funktion nicht definiert, aber die Preisfindung für sie neben der für Wirtschaftsgüter, Dienstleistungen, Vorteilen, Chancen und Risiken geregelt. Offen bleibt auch eine Erklärung des Begriffs Vorteil. Fraglich ist, ob rechtliche und wirtschaftliche Vorteile darunter zu verstehen sind und ob Dienstleistungen gleichbedeutend mit Vorteilen sind, wie Satz 10 vermuten läßt. Ferner wird kein Maßstab zur Abgrenzung der wesentlichen von den unwesentlichen Wirtschaftsgütern und Vorteilen zur Verfügung gestellt. Die Unterscheidung führt aber zu verschiedenen Preisfindungsregelungen mit in der Praxis möglicherweise erheblichen Auswirkungen auf die Besteuerung. Fraglich ist auch, welche Abweichung der tatsächlich eingetretenen von der erwarteten Gewinnentwicklung erheblich ist und wie hoch ein Anpassungsbetrag sein muß, um angemessen zu sein.

Dem Wortlaut der Bestimmungen der Sätze 9, 10 und 11 zufolge gilt Satz 9 für materielle und immaterielle Wirtschaftsgüter, die Sätze 10 und 11 erfassen demgegenüber nur immaterielle Wirtschaftsgüter.

#### IV. Auswirkungen für die Praxis

Der Steuerpflichtige hat bei einer Geschäftsbeziehung zum Ausland den Nachweis zu erbringen, auf welchen Bedingungen seine Einkünfteermittlung beruht. Will er eine Berichtigung der Grundlagen seiner Einkünfteermittlung zu seinen Ungunsten vermeiden, muß er die Bedingungen und damit beispielsweise auch die Verrechnungspreise nach dem Fremdvergleichsgrundsatz ausrichten. Er hat anzugeben, nach welcher Methode er die Fremdvergleichswerte oder hypothetischen Fremdvergleichswerte im einzelnen ermittelt hat. Dazu hat er die Mitwirkungspflichten des § 90 Abs. 2 und 3 AO und der Bestimmungen der GAufzV durch Erstellen detaillierter Aufzeichnungen für jedes Wirtschaftsgut, jede Funktion und Dienstleistung und jeden Vorteil zu erfüllen. Für die Funktionsverlagerung gelten dieselben Grundsätze.

Müssen für die Ermittlung des zutreffenden Fremdvergleichswertes die verschiedenen Stufen durchlaufen werden, sind auch alle Schritte aufzuzeichnen und zu archivieren, um im Falle einer Betriebsprüfung die Nachweise erbringen zu können. Wurden bei den einzelnen Schritten nicht alle erforderlichen Einzelheiten aufgezeichnet, so kann die Dokumentation als unverwertbar angesehen werden mit der Folge der Berichtigung der Einkünfteermittlung zu Ungunsten des Steuerpflichtigen aufgrund einer Schät-

zung der Besteuerungsunterlagen durch die Finanzbehörde.

Es besteht auch die Gefahr, daß Aufzeichnungen nicht, nicht schnell genug oder nicht vollständig beschafft werden können, wenn sie von der im Ausland ansässigen nahestehenden Person erstellt oder dorthin gebracht wurden.

Für die Ermittlung des Wertes des Transferpakets für die Funktionsverlagerung als Ganzes kann eine Gewinnentwicklung nicht einschätzbar sein, wenn es sich beispielsweise um neuartige Funktionen handelt. Möglicherweise wird die getroffene Anpassungsregelung als nicht sachgerecht beurteilt.

Über einen Zeitraum von zehn Jahren nach Geschäftsabschluß muß der Steuerpflichtige und die nahestehende Person damit rechnen, daß im Falle des Fehlens oder der Nichtanerkennung einer Anpassungsregelung eine erhebliche Abweichung der Gewinnentwicklung im Vergleich zur eigenen Gewinnentwicklungsprognose entsteht. Das hätte eine nachträgliche Anpassung mit einer erhöhten Steuerlast zur Folge.

Zur Zeit sind noch nicht alle Folgen der Gesetzesänderung für die Steuerpflichtigen im einzelnen abzuschätzen, weil in der Praxis viele Einzelfälle einem Fremdvergleich nur bedingt zugänglich sind und an die Aufzeichnungspflichten so hohe Anforderungen gestellt werden können, daß sie nicht zu erfüllen sind. Nach § 1 Abs. 1 Satz 3 AStG hat dann stets eine Berichtigung aufgrund Steuerschätzung zu erfolgen, die in der Regel zu Lasten des Steuerpflichtigen ausfallen wird.

## Unterbrechung und Ruhen der steuerstrafrechtlichen Verfolgungsverjährung

Rechtsanwalt Olaf G. von Briel, Fachanwalt für Steuer- und Strafrecht, Düsseldorf

### 1. Einleitung

Der vorliegende Beitrag schließt an die Darstellung zum Beginn der Strafverfolgungsverjährung im Steuerstraf- und Steuerordnungswidrigkeitenrecht an und vervollständigt damit die Betrachtung zur Verjährung.<sup>1</sup> Ergänzend wird zur steuerrechtlichen Folge der Verfolgungsverjährung ausgeführt, um den Themenkomplex abzurunden.

### 2. Unterbrechung der Verjährung

#### 2.1 Unterbrechungshandlungen im Allgemeinen

Durch die Unterbrechung der Verjährung soll verhindert werden, daß die Verjährung nicht während eines laufenden Straf- oder Bußgeldverfahrens eintritt. In § 78 c Abs. 1 StGB ist ein abschließender Katalog der Unterbrechungshandlungen aufgezählt. Die Wirkung der Unterbrechungs-

<sup>1</sup> Von Briel, steueranwaltsmagazin 2006, 115 ff.



handlung besteht darin, daß mit der wirksamen Unterbrechungshandlung die Verjährung neu beginnt, wobei die Verjährung auch wiederholt unterbrochen werden kann.<sup>2</sup> Nach § 78 c Abs. 3 Satz 2 StGB ist die Straftat und damit die Verfolgung jedoch spätestens dann verjährt, wenn seit dem in § 78 a StGB bezeichneten Zeitpunkt das Doppelte der gesetzlichen Verjährungsfrist und, wenn die Verjährungsfrist nach besonderen Gesetzen kürzer ist als drei Jahre, mindestens drei Jahre verstrichen sind (absolute Verjährungsfrist).<sup>3</sup>

Die Verjährung wird in vielen Fällen unterbrochen durch die erste Vernehmung des Beschuldigten, die Bekanntgabe, daß gegen ihn das Ermittlungsverfahren eingeleitet ist, oder die Anordnung dieser Vernehmung oder die Anordnung der Bekanntgabe (§ 78 c Abs. 1 Nr. 1 StGB). Daneben wird die Verjährung durch jede richterliche Vernehmung des Beschuldigten oder deren Anordnung unterbrochen (§ 78 c Abs. 1 Nr. 2 StGB). In Strafverfahren spielt insbesondere die richterliche Beschlagnahme- oder Durchsuchungsanordnung (§ 78 c Abs. 1 Nr. 4 StGB) und die Beauftragung eines Sachverständigen (§ 78 c Abs. 1 Nr. 3 StGB) eine erhebliche Rolle. Die Unterbrechungshandlungen wirken oftmals kumulativ, da durch einen Steuerfahndungseingriff der Beschuldigte mit dem richterlichen Durchsuchungsbeschluß konfrontiert auch sogleich davon in Kenntnis gesetzt wird, daß gegen ihn strafrechtlich ermittelt wird und ein entsprechendes Verfahren eingeleitet ist. Die Bekanntgabe erfolgt mithin konkludent durch den Fahndungseingriff auf Grundlage des richterlichen Durchsuchungsbeschlusses.

Weitere in der Praxis bedeutsame Unterbrechungshandlungen sind die Erhebung der öffentlichen Klage (Anklageerhebung) durch die Staatsanwaltschaft (§ 78 c Abs. 1 Nr. 6 StGB), die Eröffnung des Hauptverfahrens (§ 78 c Abs. 1 Nr. 7 StGB), jede Anberaumung einer Hauptverhandlung (§ 78 c Abs. 1 Nr. 8 StGB) und der Strafbefehl auf Veranlassung der Straf- und Bußgeldsachenstelle oder Staatsanwaltschaft (§ 78 c Abs. 1 Nr. 9 StGB). Nach § 78 c Abs. 1 Nr. 4 StGB wird die Verjährung darüber hinaus durch jede die richterliche Beschlagnahme oder Durchsuchungsanordnung aufrechterhaltende Entscheidung unterbrochen. Daß die richterliche Gestattung einer Beschlagnahme oder Durchsuchung auch vollzogen wird, ist nicht erforderlich. Entscheidungen, die den Anforderungen der Rechtsprechung an die Bestimmtheit des Eingriffs nicht entsprechen und denen nicht ein hinreichend begründeter Tatverdacht zugrunde liegt, sind jedoch unwirksam und nicht geeignet, die Verjährung zu unterbrechen.

Die Verjährung wird weiterhin durch einen Haftbefehl, einen Unterbringungsbefehl, einen Vorführungsbefehl sowie eine richterliche Entscheidung, welche diese Anordnungen aufrechterhält (§ 78 c Abs. 1 Nr. 5 StGB), unterbrochen.

Der abschließende Katalog des § 78 c Abs. 1 StGB wird für Steuerstraftaten durch § 376 AO ergänzt. Damit wird die Verjährung einer Steuerstraftat auch dadurch unterbrochen, daß dem Beschuldigten die Einleitung des Bußgeldverfahrens bekanntgegeben wird oder diese Bekanntgabe angeordnet worden ist.<sup>4</sup>

Allen Maßnahmen nach § 78 c Abs. 1 Nr. 1 StGB kommt selbständige Bedeutung zu, so daß bei mehreren ergriffenen Maßnahmen nur der ersten verjährungsunterbrechende Wirkung zukommt. Erfolgt also die Unterrichtung des Beschuldigten durch eine Durchsuchung oder durch eine Anordnung einer Durchsuchung ohne Vernehmung, kann eine spätere nichtrichterliche Vernehmung die Verjährung nicht mehr unterbrechen. Nach jeder Unterbrechung beginnt die Verjährung von neuem (§ 78 c Abs. 3 Satz 1 StGB).

## 2.2 Unterbrechungshandlungen im Besonderen

### 2.2.1 Fortgang des Verfahrens – Scheinhandlungen

Problematisch sind die Handlungen, die nur den Zweck verfolgen, die Verjährung zu unterbrechen. Nach Ansicht des Bundesgerichtshofs kann der Auftrag der Staatsanwaltschaft an die Polizeibehörden, den Beschuldigten zu vernehmen, selbst dann die Verjährung unterbrechen, wenn die Vernehmung weder notwendig noch zweckmäßig war.<sup>5</sup> Diese Rechtsprechung steht nicht mit dem Sinn des Verjährungsrechts, nämlich den Ausgleich von Gerechtigkeit, Rechtssicherheit und Rechtsfrieden zu dienen, in Einklang. Die Unterbrechungshandlungen haben den Sinn, die Verjährung während eines laufenden Ermittlungsverfahrens – in den Grenzen der absoluten Strafverfolgungsverjährung – zu verhindern. Um diesen gesetzlichen Zielen gerecht zu werden, müssen die Handlungen, die die Unterbrechung herbeiführen sollen, dem Fortgang des Verfahrens dienen, sie dürfen nicht willkürlich sein und einzig den Zweck verfolgen, die Verjährung zu unterbrechen. Denn tatsächlich wird sonst das Rechtsinstitut der Verjährung in der Praxis unterlaufen, was der gesetzgeberischen Intention widerspricht.<sup>6</sup>

### 2.2.2 Beauftragung eines Sachverständigen

Als verjährungsunterbrechende Handlung spielt in Wirtschaftsstrafsachen die Beauftragung eines Sachverständigen eine erhebliche Rolle (vgl. § 78 c Abs. 1 Nr. 3 StGB). Im Strafverfahren unterbricht nicht nur die Beauftragung durch Richter oder Staatsanwalt, sondern auch durch das Finanzamt (§ 399 Abs. 1 AO) die Verjährung.

<sup>2</sup> Schönke/Schröder/Stree, StGB, § 78 c Rn. 2

<sup>3</sup> Zu den Verjährungsfristen vgl.: von Briel, *steueranwaltsmagazin* 2006, 115.

<sup>4</sup> Zur Einleitung und Bekanntgabe des Verfahrens vgl. § 3 Rn. 359, 365.

<sup>5</sup> BGH, Beschluß vom 22. 5. 1958 – 1 STR 533/57.

<sup>6</sup> Spatscheck/Schwedhelm, NWB, Fach 13, S. 747, 752; a.A. Schönke/Schröder/Stree, StGB, § 78 c Rn. 3.

„Beauftragung“ wird nach der Rechtsprechung des BGH<sup>7</sup> als Anordnung definiert, das Gutachten eines Sachverständigen zu einem bestimmten Beweisthema einzuholen. Entscheidend ist, daß der Gutachter als Sachverständiger und nicht als Gehilfe des Ermittlungsbeamten tätig werden soll bzw. tätig wird.<sup>8</sup> Eine die Verjährung unterbrechende Beauftragung setzt nämlich voraus, daß dem Sachverständigen selbständig und losgelöst von der eigentlichen Ermittlungstätigkeit der Auftrag erteilt wird. Der Sachverständige muß eigenverantwortlich und frei von jeder Beeinflussung sein Gutachten zu einem bestimmten Beweisthema erstatten.<sup>9</sup>

Wirken solche Personen lediglich bei Ermittlungen mit, um die Ermittlungsbehörde aufgrund ihrer Sachkunde bei der Sichtung von Material zu unterstützen oder um Hinweise für weiterführende Nachforschungen zu geben, liegt darin keine Sachverständigentätigkeit.<sup>10</sup> Dies ist insbesondere bei einem Wirtschaftsreferenten der Staatsanwaltschaft zu prüfen, der grundsätzlich Sachverständiger sein kann.<sup>11</sup>

Die Beauftragung des Sachverständigen muß vor Eintritt der Verjährung aus den Akten ersichtlich sein, wobei die Beauftragung nur dann die Verjährung unterbricht, wenn die Einleitung des Ermittlungsverfahrens dem Beschuldigten vor Beauftragung des Sachverständigen isoliert oder anlässlich einer Vernehmung bekanntgegeben worden ist. Dabei muß die Bekanntgabe den Beschuldigten tatsächlich erreicht haben.<sup>12</sup>

### 3. Sachliche und persönliche Reichweite der Unterbrechungshandlungen

Eine Unterbrechungsmaßnahme entfaltet in sachlicher und persönlicher Beziehung Unterbrechungswirkung nur für das Verfahren, in dem diese Maßnahme erfolgt ist, und nur gegen bestimmte Beschuldigte.<sup>13</sup> Es ist mithin die sachliche und persönliche Reichweite der Unterbrechungshandlungen nach § 78 c StGB, § 376 AO zu unterscheiden.

#### 3.1 Sachliche Reichweite

##### 3.1.1 Allgemeine Ausführungen

Die sachliche Reichweite ist von erheblicher Bedeutung, da sich in Steuerstrafsachen der „zu ermittelnde Sachverhalt“ ändern kann. Ausgangspunkt der Verjährungsunterbrechung in sachlicher Hinsicht ist die prozessuale Tat. Sie wird nach der h.M. von der verjährungsunterbrechenden Handlung erfaßt.<sup>14</sup>

Eine Durchsuchungsanordnung, die keinerlei tatsächliche Anhaltspunkte über den Inhalt des Tatvorwurfs enthält, obwohl dies nach dem Ergebnis der Ermittlungen ohne weiteres möglich und den Zwecken der Strafverfol-

gung nicht abträglich gewesen wäre, kann keine verjährungsunterbrechende Wirkung entfalten. Zwar sind die Anforderungen an die Bestimmtheit der Tat nicht hoch, da ihre Einzelheiten durch die Untersuchung erst ermittelt werden sollen. Die Taten müssen individualisiert sein. Wenn aber die Durchsuchungsanordnungen weder Straftatbestände noch Tatvorwürfe enthalten, vermag auch ein Rückgriff auf die Durchsuchungsanträge der Staatsanwaltschaft den Mangel nicht zu heilen. Die zum Zwecke der Auslegung der sachlichen Reichweite der Verjährungsunterbrechung grundsätzlich mögliche Heranziehung des Inhalts der Ermittlungsakten und des Durchsuchungsantrages kann dann keine Verjährungsunterbrechung mehr bewirken, wenn die jeweilige Durchsuchungsanordnung selbst den verfassungsrechtlichen Mindestanforderungen nicht standhält.<sup>15</sup> Bei Zweifeln über die sachliche Reichweite der Unterbrechungshandlung gilt der Grundsatz in dubio pro reo.

##### 3.1.2 Prozessuale Tat

Damit ist mit Tat i. S. d. Prozeßrechts also der Prozeßgegenstand nach § 264 StPO, gemeint.<sup>16</sup> Darunter ist das gesamte Verhalten eines Täters zu verstehen, soweit es bei natürlicher Auffassung ein einheitliches geschichtliches Ereignis (einheitlicher Lebensvorgang) darstellt. Die Tat, auf die sich die Unterbrechungshandlung bezieht, ist also ein bestimmter einheitlicher Lebensvorgang, dessen Einzelakte nicht gesondert strafrechtlich beurteilt werden können, ohne einen einheitlichen Lebensvorgang unnatürlich aufzuspalten.<sup>17</sup> Für die verjährungsunterbrechende Wirkung ist entscheidend, daß die Handlung nach § 78 c Abs. 1 StGB sich auf den durch den Begriff des Prozeßgegenstandes eingrenzenden Sachverhalt bezieht. Dabei kommt es nicht auf die materiell rechtliche Beurteilung dieses Sachverhalts zum Zeitpunkt der Unterbrechungshandlung oder deren Begründung an. Entscheidend ist der einheitliche Lebensvorgang, der ermittelt werden soll. So unterbricht eine Durchsuchung wegen des Verdachts der unrichtigen Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen nicht die Verjährung wegen einer Lohnsteuerhinterziehung<sup>18</sup> oder Ermittlungen wegen

7 BGHSt 27, 76.

8 BGH, NStZ 1984, 215.

9 BGH, Urteil vom 10. 4. 1979 – 4 StR 127/79.

10 BGH, Urteil vom 10. 4. 1979 – 4 StR 127/79.

11 Schönke/Schröder/Stree, StGB, § 78 c Rn. 11.

12 BGHSt 30, 215, 217.

13 BGH, StV 1993, 71.

14 Tröndle/Fischer, StGB, § 78 c Rn. 6; Schönke/Schröder/Stree, StGB, § 78 c Rn. 3; vgl. auch §§ 78 Abs. 1, 78 a, 78 c Abs. 1, Abs. 4 StGB.

15 BGH, StV 2000, 477.

16 BGHSt 22, 375; 22, 105.

17 KK-Hürxthal, StPO, § 264 Rn. 5, 9; BGH, StV 2000, 473.

18 BGH, HFR 1988, 245.

Untreue nicht die Verjährung wegen ebenfalls verwirklichter Steuerhinterziehung.<sup>19</sup>

Da im Steuerstraf- und Steuerordnungswidrigkeitenrecht die einzelnen Steuererklärungen für das Strafrecht maßgeblich sind, stellt grundsätzlich jede Steuererklärung eine selbständige prozessuale Tat dar.<sup>20</sup> Nicht die unzutreffend oder gar nicht deklarierten Einnahmen sind der einheitliche Lebensvorgang, sondern jede Steuererklärung, bei der sich diese Einnahmen auswirken.<sup>21</sup> Beschäftigt z. B. ein Steuerpflichtiger auch Arbeitnehmer illegal und führt er für diese innerhalb desselben Zeitraumes weder Lohnsteuer noch Sozialversicherungsbeiträge ab, handelt es sich bei der gegebenen sachlich rechtlichen Tatmehrheit bei der Lohnsteuerhinterziehung und der Beitragsvorenthaltung auch um zwei Taten im prozessualen Sinne.<sup>22</sup>

### 3.1.3 Tateinheit und Tatmehrheit

Mehrere Steuererklärungen können aufgrund tateinheitlicher Verknüpfung eine prozessuale Tat darstellen. Tateinheit besteht dann zwischen mehreren Steuererklärungen, die mit denselben falschen Angaben gleichzeitig beim Finanzamt abgegeben werden.<sup>23</sup> Unterläßt der Täter dagegen die Abgabe von Anmeldungen oder Erklärungen und wird dadurch eine Steuerverkürzung bewirkt, so liegt bei verschiedenartigen Steuern Tateinheit nur dann vor, wenn die vernachlässigten Pflichten durch ein und dieselbe Handlung zu erfüllen gewesen wären. Der Entschluß, keine Erklärung abzugeben, vermag Tateinheit nicht herzustellen.<sup>24</sup>

Liegt zwischen einer Steuerhinterziehung und einer nach allgemeinem Strafrecht zu beurteilenden Tat Tateinheit vor, dann unterbricht eine zur Aufklärung der Steuerhinterziehung erfolgte Maßnahme auch die Verjährung wegen des anderen Delikts, selbst dann, wenn diese Maßnahme durch die Finanzbehörde nur zur Aufklärung der Steuerstraftat erfolgt.<sup>25</sup> Zwar führt das Finanzamt Ermittlungsverfahren (nur) dann selbst durch, wenn die Tat ausschließlich eine Steuerstraftat darstellt (§ 386 Abs. 2 AO), doch entfällt hierdurch nicht die Ermittlungskompetenz der Finanzämter für die Steuerstraftat, wenn ein Steuervergehen mit einer allgemeinen Straftat – tateinheitlich oder tatidentisch – zusammentrifft.<sup>26</sup>

### 3.2 Persönliche Reichweite

Die verjährungsunterbrechende Maßnahme wirkt gem. § 78 c Abs. 4 StGB nur gegenüber demjenigen, auf den sich die Handlung bezieht. Es reicht nicht aus, daß durch eine Ermittlungsmaßnahme der Täter gesucht oder der Sachverhalt aufgeklärt werden soll, da sich die Unterbrechungshandlung auf eine bestimmte Person beziehen muß.<sup>27</sup> Daher reicht es nicht aus, wenn sich die Maßnahme „gegen die Verantwortlichen“ eines Unternehmens richtet, weil in

einem solchen Fall nicht jeder Verantwortliche als Täter in Betracht kommt.<sup>28</sup> Ermittlungen gegen die „Firma“ (GmbH) wirken nicht gegen den Geschäftsführer.<sup>29</sup>

Soll jedoch auch durch die Maßnahme ein Tatbeitrag von Personen aufgeklärt werden, auf die sie sich nicht ausdrücklich bezieht, soll dies unschädlich sein,<sup>30</sup> solange sich aus der Akte jedoch ergibt, gegen welche wenigstens individualisierbare Personen das Verfahren geführt wird. Auf Personen, die erst später als Beschuldigte erkannt und behandelt werden oder gegen die in einem anderen Verfahren, wenn auch wegen desselben Lebenssachverhalts ermittelt wird, erstreckt sich die Unterbrechungswirkung nicht. Daher reicht es auch nicht aus, daß der zu Vernehmende der Tat verdächtig ist, auch wenn er etwa als Zeuge vernommen wird und nach § 55 StPO belehrt worden ist. Bei einer Beschuldigtenvernehmung bezieht sich die Maßnahme nur auf ihn und nicht auch mit verjährungsunterbrechender Wirkung auf die Mittäter.<sup>31</sup>

## 4. Ruhen der Verjährung

### 4.1 Allgemeine Ausführungen

Die Verjährung ruht gem. § 78 b Abs. 1 Satz 1 StGB, § 32 Abs. 1 Satz 1 OWiG. Sie beginnt mit Ende der Ruhezeit oder läuft, falls sie nach Beginn in ihrem Ablauf gehemmt worden ist, mit dem noch nicht verbrauchten Teil der Frist weiter. Im Gegensatz zur Verjährungsunterbrechung beginnt nach dem Ende des Ruhens keine neue Verjährungsfrist. Das Ruhen der Verjährung wirkt nur höchstpersönlich für den Täter, in dessen Person die Voraussetzungen des § 78 b Abs. 1 StGB vorliegen. Wie die Verjährungsunterbrechung erfaßt die Ruhezeit die prozessuale Tat (Art. 103 Abs. 3 GG, §§ 155, 264 StPO).

