

liechtensteinjournal

Recht in Liechtenstein

11. Ausgabe, 3. Jahrgang

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

3/2011

- 73 **editorial**
Jürgen Wagner
- 74 **beiträge**
Andreas Jahn und Dorothee Gierlich
Strafrechtliche Relevanz umsatzsteuerlicher Nachweispflichten
nach dem Urteil des EuGH vom 07.12.2010 – Rs. C-285/09 «R»
- 83 **Friedhelm Jacob**
Änderungsprotokoll zum DBA Schweiz: Mehr als nur Amtshilfe
- 91 **Martin Schauer**
Das neue Stiftungsrecht in der Praxis – eine erste Zwischenbilanz
unter besonderer Berücksichtigung der Rechtsprechung (Teil 1)
- 101 **veranstaltungen**
Veranstaltungsreihe Liechtenstein-Journal
- 103 **aktuelles**
- 105 **literaTour**
- 107 **rechtsprechung**
- 108 **gesetzgebung**

trust meets
trust meets and
needs trust
needs trust

schw^örzler

Rechtsanwälte | Attorneys at Law

editorial

I. Der derzeitige politische Zustand ist nicht Fisch noch Fleisch, auch nicht Vogel. Irgendwie zwischendrin. Die Abgeltungssteuer ist noch nicht beschlossen – wie auch immer sie am Schluss aussehen mag. Das DBA mit Deutschland ist noch nicht bekannt, wer weiss, was auf die Betroffenen zukommt. Bald wissen wir mehr.

II. Die Schweiz, Fixpunkt wie auch Hindernis liechtensteinischer Aussen- und Abkommenspolitik, schliesst Abkommen nach Abkommene: Die Änderung des DBA D-CH, jetzt Abkommen über die Abgeltungssteuer mit Deutschland, Grossbritannien und vielleicht auch Italien. Spannend wird dies für Liechtenstein, wenn es um die Details geht.

III. Diese Ausgabe ist ausgewogen. Sie beinhaltet harsche Kritik deutscher Steueranwälte an einem Urteil des Europäischen Gerichtshofs, den ersten Teil eines Zwischenfazits eines österreichischen Professors zum liechtensteinischen Stiftungsrecht, sowie die steuerlichen Überlegungen eines deutschen Steuerrechtlers zum DBA D-CH.

IV. Seit Oktober 2010 ist man sich angeblich einig über die Abgeltungssteuer. Nun torpedieren die Linken (gemeint sind SPD, Linke und Steuergewerkschaft) in Deutschland das Abkommen, das dann vielleicht (so) nicht zustandekommt. Nichts Neues. Dennoch ist das zugrundeliegende Problem eines riesigen Altbestandes von Schwarzgeld noch lange nicht gelöst. Lösungsansätze konstruktiver Art lassen die genannten üblichen Verdächtigen vermissen. Auch nichts Neues.

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 abzdrukken.

Ausgabe

3. Jahrgang, Ausgabe 3, September 2011

Redaktion und geschäftsführender Herausgeber

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

Mitschreibende dieser Ausgabe

Andreas Jahn und Dorothee Gierlich, Rechtsanwälte in Bonn; Martin Schauer, Univ.-Prof. in Wien; Friedhelm Jacob, Rechtsanwalt und Steuerberater in Frankfurt.

Wissenschaftlicher Beirat

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

Anzeigen und Abonnements

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

Gestaltung

Falk & Partner, Visuelle Kommunikation, 9495 Triesen, Liechtenstein

Satz, Druck

Gutenberg AG, 9494 Schaan, Liechtenstein 

Alle Urheber, Nutzungs- und Verlagsrechte vorbehalten.

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

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

Darin unter anderem:

- Themen aus der Gesetzgebung und Rechtsprechung
- 2. Teil der Betrachtungen von Schauer sowie weitere Informationen zur rechtlichen Entwicklung innerhalb und ausserhalb Liechtensteins.

beiträge

Strafrechtliche Relevanz umsatzsteuerlicher Nachweispflichten nach dem Urteil des EuGH vom 7.12.2010 – Rs. C-285/09 «R»

Andreas Jahn, Rechtsanwalt, Steuerberater, und Dorothee Gierlich, Rechtsanwältin¹

Bekanntlich hat der EuGH mit seinem Urt. v. 7.12.2010 in der Rechtssache «R»², auf das Vorabentscheidungsersuchen des BGH vom 7.7.2009³ entgegen der Stellungnahme des Generalanwalts entschieden, Deutschland als Ursprungsland könne die Mehrwertsteuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung versagen, wenn zwar eine solche Lieferung tatsächlich stattgefunden, der Lieferant jedoch die Identität des wahren Erwerbers verschleiert hat, um diesem zu ermöglichen, die Mehrwertsteuer im Bestimmungsland zu hinterziehen.

Der nachfolgende Beitrag soll noch einmal aufzeigen, worum es eigentlich ging und welche Folgerungen aus dem Urteil des EuGH zu ziehen sein werden. Dabei wird es nicht zu vermeiden sein, mit einer Reihe neuer und ungeklärter Fragen zu enden, denn das Urteil des EuGH hat wohl mehr Fragen aufgeworfen als beantwortet.

1. Vorbemerkung: Steuerfreiheit innergemeinschaftlicher Lieferungen, Beleg- und Buchnachweis

Gemäss § 6 a Abs. 1 UStG (Art. 28 c Teil A Bst. a Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG bzw. Art. 138 MwStSystRL)⁴ liegt eine innergemeinschaftliche steuerbefreite Lieferung i.S.d. § 4 Nr. 1 lit. b UStG vor, wenn

- der Unternehmer oder Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet;
- der Abnehmer entweder ein Unternehmer ist, der den Gegenstand der Lieferung für sein Unternehmen erworben hat, eine juristische Person ist, die nicht Unternehmer ist oder den Gegenstand der Lieferung nicht für ihr Unternehmen erworben hat oder eine Lieferung eines neuen Fahrzeuges erfolgt;

- der Erwerb des Gegenstands der Lieferung beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat der Besteuerung unterliegt.

Der dahinterstehende und der Umsetzung des Bestimmungslandprinzips dienende Mechanismus besteht

- zum einen darin, dass der Ausgangsmitgliedstaat für die im Wege des innergemeinschaftlichen Versands oder der innergemeinschaftlichen Beförderung erfolgende Lieferung eine Steuerbefreiung und Vorsteuerabzug gewährt oder die in diesem Mitgliedstaat im Voraus entrichtete Mehrwertsteuer erstattet, und
- zum anderen darin, dass der Eingangsmitgliedstaat den innergemeinschaftlichen Erwerb besteuert.

Die Voraussetzungen der steuerbefreiten innergemeinschaftlichen Lieferungen müssen gemäss § 6 a Abs. 3 UStG von dem im Inland ansässigen Unternehmer nachgewiesen werden. Dafür muss der inländische Unternehmer gemäss § 18 a Abs. 1 UStG nachweisen, dass die steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung tatsächlich durchgeführt worden ist und dem Bundeszentralamt für Steuern eine Meldung, die u.a. die USt-IdNr. des Erwerbers enthält, erstatten.

Die formellen Voraussetzungen des Nachweises des inländischen Unternehmers, der eine innergemeinschaftliche Lieferung durchführt, sind durch den deutschen Gesetzgeber in den §§ 17 a ff. UStDV normiert worden. So muss der inländische

¹ Beide MEYER-KÖRING Rechtsanwälte & Steuerberater, Bonn Berlin, am Standort Bonn.

² EuGH, Urt. v. 07.12.2010, Rs. C-285/09 – R, DStR 2010, 2572.

³ BGH, Beschluss vom 07.07.2009, 1 StR 41/09, DStR 2009, 1688.

⁴ Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem vom 28.11.2006 (= Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie («MwStSystRL»)), ABl. L 168 2006, S. 1).

