

liechtensteinjournal

Recht in Liechtenstein

7. Ausgabe, 2. Jahrgang

redaktion@liechtenstein-journal.li, www.liechtenstein-journal.li

3/2010

- 69 **editorial**
Jürgen Wagner
- 70 **beiträge**
Dr. Rainer Spatscheck und Anna-Katharina Willems
Beschluss des Bundesgerichtshofs vom 20. Mai 2010 zu den
Tatbestandsmerkmalen der Selbstanzeige – Das Ende einer Ära?
- 76 **Dr. Matthias Söffing**
Die transparente liechtensteinische Stiftung
- 83 **Wilhelm Ungerank** Replik zu *Schwärzler/Schatzmann*,
Internationale Amtshilfe in Steuersachen, liechtenstein-journal 1/2010, 23
- 85 **veranstaltungen**
- 88 **aktuelles**
- 96 **literaTour**
- 98 **gesetzgebung**
- 101 **ausblick**
- 104 **rechtsprechung**

trust meets
trust meets and
needs trust
needs trust

schw^örzler

Rechtsanwälte | Attorneys at Law

editorial

I. Miese Schlagzeilen entstehen nicht immer durch schlechtes Karma, sondern durch eine Mischung von unterdrücktem Fleiss und kompletter Ahnungslosigkeit: Auf Seite 1 einer grossen süddeutschen Zeitung hiess es vor wenigen Tagen: «Schweizer wollen die Todesstrafe». Wollen sie nicht, bloss einige davon. Klüger und hintergründiger fragte die NZZ zur Initiative zur Wiedereinführung der Todesstrafe (für einige, wenige Delikte): «Wie weit darf das Volk gehen?».

II. Die Prüfung einer Steuerhinterzieher-CD, die dem baden-württembergischen Finanzministerium angeboten wurde, werde längere Zeit in Anspruch nehmen, so die selbe Zeitung Ende August 2010. Der Ministeriumssprecher habe gesagt, der Informant habe bisher noch keine Daten übermittelt. Das Hirn des Lesers hält einen Moment lang die Luft an: Was wurde eigentlich geprüft, wenn denn der Informant noch keine Daten übermittelt hat?

III. Ein anderer Gedanken nistet sich unter der Schädeldecke ein: Werbung lässt das Gehirn schrumpfen. Unter unserer Adresse redaktion@liechtenstein-journal.li gelangte folge Ankündigung an uns: «Der Onlineshop Golftempel.de bietet folgende Produktneuheit – USB-Stick als Golfball! Ab heute bietet der Onlineshop www.golftempel.de exklusiv einen neuen USB-Stick in Form eines Golfballes an. Der täuschend echt aussehende Golfball mit USB-Anschluss ist ca. 3,5 cm lang und wiegt nur 5 Gramm. Bei dem Miniatur Golfball mit Funktion sind selbst die «Dimples» denen eines originalen Golfballes nachempfunden». Hoffentlich verwechselt niemand seinen Schreibtisch mit dem Golfplatz...

Einen schönen Herbst wünscht



Ihr

Jürgen Wagner, LL.M.

Redaktion **liechtenstein-journal**

redaktion@liechtenstein-journal.li

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

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

Ausgabe

2. Jahrgang, Ausgabe 7, September 2010

Redaktion und geschäftsführender Herausgeber

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

Mitschreibende dieser Ausgabe

Rainer Spatscheck, Rechtsanwalt in München; Anna-Katarina Willems, Rechtsreferendarin in München; Matthias Söffing, Rechtsanwalt in Düsseldorf; Wilhelm Ungerank, Fürstlicher Landrichter, Vaduz.

Wissenschaftlicher Beirat

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


Anzeigen und Abonnements

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

Gestaltung

Falk & Partner, Visuelle Kommunikation, 9495 Triesen, Liechtenstein

Satz, Druck

Gutenberg AG, 9494 Schaan, Liechtenstein 

Alle Urheber, Nutzungs- und Verlagsrechte vorbehalten.

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

Die nächste Ausgabe der Zeitschrift **liechtenstein-journal** erscheint am 15. Dezember 2010.

Darin unter anderem:

- Themen aus der Gesetzgebung und Rechtsprechung
- ein Beitrag zur Anerkennung von Urteilen im Ausland
- sowie weitere Informationen zur rechtlichen Entwicklung innerhalb und ausserhalb Liechtensteins

beiträge

Beschluss des Bundesgerichtshofs vom 20. Mai 2010 zu den Tatbestandsmerkmalen der Selbstanzeige – Das Ende einer Ära?

Dr. Rainer Spatscheck und Anna-Katharina Willems, München¹

I. Einleitung

Der Bundesgerichtshof hat sich in dem Beschluss vom 20.05.2010 – 1 StR 577/09² umfassend zum Institut der strafbefreienden Selbstanzeige geäußert. Die Entscheidung erfolgt im Kontext der aktuellen Geschehnisse des Ankaufs von Bankdaten aus der Schweiz und Liechtenstein. Nachdem die Bundesregierung im Februar dieses Jahres den Ankauf einer Steuer-CD aus der Schweiz angekündigt hatte, kam es zu einer Flut von Selbstanzeigen. In der Folge entflammte eine öffentliche Diskussion über den Bestand und die Sinnhaftigkeit des Instituts der Selbstanzeige, durch die die Steuerhinterziehung zu einem Kavaliersdelikt verharmlost werde. Diese Problemstellung hat mit der Gesetzesinitiative der SPD zur Abschaffung der Selbstanzeige Eingang in den parlamentarischen Diskurs gefunden.³ Vor diesem Hintergrund kam die Entscheidung des Bundesgerichtshofs auch für die Beratungspraxis unerwartet, überraschend und – in Erwartung der bevorstehenden Gesetzesänderung als obiter dictum – völlig überflüssig.

Unter Änderung seiner bisherigen Rechtsprechung ruft der Bundesgerichtshof mit seinen obiter dicta nun zu einer restriktiven Auslegung des § 371 AO auf.

II. Urteil – Überblick und Kritik

Das Institut der Selbstanzeige hat der Bundesgerichtshof mit seiner Entscheidung sowohl hinsichtlich der positiven als auch hinsichtlich der negativen Voraussetzungen des § 371 AO, d.h. den Sperrgründen, einer eingehenden Überprüfung unterzogen und aktuellen politischen Bestrebungen entsprechend modifiziert.⁴ Seine Entscheidung gründet das Gericht auf prinzipiellen Erwägungen zur Rechtfertigung des Instituts der strafbefreienden Selbstanzeige.⁵ Im Gegensatz zum historischen Gesetzgeber sowie der bislang herrschenden höchstrichterlichen Rechtsprechung und überwiegenden Literaturmeinung,

die den primären Zweck der Norm in der Erschließung neuer Steuerquellen sahen, unterstreicht der Bundesgerichtshof mit seinem Beschluss den kriminalpolitischen Zweck der Norm. Die Bereitstellung einer goldenen Brücke zur Steuerehrlichkeit sei die vornehmliche Aufgabe der Norm, insbesondere da der fiskalpolitische Zweck aufgrund der modernen Ermittlungsmöglichkeiten zunehmend an Bedeutung verliere.⁶

1. Teilselbstanzeige

Vor dem Hintergrund dieses Wandels der Gewichtung der Rechtfertigungsgründe macht der Bundesgerichtshof nun die vollständige Rückkehr zur Steuerehrlichkeit zur zwingenden

¹ Rechtsanwalt, FAStR, FAStRafR, Dr. Rainer Spatscheck ist Partner, Rechtsreferendarin Anna-Katharina Willems ist Mitarbeiterin der Sozietät Streck Mack Schwedhelm, München.

² DStR 2010, 1133 ff.; mit Anmerkung Beyer, AO-Stb 2010, 195; Bittmann, NJW 2010, 2149 f.; Carlé, DStZ 2010, 473; Marfels, StbW 2010, 499; kritische Stellungnahme von Weidemann, PStR 2010, 175 f.; Salditt, PStR 2010, 168 ff.; zustimmend Meyberg, PStR 2010, 162 ff.

³ Gesetzesinitiative der SPD zur Abschaffung der Selbstanzeige, BT-Drucksache 17/1411 vom 20.04.2010.

⁴ Gesetzesinitiative der SPD-Fraktion, a.a.O., und der Antrag der Bundestagsfraktionen der CDU/CSU und FDP zur Einschränkung von § 371 AO – BT-Drucksache 17/1755 vom 19.05.2010; zudem besteht eine Beschlussempfehlung des Bundesrates – BR-Drucksache 318/1/10 vom 28.6.2010; in der Zwischenzeit hat auch eine Expertenanhörung vor dem Finanzausschuss des Deutschen Bundestages am 07.07.2010 stattgefunden.

⁵ Im Einzelnen BGH, Beschluss vom 20.05.2010 – 1 StR 577/09, DStR 2010, 1133 ff. Tz. 6 f.

⁶ 1 StR 577/09, a.a.O., Tz.10. Diese Ausführungen sind jedoch nicht nachvollziehbar, da durch den Fortschritt der Technik zwar bessere Ermittlungsmöglichkeiten zur Verfügung stehen, die Finanzverwaltung dieses Potential aufgrund mangelnder Personalressourcen jedoch nicht nutzt. Auch zukünftig wird sich der Fiskus hinsichtlich einer richtigen und vollständigen Besteuerung auf die Mitwirkung des Bürgers verlassen. Mit «besseren Ermittlungsmöglichkeiten» dürfte nicht der von weiten Teilen der Literatur als illegal eingestufte Ankauf unberechtigt entwendeter Bankdaten auf einer CD gemeint sein.

Dr. Rainer Spatscheck und Anna-Katharina Willems, Beschluss des Bundesgerichtshofs vom 20. Mai 2010 zu den Tatbestandsmerkmalen der Selbstanzeige – Das Ende einer Ära?

Voraussetzung einer strafbefreienden Selbstanzeige. Der Steuerbürger müsse bei der Berichtigungserklärung alle für die Besteuerung erforderlichen Angaben vollständig und richtig angeben.⁷ Das Privileg der Straffreiheit soll nur derjenige geniessen dürfen, der «reinen Tisch» macht. Die dahingehenden Erwartungen an den Täter der Steuerhinterziehung konkretisiert der Senat leider nicht und lässt den Steuerbürger mit dieser bildhaften Formulierung im Unklaren zurück. Der Gedanke der Vollständigkeit wird von dem Gericht durch den Ausschluss der Möglichkeit einer Selbstanzeige konsequent weitergeführt.⁸ Eine Rückkehr zur Steuerehrlichkeit mit dem Genuss der Straffreiheit gebe es nur, wenn der Steuerpflichtige vollumfänglich ehrlich sei und nicht nur aus finanziellem Kalkül oder Entdeckungangst eine Teilselbstanzeige abgebe.⁹

Die inhaltlichen Anforderungen an eine Selbstanzeige definiert der Bundesgerichtshof in ständiger Rechtsprechung dergestalt, dass die Finanzbehörde auf Grundlage der Angaben in der Lage sein müsse, ohne langwierige Nachforschungen den Sachverhalt aufzuklären und die Steuer zutreffend festzusetzen.¹⁰ In diesem Kontext hätte es einer genaueren Bestimmung des vom Bundesgerichtshof neu eingefügten «Tatbestandsmerkmals» der Vollständigkeit sowohl in sachlicher als auch in zeitlicher Hinsicht bedurft.

Sind sämtliche hinterzogene Einkünfte zu deklarieren? Genügt die Angabe solcher hinterzogenen Einkünfte, die in einem sachlichen Zusammenhang stehen? Die Auslegung des Kriteriums der Vollständigkeit in der Weise, dass eine wirksame Selbstanzeige nur bei Aufdeckung aller bisher nicht oder nicht richtig oder unvollständig deklarierten Besteuerungsgrundlagen möglich sein soll, birgt beträchtliche praktische Schwierigkeiten. In vielen Fällen haben die Steuerpflichtigen keine tatsächliche Kenntnis über die steuerlich relevanten Sachverhalte oder Unterlassen die Angabe von Besteuerungsgrundlagen unvorsätzlich.

Beispiel 1:

A legt seine bisher nicht deklarierten Konten in der Schweiz offen und sucht den Weg zurück in die Legalität. In unmittelbarem zeitlichem Zusammenhang wird gegen A wegen Steuerhinterziehung in einem weiteren Fall ermittelt, was A jedoch nicht weiss. Ihm wird die unvollständige oder unrichtige Angabe von Besteuerungsgrundlagen auf der Grundlage einer unzutreffenden Rechtsauffassung und damit zumindest eine bedingt vorsätzliche Steuerhinterziehung vorgeworfen. In objektiver Hinsicht hat A den Tatbestand erfüllt, er hatte jedoch keine Kenntnis und auch keine Anhaltspunkte hinsichtlich der Unrechtmässigkeit seines Vorgehens. Da die Hürde für die

Annahme eines Vorsatzes bei Steuerstrafverfahren der vorliegenden Konstellation relativ gering angesetzt wird, ist eine Verurteilung des A nicht unwahrscheinlich. A müsste seine «Unkenntnis» nachweisen, was in der Praxis äusserst schwierig ist. Die von A abgegebene Selbstanzeige wäre bei einem absoluten Vollständigkeitsverständnis nicht wirksam. Es droht ihm eine weitere Verurteilung wegen Steuerhinterziehung.

Beispiel 2:

B erbt. Die Finanzverwaltung hat nur über Teile der Vermögensmasse Kenntnis und B deklariert die Erbmasse auch nicht vollständig. B entschliesst sich letztlich doch für die Offenlegung der bisher verheimlichten Steuerquellen. Problematisch ist jedoch, dass B keinen vollständigen Überblick über die Erbmasse hat und weitere auch dem Erben unbekanntes Auslandskonten bestehen. Diese Konten werden von der Finanzverwaltung durch den Ankauf von Bankdaten entdeckt. Damit wäre die Selbstanzeige des B unvollständig und unwirksam.

Beispiel 3:

C berichtigt seine Steuererklärung und deckt grosse Vermögen gegenüber der Finanzverwaltung auf. Dabei bedenkt er aber nicht, dass er bei den Werbungskosten eine Fahrtkostenpauschale geltend gemacht hat, die die wirkliche Entfernung um 30% übersteigt. Für eine wirksame Selbstanzeige hätte C auch diese Steuerhinterziehung anzeigen und die Besteuerungsgrundlagen berichtigen müssen.

Der Beschluss des Bundesgerichtshofs behandelt den eher untypischen Beispielsfall, dass mehrere Konten mit Auslandsbezug bestanden, diese jedoch nur teilweise unter dem Druck einer möglichen Entdeckung nacherklärt wurden.¹¹ Eine solche vorsätzliche partielle Selbstanzeige soll in Zukunft nicht mehr möglich sein; zu den Fällen anderer Arten von Selbstanzeigen hat sich das Gericht nicht geäussert. Insofern stellt sich die Frage, ob die Entscheidung, insbesondere vor dem Hintergrund

⁷ 1 StR 577/09, a.a.O., Tz. 8 f. Der Senat folgt damit einem früheren Urteil des BGH vom 05.09.1974 – 4 StR 369/74, NJW 1974, 2293.

⁸ Bisher war die Möglichkeit der Abgabe einer Teilselbstanzeige, auch einer dolosen Teilselbstanzeige, in der Rechtsprechung und Literatur unbestritten. BGH, Urteil vom 12.08.1987 – 3 StR 10/87, wistra 1987, 342 f.; Beschluss vom 13.10.1998 – 5 StR 392/98, wistra 1999, 27 f.; Jäger in Klein, AO, § 371 Tz. 20 (10. Auf. 2009); Schauf in Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 371 AO Tz. 66.1 (Okt. 1998).

⁹ 1 StR 577/09, a.a.O., Tz. 12.

¹⁰ BGH, Urteil vom 13.11.1952 – 3 StR 398/52, BGHSt 3, 373 ff.; vom 05.09.1974 – 4 StR 369/74, a.a.O.; vom 05.05.2004 – 5 StR 548/03, wistra 2004, 09 ff.

¹¹ 1 StR 577/09, a.a.O., Tz. 1 ff.

Dr. Rainer Spatscheck und Anna-Katharina Willems, Beschluss des Bundesgerichtshofs vom 20. Mai 2010 zu den Tatbestandsmerkmalen der Selbstanzeige – Das Ende einer Ära?

der aktuellen Ereignisse des Ankaufs gestohlener Steuerdaten aus Liechtenstein und der Schweiz, wirklich dahingehend zu verstehen ist, dass Teilselbstanzeigen generell unwirksam sein sollen oder ob der Ausschluss nur dieselbe Einkunftsart bzw. einen ähnlichen Lebenssachverhalt betrifft, also etwa Kapital-einkünfte aus der Schweiz einerseits und aus Liechtenstein andererseits. Das wäre zumindest nachvollziehbar.

Ferner stellt sich die Frage, in welchem zeitlichen Umfang die unrichtigen oder unvollständigen Angaben zu berichtigen sind? Ist der strafrechtlich relevante Verjährungszeitraum von – im Normalfall¹² – fünf Jahren oder der steuerliche relevante Festsetzungszeitraum von zehn Jahren massgeblich?

Für den Fünfjahreszeitraum spricht neben sachlichen Erwägungen das Argument des Gleichklangs, dass die Pflicht zur Berichtigung auch nur soweit reichen sollte wie das Gesetz mit Strafe droht. So hat der Bundesgerichtshof auch als Strafgericht über eine mögliche Straffreiheit und nicht über die von den Finanzgerichten zu behandelnde Problematik der Steuerfestsetzung in Altjahren entschieden. Eine Erweiterung der Berichtigungspflicht auf zehn Jahre wäre nur in den Fällen der schweren Steuerhinterziehung angemessen.

Der Aspekt der Zeitspanne spielt für die steuerliche Beratung eine nicht unerhebliche Rolle. Mit der Ausweitung des Berichtigungszeitraums steigt zugleich die Schwierigkeit einer korrekten und zeitnahen Aufarbeitung und damit das Risiko der Abgabe einer den Anforderungen der Selbstanzeige nicht genügenden Nacherklärung. Einer schnellen und umfassenden Aufarbeitung steht oftmals der Mangel an verlässlichen Unterlagen entgegen. Für alte Zeiträume, die unter Umständen bis zu fünfzehn Jahre zurückliegen, sind zum Beispiel Bankunterlagen nicht mehr zu erhalten. So stellen Schweizer Banken Erträgnisaufstellungen heute regelmässig frühestens für den Zeitraum 2000 aus. Erschwerend kommt hinzu, dass die Bereitstellung der Unterlagen eines langen zeitlichen Vorlaufs von durchschnittlich etwa drei Monaten bedarf. Bei Fehlen der erforderlichen Unterlagen muss die Berichtigungserklärung insoweit auf Schätzungen beruhen. Eine Schätzung der Erträge anhand vorliegender Informationen ist zwar zulässig, beinhaltet aber den Nachteil, dass auch sie möglichst genau erfolgen sollte. Eine zu geringe Schätzung würde zur Unwirksamkeit der Selbstanzeige führen und eine zu hohe Schätzung bedeutet eine finanzielle Mehrbelastung für den Steuerpflichtigen.

Das Erfordernis der Vollständigkeit begründet der Bundesgerichtshof aus dem Wortlaut der Norm. In der Aufzählung aller denkbaren Berichtigungsvarianten und deren Verbindung mit

einem «oder» komme der Gesetzeswille nach Vollständigkeit zum Ausdruck.¹³ Zudem begründet der Senat seine Auffassung damit, dass sich die im Gesetzestext vorhandene Formulierung «insoweit» auf den Umfang der Strafbefreiung insgesamt beziehe.¹⁴ Hätte der Gesetzgeber eine Strafbefreiung auch schon für nur teilweise richtige Selbstanzeigen gewollt, so das Gericht, dann hätte er das Gesetz anders formuliert. Damit tritt das Gericht der bisherigen Rechtsprechung und der überwiegenden Auffassung in der Literatur entgegen, dass sich das Wort «insoweit» auf den Umfang der gemachten Angaben beziehe.¹⁵

Für die bislang absolut herrschende Wortlautauslegung sprechen gute Gründe. «Insoweit» steht in Relation zum Objekt des Hauptsatzes, den Fällen des § 370 AO. Diese Abgrenzung zu anderen Strafnormen ist erforderlich, da durch die in § 371 AO beschriebene Tathandlung oftmals auch andere Tatbestände ausserhalb des Steuerstrafrechts mitverwirklicht werden.¹⁶ Lange Zeit vor der bis zum 20.5.2010 geltenden Rechtsprechung hatte der Bundesgerichtshof schon einmal, noch zur alten Regelung des § 410 AO, das Wort «insoweit» auf den Umfang der Strafbefreiung bezogen.¹⁷ Die nachfolgende Rechtsprechung hatte sich hiervon u.a. mit dem Hinweis auf die eindeutige Formulierung des Gesetzestextes des dann neuen § 371 AO distanziert.¹⁸

Selbst wenn sich die Rechtmässigkeit einer Teilselbstanzeige nicht wie bisher in der Literatur und Rechtsprechung vertreten aus dem Wort «insoweit» ableiten liesse, würde sie nicht ihre Berechtigung verlieren. Die Annahme des Senats, dass eine Teilselbstanzeige ausgeschlossen sei, ist in der Sache nicht haltbar. Primärer Zweck der Selbstanzeige ist nicht die Belohnung für eine bessere Einsicht und eigene Aufklärung des Steuerüners, sondern der Anreiz zur Aufdeckung bislang unbekannter Steuerquellen.¹⁹ Zudem will der Staat in den Besitz aller ihm

¹² In einem besonders schweren Fall der Steuerhinterziehung § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1–5 AO beträgt die strafrechtliche Verfolgungsverjährung 10 Jahre, § 376 Abs. 1 AO.

¹³ 1 StR 577/09, a.a.O., Tz. 9.

¹⁴ 1 StR 577/09, a.a.O., Tz. 9.

¹⁵ Die Zulässigkeit einer Teilselbstanzeige wird durch den BGH – 3 StR 10/87, a.a.O.; 5 StR 392/98, a.a.O., bestätigt; gleicher Ansicht sind *Jäger* in Klein, a.a.O., § 371 Tz. 20; *Schau* in Kohlmann, a.a.O., § 371 AO Tz. 66.1.