19 OLG Frankfurt, wistra 1987, 32.

20 Vogelberg, ZAP 1995, Fach 21, S. 119 (135); Spatscheck/Schwedhelm, NWB, Fach 13, S. 747, 752.

21 BayObLG, wistra 1992, 314, 315; BGH, Urteil vom 18. 4. 1990 – 3 StR 252/88.

22 BGH, Urteil vom 18. 4. 1990 – 3 StR 252/88.

23 BGH, Beschluß vom 26. 5. 1993 – 5 StR 134/93.

24 BGH, wistra 1985, 66 = NJW 1985, 1719.

25 Zur beschränkten Strafverfolgungskompetenz eingehend: von Briel/Ehlscheid, Steuerstrafrecht, § 3 Rn. 88.

26 BGH, Beschluß vom 15. 11. 1989 – 3 StR 211/89; a.A. OLG Frankfurt, wistra 1987, 32; Reiche, wistra 1990, 90.

27 BGHSt 24, 321, 323.

28 LG Dortmund, wistra 1991, 186.

29 OLG Düsseldorf, MDR 1988, 801.

30 OLG Hamburg, wistra 1993, 272, 273.

31 BGH, StV 1993, 71, 72.

## 4.2 Ruhen des Verfahrens wegen einer steuerrechtlichen Vorfrage

Einen Sonderfall des Ruhens der Verjährung bildet die Aussetzung des Steuerstrafverfahrens nach § 396 AO. Nach dieser Vorschrift kann ein Steuerstrafverfahren dann ausgesetzt werden, wenn steuerrechtliche Vorfragen geklärt werden müssen. Streitig ist, ob sich die Aussetzung nach § 396 AO auch auf nichtsteuerliche Delikte bezieht, wenn diese Gegenstand eines Steuerstrafverfahrens sind. Grundsätzlich erstreckt sich die Ruhezeit zwar auf die prozessuale Tat i. S. d. § 264 StPO; nach nicht unbestrittener, aber vorherrschender Ansicht soll jedoch von der Ruhezeit auch das nichtsteuerliche Delikt erfaßt werden.<sup>32</sup>

Einen Sonderstatus nimmt § 396 AO auch in Bezug auf die Einberechnung in die absolute Verjährungsfrist ein. Zwingende Ruhezeiten werden grundsätzlich nicht in die absolute Verjährungsfrist eingerechnet, so daß sich diese Frist entsprechend verlängert. Die Frage ist, ob die Aussetzung nach § 396 Abs. 3 AO nur die allgemeine (fünfjährige) Verjährungsfrist oder auch die "absolute" (zehnjährige) Verjährungsfrist hemmt. Die Ruhezeit ist in die Verjährungsfrist einzurechnen, so daß die "absolute" Verjährungsfrist nach § 78 c Abs. 3 Satz 2 StGB durch § 396 AO nicht gehemmt wird.<sup>33</sup> Die überwiegende Literaturmeinung sowie Untergerichte gehen unzutreffend demgegenüber davon aus, daß Ruhezeiten nicht einzurechnen seien.<sup>34</sup>

Die verjährungshemmende Wirkung des § 396 Abs. 3 AO tritt dann nicht ein, wenn die Aussetzung ermessensfehlerhaft war bzw. überhaupt unzulässig war.<sup>35</sup> Daher ist die Aussetzung zur Klärung von Fragen tatsächlicher Art unzulässig.

## 5. Wirkung der Verjährung

### 5.1 Strafrechtliche Wirkung

Die Verjährung führt nach h.M. zu einem Verfahrenshindernis<sup>36</sup> mit der Folge, daß zwar keine Straffreiheit eintritt, der Täter aber nicht verfolgt werden darf. Ist der Täter bereits angeklagt, ist er nicht freizusprechen, sondern das Verfahren ist gem. §§ 206 a, 260 Abs. 3 StPO einzustellen. Bei einer Verfahrenseinstellung wegen Verjährung trägt die Landeskasse grundsätzlich die Verfahrenskosten (§§ 464 Abs. 1, 467 Abs. 1 StPO, 46 Abs. 1 OWiG).

Sofern eine Bestrafung bei nur teilweiser Verjährung möglich ist, können verjährte Taten – wie andere Umstände aus dem Lebensbereich des Täters – bei der Strafzumessung zu seinem Nachteil berücksichtigt werden.<sup>37</sup> Da ihre Begehung aber – für sich genommen – nicht mehr dazu führen kann, auf sie eine Verurteilung zu stützen, dürfen derartige Taten auch mittelbar nicht, etwa im Rahmen der Strafzu-

messung für nicht verjährte Taten, ihrer vollen Schwere nach zu Lasten des Betreffenden gewertet werden. Wollte man in derartigen Fällen den verjährten Tatvorwurf in gleicher Weise strafscharfend berücksichtigen wie bei einer noch in vollem Umfang verfolgbarer Tat, so würde damit das Rechtsinstitut der Verjährung unterlaufen, was mit der gesetzgeberischen Intention nicht vereinbar wäre.<sup>38</sup>

### 5.2 Steuerrechtliche Wirkung

In den Fällen des § 169 Abs. 2 Satz 2 AO endet die steuerrechtliche Festsetzungsfrist nicht, bevor die Verfolgung der Steuerstraftat oder der Steuerordnungswidrigkeit verjährt ist (§ 171 Abs. 7 AO). Nach § 169 Abs. 2 Satz 2 AO beträgt die Festsetzungsfrist zehn Jahre, soweit eine Steuer hinterzogen, und fünf Jahre, soweit sie leichtfertig verkürzt worden ist. Der gesetzgeberische Grund für die auf zehn Jahre verlängerte Festsetzungsfrist bei einer Steuerhinterziehung ist rein administrativ. Die bestehenden Schwierigkeiten der Finanzbehörden bei der Aufklärung eines Steuerdelikts erfordern eine längere Festsetzungsfrist als sonst üblich.<sup>39</sup> Die fünf- bzw. zehnjährige Festsetzungsfrist gilt auch dann, wenn die Steuerhinterziehung oder leichtfertige Steuerverkürzung nicht durch den Steuerschuldner oder eine Person begangen worden ist, deren er sich zur Erfüllung seiner steuerlichen Pflichten bedient, es sei denn, der Steuerschuldner weist nach, daß er durch die Tat keinen Vermögensvorteil erlangt hat und daß sie auch nicht darauf beruht, daß er die im Verkehr erforderlichen Vorkehrungen zur Verhinderung von Steuerverkürzungen unterlassen hat (§ 169 Abs. 2 Satz 3 AO).<sup>40</sup> Voraussetzung der fünf- bzw. zehnjährigen Festsetzungsfrist ist, daß der Tatbestand objektiv und subjektiv erfüllt ist und keine Rechtfertigungs- oder Schuldausschließungsgründe gegeben sind.<sup>41</sup>

32 *Gast-de Haan*, in: Franzen/Gast/Joelcks, Steuerstrafrecht, § 396 Rn. 34; a.A. *Baumann*, BB 1976, 755; *Brenner*, BB 1980, 1321.

33 BGH, Urteil vom 19. 10. 1987 – 3 StR 589/86; vgl. auch *Grezesch*, wistra 1990, 289.

34 BayObLG, wistra 1990, 203 = NStZ 1990, 280; OLG Karlsruhe, wistra 1985, 168, 170 = NStZ 1985, 227, 228; Sch-Sch-Stree, StGB, § 78 Rn. 22.

35 *Spatscheck/Schwedhelm*, NWB Fach 13, S. 743, 749.

36 BGHSt 2, 301, 305.

37 BGH, wistra 1990, 146; BGH, wistra 1990, 351, 352; BGH, wistra 1993, 262, 263; BGH, wistra 1994, 223.

38 BGH, wistra 1994, 223, 224.

39 BTDrucks. VI/1982, 150.

40 Vgl. zur Änderung einer Steuerfestsetzung nach § 173 AO, wenn der zuständige Finanzbeamte Tatsachen oder Beweismittel bewußt unterdrückt oder der Besteuerung ein fingierter Sachverhalt zugrunde gelegt wird: BFH, BStBl. II 1998, 458.

41 BFH, BStBl. II 1998, 530; Vorinstanz FG Düsseldorf, EFG 1998, 253.

### 5.3 Ablaufhemmung

Eine Ablaufhemmung sieht auch § 171 AO vor. Beginnen die Zollfahndungsämter oder die mit der Steuerfahndung betrauten Dienststellen der Landesfinanzbehörden vor Ablauf der Festsetzungsfrist beim Steuerpflichtigen mit Ermittlungen der Besteuerungsgrundlagen, so läuft die Festsetzungsfrist insoweit nicht ab, bevor die aufgrund der Ermittlungen zu erlassenden Steuerbescheide unanfechtbar geworden sind. Dies gilt nicht, wenn die Ermittlungen unmittelbar nach ihrem Beginn für die Dauer von mehr als sechs Monaten aus Gründen unterbrochen werden, die die Finanzbehörde zu vertreten hat (§ 171 Abs. 5 Satz 1, 2. Halbsatz AO i. V. m. § 171 Abs. 4 Satz 2 AO). Gleiches gilt, wenn dem Steuerpflichtigen vor Ablauf der Festsetzungsfrist die Einleitung des Steuerstrafverfahrens oder des Bußgeldverfahrens wegen einer Steuerordnungswidrigkeit bekanntgegeben worden ist; § 169 Abs. 1 Satz 3 AO gilt sinngemäß (§ 171 Abs. 5 Satz 2 AO).

Steuerrechtlich umfaßt die Ablaufhemmung des § 171 Abs. 5 AO – anders als im Fall des § 171 Abs. 4 AO – also nicht den gesamten Steueranspruch. Nach § 171 Abs. 5 AO wird die Festsetzungsfrist gehemmt, wenn vor ihrem Ablauf die Steuerfahndung (Zollfahndung) beim Steuerpflichtigen mit Ermittlungen der Besteuerungsgrundlagen beginnt oder wenn dem Steuerpflichtigen die Einleitung eines Steuerstrafverfahrens (Bußgeldverfahrens) bekanntgegeben wird. Die Hemmung tritt jedoch nur in dem Umfang ein, in dem sich die Ergebnisse der Ermittlungen auf die Höhe der festzusetzenden Steuer auswirken. Der eingeschränkte Umfang der Ablaufhemmung ergibt sich aus der besonderen Zielsetzung und dem speziellen Aufgabenbereich der Fahndungsermittlungen (§ 208 AO). Die allgemeine Außenprüfung, die den Erlaß einer Prüfungsanordnung voraussetzt, dient einer umfassenden Ermittlung der steuerlichen Verhältnisse des

Steuerpflichtigen (§§ 194, 199 AO). Der Ablauf der Festsetzungsfrist ist daher nach § 171 Abs. 4 AO für die Steuern gehemmt, die in der Prüfungsanordnung angegeben sind und auf die sich die Außenprüfung erstreckt hat. Demgegenüber hat die Steuerfahndung die Aufgabe, bestimmte straf- oder bußgeldrechtlich relevante Vorgänge sowie unbekannte Steuerfälle aufzudecken und zu ermitteln. § 171 Abs. 5 AO läßt „insoweit“ die Festsetzungsfrist nicht ablaufen, „bevor die auf Grund der Ermittlungen zu erlassenden Steuerbescheide unanfechtbar geworden sind“. Der Fristablauf soll danach erkennbar nur gehemmt werden, soweit und damit die Ergebnisse der Ermittlungen der Festsetzung der betreffenden Steuern zugrundegelegt werden können.<sup>42</sup>

## 6. Schlußbetrachtung

Das Verjährungsrecht ist in seiner formellen Ausprägung eine wichtige Säule im rechtsstaatlichen System, da es Rechtssicherheit und Rechtsfrieden gewährleistet. Der Staat erhält stellvertretend für die Geschädigten das Recht der Strafverfolgung für einen bestimmten Zeitraum seit Tatbeendigung. Ermittlungsmaßnahmen, die nun die Verjährung unterbrechen und mithin den staatlichen Organen die vom Gesetzgeber als notwendig, aber auch ausreichend erachtete Zeit für Ermittlungen gewähren, sowie Maßnahmen in Bezug auf Entscheidungen über den Verfahrensabschluß oder eine durchzuführende Hauptverhandlung stehen für ihre verjährungsunterbrechende Wirkung unter dem Vorbehalt der Notwendigkeit der Förderung des Verfahrens. Die Strafverfolgung und mithin der staatliche Eingriff werden so eindeutig umgrenzt.

<sup>42</sup> BFH, BStBl. II 1999, 478.

## Stiftung, trust et cetera – Ein Überblick Deutschland, Schweiz und Luxemburg<sup>1</sup>

Dr. Carsten René Beul, RA/StB/WP/FAfStR/Revisore Contabile (I)/Revisur d'Entreprises (L)/Lehrbeauftragter an der Universität Koblenz-Landau; Neuwied/Mailand/Luxemburg

### A. Einleitung

Es bestehen unterschiedliche Möglichkeiten zur Bildung von Sondervermögen in Deutschland, in der Schweiz und Luxemburg, die eine Familienkomponente gegebenenfalls in Verbindung mit Unternehmensbeteiligungen enthalten. Die nachfolgenden Ausführungen sollen einen allgemeinen Überblick über die Grundstrukturen geben, ohne Anspruch

auf Vollständigkeit zu erheben, wobei auch kurz gemeinsame römisch-rechtliche Wurzeln erläutert werden. Dabei wird der Schwerpunkt nach möglicher Geeignetheit der

<sup>1</sup> Erweiterte Fassung eines Vortrags des Verfassers anlässlich der XX. Jahrestagung der AIGLI (Associazione Internazionale Giuristi di Lingua Italiana) in Rom 28.–30. 9. 2007 („Forme giuridiche simili al trust nel diritto tedesco e lussemburghese“).

rechtlichen Konstruktion auf den Instrumenten selbständige und unselbständige Stiftung sowie trust liegen.

## B. Bundesrepublik Deutschland

Die am weitesten genutzten Rechtsinstitute in Deutschland stellen Stiftungen dar, je nach Ausgestaltung selbständige und unselbständige.

### I. Selbständige Stiftung

#### 1. Rechtsnatur

Die selbständige Stiftung stellt ein Rechtsinstitut dar, das durch staatliche Anerkennung zu einer juristischen Person wird. Die staatliche Anerkennung hat gleichfalls eine staatliche Aufsicht zur Folge. Der Stifter als zentrale Person des Stiftungsrechts hat im Stiftungsgeschäft förmlich einen Willen zur Verwirklichung eines bestimmten Zwecks zu bekunden. Es sollen im folgenden nur Stiftungen des bürgerlichen Rechts (§§ 80 ff. BGB), nicht jedoch öffentlich-rechtliche Stiftungen, zur Verwirklichung öffentlicher Aufgaben – zu denen auch kirchenrechtliche Stiftungen zählen können –, behandelt werden. Je nach Stiftungszweck sind wesentliche Arten die gemeinnützigen Stiftungen und Familienstiftungen. Die reine Familienstiftung hat den Zweck, das Familienvermögen zu erhalten und den Zugriff der Familienmitglieder auf das Vermögen zu blockieren. Begünstigt sind die vom Stifter benannten Familienangehörigen, meist die eigenen Abkömmlinge.

#### 2. Stiftungsgründung

Die Stiftung wird durch notarielle Urkunde seitens des Stifters errichtet. Dabei wird die Stiftungssatzung festgelegt. Die Errichtung kann auch testamentarisch erfolgen, wobei allerdings zwischen Versterben und der tatsächlichen Errichtung eine nicht unerhebliche Zeitspanne liegen kann. Die Urkunde über die Stiftungserrichtung mitsamt Stiftungssatzung wird der Aufsichtsbehörde vorgelegt. Diese genehmigt die Stiftung. Mit der Genehmigung beginnt die Stiftung rechtlich als juristische Person zu existieren.

#### 3. Stiftungsorgane, Aufsicht

Die Leitung der Stiftung obliegt einem Vorstand. Dieser handelt als Organ, leitet das Tagesgeschäft und vertritt die Stiftung nach außen. Daneben wird meist ein Beratungsorgan konstituiert, das auch Mitentscheidungs- und Aufsichtsfunktionen haben kann (Stiftungsrat, Kuratorium oder Beirat), und meist bei wesentlichen Entscheidungen, die über das Tagesgeschäft hinausgehen, zustimmen muß. All dies kann flexibel im Rahmen der Stiftungssatzung geregelt und entsprechend dem Willen des Stifters ausgestaltet werden. Der Stifter selbst kann sich letztlich ein lebenslangliches Entscheidungsrecht vorbehalten, soweit seine Entscheidungen mit der Stiftungssatzung vereinbar sind. Hierzu gehört

nicht, daß das gestiftete Vermögen vom Stifter frei zurückgefordert werden kann. Insoweit steht es ihm jedoch frei, das Vermögen nicht zuzuwenden, sondern der Stiftung lediglich zur Verwaltung zu übertragen.

Die selbständige Stiftung unterliegt der jeweiligen Stiftungsaufsicht. Die Aufsichtsbehörde ist durch Gesetze der einzelnen Bundesländer für jedes Land geregelt. Sie überprüft die Ordnungsmäßigkeit der Verwaltung des Stiftungsvermögens und die Rechnungslegung.

#### 4. Stiftungsvermögen, Unternehmensbeteiligung, Unternehmensstiftung

Das Stiftungsvermögen muß so bemessen sein, daß der Zweck der Stiftung mit dem bereitgestellten Vermögen erfüllt werden kann. Es ist in seinem Bestand ungeschmälert zu erhalten. Nur die Erträge sind für die Verwirklichung des Stiftungszwecks verwendbar. Vermögensumschichtungen sind zulässig.

Zum Stiftungsvermögen können auch Beteiligungen gehören. Das bedeutet, die Kontrolle über Kapitalgesellschaften kann problemlos durch die Stiftung erfolgen. Inwieweit die Stiftung selbst Unternehmensträger sein kann, ist zwar umstritten, praktisch bestehen allerdings derartige Konstruktionen (vgl. z. B. Lidl & Schwarz Stiftung & Co KG). Die Stiftung eignet sich in starkem Maße auch für die langfristige Sicherung der Selbständigkeit eines Unternehmens, denn die Übertragung der Unternehmensbeteiligungen an eine Stiftung schließt aus, daß die Abkömmlinge das Unternehmen verkaufen und es dadurch seine Selbständigkeit verliert. Die bekannten Beispiele derartiger Stiftungen sind z. B. die Bosch-Stiftung, Krupp-Stiftung (ThyssenKrupp), Carl-Zeiss-Stiftung und Ernst-Abbe-Stiftung (Zeiss, Schott).

#### 5. Gemeinnützige Stiftung

Soweit die Stiftung gemeinnützige Zwecke (vgl. §§ 52 ff. Abgabenordnung [AO]) verfolgt, bedarf dies der Anerkennung durch die zuständige Finanzbehörde. Denkbar sind dabei alle möglichen gemeinnützigen Zwecke, etwa Förderung wissenschaftlicher Forschung, kulturelle, künstlerische, kirchliche, mildtätige (Unterstützung bedürftiger Personen) Zwecke etc. Die gemeinnützigen Zwecke müssen ausschließlich, unmittelbar und selbstlos erfüllt werden, nicht nur in der Stiftungssatzung, sondern auch im Hinblick auf die tatsächliche Tätigkeit der Stiftung. Die gemeinnützige Stiftung ist von allen direkten Steuern befreit. Außerdem sind Zuwendungen erbschaftsteuerfrei. Darüber hinaus kann der Stifter und jeder andere Spender seine Zuwendungen steuermindernd geltend machen, das heißt, die Zuwendungen vermindern bei der Berechnung der steuerlichen Bemessungsgrundlage des Zuwendenden dessen Einkommen und damit auch die hierauf zu zahlenden Einkommensteuern. Dies gilt derzeit für das erste Jahr bis zu einer Zuwendung von € 307 000,-, in den Folgejahren bis zu € 20 450,- p. a. Dabei

soll die Regelung derart geändert werden, daß € 750 000,- innerhalb von 10 Jahren, zuzüglich jährlich 20% der Einkünfte allgemein für alle Spenden abzugsfähig sind.