Andreas Jahn / Dorothee Gierlich, Strafrechtliche Relevanz umsatzsteuerlicher Nachweispflichten nach dem Urteil des EuGH vom 7.12.2010 – Rs. C-285/09 «R»

Unternehmer zum einen durch geeignete Belege nachweisen, dass der Gegenstand der Lieferung tatsächlich in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet wurde (§ 17 a Abs. 1 Satz 1 UStDV), was sich aus diesen Belegen eindeutig und leicht nachprüfbar ergeben muss (§ 17 a Abs. 1 Satz 2 UStDV), sog. *Belegnachweis*, und zum anderen die Voraussetzungen der Steuerbefreiung – insbesondere die USt-IdNr. des Abnehmers – gemäss § 17 c UStDV buchmässig nachweisen (sog. *Buchnachweis*).⁵

Der Belegnachweis nach § 17 a UStDV kann bis zum Schluss der letzten mündlichen Verhandlung im finanzgerichtlichen Verfahren nachgeholt werden.⁶ Belege zum Nachweis der Beförderung oder Versendung i.S.d. § 17 a UStDV müssen entweder selbst oder i.V.m. anderen Unterlagen den Namen und die Anschrift ihres Ausstellers erkennen lassen.⁷ Fehlt es hieran, weil z.B. Angaben zur Person des Ausstellers fehlen und die auf dem Beleg aufgebrachte Unterschrift nicht eindeutig zuordenbar ist (auch nicht z.B. durch Abgleich mit der aus einem fotokopierten Ausweisdokument ersichtlichen Unterschrift des angeblichen Ausstellers), fehlt es an der leichten und eindeutigen Nachprüfbarkeit des Beleginhaltes i.S.d. § 17 a Abs. 1 Satz 2 UStDV. Ein solcher Beleg hat keinen Beweiswert.⁸

Zusätzlich muss der Unternehmer sämtliche Voraussetzungen der Steuerbefreiung einschliesslich der USt-IdNr. des Abnehmers auch buchmässig nachweisen, so dass die Tatbestandsvoraussetzungen des § 6 a Abs. 1 UStG leicht und eindeutig nachprüfbar aus der Buchführung zu ersehen sind (§ 17 c Abs. 1 UStDV). Hierzu *sollen* regelmässig u.a. der Name und die Anschrift des Abnehmers aufgezeichnet werden. Hinsichtlich der zu dokumentierenden USt-IdNr. ist der Buchnachweis nur erbracht, wenn der Unternehmer die richtige USt-IdNr. des wirklichen Abnehmers aufgezeichnet hat und diese im Zeitpunkt der Lieferung schon oder noch gültig war.⁹ Eine dem Abnehmer von der zuständigen Behörde tatsächlich erteilte und vom Unternehmer nach § 17 c Abs. 1 UStDV aufgezeichnete USt-IdNr. ist allerdings auch dann nicht unrichtig, wenn es sich bei dem Abnehmer um einen blossen Firmenmantel handelte.¹⁰

Nach § 6 a Abs. 4 UStG ist die Lieferung auch bei Nichtvorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen des § 6 a Abs. 1 UStG als steuerfrei zu behandeln, wenn der Unternehmer die Lieferung als steuerfrei behandelt hat und die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung auf unrichtigen Angaben des Abnehmers beruht und der Unternehmer die Unrichtigkeit dieser Angaben auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht erkennen konnte. Eine Berufung auf die Vertrauensschutzvorschrift des § 6 a Abs. 4 UStG ist aber nur unter der Vorausset-

zung möglich, dass der Beleg- und Buchnachweis nach §§ 17 a bis 17 c UStDV dem Grunde nach erbracht werden kann.¹¹

2. Die Rechtslage seit dem Urteil des EuGH vom 27.9.2007 (Rs. C-146/05 – Collée)

Lange war in der inländischen Rechtsprechung und Literatur umstritten, ob der durch den inländischen Unternehmer gemäss §§ 17 a ff. UStDV zu führende Beleg- und Buchnachweis eine materiell-rechtliche Voraussetzung der Steuerbefreiung innergemeinschaftlicher Lieferung i.S.d. § 6 a Abs. 1 UStG darstellt.

Mit Urt. v. 27.09.2007 (Rs. C-146/05 – *Collée*) verneinte der EuGH die damalige Vorlagefrage des BFH und urteilte, dass die 6. EG-Richtlinie derart auszulegen sei, dass es der Finanzverwaltung verwehrt sei, die Befreiung einer *tatsächlich* ausgeführten innergemeinschaftlichen Lieferung von der Umsatzsteuer allein mit der Begründung zu versagen, der Nachweis einer solchen Lieferung sei nicht rechtzeitig erbracht worden. Zur Begründung führte der EuGH aus, die Erhebung der Steuern erfolge ausschliesslich nach der «objektiven Beweislage». Steht aufgrund der «objektiven Beweislage» fest, dass die Voraussetzungen der innergemeinschaftlichen Lieferung erfüllt sind, so ist der formelle Nachweis i.S.d. § 17 a ff. UStDV nachrangig.

Die Vorschriften zum Beleg- und Buchnachweis stellen danach zwar keine materiell-rechtlichen Tatbestandsvoraussetzungen für die Gewährung der Steuerbefreiung dar, da sie lediglich bestimmen, dass und auf welche Weise der Unternehmer den Nachweis zu erbringen hat.¹² Kommt der Unternehmer diesen formellen Nachweispflichten jedoch nicht nach, ist grundsätzlich davon auszugehen, dass die Voraussetzungen des § 6 a Abs. 1 UStG nicht erfüllt sind. Etwas anderes gilt ausnahms-

⁵ Zu den Nachweisanforderungen siehe sehr instruktiv: Hessisches FG, Urt. v. 14.04.2011, 6 K 1390/08, <http://www.fg-kassel.justiz.hessen.de>.

⁶ BFH, Urt. v. 30.05.2006, V R 47/03, BStBl. II 2006, 634; Hessisches FG, Urteil vom 14.04.2011, 6 K 1390/08, a.a.O.

⁷ BFH, Urt. v. 12.05.2009, V R 65/06, BStBl. II 2010, 511 unter II. B. 1. c.

⁸ Hessisches FG, Urt. v. 14.04.2011, 6 K 1390/08, a.a.O.

⁹ FG Köln, Urt. v. 03.11.2010, 4 K 4262/08 unter 2. d., *rkr.*, Juris; Hessisches FG, Urt. v. 14.04.2011, 6 K 1390/08, a.a.O.

¹⁰ BFH, Urt. v. 15.07.2004, V R 1/04, BFH/NV 2005, 81.

¹¹ BFH, Urt. v. 08.11.2007, V R 71/05, BStBl. II 2009, 52.

¹² BFH, Urt. v. 08.11.2007, V R 72/05, BStBl. II 2009, 55 und Urt. v. 06.12.2007, V R 59/03, BStBl. II 2009, 57 als Folgeentscheidung zu EuGH, Urt. v. 29.07.2007 in der Rechtssache *Collée*, Rs. C-146/05 – *Collée*, Slg. 2007, I-7861, DStR 2007, 1811.

weise nur dann, wenn trotz der Nichterfüllung der formellen Nachweispflichten aufgrund der objektiven Beweislage feststeht, dass die Tatbestandsmerkmale des § 6 a Abs. 1 UStG erfüllt sind. In diesem Fall ist die Steuerbefreiung auch dann zu gewähren, wenn der Unternehmer die erforderlichen Nachweise nach §§ 17 a, 17 c UStDV nicht erbracht hat. Nach einer aktuellen Entscheidung des FG Köln¹³ ist die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen auch ohne USt-IdNr. zu gewähren, wenn zweifelsfrei feststeht, dass Waren an einen Unternehmer im übrigen Gemeinschaftsgebiet befördert wurden und der Warenerwerb dort den Vorschriften der Umsatzbesteuerung unterliegt.

Hinweis: Siehe auch den Vorlagebeschluss des BFH an den EuGH zur Frage, ob eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung nur dann anzunehmen ist, wenn der Unternehmer die USt-IdNr. des Erwerbers buchmässig nachweist (BFH, Beschluss vom 10.11.2010, XI R 11/09, DStR 2010, 2629; Az. EuGH, Rs. C-587/10).

Kommt der Unternehmer den Nachweisobliegenheiten der §§ 17 a, 17 c UStDV nach, so ist er berechtigt, die Lieferung als steuerfrei zu behandeln. Die Finanzverwaltung ist allerdings berechtigt, die Richtigkeit des Buch- und Belegnachweises zu überprüfen und die entsprechenden Angaben mit allen geeigneten Beweismitteln in Zweifel zu ziehen, wobei zumindest konkrete Anhaltspunkte für die Unrichtigkeit des Beleg- und Buchnachweises zu fordern sind.¹⁴ Erweisen sich die Nachweisangaben als unzutreffend oder bestehen zumindest berechtigte Zweifel an der inhaltlichen Richtigkeit der Angaben, die der Unternehmer nicht allgemeinen Beweisregeln und Beweisgrundsätzen entsprechend ausräumt, ist die Lieferung grundsätzlich steuerpflichtig.¹⁵ An die Nachweisobliegenheiten des Steuerpflichtigen sind nach Auffassung der Finanzgerichtsbarkeit besonders dann hohe Anforderungen zu stellen, wenn umfangreiche Leistungen oder hochwertige Gegenstände in bar abgewickelt werden.¹⁶ Dem Buch- und Belegnachweis kommt damit im Wesentlichen der Charakter eines durch die Finanzverwaltung widerlegbaren Anscheinsbeweises zu.¹⁷

Der die Steuerbefreiung beanspruchende Unternehmer trägt die materielle Feststellungslast (Beweislast) für die Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen der §§ 4 Nr. 1 lit. b, 6 a Abs. 1 UStG. Die für ihn zuständige Finanzbehörde ist nicht verpflichtet, auf Verlangen des Unternehmers ein Auskunftersuchen an die Finanzverwaltung im Zuständigkeitsbereich des vermeintlichen Abnehmers der innergemeinschaftlichen Lieferung zu stellen.¹⁸ Überlässt der Unternehmer die Beförderung der Ware dem Abnehmer, so trägt er damit letztlich das Risiko für die

Richtigkeit der Behauptung des Abnehmers, die Ware tatsächlich in das Gemeinschaftsgebiet zu befördern.