¹⁶ Regelmässig werden bei der Steuerhinterziehung, z.B. durch Einreichen falscher Belege, auch die Tatbestände der Urkundsdelikte, §§ 267 ff. StGB, verwirklicht.

¹⁷ BGH, Urteil vom 11.11.1958 – 1 StR 370/58, BGHSt 12, 100 ff.

¹⁸ 3 StR 10/87, a.a.O.; 5 StR 392/98, a.a.O.

¹⁹ BGH, Urteil vom 05.09.1974 – 4 StR 369/74, a.a.O.; vom 04.07.1979 – 3 StR 130/79, BGHSt 29, 37 ff.; vom 12.08.1987 – 3 StR 10/87, a.a.O.; Beschluss vom 13.10.1998 – 5 StR 392/98, a.a.O.

Dr. Rainer Spatscheck und Anna-Katharina Willems, Beschluss des Bundesgerichtshofs vom 20. Mai 2010 zu den Tatbestandsmerkmalen der Selbstanzeige – Das Ende einer Ära?

geschuldeten Steuern kommen, damit er seine Aufgaben erfüllen kann.²⁰ Entsprechend liegt das geschützte Rechtsgut der Norm in dem Interesse der Allgemeinheit an einem rechtzeitigen und vollständigen Steueraufkommen. Zur Verwirklichung dieses Willens des Gesetzgebers und der Intention der Norm ist die Möglichkeit von Teilselbstanzeigen unabdingbar. Die Aufdeckung und Besteuerung jeder einzelnen Steuerquelle trägt zur Maximierung des Steueraufkommens und zur Erfüllung der durch die Norm intendierten Rechtsfolge bei. Insofern wendet sich der Senat mit seiner Annahme, Teilselbstanzeigen seien unrechtmässig, gegen den ausdrücklichen Willen des Gesetzgebers und den primären Zweck der Regelung und überschreitet die Grenze einer zulässigen Auslegung. Praktisch wird diese Auslegung durch die bereits mehr als 20.000 eingereichten Selbstanzeigen nach Ankauf der CD mit Daten von Credit-Suisse-Anlegern im Frühjahr 2010 bestätigt. Niemals wäre die Steuerfahndung in der Lage gewesen, all diese Fälle auszuermitteln und einer zutreffenden Besteuerung zuzuführen. Auch von verbesserten Ermittlungsmethoden der Steuerfahndung kann in diesem Zusammenhang keine Rede sein.

Wenn man mit dem 5. Senat dem kriminalpolitischen Zweck der Rückkehr zur Steuerehrlichkeit zukünftig mehr Bedeutung beimisst, ist dies kein Argument gegen die Rechtmässigkeit einer Teilselbstanzeige. Warum sollte nicht auch eine Teilrückkehr zur Steuerehrlichkeit mit einer Teilstraflosigkeit honoriert werden.

2. Ausschluss der Selbstanzeige nach Erscheinen des Amtsträgers

Die strafbefreiende Wirkung einer Selbstanzeige ist nach § 371 Abs. 2 Nr. 1 a AO ausgeschlossen, wenn vor der Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung ein Amtsträger der Finanzbehörde zur steuerlichen Prüfung oder zur Ermittlung einer Steuerstraftat oder einer Steuerordnungswidrigkeit erschienen ist. Für die Bestimmung des sachlichen Umfangs der Ausschlusswirkung gilt in den Fällen der steuerlichen Prüfung nach allgemeiner Auffassung das formale Kriterium der Prüfungsanordnung.²¹ Die Sperrwirkung erfasst die in der Prüfungsanordnung genannten Personen, Steuerarten und Veranlagungszeiträume. In den Fällen der steuerstrafrechtlichen Ermittlung fehlt es an einem formalen Kriterium, so dass sich die Reichweite nach dem Ermittlungswillen des erschienen Amtsträgers bestimmt.²² Der Ausschlussgrund erstreckt sich aber auch auf solche Sachverhalte, die mit dem bisherigen Ermittlungsgegenstand in engem sachlichem Zusammenhang stehen.²³

In seinem Beschluss bestätigt der Bundesgerichtshof das Kriterium des sachlichen Zusammenhangs, ohne die Gelegenheit zu einer bislang ausstehenden inhaltlichen Konkretisierung zu nutzen.²⁴ Die Ausführung, dass eine Sperrwirkung zu bejahen sei, wenn die Sachverhalte einen so engen sachlichen Zusammenhang zu dem Verfahrensgegenstand aufweisen, dass bei üblichem Gang des Ermittlungsverfahrens eine Einbeziehung in die Überprüfung zu erwarten ist, trägt nicht zu einer hinreichenden Bestimmung des Begriffs des sachlichen Zusammenhangs und einer für den Hinterziehungstäter verlässlichen Konkretisierung bei.²⁵ Nach Abgabe einer Selbstanzeige im Rahmen eines laufenden Strafverfahrens ist der Nachweis, dass der Sachverhalt nicht entdeckt worden wäre, für den Steuerpflichtigen nur schwer zu erbringen. Die Unbestimmtheit der sachlichen Reichweite des Ausschlussgrundes birgt für den Täter der Steuerhinterziehung somit auch zukünftig die Gefahr, sich durch die Selbstanzeige einer strafrechtlichen Sanktion auszuliefern.

Da der Bundesgerichtshof das Kriterium des sachlichen Zusammenhangs in seinen bisherigen Entscheidungen und so auch in dem aktuellen Beschluss immer nur im Zusammenhang mit steuerstrafrechtlichen Ermittlungen zur Bestimmung der sachlichen Reichweite des Sperrgrundes herangezogen hat, gilt für die Fälle der steuerlichen Prüfung nach wie vor ausschliesslich das formale Kriterium der Prüfungsanordnung.

Der Bundesgerichtshof weist in seinem Beschluss zudem ausdrücklich darauf hin, dass nach seiner Ansicht der Sperrgrund des § 371 Abs. 2 Nr. 1 a AO nicht durch eine gestufte Selbstanzeige umgangen werden könne.²⁶ Die Erklärung dürfe nicht nur die Ankündigung einer Selbstanzeige sein, sondern müsse alle für die Besteuerung erheblichen Tatsachen enthalten. Dabei verkennt der Senat jedoch nicht die tatsächlichen Umstände in der Praxis, dass die Gefahr der Entdeckung oder die psychische

²⁰ 3 StR 130/79, a.a.O.

²¹ BGH, Beschluss vom 15.01.1988 – 3 StR 465/87, wistra 1988, 151 f.; zuletzt BGH, Beschluss vom 16.06.2005 – 5 StR 118/05, wistra 2005, 381 ff.; Jäger in Klein, a.a.O., § 371 Tz. 42.

²² BGH, Beschluss vom 05.04.2000 – 5 StR 226/99, wistra 2000, 219 ff.; Jäger in Klein, a.a.O., § 371 Tz. 42.

²³ 5 StR 226/99, a.a.O.; Jäger in Klein, aaO, § 371 Tz. 42. In dem Beschluss des BGH vom 05.04.2000 hat dieser zwar das Kriterium des sachlichen Zusammenhangs für Ermittlungen der Steuerfahndung genannt. Eine inhaltliche Bestimmung des Kriteriums durch höchstrichterliche Rechtsprechung ist bislang jedoch nicht erfolgt.

²⁴ 1 StR 577/09, a.a.O., Tz.15.

²⁵ Unter Bezugnahme auf die Ausführungen von Jäger zum Beschluss des BGH vom 05.04.2000 – 5 StR 226/09, wistra 2000, 227 ff.

²⁶ 1 StR 577/09, a.a.O., Tz.35 f.

Dr. Rainer Spatscheck und Anna-Katharina Willems, Beschluss des Bundesgerichtshofs vom 20. Mai 2010 zu den Tatbestandsmerkmalen der Selbstanzeige – Das Ende einer Ära?

Drucksituation der Mandanten die zügige Nacherklärung erfordern. Da in dieser Lage vielfach keine Zeit für eine umfassende Aufarbeitung der Besteuerungsgrundlagen vorhanden ist, erklärt der Senat auch eine vorläufige Berichtigung auf der Basis einer Schätzung für ausreichend und bestätigt somit die Wirksamkeit einer «Selbstanzeige in Stufen».²⁷

3. Ausschluss der Selbstanzeige durch Tatendeckung

Der Bundesgerichtshof nimmt die Gelegenheit wahr, auch zu dem Ausschlussgrund der Tatendeckung gem. § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO in seinem Beschluss Stellung zu nehmen. Nach ständiger Rechtsprechung ist eine Tat entdeckt, wenn sich der Tatverdacht insoweit konkretisiert hat, dass bei vorläufiger Tatbewertung die Wahrscheinlichkeit eines verurteilenden Erkenntnisses gegeben ist.²⁸ Die Anforderungen an die Wahrscheinlichkeitsprognose versucht der 1. Senat in Abgrenzung zum Anfangsverdacht und zum hinreichenden Tatverdacht näher zu konkretisieren. Den bisherigen Standpunkt, dass bei Kenntnis nur von groben Anhaltspunkten die Tat noch nicht entdeckt sei, gibt das Gericht nicht auf.²⁹ Mit seiner Feststellung, dass die Wahrscheinlichkeitsprognose auf einer noch schmalen Tatsachenbasis erfolgen müsse und daher nicht zu hohe Anforderungen gestellt werden dürften, nähert der Senat den Begriff dem des Anfangsverdachts an. Eine Tat sei nicht erst mit ausermitteltem Sachverhalt – Kenntnis über Täter oder Besteuerungsgrundlagen – entdeckt, sondern es genügen konkrete Anhaltspunkte.³⁰ Weder im Wege der Abgrenzung noch mit der positiven Formulierung, dass in der Regel eine Tatendeckung anzunehmen sei, wenn unter Berücksichtigung der zur Steuerquelle oder zum Auffinden der Steuerquelle bekannten weiteren Umstände nach allgemeiner kriminalistischer Erfahrung eine Steuerstraftat nahe liegt, gelingt es dem Gericht, die Konturen der Wahrscheinlichkeitsprognose zu schärfen.³¹

Die Frage der Qualifizierung der Wahrscheinlichkeit dürfte in den aktuellen Fällen, der Nacherklärung von Auslandskonten, praktisch nicht massgeblich sein. Die Tatsache der blossen Existenz eines ausländischen Bankkontos begründet nicht die Wahrscheinlichkeit einer Verurteilung. Bei der Vielzahl völlig legaler Konten deutscher Staatsangehöriger in der Schweiz, Österreich und Liechtenstein kann nicht per se angenommen werden, dass diese dem deutschen Fiskus unbekannt sind. In allen Bereichen des Steuerrechts besteht die Möglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen nicht richtig oder unvollständig zu deklarieren und Steuern zu verkürzen. Das alleinige Wissen, dass ein Lebenssachverhalt Verkürzungspotential bietet, ist zu

vage und bietet keinen Rückschluss für eine gewisse Wahrscheinlichkeit einer Verurteilung wegen Steuerhinterziehung.

Aktuelles Problem ist in diesem Zusammenhang zudem die Herkunft der Daten, aus denen sich die Existenz bisher nicht deklarerter Konten ergibt. Die Frage der Verwertbarkeit von gestohlenen Daten, die durch den deutschen Fiskus angekauft wurden, steht noch in diesem Jahr zur Entscheidung durch das Bundesverfassungsgericht aus.³²

III. Beratungshinweise

Die bei Gelegenheit geäußerten Rechtsansichten des 1. Senats des Bundesgerichtshofs beinhalten einen Moment der Rechtsverwirrung. Das Verwischen der jahrzehntelang eindeutigen Konturen der Selbstanzeige führt zu einer Unsicherheit in der Beratungspraxis. Angesichts der latenten Gefahr der Abgabe einer unwirksamen Selbstanzeige und der Selbstbeziehung einer Straftat ist eine bestmögliche Selbstanzeigeberatung im Sinne des Mandanten zur Zeit nicht oder nur schwer möglich. Die praktische Relevanz der Entscheidung zeigt sich insbesondere angesichts der Vielzahl der aktuellen Steuerstrafverfahren mit Selbstanzeigebezug. Nachdem der Fiskus im Januar dieses Jahres unberechtigt erlangte Bankdaten angekauft hat, ist die Zahl der Selbstanzeigen sprunghaft gestiegen. Die Aufarbeitung dieser Flut ist seitens der Justiz noch lange nicht abgeschlossen. Vor dem Hintergrund der geänderten Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs stellt sich insbesondere das Problem, wie diese offenen Verfahren zu behandeln sind.

²⁷ 1 StR 577/09, a.a.O., Tz. 35.

²⁸ BGH, Urteil vom 27.04.1988 – 3 StR 55/88, wistra 1988, 308 f.; Beschluss vom 05.04.2000 – 5 StR 226/99, a.a.O.; Jäger in Klein, a.a.O., § 371 Tz. 60.

²⁹ Teile der Literatur setzen die vom BGH vertretene Auffassung zur Wahrscheinlichkeitsprognose mit dem strafprozessualen Begriff des hinreichenden Tatverdachts gleich, so Schauf in Kohlmann, a.a.O., § 371 Tz. 204, (Sept. 2001); Rüping in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, § 371 Tz. 183 (Nov. 2000).

³⁰ 1 StR 577/09, a.a.O., Tz. 26 ff.

³¹ 1 StR 577/09, a.a.O., Tz. 28.

³² Unter dem Aktenzeichen 2 BvR 2101/09 liegt eine Verfassungsbeschwerde gegen zwei Urteile des Landgerichts Bochum vom 22. 4. 2008 – 2 Qs 10/08 und vom 7. 8. 2009 – 2 Qs 2/09 vor. Das Landgericht hatte die Verwertbarkeit der gestohlenen Steuerdaten angenommen, dabei jedoch die Frage der Strafbarkeit des Datenkaufs bewusst offengelassen.

Dr. Rainer Spatscheck und Anna-Katharina Willems, Beschluss des Bundesgerichtshofs vom 20. Mai 2010 zu den Tatbestandsmerkmalen der Selbstanzeige – Das Ende einer Ära?

Auf die Selbstanzeigen, bei denen die Berichtigungserklärung bis zum 27.05.2010³³ abgegeben worden ist, findet die bisherige Auslegung und Rechtsausübungspraxis nach umstrittener Ansicht aus Gründen des Vertrauensschutzes Anwendung. Grundsätzlich stellt eine Rechtsprechungsänderung zwar keine dem Rückwirkungsverbot unterliegende Gesetzesänderung dar und begründet keinen Vertrauensschutztatbestand; eine Ausnahme besteht jedoch bei Änderung einer ständigen höchstrichterlichen Rechtsprechung, die ihrerseits dazu beigetragen hat, für die Blankettnorm der §§ 370 ff. AO den strafrechtlichen Bestimmtheitsgrundsatz zu erfüllen.³⁴ Bisher hatte der Bundesgerichtshof in allen Entscheidungen immer die Auffassung vertreten, dass auch eine Teilselbstanzeige zur Straffreiheit führe.³⁵ Diese ständige und in der Öffentlichkeit allgemein bekannte höchstrichterliche Rechtsprechung zur Teilselbstanzeige begründet einen Vertrauensschutztatbestand. Insbesondere, da sich der Täter einer Steuerhinterziehung freiwillig und im Vertrauen auf die zum Zeitpunkt der Abgabe der Berichtigungserklärung aktuelle Auslegung und Praxis des Schutzes des Nemo-Tenetur-Grundsatzes begibt, indem er sich selbst der Tat bezichtigt und dem Fiskus durch Offenlegung der Besteuerungsgrundlagen deren Aufklärung ermöglicht.

Für die Inanspruchnahme des Vertrauensschutzes ist nicht auf den Zeitpunkt der Wirksamkeit einer Selbstanzeige mit der Zahlung der hinterzogenen Steuern abzustellen. Schon bei Abgabe der Berichtigungserklärung entscheidet sich der Täter für die Rückkehr zur Steuerehrlichkeit, begibt sich im Vertrauen auf die bisherige Rechtsprechung seines Schutzes und nimmt die schützenswerte Position der Selbstanzeige in Anspruch.

Der Bundesgerichtshof hat in dem aktuellen Beschluss nun jedoch angezeigt, von dieser Rechtsprechung in zukünftigen Entscheidungen abweichen zu wollen. Obwohl sich der Täter einer Steuerhinterziehung in Kenntnis der Rechtsprechungsänderung ab dem 27.05.2010 nicht mehr auf einen Vertrauensschutztatbestand berufen kann, erfordert das Gebot der Verhältnismässigkeit, dass der Steuerbürger die Möglichkeit erhält, sich auf die geänderten Bedingungen einzustellen.³⁶ Daher sind Selbstanzeigen auch noch für eine gewisse Übergangszeit nach der bisherigen Rechtsprechung zu behandeln. Der kritische Wendepunkt, ab dem sich der Steuerbürger wohl nicht mehr auf seine Unkenntnis der Rechtsprechungsänderung berufen können, ist spätestens mit der einsetzenden Diskus-

sion erreicht. Steuerberatende und Steuerpflichtige sollten zukünftige Selbstanzeigen an den durch den Bundesgerichtshof formulierten höheren Anforderungen an eine strafbefreiende Selbstanzeige ausrichten.

IV. Fazit

Noch völlig offen sind die Auswirkungen dieser Entscheidung in der aktuellen gesellschaftlichen, politischen und juristischen Diskussion über die Selbstanzeige. Die lang währende Tradition der Selbstanzeige in Deutschland spricht für den Erhalt dieser Norm.³⁷ Zwar wurden die Anforderungen an die Erlangung der Straffreiheit immer wieder modifiziert oder neu definiert, in ihrer Sinnhaftigkeit wurde die Selbstanzeige bislang jedoch nicht ernsthaft angezweifelt. Seit jeher bietet die Selbstanzeige den Tätern oder Teilnehmern einer vollendeten oder versuchten Steuerhinterziehung die Möglichkeit, Straffreiheit zu erlangen. Und ebenso lange nutzt der Staat die Selbstanzeige als Instrument der Fiskalpolitik. Die aktuellen Geschehnisse bieten jetzt die Chance, die Selbstanzeige als verlässliches Instrument der Fiskalpolitik mit Berücksichtigung der kriminalpolitischen Interessen neu zu gestalten. Der vorläufige Entwurf des Jahressteuergesetzes 2010 sieht die Aufrechterhaltung der Selbstanzeigmöglichkeit bei Einschränkung der Teilselbstanzeige und die Erweiterung der Sperrgründe vor.³⁸ Völlig zu Recht fand der Vorschlag der SPD, die Selbstanzeige völlig abzuschaffen,³⁹ gerade vor dem Hintergrund der enormen fiskalpolitischen Auswirkungen, bislang keine Mehrheit.

³³ Die Veröffentlichung des Beschlusses vom 20.05.2010 erfolgte durch die Pressemitteilung des BGH, datierend auf den 28.05.2010.

³⁴ BVerfG, Beschluss vom 14.01.1987 – 1 BvR 1052/79, BVerfGE 74, 129 ff. (155 f.); vom 26.06.1991 – 1 BvR 779/85, BVerfGE 84, 212 ff. (227 f.); Jarass in Jarass/Pieroth, GG, Art. 20 Tz. 79 (10. Aufl. 2009).

³⁵ 3 StR 10/87, aaO; 5 StR 392/98, a.a.O.; Jäger in Klein, a.a.O., § 371 Tz. 20; Schauf in Kohlmann, a.a.O., § 371 AO Tz. 66.1.

³⁶ In Fällen der Gesetzesänderung ist ein gewisser, zeitlich begrenzter Schutz anerkannt, vgl. Jarass in Pieroth/Jarass, a.a.O., Art. 20 Tz. 76, mwN.

³⁷ Zur Entstehungsgeschichte der Selbstanzeige Schauf in Kohlmann, Steuerstrafrecht, AO, § 371, Tz. 3–7 (Okt. 1998); Rüping in Hübschmann/Hepp/Spitler, AO, § 371, Tz. 1–9 (Nov. 2000).

³⁸ BT-Drucksache 318/1/10.

³⁹ BT-Drucksache 17/1411.

Die transparente liechtensteinische Stiftung

Dr. Matthias Söffing, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf¹

I. Einleitung

Nach wie vor gilt die liechtensteinische Stiftung als Gestaltungsinstrument von Steuerhinterziehern. Dies gilt insbesondere deshalb, weil das liechtensteinische Stiftungsrecht derart flexibel ist, dass es trotz des verselbständigten Vermögens einer Stiftung dem Stifter die Möglichkeit einräumt, sich eine Vielzahl von Gründerrechten vorzubehalten. Aufgrund dieses Umstandes kann der Stifter nach Gründung noch wesentlichen Einfluss auf die Stiftung ausüben. Nach der Rechtsprechung des Fürstlichen Liechtensteinischen Obersten Gerichtshofs (FL-OGH) steht es nicht im Widerspruch zu dem das Stiftungsrecht beherrschenden Erstarrungsprinzip, wenn sich der Stifter in den Statuten Interventions- und Gestaltungsrechte vorbehält. Dieser Gestaltungsspielraum führt zu einem Wertungswiderspruch zwischen dem wirtschaftlich tatsächlich Möglichen und dem rechtlich Festgeschriebenen. Vor diesem Hintergrund mussten sich erst jüngst das OLG Düsseldorf in seiner Entscheidung vom 30. April 2010² und das OLG Stuttgart in seiner Entscheidung vom 29. Juni 2009³ im Hinblick auf erbrechtliche Ansprüche mit der Problematik der transparenten liechtensteinischen Stiftung auseinandersetzen. Nachfolgend sollen etwaige Auswirkungen dieser zivilrechtlichen Rechtsprechung auf die steuerliche Beurteilung untersucht werden.