Die Einhaltung der steuerlichen Gemeinnützigkeitsvorschriften wird alle drei Jahre durch die Finanzverwaltung überprüft und durch Bescheid festgestellt. Dieser Bescheid ist auch Voraussetzung für die Möglichkeit der Ausstellung von Spendenquittungen.

## 6. Familienstiftung

Die Familienstiftung ist steuerlich nicht gemeinnützig. Sie genießt daher auch nicht die Privilegien der Befreiung von den direkten Steuern und der Erbschaftsteuer. Außerdem ist sie in regelmäßigen Abständen von 30 Jahren erbschaftsteuerpflichtig (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 Erbschaftsteuergesetz). Das heißt, das gesamte Vermögen der Stiftung wird im Turnus von 30 Jahren der Erbschaftsteuer unterworfen. Der Vorteil einer solchen Stiftung liegt darin, daß keine unvorhergesehenen Erbfälle eintreten können, die die Erbschaftsteuer auslösen (etwa durch frühes Versterben eines Erblassers), und in der Möglichkeit einer sicheren kontinuierlichen Steuerplanung. Dabei kann zur steuerlichen Optimierung das Vermögen dergestalt umgeschichtet werden, daß zum Zeitpunkt der Fälligkeit der Erbschaftsteuer eine möglichst geringe Steuer anfällt. Dies ist problematisch, wenn das Vermögen der Stiftung im wesentlichen aus Unternehmensbeteiligungen besteht, da diese weniger Gestaltung in Bezug auf den Erbschaftsteuerzeitpunkt zulassen. Darüber hinaus besteht auch die Gefahr, daß das Vermögen allein aus erbschaftsteuerlichen Gründen unter Hintanstellung betriebswirtschaftlicher Erwägungen angelegt wird.

## 7. Kombinationsmodelle

Um die Vorteile der gemeinnützigen Stiftung zu erhalten und trotzdem die Kontrolle des Stiftungsvermögens im Familienbesitz zu belassen oder Familienmitgliedern Einkünfte zukommen zu lassen, gibt es Kombinationsmodelle.

### a) Gemeinnützige Stiftung mit Familienbezügen

Nach den steuerlichen Grundsätzen kann ein Teil (höchstens ein Drittel) der Stiftungserträge an Familienmitglieder ausgeschüttet werden. Die Stiftung verliert dadurch nicht den Charakter der Gemeinnützigkeit, wird insbesondere nicht steuerpflichtig. Hierin liegt eine gesetzlich normierte Ausnahme (§ 58 Nr. 5 AO) von dem Erfordernis der Ausschließlichkeit der Tätigkeit als Voraussetzung für die Gemeinnützigkeit. Die Ausschüttungen an die Destinatäre unterliegen bei diesen der persönlichen Einkommensteuer. Die übrigen Erträge sind gemeinnützigen Zwecken zuzuführen und auch für solche zu verwenden. Durch die Stiftungssatzung kann dabei der Einfluß der Familienmitglieder auf die Stiftungsentscheidungen festgelegt werden, insbesondere wie die Mittel an die Destinatäre ausgeschüttet werden.

### b) Doppelstiftung

Eine weitere Möglichkeit der Kombination besteht in der Errichtung einer Doppelstiftung. Dies ist insbesondere dann relevant, wenn Unternehmensbeteiligungen gehalten werden. Dabei hält eine gemeinnützige Stiftung im wesentlichen das Vermögen und damit auch die Bezugsrechte (Einkünfte) aus Unternehmensbeteiligungen, die daneben gegründete Familienstiftung hält nur eine geringe Vermögensbeteiligung, aber die Mehrheit der Stimmrechte. Hierdurch ist sichergestellt, daß die Erträge – soweit sie aus dem Unternehmen an die Stiftung ausgeschüttet werden – gemeinnützigen Zwecken zugeführt werden und damit die steuerlichen Privilegien (Befreiung von direkten Steuern und Erbschaftsteuer) erhalten, andererseits der Einfluß der Familie auf das Unternehmen durch den Einfluß der Familienstiftung erhalten bleibt.

## II. Unselbständige Stiftung

### 1. Rechtsnatur

Bei der unselbständigen Stiftung überträgt der Stifter ein Vermögen an einen fiduziarischen Verwalter. Dieser kann eine natürliche oder juristische Person sein. Die Ursprünge dieses Rechtsinstituts gehen zurück auf die *fiducia cum amico contracta*.<sup>2</sup> Dabei handelt es sich um eine Rechtskonstruktion, die notwendig wurde, wenn eine Vollrechtsübertragung<sup>3</sup> erfolgen sollte, diese aber mit der Auflage späterer Rück-<sup>4</sup> oder Weiterübertragung<sup>5</sup> verbunden war. Der Verwalter der Stiftung wird Eigentümer aller Gegenstände der Stiftung und Inhaber aller Forderungsrechte der Stiftung. Er darf dieses Vermögen jedoch nur getrennt von seinem eigenen Vermögen als Sondervermögen verwalten und hat dafür Sorge zu tragen, daß im Insolvenzfall des Verwalters das Vermögen nicht in die Insolvenzmasse fällt. Die Verwaltung des Vermögens durch den Verwalter erfolgt nach den Grundsätzen des Stiftungsgeschäfts, d. h. des fiduziarischen Vertragsverhältnisses zum Stifter. Das Wesentliche der unselbständigen Stiftung liegt in der Vermögensbindung zu einem idealen Zweck, die nach dem Tod des Stifters nicht durch vertragliche Übereinkunft abänderbar ist.

Im übrigen wird in der Praxis die Struktur der unselbständigen Stiftung derjenigen der selbständigen Stiftung angepaßt. Der Verwalter übernimmt dabei die Funktion des Vorstands. Auch wird in der Praxis regelmäßig – wie bei der

2 *Gai* 2,60; wobei die Bezeichnung wohl nicht technisch war; vgl. *Kaser*, Das Römische Privatrecht Bd. 1 (RP I), 2. Aufl. München 1971, § 100 II 2; auch im Kirchenrecht ist die unselbständige Stiftung geregelt (vgl. can. 1303 CIC).

3 In Form der *mancipatio*; vgl. *Kaser*, RP I, a. a. O., § 100 II 2 m. w. N.

4 *Mancipio dare ea lege ut remancipietur*, als formfreie mit der *mancipatio* verbundene Treuabrede, vgl. *Kaser*, Das Römische Privatrecht Bd. 1 (RP I), 2. Aufl. München 1971, § 9 III 2 c.

5 Etwa die Weiterübertragung bei Versterben des Berechtigten (*donatio mortis causa*), vgl. Pap. D39,6,42 pr.; Ulp. D.24,1,11,8.

selbständigen Stiftung allerdings nicht zwingend – durch vertragliche Gestaltung ein Beratungsorgan konstituiert, das auch Mitentscheidungs- und Aufsichtsfunktionen haben kann (Stiftungsrat, Kuratorium oder Beirat), und meist bei wesentlichen Entscheidungen, die über das Tagesgeschäft hinausgehen, zustimmen muß.

Dadurch, daß die unselbständige Stiftung in ihrer Ausgestaltung der selbständigen weitestgehend angenähert ist, ergeben sich in der praktischen Handhabung nur geringe Unterschiede. Der wesentliche Unterschied besteht jedoch darin, daß es sich nicht um das Vermögen einer selbständigen juristischen Person handelt, sondern lediglich um ein fiduziarisch verwaltetes Sondervermögen, das damit dem angelsächsischen trust gleichzusetzen ist.

## 2. Gemeinnützigkeit

Auch die selbständige Stiftung kann als gemeinnützige Stiftung geführt werden. Dabei ist die Anerkennung der Gemeinnützigkeit nicht davon abhängig, daß es sich um eine selbständige juristische Person (selbständige Stiftung) handelt. Insoweit gilt das bereits oben Ausgeführte.

## 3. Familienstiftung

Auch die Familienstiftung kann in Form einer unselbständigen Stiftung geführt werden. Die steuerlichen Auswirkungen sind ebenfalls dieselben wie bei der selbständigen Stiftung.

## III. Trust

Der trust ist im deutschen Recht als Rechtsinstitut unter dieser Bezeichnung nicht bekannt. Auch gibt es keine rechtlichen Regelungen zur Überleitung oder Implementierung eines ausländischen Trusts auf deutschem Gebiet, wie es etwa die Haager Konvention<sup>6</sup> vom 1. 7. 1985 für Australien, Kanada, Hong Kong, Italien, Luxemburg, Malta, die Niederlande, das Vereinigte Königreich, San Marino und neuerdings auch in der Schweiz vorsieht, oder das Recht des Fürstentums Monaco. Die dem trust in seiner Rechtswirkung vergleichbare Form ist die unselbständige Stiftung.

## C. Schweiz

In wesentlichen Teilen ist das Stiftungsrecht der Schweiz<sup>7</sup> mit dem deutschen vergleichbar. Daher soll sich die Darstellung weitgehend auf die Unterschiede beschränken.

### I. Selbständige Stiftung

#### 1. Rechtsnatur, Gründung

Die selbständige Stiftung in der Schweiz (Art. 80ff. ZGB) entsteht durch Öffentliche Urkunde – bzw. Verfügung von Todes wegen – und Eintragung ins Handelsregister (Art. 81

ZGB). Sie wird dadurch zu einer juristischen Person. Einer staatlichen Anerkennung bedarf es nicht. Der Stifter als zentrale Person des Stiftungsrechts hat im Stiftungsgeschäft förmlich einen Willen zur Verwirklichung eines bestimmten Zwecks zu bekunden. Es sollen im folgenden nur Stiftungen des bürgerlichen Rechts, nicht jedoch öffentlich-rechtliche Stiftungen, zur Verwirklichung öffentlicher Aufgaben und kirchenrechtliche Stiftungen behandelt werden. Auch das schweizerische Recht kennt als wesentliche Arten die gemeinnützigen Stiftungen und Familienstiftungen. Bei Gründung kann sich der Stifter nach Art. 86 a ZGB die Änderung des Stiftungszwecks vorbehalten und nach Ablauf eines Zeitraums von zehn Jahren den Stiftungszweck ändern.

#### 2. Stiftungsorgane, Aufsicht

Die Leitung der Stiftung obliegt dem obersten Organ der Stiftung, das gewöhnlich als Stiftungsrat bezeichnet wird. Dieser handelt als Organ, leitet das Tagesgeschäft und vertritt die Stiftung nach außen. Daneben können auch Beratungs- oder Aufsichtsorgane flexibel in der Stiftungsurkunde geregelt werden.

Die selbständige Stiftung unterliegt der jeweiligen Stiftungsaufsicht. Die Aufsichtsbehörde ist nach Art. 84 ZGB Bund, Kanton oder Gemeinde, wobei die Kantone die Möglichkeit haben, die Gemeindezuständigkeit an sich zu ziehen.

#### 3. Revisionsstelle

Nach Art. 83 a ZGB ist eine Revisionsstelle zu bezeichnen, wobei die Personen, die die Überwachungstätigkeit ausüben, unabhängig sein müssen. Die Regelung des Art. 84 b ZGB statuiert die Buchführungspflicht.

#### 4. Stiftungsvermögen, Unternehmensbeteiligung, Unternehmensstiftung

Das Stiftungsvermögen muß so bemessen sein, daß der Zweck der Stiftung mit dem bereitgestellten Vermögen erfüllt werden kann. Ansonsten kann der Registerhalter (Handelsregister) die Eintragung ablehnen. Es ist in seinem Bestand ungeschmälert zu erhalten, die Möglichkeit der Rückübertragung des Vermögens wurde bei der Reform des Stiftungsrechts in der Schweiz vorgeschlagen, aber nicht ins Gesetz aufgenommen. Zum Stiftungsvermögen können auch Beteiligungen gehören. Das bedeutet, die Kontrolle über Kapitalgesellschaften kann problemlos durch die Stiftung erfolgen.

<sup>6</sup> S. u. C III.

<sup>7</sup> Das schweizerische Stiftungsrecht wurde durch das Reformgesetz vom 8. 10. 2004 geändert. Neu eingeführt wurde die verpflichtende Revisionsstelle (s. u. I 3), die Möglichkeit des Zweckänderungsvorhalts (s. u. I 1), die Stiftungerrichtung durch Erbvertrag (vgl. ausführlich Jakob, RfW 2005, 669 ff.).



## 5. Gemeinnützige Stiftung

Die Gemeinnützigkeit führt auch in der Schweiz zur Steuerbefreiung und Möglichkeit steuerlicher Abzugsfähigkeit von Spenden.<sup>8</sup>

## 6. Familienstiftung

Die Einrichtung einer Familienstiftung kann nach Art. 335 ZGB dergestalt erfolgen, daß sie zur Bestreitung der Kosten der Erziehung, Ausstattung oder Unterstützung von Familienangehörigen oder zu ähnlichen Zwecken errichtet wird. Allerdings ist die Errichtung eines Familienfideikommisses nicht statthaft, weshalb eine freie Finanzierung des Lebensunterhalts von Destinatären problematisch werden kann.

Die Familienstiftung – wie im übrigen auch die kirchliche – ist gemäß Art. 87 ZGB von der staatlichen Aufsicht und der Verpflichtung eine Revisionsstelle einzurichten befreit.

## 7. Kombinationsmodelle

Es besteht die Möglichkeit, Unternehmensstiftungen mit Familiencharakter zu gründen, was nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung<sup>9</sup> zu einer nach Art. 335 ZGB zulässigen gemischten Stiftung führt.

## II. Unselbständige Stiftung

Die unselbständige Stiftung – einschließlich ihres historischen Ursprungs<sup>10</sup> – entspricht weitgehend dem deutschen Recht, insbesondere werden die Regelungen des Rechts der selbständigen Stiftung entsprechend angewandt.

## III. Trust

Seit dem 1. 7. 2007 ist in der Schweiz die Haager Konvention<sup>11</sup> in Kraft getreten, die es nunmehr ausdrücklich erlaubt, einen trust in der Schweiz zu gründen und sich dabei im Wege der Rechtswahl gemäß Art. 6 der Konvention<sup>12</sup> jedes die Definition des Art. 2 erfüllenden Rechtsinstituts zu bedienen. Dies beinhaltet auch die Möglichkeit, das Rechtsinstitut der unselbständigen Stiftung<sup>13</sup> zu wählen, da diese unter vorstehende Definition fällt.<sup>14</sup>

## D. Luxemburg

Das luxemburgische Recht kennt eine Vielzahl von Treuhandmodellen, die Sondervermögen bilden. Im folgenden sollen nur diejenigen behandelt werden, die in der Praxis nicht dadurch beeinträchtigt sind, daß sie meist zur Verschleierung aus Gründen der steuerlichen Behandlung verwendet werden.

## I. Stiftung

Die Stiftung ist im luxemburgischen Recht nur als gemeinnützige Stiftung zulässig.<sup>15</sup> Insoweit liegt eine weitgehende Vergleichbarkeit mit dem deutschen Stiftungsrecht vor. Eine Familienkomponente ist jedoch nicht möglich. Hier bedient sich die Praxis manchmal der Treuhandschaft, die jedoch nicht der Perpetuierung einer Stiftung zugänglich ist. Die Regelungen der Gemeinnützigkeit sind dem deutschen Steuerrecht entlehnt.

## II. Fiducie

Die spezielle Form der Treuhandschaft, der die Ursprünge der römisch-rechtlichen Konzeptionen zugrunde liegen,<sup>16</sup>

8 Dies gilt auf Bundesebene für die Steuerfreiheit nach Art. 56 Bst. g DBG (Gesetz über die Direkte Bundessteuer) und nach Art 33 a Bst. c DBG für den Spendenabzug.

9 BGE 75 II 81 ff.

10 S.o. B II 1.

11 Übereinkommen über das auf trusts anzuwendende Recht und über ihre Anerkennung, abgeschlossen in Den Haag am 1. 7. 1985. Von der schweizerischen Bundesversammlung genehmigt am 20. 12. 2006, Schweizerische Ratifikationsurkunde hinterlegt am 26. 4. 2007, in Kraft getreten für die Schweiz am 1. 7. 2007

12 Art. 2 der Haager Konvention lautet wie folgt: Im Sinn dieses Übereinkommens bedeutet der Ausdruck «trust» die von einer Person, dem Begründer, – durch Rechtsgeschäft unter Lebenden oder für den Todesfall – geschaffenen Rechtsbeziehungen, wenn Vermögen zugunsten eines Begünstigten oder für einen bestimmten Zweck der Aufsicht eines trusteees unterstellt worden ist.

Ein trust hat folgende Eigenschaften:

- das Vermögen des trusts stellt ein getrenntes Sondervermögen dar und ist nicht Bestandteil des persönlichen Vermögens des trusteees;
- die Rechte in Bezug auf das Vermögen des trusts lauten auf den Namen des trusteees oder auf den einer anderen Person in Vertretung des trusteees;
- der trustee hat die Befugnis und die Verpflichtung, über die er Rechenschaft abzulegen hat, das Vermögen in Übereinstimmung mit den trustbestimmungen und den ihm durch das Recht auferlegten besonderen Verpflichtungen zu verwalten, zu verwenden oder darüber zu verfügen.

Die Tatsache, daß sich der Begründer bestimmte Rechte und Befugnisse vorbehält oder daß der trustee selbst Rechte als Begünstigter hat, steht dem Bestehen eines trusts nicht notwendigerweise entgegen.

13 S. u. E.

14 Problematisieren könnte man die Auslegung nur in einer Hinsicht, wenn „man die deutsche Übersetzung des Art. 2 der Konvention in der Fassung der schweizerischen Ratifizierung „ist nicht Bestandteil des persönlichen Vermögens des trusteees“ mit der französischen Originalfassung „ne font pas partie du patrimoine du trustee“ vergleicht. Danach könnte die Tatsache, daß der Verwalter der unselbständigen Stiftung Eigentümer wird, zu der Auslegung führen, es sei damit der patrimoine gemeint. Wirtschaftlich handelt es sich jedoch nicht um Vermögen des trusteees, auch erfaßt patrimoine mehr die wirtschaftliche Position als die streng rechtliche, die ansonsten von propriété (Eigentum) sprechen müßte.

15 Art. 27–43 Loi du 21 avril 1928 sur les associations et les fondations sans but lucratif, (Mémorial 23 du 5 mai 1928, p. 521) ; Übersetzung Verf.: Gesetz vom 21. 4. 1928 über die gemeinnützigen Vereine und Stiftungen (wörtlich: ohne Erwerbsabsicht); Art. 27 sieht die Beschränkung auf gemeinnützige Zwecke und die Anerkennung durch großherzogliche Entscheidung vor.

16 S. o. B II 1.

stellt die fiducie dar. Hier ging auch das Wissen um die historischen Ursprünge nie verloren. Die fiducie ist allerdings nur Banken und anderen Spezialinstituten vorbehalten.<sup>17</sup> Da diese Regelungen kompliziert und kostenintensiv sind, kommt ihnen nur geringe praktische Relevanz zu.

### III. Trust

Mit dem Gesetz vom 27. 7. 2003 wurde in Luxemburg die Haager Konvention<sup>18</sup> in Kraft gesetzt, die es auch hier erlaubt, einen trust zu gründen und sich dabei im Wege der Rechtswahl gemäß Art. 6 der Konvention jedes die Definition des Art. 2 erfüllenden Rechtsinstituts zu bedienen.<sup>19</sup> Insoweit beinhaltet dies auch in Luxemburg die Möglichkeit – außer jedem trust angelsächsischen Rechts – das Rechtsinstitut der unselbständigen Stiftung<sup>20</sup> zu wählen, da diese unter vorstehende Definition fällt.<sup>21</sup>

## E. Internationale Kombinationen als Gestaltungsmöglichkeit

Die Ausgestaltung des deutschen Stiftungsrechts und seine Flexibilität sind dazu geeignet, auch außerhalb Deutschlands unselbständige Stiftungen einzurichten, die nach deutschem Recht behandelt werden.<sup>22</sup> Dies setzt die Möglichkeit der Rechtswahl voraus. Der Vorteil ist die Anwendbarkeit eines kontinentaleuropäischen Rechtsinstituts mit einer dem angelsächsischen Recht des trusts identischen Flexibilität zu verbinden, ohne die Nachteile übersehener Regelungslücken im angelsächsischen Recht in Kauf nehmen zu müssen.

Eine nach deutschem Recht im Ausland (z. B. in Luxemburg oder der Schweiz) nach den Grundsätzen der Haager Konvention vom 1. 7. 1985 gegründete unselbständige Stiftung kann ihrerseits wiederum Beteiligungen an Holdinggesellschaften (etwa in Luxemburg, der Schweiz, der Slowakei, Irland etc.) halten, um von dort die Beteiligungen an operativen Gesellschaften zu koordinieren. Dies ist möglich, da die unselbständige Stiftung die nach der Konvention notwendigen Kriterien erfüllt, um als Trust anerkannt zu werden.

Soweit die Stiftung als gemeinnützig anerkannt werden soll, ist dies selbstverständlich mit den jeweiligen nach nationalem Recht zuständigen Behörden zu klären. In diesem Zusammenhang wird insbesondere die Entscheidung des EuGH in der Rechtssache Persche<sup>23</sup> richtungsweisende Bedeutung haben.