Insoweit scheint die Rechtslage nach der EuGH-Entscheidung vom 27.9.2007 in der Rechtssache *Collée* derzeit geklärt und unstrittig.¹⁹

Umstritten blieb allerdings auch nach der Entscheidung des EuGH die Frage, ob die Finanzverwaltung des Ursprungslandes (Ausgangsmittgliedstaates) die Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung versagen kann, wenn die Lieferung zwar tatsächlich ausgeführt worden ist, allerdings aufgrund objektiver Umstände feststeht, dass der steuerpflichtige inländische Verkäufer wusste, dass er sich mit der Lieferung an einem Warenumsatz beteiligt, der darauf angelegt ist, Umsatzsteuern zu hinterziehen oder/und alternativ eine Handlung vorgenommen hat, die darauf abzielte, die Person des Warenerwerbers im Bestimmungsland zu verschleiern, um es diesem oder einem Dritten zu ermöglichen, Umsatzsteuern zu hinterziehen.

Denn der EuGH führte in der *Collée*-Entscheidung auch aus:

«34. Zur zweiten Frage, ob es für die Beantwortung der Vorlagefrage erheblich ist, dass der Steuerpflichtige zunächst das Vorliegen einer innergemeinschaftlichen Lieferung verschleiert hat, und somit, ob es für die Steuerbefreiung auf den guten Glauben des Steuerpflichtigen ankommt, ist festzustellen, **dass die Antwort auf diese Frage davon abhängt, ob eine Gefährdung des Steueraufkommens des betroffenen Mitgliedstaats besteht.**»

«42. Bei der Prüfung des Rechts auf Befreiung einer solchen Lieferung von der Mehrwertsteuer muss das vorlegende Gericht die Tatsache, dass der Steuerpflichtige zunächst bewusst das Vorliegen einer innergemeinschaftlichen Lieferung verschleiert hat, nur dann berücksichtigen, **wenn eine Gefährdung des**

¹³ FG Köln, Urt. v. 03.11.2010, 4 K 4262/08, rkr., Juris.

¹⁴ BFH, Urt. v. 31.07.2008, V R 21/06, BFH/NV 2009, 95.

¹⁵ BFH, Urt. v. 12.05.2009, V R 65/06, BFH/NV 2009, 1555.

¹⁶ BFH, Urt. v. 15.07.2004, V R 1/04, BFH/NV 2005, 81; Beschluss vom 26.08.2004, V B 243/03, BFH/NV 2005, 255.

¹⁷ Wäger, DStR 2009, 1621, 1623; Hessisches FG, Urt. v. 14.04.2011, 6 K 1390/08, a.a.O.

¹⁸ EuGH, Urt. v. 27.09.2007, Rs. C-184/05 – Twoh International B.V., Slg. 2007, I-7897.

¹⁹ Zur Entwicklung der einschlägigen Rechtsprechung im Übrigen wird verwiesen auf den Beitrag von Wulf, Tagungsband Steueranwalt 2010/2011, 61, 62 ff.; siehe zuletzt auch Wulf/Alvermann, DB 2011, 731.

Steueraufkommens besteht und diese vom Steuerpflichtigen nicht vollständig beseitigt worden ist.»

Mit anderen Worten stellt sich die Frage, ob eine Steuerbefreiung in Verschleierungs- und Hinterziehungssachverhalten auch dann gewährt werden muss, wenn die Gefährdung des Steueraufkommens besteht und nicht beseitigt worden ist. Mit diesen Fragen hatte sich der EuGH aufgrund des Vorlagebeschlusses des BGH vom 7.7.2009²⁰ in der Rechtssache «R» zu befassen.²¹

3. Der Verfahrensgang in Sachen «R»

a. Sachverhalt

R, ein portugiesischer Staatsangehöriger, war Geschäftsführer einer in Deutschland ansässigen Gesellschaft, die mit hochwertigen Fahrzeugen handelte. Diese verkaufte über 500 Fahrzeuge pro Jahr zum grössten Teil an in Portugal ansässige Fahrzeughändler. R nahm eine Reihe von Manipulationen vor, um es Händlern in Portugal zu ermöglichen, durch Verschleierung der Identität der tatsächlichen Käufer der Fahrzeuge Umsatzsteuer zu hinterziehen. Er konnte so die Fahrzeuge zu einem günstigeren Preis verkaufen und erzielte höhere Gewinne. Diese Manipulationen bestanden darin, dass R in seiner Buchhaltung Scheinrechnungen auf Scheinkäufer als Empfänger der Lieferungen ausstellte, in denen er deren USt-IdNr., die Bezeichnung des tatsächlich an einen anderen Erwerber gelieferten Fahrzeugs, den Kaufpreis sowie den Zusatz «steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung nach § 6 a UStG» angab und dadurch den Eindruck erweckte, dass die Umsatzsteuer in Portugal bezahlt würde. Die tatsächlichen Käufer verkauften die Fahrzeuge an private Endabnehmer in Portugal weiter, ohne den portugiesischen Finanzbehörden mitzuteilen, dass zuvor ein innergemeinschaftlicher Erwerb stattgefunden hatte, und ohne die für diesen Erwerb angefallene Umsatzsteuer zu entrichten. Um die tatsächlichen Geschäftsbeziehungen zusätzlich zu verschleiern, erstellte R weitere Scheinrechnungen mit den Endabnehmern als Adressaten und dem bewusst unzutreffenden Zusatz «Differenz-Besteuerung nach § 25 a UStG», die auf gebrauchte Fahrzeuge Anwendung findet. Auf diese Weise verkaufte und lieferte die Gesellschaft über 1.100 Fahrzeuge für einen Betrag von ungefähr EUR 19 Mio. In den Steuererklärungen für diese Jahre gab R diese Umsätze als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen an und benannte in den «zusammenfassenden» Meldungen (ZM) an das Bundeszentralamt für Steuern die Scheinkäufer als Vertragspartner, um eine Ermittlung der tatsächlichen Käufer in

Portugal über das Mehrwertsteuer-Informationsaustauschsystem der Union zu verhindern.

b. Ablauf des Steuerstrafverfahrens

In der mündlichen Verhandlung vor dem LG Mannheim hatte R den Sachverhalt weitestgehend eingeräumt. Er war allerdings der Auffassung, sich keiner Hinterziehung deutscher Umsatzsteuer schuldig gemacht zu haben. Beabsichtigt gewesen sei stets nur die Umgehung der Erwerbsbesteuerung in Portugal. Seine Kfz-Verkäufe erfüllten die Voraussetzungen steuerfreier innergemeinschaftlicher Lieferungen; berief sich R auf die Rechtsprechung des EuGH und des BFH in der Rechtssache *Collée*. Danach sei die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen nämlich auch dann zu gewähren, wenn der Unternehmer zwar die erforderlichen Nachweise nicht entsprechend §§ 17 a, 17 c UStDV erbracht habe, aber aufgrund der objektiven Beweislage feststehe, dass die Voraussetzungen des § 6 a Abs. 1 UStG vorlägen. Letzteres hätten bereits die Ermittlungen der Steuerfahndung ergeben.

Das LG Mannheim verurteilte R zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von drei Jahren. Demgegenüber gewährte das FG Baden-Württemberg und der XI. Senat des BFH²² AdV der USt-Bescheide. Es sei ernstlich zweifelhaft, ob der Steuerfreiheit einer innergemeinschaftlichen Lieferung entgegensteht, dass der inländische Unternehmer bewusst und gewollt an der Vermeidung der Erwerbsbesteuerung seines Abnehmers mitwirkt, wenn die materiellen Voraussetzungen einer steuerbefreiten innergemeinschaftlichen Lieferung objektiv vorgelegen haben.