II. Trennungsprinzip

Im Bereich der Körperschaften gilt das sog. Trennungsprinzip. Dies besagt, dass zwischen der Ebene der Körperschaft (z.B. GmbH, Verein, Stiftung usw.) einerseits und deren Mitglieder (Gesellschafter, Vereinsmitglieder usw.) andererseits, strikt zu unterscheiden ist. Etwas anderes gilt bei der steuerlichen Betrachtung von Personengesellschaften, hier kommt das sog. Transparenzprinzip zur Anwendung, d.h., man schaut grundsätzlich durch die Personengesellschaft durch und betrachtet allein die Gesellschafter. Daher werden die Gewinne der Personengesellschaft unmittelbar dem Gesellschafter als Einkommensteuersubjekt zugerechnet, während die Gewinne der Kapitalgesellschaft nach dem Trennungsprinzip zunächst auf Ebene der Gesellschaft mit Körperschaftsteuer belastet werden.⁴ Erst bei einer Gewinnausschüttung fällt Einkommensteuer beim Anteilseigner an. Diese vorstehend skizzierten Prinzipien

gelten nicht nur für die Ertragssphäre, sondern auch für die Vermögenssphäre.⁵

III. Durchbrechung des Trennungsprinzips im deutschen Steuerrecht

Das Trennungsprinzip wäre kein Prinzip, wenn es nicht offen für Ausnahmen bzw. Durchbrechungen wäre. Grundsätzlich handelt es sich bei diesen Ausnahmeregelungen um Missbrauchsverhütungsnormen. Nur seltener findet sich eine Durchbrechung des Trennungsprinzips, die mit einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise begründet wird.

1. Zurechnungsbesteuerung nach § 15 AStG

Eine typische Missbrauchsnorm im Zusammenhang mit ausländischen Stiftungen ist der § 15 AStG.⁶ Mittels dieser Vorschrift werden die Einkünfte der Stiftung bei der Ermittlung des Einkommens des Stifters bzw. des Begünstigten, sofern diese Personen in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig sind, hinzugerechnet und führen so zu einer Steuerbelastung in Deutschland. Diese Hinzurechnung greift gerade dann, wenn keine Erträge aus der Stiftung ausgeschüttet werden. Somit durchbricht § 15 AStG die Abschirmwirkung der ausländischen Stiftung.⁷

2. BFH-Urteil vom 28. Juni 2007⁸

Ein weiteres Beispiel für die Durchbrechung des Trennungsprinzips findet man in der schenkungsteuerlichen Rechtsprechung

¹ Der Autor ist Gründungspartner der überörtlichen S & P SÖFFING Rechtsanwalts-gesellschaft mbH mit Büros in Düsseldorf, München und Zürich.

² I-22 U 126/06.

³ 5 U 40/09.

⁴ Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 18 Rn. 9.

⁵ Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 11 Rn. 1.

⁶ Kraft/Edelmann in Kraft, AStG, Kommentar, 2009, § 15 Rn. 40.

⁷ Kraft/Edelmann in Kraft, AStG, Kommentar, 2009, § 15 Rn. 41.

⁸ II 21/05, BStBl II 2007, 669.

des BFH. Im Revisionsfall war eine rechtsfähige liechtensteinische Stiftung gegründet worden. Da der Stifter sich die Gründerrechte vorbehalten hatte, lag eine transparente Stiftung vor. Das Finanzamt vertrat die Ansicht, die Zuführung des Gründungskapitals sowie die späteren Zustiftungen seien unentgeltliche Zuwendungen des Stifters an die Stiftung und als solche der Schenkungsteuer zu unterwerfen. Der Schenkungsteuersenat des BFH kam zu einem anderen Ergebnis. Die Stiftung sei nicht bereichert worden. Der Stifter habe sich vollumfänglich die Gründungsrechte vorbehalten und konnte deshalb auch nach wirksamer Stiftungsgründung noch über das Stiftungsvermögen wie über sein eigenes Vermögen verfügen. Der Stifter sei deshalb nicht entreichert und die Stiftung nicht bereichert. Der Entscheidung des BFH ist beizutreten, gleichwohl stellt sie eine Durchbrechung des strikten Trennungsprinzips dar.

IV. Praxisrelevanz der liechtensteinischen Stiftung

Der Einsatz von Stiftungsstrukturen in der Gestaltungsberatung ist vielfältiger Natur. Insbesondere die liechtensteinische Stiftung erfreut sich aufgrund ihrer hohen Flexibilität grosser Beliebtheit. Gerne greift man nicht nur aus steuerlichen Gründen auf eine liechtensteinische Stiftung zurück, sondern auch beispielsweise im Rahmen der Asset Protection, um einen Vollstreckungsschutz zu erlangen⁹ oder im Rahmen der Nachfolgeplanung, um Pflichtteilsansprüche zu vermeiden.¹⁰

Einen typischen Fall aus der Praxis hatte das OLG Stuttgart¹¹ zu entscheiden. Die Erblasserin hatte einen hohen Geldbetrag auf eine liechtensteinische Stiftung übertragen. Die Erblasserin, die gleichzeitig auch Stifterin war, hatte sich bei der Gründung der Stiftung eine Vielzahl von Rechten vorbehalten, so dass sie letztlich weiterhin über das auf die Stiftung übertragene Vermögen verfügen konnte. Für den Fall des Todes der Erblasserin regelten die Beistatuten, dass die Beklagte zu 100 % Begünstigte sein sollte. Nach dem Ableben der Stifterin vertrat das Erbschaftsteuer-Finanzamt die Auffassung, dass das Vermögen der Stiftung in den Nachlass gehörte und damit der Erbschaftsteuer unterlegen habe. Der für den Nachlass zuständige Testamentsvollstrecker wandte sich an die Beklagte, die auch Alleinerbin war, und verlangte die auf das Vermögen der Stiftung entfallende Erbschaftsteuer von ca. € 500.000. Die Beklagte war der Ansicht, sie habe die Ansprüche gegen die Stiftung aus dem Rechtsgrund eines Schenkungsvertrags mit der Erblasserin erworben. Dieser Schenkungsvertrag sei ein Vertrag zugunsten Dritter auf den Todesfall, der sich aus der Errichtung der Stiftung in Verbindung mit einem Beistatut ergebe.

Das OLG Stuttgart musste mithin entscheiden, ob das Stiftungsvermögen in den Nachlass gefallen oder aber durch eine Schenkung auf den Todesfall auf die Beklagte übergegangen war. Entscheidend für die Beantwortung dieser Frage war die Prüfung der wirksamen Errichtung der Stiftung¹² bzw. einer Durchbrechung des Trennungsprinzips und damit eine abweichende Zurechnung des Stiftungsvermögens.¹³

V. Durchbrechung des Trennungsprinzips im liechtensteinischen Recht

1. Unwirksamkeit der Stiftungserrichtung

Die Unwirksamkeit einer Stiftung kann sich nach Art. 124 PGR¹⁴ daraus ergeben, dass ihr Zweck widerrechtlich oder unsittlich ist. Sollte der Zweck einer Stiftung widerrechtlich oder unsittlich sein, so ergibt sich die Unwirksamkeit nicht von sich heraus. Die Stiftung wird nach liechtensteinischem Recht erst dann als nichtig qualifiziert und mit Wirkung ex tunc aufgehoben, wenn die Unwirksamkeit im Aufhebungsverfahren erfolgreich durchgesetzt worden ist.

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

Von Bedeutung ist jedoch die Erkenntnis, dass die Unwirksamkeit einer Stiftungserrichtung erst durch ein Aufhebungsverfahren erreicht werden kann. Solange dieses Aufhebungsverfahren

⁹ Siehe von Oertzen, Asset Protection im deutschen Recht, 2007, 50 ff.

¹⁰ Zur rechtlichen Problematik s. Götzenberger, Optimale Vermögensübertragung, 3. Aufl. 2010 Rn. 1037 ff.

¹¹ OLG Stuttgart vom 29.06.2009, 5 U 40/09.

¹² OLG Stuttgart vom 29.06.2009, 5 U 40/09, unter II.2.b).

¹³ So OLG Düsseldorf vom 30.04.2010, I-22 U 126/06, unter B.I.2.c).

¹⁴ Liechtensteinisches Personen- und Gesellschaftsrecht.

nicht erfolgreich durchgeführt wurde, ist die Stiftung existent und rechtlich zu beachten. Da derartige Aufhebungsverfahren äusserst selten durchgeführt werden, kommt diesem Gesichtspunkt in der Praxis so gut wie keine Bedeutung zu.

2. Unwirksamkeit wegen Scheingeschäftes

Ein anderer rechtlicher Aspekt ist das Scheingeschäft. Gedanklicher Ansatzpunkt ist dabei das «Erstarrungsprinzip». Dieser Grundsatz beruht auf der Stiftungsdogmatik, dass der Stifterwille grundsätzlich mit der Entstehung der Stiftung im Stiftungszweck erstarrt und als solcher unabänderlich ist.¹⁵ Nach der Rechtsprechung des FL-OGH steht es nicht in Widerspruch zu dem Erstarrungsprinzip, wenn sich der Stifter in den Statuten Interventions- und Gestaltungsrechte in einem bestimmten Umfang vorbehält.¹⁶ Der Vorbehalt dieser Stifterrechte ist auch in Art. 552 § 30 PGR niedergelegt. Behält sich der Stifter jedoch Rechte dergestalt vor, dass er weiterhin das Stiftungsvermögen zu seinem eigenen Vorteil und nicht im Sinne des angegebenen Stiftungszwecks verwenden kann und beabsichtigt er auch demgemäss zu handeln, so hat der FL-OGH in früheren Entscheidungen ein nichtiges Scheingeschäft im Sinne des § 916 Abs. 1 ABGB angenommen.¹⁷

Die Rechtsfolge eines Scheingeschäftes ist nicht die Unwirksamkeit der Stiftungerrichtung, vielmehr besteht die Rechtsfolge des Scheingeschäftes darin, dass das Trennungsprinzip zwischen Stiftung und Stifter zivilrechtlich durchbrochen wird¹⁸ und damit der Stiftung keinerlei Abschirmwirkung mehr zukommt, so dass Gläubiger des Stifters ohne weiteres auf das Stiftungsvermögen zugreifen können.¹⁹

Die jüngere Rechtsprechung des FL-OGH²⁰ ist jedoch von der Annahme eines Scheingeschäftes aus Rechtsgründen abgerückt. Die Stiftungerrichtung sei ihrer Natur nach eine einseitige, nicht empfangsbedürftige Willenserklärung, auf die die Rechtsgrundsätze eines Scheingeschäftes nicht angewandt werden können. Es kann hierbei dahinstehen, ob die Frage nach einem Scheingeschäft nach liechtensteinischem Recht oder deutschem Recht zu entscheiden ist. Denn die Rechtsprechung des FL-OGH entspricht der Rechtslage nach deutschem Recht. Die Errichtung einer Stiftung setzt gemäss § 80 BGB ein Stiftungsgeschäft voraus. Soweit es sich hierbei um ein Stiftungsgeschäft unter Lebenden handelt, besteht es in einer einseitigen, nicht empfangsbedürftigen Willenserklärung.²¹ Die Regelung betreffend das Scheingeschäft nach § 117 Abs. 1 BGB findet aber nur auf empfangsbedürftige Willenserklärungen Anwendung.²²

3. Missbräuchliche Gestaltung

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

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

Konsequenz dieser Rechtsprechung ist, dass bei formaler Aufrechterhaltung der Stiftung das Vermögen der selbigen nicht ihr, sondern dem Stifter weiterhin zugerechnet wird. Die Stiftung verliert also nicht ihre Rechtspersönlichkeit. Einer Berufung auf die eigene Rechtspersönlichkeit sind jedoch Grenzen gesetzt.²³

¹⁵ Müller/Bösch in Richter/Wachter, Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, 2007, Liechtenstein, Rn 11.

¹⁶ FL-OGH vom 26.01.1988, LES 3/90, 105, 120; OLG Düsseldorf vom 30.04.2010, I-22 U 126/06, unter B.I.2.c); von Löwe/Pelz, BB 2005, 1601, 1602, unter III.1.

¹⁷ Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuch der in Liechtenstein geltenden Fassung der Kodifikation.

¹⁸ OLG Düsseldorf vom 30.04.2010, I-22 126/06, unter B.I.2.c).

¹⁹ OLG Stuttgart vom 29.06.2009, 5 U 40/09, unter II.3.a).

²⁰ FL-OGH vom 06.12.2001, LES 2002, 41, 50 f.

²¹ Reuter in Münchener Kommentar, Bd. 1, 4. Aufl. 2001, § 80 Rn. 3.

²² Ellenberger in Palandt, BGB, 69. Aufl. 2010, § 117 Rn. 2.

²³ Vgl. FL-OGH vom 03.11.2005, LES 2006, 363, 375 f.

a. Fälle eines missbräuchliches Verhaltens

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

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

b. Objektiv missbräuchliches Verhalten

Es stellt sich mithin zum einen die Frage, wann der objektive Missbrauchstatbestand erfüllt ist. Reicht es aus, dass der Stifter aufgrund der rechtlichen Regelung in den Statuten jederzeit in der Lage ist, über das Stiftungsvermögen tatsächlich und rechtlich frei zu verfügen, oder bedarf es darüber hinaus auch einer realisierten Verfügung, mit anderen Worten, muss tatsächlich zugunsten des Stifters Geld geflossen sein? Die Erfüllung des Missbrauchstatbestandes erfordert mithin ein Zweifaches. Nach dem OLG Düsseldorf²⁴ reicht für die Annahme des objektiven Tatbestandes eines missbräuchlichen Verhaltens die abstrakte Verfügungsmöglichkeit aus. Das OLG kommt in dem Berufungsfall zu der Feststellung, dass der Erblasser (Stifter) zu Lebzeiten nicht gehindert war, durch entsprechende Anweisungen die teilweise oder vollständige Rückübertragung des auf die Stiftung übertragenen Vermögens herbeizuführen. Beim Studium der Entscheidung des FL-OGH vom 3. November 2005²⁵ kommt man jedoch zu einem anderen Ergebnis, wenn in der Entscheidung ausgeführt wird:

«Die objektiv zweckwidrige Verwendung der juristischen Person darf zwar gleichfalls nicht ausser Acht gelassen werden... Diese Differenzierung der Auffassung des OGH gründet sich in den Bestimmungen des Art. 2 Abs. 1 PGR, wonach jedermann in der Ausübung seiner Rechte und in der Erfüllung seiner Pflichten nach Treu und Glauben zu handeln hat. Bei einer Verletzung dieses Gebotes ...»

Nach der Rechtsprechung des FL-OGH muss also eine «zweckwidrige Verwendung» vorliegen, die Rechte des Stifters müssen «ausgeübt» und der Grundsatz von Treu und Glauben muss «verletzt» worden sein. Es muss also eine zweckwidrige Verfügung im konkreten Einzelfall vorliegen.

Welcher Ansicht vom Grundsatz zu folgen ist, ergibt sich aus dem anzuwendenden Recht. Findet liechtensteinisches Recht Anwendung, wäre die Rechtsprechung des FL-OGH massgebend, wäre deutsches Recht anzuwenden, wäre die Rechtsprechung der deutschen Gerichte massgebend. Die vorliegend zu entscheidende Rechtsfrage, ob ein objektiv missbräuchliches Verhalten des Stifters gegeben ist, steht in einem engen sachlichen Zusammenhang mit der wirksamen Errichtung einer Stiftung. Der Stiftungsgründungsakt beurteilt sich nach dem Gründungsstatut.²⁶ Handelt es sich um eine nach liechtensteinischem Recht gegründete, mit Sitz in Liechtenstein errichtete Stiftung, so ist das liechtensteinische Recht für die Frage der wirksamen Errichtung massgeblich.²⁷ Mithin kann festgehalten werden, dass sich die Interpretation des Merkmales «objektiv missbräuchliches Verhalten» nach liechtensteinischem Recht und damit nach der Rechtsprechung des FL-OGH richtet. Ein objektiv missbräuchliches Verhalten im Zusammenhang mit einer liechtensteinischen Stiftung setzt stets eine tatsächliche Verfügung des Stifters über das Stiftungsvermögen im konkreten Einzelfall voraus.

c. Subjektiv missbräuchliches Verhalten

Wie der FL-OGH ausgeführt hat, ist in erster Linie die subjektive Seite bei einem missbräuchlichen Verhalten entscheidend. Hier wird regelmässig eine Schwierigkeit begründet sein, da sich ein subjektives Element nur anhand der Dokumentation im Tatsächlichen nachweisen lässt. Gerade in den Fällen, in denen der Stifter bereits verstorben ist, wird ein solcher Nachweis äusserst problematisch sein.

An dieser Stelle wird die Frage nach der Darlegungs- und Beweis- bzw. Nachweislast zu stellen sein. Im Zivilrecht wird dies bei der Partei liegen, die einen Anspruch gegen den Stifter bzw. dessen Erben geltend macht und hierbei behauptet, das Vermögen sei noch nicht wirksam auf die Stiftung übertragen

²⁴ OLG Düsseldorf vom 30.04.2010, I-22 U 126/06, unter B.I.2.c).

²⁵ LES 2006, 373, 375 f.

²⁶ OLG Stuttgart vom 29.06.2009, 5 U 40/09, unter II.2.b).

²⁷ OLG Stuttgart vom 29.06.2009, 5 U 40/09, unter II.2.b).

worden. Im Steuerrecht muss derjenige, der aus dem entsprechenden Sachverhalt für sich positive Folgen ziehen will, den Sachverhalt darlegen und nachweisen. Wegen Einzelheiten zur Darlegungs- und Nachweislast im Steuerrecht wird auf die nachfolgenden Ausführungen verwiesen.

VI. Auswirkungen der zivilrechtlichen OLG-Rechtsprechung auf das Steuerrecht

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

Interessant ist daher die Überlegung, ob eine Durchbrechung des Trennungsprinzips im Rahmen des deutschen Steuerrechts nur dann angenommen werden kann, wenn die nach liechtensteinischem Recht aufgestellten Voraussetzungen erfüllt sind. Muss mithin ein objektiv und subjektiv missbräuchliches Verhalten vorliegen, damit das Vermögen weiterhin dem Stifter zuzurechnen ist? Dies dürfte grundsätzlich zu verneinen sein. Denn die einzelnen steuerlichen Tatbestände stellen eigenständige Voraussetzungen für den Eintritt der Besteuerung auf, die unabhängig von zivilrechtlichen Ansprüchen gegenüber der Stiftung sind. Aufgrund dieser rechtlichen Ausgangslage könnten sich Wertungswidersprüche zwischen dem liechtensteinischen Zivilrecht und dem deutschen Steuerrecht ergeben, dann nämlich, wenn es nach deutschem Steuerrecht zu Steuerzahlungen kommt, obgleich das Vermögen auf die Stiftung zivilrechtlich wirksam übertragen wurde.

1. Auswirkungen zu Lebzeiten des Stifters

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

Etwas anderes könnte sich im Hinblick auf das Ertragsteuerrecht ergeben. Hier gibt es zwei Ansatzpunkte. Zum einen das wirtschaftliche Eigentum i.S. des § 39 AO und zum anderen die Hinzurechnungsbesteuerung gemäss § 15 AStG.

a. Wirtschaftliches Eigentum

Bei einer transparenten Stiftung könnte dem Stifter das sog. wirtschaftliche Eigentum zukommen. Abweichend vom zivilrechtlichen Eigentum gewährt § 39 Abs. 2 AO eine Zurechnung von Wirtschaftsgütern beim wirtschaftlichen Eigentümer. Wirtschaftlicher Eigentümer ist derjenige, der die tatsächliche Herrschaft über ein Wirtschaftsgut in der Weise ausübt, dass er den rechtlichen Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts von der Einwirkung auf dieses wirtschaftlich ausschliessen kann. Der wirtschaftliche Eigentümer muss also die tatsächliche Herrschaft über die Sache, auch gegen den Willen des bürgerlich-rechtlichen Eigentümers, auf Dauer ausüben können. Massgebend ist dabei, dass der zivilrechtliche Eigentümer nicht nur zu der Einschränkung in der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut verpflichtet ist, sondern dass dies auch tatsächlich vollzogen wird.²⁸ Entscheidend sind also die tatsächlichen Verhältnisse.²⁹ Die vom bürgerlich-rechtlichen Eigentum abweichende Zurechnung an den wirtschaftlichen Eigentümer kommt dann in Betracht, wenn diesem durch vertragliche Vereinbarung oder aus anderen Gründen, unter Begrenzung der formalen äusseren Rechtsmacht des zivilrechtlichen Eigentümers, im Innenverhältnis Befugnisse gegeben sind, die den bürgerlich-rechtlichen Eigentümer für die gewöhnliche Nutzungsdauer wirtschaftlich von der Einwirkung ausschliessen.³⁰

Da es im Rahmen des wirtschaftlichen Eigentums auf die tatsächlichen Verhältnisse ankommt, liegt bei der transparenten Stiftung regelmässig kein wirtschaftliches Eigentum des Stifters vor. Denn in aller Regel ist die Stiftung als zivilrechtliche Eigentümerin auch die Inhaberin der tatsächlichen Herrschaft über das Vermögen. Zwar ist die Stiftung aufgrund der zurückbehaltenen Gründerrechte dem Stifter gegenüber verpflichtet, Einschränkungen zu dulden. Diese Einschränkungen müssen aber auch tatsächlich vollzogen worden sein, wie dies z.B. bei einem Leasingverhältnis der Fall ist. Der zivilrechtliche Eigentümer,

²⁸ Vgl. BFH vom 12.09.1991, III R 233/90, BStBl II 1992, 182.

²⁹ Kruse in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 39 AO Rn. 27 (Stand April 2008).

³⁰ Vgl. BFH vom 04.02.1998, XI R 35/97, BFH/NV 1998, 921 und BFH vom 23.02.2005, IX R 198/03, BFH/NV 2005, 1005.

also der Leasinggeber ist nicht nur verpflichtet den Gebrauch des Leasingnehmers zu dulden, sondern der Leasingnehmer übt den Besitz, also die tatsächliche Herrschaft, auch tatsächlich über den Leasinggegenstand aus.

b. Hinzurechnungsbesteuerung nach § 15 AStG

Eine Hinzurechnungsbesteuerung nach § 15 AStG ist gemäss § 15 Abs. 6 Nr. 1 AStG dann nicht anzuwenden, wenn nachgewiesen wird, dass das Stiftungsvermögen der Verfügungsmacht des Stifters bzw. des Begünstigten rechtlich und tatsächlich entzogen ist. Für die Beurteilung, ob die Stiftung über das Zugewendete im Verhältnis zum Stifter tatsächlich und rechtlich frei verfügen kann, kommt es ausschliesslich auf die Zivilrechtslage und nicht darauf an, wem bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise das übertragene Vermögen nach § 39 Abs. 2 AO zuzurechnen ist.³¹ Dieses Erfordernis wird bei einer transparenten Stiftung nicht erfüllt, da die transparente Stiftung durch die Zugriffsmöglichkeit des Stifters auf das Stiftungsvermögen charakterisiert ist. Auch wenn nach liechtensteinischem Recht eine Durchbrechung des Trennungsprinzips noch nicht gegeben ist, etwa weil der Stifter noch keine Ausschüttungen veranlasst hat oder weil ihm die Missbrauchsabsicht fehlt, kommt es zu einer ertragsteuerlichen Hinzurechnungsbesteuerung. Es mag zwar insoweit ein Wertungswiderspruch gegeben sein, der jedoch aufgrund der umfassenden Zugriffsrechte des Stifters auf das Stiftungsvermögen wirtschaftlich gelöst werden kann. Die Darlegungs- und Nachweislast dürfte in diesen Fällen zwar beim Finanzamt liegen. Wegen des Auslandssachverhaltes ist der Stifter hingegen zu einer erhöhten Mitwirkungspflicht gemäss § 90 Abs. 2 und Abs. 3 AO verpflichtet. Der Stifter wäre mithin z.B. zur Vorlage der Statuten und Beistatuten verpflichtet, aus denen sich sodann die Transparenz der Stiftung ergeben würde.