17 Loi du 27 juillet 2003 – portant approbation de la Convention de La Haye du 1er juillet 1985 relative à la loi applicable au trust et à sa reconnaissance; – portant nouvelle réglementation des contrats fiduciaires, et – modifiant la loi du 25 septembre 1905 sur la transcription des droits réels [Übersetzung Verf.: Gesetz vom 27. Juli 2003, über die Einführung der Haager Konvention vom 1. Juli 1985 ... bezüglich des trusts und seiner Anerkennung... über die Neuregelungen der fiducie-Verträge... unter Modifikation ... ]:

#### Art. 4. Champ d'application

Le présent titre ne s'applique qu'aux contrats fiduciaires dans lesquels le fiduciaire est un établissement de crédit, une entreprise d'investissement, une société d'investissement à capital variable ou fixe, une société de titrisation, une société de gestion de fonds commun de placement ou de fonds de titrisation, un fonds de pension, une entreprise d'assurance ou de réassurance ou un organisme national ou international à caractère public opérant dans le secteur financier.

#### Art. 5. Définition

Un contrat fiduciaire au sens du présent titre est un contrat par lequel une personne, le fiduciaire, convient avec une autre personne, le fiduciant, que celui-ci, sous les obligations déterminées par les parties, devient propriétaire de biens formant un patrimoine fiduciaire.

#### Art. 6. Autonomie patrimoniale

(1) Le patrimoine fiduciaire est distinct du patrimoine personnel du fiduciaire, comme de tout autre patrimoine fiduciaire. Les biens qui le composent ne peuvent être saisis que par les créanciers dont les droits sont nés à l'occasion du patrimoine fiduciaire. Ils ne font pas partie du patrimoine personnel du fiduciaire en cas de liquidation ou de faillite de celui-ci ou de toute autre situation de concours entre ses créanciers personnels.

(2) Le fiduciaire doit comptabiliser le patrimoine fiduciaire séparément de son patrimoine personnel et des autres patrimoines fiduciaires.

18 S. o. C III m. Fn. 11.

19 S. o. Fn. 12.

20 S. u. E.

21 Zur Problematik s. o. Fn. 14.

22 Das schweizerische Stiftungsrecht birgt den Nachteil des stringenteren Verbots in Bezug auf den Fideicommiss und birgt bei entsprechender Rechtswahl zusätzliche Risiken.

23 EuGH C-318/07 (anhängig aufgrund Vorlagebeschluss des BFH XI R 56/05 vom 9. 5. 2007).

## Entwicklungen im schweizerischen Wirtschafts- und Steuerrecht

Rechtsanwalt Jürgen Wagner, LL.M. (Konstanz/Zürich/Vaduz)/  
Rechtsanwalt Dr. Adrian Plüss, MBA, TEP (Zürich)<sup>1</sup>

In der Schweiz stehen grundlegende Neuerungen im Unternehmensrecht an.<sup>2</sup> Auf den 1. 1. 2008 treten zahlreiche Änderungen im Aktienrecht und im Recht der GmbH in Kraft. Die Themen der steuerrechtlichen Agenda (Unternehmenssteuerreform II, indirekte Teilliquidation) sind durch ein Bundesgerichtsurteil gegen degressive Steuersätze erweitert worden. Das Gesetzgebungsvorhaben zur Abschaffung der „Lex Koller“, die bisher den Erwerb von Immobilien durch Ausländer erschwert hat, hat zu einer noch nicht beendeten Grundsatzdiskussion geführt.<sup>3</sup>

### 1. Gesellschaftsrecht

#### 1.1 Überblick

Das schweizerische Gesellschaftsrecht ist innerhalb weniger Jahre zur „Großbaustelle“ geworden. Im folgenden wird zunächst versucht, einen Überblick über die abgeschlossenen, in Arbeit befindlichen und in Aussicht genommenen Revisionsbestrebungen im Gesellschaftsrecht und in damit verbundenen Rechtsgebieten zu geben:<sup>4</sup>

#### a) Abgeschlossene Revisionsvorhaben

- *Fusionsgesetz* (Gesetz über die Transaktionsformen von Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung); in Kraft getreten am 1. 7. 2004
- Erarbeitung und Publikation eines *Swiss Foundation Code* (Empfehlungen zur Gründung und Führung von Förderstiftungen, insbesondere Corporate-Governance-Regelungen), publiziert im Jahr 2005
- *Stiftungsrechtsrevision* (Neuerungen im Stiftungsrecht, wie Zulässigkeit der Stiftungerrichtung durch Erbvertrag, Möglichkeit, eine Zweckänderung vorzubehalten, Erleichterungen von sog. unwesentlichen Änderungen der Stiftungsorganisation, Bestimmungen zum Gläubigerschutz); in Kraft getreten am 1. 1. 2006
- *Revision des Aktienrechts* (neue Vorschriften über die Transparenz von Topsalären bei Publikumsgesellschaften); in Kraft getreten am 1. 1. 2007
- *Gesetzgebung über die kollektiven Kapitalanlagen* (Gesetz und Verordnungen über gemeinschaftliche, fremdverwaltete Kapitalanlagen); in Kraft getreten am 1. 1. 2007

#### b) Anhängige Revisionsvorhaben

- Revision des *GmbH-Rechts*, Revision des *Revisionsrechts*, Einführung eines *Revisionsaufsichtsgesetzes* (dazu im folgenden ...); damit verbunden sind Detailänderungen im *Aktienrecht* und im *Fusionsgesetz*, die ebenfalls am 1. 1. 2008 in Kraft treten werden

#### c) Künftige Revisionsvorhaben

- Revision des *Swiss Code of Best Practices for Corporate Governance* (economiesuisse)

### 1.2 GmbH

Seit am 1. 6. 1992 in der Schweiz das revidierte Aktienrecht in Kraft getreten ist, herrscht dort ein Boom der GmbH-Gründungen. Bis zu diesem Zeitpunkt gab es in der ganzen Schweiz insgesamt gerade 2 964 GmbHs.<sup>5</sup> Im Vergleich dazu bestanden zum Jahresende 2006 mehr als 85 000 GmbHs.<sup>6</sup> Bereits im Herbst 1995 setzte das Eidg. Justiz- und Polizeidepartement eine *Arbeitsgruppe GmbH*<sup>7</sup> mit dem Auftrag ein, das seit 1936 unverändert geltende GmbH-Recht zu aktualisieren und bestehende Mängel zu beseitigen. Im Dezember 1996 wurde ein Expertenentwurf mit ausführlicher Begründung publiziert.<sup>8</sup> Aufgrund der insgesamt positiven Reaktionen der interessierten Kreise wurde 1999 ein definitiver Vorentwurf und 2001 ein bundesrätlicher Entwurf ausgearbeitet.<sup>9</sup> Das Parlament hat die Reformvorlage vor allem im Laufe des Jahres 2005 durchberaten und am 16. 12. 2005 verabschiedet. Das revidierte Recht tritt am 1. 1. 2008 in Kraft. – Die Revision des GmbH-Rechts hat auch Anpassungen im Genossenschafts-, Handelsregister- und Firmenrecht zur Folge. Sie soll wesentlich zur wirtschaftlichen Verbesserung der Rahmenbedingungen für Unternehmen beitragen.

1 Siehe RIW 2006, 651 ff. und zuvor RIW 2004, 416 ff.

2 Rechtsanwalt Jürgen Wagner, LL.M. (Internationales Wirtschaftsrecht, Universität Zürich) ist als niedergelassener europäischer Rechtsanwalt in Zürich und in Vaduz zugelassen. Dr. Adrian Plüss ist Partner der Kanzlei LANTER Rechtsanwälte in Zürich.

3 Zum Ganzen vgl. auch Wagner/Dermühl/Plüss, Handels- und Wirtschaftsrecht in der Schweiz und in Liechtenstein, 3. Aufl.; dies., Besonderheiten des Finanzmarkts- und Steuerrechts in der Schweiz, *steueranwaltsmagazin* 2000, 42; dies., Handels- und Wirtschaftsrecht in der Schweiz und Liechtenstein, AnwBl. 2001, 47.

4 Die Darstellung lehnt sich an die Übersicht von Forstmoser an (*Meier-Hayoz/Forstmoser*, Schweizerisches Gesellschaftsrecht, 10. Aufl., Bern 2006, § 10 N 70 ff.).

5 Wagner, Gesellschaftsrecht in der Schweiz und Liechtenstein, München, 3. Aufl. 2007, S. 46.

6 Auskunft des Eidg. Amtes für das Handelsregister, Herbst 2007.

7 Diese sog. Expertengruppe bestand aus: Böckli (Rechtsanwalt und emeritierter Professor für Steuer- und Wirtschaftsrecht an der Universität Basel), Forstmoser (Professor für Privat-, Handels- und Kapitalmarktrecht an der Universität Zürich) und Rapp (Rektor der Universität Lausanne, zuvor Professor für Obligationen- und Handelsrecht).

8 Böckli/Forstmoser/Rapp, Reform des GmbH-Rechts (Zürich 1997), sowie französisch dies., Révision du droit de la Sàrl (Lausanne 1997).

9 Dazu ausführlich Meier-Hayoz/Forstmoser § 10 N 88, N 145.

### 1.3 Revision

Die Revisionsvorlage zum Revisionsrecht geht zurück auf einen Vorentwurf mit Begleitbericht einer Ende 1995 eingesetzten Expertenkommission zu einem Bundesgesetz über die Rechnungslegung und Revision. Der Vorschlag sah verschiedene grundsätzliche Neuerungen vor:

Rechnungslegung und Revision sollten künftig nicht mehr nach Rechtsform unterschiedlich geordnet sein, sondern rechtsformübergreifend, einheitlich, in einem Spezialgesetz. Differenzierungen sollten nach der Größe und der wirtschaftlichen Bedeutung einer Institution erfolgen. Der Grundsatz der „true and fair view“ sollte umfassend verwirklicht werden (dem namentlich die Möglichkeiten im bisherigen Recht, stille Reserven zu bilden, entgegenstanden). Die Revision bzw. Abschlußprüfung sollte für alle wirtschaftlich bedeutenden Organisationen zur Pflicht werden, also auch etwa für größere Vereine, Stiftungen und Personengesellschaften.

Im Vernehmlassungsverfahren wurde von verschiedenen Seiten bemängelt, die Bestimmungen seien für kleinere Unternehmen zu anspruchsvoll und ihre Umsetzung zu kostspielig. Die Revisionsvorlage wurde einige Jahre zurückgestellt, bis dadurch Handlungsbedarf entstand, daß in den USA die unter „Sarbanes-Oxley-Act“ bekannte Gesetzgebung eingeführt wurde und die Schweiz ihr Revisionsrecht anpassen mußte, um gegenüber US-amerikanischen Behörden die Gleichwertigkeit der schweizerischen Regelung mit der verschärften in den USA darlegen zu können. Die Revision des Revisionsrechts wurde der laufenden Revision des GmbH-Rechts „angehängt“; zusammen mit dem neuen GmbH-Recht wurde das neue Revisionsrecht verabschiedet. Es tritt ebenfalls am 1. 1. 2008 in Kraft.

Die Neuerungen lassen sich folgendermaßen zusammenfassen:<sup>10</sup>

- Das Gesetz sieht eine ordentliche und eine eingeschränkte Revision vor.
- Für die einer eingeschränkten Revision unterstellten Unternehmen bestehen verschiedene Wahlrechte (Opting-System).
- Die Aufgaben der Revisionsstelle werden präzisiert.
- Die Anforderungen an die fachliche Ausbildung und an die Unabhängigkeit der Revisionsstelle werden neu festgelegt.

Die Gesellschaften werden mit Bezug zur Revision in folgende Kategorien unterteilt:

- Publikumsgesellschaften;
- wirtschaftlich bedeutende Unternehmen;
- kleinere und mittlere Unternehmen;
- Kleinstunternehmen

### 1.4 Aktienrecht

Die GmbH-Reform ist zum Anlaß genommen worden, im Rahmen einer „Kleinen Aktienrechtsreform“ verschiedene, teils seit längerem kritisierte aktienrechtliche Bestimmungen zu korrigieren. Erwähnt sei dreierlei:

- Neu ist die „Einpersonengründung“ zulässig.<sup>11</sup>
- Auf das Erfordernis, daß die Mitglieder des Verwaltungsrats Aktionäre sein müssen, wird verzichtet.<sup>12</sup>
- Auf die Nationalitäts- und Domizilvorschriften für die Mitglieder des Verwaltungsrats wird ebenfalls verzichtet; allerdings wird weiterhin vorausgesetzt, daß die Aktiengesellschaft durch mindestens eine Organperson mit Wohnsitz in der Schweiz vertreten werden kann.<sup>13</sup>
- Verträge zwischen der Gesellschaft und derjenigen Person, durch welche die Gesellschaft beim Vertragsabschluß vertreten wird, müssen künftig schriftlich abgeschlossen werden, sofern die Leistung der Gesellschaft den Wert von 1 000 CHF übersteigt.<sup>14</sup>

Das Recht der Aktiengesellschaft soll künftig im Rahmen einer „Großen Aktienrechtsreform“ umfassend modernisiert und den wirtschaftlichen Bedürfnissen angepaßt werden. Dazu hat der Bundesrat am 2. 12. 2005 einen entsprechenden Vorentwurf zusammen mit einem ausführlichen Begleitbericht in die Vernehmlassung geschickt. Die Vernehmlassungsfrist ist am 31. 5. 2006 abgelaufen. Mit einer Botschaft des Bundesrats ist in naher Zukunft zu rechnen.

## 2. Steuerrecht

### a) „Obwaldner“ Bundesgerichtsurteil

Viel beachtet wurde ein Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 1. 6. 2007, in dem die Richter die Steuergesetzgebung des Kantons Obwalden aufgehoben hatten, soweit sie degressive Steuertarife für natürliche Personen vorsah.<sup>15</sup> Nach Auffassung des Gerichts widersprechen degressive Steuern dem Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit; eine Begründung, die von

<sup>10</sup> Vgl. *Lengauer/Holderegger/Amstutz*, Neuerungen im Gesellschafts- und Revisionsrecht 2007/2008, Zürich 2007, S. 3.

<sup>11</sup> Art. 625 revOR.

<sup>12</sup> Art. 707 Abs. 1 revOR.

<sup>13</sup> Art. 718 Abs. 3 revOR.

<sup>14</sup> Art. 718 b revOR; vgl. dazu auch *Lengauer/Holderegger/Amstutz*, S. 37.

<sup>15</sup> 2P.43/2006; vgl. dazu die Berichterstattung in den Medien: „Degressive Steuern sind illegal“, NZZ vom 17. 8. 2007.

der Lehre nicht einhellig geteilt wird.<sup>16</sup> Der Kanton Obwalden hat rasch reagiert und in einer Gesetzesnovelle die degressiven durch lineare Steuersätze ersetzt. Im Jahr 2008 soll in einer weiteren Gesetzesänderung eine Flat-Rate-Tax beschlossen werden.<sup>17</sup>

Das bundesgerichtliche Urteil ist auch für den Kanton Schaffhausen relevant, der ebenfalls vor einiger Zeit degressive Steuersätze für die Besteuerung von natürlichen Personen eingeführt hat.

18 von 26 Kantonen stehen vor teilweise umfangreichen Steuersenkungen. In den Kantonen Zürich, Wallis Freiburg, Uri und Schaffhausen werden Steuersenkungen ab dem 1. 1. 2008 wirksam. In weiteren mehr als zehn Kantonen werden im Laufe des Jahres 2008 die kantonalen Parlamente oder die Stimmbürger über Steuervorlagen entscheiden. Geplant sind Steuersenkungen für natürliche Personen wie auch für Unternehmen.

## b) Holdingsteuerstreit

Die EU-Kommission nimmt seit einiger Zeit Anstoß daran, daß Holdinggesellschaften mit Sitz in der Schweiz unter gewissen Voraussetzungen von Steuern auf dem Reingewinn befreit sind.<sup>18</sup> Damit werde Art. 23 des Freihandelsabkommens zwischen der Schweiz und der EWG von 1972 verletzt, weil auf diese Weise durch staatliche Beihilfen der Wettbewerb verfälscht und der Warenhandel beeinträchtigt werde.<sup>19</sup> Die Auffassung der EU-Kommission wird in der schweizerischen Lehre kaum geteilt;<sup>20</sup> der Schweizerische Bundesrat hat im Mai 2007 ein entsprechendes Rechtsgutachten der EU-Kommission übergeben.

Die EU-Kommission hat in einer Entscheidung vom 13. 2. 2007 ihre Bedenken ausgeführt und im August dem EU-Ministerrat beantragt, Verhandlungen mit der Schweiz aufzunehmen. Eine erste Verhandlungsrunde dürfte im Jahr 2008 stattfinden.

## c) Unternehmenssteuerreform II

Unter dem Schlagwort „Unternehmenssteuerreform II“ hat der Schweizer Bundesrat einen Gesetzesentwurf vorgelegt, mit dem die steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen verbessert werden sollten.<sup>21</sup> Der Ständerat hat im Rahmen der parlamentarischen Beratung die besonders dringlichen Themen der indirekten Teilliquidation und der Transponierung abgetrennt.<sup>22</sup> Als „Vorlage II“ wurden diese Bestimmungen in der Sommersession verabschiedet und traten auf den 1. 1. 2007 (DBG) bzw. treten auf den 1. 1. 2008 (StHG) in Kraft. Der Entwurf für ein Kreisschreiben zur Auslegung der neuen Gesetzesbestimmungen liegt bereits vor; er ist auch prompt auf Kritik gestoßen.<sup>23</sup>

Die neue Regelung der indirekten Teilliquidation wirkt auch noch für noch nicht rechtskräftige Veranlagungen der in den Steuerjahren ab 2001 erzielten Erträge. Bei der indirekten Teilliquidation kommt es zu einer Besteuerung, wenn innerhalb von fünf Jahren unter Mitwirkung des Verkäufers nicht betriebsnotwendige Substanz, die im Zeitpunkt des Verkaufs bereits vorhanden und handelsrechtlich ausschüttungsfähig war, tatsächlich ausgeschüttet wird. Die Mitwirkung des Verkäufers wird dann unterstellt, wenn er weiß oder wissen muß, daß der Gesellschaft zum Zweck der Finanzierung des Kaufpreises Mittel entnommen und nicht wieder zugeführt werden. Die Beteiligung muß mindestens 20% am Grund- oder Stammkapital ausmachen.<sup>24</sup>

Als Transponierung wird der Erlös aus der Übertragung von Beteiligungsrechten aus dem Privat- ins Geschäftsvermögen besteuert, wenn der Veräußerer nach der Übertragung zu mindestens 50% am kaufenden Unternehmen beteiligt ist, wobei die Besteuerung erst ab einem Verkauf von

16 Vgl. die Übersicht bei *Grüninger*, Steuerrechtliche Entwicklungen (insbesondere im Jahr 2006), SZW 1/2007, S. 65 ff., 66 f.; *Reich*, Verfassungsrechtliche Beurteilung der partiellen Steuerdegression – am Beispiel des Einkommens- und Vermögenssteuertarifs des Kantons Obwalden, ASA 74 (2005/2006) S. 689 ff., insb. 731; *Bucher/Kriesi*, Teilrevision des Steuergesetzes des Kantons Obwalden – Innovatives Konzept zur Steigerung der Standortattraktivität, StR 2006, S. 13 ff., insb. 19; *Richner*, Degressive Einkommenssteuertarife in verfassungsrechtlicher Sicht, ZStP 2006, S. 183 ff.; *Cagianut/Cavelti*, Degressive Steuersätze – verfassungsrechtliche Überlegungen zu den im revidierten Steuergesetz des Kantons Obwalden festgelegten neuen Steuersätzen sowie grundsätzliche Erwägungen, IFF Forum für Steuerrecht 2006, S. 150 ff.

17 Vgl. die Berichterstattung in den Medien: „Obwalden führt Flat-Rate-Tax ein“, NZZ vom 17. 8. 2007; „Obwalden will Steuern für Mittelstand senken“, NZZ vom 28. 8. 2007; „Flat-Tax statt degressiver Steuern“, Tages-Anzeiger vom 8. 8. 2007.

18 Vgl. Art. 28 Abs. 2 StHG.

19 Vgl. die Zusammenfassung des Standpunkts der EU-Kommission bei *Grüninger*, SZW 1/2007, S. 78. – Vgl. dazu auch das „Azoren-Urteil“ (Urteil des EuGH vom 6. 9. 2006, Rs. C-88/03), referiert von *Seitz*, Autonomie der Regionen bei Steuerregelungen, AJP 4/2007 S. 415 ff.; *Sanchez Rydelski*, Geographically limited national tax rate variations and State aid, European Law Reporter 2006, S. 402 ff.; *Arnold*, Steuerhoheit auf regionaler oder lokaler Ebene und der europäische Beihilfenbegriff – wie weit reicht das Konzept von der regionalen Selektivität?, EuZW 2006, S. 717 ff.

20 Vgl. etwa *Zurkinden*, Der merkwürdige „Entscheid“ der EU-Kommission – ein Appell an die Vernunft in Sachen Holding-Steuer-Streit, NZZ vom 23. 3. 2007; *Seitz*, AJP 4/2007 S. 421 f.

21 Der Gesetzesentwurf und die dazugehörige Botschaft wurden am 23. 6. 2005 der Öffentlichkeit vorgestellt und am 9. 8. in der definitiven Version publiziert; BBl. 2005, 4733 ff. Vgl. dazu *Uebelhart/Morf*, Unternehmenssteuerreform II – erste kritische Übersicht, ST 9/05 S. 702 ff.