Der BGH beabsichtigt ersichtlich, das Urteil des LG Mannheim zu bestätigen und ist der Auffassung, «dass für alle Beteiligten eines oder mehrerer Umsatzgeschäfte, die auf die Hinterziehung von Steuern gerichtet sind, die für die einzelnen Geschäfte grundsätzlich vorgesehenen Steuervorteile zu versagen sind, wenn der jeweilige Steuerpflichtige die missbräuchliche oder betrügerische Praktik kennt und sich daran beteiligt». Wegen europarechtlicher Bedenken legte der 1. Strafsenat dem EuGH folgende Fragen vor:

Ist Art. 28 c Teil A Bst. a der 6. EG-Richtlinie in dem Sinne auszulegen, dass einer Lieferung von Gegenständen im Sinne dieser Vorschrift die Befreiung von der Mehrwertsteuer zu ver-

²⁰ BGH, Beschluss vom 07.07.2009, 1 StR 41/09, DStRE 2009, 1094.

²¹ EuGH, Urt. v. 07.12.2010, Rs. C-285/09 – R, DStR 2010, 2572.

²² BFH, Urt. v. 29.07.2009, XI B 24/09, BFH/NV 2009, 1567.

sagen ist, wenn die Lieferung zwar tatsächlich ausgeführt worden ist, aber aufgrund objektiver Umstände feststeht, dass der steuerpflichtige Verkäufer

- a) sich bewusst ist, dass er sich mit der Lieferung an einem Warenumsatz beteiligt, der darauf angelegt ist, Mehrwertsteuer zu hinterziehen, oder
- b) Handlungen vorgenommen hat, die darauf abzielen, die Personen des wahren Erwerbers zu verschleiern, um diesem oder einem Dritten zu ermöglichen, Mehrwertsteuer zu hinterziehen?²³

c. Die Antwort des EuGH

Der EuGH beantwortete im Urte. v. 07.12.2010 nur Vorlagefrage b). Das Unionsrecht verbiete es den Mitgliedstaaten nicht, die Ausstellung unrichtiger Rechnungen als Steuerhinterziehung anzusehen und in einem solchen Fall die Steuerbefreiung zu verweigern:

«48. Die Vorlage von Scheinrechnungen oder die Übermittlung unrichtiger Angaben sowie sonstige Manipulationen können in diesem Zusammenhang die genaue Erhebung der Steuer verhindern und demzufolge das ordnungsgemässe Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems in Frage stellen. Derartige Handlungen wiegen umso schwerer, wenn sie im Rahmen der Übergangsregelung für die Besteuerung innergemeinschaftlicher Umsätze begangen werden, die, wie in Rn. 42 dieses Urteils festgestellt worden ist, auf Beweisen beruht, die von den Steuerpflichtigen zu erbringen sind.

49. Demzufolge verwehrt das Unionsrecht es den Mitgliedstaaten nicht, die Ausstellung unrichtiger Rechnungen als Steuerhinterziehung anzusehen und in einem solchen Fall die Befreiung zu verweigern.

50. Die Verweigerung der Befreiung in dem Fall, dass eine nach dem nationalen Recht vorgesehene Verpflichtung nicht eingehalten wurde – hier die Verpflichtung zur Angabe des Empfängers der innergemeinschaftlichen Lieferung –, hat nämlich eine abschreckende Wirkung, die die Durchsetzung dieser Verpflichtung gewährleisten und Steuerhinterziehungen oder -umgehungen verhüten soll.»

Sodann fährt der EuGH fort:

«51. Demzufolge kann der Ausgangsmitgliedstaat der innergemeinschaftlichen Lieferung unter Umständen wie denen

des Ausgangsverfahrens die Steuerbefreiung gestützt auf die Befugnisse versagen, die ihm nach dem ersten Satzteil von Art. 28 c Teil A der Sechsten Richtlinie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung und Missbrauch eingeräumt sind.²⁴

52. In bestimmten Fällen jedoch, in denen ernsthafte Gründe zu der Annahme bestehen, dass der mit der fraglichen Lieferung zusammenhängende innergemeinschaftliche Erwerb im Bestimmungsland – trotz gegenseitiger Amtshilfe und Zusammenarbeit zwischen den Finanzbehörden der betroffenen Mitgliedstaaten – der Zahlung der Mehrwertsteuer entgehen könnte, **muss** der Ausgangsmitgliedstaat grundsätzlich dem Lieferer der Gegenstände die Befreiung verweigern und ihn verpflichten, die Steuer nachzuentrichten, um zu vermeiden, dass der fragliche Umsatz jeglicher Besteuerung entgeht.

53. Zum Grundsatz der Verhältnismässigkeit ist festzustellen, dass er dem nicht entgegensteht, dass ein an einer Steuerhinterziehung beteiligter Lieferer verpflichtet ist, für die von ihm durchgeführte innergemeinschaftliche Lieferung die Mehrwertsteuer nachträglich zu entrichten, soweit seine Beteiligung an der Steuerhinterziehung ein bei der Prüfung der Verhältnismässigkeit einer nationalen Massnahme zu berücksichtigender massgeblicher Gesichtspunkt ist.

54. Ausserdem stehen weder die Grundsätze der Neutralität der Mehrwertsteuer und der Rechtssicherheit noch der Grundsatz des Vertrauensschutzes der vorstehend in Rn. 51. getroffenen Feststellung entgegen. Ein Steuerpflichtiger, der sich vorsätzlich an einer Steuerhinterziehung beteiligt und das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems gefährdet, kann sich nämlich nicht mit Erfolg auf diese Grundsätze berufen.»

Diese zunächst einmal deutlichen Worte können zwar durchaus in die bisherige Linie der Rechtsprechung des EuGH eingereiht werden²⁵, werfen bei genauer Betrachtung allerdings weit mehr Fragen auf, als sie klären.

²³ BGH, Beschluss vom 07.07.2009, 1 StR 41/09, DStRE 2009, 1094.

²⁴ Der Einleitungssatz dieses inzwischen aufgehobenen Artikels lautet: «Unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsbestimmungen befreien die Mitgliedstaaten unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung und Missbrauch festlegen: ...».

²⁵ So Hölzle: «Collée rückwärts» oder logische Fortsetzung der umsatzsteuerlichen Beurteilung innergemeinschaftlicher Lieferungen? – Anmerkungen zum EuGH-Urte. v. 07.12.2010 in der Rechtssache «R», DStR 2011, 602.

Und nicht zuletzt ergeben sich auch im Hinblick auf die Streichung der Sätze 3 und 4 des § 370 Abs. 6 AO durch das JStG 2010 vom 08.12.2010 weitere ungeklärte Fragen in Steuerstrafverfahren, auf die hier am Schluss nur cursorisch eingegangen werden soll.

4. Das EuGH-Urteil und erste Überlegungen zu den Folgen

a. Wenn man dem EuGH auch insoweit beipflichten muss, dass die Bekämpfung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen ein von der Sechsten Richtlinie anerkanntes und gefördertes Ziel ist und der Lieferer von Gegenständen gemäss Art. 28 c Teil A Bst. a Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie für die Befreiung den Beweis für die Erfüllung der Voraussetzungen erbringen muss, so überzeugt das Urteil in steuersystematische Hinsicht dennoch nicht.