2. Auswirkungen nach dem Ableben des Stifters

Der Struktur einer transparenten Stiftung ist es immanent, dass nach dem Ableben des Stifters eine strikte Trennung zwischen den Vermögenssphären der Stiftung und des Stifters eintritt. Dies resultiert u.a. daraus, dass bestimmte Rechte, die der Stifter sich vorbehalten hat, nicht übertrag- und vererbbar sind. Mit dem Tod des Stifters kommt das Erstarrungsprinzip zur vollen Geltung. Sowohl das wirtschaftliche als auch das zivilrechtliche Eigentum liegt nunmehr bei der Stiftung. Dies ist zweifelsfrei anzunehmen, wenn zu Lebzeiten des Stifters trotz theoretischer Möglichkeit überhaupt kein missbräuchliches Verhalten vorge-

legen hat, etwa weil der Stifter überhaupt keine Ausschüttung getätigt oder aber weil es ihm an einer Missbrauchsabsicht gefehlt hat.

Etwas anderes könnte sich allerdings dann ergeben, wenn tatsächlich ein missbräuchliches Verhalten in der Person des Stifters begründet ist. Das OLG Düsseldorf führt in seiner Entscheidung vom 30. April 2010³² aus:

«Der Umstand, dass sich durch den Tod des Erblassers eine strikte Trennung der Vermögen von Stiftung und Stifter vollzogen hat, ..., steht dem zivilrechtlichen Durchgriff nicht entgegen. Der bei der Errichtung der Stiftung bestehende Rechtsmangel wird durch den Tod des Stifters nicht geheilt. Die für die Durchbrechung des Trennungsprinzips sprechenden Gründe verlieren nicht ihre Berechtigung. Der Eintritt des Todesfalles kann nicht zu einer Verfestigung des von der liechtensteinischen Rechtsordnung missbilligten Missbrauchs der juristischen Person führen. Auch nach dem Tode des Erblassers gehörte das Stiftungsvermögen daher zivilrechtlich zum Vermögen des Erblassers und damit zur Erbmasse. Unterstellt, dass das Vermögen der Stiftung nach liechtensteinischem Recht nicht der Erbmasse zuzurechnen wäre, etwa weil mit dem Tode des Erblassers eine «Heilung» im vorgenannten Sinne eingetreten ist, so ist der Stiftung die Anerkennung wegen eines Verstosses gegen den ordre public zu versagen, Art. 6 EGBGB.»

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

Das OLG Düsseldorf verkennt, dass mit dem Ableben des Stifters Regelungen der Statuten oder Beistatuten Anwendung finden, die spätestens jetzt einen Rechtsgrund für eine neue

³¹ BFH vom 25.01.2001, II R 39/98, BFH/NV 2001, 908; BFH vom 28.06.2007, II R 21/05, BStBl II 2007, 669 unter I.1.a).

³² I-22 U 126/06.

vermögensmässige Zuordnung darstellen. Regelmässig dürfte es sich hierbei um eine Schenkung auf den Todesfall gemäss § 2301 BGB zugunsten der Stiftung und damit um einen Erwerb von Todes wegen gemäss § 3 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG handeln. Eine andere Ansicht vertritt das OLG Stuttgart.³³ Es vertritt die Ansicht, dass nicht die Stiftung, sondern der Nachbegünstigte der durch die Schenkung auf den Todesfall Begünstigte ist. Dies wird aber im Normalfall nicht zutreffend sein, weil regelmässig der Bezugsbegünstigte keinen Anspruch auf die Ausschüttung des Vermögens hat.

Folgt man der diesseitig vertretenen Ansicht, so liegt im Zeitpunkt des Ablebens des Stifters ein Erwerb von Todes wegen vor, der nach vier Jahren, berechnet ab dem Ablauf des Todesjahres, gemäss § 170 Abs. 5 Nr. 1 i.V.m. Abs. 1 Nr. 2 AO verjährt. Für die Erbschaftsteuer beginnt die Festsetzungsfrist bei einem Erwerb von Todes wegen nicht vor Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Erwerber Kenntnis von dem Erwerb erlangt hat. Da der Stiftungsrat die Statuten kennt, wird ihm der Vermögenserwerb auch zeitnah mit dem Ableben des Stifters bekannt werden. Ertragsteuerlich bedeutet die diesseitige Ansicht, dass mit dem Tode des Stifters, die Grundsätze der Hinzurechnungsbesteuerung nach § 15 AStG zu beachten sind. Hier wird von entscheidender Bedeutung sein, wie die Rechtsstellung der Bezugs- und Anfallsbegünstigten ist. Sofern sie nicht über das Stiftungsvermögen tatsächlich und rechtlich frei verfügen können, greift gemäss § 15 Abs. 6 Nr. 1 AStG die Hinzurechnungsbesteuerung nicht ein. Letztlich werden es die Begünstigten sein, die von der Darlegungs- und Nachweislast betroffen sein werden. Die Grundinformationen über die Stiftung haben sie im Rahmen ihrer erweiterten Auskunftspflicht nach § 90 Abs. 2 und 3 AO zu erbringen. Sofern sie sich sodann auf die Nichtanwendbarkeit der Hinzurechnungsbesteuerung nach § 15 Abs. 6 Nr. 1 AStG berufen, sind sie nach den allgemeinen Regeln darlegungs- und nachweispflichtig.

Folgt man hingegen der Ansicht des OLG Stuttgart und sieht in dem Ableben des Stifters eine Schenkung zugunsten der Erben oder sieht man sogar mit dem OLG Düsseldorf einen

direkten Erwerb durch Erbanfall, so trifft den Erben ebenfalls eine Erbschaftsteuer entweder gemäss § 3 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG (Schenkungen auf den Todesfall) oder aber gemäss § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG (Erbfall). Hier nun treten die Wertungswidersprüche der zivilrechtlichen Rechtsprechung zur erbschaftsteuerlichen Rechtslage klar zu Tage. Obgleich nach liechtensteinischem Zivilrecht die Erben keine Möglichkeit eines Vermögenszugriffs haben, müssten sie einen Vermögensanfall der Erbschaftsteuer unterwerfen. Ertragsteuerlich wäre eine Besteuerung mangels zivilrechtlichen bzw. wirtschaftlichen Eigentums allein nach den Grundsätzen der Hinzurechnungsbesteuerung gemäss § 15 AStG zu beachten. Auch hier wird von entscheidender Bedeutung sein, wie die Rechtsstellung der Bezugs- und Anfallsbegünstigten ist. Sofern sie nicht über das Stiftungsvermögen tatsächlich und rechtlich frei verfügen können, greift gemäss § 15 Abs. 6 Nr. 1 AStG die Hinzurechnungsbesteuerung nicht ein.

VII. Fazit

Die Entscheidungen des OLG Düsseldorf und des OLG Stuttgart bereiten erhebliches Kopfzerbrechen, insbesondere dann, wenn es um die Beurteilung der Sachverhalte nach dem Ableben des Stifters geht. Gerade das OLG Düsseldorf setzt sich über die Existenz der transparenten liechtensteinischen Stiftung hinweg. Das OLG Düsseldorf geht sogar noch einen Schritt weiter und negiert eine Vermögenszurechnung bei der Stiftung selbst für den Fall, dass es aufgrund des Ablebens des Stifters zur Erstarbung der Vermögenslage kommt und damit die transparente Stiftung in eine intransparente Stiftung mutiert. Ein kleiner Trost sei zum Schluss noch angemerkt: Sollte das Finanzamt sich die Auffassung des OLG Düsseldorf zu eigen machen und ist der Erbschaftsteueranspruch noch nicht verjährt, so wird je nach dem persönlichen Verhältnis zwischen Stifter und Erben regelmässig eine günstigere Steuerklasse anzuwenden sein, als wenn man die diesseitig vertretene Meinung favorisiert.

³³ Urteil vom 29.06.2009, 5 U 40/09, unter II.2.c).

Replik zu *Schwärzler/Schatzmann*, Internationale Amtshilfe in Steuersachen, *liechtenstein-journal* 2010, 23 ff.

Wilhelm Ungerank, LL.M., Vaduz¹

Die Ausführungen von *Schwärzler/Schatzmann*, die sie noch auf Basis des mit 15.12.2009 datierten Vernehmlassungsberichts der Regierung betreffend die Schaffung eines Gesetzes über die Durchführung der internationalen Amtshilfe in Steuersachen, AZ RA 2009/2850–1720, erstattet haben, sind wie folgt zu ergänzen:

Das vom Hohen Landtag in seiner Sitzung vom 01.07.2010 beschlossene Steueramtshilfegesetz (SteAHG) stellt im Sinne der Ausführungen von *Schwärzler/Schatzmann* (S. 26) nunmehr klar, dass bei Vorliegen eines Ablehnungsgrundes das Ersuchen abgelehnt werden muss (Art. 8 Abs. 1 SteAGH «...ist... abzulehnen...»); ebenso wurde der aus dem «ordre public»-Vorbehalt abgeleitete Ablehnungsgrund, der dann vorliegt, wenn ein Ersuchen auf Informationen beruht, die durch eine in Liechtenstein gerichtlich strafbare Handlung beschafft wurden, ausdrücklich im Gesetz festgeschrieben (Art. 8 Abs. 2 SteAHG). In ihrer Stellungnahme zu den anlässlich der ersten Lesung betreffend das SteAHG aufgeworfenen Fragen vom 08.06.2010, Nr. 71/2010, führt die Regierung dazu erläuternd aus, dass es dann, wenn der Tatort im Ausland liegt, nicht darauf ankommt, ob die Tat im Inland verfolgbar ist, sondern nur darauf, ob die Handlung nach liechtensteinischem Recht grundsätzlich strafbar wäre, also dann, wenn sie in Liechtenstein begangen worden wäre. Ist dies der Fall, ist das Ersuchen abzulehnen, und zwar unabhängig davon, ob der Tatort im Inland oder im Ausland liegt.

Zu widersprechen ist *Schwärzler/Schatzmann* insoweit, als sie unter Bezugnahme auf Art. 3 des TIEA Liechtenstein-Deutschland (abrufbar ebenso wie die weiteren TIEAs und DBAs unter www.liechtenstein.li [Entwicklung internationale Steuerabkommen]) ausführen, dass «die Mehrwertsteuer» nicht von diesem Abkommen umfasst sei und sich die Steuerverwaltung bei einem deutschen Amtshilfeersuchen hinsichtlich Mehrwertsteuern für unzuständig erklären müsse (S. 24 und S. 26). Nach Art. 3 Abs. 1 lit a dieses TIEA gilt dieses Abkommen u.a. in Bezug auf die Bundesrepublik Deutschland für «die Umsatzsteuer». Unter Umsatzsteuer ist dabei die nach dem (deutschen) Umsatzsteuergesetz in der Fassung der Bekannt-

machung vom 21.02.2005 (dBGBl. I S. 386), das zuletzt durch Art. 6 des (deutschen) Gesetzes vom 08.04.2010 (dBGBl. I S. 386) geändert wurde, anfallende Steuer zu verstehen. Aus den unterschiedlichen Ausdrücken im deutschen Sprachraum (Umsatzsteuer in Österreich und in Deutschland; Mehrwertsteuer in der Schweiz und in Liechtenstein) ist für den Standpunkt von *Schwärzler/Schatzmann* jedenfalls nichts zu gewinnen. Deutsche Amtshilfeersuchen, die die Festsetzung und Erhebung der Umsatzsteuer durch deutsche Finanzbehörden betreffen, können somit nicht mit der Begründung abgelehnt werden, dass diese Steuerart nicht vom TIEA Liechtenstein-Deutschland umfasst wäre.

Amtshaftungsansprüche gegenüber dem Land (S. 26 und 28), etwa wenn die Steuerverwaltung ein Amtshilfeersuchen zu Unrecht nicht ablehnen würde und dadurch gegebenenfalls weitere Verdachtsmomente entstünden, oder bei zu Unrecht unterlassenen Schwärzungen, können schon deshalb nicht entstehen, weil nach Art. 5 Abs. 1 des Amtshaftungsgesetzes ein Ersatzanspruch dann nicht besteht, wenn der Geschädigte den Schaden durch ein Rechtsmittel hätte abwenden können, was hier der Fall ist, ist doch in der Schlussverfügung nach Art. 21 Abs. 1 und 2 SteAHG darüber zu entscheiden, welche Informationen der zuständigen ausländischen Behörde übermittelt werden, wobei Informationen, die voraussichtlich nicht erheblich sind, nicht übermittelt werden dürfen und gegebenenfalls zu entfernen oder unkenntlich zu machen (Anmerkung: zu schwärzen) sind, und kann die Schlussverfügung gemäss Art. 26 SteAHG beim Verwaltungsgerichtshof angefochten werden.

Schwärzler/Schatzmann kritisieren ein angebliches Ungleichgewicht: Während die Steuerverwaltung berechtigt sei, Beschlüsse des Einzelrichters des Verwaltungsgerichtshofes, mit welchen der Anordnung einer Zwangsmassnahme nach

¹ Dr. Wilhelm Ungerank, LL.M., ist Fürstlicher Landrichter in Vaduz. Er war Mitglied der Arbeitsgruppe der Regierung zum Steueramtshilfegesetz. Seine Ausführungen stellen die Privatmeinung des Verfassers dar.

Art. 14 SteAHG die Zustimmung nicht erteilt wird, gemäss Art. 27 Abs. 2 SteAHG mit Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof anzufechten, würden einem Berechtigten die «*da-gegen in der Strafprozessordnung vorgesehenen Rechtsmittel*» vorenthalten und könnte sich dieser bloss gegen die Schlussverfügung beschweren. Dem ist entgegenzuhalten, dass das Fürstentum Liechtenstein durch Abschluss der TIEAs und DBAs (entsprechend den Bestimmungen dieser Abkommen) jeweils *völkerrechtliche Verpflichtungen* eingegangen ist. Würde nun der Steuerverwaltung nicht die Möglichkeit eingeräumt, eine abschlägige Entscheidung des Einzelrichters des Verwaltungsgerichtshofes betreffend die Zustimmung zur Anordnung von Zwangsmassnahmen durch das Kollegium des Verwaltungsgerichtshofes überprüfen zu lassen, so wäre das Amtshilfverfahren im Regelfall mit Erlass der abschlägigen Entscheidung beendet, könnten doch die begehrten Informationen dann nicht durch den Einsatz von Zwangsmitteln beigebracht werden. Dies könnte dazu führen, dass der Eindruck entstünde, Liechtenstein würde es mit den in den Abkommen eingegangenen Verpflichtungen nicht so genau nehmen, somit in Wahrheit Amtshilfe gar nicht leisten wollen. Hat die Steuerverwaltung jedoch die Möglichkeit, Entscheidung des Einzelrichters durch das Kollegium des Verwaltungsgerichtshofes überprüfen zu lassen, so werden es auch die um Amtshilfe ersuchenden Staaten zu akzeptieren haben, würde dann auch der Verwaltungsgerichtshof (immerhin eines der liechtensteinischen Höchstgerichte) zum Ergebnis kommen, dass zur begehrten Zwangsmassnahme die Zustimmung nicht erteilt werden kann, was bedeuten würde, dass dem Amtshilfeersuchen letztlich nicht entsprochen werden kann. Dem Berechtigten entsteht dadurch im Übrigen kein Nachteil, hat er doch die Möglichkeit, die die Entscheidung des Einzelrichters gemeinsam mit der Schlussverfügung gemäss den Art. 26, 27 Abs. 1 SteAHG durch den Verwaltungsgerichtshof im Beschwerdeweg überprüfen zu lassen. Dass ihm gegen die Anordnung von Zwangsmassnahmen kein eigenständiges Beschwerderecht zusteht, dient der Beschleunigung des Amtshilfverfahrens. Der Rechtsmittelausschluss ist dem liechtensteinischen Rechtsbereich überdies nicht fremd. Zwar ist *Schwärzler/Schatzmann* dahin beizupflichten, dass nach den Bestimmungen der StPO derartige Massnahmen im Inlandsstrafverfahren selbstverständlich gesondert anfechtbar sind (§ 239 Abs. 1 StPO), doch ist das Amtshilfverfahren nicht mit einem innerstaatlichen Strafverfahren, sondern mit einem Rechtshilfverfahren in Strafsachen vergleichbar. Hier sieht nun Art. 58 Abs. 1 RHG (in der Fassung LGBl. 2009 Nr. 36) vor, dass *nur* der Beschluss des Rechtshilfgerichts, mit dem das Rechts-

hilfverfahren abgeschlossen wird, der Beschwerde unterliegt, und zwar *zusammen* mit den vorangehenden Beschlüssen, die somit *gesondert nicht* anfechtbar sind. Dem Berechtigten, der sich in einer mit dem Betroffenen des Strafrechtshilfverfahrens durchaus vergleichbaren Position befindet, stehen somit vergleichbare Rechtsmittelmöglichkeiten zu. Auch für den Betroffenen des Strafrechtshilfverfahrens ist es nach den novellierten Bestimmungen des RHG nicht mehr möglich, das Rechtshilfeersuchen «von vorneherein» zu bekämpfen, was auch im Amtshilfverfahren aufgrund des Beschleunigungsgebots (Art. 5 SteAHG) Sinn macht.

Entgegen der Auffassung von *Schwärzler/Schatzmann* ist schliesslich die Verweigerung der Akteneinsicht durch die Steuerverwaltung (Art. 24 Abs. 2 SteAHG) nicht gesondert anfechtbar. Zwar verweist Art. 28 SteAHG auf die Bestimmungen des LVG bzw. der StPO, dies jedoch nur insoweit, als im SteAHG selbst nichts anderes bestimmt ist. Das Beschwerdeverfahren ist jedoch in den Art. 26 und 27 SteAHG *abschliessend geregelt*, und zwar in dem Sinn, dass seitens der Steuerverwaltung *nur* die Anfechtung der Entscheidung des Einzelrichters des Verwaltungsgerichtshofes, mit welcher die Zustimmung zur Anordnung einer Zwangsmassnahme verweigert wird, und seitens des Berechtigten *nur* die Anfechtung der Endverfügung der Steuerverwaltung (gemeinsam mit der Entscheidung des Einzelrichters) zulässig ist (Art. 26 und 27 SteAHG). Dem Berechtigten steht jedoch die Möglichkeit zu, im Rahmen seiner gemäss Art. 26 SteAHG an den Verwaltungsgerichtshof zu erhebenden Beschwerde die Verweigerung von Akteneinsicht («rechtswidriges Vorgehen» im Sinne des Art. 90 Abs. 6 LVG) geltend zu machen. Dass letztlich einem Berechtigten die Beschwerdemöglichkeit an die Landessteuerkommission vorenthalten bleibt, bewegt sich im Rahmen des dem Gesetzgeber durch die Verfassung eingeräumten Gestaltungsspielraums (vgl. auch Art. 102 Abs. 6 LV).

Abschliessend: Es wird letztlich Sache der Steuerverwaltung und des Verwaltungsgerichtshofes sein, allfällige im Zusammenhang mit dem Verfahren nach dem SteAHG auftretende Fragen einer Klärung zuzuführen. Der Verwaltungsgerichtshof ist dafür im Übrigen bestens prädestiniert, hatte sich doch dieser in den vergangenen Jahren, wie ein Einblick in die Rechenschaftsberichte zeigt (abrufbar unter www.rk.llv.li), mit zahlreichen Beschwerden in Amtshilfverfahren (insbesondere nach dem Marktmissbrauchsgesetz) zu beschäftigen.

veranstaltungen

Anlagebetrug hat immer Konjunktur, 30. September 2010

Anlagebetrug, da fällt doch keiner mehr drauf rein! Schön wäre es, wenn es tatsächlich so wäre. Leider spricht die Realität eine andere Sprache. Immer wieder fallen Menschen, aber auch Firmen auf betrügerische Investitionsmodelle rein und erleiden teilweise grosse Vermögensverluste. Gerade wenn Menschen Opfer werden, welche auf jeden Rappen/Cent angewiesen sind, kann dies dramatische Folgen für die Betroffenen haben. Das icqm, TvT compliance ag führt zu diesem Thema in Vaduz das Seminar **«Anlagebetrug» am Donnerstagnachmittag, 30. September 2010** durch.

Bei der Veranstaltung am 30.09.2010 in Vaduz wird Herr *Hans-Peter Geil*, Leiter Kommissariat Wirtschaftskriminalität der Liech-

tensteinischen Landespolizei seine Erfahrungen in diesem Bereich präsentieren. Bezüglich der Täter wird *Dr. Thomas Knecht*, Leitender Arzt Sucht und Forensik, der Psychiatrischen Dienste Thurgau einen Einblick in die Denk- und Verhaltensweise gewährleisten. *Jürgen Wagner*, LL.M., Rechtsanwalt und Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, Konstanz/Zürich/Vaduz wird seine Erfahrungen im Umgang mit den Opfern schildern.

Das Seminar findet statt am Donnerstagnachmittag, **30.09.2010, 13.30 – 17.00 Uhr im Foyer, Vaduzer Saal, Vaduz.**

Detailinformationen und Anmeldemöglichkeiten finden Sie unter www.icqm.li.