22 BBl. 2006, 5749 ff.

23 Vgl. dazu die weiterführenden Hinweise bei *Grüninger*, SZW 1/2007 S. 75 Anm. 69.

24 Vgl. *Reich/Beusch*, Entwicklungen im Steuerrecht, SJZ 103 (2007) S. 272 ff.; *Grüninger*, SZW 1/2007 S. 73 f. Vgl. auch *Germann*, Unternehmenssteuerreform II – nach Etappensieg auf Erfolgskurs für KMU, ST 2006, 575 und *Duss*, Suche! – Handelsrechtlich ausschüttungsfähige betriebsnotwendige Substanz, ST 2006, 576.

mindestens 5% am Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft eintritt.<sup>25</sup>

Die „Vorlage I“ wurde in der Frühjahrssession 2007 verabschiedet. Beschlossen wurde namentlich folgendes:

- Bei einer Minderheitsbeteiligungsquote von 10% erfolgt dadurch eine Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung der ausgeschütteten Gewinne, indem Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und andere geldwerte Vorteile des Privatvermögens zu 60%, solche des Geschäftsvermögens zu 50% besteuert werden.<sup>26</sup>
- Eingeführt wird für nach dem 31. 12. 1996 einbezahltes Agio auch das Kapitaleinlageprinzip.
- Schließlich soll die Gewinnsteuer künftig an die Kapitalsteuer angerechnet werden können.

Gegen die Vorlage ist ein Referendum zustande gekommen. Damit muß die Vorlage einer Volksabstimmung unterbreitet werden, so daß die Neuerungen frühestens im Jahr 2009 in Kraft treten können.

### 3. „Lex Koller“ – quo vadis?

Der Bundesrat befaßt sich seit einiger Zeit mit der Frage, das als „Lex Koller“ bekannte Gesetz über die eingeschränkte Zulässigkeit von Grunderwerb durch ausländische Staatsangehörige aufzuheben. Das Bundesgesetz über den Erwerb von Grundstücken durch Personen im Ausland (Lex Koller)<sup>27</sup> ist heute nicht mehr notwendig, hält das Eidg. Justiz- und Polizeidepartement (EJPD) in seinem Bericht fest.<sup>28</sup> Die Gefahr einer Überfremdung des einheimischen Bodens, zu deren Bekämpfung das Gesetz geschaffen worden ist, besteht – mit Ausnahme weniger Gemeinden – nicht mehr. In einigen Fremdenverkehrsarten gibt es noch eine starke ausländische Nachfrage nach Ferienwohnungen, was durch raumplanerische Maßnahmen vermindert werden soll. Der Anwendungsbereich des Gesetzes ist im Lauf der Zeit stark eingeschränkt worden. Es erfaßt heute grundsätzlich nur noch den Erwerb von Ferienwohnungen und von nicht selbst genutztem Wohneigentum. Betrieblich genutzte Grundstücke können Personen im Ausland schon seit einiger Zeit bewilligungsfrei erwerben, auch wenn sie selbst kein Gewerbe darauf betreiben.

#### aa) Auswirkungen der geplanten Aufhebung

Nach der Aufhebung der Lex Koller könnten Personen im Ausland ohne das komplizierte Bewilligungsverfahren auch Bauland und Wohnliegenschaften (Ein- und Mehrfamilienhäuser sowie Stockwerkeinheiten) als bloße Kapitalanlage erwerben. Ausländische Investitionen in den Wohnungsbau dürften wichtige volkswirtschaftliche Impulse auslösen. Diese Investitionen könnten Arbeitsplätze schaffen oder erhalten und das vielerorts knappe Angebot an Mietwoh-

nungen vergrößern. Mit der Aufhebung der Lex Koller entfielen zudem der administrative Aufwand insbesondere der kantonalen Bewilligungsbehörden. Der Bestand an Zweitwohnungen ist – vor allem was die Ferienwohnungen betrifft – insbesondere in gewissen Tourismusgebieten bereits heute sehr hoch. Eine un gelenkte Zunahme von Zweitwohnungen steht jedoch im Widerspruch zum verfassungsrechtlichen Gebot einer ökonomischen und sinnvollen Bodennutzung. Zudem beeinträchtigt die zunehmende Zersiedelung das Landschafts- und Ortsbild, was gerade in Tourismusgebieten gravierend ist. Ob sich die Ferienwohnungen in schweizerischen oder in ausländischen Händen befinden, spielt dabei keine Rolle. Zur Lösung des Problems sind deshalb raumplanerische Maßnahmen besser geeignet als eine Sonderbehandlung von Personen im Ausland.

#### bb) Grenzen der Freiheit

Mit der vom Eidg. Departement für Umwelt, Verkehr, Energie und Kommunikation (UVEK) vorgeschlagenen Teilrevision des Raumplanungsgesetzes (RPG) sollen negative Auswirkungen, die mit der Aufhebung der Lex Koller verbunden sein können, verhindert werden. Die betroffenen Kantone sollen verpflichtet werden, in ihren Richtplänen diejenigen Gemeinden und Regionen zu bezeichnen, in denen mit Bezug auf den Zweitwohnungsbau ein besonderer Regelungsbedarf besteht. Sie sollen dafür sorgen, daß die betroffenen Gemeinden die nötigen Maßnahmen ergreifen. Die nötigen Vorkehrungen sollen dabei innerhalb einer Frist von drei Jahren ab Inkrafttreten des geänderten RPG getroffen werden. Die Kantone erhalten so die Möglichkeit, die Thematik des Zweitwohnungsbaus eingebettet in ihre gesamträumlichen Entwicklungsvorstellungen zu behandeln. Der vorgeschlagene Lösungsansatz macht sich mit dem kantonalen Richtplan ein bewährtes Instrument zunutze und beläßt den Kantonen bei der konkreten Umsetzung – in Respektierung der verfassungsrechtlichen Kompetenzaufteilung im Bereich der Raumplanung – den nötigen Handlungsspielraum.

#### cc) Übergangsbestimmungen

Damit die Kantone und Gemeinden genügend Zeit haben, um die nötigen Maßnahmen zu treffen, soll die Lex Koller erst rund drei Jahre nach der vorgeschlagenen Änderung des Raumplanungsgesetzes aufgehoben werden. Solange die Kantone und Gemeinden die nötigen Vorkehrungen,

25 Vgl. wiederum *Reich/Beusch*, SJZ 103 (2007) S. 273.

26 Diese Regelung gilt allerdings nur für die Direkte Bundessteuer; die Kantone bleiben in der Umsetzung der steuerlichen Entlastung in ihren Verfahren frei; vgl. *Reich/Beusch*, SJZ 103 (2007) S. 273.

27 SR 211.412.41.

28 Medienmitteilung des Eidg. Justiz- und Polizeidepartements, November 2005.

um unerwünschte Entwicklungen zu verhindern, nicht getroffen haben, sollen zudem keine Zweitwohnungen bewilligt werden dürfen. Der Bundesrat hatte die Vorschläge des Eidg. Justiz- und Polizeidepartements und des Eidg. Departements für Umwelt, Verkehr, Energie und Kommunikation bis Februar 2006 in die Vernehmlassung geschickt. Die geplante Aufhebung wurde im Ergebnis kaum bestritten. Hingegen waren die Antworten zu den flankierenden raumplanerischen Maßnahmen sehr kontrovers. Am 4. 7. 2007 verabschiedete der Bundesrat zwei Botschaften zur Aufhebung der Lex Koller und zur Ergänzung des Raumplanungsgesetzes an das Parlament.<sup>29</sup> Wie es weitergehen wird, ist momentan noch unklar. Nachdem im Herbst 2007 überraschend von verschiedenen politischen Parteien, Gruppierungen und Verbänden Bedenken gegen die Aufhebung der Lex Koller erhoben worden ist,<sup>30</sup> scheinen sich die Gemüter wieder beruhigt zu haben. Wie der Bundesrat mit der ungeplanten Opposition umgeht, ist noch nicht bekannt.

## 4. „Miscellaneous“

### 4.1 Internationales Zivilprozessrecht

Standhaftigkeit in Bezug auf Urteile ausländischer Gerichte, die mit schweizerischen Verfahrensgrundsätzen nicht vereinbar waren, zeigte das Schweizer Bundesgericht namentlich in zwei Fällen:

- In einem Urteil vom 1. 3. 2006<sup>31</sup> lehnte es die Vollstreckbarerklärung einer englischen *worldwide Freezing Order* ab, die in einem *Ex-parte*-Verfahren erlassen worden war; dies namentlich deshalb, weil das Begehren um Vollstreckbarerklärung nur fünf (!) Tage nach der Zustellung der Freezing Order erfolgte und dieser Zeitraum nicht ausreichte, daß sich der Belastete vor dem englischen Gericht gegen die Freezing Order hätte zur Wehr setzen können.
- Geschützt wurde auch ein Entscheid eines Zürcher Gerichts, das ein auf das Haager Beweisübereinkommen gestütztes Rechtshilfeersuchen (Zeugeneinvernahme und Edition von Unterlagen) für ein Scheidungsverfahren in den USA abgelehnt hatte.<sup>32</sup> Es stützte sich dabei auf den Schweizer Vorbehalt gemäß Art. 23 HBÜ betreffend „*pre-trial discovery*“-Verfahren und bejahte den Ausforschungscharakter des gestellten Rechtshilfebegehrens.

### 4.2 Haager Trust-Übereinkommen

Das schweizerische Parlament hat am 20. 12. 2006 einen Bundesbeschluß verabschiedet, der die Genehmigung des Haager Trust-Übereinkommens sowie flankierende Anpassungen im Bundesgesetz über das internationale Privatrecht und im Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs vorsieht. Das Übereinkommen und die neuen Gesetzesbestimmungen sind auf den 1. 7. 2007 in Kraft getreten.<sup>33</sup> Eine Arbeitsgruppe der schweizerischen Steuerkonferenz (SSK) hat ein Kreisschreiben erarbeitet, das die Besteuerungsgrundsätze für verschiedene Typen von trusts festlegt.<sup>34</sup>

## 5. Fazit

Dieser Artikel zeigt nur einen begrenzten Ausschnitt aus den in der Schweiz anstehenden Änderungen im Bereich des Gesellschafts- und Unternehmensrechts und erhebt keinen Anspruch auf Vollständigkeit. Wie sich die Reformen in der Praxis auswirken, ob sie die gewünschten Erleichterungen für die Schweizer Unternehmen bringen und ob weitere Anpassungen nötig sind, wird sich tatsächlich erst im Laufe der Zeit zeigen. Wie alle Reformen werden sie positive und negative Auswirkungen haben.

Nur soviel dazu: Bereits jetzt wird darüber diskutiert, ob beispielsweise die Aktienrechtsreform geeignet ist, das Problem der übertrieben hohen Managerlöhne in den Griff zu bekommen.<sup>35</sup> Es bleibt also weiterhin spannend.

29 Eine Medienmitteilung dazu ist unter [www.ejpd.admin.ch/ejpd/de/home/dokumentation/mi/2007](http://www.ejpd.admin.ch/ejpd/de/home/dokumentation/mi/2007) abrufbar.

30 Vgl. „Lex Koller; neuentdeckt“, NZZ vom 2. 9. 2007, S. 28 f.

31 BGer, 4P.331/2005 E. 7.

32 BGE 132 III 291.

33 Vgl. Mayer, Der Trust und das auf ihn anwendbare Recht, recht 2007 S. 64 ff.; ders., Die Schweiz und das Haager Trust-Übereinkommen, ST 9/2006 S. 676 ff.; Böckli, Der angelsächsische Trust – Zivilrecht und Steuerrecht, GesKR 3/2007 S. 209 ff.; Niederer, Trusts und Steuern in der Schweiz, NZZ vom 11. 10. 2007.

34 Dazu Niederer, NZZ vom 11. 10. 2007.

35 Kritisch Amstutz, Macht und Ohnmacht des Aktionärs, Zürich, 2007.

## Verantwortlichkeit im liechtensteinischen Gesellschaftsrecht

Dr. Helmut Schwärzler, Rechtsanwalt & Treuhänder, Schaan  
Jürgen Wagner, LL.M., Rechtsanwalt, Konstanz/Zürich/Vaduz<sup>1</sup>

### 1. Kurzer Ausriß aus dem Thema

Die Haftung von Organen liechtensteinischer Gesellschaften für Schäden, die diese ihrer Kundschaft oder Dritten zugefügt haben, war bis vor einigen Jahren in Liechtenstein nur sehr vereinzelt ein Thema. Teilaspekte wurden als Dissertation<sup>2</sup> behandelt, in der Praxis gab es jedoch keine Entscheidungen. Die zunehmende Bedeutung des Gesellschaftswesens brachte es mit sich, daß vermehrt über Haftungsfragen nachgedacht wurde. Erste gerichtliche Entscheidungen folgten. Mittlerweile ist das Thema ein Thema des Alltags.<sup>3</sup>

Verantwortlichkeit und Haftung sind lediglich unterschiedliche Begriffe für dasselbe: Ersatz für Schäden, die von dem Schädiger schuldhaft verursacht wurden. Wir wollen die dogmatischen Grundlagen der Innen- und Außenhaftung darlegen, aber auch viele Facetten der umfangreichen Problematik aufzeigen. Nicht die Theorie, sondern die Praxis in der Gestalt vielfacher Entscheidungen der Gerichte steht dabei im Mittelpunkt. Das klassische Thema der „Managerhaftung“ wollen wir ausklammern. Die Haftung des Geschäftsführers einer GmbH oder Vorstands einer Aktiengesellschaft gegenüber Dritten und Gesellschaftsgläubigern ist ein weites Feld, das u. a. durch insolvenzrechtliche und strafrechtliche Aspekte ergänzt wird.<sup>4</sup>

Nur kurz soll die sog. *business judgement rule* erwähnt werden, aus der sich Leitlinien für das Handeln in allen Unternehmen ergeben können: Im Haftungsrecht der deutschen Aktiengesellschaft hatte das Gesetz mit dem schrecklichen Namen UMAG<sup>5</sup> im Jahr 2005 als Gegengewicht zur Einführung einer allgemeinen Aktionärsklage (§§ 147–149 AktG) die *business judgement rule* in der Neufassung des § 93 Abs. 1 Satz 2 AktG kodifiziert. Der Vorstand einer Aktiengesellschaft verstößt nicht gegen seine Sorgfaltspflicht, wenn er bei einer unternehmerischen Entscheidung vernünftigerweise annehmen darf, auf der Grundlage angemessener Information zum Wohle der Gesellschaft zu handeln.

Zunächst muß eine unternehmerische Entscheidung vorliegen. Das Vorstandshandeln muß auf der Grundlage angemessener Information erfolgen. Der Vorstand darf keine Sonderinteressen verfolgen und muß frei von sachfremden Einflüssen entscheiden. Schließlich muß das Vorstandshandeln zum Wohle der Gesellschaft und in gutem Glauben erfolgen. Mit der Implementierung der *business judgement rule* billigt das Gesetz dem Vorstand die Handlungsperspektive zu, indem es darauf abstellt, was der Vorstand vernünftigerweise annehmen durfte, als er tatsäch-

lich zu entscheiden hatte. Damit ist es den Gerichten verwehrt, im Nachhinein ein „full blown second guessing“ des Entscheidungsprozesses vorzunehmen.

Verantwortlichkeit ist keine Systemfrage. Nur vereinzelt kommen daher die aufsichtsrechtlichen Systemunterschiede zwischen dem monistischen board- und dem dualistischen Aufsichtssystem zur Sprache.<sup>6</sup> Selbstverständlich kommen bei der „Managerhaftung“ und der Haftung der Aufsichtsgremien tätiger Unternehmen rechtliche Prinzipien und Grundsätze zum Tragen, die für unser Thema bedeutsam sind und daher aufgegriffen werden müssen.

Ebenso hat die Haftungsfrage bei Sitzgesellschaften nichts mit der Haftung der Banken in Zusammenhang mit Bankgeschäften zu tun. Der OGH hat hierzu im bisher unveröffentlichten Urteil vom 23. 7. 2004, 4 CG2000.88 (S. 33) u. a. entschieden:

„Es ist in der Lehre und Rechtsprechung anerkannt, daß eine Bank insbesondere im Rahmen von Effektengeschäften Aufklärungs-, Beratungs- und Warnpflichten nach den Grundsätzen der culpa in contrahendo treffen. Diese Pflichten sind umso strenger, je risikoträchtiger die Anlage ist. Dies gilt insbesondere auch für den Ankauf von Aktienoptionen auf Rechnung des Kunden (vgl. Oppitz in ÖBA 1999, 949, Honsell in ÖBA 1999, 593 je m. w. N.; ÖBA 1995, 317; ÖBA 1998, 726; ÖBA 1994, 156).“

- 1 Rechtsanwalt *Dr. Helmut Schwärzler* ist Wirtschaftsanwalt und Treuhänder in Liechtenstein sowie Mediator. Er ist Autor zahlreicher Publikationen, u. a. zum GmbH-Recht. Rechtsanwalt *Jürgen Wagner*, LL.M. (Internationales Wirtschaftsrecht, Zürich) ist Wirtschaftsanwalt in Konstanz, außerdem als niedergelassener europäischer Rechtsanwalt in Zürich sowie in Vaduz tätig.
- 2 *Seeger*, Die Verantwortlichkeit gem. Art. 218 bis 228 des liechtensteinischen Personen- und Gesellschaftsrechts, Diss. Bern 1987.
- 3 Das Buch „Verantwortlichkeit im liechtensteinischen Gesellschaftsrecht“ erschien im Richard Boorberg Verlag, (Stuttgart) in Kooperation mit den Verlagen Linde (Wien), Schulthess (Zürich) und GMG Juris (Schaan). Es enthält eine CD mit den hier angesprochenen, bisher unveröffentlichten Urteilen sowie Gastbeiträge von Dr. Oliver Liersch (Hannover), Dr. Heinz Frommelt (Vaduz), Dominique Kunz und Dr. Adrian Plüss (beide Zürich) und Rüdiger Bock, LL.M. (Konstanz/Zürich).
- 4 Hierzu bspw. *Romberg* in DACH-Schriftenreihe Bd. 18 (2002), S. 1 ff.
- 5 Gesetz zur Unternehmensintegrität und Modernisierung des Anfechtungsrechts (UMAG) vom 22. 9. 2005, BGBl. I S. 2802.
- 6 Hierzu *Wagner*, Aufsichtsgremien im Gesellschaftsrecht; S. 260 ff.; *Seeger* in DACH-Schriftenreihe, Fn. 4, S. 111 ff., 125 ff.



Wir konzentrieren uns hier auf die ca. 80 000 Sitzgesellschaften, d. h. Gesellschaften und ihnen gleichgestellte Verbandspersonen, die von ausländischen Anteilgebern beherrscht werden und im Inland nicht tätig sind. Die Führung der Geschäfte und deren Kontrolle werden die Hauptpunkte der nachfolgenden Betrachtung sein. Ob Gründerhaftung, Organisation der Geschäfte, Entlastung oder externe Kontrollstelle – all diese Themen bilden Anwendungsbereiche für Verantwortlichkeitsansprüche. Dogmatische Fragen hinsichtlich des Schadensbegriffs, der Aktiv- und Passivlegitimation werden uns bewegen, vor allem aber die bisherigen Rechtsprechungsgrundsätze und die praktische Handhabung der Problematik auf dem Finanzplatz Liechtenstein.

### 1.1 Ein Beispiel

Ein plastisches Beispiel zu Verantwortlichkeitsansprüchen generell hatte der OGH in seinem unveröffentlichten Urteil vom 28. 7. 1997, 3 C 1993.472 (dort S. 16 f.) zu beurteilen:

„Gegen alle diese Verpflichtungen habe der Beklagte als Organ der P feststelltermaßen in mehrfacher Beziehung verstoßen. Die Buchhaltung der Jahre 1986 und 1987 sei nicht ordnungsgemäß geführt, das Vermögen nicht nach den gesetzlichen Bewertungsgrundsätzen bewertet und die schon seit dem Sommer 1986 bestehende Überschuldung ignoriert worden. Außerdem habe der Beklagte letztendlich die ihm bekannt gewordene Mißwirtschaft, insbesondere den überhöhten Aufwand durch Privatbezüge, Vorabdividenden und Lohnbezüge von S und M nicht abgestellt und den eingetretenen Kapitalsverlust nicht rechtzeitig angezeigt. Nehme man noch die verspätete Konkursanmeldung dazu, so könne an rechtswidrigen, schuldhaften und adäquat schadenskausalen Organpflichtverletzungen des Beklagten nicht gezweifelt werden (Hinweis auf die E des FL OGH vom 16. 2. 1987, 2 C 355/83).“

### 1.2 Liechtensteinisches Recht

Das Gesetz konzentriert seine Regelungen auf wenige Artikel im PGR, insbesondere auf die Art. 218 bis 228.<sup>7</sup> Diese stehen unter dem Titel „Verantwortlichkeit“ unter dem Titel „Bei Gesellschaften mit Persönlichkeit und ihnen gleichgestellten Verbandspersonen“. Der Titel nimmt Bezug auf Art. 106 PGR, der das Recht der Persönlichkeit beschreibt:

„Die körperschaftlich organisierten Personenverbindungen (Körperschaften oder Korporationen) und die einem besonderen Zwecke gewidmeten und selbständigen Anstalten einschließlich Stiftungen erlangen das Recht der Persönlichkeit durch die Eintragung in das Öffentlichkeitsregister (Inkorporierung), und zwar mangels abweichender Gesetzesvorschrift selbst dann, wenn die Voraussetzungen der Eintragung tatsächlich nicht vorhanden waren, vorbehaltlich des Vernichtbarkeitsverfahrens.

2) Eine Eintragung ist nicht erforderlich für die öffentlich-rechtlichen Körperschaften und Anstalten, für die Vereine, die nicht einen solchen wirtschaftlichen Zweck verfolgen, der im Betriebe eines nach kaufmännischer Art geführten Gewerbes besteht, für die kirchlichen Stiftungen, die Familienstiftungen und soweit sonst das Gesetz eine Ausnahme vorsieht.“

Voraussetzungen für die Haftung aus diesen gesetzlichen Bestimmungen sind das Vorliegen eines Schadens, die Rechtswidrigkeit bzw. Pflichtwidrigkeit im Verhalten des Verantwortlichen, das Verschulden (Absicht oder Fahrlässigkeit) sowie die Adäquanz zwischen Schaden und pflichtwidrigem, schuldhaftem Verhalten.