Denn zunächst einmal ist festzuhalten, dass Art. 28 c Teil A Bst. a Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie, also die Vorschrift, in der der EuGH die Rechtsgrundlage für die Sanktion erkennen will²⁶, aufgehoben wurde durch Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem vom 28.11.2006.²⁷ Der an seine Stelle getretene Art. 138 der MwStSystRL aber enthält die als Rechtsgrundlage angesehene Passage:

«Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung und Missbrauch festlegen»,

nicht mehr.²⁸ Eben diesen besonderen Umstand erkennen die Befürworter der Entscheidung offenbar nicht, zumindest gehen Sie hierauf nicht ein.²⁹ Hat die Entscheidung des EuGH damit überhaupt Auswirkungen über den entschiedenen Fall hinaus bzw. nur für Fälle, die noch unter Geltung der Sechsten Richtlinie spielten? Jedenfalls könnte der EuGH dieselbe Begründung nicht noch einmal für aktuelle Fälle anführen, sondern könnte sich dann allenfalls auf bspw. ein spezielles Missbrauchsverbot (Betrugsverbot)³⁰ stützen – eine noch vagere Rechtsgrundlage.

b. Entgegen dem vom EuGH selbst noch einmal dargelegten Mechanismus zur Umsetzung des Bestimmungslandprinzips, das dem Bestimmungsland einer innergemeinschaftlichen Lieferung das Besteuerungsrecht zuweist, soll in Steuerhinterziehungsfällen im Ergebnis zusätzlich das Ursprungsland ein paralleles Besteuerungsrecht erhalten. In der Konsequenz schuldet also der Lieferer die Umsatzsteuer für die an sich

steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferung. Das bedeutet einen Systembruch mit teilweise kuriosen Folgen. Denn wenn dem Ursprungsland richtliniengerecht kein Besteuerungsrecht mehr für die Lieferung zusteht, kann es für die nationale Gewährung der Steuerbefreiung nicht darauf ankommen, ob das Bestimmungsland, dem richtliniengerecht das Besteuerungsrecht zugewiesen ist, sein Besteuerungsrecht faktisch ausüben kann. Denn wenn dem Ursprungsland kein Besteuerungsrecht für die innergemeinschaftlichen Lieferung zusteht, kann sich ein solches in den Richtlinien nicht vorgesehenes Besteuerungsrecht nicht durch den Umstand ergeben, dass die Lieferung durch den ausländischen wahren Empfänger nicht zutreffend verbucht und versteuert wird.³¹ Auf das Besteuerungsrecht des Ursprungslands hat eine Hinterziehung durch den Empfänger im Bestimmungsland keinen Einfluss. Wo ist die Rechtsgrundlage für das Besteuerungsrecht des Ursprungslandes? Aus den Richtlinien lässt sich dieses Recht nicht ableiten.

Nur, wenn die Richtlinien die korrekte Benennung des wahren Empfängers zu einer echten Tatbestandsvoraussetzung einer innergemeinschaftlichen Lieferung machten, wäre das verbleibende Besteuerungsrecht in Ursprungsland in den Fällen verschleierter Empfänger systemgerecht. Das ist aber nicht der Fall.

c. Weiter ist zu fragen, ob eine durchgeführte steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferung nachträglich in eine steuerpflichtige Lieferung umqualifiziert wird, wenn der Lieferer später unrichtige Rechnungen ausgestellt oder unrichtige Angaben in der ZM gemacht werden. Wo ist hierfür die Rechtsgrundlage?³² Aus den Richtlinien lässt sich diese Möglichkeit oder gar Pflicht zur Umqualifizierung nicht ableiten.

²⁶ Siehe insbesondere Teilziffer 51 der Entscheidung.

²⁷ Vgl. Fn. 4.

²⁸ Art. 138 Abs. 1 MwStSystRL lautet: *«(1) Die Mitgliedstaaten befreien die Lieferungen von Gegenständen, die durch den Verkäufer, den Erwerber oder für ihre Rechnung nach Orten ausserhalb ihres jeweiligen Gebiets, aber innerhalb der Gemeinschaft versandt oder befördert werden von der Steuer, wenn diese Lieferung an einen anderen Steuerpflichtigen oder an eine nichtsteuerpflichtige juristische Person bewirkt wird, der/die als solche/r in einem anderen Mitgliedstaat als dem des Beginns der Versendung oder Beförderung der Gegenstände handelt.»*

²⁹ Vgl. Hölzle, DStR 2011, 602; Lohse, Unberechtigte Kritik am EuGH-Urteil «R», BB 2011, 661.

³⁰ Vgl. hierzu Michel, Die Versagung des Vorsteuerabzugs und der Steuerfreiheit innergemeinschaftlicher Lieferungen in Missbrauchsfällen, DB 2010, 296.

³¹ So auch Bürger/Paul, Steine statt Brot: Die Entscheidung des EuGH vom 07.12.2010 zur Steuerbefreiung innergemeinschaftlicher Lieferungen, BB 2011, 540, 543.

³² Fragen zu Recht auch Wulf/Alvermann, DB 2011, 731, 733.

d. Mit der Zubilligung eines Besteuerungsrechts des Ursprungslands im Fall einer der Lieferung nachfolgenden Steuerhinterziehung im Bestimmungsland aber wird zugleich aus einer Hinterziehung der Erwerbsbesteuerung durch den Empfänger im Bestimmungsland eine Hinterziehung der – aufgrund der dann eintretenden Versagung der Steuerfreiheit im Ursprungsland entstehenden – Umsatzsteuer auf die innergemeinschaftliche Lieferung des Lieferers im Ursprungsland. Ob sich der Lieferer im Ursprungsland strafbar macht, könnte also erst im Nachhinein beurteilt werden, wenn feststeht, dass der Empfänger seinerseits im Bestimmungsland eine Hinterziehung begeht. Das ist weder systematisch zutreffend, denn nur umgekehrt kann die Verletzung einer bei Tathandlung bereits bestehenden Steuerpflicht die Strafbarkeit auslösen, noch mit dem Grundsatz der Rechtssicherheit vereinbar. Oder auch anders herum gefragt: Wirkt die Strafbarkeit zurück oder greift die Strafbarkeit nur, wenn ein vorn vornhinein geplantes kollusives Zusammenwirken geplant war?

e. Es stellt sich des Weiteren die Frage nach der Tathandlung, an die anzuknüpfen ist. Was ist nach Auffassung des EuGH die zu sanktionierende Tathandlung (**«die Vorlage von Scheinrechnungen oder die Übermittlung unrichtiger Angaben»**)? Zu welchem Zeitpunkt werden denn Scheinrechnungen vorgelegt? Mit der Anmeldung innergemeinschaftlichen Lieferungen werden Rechnungen in der Regel nicht vorgelegt. Erst im Zeitpunkt der Prüfung dürfte diese Variante der Tatbegehung erfüllt sein. Dann aber wirkte diese zeitlich nachfolgende Tathandlung auf die ursprünglich steuerfreie Lieferung zurück. Diesen weit nachgelagerten Fall aber kann der EuGH wohl nicht im Auge gehabt haben. Abzustellen ist dann wohl eher auf die Übermittlung falscher Daten (insbes. falsche USt-IdNr., falscher Abnehmer) in der ZM (§ 18 a UStG), der der Lieferung aber wiederum weit nachgelagert ist (25. des Folgemonats). Welche wiederum kuriosen Ergebnisse diese Tathandlungsbestimmung bzw. Zeitbestimmung nach sich ziehen könnte, zeigen sehr instruktiv und lesenswert *Wulf/Alvermann*³³ mit verschiedenen Fallbeispielen. Es kann deshalb bei vernünftiger Würdigung nur darauf ankommen, dass zwischen dem Lieferer und seinem Abnehmer eine Verabredung getroffen wurde, statt des bekannten wahren Abnehmers eine andere Person zu benennen, um dadurch die Steuerhinterziehung des Abnehmers zu ermöglichen oder zumindest zu fördern.

f. Der EuGH will laut Tz. 50 der Entscheidung mit der Verweigerung der Befreiung in dem Fall, dass eine nach dem nationalen Recht vorgesehene Verpflichtung nicht eingehalten wurde – *«hier die Verpflichtung zur Angabe des Empfängers der innergemeinschaftlichen Lieferung»* –, die Durchsetzung

dieser Verpflichtung gewährleisten und Steuerhinterziehungen oder -umgehungen verhüten. Das sei merkwürdig, so *Bürger/Paul*, denn nach deutschem Umsatzsteuerrecht bestehe keine Pflicht der Empfängerbenennung, die mit Hilfe der Versagung der Steuerbefreiung durchgesetzt werden müsste oder im entschiedenen Fall durchgesetzt werden musste.³⁴

Richtig ist, dass § 17 c Abs. 2 Nr. 1 UStDV eine Sollvorschrift ist. Zutreffend wird man aber wohl über § 14 a Abs. 3 i.V.m. § 14 Abs. 4 Nr. 1 UStG (Art. 226 Nr. 5, 220 Abs. 1 Nr. 3 i.V.m. Art. 138 MwStSystRL) zu einer Verpflichtung zur Ausstellung von Rechnungen kommen, die auch den vollständigen Namen und die Anschrift des Leistungsempfängers enthalten müssen (*im Übrigen*: Bussgeldbewehrt gemäß § 26 a Abs. 1 Nr. 1 UStG).