AIJA-Jahresübersicht 2010 / 2011

AIJA ist die weltweite Organisation junger Rechtsanwälte, per Definition sind «junge Rechtsanwälte» solche unter 45 Jahren. AIJA führt einen Jahreskongress und eine Mai- und November-Konferenz an unterschiedlichen schönen Orten dieser Welt durch. Dort finden jeweils Seminare zu unterschiedlichen Themen aus vielen verschiedenen Rechtsgebieten statt, ausserdem treffen sich die Arbeitsgruppen und verschiedene Gremien der Vereinigung, an der jeder teilnehmen darf, der Interesse hat. Nachfolgend das Schreiben von *Daniel Tschikof*, Rechtsanwalt in Schaan, an die Mitglieder von AIJA Liechtenstein:

Liebe AIJA Mitglieder,
der Jahreskongress in Charleston, South Carolina, USA, war ein ausgezeichnete Anlass. Da das nächste Annual Meeting in Europa im schönen Amsterdam stattfinden wird, werden wir sicherlich eine grössere Mitgliederanzahl aus Liechtenstein stellen können. Da nach dem Kongress schon wieder vor dem (nächsten) Kongress ist, leite ich euch gerne die Informationen für die nächsten Seminare weiter. Ich würde mich sehr freuen, euch demnächst wieder zu sehen.

Die nächsten Events (s. auch www.aija.org/modules/events):

1. Expanding Business Abroad – How to Help your Clients to Play Internationally	Lisbon	23.9.2010
2. Event Partnership INTA-AIJA – International Trademark Association (INTA)'s The next Level Forum	Brussels	23.9.2010
3. Damages Actions for Breach of Antitrust Rules	Copenhagen	30.9.2010
4. Gaming & Betting online: Ready for the race?	Paris	15.10.2010
5. Trust under attack	Malta	21.10.2010
6. AIJA/IBA Transport Law Conference: Full speed ahead: Recent challenges and solutions for the shipping industry	Istanbul	04.11.2010
7. November Conference	Madrid	17.11.2010
8. Arbitration and Business Law Seminar	Mumbai	02.12.2010
9. May Conference	Stockholm	18.05.2011
10. 49th Annual Congress	Amsterdam	23.08.2011

Mit den besten kollegialen Grüssen

Daniel Tschikof, Ospelt & Partner Rechtsanwälte AG, Schaan, daniel.tschikof@ospelt-law.li

AIJA National Representative Liechtenstein

3. Liechtensteinischer Stiftungsrechtstag

Gerne möchten wir Sie noch einmal daran erinnern, am **Diens- tag, 26. Oktober 2010** findet der vom Lehrstuhl für Gesellschafts-, Stiftungs- und Trustrecht durchgeführte **3. Liechtensteinische Stiftungsrechtstag – Aktuelle Entwicklungen in der Anwendung und Auslegung des neuen Liechtensteinischen Stiftungsrechts und alternative Rechtsformen zur Stiftung** statt.

Mit hochkarätigen Referenten werden die aktuellen Probleme des neuen Liechtensteinischen Stiftungsrechts aufgearbeitet und schliesslich die Frage nach möglichen Alternativen zur Stiftung gestellt. Das Programm wird aus Vorträgen von ausgewiesenen Praktikern und Wissenschaftlern sowie aus Podiumsdiskussionen bestehen.

Fragen und Praxisfälle können via E-Mail zugeschickt werden, damit diese in die Diskussion direkt einbezogen werden können (Fragen bitte an Frau *Mag.iur. Martina Herberstein* unter martina.herberstein@hochschule.li).

Anmeldung per E-Mail unter beatrice.kaiser@hochschule.li.

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

10. Hamburger Tage des Stiftungs- und Non-Profit-Rechts

Die **10. Hamburger Tage des Stiftungs- und Non-Profit-Rechts** finden am **5. und 6. November 2010** in Hamburg statt. Diese haben sich inzwischen zu der Jahrestagung des Dritten Sektors entwickelt. In diesem Jahr werden folgende Themenschwerpunkte behandelt: Treffen mit den Stiftungsreferenten der Länder; Treuhandstiftung, Stiftungszentrum, Dachstiftung; Satzungsänderungen (Vergütung, Zusammenlegung, Zweck); Aktuelle Umsatzsteuerprobleme von Non-Profit-Organisationen und Gemeinschaftsrecht; Brauchen wir neue Rechtsformen für NPO's?; Reporting in Social Entrepreneurship; Gemeinnützigkeits- und spendenrechtliche Aspekte im Rahmen der Förderung der Kunst und Kultur; Aktuelles Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht; Die Erfahrungen in Österreich mit dem neuen Spendenrecht; Podiumsdiskussion: Die aktuelle Förderpolitik für den Dritten Sektor.

Weitere Informationen sowie das aktuelle Programm nebst Anmeldeformular unter www.hamburger-tage.org. Der Preis liegt bei EUR 711 (USt.-frei) sowie für Mitglieder des Dritten Sektors bei EUR 650 (USt.-frei). Bei einer Anmeldung bis zum 10. Oktober 2010 kann ein Frühbucherrabatt in Höhe von 10 % gewährt werden.

Prof. Dr. Birgit Weitemeyer

Die Bucerius Law School – die erste private Hochschule für Rechtswissenschaft in Deutschland – ist eine Gründung der ZEIT-Stiftung Ebelin und Gerd Bucerius.

Liechtensteinische Steuerfachtagung

Das Fürstentum Liechtenstein durchläuft seit längerem eine Phase grundlegender steuerlicher Veränderungen in einem globalen Umfeld: So hat sich Liechtenstein in der Erklärung vom 12. März 2009 zu einer grenzüberschreitenden Zusammenarbeit in Steuersachen mit anderen Staaten zum Austausch von Informationen, zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen sowie zur Sicherstellung nationaler Steueransprüche gemäss dem OECD-Standard und darüber hinaus verpflichtet; seither wurden zahlreiche Verhandlungen geführt sowie bilaterale Steuerinformations- und Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen. Ferner befindet sich die Totalrevision des Steuergesetzes im parlamentarischen Gesetzgebungsverfahren; dadurch soll ein modernes, attraktives und leistungsfähiges Steuerrecht geschaffen werden, um sich dem globalen Steuerwettbewerb aktiv zu stellen und sich international in einem geänderten Umfeld zu positionieren.

Im globalen Verhältnis ist Liechtenstein mit den Wünschen und Anliegen anderer Staaten sowie der OECD, G20 und EU konfrontiert. Um diesen Steuerwettbewerb erfolgreich zu bestehen, ist es erforderlich, sich mit den aktuellen Entwicklungen des europäischen sowie des Steuerrechts anderer Staaten auseinanderzusetzen.

Diesem Ansinnen nimmt sich die **«Liechtensteinische Steuerfachtagung»** erneut an, die vom Institut für Finanzdienstleistungen am **Mittwoch, 22. September 2010**, an der Hochschule Liechtenstein durchgeführt wird. Sie ist als überregionale Veranstaltung für die Unternehmens-, Banken-, Steuerberatungs-, Treuhand-, Versicherungs-, Verwaltungs- und Beratungspraxis konzipiert und soll einen gewinnbringenden Einblick in die aktuellen Entwicklungen im nationalen, europäischen und internationalen Steuerrecht vermitteln.

Hierzu referieren und diskutieren international ausgewiesene ExpertInnen zu folgenden Themen:

- **Dr. Klaus Tschüscher:** Neuausrichtung des Steuerstandorts Liechtenstein
- **Dr. Katja Gey:** Internationale Steuerkooperation Liechtensteins
- **Prof. Dr. Martin Wenz:** Ziel, Aufbau und Anwendung liechtensteinischer Doppelbesteuerungsabkommen und ihr Verhältnis zum nationalen Steuerrecht
- **Prof. DR. Georg W. Kofler:** Anwendung österreichischer Doppelbesteuerungsabkommen und ihr Verhältnis zum nationalen Steuerrecht
- **Dr. Marcel Jung:** Anwendung schweizerischer Doppelbesteuerungsabkommen und ihr Verhältnis zum nationalen Steuerrecht
- **Dipl.-Ök. Sandra Biewer:** Anwendung luxemburgischer Doppelbesteuerungsabkommen und ihr Verhältnis zum nationalen Steuerrecht
- **Dr. Alexander Linn:** Anwendung deutscher Doppelbesteuerungsabkommen und ihr Verhältnis zum nationalen Steuerrecht
- **Biewer/Jung/Kofler/Linn/Salvi/Wenz:** Diskussion von Fallstudien zur Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen
- **Markus Hammer:** Tax Reporting als Voraussetzung für die steuerkonforme Behandlung von Finanzinstrumenten

Anmeldung unter folgender Nummer: +423 265 11 12. Für Fragen stehen Ihnen *Prof. Dr. Martin Wenz* und Frau *Caroline Lindner*, Institut für Finanzdienstleistungen (Tel. +423 265 11 92, caroline.lindner@hochschule.li) jederzeit gerne zur Verfügung. Prof. Dr. Martin Wenz, Lehrstuhl für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Internationales und Liechtensteinisches Steuerrecht, Leiter des Instituts für Finanzdienstleistungen, **Hochschule Liechtenstein.**

Effizient im Internet recherchieren

18. November 2010, 8.30 bis 17.00 Uhr, Hotel Meierhof, Meierhofstrasse 15, 9495 Triesen
TvT compliance AG, Zürich und Triesen

Ziel

Das Seminar richtet sich an alle Vertreter von Finanzintermediären. Die Teilnehmer erfahren, wie sie im Internet effizient nach Informationen suchen können.

Inhalt

Das Seminar ist in 3 Teile gegliedert

- Einführung in die Open Sources Intelligence
- Forensische Recherche im Internet und spezifischen Datenbanken
- Rechercheübungen

Das Buch «Wahrheit, Information, Manipulation – Der systematische Umgang mit Informationen und Nachrichten» von *Paul Krüger* und *Andrea Galli* wird als ergänzende Ausbildungsunterlage abgegeben.

Referenten

Dr. Michael Alkalay, Inhaber AySEC Services AG, Neerach
Leo Müller, Journalist und Autor, Bilanz, Zürich
Nico Maffei, Lexis Nexis Deutschland GmbH, D-Münster

Preis

CHF 750.– zuzüglich MWSt. inkl. Dokumentation, Pausenerfrischung und Mittagessen

Anmeldung

Die Teilnehmerzahl für die Veranstaltung ist beschränkt. Das jeweilige Seminar wird nur bei mindestens 16 Teilnehmern durchgeführt. Die Anmeldungen werden in der Reihenfolge ihres Eingangs berücksichtigt. Die Anmeldung kann nicht annulliert werden und verpflichtet zur Zahlung des Veranstaltungspreises. Ersatzteilnehmer werden ohne Mehrkosten akzeptiert.

Die Anmeldung erfolgt vorzugsweise via Internet unter www.icqm.li.

Anmeldeschluss

3 Tage vor dem Termin

Informationen

Mark van Thiel, Tel. +423 237 27 47 oder info@icqm.li, Änderungen vorbehalten

aktuelles

Steuerstatistik 2009

Die gesamten Steuereinnahmen von Land und Gemeinden belaufen sich im Jahr 2009 gemäss der Steuerstatistik des Amtes für Statistik auf CHF 821 Mio. Gegenüber dem Vorjahr sanken die Steuereinnahmen um CHF 84 Mio. bzw. 9,2%. Ergiebigste Steuerart war die Mehrwertsteuer mit CHF 207 Mio., gefolgt von der Kapital- und Ertragssteuer der im Land tätigen Unternehmen mit CHF 178 Mio. Liechtenstein weist im internationalen Vergleich eine tiefe Fiskalquote auf. Sie beläuft sich gemäss der provisorischen Berechnung für das Jahr 2008 auf 22,8%. Die Fiskalquote der Schweiz liegt mit 28,9% deutlich höher.

Fünf Finanzminister in Wien

Ende August trafen sich die Finanzminister aus Österreich, der Schweiz, Deutschland, Liechtenstein und Luxemburg zu einem sogenannten informellen Ministertreffen in Wien. Schon vor Beginn der Beratungen stellte der österreichische Finanzminister *Josef Pröll*, zugleich Vizekanzler in der Wiener Regierung, fest, dass es keinen Druck aus Deutschland gäbe. Es ginge derzeit nicht um den automatischen Informationsaustausch und er kämpfe weiterhin für die Beibehaltung des Bankgeheimnisses. Ausenstehende Beobachter deuteten dieses Treffen sowie das Verhalten des deutschen Finanzministers *Wolfgang Schäuble*: «Konzilient und vage».

FMA publiziert Wegleitung für Rechtsanwälte

Die FMA hat eine branchenspezifische Wegleitung für Rechtsanwälte publiziert. Zweck der Wegleitung ist die Schaffung von Einheitlichkeit und Klarheit in Bezug auf die Auslegung und Anwendung des Sorgfaltspflichtgesetzes (SPG) und der Sorgfaltspflichtverordnung (SPV). Gestützt auf Art. 28 Abs. 3 SPG kann die FMA auf Vorschlag der Branchenverbände und nach Anhörung der Stabstelle Financial Intelligence Unit (FIU) Wegleitungen erlassen, welche die Bestimmungen des SPG und der SPV branchenspezifisch auslegen und konkretisieren.

Der Inhalt der vorliegenden Wegleitung entspricht der Auslegung der FMA. Die Wegleitung wurde in Zusammenarbeit mit der Liechtensteinischen Rechtsanwaltskammer (LIRAK) erstellt und nach Anhörung der FIU durch die FMA erlassen. Wir haben sie nachfolgend im Originaltext abgedruckt.

Branchenspezifische Wegleitung für Rechtsanwälte

Publikation: FMA Webseite; Webseite Liechtensteinische Rechtsanwaltskammer

Betrifft: Alle Sorgfaltspflichtigen gemäss Art. 3 Abs. 1 Bst. m des Gesetzes vom 11. Dezember 2008 über berufliche Sorgfaltspflichten zur Bekämpfung von Geldwäscherei, organisierter Kriminalität und Terrorismusfinanzierung (Sorgfaltspflichtgesetz; SPG)

I. Allgemeines zur Wegleitung

1) Rechtliches

Am 1. März 2009 traten das neue Gesetz über die beruflichen Sorgfaltspflichten zur Bekämpfung von Geldwäscherei, organisierter Kriminalität und Terrorismusfinanzierung (Sorgfaltspflichtgesetz; SPG)¹ sowie die neue Sorgfaltspflichtverordnung (SPV)² in Kraft, welche vom Landtag am 11. Dezember 2008 resp. von der Regierung am 17. Februar 2009 verabschiedet wurden. Hintergrund für die Totalrevision war die Umsetzung der 3. EU-Geldwäsche-Richtlinie³, der PEP-Richtlinie⁴ und der EU-Verordnung 1781/2006⁵.

Gestützt auf Art. 28 Abs. 3 SPG kann die Finanzmarktaufsicht (FMA) auf Vorschlag der Branchenverbände und nach Anhörung der Stabsstelle Financial Intelligence Unit (FIU) Wegleitungen erlassen, welche die Bestimmungen des SPG und der SPV branchenspezifisch auslegen und konkretisieren.

2) Zweck

Zweck dieser branchenspezifischen Wegleitung ist die Schaffung von Einheitlichkeit und Klarheit in Bezug auf die Auslegung und Anwendung des SPG und der SPV. Die vorliegende Wegleitung soll in erster Linie den Sorgfaltspflichtigen als Auslegungshilfe zu den Rechtsgrundlagen dienen. Darüber hinaus soll sie auf branchenspezifische Fragen in sorgfaltspflichtrechtlicher Hinsicht eingehen.

Die vorliegende Wegleitung wurde in Zusammenarbeit der Liechtensteinischen Rechtsanwaltskammer (LIRAK) und der FMA erstellt und entspricht der Auslegungspraxis der FMA. Sie wurde nach Anhörung der FIU durch die FMA erlassen.

Die Anwendung dieser Wegleitung berücksichtigt den Stand der Rechtsgrundlagen vom 1. März 2009 sowie die Mitteilungen der FMA hinsichtlich ihrer aufsichtsrechtlichen Tätigkeiten.

3) Entwicklung

Bei der vorliegenden branchenspezifischen Wegleitung handelt es sich nicht um einen vollumfänglichen Kommentar zum SPG. Vielmehr soll darin ausschliesslich auf jene Formulierungen des Gesetzes und der Verordnung eingegangen werden, welche sich im Rahmen der Ausarbeitung dieser Vereinbarung aus Sicht des Rechtsanwaltes als auslegungsbedürftig erwiesen haben.

Die Wegleitung wird entsprechend neuer Entwicklungen und aktueller Fragestellungen sowie infolge von Praxiserfahrungen bei

¹ Gesetz vom 11. Dezember 2008 über berufliche Sorgfaltspflichten zur Bekämpfung von Geldwäscherei, organisierter Kriminalität und Terrorismusfinanzierung (Sorgfaltspflichtgesetz; SPG); LGBl Nr. 47/2009.

² Verordnung vom 17. Februar 2009 über berufliche Sorgfaltspflichten zur Bekämpfung von Geldwäscherei, organisierter Kriminalität und Terrorismusfinanzierung (Sorgfaltspflichtverordnung; SPV); LGBl Nr. 98/2009.

³ Richtlinie 2005/60/EG des europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Oktober 2005 zur Verhinderung der Nutzung des Finanzsystems zum Zwecke der Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung.

⁴ Richtlinie 2006/70/EG der Kommission vom 1. August 2006 mit Durchführungsbestimmungen für die Richtlinie 2005/60/EG des Europäischen Parlaments und des Rates hinsichtlich der Begriffsbestimmung von politisch exponierte Personen und der Festlegung der technischen Kriterien für vereinfachte Sorgfaltspflichten sowie für die Befreiung in Fällen, in denen nur gelegentlich oder in sehr eingeschränktem Umfang Finanzgeschäfte getätigt werden.

⁵ Verordnung (EG) 1781/2006 des europäischen Parlaments und des Rates vom 15. November 2006 über die Übermittlung von Angaben zum Auftraggeber bei Geldtransfers.

Bedarf gemeinsam durch die LIRAK und die FMA überarbeitet und angepasst und nach Anhörung der FIU erlassen werden.

II. Berufsspezifische Regelungen

1) Tätigkeiten des Rechtsanwaltes

Gemäss Art. 7 des Gesetzes über die Rechtsanwälte (Rechtsanwaltsgesetz; RAG) kommt den Rechtsanwälten und den eingetragenen rechtsfähigen Rechtsanwaltsgesellschaften die ausschliessliche Befugnis zur berufsmässigen Rechtsberatung und zur berufsmässigen Parteienvertretung in allen gerichtlichen und aussergerichtlichen, öffentlichen und privaten Angelegenheiten zu (vorbehalten bleiben die Bestimmungen des RAG betreffend Konzipienten und Rechtsagenten).

Damit ist der Tätigkeitsbereich der Rechtsanwälte klar umschrieben und abgegrenzt.

2) Rechtsanwaltsgeheimnis

Das rechtstaatlich geschützte Rechtsanwaltsgeheimnis gemäss Art. 15 RAG soll durch das SPG und die SPV nicht tangiert werden. Der Rechtsuchende muss wissen, dass er im vollen Vertrauen seinem Rechtsanwalt alles mitteilen darf. Diese anvertrauten Angelegenheiten werden vom Rechtsanwalt geheim gehalten und müssen nur aus zwingenden Gründen, die gesetzlich geregelt sind, gegenüber Gericht und Behörden offengelegt werden. Das SPG nimmt in Art. 17 Abs. 2 auf diesen Umstand Rücksicht.⁶

Grenzen dieser Verschwiegenheitspflicht sind dort zu setzen, wo der Rechtsanwalt so tätig wird wie andere Sorgfaltspflichtige. Somit kann hinsichtlich derjenigen Handlungen, welche als Tätigkeiten gemäss dem Gesetz über die Treuhänder (Treuhandergesetz; TrHG) zu verstehen sind, auf die entsprechende branchenspezifische Wegleitung Treuhand verwiesen werden.

III. Umfang und Anwendung der Sorgfaltspflichten

1) Geltungsbereich des SPG für Rechtsanwälte

Grundsätzlich ist zu sagen, dass die Parteienvertretung in allen gerichtlichen und aussergerichtlichen, öffentlichen und privaten Angelegenheiten gemäss Art. 7 Abs. 1 Bst. b RAG keine Sorgfaltspflichten auslöst.

Der Geltungsbereich des SPG für Rechtsanwälte ist in Art. 3 Abs. 1 Bst. m SPG wie folgt geregelt:

Rechtsanwälte und Rechtsanwaltsgesellschaften, die in die Rechtsanwaltslisten bzw. in die Listen der Rechtsanwaltsgesellschaften nach dem Rechtsanwaltsgesetz eingetragen sind, sowie Rechtsagenten im Sinne von Art. 67 des Rechtsanwaltsgesetzes, soweit sie für ihre Klienten Steuerberatungen durchführen oder für ihre Klienten an der Planung und Durchführung von Finanz- oder Immobilientransaktionen mitwirken, die Folgendes betreffen:

1. den Kauf und Verkauf von Unternehmen oder Immobilien;
2. die Verwaltung von Geld, Wertpapieren oder sonstigen Vermögenswerten des Klienten;
3. die Eröffnung oder Verwaltung von Konten, Depots oder Schrankfächern;
4. die Beschaffung der zur Gründung, zum Betrieb oder zur Verwaltung von Rechtsträgern erforderlichen Mittel; oder
5. die Errichtung eines Rechtsträgers auf fremde Rechnung oder die Ausübung der Funktion eines Gesellschafters einer Personengesellschaft oder eines Organs oder Geschäftsführers eines Rechtsträgers auf fremde Rechnung oder die Wahrnehmung einer vergleichbaren Funktion auf fremde Rechnung.

1.1) Rechtsberatung

Im Hinblick auf Art. 7 Abs. 1 Bst. a RAG ist in Steuerangelegenheiten die reine Rechtsberatung von der Steuerberatung abzugrenzen, denn lediglich die Steuerberatung löst Sorgfaltspflichten aus. Die reine Rechtsberatung in Steuersachen umfasst beispielsweise die prozessuale oder auch die strafrechtliche Beratung. Demgegenüber löst jede steuerliche Beratung wie beispielsweise zur Strukturierung von Vermögenswerten oder das Ausfüllen der Steuererklärung für einen Mandanten etc. die Sorgfaltspflichten aus.

Die Entgegennahme von Kostenvorschüssen von Klienten für Rechtsberatungen und die Abwicklung eines Prozessserfolges eines Gerichtsverfahrens über das Kanzleikonto des Rechtsanwaltes fallen nicht unter den Anwendungsbereich des SPG.