Einer Beurteilung nach liechtensteinischem Recht muß folgendes vorausgeschickt werden: Einerseits ist die Regulierungsdichte sehr gering, d. h. die Gestaltungsspielräume im Gesellschaftsrecht sehr weit. Dies führt teilweise dazu, daß sich „Gebilde entwickeln, die sich bedenklich weit von den gesetzlichen Leittypen entfernen“.<sup>8</sup> Die Dogmatik ist nicht so weit ausgeprägt, wie dies in anderen Staaten vorausgesetzt wird.<sup>9</sup> Zumal ist der Rezeptionsbruch zwischen schweizerischem und österreichischem Recht deutlich spürbar. Das PGR trägt noch deutliche Züge des ursprünglich provisorischen Charakters (bspw. Anfügung des TruG (dort: Paragraphen) an das PGR (dort: Artikel)). Zu den gravierendsten Schwächen gehören die zahlreichen Verweisungen.<sup>10</sup> Hinzu kommen teilweise lückenhafte Regelungen.

Andererseits sind die Rechtsmaterialien nicht sehr umfangreich. Neben wenigen Entscheidungen ist erläuternde Literatur nur sehr spärlich vorhanden, hauptsächlich in thematisch relativ eingeschränkten Dissertationen. Kommentierungen, wie sie bspw. in Deutschland verbreitet sind, existieren nicht.<sup>11</sup> Erschwerend kommt für den Rechtsanwender hinzu, daß gesetzlich klare und eindeutige Regelungen in der Praxis teilweise nicht oder vom Gesetzestext abweichend angewandt werden. Beispielsweise ist die Aufsicht über gemeinnützige Stiftungen (Art. 564 PGR) gesetzlich

7 Personen- und Gesellschaftsrecht PGR (LGBL. 1926 Nr. 4, Reformen durch LGBL. 1980 Nr. 39 und LGBL. 2000 Nr. 136 und 279; zul. geändert LGBL. 2005 Nr. 257 und 2007 Nr. 38). Hierzu *Wagner/Dermühl/Plüss*, Handels- und Wirtschaftsrecht in der Schweiz und Liechtenstein, 3. Aufl., Frankfurt 2006 und *Wagner*, Bankenplatz Liechtenstein, 3. Aufl., Zürich, 2007.

8 *Bösch*, Die liechtensteinische Treuhänderschaft zwischen Trust und Treuhand, S. 58.

9 Beispielsweise werden unterschiedliche Begriffe für dieselbe Rechtsform gewählt: „Treunternehmen“, „uneigentliche Geschäftstreuhand“ und „Treustiftung“ (Art. § 9 Abs. 2 Ziff. 1 TruG und Art. 1032 a PGR) für den „Trust reg.“

10 *Bösch*, Treuhand, S. 42 ff., 50. Zwischen dem Recht der Treuhänderschaften und dem Recht der Verbandspersonen wird hin- und verwiesen, s. bspw. § 5 TruG, Art. 551 PGR.

11 So auch *Bösch*, Treuhand, S. 5 f.

eindeutig vorgeschrieben, wird in der Praxis aber nicht wahrgenommen. Ähnliche Beispiele finden sich in der Eintragungspraxis, im Steuerrecht und an anderen Stellen.

An dieser Stelle müssen wir noch darauf hinweisen, daß Verantwortlichkeitsansprüche nicht etwa durch Verstöße gegen das Sorgfaltspflichtgesetz ausgelöst werden. Die Sorgfaltspflichten bei Entgegennahme von Kundengeldern stellen eine präventive Maßnahme zur Wahrung der Integrität des Finanzplatzes dar. Art. 1 SPG definiert den Zweck deutlich: „Dieses Gesetz regelt die Sicherstellung der Sorgfalt bei berufsmäßiger Ausübung von Finanzgeschäften und dient der Bekämpfung von Geldwäscherei, organisierter Kriminalität und Terrorismusfinanzierung im Sinne des Strafgesetzbuches (§§ 165, 278 bis 278 d StGB).“ Wer gegen diese Pflichten verstößt, verstößt gegen öffentlich-rechtliche Pflichten, nicht gegen Normen der Art. 218 ff. PGR.

## 2. Verantwortlichkeit bei Verbandspersonen

Die Verantwortlichkeit von Organen ist im liechtensteinischen PGR, insbesondere in den Art. 218 ff. geregelt. Kraft ausdrücklicher Bestimmung in Art. 226 Abs. 1 PGR steht die Haftung der nach Art. 218 ff. PGR verantwortlichen Personen unter den Bestimmungen über die vertragliche Haftung.

### 2.1 Entwicklung der Rechtsprechung

Seit der wegweisenden Entscheidung des OGH vom 10. 1. 1979<sup>12</sup> hatte der Gläubiger einer Verbandsperson einen direkten Anspruch gegen das schadenzufügende Organ, wenn dieses seinen Verpflichtungen aus seiner Organstellung nicht nachgekommen ist. Das bedeutet, der Gläubiger konnte nunmehr direkt gegen das Organ der Verbandsperson vorgehen. Nach der Ansicht des OGH ging dieser ursprüngliche Anspruch der Gesellschaft als ein stellvertretendes *commodum* mittels Legalzession auf den Gläubiger über, wenn die Verbandsperson diesen Schaden nicht gegenüber ihrem Organ geltend machte, auf den Anspruch verzichtete oder den Anspruch auf andere Weise verwirkte. Dies hatte zur Folge, daß der Gläubiger nicht seine eigene Schadenersatzforderung geltend machte, sondern die ihre von der Verbandsperson durch Legalzession abgetretene. Ob es sich dabei um einen mittelbaren oder unmittelbaren Schaden handelte, spielte für den OGH in diesem Zusammenhang keine Rolle.

Erst die Entscheidung des OGH vom 10. 1. 2001<sup>13</sup> stellte eine Wende in dieser Frage dar. Nach dieser Entscheidung hat der Gläubiger einer Gesellschaft gemäß Art. 223 Abs. 1 PGR nur dann einen Anspruch auf Ersatz des ihm zugefügten Schadens, wenn das Organ einer Verbandsperson ihm diesen Schaden unmittelbar, also direkt zugefügt hat, ohne

daß die Gesellschaft dabei selbst geschädigt worden wäre. Somit hat sich die Stellung des Gläubigers im Schadenersatzprozeß gegenüber den Organen einer Verbandsperson verändert. Nach der Entscheidung des OGH war klargestellt, daß in Zukunft nur noch der Ersatz des dem Gläubiger direkt, also unmittelbar zugefügten Schadens verlangt werden kann, wohingegen vor dieser Entscheidung kein Unterschied zwischen den dem Gläubiger zugefügten mittelbaren oder unmittelbaren Schaden gemacht wurde.

### 2.2 Zusammenfassung/Ausblick

Im Jahre 2001 wurde im Bereich des Verantwortlichkeitsrechts von Organen einer Verbandsperson durch den OGH eine Judikaturwende herbeigeführt. Dies ist insbesondere auf eine Neubesetzung des im Gesellschaftsrecht zuständigen Richtersensats im OGH im Jahre 1997 zurückzuführen. Dies führte dazu, daß man im Bereich des Verantwortlichkeitsrechts zur Ansicht gelangte, daß nicht nur alleine die Verbandsperson durch ihre rechtswidrig und schuldhaft handelnden Organe geschädigt werden könne und der Ersatzanspruch nur im Wege der Legalzession auf etwaige Gläubiger übergeht, sondern der Gläubiger dann, wenn er durch das Verbandsorgan unmittelbar geschädigt wurde, selbst eine Schadenersatzklage gegenüber dem Organ geltend machen könne. Im Ergebnis hat diese Judikaturwende dazu geführt, daß der Gläubiger einer Gesellschaft nur bei unmittelbarer Schädigung einen Ersatzanspruch gegenüber dem Organ hat. Vor dieser Grundsatzentscheidung des OGH hatte der Gläubiger selbst dann einen Ersatzanspruch gegen das schädigende Organ, wenn er nur einen mittelbaren Schaden davon trug, und war insofern bessergestellt als nach dieser Judikaturwende.

An dieser Stelle sei festgehalten, daß die Judikaturwende durch die Entscheidung des OGH vom 10. 1. 2001<sup>14</sup> aus rechtspositivistischer Sicht lange überfällig und notwendig war, da die Herleitung der Begründung des OGH zur Durchsetzbarkeit von indirekten Schäden gegenüber Organen von Verbandspersonen auf ersten Blick nachvollziehbar erscheinen mag, jedoch bei genauerer Betrachtungsweise vor allem mit dem klaren Gesetzeswortlaut des Art. 223 PGR nicht in Einklang zu bringen ist. Folglich kam es in der jüngsten Vergangenheit zu einer merklichen Einschränkung bzw. Limitierung der Durchsetzbarkeit von Schadenersatzansprüchen von Gläubigern von Verbandspersonen. Diese Wende in der Judikatur hat also vermehrt zu Unsicherheiten und Unwägbarkeiten in der Evaluierung von Schadenersatzansprüchen gegenüber Organen Liechtensteinischer Gesellschaften geführt.

<sup>12</sup> LES 1980/81, 129 ff.

<sup>13</sup> LES 2001, 41.

<sup>14</sup> LES 2001, 41.

## 14. Steueranwaltstag 2007 in Berlin

Am 2. und 3. 11. 2007 trafen sich über 170 Teilnehmer in der Bundeshauptstadt Berlin. Als Tagungshotel wurde das Hotel Dorint Sofitel Schweizer Hof in der Budapester Straße ausgesucht, das mit seiner angenehmen Atmosphäre nicht unwesentlich zum Gelingen der 1,5-tägigen Fortbildung mit sieben Vorträgen der ausgezeichneten Referenten zu aktuellen Themen und einer Podiumsdiskussion beitrug. Wie in den vergangenen Jahren werden auch die diesjährigen Vorträge demnächst im Tagungsband „Steueranwalt 2007/2008“ veröffentlicht und allen Mitgliedern der Arbeitsgemeinschaft – derzeit immerhin ca. 860 – zugesandt. Der *Steueranwaltstag 2008* findet wieder in Berlin statt: Am 31. 10. und 1. 11. 2008.

Zum Auftakt der Veranstaltung hielt *Prof. Dr. habil. Bert Kaminski*, Ernst-Moritz-Arndt-Universität Greifswald, einen Vortrag über die ertragsteuerliche Organschaft. Er stellte Vorteile und Nachteile der ertragsteuerlichen Organschaft gegenüber und kommentierte ihre Rechtsfolgen. Im Ergebnis bietet sie vielfältige Gestaltungsmöglichkeiten, aber auch zahlreiche Risiken, so daß sie nicht in jedem Fall empfohlen werden kann, bevor nicht im Einzelfall die Auswirkungen geprüft wurden.

Im nächsten Vortrag beschäftigte sich *Dr. Klaus Olbing*, Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht aus Berlin, Sozietät Streck Mack Schwedhelm, mit dem Steuerrecht in der Insolvenz. Dr. Olbing nannte die Voraussetzungen der Insolvenz und wies darauf hin, daß nach der Rechtsprechung des BGH für die Feststellung der Überschuldung nur noch eine einstufige Prüfung durchgeführt wird. Dies ist eine erhebliche Verschärfung im Vergleich zur Konkursordnung. Nach der Insolvenzordnung kann bei dem Insolvenzgericht sofortige Beschwerde eingereicht werden. Daneben steht der Rechtsweg zum Finanzgericht offen. Die allgemeine Leistungsklage nach § 44 FGO und der einstweilige Rechtsschutz nach § 114 FGO stehen zur Verfügung. Anzugreifen ist insbesondere der Ermessensfehlgebrauch.

Auch nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens bleiben Steuerpflichten bestehen. So hat der Insolvenzverwalter Steuerpflichten aus der Vergangenheit und laufende Steuerpflichten aufzuarbeiten. Nach dem seit Mai 2007 neu geregelten § 35 II InsO kann der Insolvenzverwalter entscheiden, ob dem Schuldner erlaubt wird, selbst Gelder

einziehen und Steuern zu zahlen. Außerdem stellte Dr. Olbing die Auswirkungen des Restschuldbefreiungsverfahrens auf die Steuerschulden dar und ging zum Schluß auf die steuerlichen Haftungsgefahren in der Insolvenz ein.

Bei dem Thema „Die aktuellen Fragen der Steuerhaftung“ referierte *Alexandra Mack*, Rechtsanwältin und Fachanwältin für Steuerrecht, Partnerin der Rechtsanwaltssozietät Streck Mack Schwedhelm, über ausgewählte Haftungsfragen: Die Haftung des GmbH-Geschäftsführers, der Haftungsstreit, die Hinterzieherhaftung und die Amtshaftung. Bei der Haftung der GmbH-Geschäftsführer ist zunächst festzuhalten, daß Steuerschuldner die GmbH ist und daß aus dem Steuerbescheid gegen die GmbH der Geschäftsführer oder die Geschäftsführer nicht persönlich in Anspruch genommen werden können. Der Geschäftsführer haftet neben der GmbH als Gesamtschuldner, und zwar von Anfang an. Frau Mack riet eindringlich, Steuer- und Haftungsbescheide nicht rechtskräftig werden zu lassen. Sofern der Geschäftsführer nicht später auf Grund eines Steuerbescheides für die GmbH haften wolle, müsse er bereits den Steuerbescheid gegen die GmbH anfechten.

Im vierten Vortrag beschäftigte *Dr. Klaus Eicker*, Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Ernst & Young, München, sich mit dem Thema „Mißbrauchstatbestände im deutschen und internationalen Steuerrecht“. In das Thema führte Herr Dr. Eicker mit der Vorbemerkung ein, daß nicht nur der deutsche Gesetzgeber mit der Verschärfung der Mißbrauchstatbestände versucht, den Mißbrauch steuerlicher Gestaltungen zu verhindern und das Steuersubstrat zu erhalten und zu erweitern. Auch die USA, die EU und andere europäische Staaten wie beispielsweise Großbritannien und Frankreich haben umfangreiche Änderungen ihrer Bestimmungen zur Vermeidung von mißbräuchlichen Gestaltungen vorgenommen.

Im fünften Beitrag mit dem Thema „G-REITs und A-REITs – Besteuerungsgrundsätze vor und nach dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008“ befaßte sich *Friedhelm Jacob*, Rechtsanwalt und Steuerberater, Partner bei Hengeler Müller, Frankfurt am Main, mit den Regeln zur Besteuerung der G-REITs und ihrer in- und ausländischen Anleger und gab einen Überblick über die deutsche Besteuerung ausländischer REITs (A-REITs) mit ihren Einkünften aus Deutsch-

land sowie deren in- und ausländischer Anleger. Das REIT-Gesetz vom 28. Mai 2007 (REIT-G), das rückwirkend zum 1. 1. 2007 in Kraft trat, führte die Real Estate Investment Trusts erstmals in Deutschland ein. Künftig werden „G-REITs“ nach dem REIT-G unterschieden von den „A-REITs“, die ausländische Real Estate Investment Trusts sind.

Als nächstes referierte *Dr. Marc Jülicher*, Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Flick Gocke Schaumburg, Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Bonn, über die erbschaftsteuerliche Gestaltung nach der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 7. 11. 2006, in der das BVerfG das geltende Erbschaftsteuergesetz 1996 als gegen den Gleichheitssatz des Art. 3 GG verstoßend verworfen hat. Dr. Jülicher erläuterte das Reformvorhaben des Erbschaftsteuerreformgesetzes und erläuterte, welche Modelle neben dem Abschmelzungsmodell diskutiert werden. Vor- und Nachteile erläuterte er detailliert und zeigte die Konsequenzen der geplanten Regelungen auf. Zum Schluß seines Vortrages kam er zu der Erkenntnis, daß Gestaltungen auf der Bewertungsebene künftig nicht mehr zur gewünschten Erbschaftsteuervergünstigung führen könnten. Seiner Ansicht nach sind andere Gestaltungen für optimale Übertragungen von Vermögensgegenständen im Wege der Schenkung oder der Vererbung zu wählen.

Als nächster Referent erläuterte *Prof. Dr. Heinrich Weber-Grellet*, Vorsitzender Richter am BFH in München, die Abgeltungssteuer mit dem Titel „Die Abgeltungssteuer – irritiertes Rechtsempfinden oder Zukunftschance?“ Zunächst stellte er fest, daß es sich bei der Abgeltungssteuer nicht um eine eigene Steuerart, sondern um die Technik der Besteuerung und der Steuererhebung handelt. Demzufolge hat sie materiellrechtliche und verfahrensrechtliche Wirkungen. Mit dem pauschalen Steuerabzug an der „Quelle“ ist die Steuerschuld erfüllt. Die Einkünfte müssen nicht deklariert werden und es findet auch keine Veranlagung statt. In dieser Pauschalierung hat die Abgeltungstechnik Vor- und Nachteile. Die gesetzliche Regelung ist trotz aller Einwände in sich abgewogen. Allerdings hält er einzelne Punkte für angreifbar, legt jedoch Wert auf eine Gesamtschau und Gesamtabwägung. Das Bundesverfassungsgericht habe den Weg dazu vorgezeichnet und für gut befunden.

Der letzte Vortrag wurde wieder von *Prof. Dr. Bert Kaminski* über die Unternehmenssteuerreform 2008 gehalten. Er konzentrierte sich auf drei wesentliche Punkte: Die Zinsschranke, den Untergang von Verlustvorträgen bei Kapitalgesellschaften und die Funktionsverlagerung und internationale Einkunftsabgrenzung. Zuerst erläuterte er die Grundlagen der Zinsschranke im Gesetz, die Regelungsstruktur und die Wirkungsweise der Zinsschranke, um anschließend auf die Ausnahmetatbestände einzugehen. Im zweiten Teil des Vortrages stellte er fest, daß die Bestimmungen des § 8 c KStG nach dem Unternehmensteuerreform-

gesetz 2008 wegen des Untergangs von Verlustvorträgen bei Kapitalgesellschaften wohl die schlimmste Neuregelung enthält.

Bei der anschließenden Diskussion mit *Friedhelm Jacob*, Hengeler Mueller und *Dr. Götz Weibrecht*, Head of Tax (Europe), Deutsche Bank, wurde besonders deutlich, daß der § 8 c KStG (2008) darauf abzielt, Verlustvorträge in Höhe von schätzungsweise 50 Mrd. Euro zu vernichten und darüber hinaus die Besteuerungssubstrate erheblich zu verbreitern. Der dritte Teil betraf die Funktionsverlagerung und internationale Einkunftsabgrenzung nach § 1 AStG in der Fassung des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008. Das Ziel des Gesetzgebers, Investitionen in Deutschland durch Deutsche und Ausländer zu erreichen, wird seiner Ansicht nach durch die Bestimmungen des § 1 AStG nach dem Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 nicht erreicht. Vielmehr wird dadurch eine erhebliche Rechtsunsicherheit verursacht.

*Rechtsanwältin Sabine Unkelbach-Tomczak,  
Fachanwältin für Steuerrecht, Kiedrich*

## Die Highlights

Mittels eingeschränkter Wahrnehmung und mit etwas Unsinn im Kopf nahm die Redaktion die andere Seite des Steueranwaltstages wahr: Es begann mit der „Chaotisierung der Besteuerung“ und den wunderschönen tropischen „Verlustinseln“, steigerte sich dann – nicht mehr ganz so schön – zu einer „gnadenlosen Rechtsprechung“ zur „Scharia-compliance“. Im Gesundheitsbereich speicherten wir nach dem „monetären Kaiserschnitt“ den „steueroptimalen Tod“ ab. Dem Hin und Her zwischen Vor- und Nachvermächtisnehmer folgte der „notwendige Einstieg in den Umstieg“. Nach der „Entfristung der Veräußerungsgewinnbesteuerung“ folgte der „traurige Verlust des Verlustes“. Um dann in der fröhlichen Gewißheit zu enden: „Am 1. Januar des nächsten Jahres wissen wir, was wir in diesem Jahr hätten tun müssen.“

*Redaktion*

## Steueranwalt International 2008

**24. – 26. April 2008 Mallorca (Spanien)**

Das Programm, das bereits in diesem Jahr in mehreren – separat buchbaren – Blöcken verändert wurde, wurde neu konzipiert. Eine ausführliche Beschreibung findet sich im nächsten Heft.