Rechtfertigen aber diese Nachweisanforderungen, daraus Bedingungen für die Gewährung der Steuerbefreiung i.S.d. Art. 28 c Teil A Bst. a der Sechsten Richtlinie erwachsen zu lassen? Mit derselben Begründung liesse sich bei anderen Unvollständigkeits der Rechnung (z.B. fehlerhafte fortlaufende Rechnungsnummer, § 14 Abs. 4 Nr. 4 UStG) die Steuerfreiheit der Lieferung versagen, das an sich nicht gegebene Besteuerungsrecht des Ursprungslands begründen und die Strafbarkeit entstehen – obwohl die Unvollständigkeit allenfalls eine Ordnungswidrigkeit nach § 26 a Abs. 1 Nr. 1 UStG nach sich ziehen könnte. Wie lässt sich das mit dem Grundsatz der Rechtssicherheit in Einklang bringen? Hat sich die Rechtslage unter der Ägide des Art. 138 MwStSystRL nach dem Wegfall der Sechsten Richtlinie geändert?

g. In der Verweigerung der Befreiung erkennt der EuGH eine *«abschreckende Wirkung»* und misst der Steuererhebung so Sanktionscharakter bei, der dem Wesen der Umsatzsteuer – wie jeder anderen Steuer – jedoch grundsätzlich fremd ist, wie *Küffner/Streit* mit Recht anmerken.³⁵ Soll mit diesem Grundsatz gebrochen werden? Wie verträgt sich das mit dem Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer?

h. Ob das systemwidrige Ergebnis korrigierbar sein soll, ist dem Urteil des EuGH nicht zu entnehmen. Nach der Rechtsprechung in Sachen *Collée* war die Steuerbefreiung auch nachträglich zu

³³ *Wulf/Alvermann*, DB 2011, 731, 733.

³⁴ So *Bürger/Paul*, BB 2011, 540, 543; dagegen *Lohse*, BB 2011, 661.

³⁵ *Küffner/Streit*, Anmerkungen zu: EuGH, Urt. v. 07.12.2010 – C-285/09 R, DStR 2010, 2572, 2575; vgl. dazu auch *Bülte*, Anmerkung zu EuGH-Urt. v. 07.12.2010 – Rs. C-285/09, R, DB 2011, 442.

Andreas Jahn / Dorothee Gierlich, Strafrechtliche Relevanz umsatzsteuerlicher Nachweispflichten nach dem Urteil des EuGH vom 7.12.2010 – Rs. C-285/09 «R»

gewähren, wenn die Gefährdung des Steueraufkommens endgültig beseitigt war. Wie wäre also zu entscheiden, wenn alle Belegnachweise bis zum Schluss der letzten mündlichen Verhandlung im finanzgerichtlichen Verfahren beigebracht worden sind und die Gefährdung des Steueraufkommens beseitigt worden ist? Entfällt dann auch mit Wirkung für das Strafverfahren das Besteuerungsrecht des Ursprungslands rückwirkend, damit auch der Steueranspruch verletzt worden sein könnte, und damit die Grundlage für das Strafverfahren insgesamt?

Ob und wie diese Korrekturmöglichkeit vor allem auch in kollusiven Steuerhinterziehungsfällen bestehen soll, wird wohl wiederum der EuGH klären müssen.

Festzuhalten ist jedenfalls, dass nach Auffassung des EuGH auch dann keine Steuerbefreiung gewährt werden darf, wenn durch Handlungen des Lieferers das inländische Steueraufkommen nicht gefährdet ist.

i. Eine zur Korrektur etwa angedachte nachträgliche Steuerberechnung zwischen Lieferer und Abnehmer scheidet aus den von Korf aufgezeigten Gründen in der Praxis sicher aus. Denn der Empfänger wird nicht bereit sein, zusätzliche Umsatzsteuern zu entrichten, muss er doch gleichzeitig in seinem Heimatstaat den Erwerb besteuern. Ausserdem bekäme er die zusätzlich auf die Lieferung geleistete USt nicht erstattet, da nach Art. 4 Bst. b Mehrwertsteuer-Erstattungs-Richtlinie³⁶ diese Richtlinie nicht für die in Rechnung gestellten Mehrwertsteuerbeträge für Lieferungen von Gegenständen gilt, die gemäss Art. 138 oder Art. 146 Abs. 1 Bst. b der Richtlinie 2006/112/EG von der Steuer befreit sind oder befreit werden können. Auf die innergemeinschaftliche Lieferung nachträglich ausgewiesene USt ist deshalb im Vergütungsverfahren nicht erstattungsfähig. Es kommt damit im Ergebnis zu einer systemwidrigen Doppelbesteuerung desselben wirtschaftlichen Vorgangs in Ursprungsland und im Bestimmungsland mit mindestens einmaliger Definitivbelastung, selbst wenn beide Parteien grundsätzlich vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmer sind.

j. Es ergeben sich weitere merkwürdige Folgefragen in Hinblick auf deutsches Verfassungsrecht. Denn zu Ende gedacht, müsste die Beteiligung an der ausländischen Umsatzsteuerhinterziehung deklariert werden, weil sie eine steuerlich erhebliche Tatsache ist, an die die Versagung der Steuerbefreiung anknüpft. Muss der Lieferant bei der innergemeinschaftlichen Lieferung also seine Beteiligung an der ausländischen Steuerhinterziehung darlegen, um sich nicht der Gefahr einer (weiteren) Steuerhinterziehung auszusetzen? Greift hier nicht das Selbstbelastungsverbot (*nemo tenetur se ipsum accusare*)?

Dies erscheint vor dem Hintergrund der Verfolgbarkeit der Beteiligung an der ausländischen Straftat in Deutschland schon fast zwangsläufig.³⁷

k. Korf fragt ausserdem folgerichtig nach der dann anzusetzenden Bemessungsgrundlage, also ob der vereinbarte Preis die Umsatzsteuer einschliesst oder nicht.³⁸ Das wiederum richtet sich nach dem auf den Liefervertrag anwendbaren Zivilrecht, so dass nach deutschem Recht der Kaufpreis im Zweifel die Umsatzsteuer einschliesst und herausgerechnet, nicht aufgeschlagen werden müsste.

l. Das Urteil des EuGH leidet aber an noch weiteren erheblichen Schwächen, denn der EuGH beantwortet nur Vorlagefrage b) und befasst sich mit Vorlagefrage a) überhaupt nicht. Die Fälle, in denen sich der steuerpflichtige Verkäufer bewusst ist, dass er sich mit der Lieferung an einem Warenumsatz beteiligt, der darauf angelegt ist, Mehrwertsteuer zu hinterziehen, bleiben ungeklärt. Stattdessen befasst sich der EuGH mit der fiktiven, weil gar nicht gestellten «Vorlagefrage c)» und äussert sich zu Fällen, «in denen ernsthafte Gründe zu der Annahme bestehen, dass der mit der fraglichen Lieferung zusammenhängende innergemeinschaftliche Erwerb im Bestimmungsland – trotz gegenseitiger Amtshilfe und Zusammenarbeit zwischen den Finanzbehörden der betroffenen Mitgliedstaaten – der Zahlung der Mehrwertsteuer entgehen könnte». In diesen Fällen soll die Steuerbefreiung zwingend zu versagen sein («muss»). Welche Fälle aber sind das? Was ist unter «ernsthaften Gründen» zu verstehen und welcher Grad der Wahrscheinlichkeit müsste dann angelegt werden, und wann «könnte» in diesem Sinn der Erwerb im Bestimmungsland der Besteuerung entgehen? Reicht alleine die Möglichkeit der unterbleibenden Erwerbsbesteuerung oder muss es tatsächlich bereits zu einer Nichterklärung des innergemeinschaftlichen Erwerbs und damit zu einem Erfolg der Steuerverkürzung gekommen sein? Reicht alleine die Absicht, dem Empfänger der Lieferung eine Steuerhinterziehung im Bestimmungsland zu ermöglichen, um dem Lieferer die Steuerbefreiung zu versagen, oder muss eine zu-

³⁶ Richtlinie 2008/9/EG des Rates zur Regelung der Erstattung der Mehrwertsteuer gemäss der Richtlinie 2006/112/EG an nicht im Mitgliedstaat der Erstattung, sondern in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Steuerpflichtige, vom 12.02.2008, ABl. Nummer L 44 2008, S. 23.

³⁷ So auch – und im Übrigen uneingeschränkt lesenswert: *Spatscheck/Höll*, Die Beteiligung an der ausländischen Steuerhinterziehung und ihre Folgen im Inland, steueranwaltsmagazin 2011, 64 ff. unter Aufdeckung diverser weiterer ungereimter Konsequenzen.

³⁸ Korf, Anmerkungen zu EuGH, Urt. v. 07.12.2010 - C-285/09 R, IStR 2011, 26, 30, 32.

mindest versuchte Steuerhinterziehung positiv festgestellt sein? Ist ein zielgerichtetes Zusammenwirken von Lieferer und Empfänger erforderlich (vgl. Vorlagefrage b)) oder reicht alleine die Kenntnis der Hinterziehungsabsicht des Empfängers? Die insoweit vom BGH aufgeworfene Vorlagefrage a) hat der EuGH nicht aufgegriffen.