⁶ Vgl. hierzu auch Bericht und Antrag Nr. 124/2008, S. 32.

1.2) Steuerberatung

Grundsätzlich sollen diejenigen Steuerberatungstätigkeiten vom Sorgfaltspflichtrecht erfasst werden, bei welchen der Sorgfaltspflichtige im Rahmen seiner Geschäftsbeziehung gemäss Art. 2 Abs. 1 Bst. c SPG umfassendere Kenntnisse über den Klienten, dessen Vermögensverhältnisse, die Herkunft der Vermögenswerte oder die Hintergründe von Transaktionen erhält, die es ihm überhaupt erst ermöglichen, allfällige Risiken der Geldwäscherei, der Vortaten zur Geldwäscherei, organisierter Kriminalität oder Terrorismusfinanzierung zu erkennen. Sorgfaltspflichtig wird daher die Steuerberatungstätigkeit erst und nur dann, wenn eine auf gewisse Dauer angelegte Geschäftsbeziehung i.S.d. Art. 2 Abs. 1 Bst. c SPG vorliegt.

Dies bedeutet beispielsweise, dass im Falle einer Steuerberatungstätigkeit dann von einer sorgfaltspflichtigen Geschäftsbeziehung i.S.d. SPG gesprochen werden kann, wenn bei einer Erstbeauftragung bereits die Absicht einer Folgebeauftragung für ein weiteres Geschäfts- oder Veranlagungsjahr besteht; spätestens bei einer Folgebeauftragung liegt eine Geschäftsbeziehung vor. Stellt die Steuerberatung jedoch lediglich eine Nebendienstleistung zur eigentlichen Haupttätigkeit dar, wie beispielsweise eine Steuerberatung im Rahmen eines Immobilienkaufvertrags, löst diese für sich allein keine Sorgfaltspflichten aus⁷.

Die Mitteilungspflicht an die FIU gemäss Art. 17 SPG besteht hingegen bereits bei der Erstbeauftragung, sofern Anhaltspunkte für das Vorliegen von Geldwäscherei, Vortaten zur Geldwäscherei, organisierter Kriminalität oder Terrorismusfinanzierung vorliegen.

Im Rahmen des Ausfüllens von Steuererklärungen muss zunächst ein beweiskräftiges Dokument über die Identität des Vertragspartners im Sinne von Art. 7 SPV eingeholt werden. Die Erhebung der Daten für die Feststellung der wirtschaftlich berechtigten Person nach Art. 6 Abs. 1 SPV ergibt sich in erster Linie aus den Unterlagen der Steuererklärung. Sofern dies nicht der Fall ist, sind die fehlenden Daten einzuholen.

Für die Überprüfung der Identität der wirtschaftlich berechtigten Person ist Art. 11 SPV massgebend, wonach sich der Sorgfaltspflichtige die Richtigkeit der Angaben durch den Vertragspartner bestätigen lassen muss. Eine gesonderte Profilerstellung ist nicht erforderlich, da sich die notwendigen Daten rund um die Vermögensverhältnisse bereits aus der Steuererklärung selbst ergeben. Eine unterjährige Überwachung der Geschäftsbeziehung zwischen zwei Steuererklärungen ist nicht möglich, falls sich die Geschäftsbeziehung lediglich auf das jährliche Ausfüllen der Steu-

ererklärung beschränkt. Eine Mitteilungspflicht an die FIU nach Art. 17 SPG besteht bereits bei Erstbeauftragung. Auf Anfragen von ausländischen Kollegen zu Rechtsfragen betreffend Steuern kann weiterhin auch ohne das Anlegen von entsprechenden Sorgfaltspflichtakten Auskunft gegeben werden.

1.3) Planung und Durchführung von Finanz- oder Immobilientransaktionen

Entscheidend für die Unterstellung von anwaltlichen Tätigkeiten unter den Anwendungsbereich des SPG ist die Unterscheidung zwischen der Beratung, Planung und Durchführung von Finanz- oder Immobilientransaktionen.

Die Abgrenzung zur Rechtsberatung dürfte im Einzelfall schwierig sein. Unbestritten ist, dass insbesondere allgemeine Rechtsauskünfte oder Rechtsgutachten nicht dem Anwendungsbereich des SPG unterliegen.

Konsens bestand bereits in den Materialien zum aSPG vom 1. April 2005 darüber, dass die Vorschrift nicht dahingehend missverstanden werden dürfe, dass beispielsweise ein Anwalt, der einen Kaufvertrag betreffend eine Immobilie für einen Klienten ausarbeite und ihn in diesem Zusammenhang umfassend berate, deswegen an der Planung oder Durchführung einer Finanz- oder Immobilientransaktion mitwirke. Die Mitwirkungshandlung müsse vielmehr eine gewisse aktive Unterstützungshandlung sowie Wesentlichkeit, beides konkret auf den Vermögenstransfer bezogen, aufweisen. Entsprechend liege in Fällen, in denen Gelder durch den Rechtsanwalt entgegen genommen würden oder der Vermögenstransfer beispielsweise durch Zurverfügungstellung von Konti, Depots oder Finanzvehikeln jeglicher Art gefördert werde, ein Finanzgeschäft im Sinne des SPG vor⁸. Art. 3 Abs. 1 Bst. m SPG erfuhr im Rahmen der Totalrevision vom 11. Dezember 2008 keine Änderung in Bezug auf die Sorgfaltspflichtigkeit von Rechtsanwälten hinsichtlich deren Mitwirkung an der Planung und Durchführung von Finanz- und Immobilientransaktionen, die den Kauf und Verkauf von Immobilien oder Unternehmen betreffen. Deshalb ist auch unter der totalrevidierten Fassung davon auszugehen, dass sich der diesbezügliche Wille des Gesetzgebers nicht geändert hat.

Die Rechtsberatung als solche soll weiterhin der beruflichen Geheimhaltungspflicht unterliegen, es sei denn, der Rechtsberater

⁷ Vgl. hierzu Bericht und Antrag Nr. 124/2008, S. 31 f.

⁸ Vgl. hierzu Bericht und Antrag Nr. 2004/64, zu Art. 4 Abs. 3 Bst. c, S. 37 ff.

ist an der Geldwäscherei beteiligt, die Rechtsberatung wird zum Zwecke der Geldwäscherei erteilt oder der Rechtsanwalt weiss, dass der Klient die Rechtsberatung zum Zwecke der Geldwäscherei, der organisierten Kriminalität oder der Terrorismusfinanzierung in Anspruch nimmt. In diesen Fällen ist der Rechtsanwalt zur Mitteilung an die FIU im Sinne von Art. 17 ff. SPG verpflichtet⁹.

2) Organfunktion von Rechtsanwälten

Es gilt zu beachten, dass mit Inkrafttreten des revidierten SPG keine unterschiedliche sorgfaltsrechtliche Behandlung zwischen kommerziell tätigen Rechtsträgern und Sitzgesellschaften mehr erfolgt.

Weiterhin sorgfaltspflichtig ist die Ausübung der Funktion eines Gesellschafters einer Personengesellschaft oder eines Organs oder Geschäftsführers eines Rechtsträgers auf fremde Rechnung oder die Wahrnehmung einer vergleichbaren Funktion auf fremde Rechnung (vgl. Art. 3 Abs. 1 Bst. m Ziff. 5 SPG). Darunter ist die Wahrnehmung der Funktion eines Gesellschafters einer kommerziell tätigen Personengesellschaft oder eines Organs oder Geschäftsführers eines tätigen Rechtsträgers zu verstehen, soweit sie im Interesse bzw. auf Rechnung eines (im Hintergrund agierenden) Dritten ausgeübt wird. Wird im Gegensatz hierzu die Funktion lediglich im Interesse des Rechtsträgers und nicht im Auftrag bzw. auf Rechnung eines (im Hintergrund agierenden) Dritten ausgeübt, so ist sie nicht sorgfaltspflichtig.¹⁰

IV. Organisation

1) Interne Organisation

Der Rechtsanwalt hat für die zur Wahrnehmung seiner Pflichten erforderliche interne Organisation gemäss Art. 21 SPG zu sorgen. Diese ist nach risikobasierten Kriterien auszugestalten.

2) Interner Jahresbericht

Ein interner Jahresbericht gemäss Art. 21 Abs. 3 SPG i.V.m. Art. 30 SPV muss nur erstellt werden, sofern der Rechtsanwalt im Kalenderjahr besondere Abklärungen getätigt hat bzw. Mitteilungen an die FIU (Art. 17 SPG; Art. 26 SPV) erstattet hat.

In diesem Falle beschränkt sich der Jahresbericht auf eine kurze Umschreibung der getätigten Abklärungen und der erfolgten Mitteilungen an die FIU.

3) Interne Weisungen

Rechtsanwälte haben interne Weisungen gemäss Art. 21 Abs. 1 SPG i.V.m. Art. 31 SPV zu erstellen, die eine der Art und Komplexität ihrer Tätigkeit entsprechende Regelung beinhaltet. Die internen Weisungen sind allen an sorgfaltspflichtrelevanten Geschäftsbeziehungen mitwirkenden Beschäftigten zur Kenntnis zu bringen.

4) Aus- und Weiterbildung

Die Rechtsanwälte sorgen gemäss Art. 21 Abs. 1 SPG i.V.m. Art. 32 SPV für eine aktuelle und umfassende Aus- und Weiterbildung ihrer Beschäftigten, soweit ein Rechtsanwalt überhaupt sorgfaltspflichtige Tätigkeiten ausübt. Dabei müssen Kenntnisse über die Vorschriften zur Verhinderung und Bekämpfung von Geldwäscherei, Vortaten zur Geldwäscherei, organisierter Kriminalität und Terrorismusfinanzierung vermittelt werden.

5) Interne Funktionen

Ansprechperson im Sinne von Art. 22 Abs. 1 SPG ist der jeweilige Mandatsbetreuer. Die Einsetzung oder der Wechsel der Ansprechperson ist der FMA nicht mitzuteilen. Auch muss kein Sorgfaltspflicht- bzw. Untersuchungsbeauftragter benannt werden.

6) Mandatsliste

Der Rechtsanwalt muss eine vollständige Mandatsliste über die betreffenden im Kalenderjahr bearbeiteten sorgfaltspflichtrelevanten Mandate führen.

7) Dokumentation

Die Dokumentation richtet sich nach Art. 20 SPG i.V.m. Art. 27 ff. SPV.

⁹ Vgl. hierzu Vorschlag für eine Richtlinie des europäischen Parlaments und des Rates zur Verhinderung der Nutzung des Finanzsystems zum Zwecke der Geldwäsche einschliesslich der Finanzierung des Terrorismus (Text von Bedeutung für den EWR) vom 30.06.2004 (2004/0137 (COD)), Rz 13.

¹⁰ Vgl. hierzu Bericht und Antrag Nr. 124/2008, S. 30 f.

V. Inkrafttreten

Diese Wegleitung tritt rückwirkend auf den 1. März 2009 nach Anhörung der FIU und mit Genehmigung der FMA in Kraft.

Vaduz, den 10. August 2010

Weitere Neuigkeiten aus dem Amt für Statistik

Aktuelle Entwicklung 3. Quartal 2010

Diese Internet-Publikation informiert vierteljährlich über die aktuelle Entwicklung der liechtensteinischen Bevölkerung und der Wirtschaft. Sie enthält Angaben zu Bevölkerung, Arbeitsmarkt, Volkswirtschaft, Preisen, Konjunktur, Aussenhandel, Bautätigkeit, Banken, Tourismus, Energie und Verkehr.

Schlaglichter der aktuellen Entwicklung:

- Die ständige Bevölkerung liegt per 31. Dezember 2009 bei 35'894 Personen. Dies entspricht einer Zunahme von 0,9% gegenüber dem Vorjahr.
- Die Zahl der Beschäftigten per 31. Dezember 2009 beträgt 32'877 Personen. Dies ergibt einen Rückgang um 1,6% gegenüber dem Vorjahr.
- Die Zahl der Zupendler beläuft sich per 31. Dezember 2009 auf 16'704 Personen. Die Anzahl der Zupendler reduzierte sich damit um 1,9% im Vergleich zum Vorjahr. Ihr Anteil an den Beschäftigten liegt bei 50,8%.
- Der Energieverbrauch liegt im Jahr 2009 um 2,5% unter dem Vorjahreswert. Er beträgt 1'355 GWh.
- Die Einschätzung des Konjunkturverlaufs durch die Industrie und das warenproduzierende Gewerbe für das 3. Quartal 2010 bleibt weiterhin positiv.
- Der Motorfahrzeugbestand per 1. Juli erhöht sich um 3,8% gegenüber dem Vorjahr. Er liegt bei 35'291 Motorfahrzeugen.

Schweiz

Verschärfte Pauschalsteuer

Während die einen die pauschalierte Besteuerung nach dem Aufwand ganz abschaffen wollen, versuchen die anderen moderaten Kräfte die Anforderungen anzuheben, um die Pauschalsteuer beibehalten zu können. Dieser Streit tobt auch im Kanton St. Gallen. Die Regierung will die nach Aufwand erhobene Steuer zwar beibehalten, hat gegenüber dem Vorschlag,

sie vollständig abzuschaffen, nun einen Gegenvorschlag präsentiert. Dieser sieht eine Verschärfung der bisherigen Praxis vor. Demnach soll die Steuer künftig am 7-fachen Wert des vom Ausländer bezahlten Mietzinses oder Eigenmietwertes bemessen werden. Bisher gilt in der Regel als Bemessungsgrundlage das 5-fache des Aufwandes. Damit liegt die Regierung des Kantons St. Gallen auf der Linie des Vorschlages der Finanzdirektorenkonferenz, er folgt ihr jedoch nicht überall. Sie möchte die Minimalsumme auf CHF 600'000 festlegen, während die FdK bei der direkten Bundessteuer CHF 400'000 vorschlägt. Um überhaupt in den Genuss der pauschalierten Besteuerung zu kommen, soll ein Einwohner des Kantons St. Gallen ein Vermögen von CHF 12'000'000 vorweisen können.

Initiativen zur Abschaffung wurden bereits in den Kantonen Thurgau und Appenzell-Ausserrhododen eingereicht. Die Thurgauer Regierung reagierte darauf, indem sie den massgeblichen Aufwand auf das 10-fache des Mietwertes an hob. Bisher hat alleine der Kanton Zürich die Pauschalsatzsteuer abgeschafft, so die NZZ am 14.08.2010.

Steigerung der Zahlungsmoral

Der Bundesrat will angesichts des gestiegenen Zahlungsverzuges die Verzugszinsen erhöhen. Während im Boomjahr 2006 die Rechnungen im Schnitt um 9 Tage zu spät bezahlt worden seien, war dies im Jahr 2009 im Durchschnitt ein Zeitraum von 20 Tagen. Angeblich sei jeder 4. Konkurs dadurch ausgelöst worden.

Die gesetzlich festgelegten Verzugszinsen, die laut Obligationenrecht derzeit 5% betragen, sollen nun an den EU-Standard angehoben werden. Vorgeschlagen wird für den kaufmännischen Verkehr ein Verzugszins von 10%, sofern nichts anderes vereinbart wurde. Neben dem Schadenersatzeffekt soll dies auch eine präventive Wirkung haben. Für die Konsumenten soll weiterhin der Verzugszins von 5% gelten. Die Reform des Obligationenrechts geht nun in die Vernehmlassung.

Zunehmende Beschäftigung

Die NZZ sieht in ihrem Bericht vom 27.08.2010 erfreuliche Aussichten am schweizer Arbeitsmarkt. Bei derzeit 7'785'000 Einwohnern gibt es im zweiten Quartal 2010 3'968'000 Millionen Beschäftigte. Während die Zahl der Erwerbstätigen bei den Schweizern praktisch stabil blieb, resultierte bei den ausländischen Arbeitskräften ein deutlicher Anstieg. Besonders

kräftig war die Zunahme bei den Grenzgängern (+ 3,2%) sowie in der Kategorie der weiteren Aufenthaltsgenehmigungen. Der Sektor Industrie nahm um – 0,6% ab, während der Sektor Dienstleistungen im Vergleich zum Jahr 2009 um 1% zunahm.

Baldiges Ende im Steuerstreit?

Der deutsche Bundesfinanzminister *Wolfgang Schäuble* deutete anlässlich einer Rede in Basel Anfang September ein baldiges Ende des Steuerstreits mit der Schweiz an. Er signalisierte das Zustandekommen einer Grundsatzvereinbarung noch vor Ende Oktober, die eine Kombination von Abgeltungssteuern und Amtshilfe beinhalte. Diese müsse einen «gleichwertigen Abschreckungseffekt» wie der automatische Informationsaustausch beinhalten. Steuersünder dürften keine Sicherheit mehr haben, nicht irgendwann doch erwischt zu werden. Wesentlich vager blieb *Schäuble* hinsichtlich einer Regularisierung der in der Schweiz liegenden unversteuerten Vermögen. Hier müsse laut *Schäuble* ebenfalls eine Regelung gefunden werden, um die «Akzeptanz der Sozialen Marktwirtschaft in Deutschland wegen des Fehlverhaltens eines Teils der Elite nicht zu gefährden», so die NZZ am 4.9.2010.

Deutschland

Kammern für internationale Handelssachen ein richtiger Schritt

Der Deutsche Anwaltverein hat durch den Ausschuss für internationalen Rechtsverkehr zum Bundesrats-Entwurf eines Gesetzes zur Einführung von Kammern für internationale Handelssachen (Bundesrat 042/10) – Antrag der Länder Nordrhein-Westfalen, Hamburg, Hessen und Niedersachsen – Stellung genommen. Der Gesetzentwurf des Bundesrates vom 7. Mai 2010 bezweckt mit der Einrichtung von «Kammern für internationale Handelssachen» die gerichtliche Austragung internationaler handelsrechtlicher Streitigkeiten in Deutschland auch auf Englisch. Der Deutsche Anwaltverein begrüsst dies uneingeschränkt. Der internationale Wettbewerb erfordert die englische Sprache. Gegen die Einführung englischsprachiger Kammern gibt es keine stichhaltigen Einwände.

E-Justiz-Portal gestartet

Am 16. Juni 2010 ist das Portal «E-Justiz» freigeschaltet worden. Dies wurde in Zusammenarbeit zwischen den Mitgliedsstaaten und der europäischen Kommission konzipiert und eingerichtet. Es soll Bürgern, Anwälten und Unternehmen den Zugang zu Informationen aus dem Justizbereich erleichtern und die Zusammenarbeit der Justizbehörden verbessern. Es fasst zahlreiche nützliche Informationen zusammen und ermöglicht den Zugang zu allen bestehenden nationalen E-Justiz-Systemen. Das Portal arbeitet in 22 Sprachen.

Englisch als Gerichtssprache

Die BRAK unterstützt in der BRAK-Stellungnahme-Nr. 22/2010 zum Entwurf eines Gesetzes zur Einführung von Kammern für internationale Handelssachen (KfiHG – BT-Drucks. 17/2163) die Absicht, den Gerichtsstandort Deutschland durch die Einrichtung von Kammern für internationale Handelssachen bei den Landgerichten, vor denen Rechtsstreitigkeiten in englischer Sprache geführt werden können, zu stärken. Die Initiative zur Schaffung von Kammern für internationale Handelssachen ist inhaltlich im Zusammenhang mit den Bestrebungen der Justizorganisationen, die Anwendung des deutschen Rechts auch im Ausland zu fördern, im Rahmen des «Bündnisses für das Deutsche Recht» und der gemeinsamen Kampagne «Law – Made in Germany» zu sehen. Es besteht Einigkeit darin, dass das deutsche materielle Zivilrecht im internationalen Vergleich einen sehr hohen Qualitätsstandard für sich beanspruchen kann. Die Intention, diesem Vorteil des deutschen Rechtssystems zusätzliche Geltung zu verschaffen, ist deswegen grundsätzlich richtig und zu begrüßen. Die Annahme, die Sprachbarriere sei ein wesentliches Kriterium, ist mithin derzeit noch nicht belegt – andererseits auch nicht widerlegt. Die BRAK möchte deshalb zur Überlegung stellen, die Einführung internationaler Kammern ausdrücklich als (befristetes) Experiment vorzusehen oder zunächst auf einzelne Spruchkörper zu beschränken, um die notwendigen Erfahrungen sammeln zu können, die dann möglicherweise auch Auswirkungen auf die Verfahrensgestaltung im Einzelnen haben sollten.

aus *Kammer-Info Rechtsanwaltskammer Freiburg*, Nr. 17/2010



Centrum Bank.

Ihr Partner für die Liechtenstein Disclosure Facility (LDF).

Die Liechtenstein Disclosure Facility bietet natürlichen und juristischen Personen, welche im Vereinigten Königreich steuerpflichtig sind, die Möglichkeit, nicht deklarierte Vermögenswerte zu speziellen Konditionen offen zu legen.

Mit unseren erfahrenen UK-Spezialisten bauen Sie auf eine Partnerschaft, bei der Sie alle Vorteile für Ihre Klienten aus dem Liechtenstein Disclosure Facility nutzen können.

Wir würden uns freuen, Sie bei diesem Programm begleiten zu dürfen. Für weitere Informationen kontaktieren Sie uns bitte unter Telefon +423 238 35 62.

www.centrumbank.com/ldf



CENTRUM BANK

Centrum Bank AG
Kirchstrasse 3 · Postfach 1168 · 9490 Vaduz · Liechtenstein
Telefon +423 238 38 38 · Fax +423 238 38 39
www.centrumbank.com

literaTour

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

Strasser

Verbrecherischer Erlös nach Geldwäschereigesetz, Der Schweizer Treuhänder 2010, 614 ff.

«4. Fazit

4.1 Auseinanderdriften von StGB und GwG? Nachdem das Bundesgericht ersparte Aufwendungen und hinterzogene Steuern für einziehbar erklärt hat und der Gesetzgeber schwere Fälle von Insiderdelikten und Steuerdelikten zu Vortaten der Geldwäscherei ausgestalten will, dürfte der Kreis der Vermögensobjekte im Strafrecht und im GwG wohl identisch sein. Eine autonome Auslegung des GwG ist ohnehin nicht an eine möglicherweise engere strafrechtliche Interpretation gebunden.