- 24. April 2008** Grundlagen des internationalen Steuerrechts (Ertragsteuern) – Block A (6,5 Stunden) –  
Referenten: Prof. Dr. Bert Kaminski, Universität Greifswald; Prof. Dr. Günther Strunk, Steuerberater, Hamburg
- 25. April 2008** Vormittags: Grundlagen des Internationalen Steuerrechts (Ertragsteuern/Umsatzsteuer) – Block A (3,5 Stunden) –  
Referenten: Prof. Dr. Bert Kaminski, Universität Greifswald; Prof. Dr. Günther Strunk, Steuerberater, Hamburg; RA/StB Andreas Jahn, Bonn  
Nachmittags: Aufbauseminar internationales Steuerrecht (Ertragsteuern, Umsatzsteuer, Spezialfragen des DBA-Rechts und der Immobilienanlage) – Block B (4 Stunden) –  
Referenten: Prof. Dr. Bert Kaminski, Universität Greifswald; Prof. Dr. Günther Strunk, Steuerberater, Hamburg; RA/FAStR Dr. Martin Wulf, Berlin
- 26. April 2008** Vormittags: Steuerliche Gestaltungen beim Gang in das Ausland für Unternehmen – Block C (3,5 Stunden) –  
Referenten: Prof. Dr. Bert Kaminski, Universität Greifswald; Prof. Dr. Günther Strunk, Steuerberater, Hamburg;  
Nachmittags: Steuerliche Aspekte bei Immobilieninvestitionen im In- und Outbound-Fall – Block C (2,5 Stunden)  
Referenten: Prof. Dr. Bert Kaminski, Universität Greifswald; Prof. Dr. Günther Strunk, Steuerberater, Hamburg; RA/StB Friedhelm Jacob, Frankfurt
- Leitung: Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht, Handels- und Gesellschaftsrecht Kirsten Bäumel, RA/StB Friedhelm Jacob

**CD-ROM „Veranlagungshandbuch Umsatzsteuer  
CD-ROM Archiv 2001 – 2005“ sowie entsprechend für  
Gewerbsteuer/Körperschaftsteuer/Einkommensteuer**  
jeweils IDW-Verlag GmbH

Die Installation der CD ist unproblematisch. Sie funktioniert über den Webbrowser und akzeptiert auch andere Programme als den Internet Explorer. Sehr positiv fällt auf, daß die CD sogar ohne Installation lauffähig ist. Die Navigation ist nicht wirklich schön gemacht. Unter der Überschrift „Umsatzsteuergesetz (UStG 2005) in der ab dem 1. Januar 2005 geltenden Fassung“ finden sich dann einzelne Paragraphen, und erst wenn man wiederum diese aufklappt, erhält man weitere Informationen wie die Richtlinien, Durchführungsverordnungen, Verwaltungsregelungen, Rechtsprechungsauswahl. Nicht viel besser bei der CD in Bezug aufs Einkommensteuergesetz; dort heißt die Überschrift „Die für den Veranlagungszeitraum 2005 geltenden Rechtsgrundlagen (EStG 2005 – EStDV 2005 – EStR 2005 – amtliche Hinweise 2005)“, was man freilich erst lesen kann, wenn man die Fenster seines Browsers ordentlich verschiebt. Die Urteile sind nicht im Volltext erhältlich, aber immerhin ein Kurztext ist abgelegt. Die Verwaltungsanweisungen sind nur mit Stichpunkten aufgeführt, daher wenig nützlich. Wenn man im Inhaltsverzeichnis auf den Link zu einem Urteil klickt, gelangt man zwar zu der Rechtsprechungsübersicht des richtigen Paragraphen, jedoch nicht gleich zum Urteil. Dies muß man sich dann selber heraussuchen. Der „Beenden“-Knopf funktioniert nicht. Aber man weiß sich ja zu helfen [x].

Manz/Mayer/Schröder/Lammel/Riegger/Süß/Thies.

**CD-ROM zum Haufe Recht Handbuch,  
Die Aktiengesellschaft,**

Die CD-ROM funktioniert auf dem System der Windows-Hilfe. Das wirkt altbacken und lieblos, immerhin funktioniert es. Die Gesetzessammlung ist umfangreich und aktuell. So findet man z. B. auch schon das REIT-Gesetz. Die Aufnahme des Spruchverfahrensgesetzes hätte vielleicht noch nahegelegen. Zur Not findet man es ja auch im Internet unter [www.gesetze-im-internet.de/bundesrecht/spruchg](http://www.gesetze-im-internet.de/bundesrecht/spruchg).

In der Rechtsprechungsübersicht gibt es viel von Herrn Götte zu lesen, insgesamt ist die Entscheidungssammlung aber überschaubar.

Den Hauptteil bildet die Rubrik „Arbeitshilfen“, in der sich Formulare wie beispielsweise Satzungen, Klagemuster

(Anfechtungs- und Nichtigkeitsklage), Kapitalerhöhungen, Anmeldungen zum Register, Protokollmuster etc. finden. Diese lassen sich mit einem Mausklick in die Textverarbeitung übernehmen. Leider erscheinen dann einige der Texte plötzlich in Tabellenform, was das Arbeiten nicht gerade erleichtert. Immerhin wird so das Sekretariat nicht entbehrlich.

Die Rubrik „LiteraTour“ greift willkürlich und subjektiv aus der Flut der steuerrechtlichen Literatur besonders lesenswerte oder wenigstens bemerkenswerte Beiträge heraus. Angesichts der Flut steuerrechtlicher Literatur soll nicht der Eindruck erweckt werden, die Redaktion hätte die Vielfalt der Publikationen auch nur annähernd gesichtet. Erst recht ist damit keine Abwertung nicht erwähnter Autoren verbunden.

Wabnitz/Janovsky

### Handbuch des Wirtschafts- und Steuerstrafrechts

3. Auflage, C. H. Beck Verlag, München, 2007, 1811 Seiten

Bereits das im Jahr 1986 erschienene Buch „Wirtschaftskriminalität“ von Müller/Wabnitz griff sich die liechtensteinische Anstalt heraus und bezeichnete sie unfreundlicher Weise als „Nichts mit beschränkter Haftung“. Das damals durchaus spannende Buch kam allerdings noch mit 237 Seiten aus. Seit dem Jahr 2000 liegt nun das von ca. 15 Autoren bearbeitete Handbuch des Wirtschafts- und Steuerstrafrechts vor, das nun gut 1 800 Seiten umfaßt. Und die liechtensteinische Anstalt ist aus dem Inhaltsverzeichnis verschwunden.

Die Themenvielfalt ist (dennoch) enorm: Beginnend mit einem Allgemeinen Teil (Entwicklung, Europarecht, Internationales) folgen Teile wie „Wirtschaftsstrafrecht“ (u. a. Geldwäsche, Insolvenz- und Korruptionsdelikte, Computerkriminalität, Strafbare Werbung, Kartellrecht, Schwarzarbeit etc.), dann „Steuer und Zoll“ sowie das „Ermittlungs- und Strafverfahren“ bis hin zur „Verteidigung in Wirtschaftsstrafsachen“ und der Geschädigtenproblematik ist (fast) alles vertreten. Wirklich gut ist der von Rödl beschriebene Teil „Internationales Steuerrecht und Steuerhinterziehung“.

Das Handbuch ist nicht nur umfangreicher, sondern auch ein bißchen bunter geworden: Neben der Frage „Recht zur Lüge?“ und dem phishing gibt's den rip-deal und irgendein Verbrechen namens wash-wash. (JW)

Mayer (Hrsg.)

### Sächsische Steuertagung

Richard Boorberg Verlag, Stuttgart, 2007, 183 Seiten

In diesem Tagungsband wird das Konzept der Stiftung Marktwirtschaft bei der Reform der Unternehmensbesteuerung beschrieben, außerdem europarechtliche Themen (grenzüberschreitender Verlustausgleich und Auswirkungen des Gemeinschaftsrechts im umsatzsteuerlichen Bereich)

herausgegriffen und die Strafbarkeitsrisiken des Beraters und der digitale Datenzugriff erläutert. Eine spannende, breitgefächerte Momentaufnahme des Steuerrechts.

(JW)

Schmidt

### Einkommensteuergesetz

26. Auflage, C. H. Beck Verlag, München, 2007, 2572 Seiten

Kurz nach Eintreffen der Neuauflage war der Schmidt aus unserem Rezensionsregal verschwunden und irgendwo im Haus bereits in Gebrauch. Ein Kompliment. Weniger schön, aber nicht dramatisch: Das Auffinden eines Zahlendrehers in RN 7 zu § 49 (BStBl. I 99, 854 statt 845).

Weg von den Details, hin zu den großen Dingen des Lebens: Das Vorwort ist wie immer lesbar und gibt einen hinreichend deutlichen Überblick über die Tätigkeit des Gesetzgebers, der Judikative und der Legislative. Stellvertretend hierzu das Zitat, das ein bißchen nachdenklich macht: „Wen der Mut noch nicht verlassen hat, kann sich nun einen Überblick über den Fleiß der Exekutive verschaffen. Es fällt auf, daß sich die Finanzverwaltung gegen mißliebige Rechtsprechung verstärkt dadurch wehrt, daß sie – zum Teil im Eiltempo – rechtsprechungsändernde Gesetzesvorschriften initiiert. (...) Es wäre fatal, würde der Eindruck erweckt, die Finanzverwaltung mache sich ihre Gesetze selber.“ (JW)

Hess

### Großkommentar zum Insolvenzrecht

3 Bde., C. F. Müller Verlag, Heidelberg, 2007, insg. 7 995 Seiten

Die großen Insolvenzverwalterkanzleien übertreffen sich selbst: Die 3. Auflage des Braun, InsO-Kommentar steht an, nun ein fast 8 000 Seiten langer Großkommentar, soweit wir sehen fast alleine von Harald Hess verfaßt. Etwas verwirrend, daß die Seitennummerierung in Band III neu anfängt. Was finden wir hier nicht? Nach langem Suchen finden wir etwas, was wir hier nicht finden: Einen Länderbericht „Liechtenstein“ im Teil „Internationales Insolvenzrecht“. Das könnte dieses Monumentalwerk in der nächste Auflage bereichern. (JW)

Talanx AG (Hrsg.)

**Wirtschaftspresse 2007/2008**

Kroll Verlag, Seefeld, 2007, 783 Seiten

16 800 Kontaktdaten aus Presse, Industrie und Wirtschaft. Nützlich: Adressen von ca. 2 000 Wirtschaftsjournalisten und 1 400 Medienkontakte zu Fachzeitschriften. Und das steueranwaltsmagazin ist auf S. 258 mit dabei. (JW)

Matthes

**Rasterfahndung im Steuerstrafverfahren**

Verlag Dr. Kovac, Hamburg, 2006, Diss. Hannover 2006, 276 Seiten

Auf diesen Titel waren wir ganz besonders neugierig, dachten wir doch, die „Rasterfahndung“ sei ein Relikt aus der rechtsstaatlichen Mottenkiste der späten 70er und frühen 80er Jahre des letzten Jahrhunderts. Nach dem glanzvollen Titel der Dissertation kommt ein leicht verwirrender Untertitel: „Massendatenverwendung und doppelfunktionale Ermittlungstätigkeit der Steuerfahndung, insbesondere bei Kreditinstituten“. Ein paar Merksätze, zumal der Begriff „Bankgeheimnis“ bereits in Anführungszeichen geschrieben wird: „Rasterfahndung steht in Steuer(straf)verfahren als Synonym für unzulässige Ausforschungsermittlungen“ (...) „Die Ermittlungen müssen eine Verdachtsprüfung darstellen und dürfen keine Verdachtsschöpfung bedeuten.“ Das Strafrecht dürfe als ultima ratio des staatlichen Handelns nicht zum Instrument der Fiskalpolitik werden. Für eine Dissertation ungewöhnlich deutlich, deutlicher jedenfalls als der verunglückte Untertitel. (JW)

Bader

**Steuergestaltung mit Holdinggesellschaften**

Standortvergleich steuerlicher Holdingkriterien in Europa, NWB-Verlag, Herne/Berlin, 2. Aufl. 2007, 371 Seiten

Gegenstand dieses nach der Erstauflage im Jahr 1998 nunmehr vollständig überarbeiteten Buches ist die zwischen-geschaltete Holdinggesellschaft in einer internationalen Unternehmung als ein Instrument steuerlicher Sachverhaltsgestaltung. Der Autor untersucht dabei schwerpunktmäßig EU-Holdinggesellschaften deutscher Muttergesellschaften und läßt das überkommene Bild der Holding als Basisgesellschaft in den klassischen Steueroasenländern bewußt außer acht.

In einem ersten Teil erfolgt eine Einführung in den Themenkreis, bevor dann im Teil B zunächst die – auch für im Gesellschaftsrecht Unerfahrene – leicht verständlichen Grundlagen der Holding dargestellt werden. Im Teil C wird sodann auf die steuerlichen Gestaltungsstrategien mit Holdinggesellschaften – dem Kernteil des Buches – eingegan-

gen. Schließlich folgt im Teil D in einem Ländervergleich eine Untersuchung mit Blick auf die Eignung als Holdingstandort. Als besonders wertvoll für die Beratungspraxis darf auch der Anhang des Buches angesehen werden, in dem die wichtigsten steuerlichen Standortkriterien der verschiedenen Länder einander gegenübergestellt werden. Dabei ist der Aufbau eines jeden Kapitels sehr übersichtlich gestaltet. Es wird unter Aufzeigen der Gestaltungsrisiken (insbesondere im Hinblick auf Mißbrauchsklauseln in den Doppelbesteuerungsabkommen und dem nationalen § 42 der Abgabenordnung) auf Möglichkeiten der gezielten Ausnutzung des Schachtelprivilegs genauso eingegangen wie auf Gestaltungen zur Vermeidung bzw. Minderung der Quellensteuerbelastung oder der Möglichkeit, Ergebnisse einzelner Unternehmungen zu poolen. Der Autor richtet in zwei ausführlichen Kapiteln die Aufmerksamkeit des Lesers insbesondere auf das steueroptimale Dividenden-Routing und die Reduzierung der Quellensteuerbelastung. Er stellt insoweit nicht nur den steuerrechtlichen Bezug her, sondern läßt auch betriebswirtschaftliche Aspekte einfließen und rundet damit die Betrachtung ab.

Insgesamt ist es dem Autor mit der vollständigen Überarbeitung gelungen, ein für die steuerliche Beratungspraxis im Bereich der Besteuerung von Holdinggesellschaften unverzichtbares Beratungsbuch zu verfassen. Der Stand der 2. Auflage ist September 2006. So konnte das Werk leider das am 24. 5. 2007 durch den Bundestag beschlossene Unternehmensteuerreformgesetz 2008 nicht mehr berücksichtigen, das weitreichende Bedeutung für die Standortwahl und Besteuerung von Holdinggesellschaften gewinnen wird. Für die steuerliche Beratung von Holdinggesellschaften im Jahr 2007 und insbesondere zum Einstieg in die Problematik ist dieses Werk dennoch unverzichtbar.

(Dr. Matthias Söffing/Niels Worgulla)

Sikorski

**Umsatzsteuer im Binnenmarkt**

5. Aufl. 2007 NWB-Verlag, 575 Seiten

Die Umsatzbesteuerung im Binnenmarkt ist eine stark durch das Europarecht beeinflusste Materie. Einen aktuellen und umfassenden Einstieg, aber auch einen schnellen Rat bietet das mittlerweile in der 5. Auflage erschienene Lehrbuch „Umsatzsteuer im Binnenmarkt“.

In seiner neuesten Auflage blieb das Lehrbuch seiner bisherigen bewährten Konzeption treu: Nach einem allgemeinen Überblick über die Regelungen des Umsatzsteuer-Binnenmarktes beschreibt der Autor den innergemeinschaftlichen Erwerb, die innergemeinschaftlichen Lieferungen, dabei bestehende Sonderregelungen bei innergemeinschaftlichen Warenbewegungen sowie sonstige Leistungen im Rahmen des europäischen Binnenmarktes. Komplettiert



wird dies darüber hinaus durch ein informatives Kapitel zum Besteuerungsverfahren, das neben den umfassenden Erläuterungen auch Abbildungen der amtlichen Formulare und Kontaktdaten der zuständigen Finanzämter enthält. Innerhalb der einzelnen Kapitel besticht das Lehrbuch mit einer der Wissensvermittlung förderlichen Struktur; es enthält neben einem einleitenden Überblick sowohl Definitionen der einzelnen Tatbestandsmerkmale als auch jede Menge Beispiele zu den einzelnen Problemen. Abschließend gibt der Verfasser einen Überblick über das Umsatzsteuerrecht der anderen EU-Mitgliedstaaten. Zur Vertiefung und weitergehenden Wissensvermittlung ist den Kapiteln jeweils eine Auflistung ergänzender aktueller Fachliteratur vorangestellt.

Bereits eingearbeitet in die Neuauflage wurde selbstverständlich die durch das Haushaltsbegleitgesetz 2006 erfolgte Erhöhung des Regelsteuersatzes von 16 auf 19%, aber auch die am 1. 1. 2007 in Kraft getretene Mehrwertsteuer-System-Richtlinie. Aufgrund des aktuellen Standes und der umfassenden Bearbeitung ist das Buch nicht nur für einsteigende Studierende oder Berater eine Empfehlung,

sondern auch für alle Unternehmen, die von einem ausländischen Unternehmer Waren bzw. Dienstleistungen beziehen oder Lieferungen bzw. sonstige Leistungen an einen ausländischen Unternehmer erbringen oder Leistungen im Ausland ausführen und sich infolgedessen mit den entsprechenden umsatzsteuerlichen Bestimmungen auseinandersetzen müssen.

(Dr. Matthias Söffing, Niels Worgulla)

In der nächsten Ausgabe u. a. *Eggers/Flore/Harenberg*, Handbuch des Fachanwalts für Steuerrecht; *Hefermehl/Köhler/Bornkamm*, Wettbewerbsrecht, 25. Aufl.; *Plewka/Marquardt*, Handbuch Umstrukturierung von Unternehmen nach UmwG, UmwStG, SEStEG; *Ostertun/Reimer*, Wegzugsbesteuerung/Wegzugsberatung; *Häger/Elkemann-Reusch*, Mezzanine Finanzierungsinstrumente.

Redaktion

## Optionsgeschäfte in der Einkommensteuer

Prof. Dr. Jachmann

**Abstract:** 1. Die Frage nach einem gleichheitswidrigen Vollzugsdefizit bei Optionsgeschäften im Jahr 1995 ist geklärt (Hinweis auf BFH-Beschluß vom 29. 11. 2005 IX B 80/05, BFH/NV 2006, 719).

2. Das Optionsrecht selbst ist das für § 23 EStG maßgebliche Wirtschaftsgut, und zwar unabhängig davon, worauf es beruht.

**Anlaß:** BFH-Beschluß vom 21. 5. 2007 Az. IX B 35/07

### I. Entscheidung des BFH

Der BFH stellt erneut im Rahmen einer Nichtzulassungsbeschwerde die Besteuerung von Optionsgeschäften klar.

Zum einen lehnt er ein gleichheitswidriges Vollzugsdefizit ab. Denn die Frage nach einem gleichheitswidrigen Vollzugsdefizit bei Optionsgeschäften ist geklärt. Schon im BFH-Urteil vom 29. 6. 2004 Az. IX R 26/03 (BFHE 206, 418, BStBl. II 2004, 995) stellt der IX. Senat fest, daß für das Jahr 1994 § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b EStG anwendbar bleibt, auch wenn das BVerfG diese Vorschrift, soweit sie Veräußerungsgeschäfte aus Wertpapieren betrifft, durch Urteil vom 9. 3. 2004, 2 BvL 17/02 in der für 1997 und 1998 geltenden Fassung für mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar und nichtig erklärt. Der Senat bezieht weiter das Jahr 1995 in seinem Beschluß vom 29. 11. 2005 IX B 80/05 (BFH/NV 2006, 719) in die dem Gesetzgeber zuzubilligende Übergangsfrist ein. Danach bleibt § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b EStG anwendbar (vgl. auch BFH-Urteil vom 1. 6. 2004 Az. IX R 35/01, BFHE 206, 273, BStBl. II 2005, 26).

Zu verorten sind Optionsscheine bei § 23 EStG.

### II. Aus den Gründen

Im Streitfall kam es nicht darauf an, um welche Art von Optionsscheinen es sich bei den streitigen Vorgängen gehandelt hatte. Denn der BFH beurteilt in seiner Entscheidung in BFHE 206, 418, BStBl. II 2004, 995 (unter II. 1. a bb

der Gründe) das Optionsrecht selbst als das für § 23 des Einkommensteuergesetzes maßgebende Wirtschaftsgut, wobei unerheblich ist, worauf es beruht (also z. B. auf Devisen oder Wertpapieren wie Aktien).

### Praxishinweis

Bei Optionsscheinen richtet sich die Besteuerung nach § 23 EStG, unabhängig davon, worauf das Optionsrecht beruht.

Der Steuerpflichtige, der seine an der Deutschen Terminbörse/EUREX erworbenen Optionsrechte innerhalb der Spekulationsfrist glättstellt, verwirklicht in Höhe der Differenz zwischen der bei Abschluß des Eröffnungsgeschäfts gezahlten und der bei Abschluß des Gegengeschäfts vereinnahmten Optionsprämien den Steuertatbestand des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b EStG, und zwar unabhängig davon, welcher Basiswert den Gegenstand des Optionsgeschäfts bildet (schon BFH-Urteil vom 24. 6. 2003 Az. IX R 2/02, BFHE 202, 351, BStBl. II 2003, 752).

Das Entgelt, das der Steuerpflichtige für eingeräumte Optionen als Stillhalter zur Entschädigung für die Bindung und die Risiken erhält, die er durch die Begebung des Optionsrechts eingeht, ist nach § 22 Nr. 3 EStG unabhängig davon zu versteuern, auf welchem Basiswert die Option beruht.

Stellt der Steuerpflichtige die eingeräumte Option glatt, so sind die im Gegengeschäft gezahlten Prämien als Werbungskosten bei den Einkünften aus § 22 Nr. 3 EStG abziehbar.

Im Zusammenhang mit Optionsscheinen ist in Altfällen (1994, 1995) nicht mit einem etwaigen verfassungswidrigen Vollzugsdefizit zu argumentieren.

## Abgeltungssteuer I: Unsystematische Erweiterung des § 20 EStG

Dr. Friedrich Harenberg

**Abstract:** Zur Einführung der Abgeltungssteuer am 1. 1. 2009 wurde der Katalog der Einnahmen, die zu Kapitaleinkünften führen, erheblich erweitert. Die neue Definitivsteuer gilt grundsätzlich für alle bisherigen Einnahmen aus Kapitalvermögen und darüber hinaus auch für realisierte Kursgewinne aus der Veräußerung und Einlösung von Wertpapieren und Kapitalanlagen. Aber auch für Einnahmen, die mit dem Besteuerungsgegenstand „Kapitaleinkünfte“ nichts gemein haben. Die Abgeltungssteuer wird ebenso auf Stillhalterprämien und Termingeschäftsgewinne erhoben.