U.E. ist die Rechtsprechung nur auf die wohl eher seltenen Fälle anzuwenden, in denen der von Anfang an bestehende Hinterziehungsvorsatz des Lieferers im Sinne einer zielgerichteten Verabredung mit dem Empfänger bereits nachgewiesen ist. Alles andere liesse sich nicht rechtfertigen. Was aber ist dann mit den Fällen der Vorlagefrage a) des BGH? Diese dürften demnach ja nicht darunter fallen. Und darüber hinaus: Was aber ist mit den Fällen der vom EuGH ohne Not aufgeworfenen Fallkonstellationen c); also die Fälle der «ernsthaften Gründe», in denen die Steuerbefreiung versagt werden muss? U.E. muss bei genauer Betrachtung der vom EuGH genannten Anwendungsvoraussetzungen deren Tatbestand leerlaufen. Zumindest in der Hand geschulter Verteidiger dürfte der Tatbestand der Fallkonstellation c) nie ernsthaft praxisrelevant werden.

m. Besonders bedenklich erscheinen die Aussagen des EuGH zu den Tz. 53 und 54. Hat derjenige, der sich bewusst an einer Steuerhinterziehung beteiligt, das Recht zur Berufung auf das Unionsrecht insoweit verwirkt (Grundsätze der Verhältnismässigkeit, der Neutralität der Mehrwertsteuer, der Rechtssicherheit sowie des Vertrauensschutzes)? Das kann weder auf den ersten noch den zweiten oder dritten Blick richtig sein, auch ohne versierter Europarechtler zu sein. Dazu nur ein paar erste Überlegungen:

Einem Lieferer, der sich nicht erwiesen vorsätzlich an der Hinterziehung der Erwerbsbesteuerung beteiligt, darf es nicht verwehrt werden, sich auf die Grundsätze der Neutralität der Umsatzsteuer, der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes zu berufen.³⁹ Anderenfalls würde dem Lieferer das unzumutbare Risiko aufgebürdet, mit Steuernachzahlungen und strafrechtlichen Konsequenzen im Ursprungsland rechnen zu müssen, wenn der Erwerber im Bestimmungsland den Erwerb nicht ordnungsgemäss versteuert, obwohl der Lieferer in diese Hinterziehung nicht einbezogen war. Es wäre erneut systemwidrig, in diesem Fall die Steuerfreiheit im Ursprungsland zu versagen. Eine Durchbrechung könnte allenfalls dann gerechtfertigt sein, wenn der vom Lieferer in der Absicht, eine Steuerhinterziehung im Bestimmungsland zu ermöglichen, begangene Verstoß gegen die formellen Anforderungen den sicheren Nachweis verhinderte, dass die materiellen Anforderungen an die Steuerbefreiung einerseits und die Erwerbs-

besteuerung andererseits erfüllt sind. Alleine eine unrichtig ausgestellte Rechnung kann hierfür nicht genügen und mit dem EuGH wird man zusätzlich verlangen müssen, dass die Rechnung bewusst so ausgestellt wurde, um dem wahren Empfänger der Lieferung eine Steuerhinterziehung zu ermöglichen. Ob darüber hinaus ein bereits eingetretener Erfolg der Steuerverkürzung im Bestimmungsland gefordert werden muss, ist ebenso klärungsbedürftig. Aber auch dann ist es höchst fragwürdig, dem Lieferer die Berufung auf den objektiven Grundsatz der Neutralität der Umsatzsteuer zu versagen.

Bedenklich ist ferner, mit welcher Leichtigkeit der EuGH über die Grundsätze der Verhältnismässigkeit und der Rechtssicherheit sowie den Grundsatz des Vertrauensschutzes hinweggeht. Soweit es den Vertrauensschutz angeht, ist das bei erwiesenen Hinterziehungsfällen (vgl. Vorlagefrage b)) noch ohne Weiteres nachvollziehbar, was mit Einschränkungen auch noch für den Grundsatz der Verhältnismässigkeit gelten mag – Was aber ist mit Vorlagefrage a) oder der vom EuGH problematisierten Fallgruppe c)?

Nicht zu erklären aber ist die Aussage, weder die Grundsätze der Neutralität der Mehrwertsteuer und der Rechtssicherheit ständen der Versagung der Steuerfreiheit im Ursprungsland entgegen. Ein Steuerpflichtiger, der sich vorsätzlich an einer Steuerhinterziehung beteiligt und das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems gefährde, könne sich nämlich nicht mit Erfolg auf diese Grundsätze berufen. Eine Begründung dafür liefert der EuGH nicht. Auch insoweit wird das letzte Wort noch nicht gesprochen sein.

n. Im Übrigen bleibt es bei den allgemeinen Beweislastregeln.⁴⁰ Den Steuerpflichtigen trifft die Feststellungslast, dass die objektiven Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung vorliegen. Ist dieser Nachweis erbracht, obliegt es dem Finanzamt, einen die Steuerbefreiung ausschliessenden Hinterziehungsvorsatz nachzuweisen. Aber selbst wenn ein Mitgliedsstaat von der vom EuGH angesprochenen Möglichkeit Gebrauch macht, die Ausstellung unrichtiger Rechnungen als taugliche Steuerhinterziehungshandlung zu beurteilen, rechtfertigt dies nicht automatisch und alleine, auch die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen zu versagen.⁴¹

³⁹ So auch *Küffner/Streit*, DStR 2010, 2575.

⁴⁰ Siehe dazu *Wulf*, Tagungsband Steueranwalt 2010/2011, 61, insbes. 64 ff. und 69.

⁴¹ *Bürger/Paul*, BB 2011, 540, 544.

5. Streichung der Sätze 3 und 4 des § 370 Abs. 6 AO durch das JStG 2010

Schliesslich ist noch auf die Streichung der Sätze 3 und 4 des § 370 Abs. 6 AO durch das JStG 2010 vom 08.12.2010 einzugehen.⁴² Der BGH hielt das Vorabentscheidungsersuchen für erforderlich, da R der strafrechtlichen Verantwortung entgegen könnte, wenn die betroffenen Umsätze als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen anzusehen wären. Dann hätte die Beteiligung eines deutschen Unternehmers an einer Steuerhinterziehung in Portugal nicht nach deutschem Steuerstrafrecht geahndet werden können, da es insoweit an der Verbürgung der gegenseitigen Strafverfolgung fehlte (des § 370 Abs. 6 Sätze 3 und 4 AO a.F.). Die unrichtigen Angaben über den Erwerber wären keine Straftaten, sondern blosser Ordnungswidrigkeiten, die mit einer Geldbusse von bis zu EUR 5.000,- geahndet werden könnten.

Das hat den Gesetzgeber veranlasst, das Gegenseitigkeitsanforderungsmerkmal mit dem JStG 2010 vom 08.12.2010 zu streichen,

obwohl das nach der jetzigen Rechtsprechung des EuGH gar nicht notwendig gewesen wäre. Stattdessen ist jetzt ein neues praktisches Problem aufgerissen.⁴³ Die deutschen Strafverfolgungsbehörden haben künftig das Recht oder vielmehr die Pflicht, eine Hinterziehung der Erwerbsbesteuerung im europäischen Ausland einschliesslich der Beteiligung des inländischen Veräusserers hieran zu ermitteln. Die hiermit verbundenen praktischen Schwierigkeiten hatte *Wulf* bereits plastisch dargelegt.⁴⁴ Die Bekämpfung des grenzüberschreitenden Umsatzsteuerbetruges im EU-Binnenmarkt wird somit auch zukünftig nicht vereinfacht.

⁴² Vgl. zum Ganzen *Spatscheck/Höll*, Die Beteiligung an der ausländischen Steuerhinterziehung und ihre Folgen im Inland, *steueranwaltsmagazin* 2011, 64 ff.

⁴³ So zutreffend *Hölzle*, DStR 2011, 602, 607.

⁴⁴ *Wulf*, Tagungsband Steueranwalt 2010/2011, 61, 69.