4.2 Überholtes Gesetzgebungskonzept in der Geldwäscherei? Mit der Erweiterung des Vortatenkatalogs durch das Bundesgericht und den Gesetzgeber findet im Resultat eine Entkopplung des Straftatbestandes vom Einziehungsrecht statt. Damit wird aber die Konzeption des Geldwäschereitattbestandes nach Art. 305bis StGB in Frage gestellt.

4.3 Präventionscharakter und Praxistauglichkeit als zentrale Elemente der Geldwäschereibekämpfung. Komplizierte und vor allem auch für juristische Laien in der Finanzmarktpaxis nicht mehr nachvollziehbare Unterscheidungen bei der Frage der Vortaten im Zusammenhang mit der Meldepflicht sind nicht praxistauglich und schaden der Effizienz der Geldwäschereibekämpfung. Sie können in der Tendenz zu einer massiven Zurückhaltung bei der Ausübung der Meldepflicht führen und damit den präventiven Zweck des GwG in Frage stellen. Die bundesgerichtliche Rechtsprechung und der Entscheid des Gesetzgebers sind daher zu begrüßen.»

Lauber

Der Finanzplatz Liechtenstein im Umbruch, Der Schweizer Treuhänder 2010, 498 ff.

«5. Was kann die Zukunft bringen?

Die berechtigten Forderungen der internationalen Staatenge-

meinschaft nach vermehrter Integrität, vertiefter Kooperation und verbesserter Transparenz im Finanzsektor werden nicht abnehmen. Die Anstrengungen für eine verbesserte Transparenz und Missbrauchsbekämpfung im Steuerbereich führen deshalb in nächster Zeit dazu, dass der automatische Informationsaustausch und die Benennung von Steuerdelikten zu Vortaten der Geldwäscherei ganz oben auf die Traktandenlisten gesetzt werden.

Insbesondere eine globale Einführung der neuen Vortat der Steuerdelikte würde für gewisse Geldwäschereiabwehrdispositive einen Paradigmenwechsel bedeuten. In einem System, das wie das liechtensteinische stark auf Prävention ausgelegt ist und damit dem Meldeverhalten der Finanzintermediäre bei Verdacht auf Geldwäscherei eine zentrale Rolle zuordnet, kann die Vortat der Steuerdelikte ohne klare und eindeutige Vorgaben (Indizien, die zu einer Verdachtsmeldung führen, klare Bestimmung der Mitwirkungspflichten) dazu führen, dass die Finanzintermediäre ungerechtfertigt haftbar gemacht werden können. Diese Entwicklungen gilt es sorgfältig zu beobachten und mit Gestaltungswillen frühzeitig anzugehen. Die globale Einführung dieser neuen Vortat der Steuerdelikte kann zudem eine gravierende Nebenwirkung nach sich ziehen: die Politisierung der Geldwäschereibekämpfung. Die Erfahrung aus verschiedenen Strategien zur Bekämpfung der Geldwäscherei lehrt, dass nur eindeutige, einfache und detaillierte Weisungen zum Ziel führen. Und die Regeln im Steuerbereich zählen bekanntlich zwar zu den detaillierten, aber sicher nicht zu den eindeutigen und schon gar nicht zu den einfachen.»

Rüping

Selbstanzeige und Steuermoral, DStR 2010, 1768 ff.

«Die Selbstanzeige hat derzeit Konjunktur, und zwar die grösste, seitdem das Institut in seiner gegenwärtigen Form in Erscheinung getreten ist. Die Konjunktur besitzt inzwischen ein dreifaches Gesicht. Auf der einen Seite in Gestalt der praktischen Bedeutung, indem der vom Staat gebilligte Ankauf gestohlener CDs mit Steuerdaten Tausende von Anzeigen ausgelöst hat und augenblicklich erneut die Öffentlichkeit beschäftigt.

Nicht dazupassen scheint die politische Dimension, indem die Selbstanzeige zur Reform im Deutschen Bundestag ansteht. Und dies nicht nur hinsichtlich variabler Einzelheiten, wie der Erweiterung von Sperrgründen nach § 371 Abs. 2 AO, sondern hinsichtlich der Existenzberechtigung schlechthin. Der Streit der politischen Parteien entzündet sich vor dem Hintergrund eines

bestimmten Bildes des Steuerhinterziehers an der Frage nach der Legitimation des Instituts.

Schliesslich hat das Institut Konjunktur in der jüngsten höchstrichterlichen Rechtsprechung im Bereich des Strafrechts. Auch hier mit der Besonderheit, dass sich ein grundsätzlicher Wandel in ihrem Verständnis anbahnt. In seiner jüngsten Entscheidung vom Mai 2010 signalisiert der BGH den Wandel, indem er ausserhalb der den eigentlichen Urteilsspruch tragenden Gründe Ausführungen zur Selbstanzeige macht, die unter Bruch mit der bisherigen Sicht wesentliche Restriktionen der Reichweite und ein grundsätzlich neues Verständnis des Rechtsinstituts bedeuten.»

Zeitschrift für das Recht der Non Profit Organisationen

Vor wenigen Tagen erschien die aktuelle Ausgabe 3/2010 der npoR – Zeitschrift für das Recht der Non Profit Organisationen erschienen ist. Sie können die Ausgabe unter www.npor.de abrufen.

Diese Ausgabe beinhaltet u.a. den zweiten Teil des Aufsatzes von Herrn Professor *Dr. Bernd Schlüter* zu dem Thema «Die Überformung der Sozialsysteme und der Gemeinnützigkeit durch europäisches Wirtschaftsrecht hat klare Grenzen» sowie Aufsätze von Herrn Professor em. *Dr. Dieter Reuter* zur «Verbrauchsstiftung» und von Herrn *Dr. Axel Steiner* zur «Steuerabzugspflicht inländischer Sportvereine bei Spielerleihe».

npoR Zeitschrift für das Recht der Non-Profit-Organisationen,
Redaktionsleitung: *Janne Seelig*, Schriftleitung: *Dr. Gregor Roth*,
Bucerius Law School, Institut für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen, Jungiusstrasse 6, 20355 Hamburg, Germany.

Werner

Die liechtensteinische Familienstiftung, IStR 2010, 589 ff.

Zum einen von *Dr. Rüdiger Werner*, Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht im baden-württembergischen Gerlingen: *Die liechtensteinische Familienstiftung*, abgedruckt in der IStR (Internationales Steuerrecht, C.H. Beck, München). Dort wird die liechtensteinische Familienstiftung auf wenigen Seiten aus rechtlicher und steuerlicher Sicht geprüft.

Gehm

Die Selbstanzeige nach § 371 AO im Zusammenhang mit den Kapitalanlegerfällen Schweiz, NJW 2010, 2161 ff.

Die Neue Juristische Wochenschrift, das Flaggschiff der mehr als 300 juristischen Fachzeitschriften in Deutschland, druckt selten steuerrechtliche Themen. Es gibt einen Jahres-, jetzt Halbjahres-

bericht zu den steuerrechtlichen Entwicklungen, der bald schon quartalsweise oder gar monatlich erscheinen müsste. Daneben gab es immerhin zwei Auseinandersetzungen zu der LGT-Affäre. Jetzt beschäftigt sich ein Lehrbeauftragter mit Grundzügen und Details der strafbefreienden Selbstanzeige, einem stark diskutierten Thema in Deutschland. Was im Kleingedruckten immer mitgelesen werden muss: Der Autor ist auch Leiter einer Bussgeld- und Strafsachenstelle der Finanzverwaltung, die bekanntlich eigene Auffassungen vertritt.

Peinlich...

«Es ist eine bewegende Geschichte, bitter für alle Seiten, oben-dreien oft peinlich. Ich kann enthüllen wie Hans-Adam seine heiligste aller heiligen Kühe, die LGT Gruppe, krampfhaft schützte und seinen mittelalterlichen Herrschaftsanspruch verteidigte. Wie er sein Geld, seine Macht und Position als Staatsoberhaupt missbrauchte, um mit Hilfe der Marionetten-Regierung in Vaduz die Veröffentlichung der Daten zu verhindern und sie alle nicht davor zurückschreckten, dafür Methoden anzuwenden, die meilenweit entfernt von Gut und Böse waren. Natürlich kriege auch ich mein Fett im Buch ab. Ehrenwerte Personen gibt es in dieser Geschichte wenige. Ich bin zuversichtlich, dass jeder von euch am Ende des Buchs ein eigenes, komplettes Bild über diesen Skandal machen kann.» aus: *Heinrich Kieber, Der Fürst – der Dieb – die Daten, Online-Version, 2010*

Von wem stammt wohl diese peinliche Geschichte? Schon im Vorwort muss der Leser sich duzen lassen, das Gejammere anhören, das sich dieses Hirn ausgedacht hat und ständig unterscheiden zwischen möglicher Dokumentation und/oder schlechter Fiktion. Entnervt sollte man es zur Seite legen, nein ersatzlos löschen. Kiebers einzigstes Verdienst ist es, den «Bankleichen-Wühler» (S. 594) erfunden zu haben und die jüngste Geschichte zu einem «Kübel voll Schweineblut» vermischt zu haben. Vielleicht hat auch S.D. Fürst Hans-Adam ähnliche Gedanken gehabt. Er hat es nur viel diplomatischer ausgedrückt.

In der nächsten Ausgabe u.a.:

- *Opel*
Steuerliche Behandlung von Familienstiftungen, Stiftern und Begünstigten in nationalen und internationalen Verhältnissen – unter Einbezug des liechtensteinischen Stiftungsrechts.
- *Zeitschrift «Die Privatstiftung»*

Redaktion

gesetzgebung

Amtshilfe soll an internationale Standards angepasst werden

Die Regierung hat an ihrer Sitzung vom 13. Juli 2010 den Vernehmlassungsbericht betreffend die Abänderung des Finanzmarktaufsichtsgesetzes verabschiedet. Mit der Gesetzesänderung soll gewährleistet werden, dass Liechtenstein die international anerkannten Standards in der Amtshilfe im Bereich der Wertpapieraufsicht einhält. Zugleich soll der Finanzmarktaufsicht (FMA) Liechtenstein damit der bis heute verwehrt, wichtige Zugang zu den internationalen Standardsetzern im Wertpapierbereich ermöglicht werden.

Verordnung zum Steueramtshilfegesetz-UK erlassen

Vaduz (ots) – Vaduz, 2. September (pafl) – Die zwischen Liechtenstein und dem Vereinigten Königreich abgeschlossenen Steuervereinbarungen sehen vor, dass Liechtenstein ein Jahr nach Unterzeichnung der Vereinbarungen ein besonderes Amtshilfe- und Compliance-Programm mit einem Mitteilungs-, Bestätigungs-, Prüfungs- und Kontrollverfahren einführt. Das am 1. September 2010 in Kraft getretene Gesetz über die Amtshilfe in Steuersachen mit dem Vereinigten Königreich sieht eine Reihe von diesbezüglichen Verpflichtungen für die liechtensteinischen Finanzintermediäre vor, die durch eine Verordnung weiter ausgeführt werden. Geregelt werden die bei der Identifikation mutmasslich steuerpflichtiger britischer Kunden zu wahren Fristen. Die Verordnung definiert, unter welchen Voraussetzungen ein Finanzintermediär eine Kundenbeziehung als erheblich im Sinne des Gesetzes betrachten kann. Sie legt fest, mit welchen Dokumenten und Erklärungen anstelle der Registrierungs- und Offenlegungsbestätigung der britischen Steuerbehörde HMRC das Fehlen einer Steuerpflicht oder das Erfüllen einer solchen belegt werden kann und sieht vor, dass die Regierung für eine einfache und praktikable Abwicklung des Verfahrens Musterformulare zur Verfügung stellen kann. Wesentlich sind im Weiteren die Bestimmungen über den Prüfungsausschuss, dessen Zusammensetzung, Beschlussfassung, Protokollierung und Vertraulichkeit festgelegt wird. Geregelt wird auch, wer als Prüfer im Kontrollverfahren eingesetzt werden darf, wobei besonderer Wert auf die Unabhängigkeit des Prüfers gelegt wird. Ein Verstoss gegen die Identifizierungspflicht wird mit der gesetzlich vorgesehenen Strafe belegt.

Pressemitteilung der Regierung vom 2.9.2010

Steueramtshilfeverordnung-UK (AHV-UK) vom 31. August 2010, LGBl. 2010 Nr. 254 vom 3.9.2010

Aufgrund von Art. 8 Abs. 1 und 5, Art. 9 Abs. 2, Art. 10 Abs. 5, Art. 17 Abs. 1 und Art. 23 Abs. 1 Bst. e des Gesetzes vom 30. Juni 2010 über die Amtshilfe in Steuersachen mit dem Vereinigten Königreich von Grossbritannien und Nordirland (Steueramtshilfegesetz-UK; AHG-UK), LGBl. 2010 Nr. 248, verordnet die Regierung:

Art. 1

Gegenstand und Bezeichnungen

- 1) Diese Verordnung regelt das Nähere über:
 - a) die Identifizierungspflicht;
 - b) die Erheblichkeitsbestätigung;
 - c) die Anforderungen an Dokumente, die anstelle der Registrierung und Offenlegungsbestätigung als Nachweis erbracht werden können;
 - d) die Organisation und das Verfahren des Prüfungsausschusses;
 - e) die Anforderungen an den Prüfer.
- 2) Unter den in dieser Verordnung verwendeten Personen-, Funktions- und Berufsbezeichnungen sind Personen männlichen und weiblichen Geschlechts zu verstehen.

Art. 2

Identifizierungspflicht

- 1) Ein Finanzintermediär ist verpflichtet, die relevanten Personen, gegenüber welchen er relevante Dienstleistungen erbringt, zu identifizieren.
- 2) Die Identifikation hat binnen 30 Tagen seit Aufnahme der Geschäftsbeziehung zu erfolgen. Bei Geschäftsbeziehungen, die vor dem 1. September 2011 begründet worden sind, hat die Identifikation vor dem 1. Oktober 2011 zu erfolgen.
- 3) Erhält ein Finanzintermediär während einer laufenden Geschäftsbeziehung Kenntnis davon, dass eine betroffene Person im Vereinigten Königreich steuerpflichtig geworden ist, hat die Identifizierung umgehend stattzufinden.

Art. 3

Erheblichkeitsbestätigung

- 1) Der Finanzintermediär stellt der relevanten Person die für die Teilnahme am Offenlegungsverfahren erforderliche Erheblichkeitsbestätigung aus.
- 2) Die Erheblichkeitsbestätigung kann ausgestellt werden, wenn die Geschäftsbeziehung zur relevanten Person vom

Finanzintermediär als erheblich betrachtet wird. Erheblichkeit ist anzunehmen, wenn:

- a) zwischen dem Finanzintermediär und der relevanten Person persönlicher Kontakt besteht, die Kundenbeziehung auf Dauer angelegt ist und die erbrachten Dienstleistungen nicht bloss von untergeordneter Bedeutung sind; oder
- b) ein substantieller Teil des von der Offenlegung betroffenen Vermögens in Liechtenstein investiert oder verwaltet wird.
- 3) Nach Anhörung der betroffenen Wirtschaftsverbände kann die Regierung mit Verordnung weitere Einzelheiten in Bezug auf die in Abs. 2 genannten Erheblichkeitskriterien regeln, soweit dies im Interesse des Finanzplatzes geboten ist.

Art. 4

Andere Dokumente anstelle der Registrierungs- und Offenlegungsbestätigung

- 1) Anstatt mit der Registrierungs- oder Offenlegungsbestätigung kann der Nachweis gegenüber dem Finanzintermediär, dass die betreffende Person im Vereinigten Königreich in Bezug auf relevantes Vermögen nicht steuerpflichtig ist oder ihren Steuerpflichten nachkommt, auch durch folgende Dokumente erbracht werden:
 - a) eine schriftliche Bestätigung im Original oder in Form einer amtlich oder notariell beglaubigten Kopie eines im Vereinigten Königreich gehörig qualifizierten Rechts-, Steuer- oder Buchhaltungsberaters, welcher ein Mitglied der Law Society, des Institute of Chartered Accountants in England and Wales oder eines ähnlichen Berufsverbandes des Vereinigten Königreichs ist, dass:
 1. die betreffende relevante Person ihren Steuerpflichten im Vereinigten Königreich in Bezug auf relevantes Vermögen nachkommt; oder
 2. die entsprechende relevante Person im Rahmen einer Offenlegungsmöglichkeit von der zuständigen Steuerbehörde des Vereinigten Königreichs ("Her Majesty's Revenue and Customs"; "HMRC") eine Offenlegungsmeldung bezüglich des relevanten Vermögens eingereicht hat;
 - b) ein Formular in einer von HMRC genehmigten Form, auf dem die relevante Person identifiziert wird und das den Nachweis erbringt, dass die relevante Person ihren Steuerpflichten in Bezug auf das relevante Vermögen im Vereinigten Königreich nachkommt;
 - c) eine amtlich oder notariell beglaubigte Kopie der ganzen oder eines Teils der Steuererklärung, welche die betreffende Person bei HMRC eingereicht hat, sofern die eingereichte Kopie aufzeigt, dass das in Frage stehende re-

levante Vermögen gegenüber HMRC angegeben wurde; oder

- d) ein schriftliches Verzichtserklärungs- und Identifizierungsformular der betreffenden Person, welches den entsprechenden Finanzintermediär ermächtigt, die betreffende Verzichtserklärung an HMRC weiterzuleiten und später HMRC eine Kopie der Steuerinformation zukommen zu lassen, die für die Steuerpflicht der Person in Bezug auf das relevante Vermögen voraussichtlich bedeutsam ist.
- 2) Nach Anhörung der betroffenen Wirtschaftsverbände kann die Regierung periodisch aktualisierte Muster der Bestätigung (Abs. 1 Bst. a), des von HMRC genehmigten Formulars (Abs. 1 Bst. b), der Steuererklärung (Abs. 1 Bst. c) sowie der Verzichtserklärung und Identifizierung (Abs. 1 Bst. d) veröffentlichen.

Prüfungsausschuss

Art. 5

a) Zusammensetzung

- 1) Die Regierung bestellt einen Prüfungsausschuss, der aus drei bis fünf Mitgliedern besteht. Sie bestimmt den Vorsitzenden.
- 2) Der Prüfungsausschuss wählt aus seiner Mitte einen Stellvertreter des Vorsitzenden.
- 3) Der Vorsitzende und sein Stellvertreter müssen rechtskundig sein.
- 4) Scheidet ein Mitglied während der Amtsdauer aus, wird es durch eine Ersatzwahl für die restliche Amtsdauer ersetzt.

Art. 6

b) Beschlussfassung

- 1) Der Prüfungsausschuss ist beschlussfähig, wenn bei einer vier- oder fünfköpfigen Besetzung mindestens drei Mitglieder, bei einer dreiköpfigen Besetzung mindestens zwei Mitglieder anwesend sind. Die Anwesenheit des Vorsitzenden oder seines Stellvertreters ist in jedem Fall erforderlich.
- 2) Der Prüfungsausschuss fällt seine Beschlüsse mit Stimmenmehrheit der anwesenden Mitglieder. Der Vorsitzende und bei dessen Abwesenheit sein Stellvertreter hat den Stichentscheid. Es besteht Stimmzwang.

Art. 7

c) Protokollierung und Vertraulichkeit

- 1) Die Beschlüsse des Prüfungsausschusses sind zu protokollieren.
- 2) Die Mitglieder des Prüfungsausschusses sind zur Verschwiegenheit über alle Wahrnehmungen verpflichtet, die

ihrer Natur nach oder gemäss ausdrücklichem Beschluss des Prüfungsausschusses geheim zu halten sind.

Art. 8

Anforderungen an den Prüfer

- 1) *Als Prüfer im Kontrollverfahren A darf nur eingesetzt werden, wer:*
 - a) *Mitglied der Liechtensteinischen Rechtsanwaltskammer, der Liechtensteinischen Treuhändervereinigung oder der Liechtensteinischen Wirtschaftsprüfervereinigung ist;*
 - b) *eine Bewilligung der FMA als Wirtschaftsprüfer oder Revisionsgesellschaft besitzt und Mitglied eines entsprechenden ausländischen Berufsverbandes ist; oder*
 - c) *Mitglied der Law Society, des Institute of Chartered Accountants in England and Wales oder eines ähnlichen Berufsverbandes des Vereinigten Königreichs ist.*
- 2) *Als Prüfer im Kontrollverfahren A darf zudem nur eingesetzt werden, wer vom zu prüfenden Finanzintermediär rechtlich, wirtschaftlich und persönlich unabhängig ist. Insbesondere darf ein Prüfer nicht:*
 - a) *Arbeitnehmer des zu prüfenden Finanzintermediärs oder eines mit diesem rechtlich, wirtschaftlich oder persönlich verbundenen Unternehmens sein;*
 - b) *direkt oder indirekt am Gewinn des zu prüfenden Finanzintermediärs oder eines mit diesem rechtlich, wirtschaftlich oder persönlich verbundenen Unternehmens beteiligt sein.*

Art. 9

Strafbestimmung

Verstösse gegen Art. 2 werden nach Art. 23 AHG-UK bestraft.

Art. 10

Inkrafttreten

Diese Verordnung tritt am Tage der Kundmachung in Kraft.

Fürstliche Regierung: gez. Dr. Martin Meyer, Regierungschef-Stellvertreter

Zuvor war am 30.6.2010 das Gesetz über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (Steueramtshilfegesetz; SteAHG) erlassen worden, LGBl. 2010 Nr. 261.

Totalrevision des Steuergesetzes

Am 24.08.2010 erschien nach der ersten Lesung betreffend die Totalrevision des Gesetzes über die Landes- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, SteG). Die Stellungnahme der Regierung an den Landtag zu den anlässlich der ersten Lesung betreffend die Totalrevision des Gesetzes über die Landes- und Gemeindesteuern sowie die Abänderung weiterer Gesetze, Nr. 83/2010.

In der Landtagssitzung zum 08.06.2010 wurde das Steuergesetz in erster Lesung behandelt und grösstenteils begrüsst. Die verschiedenen dort aufgeworfenen Fragen werden in der Stellungnahme beantwortet, soweit nicht das zuständige Regierungsmitglied dies bereits getan hat. Die im Landtag vorgebrachten Änderungen wurden teilweise aufgenommen und der Gesetzestext entsprechend überarbeitet.