**Anlaß:** Einkommensteuergesetz, § 20, 14. 8. 2007, Inkrafttreten am 1. 1. 2009, BGBl-Fundstelle: 2007, 1912

Das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 vom 14. 8. 2007 (BGBl. I 2007, 1912) sieht nicht nur vor, daß Kapitalgesellschaften ihre Gewinne künftig nur noch mit 29,83 statt wie bisher mit knapp 39 v. H. versteuern müssen. Es enthält auch alle Punkte zur Abgeltungssteuer auf Kapitaleinkünfte, die zum 1. 1. 2009 eingeführt wird. Die Abgeltungssteuer soll zu Mindereinnahmen von im Schnitt 1,3 Mrd. Euro jährlich führen. Im Erstjahr 2009 werden es allerdings nur 320 Mio. Euro sein. Der bisherige Tatbestand der „Einkünfte aus Kapitalvermögen“ in § 20 EStG wurde dazu erheblich ausgeweitet.

### Sachlicher Anwendungsbereich der Abgeltungssteuer

Zu den bereits derzeit unter § 20 Abs. 1 Nr. 1 – 5 EStG a. F. aufgeführten Kapitaleinnahmen (Entgelt für die Nutzung von Kapital auf Zeit und Einnahmen aus Gewinnbezugsrechten) kommen ab 1. 1. 2009 weitere hinzu.

- Nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 S. 3 EStG n. F. treten bei entgeltlichem erworbenen Versicherungen die Anschaffungskosten an die Stelle der vor dem Erwerb entrichteten Beiträge. Damit wird eine Übermaßbesteuerung verhindert, da der Kaufpreis höher ist als die bis zum Erwerbszeitpunkt entrichteten Beiträge. Hierin fließen nämlich auch die auf den Sparanteil aufgelaufenen Erträge ein. Somit hat der Neubesitzer nur die Erträge zu versteuern, die in der anschließenden Zeit entstanden sind.
- § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG n. F. wird insoweit geändert, daß hierunter auch sonstige Kapitalforderungen fallen, bei denen sowohl die Höhe des Entgelts als auch die Höhe der Rückzahlung von einem ungewissen Ereignis (reine Risikopapiere) abhängen. Hierdurch wird der Anwendungsbereich der Vorschrift wesentlich um die derzeiti-

gen Finanzinnovationen erweitert, deren volle oder teilweise Rückzahlung weder rechtlich noch faktisch garantiert wird. Das gilt aber nicht für die realisierten Kurserträge; die fallen unter den neuen § 20 Abs. 2 Nr. 7 EStG.

- Unter den neuen § 20 Abs. 1 Nr. 11 EStG n. F. fallen Stillhalterprämien, die für die Einräumung von Optionen vereinbart werden. Die Prämien für das anschließende Glattstellungsgeschäft vermindern die Einnahmen. Derzeit unterliegen Stillhalterprämien der Besteuerung nach § 22 Nr. 3 EStG. Zukünftig werden sie einheitlich im Rahmen des § 20 EStG besteuert. Dabei wird nur der beim Stillhalter nach Abschluß eines Gegengeschäfts verbliebene Vermögenszuwachs erfaßt (Nettoprinzip). Eine Glattstellung liegt vor, wenn der Stillhalter eine Option der gleichen Art unter Closing-Vermerk kauft, wie er sie zuvor verkauft hat.

Die Steuerpflicht der Einnahmen aus der Veräußerung der unter § 20 Abs. 1 Nr. 1 – 11 EStG geregelten Kapitalanlagen ist nunmehr insgesamt in Abs. 2 des § 20 EStG geregelt. Unter die Vorschrift fallen die Wertzuwächse, die durch die Veräußerung der Kapitalanlagen unabhängig von der Halte- und bei Termingeschäften unabhängig vom Zeitpunkt der Beendigung des Rechts zufließen.

- § 20 Abs. 2 Nr. 1 EStG: Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an einer Körperschaft (Aktien, GmbH-Anteile), Genußrechten (Beteiligung am Gewinn und Liquidationserlös), Wandlungsrechte aus Schuldverschreibungen nach § 221 Abs. 1 AktG oder ähnlichen in- und ausländischen Beteiligungen.
- § 20 Abs. 2 Nr. 2 EStG: Veräußerung von Dividendenscheinen ohne Stammrecht und der isolierte Verkauf oder die Einlösung von Zinsscheinen oder Zinsforderungen.
- § 20 Abs. 2 Nr. 3 EStG: Gewinne bei Termingeschäften durch Differenzausgleich oder den Wert einer veränderlichen Bezugsgröße sowie aus der Veräußerung eines als Termingeschäft ausgestalteten Finanzinstruments. Der Begriff des Termingeschäfts umfaßt sämtliche als Options- oder Festgeschäft ausgestalteten Finanzinstrumente sowie Kombinationen zwischen Options- und Festgeschäften, deren Preis unmittelbar oder mittelbar abhängt vom Börsenpreis eines Basiswertes. Dabei ist es ohne Bedeutung, ob das Termingeschäft in einem Wertpapier verbrieft ist und ob es an der Börse abgeschlossen wird. Zu den Termingeschäften sollen insbesondere Optionsgeschäfte, Swaps, Devisentermingeschäfte, Forwards oder Futures gehören.
- § 20 Abs. 2 Nr. 4 EStG: Wertzuwächse, die aufgrund der Abtretung von Forderungen aus – einem partiarischen

Darlehen oder bei Beendigung der Laufzeit des Darlehens zufließen. Hinzu kommt die Veräußerung einer stillen Beteiligung an Gesellschaftsfremde sowie das Auseinandersetzungsguthaben bei der Auflösung der Gesellschaft.

- § 20 Abs. 2 Nr. 5 EStG: Gewinn aus der Übertragung von Hypotheken, Grundschulden sowie Rentenschulden.
  - § 20 Abs. 2 Nr. 6 EStG: Gewinn aus der Veräußerung einer Versicherungspolice nach Abs. 1 Nr. 6. Hierunter fallen Verträge, in denen die Ansprüche des Versicherungsnehmers insbesondere aus Kapitallebensversicherungen abgetreten werden, sowie Verträge, durch die ein Dritter selbst die Ansprüche durch Eintritt in den Versicherungsvertrag als Versicherungsnehmer übernimmt. Als Anschaffungskosten gelten die entrichteten Beiträge. Das Versicherungsunternehmen hat nach Kenntniserlangung von einer Veräußerung unverzüglich Mitteilung an die für den Steuerpflichtigen zuständige Finanzbehörde zu machen.
  - § 20 Abs. 2 Nr. 7 EStG: Auffangtatbestand für die Besteuerung aus der Veräußerung, Abtretung oder Einlösung von sonstigen Kapitalforderungen. Das betrifft Finanzinnovationen, die derzeit unter § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 EStG a. F. fallen. Insbesondere sind damit Garantie-Zertifikate erfaßt.
  - § 20 Abs. 2 Nr. 8 EStG: Gewinn aus der Übertragung oder Aufgabe einer Rechtsposition. Das gilt für Mitglieder oder Gesellschafter eines Versicherungsvereins aG, eines Vereins oder einer Stiftung.
- § 20 Abs. 2 S. 2 EStG bestimmt zusätzlich, daß als Veräußerung auch die Einlösung, Abtretung oder verdeckte Einlage gilt. Hierunter fällt die Abtretung oder Einlösung einer Forderung oder eines Wertpapiers. Entsprechendes gilt für die verdeckte Einlage von Wirtschaftsgütern.

## Anmerkung

Diese massive Erweiterung des § 20 EStG setzt sich sowohl aus Tatbeständen des alten § 20 EStG, des bisherigen § 22 Nr. 3 EStG (Stillhalterprämien) und des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Nr. 4 EStG zusammen. Der Besteuerungsgegenstand sind ab 1. 1. 2009 nicht mehr allein die Einnahmen aus Kapitalvermögen und Wertzuwächse der Kapitalanlagen, sondern auch Einnahmen des Stillhalters und Einnahmen aus Termingeschäften, die mit der Einkunftsart „Kapitalvermögen“ nichts zu tun haben. § 20 EStG sollte deshalb besser mit „Sonstige Einkünfte I“ überschrieben werden, im Vergleich zu § 22 EStG, der entsprechend in „Sonstige Einkünfte II“ umzubenennen wäre.

Unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten sind die neuen § 20 Abs. 1 Nr. 11 EStG (Stillhalterprämien) und § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Buchst. b EStG (Veräußerung eines als Termingeschäft ausgestalteten Finanzinstruments). Während unter dem Regime der Abgeltungssteuer grundsätzlich keine Aufwendungen mehr als Werbungskosten abziehbar sind (§ 20 EStG ist keine Überschusseinkunftsart mehr), wird bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage in § 20 Abs. 1 Nr. 11 EStG wieder das Nettoprinzip eingeführt. Von den Einnahmen aus den Stillhaltergeschäften sind die Aufwendungen für das Glattstellungsgeschäft abzuziehen.

In § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Buchst. b EStG wird die Steuerpflicht des Gewinns aus der Veräußerung eines als Termingeschäft ausgestalteten Finanzinstruments geregelt. Was der Gesetzgeber unter einem solchen Instrument versteht, wird allerdings nicht definiert. Hier dürfte eine der verfassungsrechtlich gebotene Bestimmtheitsgrundsatz wohl verletzt sein.

## Abgeltungssteuer II: Emissions-Disagio ab 1. 1. 2009 immer steuerpflichtig

Dr. Friedrich Harenberg

**Abstract:** Disagio-Anleihen sind verzinsliche Schuldverschreibungen, die zur Anpassung des Zinssatzes an die aktuelle Kapitalmarktlage im Zeitpunkt der Emission mit einem Disagio auf den Nennwert emittiert werden. Das Disagio ist nach aktueller Gesetzeslage im Rückzahlungszeitpunkt steuerfrei, wenn sich das Disagio im Rahmen der Emissions-Disagio-Staffel des BMF hält. Mit Einführung der Abgeltungssteuer zum 1. 1. 2009 ändert sich das. Das Emis-

sionsdisagio wird immer steuerpflichtig, unabhängig, wann die Schuldverschreibung angeschafft wurde.

**Anlaß:** Einkommensteuergesetz, § 20, Absatz 1, Nr. 7, 14. 8. 2007, Inkrafttreten am 1. 1. 2009, BGBl-Fundstelle: 2007, 1912

## Emissions-Disagio ab 1. 1. 2009 immer steuerpflichtig

Die Abgeltungssteuer von 25 v. H. plus Solidaritätszuschlag bringt nicht nur völlig neue Steuerregeln für die Kapitalerträge. Im gleichen Zug kommt es auch noch zu einem Wegfall der einjährigen Haltefrist des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG, sodaß Veräußerungsgewinne generell steuerpflichtig werden. Immerhin müssen Anleger ihre Aktien oder andere Wertpapiere Ende 2008 nicht fluchtartig verkaufen, um die Veräußerungsfrist zu retten, denn vor 2009 erworbene Wertpapiere können weiterhin nach einem Jahr steuerfrei verkauft werden. Dieser Grundsatz gilt nicht für alle Wertpapiere – wie am Beispiel der von Schuldverschreibungen, die mit einem Emissionsdisagio ausgegeben werden, zu zeigen ist.

### Begriffsbestimmung

Vom ersten Entschluß zur Ausgabe einer Schuldverschreibung (Emission), Festlegung des Zinssatzes und der tatsächlichen Markteinführung vergeht häufig viel Zeit, in der der festgelegte Zinssatz aufgrund der Entwicklung des Kapitalmarkts seine Attraktivität für potenzielle Anleger verlieren kann. Um dieser Situation zu begegnen, entschließen sich Emittenten, ihr Wertpapier mit einem Abschlag (Disagio) auf den Nennwert auszugeben. Darin liegt bei Rückzahlung der Anleihe zum Nennwert eine Erhöhung der Effektiv-Verzinsung.

### Disagio-Besteuerung nach geltendem Recht

Neben den laufend ausgezahlten Zinsen, die nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG a. F. steuerpflichtig sind, zählt auch das am Ende der Laufzeit mit der Kapitalrückzahlung zufließende Disagio zu den steuerbaren Einnahmen aus Kapitalvermögen. Aus Vereinfachungsgründen hat das BMF mit Schreiben vom 24. 11. 1986 (BStBl. I 1986, 539; Emissions-Disagio-Erlaß) die Einnahmen aus einem Disagio steuerfrei gestellt, wenn sich der Abschlag innerhalb der sog. Disagio-Staffel hält. Danach ist z. B. ein Disagio von 6 v. H. bei einer Laufzeit der Anleihe von 10 Jahren steuerfrei.

## Besteuerung der Einnahmen bei Zwischenveräußerung

Bei einer Zwischenveräußerung der Schuldverschreibung sind die Einnahmen des Veräußerers steuerpflichtiger Kapitalertrag nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 Buchst. a EStG, denn die Anleihe gilt als finanzinnovative Schuldverschreibung (abgezinstes Wertpapier) i. S. dieser Vorschrift. Der Anleger hat seinen Veräußerungsgewinn neben den im Jahr der Veräußerung empfangenen Stückzinsen zu versteuern – ohne daß es auf eine Haltefrist ankommt.

### Besteuerung unter der Abgeltungssteuer

Die Vorschriften über die Abgeltungssteuer treten grundsätzlich am 1. 1. 2009 in Kraft, d. h. alle Erträge, die einem Anleger nach dem 31. 12. 2008 zufließen, unterliegen dem Steuerabzug von 25 v. H. mit abgeltender Wirkung (§ 32 d Abs. 1 EStG). Die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen kommt erstmals zur Anwendung für Wertpapiere, die nach dem 31. 12. 2008 erworben und veräußert werden (§ 52 a Abs. 10 EStG). Veräußerungsgewinne aus dem Verkauf von Disagio-Anleihen sind ab 2009 dagegen unabhängig von ihrer Anschaffung immer steuerpflichtig.

#### Beispiel 1:

Anleger A erwirbt im Mai 2005 eine im Jahr 2000 emittierte Disagio-Anleihe zum Preis von 9 400 Euro. Die Laufzeit beträgt 10 Jahre, das Disagio 6 v. H. des Nennwerts. Im Mai 2010 wird die Anleihe zu 10 000 Euro zurückgezahlt. A hat also neben seinen laufenden Zinserträgen 2010 einen Einlösungsgewinn von 600 Euro erzielt. Da es sich dabei um Kapitalertrag i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG handelt, ist diese – unabhängig vom Anschaffungszeitpunkt – steuerpflichtig und unterliegt der 25-prozentigen Abgeltungssteuer.

#### Beispiel 2:

Wie zuvor, nur veräußert A seine Anleihe 2009 zum Kurs von 9 800 Euro an B. Auch in diesem Fall ist der Veräußerungsgewinn von 200 Euro Kapitalertrag, der im Jahr 2009 zufließt und deshalb der Abgeltungssteuer unterliegt.

# Termine

## Januar 2008

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Das neue Erbschaftsteuerrecht	StB/Dipl.-Fw Hans Günter Christoffel	11. 1. 2008, Hannover	IWW Institut für Wirtschaftspublizistik Marion Schultz Tel.: 0211/61 68 12-11 Fax: 0211/61 68 12-77 schultz@iww.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Umsatzsteuer & Immobilien Aktuelle Rechtsprechung und Steuergestaltung rund um die Immobilie	StB/Dipl.-Kfm. Dr. Eduard Forster, RiBFH Dr. Christoph Wäger	15. 1. 2008, Frankfurt	EUROFORUM Anja Friedrich Tel.: 0211/96 86 35-47 Fax: 0211/96 86 40-40 anmeldung@euroforum.com
Gewerbsteuer 2008	Roland Bien, Gerd Bunzeck	15. 1. 2008, Frankfurt	Management Circle AG Bettina Gräf Tel.: 06196/47 22-700 Fax: 06196/47 22-999 anmeldung@ managementcircle.de
Update Bilanzrecht	Dipl.-Kfm. Michael Edinger, RA/StB Dr. Andreas Striegel	15. 1. 2008, Frankfurt	FORUM – Institut für Management Tel.: 06221/50 05-01 Fax: 06221/50 05-55
Umsatzsteuerrecht spezial	StB/Dipl.-Fw Hubert Frey, Dipl.-Fw Mathias Szabó	16. 1. 2008, München	Haufe Akademie Tel.: 0761/47 08-811 Fax: 0761/47 08-291 service@haufe-akademie.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Geldwerte Vorteile	ORR Walter Niermann	16. 1. 2008, Frankfurt	EUROFORUM Kirsten Mölle Tel.: 0211/96 86 35 24 Fax: 0211/96 86 40 40 anmeldung@euroforum.com
Besteuerung von Investment- fonds	StB/Dipl.-Vw Ingo Gritzbach, RA/StB Alexander Hagen, RA/StB Horst Mertes, StB Bernd Schmitt	17. 1. 2008, Frankfurt	Management Circle AG Bettina Gräf Tel.: 06196/47 22-700 Fax: 06196/47 22-999 anmeldung@ managementcircle.de

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Latente Steuern	StB Prof. Dr. Klaus Hahn, Douglas Nelson, CPA	17. 1. 2008, Düsseldorf	Management Circle AG Manuela Rother Tel.: 06196/47 22-700 Fax: 06196/47 22-999 anmeldung@ managementcircle.de
Die Holding Steuer, Recht & Finanzierung	Prof. Dr. Bert Kaminski, RA/StB/WP Dr. Otto-Ferdinand Graf Kerssenbrock	18. 1. 2008, Köln	Management Circle AG Maria Monticelli Tel.: 06196/47 22-700 Fax: 06196/47 22-999 anmeldung@ managementcircle.de
Grunderwerbsteuer bei Umstrukturierungen	RA/FAStR/StB Dr. Stefan Behrens, RDn Gerda Hofmann, RiBFH Hermann-Ulrich Viskorf	21. 1. 2008, Hamburg	EUROFORUM Anja Friedrich Tel.: 0211/96 86 35 24 Fax: 0211/96 86 40 40 anmeldung@euroforum.com
Umsatzsteuerrecht aktuell I	StB/Dipl.-Kfm. Philipp Matheis	21. 1. 2008, München	Haufe Akademie Tel.: 0761/47 08-811 Fax: 0761/47 08-291 service@haufe-akademie.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Umsatzsteuerrecht aktuell II	StB/Dipl.-Kfm. Philipp Matheis	22. 1. 2008, München	Haufe Akademie Tel.: 0761/47 08-811 Fax: 0761/47 08-291 service@haufe-akademie.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Grenzüberschreitende Umstrukturierung	Andrea Bilitewski, RA Dr. Andreas Höder, LL.M.	22. 1. 2008, München	Management Circle AG Manuela Rother Tel.: 06196/47 22-700 Fax: 06196/47 22-999 anmeldung@ managementcircle.de
Betreuung privater Vermögen 2008 Steuern & Recht im Fokus	Dr. Franz Angermann, RA Uwe Bärenz, RA/StB Dr. Bernulph von Crailsheim, Prof. Dr. Georg Crezelius, Dr. Joh. Christian Jacobs, RA/FAStR Dr. Marc Jülicher, StB/WP Mag. Reinhard Leitner, MDg Gert Müller-Gatermann, RA Wolfgang Putz, Dr. Stefan Ruile, RA Dr. Stephan Scherer MDg Prof. Dr. Michael Schmitt, StB Dr. Andreas Söffing, Dirk Josef Thiesen	24./25. 1. 2008, Bergisch-Gladbach	EUROFORUM Janine Mouson Tel.: 0211/96 86 35 43 Fax: 0211/96 86 40 40 anmeldung@euroforum.com

► Termine

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Umsatzsteuer und SAP®	Manfred Mayer, Johann Lichtenberger, StB Annette Pogodda	29./30. 1. 2008, Frankfurt	Management Circle AG Bettina Gräf Tel.: 06196/47 22-700 Fax: 06196/47 22-999 anmeldung@ managementcircle.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

**Februar 2008**

Funktionsverlagerungen im Konzern	StB Dr. Dirk Brüninghaus, RiFG Dr. Horst-Dieter Fumi, Rolf Schreiber	5. 2. 2008, Frankfurt	EUROFORUM Janine Mouson Tel.: 0211/96 86 35 43 Fax: 0211/96 86 40 40 anmeldung@euroforum.com
Die Kapitalgesellschaft 2008	RA/FAStR Dr. Rolf Füger, RiFG Bernd Rätke, RA/FAStR Dr. Norbert Rieger, LL.M., RA/StB Prof. Dr. Klaus Weber	11.–13. 2. 2008, Berlin	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 0234/97 064-0 Fax: 0234/97 035-07 steuerrecht@ anwaltsinstitut.de
Umsatzsteuerrecht aktuell I	StB/Dipl.-Kfm. Philipp Matheis	14. 2. 2008, Mannheim	Haufe Akademie Tel.: 0761/47 08-811 Fax: 0761/47 08-291 service@haufe-akademie.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Umsatzsteuerrecht aktuell II	StB/Dipl.-Kfm. Philipp Matheis	15. 2. 2008, Mannheim	Haufe Akademie Tel.: 0761/47 08-811 Fax: 0761/47 08-291 service@haufe-akademie.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Steuerrecht kompakt	Prof. Dr. Georg Crezelius, RiFG Horst-Dieter Fumi, RA/FAStR Dipl.-Fw Dr. Rüdiger Gluth, Prof. Dr. Christoph Uhländer	16. 2. 2008, Frankfurt	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 0234/97 064-0 Fax: 0234/97 035-07 steuerrecht@ anwaltsinstitut.de
Umsatzsteuerrecht spezial	StB Dipl.-Fw Hubert Frey, Dipl.-Fw Mathias Szabó	21. 2. 2008, Frankfurt	Haufe Akademie Tel.: 0761/47 08-811 Fax: 0761/47 08-291 service@haufe-akademie.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Unternehmensbesteuerung kompakt	StB/vBP Timm Schröder	26.–28. 2. 2008, Hannover	Haufe Akademie Tel.: 0761/47 08-811 Fax: 0761/47 08-291 service@haufe-akademie.de