Bei den grundsätzlichen Fragen stellt die Regierung noch einmal klar, dass die Erbschaftssteuer abgeschafft werden soll. Damit stellt sie sich gegen grundsätzlich fiskalische Überlegungen hinsichtlich der angespannten Finanzlage und gegen die Tatsache, dass sie wohl kaum wieder eingeführt werden könne, wenn sie einmal abgeschafft sei. Die Prämissen für die Steuerschätzungen entsprechen denjenigen, welche auch für die Finanzplanung 2010–2014 angewendet wurden. Eine neue Schätzung der finanziellen Entwicklung erfolge im Rahmen der Finanzplanung 2011–2015, die im Landtag im November diskutiert würden.

Die Frage, welches Steuersubstrat generiert würde, wenn die Fürstliche Domäne und die Stiftungen, die gemäss statutarischer Zweckbestimmung dem Landesfürsten zu Erfüllung seiner Obliegenheiten dienen, nicht von der Steuerpflicht ausgenommen würden, konnte die Regierung nicht beantworten. Der Landesfürst sowie der Erbprinz seien gemäss Gesetz vom 17.12.1981 von der Abgabepflicht befreit. An der damaligen Einschätzung (zitiert auf Seite 12) habe sich aus Sicht der Regierung nichts geändert.

Bisher gibt es keine Liste der gemeinnützigen liechtensteinischen Stiftungen. Die Regierung hat auf eine entsprechende Anfrage ausgeführt, wenn sich zukünftig das Bedürfnis einer Liste den gemeinnützigen Institutionen ergäbe, die Regierung die Erstellung und Veröffentlichung einer solchen Liste prüfen werde.

Zu der Zulassung von Spenden zum Abzug vom Erwerb bei Spenden im grenzüberschreitenden Bereich führt die Regierung aus: «Spendet eine im Ausland wohnhafte Person an eine liechtensteinische gemeinnützige Institution, so beurteilt sich die Frage, ob diese Person die Spende in ihren Wohnsitzstaat

vom steuerbaren Erwerb in Abzug bringen kann, jeweils nach dem Recht des Wohnsitzstaates. Ebenso richtet sich die Frage, ob ein liechtensteinischer Steuerpflichtiger eine Spende an eine gemeinnützige Institution im Ausland zum Abzug bringen kann, danach, ob diese Institution die Steuerbefreiungsvoraussetzungen nach Artikel 4 Abs. 2 bzw. 3 erfüllt (vergleiche Artikel 16 Abs. 4 h).

Zu den Fragen der Gemeinnützigkeit wird weiter ausgeführt auf den Seiten 14 ff.: Insbesondere wird noch einmal klargestellt, das auch im Bereich des Steuerrechts die Definition des

«gemeinnützigen Zwecks» gleichlautend mit der Definition des Art. 107 Abs. 4 a PGR sei. Auf Seite 18 werden die möglichen Abweichungen zwischen den Begriffen erwähnt.

Die vorstehend abgedruckte Erläuterung, bzw. Zusammenfassung aus der Stellungnahme der Regierung beschränkt sich auf die Erläuterungen der ersten Seiten der Stellungnahme. Diese umfasst jedoch 74 Seiten, die nachfolgend wegen der überwiegend technischen Korrekturen nicht weiter erläutert werden.

Redaktion

ausblick

Gedanken zum Seminar «Anlagebetrug», 30. September 2010, Vaduzer Saal, Vaduz

Strafverfolgungsbehörden: Zahnlose Justiz?

Bereits Anfang der 90er-Jahre des letzten Jahrhunderts machte eine Dissertation den Zusammenhang zwischen Wettbewerbsrecht und Anlegerschutz deutlich. Der Autor, Thomas Haller, stellte klar, der von der Gesetzgebung dem Anleger gewährte Schutz sei zwar von erheblicher Bedeutung, wirke jedoch allein repressiv. Er setze voraus, dass «das Kind bereits in den Brunnen gefallen» sei. Der Anleger habe bereits eine Investition getätigt und durch Fehlschlagen des Anlageobjektes einen – im Regelfall – erheblichen Vermögensschaden erlitten, der häufig den persönlichen finanziellen Ruin des Betroffenen nach sich zieht. Weder das Recht noch die Ermittlungsbehörden helfen ihm, dies vorab zu vermeiden. Der präventive Anlegerschutz spiele noch lange nicht die Rolle, die im Interesse eines effektiven Anlegerschutzes wünschenswert wäre.

Hierzu trägt auch die Organisation der Ermittlungsbehörden bei: Die Strafverfolgungsbehörden sind föderalistisch und dezentral organisiert. Beginnend bei den Wirtschaftsdezernaten der Kriminalpolizei, den regionalen Staatsanwaltschaften pro Landgerichtsbezirk und den Landespolizeidirektionen werden relativ kleine Einheiten vorgehalten, die (alle) Wirtschaftsdelikte verfolgen sollen. Daneben existieren seit einigen Jahrzehnten Schwerpunktstaatsanwaltschaften für Wirtschaftskriminalität, die landesweit «grosse» Fälle abarbeiten und die speziellen

Wirtschaftsstrafkammern bei den Landgerichten zugeteilt sind. In Baden-Württemberg sind dies bspw. Mannheim für den badischen und Stuttgart für den württembergischen Landesteil.

Konzentration bedeutet zwar einerseits eine gewisse Konzentration von Erfahrung und Know-how, andererseits (fast) zwangsläufig eine gewisse Überlastung mit umfangreichen und komplexen Verfahren. Dort, wo eine solche Konzentration nicht vorhanden ist, wird das Know-how und die Erfahrung manchmal durch Vorurteile ersetzt («die sind doch selbst schuld»), andererseits wird eine effiziente Ermittlungsarbeit oft von Personalmangel oder anderweitigem Ressourceneinsatz geschwächt oder gar verhindert. Ein Grundproblem besteht darin, dass die Ermittlungsbehörden nicht das ganze System einer Kapitalanlage analysieren und daraus Rückschlüsse etwa auf betrügerische Absichten zieht. «Das mag auch damit zusammenhängen, dass es in Deutschland zwar massenhaft Sachverständige für jedes Komma in der Bilanz oder die hinterletzten steuerlichen Abschreibungsregeln gibt, aber bisher nur sehr wenige für Kapitalanlage», so die WELT am 5.6.2007 in ihrem Beitrag «Zahnlose Justiz».

Diese Umstände führen zu einer zentralen These hinsichtlich der Betrachtung des Phänomens des Kapitalanlagebetrugs:

Würden die Ermittlungsbehörden früher «zuschlagen», wären die Schäden wesentlich geringer. Der typische Verlauf einer «Kapitalanlage» ist derjenige eines zunächst langsam, aber dann immer schneller anwachsenden Anlagevolumens, das dann an einem Scheitelpunkt relativ schnell «kippt», sei es weil die «Neugelder» nicht mehr zur wirtschaftlichen Befriedigung der «Altkunden» ausreichen, sei es weil der Ermittlungsdruck das für die Betrüger hinnehmbare Mass übersteigt und die ersten oder gar die finalen Absatzbewegungen beginnen. Würde man also den Ermittlungsdruck bereits in einem frühem Stadium ansetzen, würde die Schadenssumme vermutlich geringer ausfallen, zumal der einzelne Anleger in einem frühen Stadium wenig bis gar nichts gegen den mutmasslichen Betrüger ausrichten kann.

Das beste Gesetz ist gerade so gut, wie seine Durchsetzung gewährleistet wird. Gerade in internationalen Fällen müssen zahlreiche Probleme in der Zusammenarbeit der Ermittlungsbehörden verschiedener Länder beklagt werden. Der schweizerische Rechtsprofessor Christian Weber beschreibt in diesem Zusammenhang auch «mangelnden Verfolgungswillen» und teilweise korrupte Beamte. Mit Unwillen hat auch folgender Fall eines Staatsanwalts zu tun, der – vermutlich um seinen Weihnachtserurlaub zu retten – aus völlig unerklärlichen Gründen – «den Druck aus den Ermittlungen rausnimmt». So verfügte ein bayerischer Staatsanwalt am 20.12.2005 (nachdem im Betrugssystem mit angeblichen Darlehen bereits seit über einem Jahr ermittelt worden war): «Es wird zunächst abgewartet, ob die zum Jahresende fälligen Darlehen in Höhe von 2,5 Mio. Euro bzw. 1,7 Mio. Euro bedient werden können. Wiedervorlage 1 Monat.» Dem Beschuldigten gelang es, die Schadenssumme innerhalb eines weiteren Jahres auf 8–9 Mio. Euro zu steigern. Die Ermittlungen waren – mit rechtskräftiger Verfügung der BaFin – bei einem Schadensstand von «nur» 80'000 Euro ein Jahr zuvor aufgenommen worden.

Die WELT fasste dies 20 Jahre später in einem Artikel über die Göttinger Gruppe im Juni 2007 wie folgt zusammen: «(...) dass unsere Justiz völlig überfordert ist mit dubiosen Kapitalanlagen. Auch wenn es offensichtlich ist, dass ein Anlagesystem nicht funktionieren kann, und wenn es deutliche, öffentliche Hinweise darauf gibt – zum Beispiel im Handelsblatt –, bleibt die Justiz letztlich zahnlos. Ein Betrug ist juristisch eben erst dann Betrug, wenn tatsächlich Geld verschwunden ist und man die betrügerische Absicht nachweisen kann. Das heisst also, wenn es zu spät ist.»

Der These der frühen Verfolgung und des Ersticken von Betrugssystemen im Keim steht zunächst entgegen, dass sich in diesem Stadium noch kein Problembewusstsein gebildet hat,

im Gegenteil: In dieser Phase verteidigt das Opfer sowohl den Betrüger, sowie seine eigene «Anlagestrategie». Ein typisches Zitat einer Anlegerin, die als Zeugin in einem Ermittlungsverfahren aussagen soll: «Ich möchte gleich voraus erwähnen, dass ich die Anlagestrategie der Fa. XY für seriös halte. Ich habe mich auch bereits mit einem ehemaligen Vorstand der Fa. Siemens unterhalten. Dieser hält solche Devisengeschäfte auch für reell.» Bei diesem Phänomen ist die Kriminologie ratlos: «Wie bringt es der Betrüger fertig, sein Opfer so zu behandeln, dass es so verblendet ist, und es ihm erst nach erlebtem Schaden, erlittener Enttäuschung und eingeheimstem Spott wie Schuppen von den Augen fällt? Wie erreichte der Täter, dass das Opfer so willig und so fortgesetzt seine Rolle spielte?», so der Kriminologe Schultz in seinen «Kriminologischen und strafrechtlichen Bemerkungen» Anfang des 20. Jahrhunderts.

Es gibt also auch ein Wahrnehmungsproblem: Bereits vor Jahrzehnten erkannte man, dass sich die Bevölkerung bedroht fühlt, wenn sich Handtaschenräuber in der Stadt und Sittlichkeitsverbrecher auf dem Land rumtreiben – «eigenartig ist jedoch, dass sich durch Betrügereien, auch wenn sie grosses und grösstes Ausmass erreichen, kaum jemand bedroht fühlt», so Eschenbach in seinem Buch «Der Betrüger und seine Opfer».

Reichen die vorhandenen Informationen den Ermittlungsbehörden bereits für einen konkreten Anfangsverdacht aus? Wie, wenn nicht durch Strafanzeigen, kommt also eine Information, bspw. ein Hochglanzprospekt einer «Anlagefirma» zu den zuständigen Ermittlungsbehörden? Staatsanwälte scheinen sich gegen dieses Ansinnen, freilich mit schönen juristischen Argumenten, zu wehren: «Strafanzeigen begnügen sich aber – in Ermangelung konkreter Erkenntnisse – sehr oft nur mit Vermutungen, die sich lediglich auf die möglicherweise gegen die «Prognose» verlaufende Geschäftsentwicklung gründen.» Hieraus zieht Staatsanwalt Hildner in einer Fachveröffentlichung aus dem Jahr 2004 den Schluss: «Sollen Ermittlungsbehörden – und zwar schon zur Beurteilung des Anfangsverdacht im Rahmen des Tatbestandsmerkmals der Täuschung – tatsächlich in langwierige (Vor-)Ermittlungen darüber eintreten, ob einem vordergründigen Werturteil ein Tatsachenkern innewohnt und zwar im Vorfeld zur Klärung deren eventueller Unrichtigkeit? Ermittlungen sind nämlich nur dann zulässig, wenn tatsächlich ein Anfangsverdacht bejaht werden kann, so dass sich an diesem Punkt bereits die Betrachtung im Kreise drehen würde.»

Prävention würde nach unserer Auffassung dieses Dilemma lösen, etwa durch das vorsorgliche Beobachten des Grauen Kapitalmarkts. «Langwierig» müssten diese Ermittlungen nicht

unbedingt sein: Allein das Studium der Kleinanzeigen, etwa der Rubrik «Geldanlage und Kapitalmarkt» in der Frankfurter Allgemeinen Zeitung oder die ungeahnten Möglichkeiten des Internet würden hierbei wertvolle Dienste leisten. Die Vernetzung von privaten Datenbanken (wie sie bspw. von der Zeitschrift Focus betrieben wird) und Ermittlungsbehörden wäre – wenigstens technisch – kein Problem. Und: Diese Präventionsarbeit könnte von wenigen Spezialisten effizient und flächendeckend erledigt werden. Ein neues Bundesamt braucht es hierfür nicht.

Einer überzeugenden Prävention stehen allerdings mehrere Faktoren entgegen: Im Hintergrund ist sicherlich ein natürlicher Reflex vorhanden, der auf der Wechselwirkung zwischen Zivil- und Strafrecht beruht. Der Geschädigte hat gerade in komplexen Anlagebetrugsfällen erhebliche Beweisschwierigkeiten. Mehr als seinen Vertrag, oft mit Offshore-Gesellschaften in fernen Destinationen, hat er in der Regel nicht. Durch Anzeigen versuchen die Geschädigten oft, die Ermittlungsbehörden «vor ihren Karren zu spannen» und unterliegen damit einem weiteren Irrtum: Diese sind nur zuständig für die allfällige Bestrafung des Täters, nicht aber primär (trotz der in den letzten Jahren ausgebauten «Rückgewinnungshilfe» der Strafprozessordnung) für die Rückholung der Gelder.

Entscheidend ist in diesem Zusammenhang wohl der Geldmangel der öffentlichen Hand und die damit einhergehende Personalknappheit bei den Ermittlungsbehörden. Hinzu kommt – neben der üblichen Trägheit grösserer Verwaltungsapparate – eine unterschiedliche Schwerpunktsetzung bei der Verbrechensbekämpfung. Die Bekämpfung des Kapitalanlagebetruges steht jedenfalls nicht an vorderster Stelle des Prioritätenkataloges der Staatsanwaltschaften und deren vorgesetzter Justizministerien. Dies hat wiederum mit einigen Faktoren zu tun, die an anderer Stelle in diesem Buch bereits angesprochen wurden: Schämen sich die Opfer, wird der öffentliche Druck, gewisse Straftaten zu verfolgen, natürlich schwach sein. Hingegen verlangt die Bevölkerung medienwirksam die vordringliche Bekämpfung von Straftaten gegen Leib und Leben. Zum anderen sind Kapitalanlagebetrugsfälle komplex und erfordern auch bei den Ermittlern einen zum Teil erheblich ausgeprägten Sachverstand, der internationale Verflechtungen und Zusammenhänge mit

einschliesst. Mangels Geld und Personal ist dieser Sachverstand flächendeckend nicht in ausreichendem Masse vorhanden. Die Katze beisst sich also in den Schwanz, der Befund der «zahnlosen Justiz» ist mindestens teilweise richtig.

Dass präventive Ermittlungen möglich sind und dann auch erfolgreich geführt werden können, machte bereits der Frankfurter Oberstaatsanwalt Reinhard Rochus vor knapp 20 Jahren im SPIEGEL (49/1988) deutlich: «Wir hatten häufig die Ermittlungen schon aufgenommen, als die Firma noch voll arbeitete, als noch nicht einmal eine Strafanzeige vorlag. Dies hatte freilich zur Folge, dass uns die Opfer vorwarfen, wir hätten sie um Anlage-Gewinne gebracht. Ehrlicherweise ist einzuräumen, dass solche frühen Zugriffe in letzter Zeit seltener gelingen, was nicht zuletzt mit der unzureichenden personellen Ausstattung der Polizei zusammenhängt.»

Unabhängig davon, ob der Schaden tatsächlich kleiner wird, wenn die Staatsanwaltschaft früher aktiv wird – eines gilt immer: Anleger müssen insbesondere auch beachten, dass sie aus einem strafrechtlichen Ermittlungsverfahren, auch wenn Vermögenswerte seitens der Staatsanwaltschaft beschlagnahmt worden sind, keine Schadenswiedergutmachung seitens der Ermittlungsbehörden erwarten können, sondern jeder Geschädigte versuchen muss, seine Ansprüche über den Zivilrechtsweg durchzusetzen.

In einem – freilich ziemlich polemischen – Fazit zu einer der grössten deutschen Kapitalvernichtungsmodelle, der Ambros S.A., hält Heinz Gelach in kapitalmarktintern vom 8.2.1991 fest: «Trotz völlig ausreichender strafrechtlicher Anlegerschutzgesetzgebung ist die Bundesrepublik ein Eldorado für Wirtschaftskriminelle.

Bleibt die Erkenntnis, dass Zeitungslesen eigentlich nicht schaden könnte. Würde man präventiv die Kleinanzeigen der Tages- und Wochenzeitungen durchgehen und Betrüger mit dem Anfangsverdacht (und nicht erst bei nachgewiesener und nicht mehr reparabler Schädigung) verfolgen, wäre die Hälfte der Betrüger nicht mehr auf dem Markt.

Jürgen Wagner, «Gier frisst Hirn», Neubearbeitung 2010

rechtsprechung

Rechtsprechung (Europa)

Nachdem die niederländische Chemiefirma Akzo Nobel im Jahr 2003 in einer Kartellangelegenheit Unterlagen herausgeben musste, die den direkten Schriftwechsel zwischen der Firma und ihren Unternehmensjuristen betraf, hat diese das europäische Gericht I. Instanz angerufen. Dieses hatte mit Urteil vom 17.09.2007 entschieden, dass dieser Schriftwechsel zwischen Syndikusanwälten und ihren nichtanwaltlichem Arbeitgeber nicht der Verschwiegenheit und der Beschlagnahmefreiheit unterfällt.

Die Angelegenheit ist beim Europäischen Gerichtshof (EuGH) anhängig. Die Generalanwältin *Kott* hat Ende April 2010 ihre Schlussanträge vorgelegt. Nach ihrer Auffassung erstreckt sich der grundrechtlich verbürgte Schutz der Kommunikation zwischen einem Anwalt und seinem Mandanten nach dem Recht der EU nicht auf den internen Meinungs- und Informationsaustausch zwischen der Geschäftsführung eines Unternehmens und dessen abhängig beschäftigten Syndikusanwälten. Trotz einer Anwaltszulassung genießt ein angestellter Unternehmensjurist nicht denselben Grad an Unabhängigkeit von seinem Arbeitgeber wie der in einer externen Anwaltskanzlei tätige Anwalt gegenüber seinen Mandanten.

Dass der Syndikusanwalt als Arbeitnehmer in vielen Fällen den dienstrechtlichen Weisungen seines Arbeitgebers unterliegt und fest in dessen Unternehmensstrukturen eingebunden sei, spreche gegen seine hinreichende Unabhängigkeit. Der Syndikus sei «strukturell, hierarchisch und funktional» von seinem Arbeitgeber abhängig. Dieses träfe auf einen externen Anwalt im Verhältnis zu seinem Mandanten nicht zu. Selbst wenn sich ein Unternehmen vertraglich verpflichte, seinem Syndikus keine inhaltlichen Weisungen zu erteilen, lasse sich nicht sicherstellen, dass das Verhältnis zwischen dem Syndikusanwalt und seinem Arbeitgeber im Arbeitsalltag frei von Druck und Einflussnahmen sei. Letztlich weist Generalanwältin *Kott* darauf hin, dass die jüngere Tendenz in den nationalen Rechtsordnungen keinen Trend hin zu einem Schutz der unternehmens- und konzerninternen Kommunikation des Syndikusanwalts aufweise. Von den 27 Mitgliedstaaten der EU verbiete es nach wie vor eine beträchtliche Anzahl, dass Unternehmensjuristen überhaupt als Anwälte zugelassen werden dürfen. Daraus folge in den meisten dieser Mitgliedstaaten, dass für die unternehmensinterne Kommunikation mit solchen Juristen der Schutz des Anwaltsgeheimnisses nicht gelte. Nach mehr als 25 Jahren ist der EuGH nun erneut mit der Frage befasst, ob die Tätigkeit von Syndikusanwälten deren Unabhängigkeit generell ausschliesst. Mit einer Entscheidung ist wohl in diesem Jahr nicht mehr zu rechnen.

OPILO's

LIECHTENSTEINISCHES SACHENRECHT

Der Kommentar zum Sachenrecht in drei Bänden und einer Komplett-CD

- mit den neuesten Änderungen und viel informativen Erläuterungen;
- mit der wichtigsten liechtensteinischen und schweizerischen Rechtsprechung und zu neuen europäischen Entwicklungen;
- für Rechtsanwälte, Juristen, Studenten, Eigentümer, Vermieter, Nachbarn etc.

über 1800 Seiten, broschiert, CHF 398,- (3 Bände & CD-ROM)



<http://EDITION.eu.com>
Office@EDITION.eu.com

EDITION.EUROPA.Verlag

T: +43-5572-22 20 10 F: - 22 20 14 Forachstrasse 74 A-6850 Dornbirn

Buchhaltung. Auf unsere Art.

Kunden haben mehr als nur Zahlen im Kopf – so wie wir auch. Entsprechend kommen wir Ihnen entgegen: Ganz persönlich und mit grossem Engagement übernehmen wir für Sie die gesamte Buchhaltung, Mehrwertsteuerdeklaration, Gehaltswesen bis hin zum Jahresabschluss.

Damit Sie sich ganz entspannt auf Ihr Fachgebiet konzentrieren können.



www.revitrust.li



DIE INDIVIDUALITÄT EINER
KOMPETENTEN BERATUNG
STEHT BEI UNS
IM MITTELPUNKT



ADMINISTRAL ANSTALT

ACCURATA TREUHAND- UND REVISIONS-AG

ADVOCATUR SPRENGER & PARTNER AG

ASSETA VERMÖGENSVERWALTUNG AG

Landstrasse 11 | LI-9495 Triesen