Änderungsprotokoll zum DBA Schweiz: Mehr als nur Amtshilfe

Friedhelm Jacob, Rechtsanwalt und Steuerberater, Hengeler Mueller, Frankfurt¹

1. Geplante Änderung des DBA Schweiz durch das Änderungsprotokoll 2010

Das Doppelbesteuerungsabkommen («DBA») zwischen Deutschland und der Schweiz aus dem Jahre 1971² («DBA Schweiz» oder das «Abkommen») soll durch ein Protokoll («Änderungsprotokoll» oder «ÄProt») erneut in mehreren Punkten revidiert werden. Das Änderungsprotokoll wurde am 27.10.2010 in Bern unterzeichnet. Es besteht aus sechs Artikeln. Art. 1 bis 4 ÄProt enthalten Änderungen zum Abkommen selber; Art. 5 ÄProt ändert das Protokoll zum Abkommen, und Art. 6 ÄProt regelt den Zeitpunkt des Inkrafttretens und der Anwendung des Änderungsprotokolls.

Das Änderungsprotokoll bedarf zu seiner Wirksamkeit der «Ratifikation» (Art. 6 (1) ÄProt). Damit ist im technischen Sinne eine völkerrechtliche Handlung gemeint, durch die ein Staat durch die nach Verfassung oder Gesetz zuständige Institution

seine Zustimmung bekundet, durch einen völkerrechtlichen Vertrag gebunden zu sein. Sie findet nach dem Änderungsprotokoll ihren Ausdruck in dem Austausch der Ratifikationsurkunden. Nachdem das Änderungsprotokoll in Bern unterzeichnet wurde, sollen die Ratifikationsurkunden so bald wie möglich in Berlin ausgetauscht werden.

Nach Art. 59 (1) GG ist in Deutschland der Bundespräsident dafür zuständig, mit anderen Staaten Verträge im Namen des

¹ Der Autor ist Steuerpartner im Frankfurter Büro von Hengeler Mueller.

² Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 11.08.1971 (BGBl. 1972 II S. 1022), geändert durch das Protokoll vom 30.11.1978 (BGBl. 1980 II S. 751), das Protokoll vom 17.10.1989 (BGBl. 1990 II S. 766), das Protokoll vom 21.12.1992 (BGBl. 1993 II S. 1888) und das Revisionsprotokoll vom 12.03.2002 (BGBl. 2003 II S. 68).

Friedhelm Jacob, Änderungsprotokoll zum DBA Schweiz: Mehr als nur Amtshilfe

Bundes zu schliessen. Hierzu gehört, mit völkerrechtlicher Bindung zu erklären, dass die Voraussetzungen des GG für ein Wirksamwerden des Änderungsprotokolls erfüllt sind. Der Bundespräsident unterzeichnet daher die Ratifikationsurkunde.

Gemäss Art. 59 (2) GG müssen die gesetzgebenden Körperschaften einem völkerrechtlichen Vertrag zustimmen. Dies geschieht in Gestalt eines Zustimmungsgesetzes. Terminologisch ist die parlamentarische Zustimmung ein Vorgang, welcher der Ratifikation vorausgeht und von ihr daher zu unterscheiden ist.³

Das parlamentarische Zustimmungsverfahren ist mittlerweile dadurch eingeleitet worden, dass die Bundeskanzlerin gemäss Art. 76 (2) Satz 1 GG dem Bundesrat den Regierungsentwurf des Zustimmungsgesetzes⁴ vom 06.05.2011 übersandt hat.⁵ Dieses auch «Vertragsgesetz» genannte Zustimmungsgesetz sieht vor, dass der Bundestag mit Zustimmung des Bundesrates dem Änderungsprotokoll zustimmt und dass das Vertragsgesetz am Tag nach seiner Verkündung in Kraft tritt. Das Änderungsprotokoll selber tritt erst im Anschluss an das parlamentarische Zustimmungsverfahren in Kraft, nämlich am Tag des Austausches der Ratifikationsurkunden (Art. 6 (2) ÄProt). Wie üblich, ist dem Vertragsgesetz das Änderungsprotokoll nebst Denkschrift beigefügt.

2. Schwerpunkte des Änderungsprotokolls

Wie aus den mitunter hitzigen Debatten auf politischer Ebene bekannt, ist wichtigster Regelungsgegenstand des Änderungsprotokolls der Informationsaustausch in Steuersachen zwischen den zuständigen Behörden der Vertragsstaaten (auch «Amtshilfe» genannt). Das hebt auch die Begründung zum Vertragsgesetz in einer «Schlussbemerkung» hervor, wonach mit «dem Vertragsgesetz ... das deutsch-schweizerische DBA an den OECD-Standard für Transparenz und effektiven Informationsaustausch in Steuersachen angepasst und die Bekämpfung grenzüberschreitender Fälle der Steuerhinterziehung deutlich erleichtert [wird].»

Die öffentliche Diskussion über die Amtshilfe hat naturgemäss den Blick auf einige andere eher steuertechnische Regelungsgegenstände des Änderungsprotokolls verstellt. So sieht das Änderungsprotokoll ein als «verbindlich» bezeichnetes Schiedsverfahren vor. Ferner wird im Dividendenartikel die Schachtelschwelle, ab der dem Quellenstaat keine Steuer von der Gewinnausschüttung zusteht, von derzeit 20 % auf 10 % abgesenkt. Gleichzeitig wird eine Mindesthaltedauer von zwölf Monaten eingeführt.

Neben diesen Highlights sind die folgenden Neuregelungen zu erwähnen, auf die der vorliegende Beitrag nicht näher eingeht:

- Das Gleichbehandlungsgebot wird um das Diskriminierungsverbot für die grenzüberschreitende Zahlung von Zinsen und Lizenzgebühren ergänzt.
- Deutschland verzichtet bis einschliesslich 2016 darauf, die abkommensrechtliche Befugnis (s. Art. 15 (3)⁶) auszuüben, in der Schweiz ansässiges Flugpersonal deutscher Luftfahrtunternehmen zu besteuern.

Keine Regelungen enthält das Änderungsprotokoll über die Besteuerung bisher unversteuerter Kapitalanlagen in der Schweiz. Eine solche Regelung wäre in einem DBA auch nicht zu erwarten. Dennoch besteht ein enger sachlicher und auch zeitlicher Zusammenhang zwischen dem Änderungsprotokoll einerseits und der «Vergangenheitsbewältigung» andererseits. Denn zeitgleich mit der Unterzeichnung des Änderungsprotokolls haben die Verhandlungsführer eine gemeinsame Erklärung⁷ unterzeichnet, wonach schon ab 2011 darüber weiterverhandelt werden soll, wie sowohl laufende Kapitaleinkünfte aus der Schweiz als auch Altanlagen deutscher Steuerinländer zu besteuern sind.⁸ Diese Verhandlungen fanden am 10.08.2011 ihren vorläufigen Abschluss durch die Paraphierung eines «Steuerabkommens». Es soll demnächst unterzeichnet und anschliessend den gesetzgebenden Organen beider Staaten zur Zustimmung vorgelegt werden. Es soll Anfang 2013 in Kraft treten. In der Schweiz unterliegt das Steuerabkommen voraussichtlich dem fakultativen Referendum.⁹

³ Siehe *Vogel* in *Vogel-Lehner DBA* (5. Aufl.), Einl. Rz. 57.

⁴ Entwurf eines Gesetzes zu dem Protokoll vom 27.10.2010 zur Änderung des Abkommens vom 11.08.1971 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen.

⁵ Siehe BR-Drcks. 257/11.

⁶ «Art.» ohne Zusatz bezieht sich auf Artikel des DBA Schweiz.

⁷ Siehe hierzu die Pressemitteilung des BMF Nr. 41/2010 vom 27.10.2010: http://www.bundesfinanzministerium.de/nr_74882/DE/Presse/Pressemitteilungen/Finanzpolitik/2010/10/PM-41-2010.html.

⁸ Siehe den «Poster» des BMF, auf dem die anstehenden Verhandlungspunkte zusammengefasst sind: http://www.bundesfinanzministerium.de/nr_74882/SharedDocs/Anlagen/20101028-Verhandl-DI-Schweiz-poster,templateld=raw,property=publicationFile.jpg.

⁹ Zu weiteren Einzelheiten s. die Pressemitteilung des BMF Nr. 32/2011 vom 10.08.2011: http://www.bundesfinanzministerium.de/DE/Presse/Pressemitteilungen/Finanzpolitik/2011/08/20110810-PM32.html?__nnn=true. die des Eidgenössischen Finanzdepartements ebenfalls vom 10.08.2011: <http://www.efd.admin.ch/aktuell/medieninformation/00462/index.html?lang=de&msg-id=40533>.

3. Amtshilfe

3.1 Informationsaustausch nach dem geltenden DBA Schweiz

Bislang enthält Art. 27 (1) (a) die sog. «kleine» Auskunftsklausel. Danach wird Amtshilfe nur auf Ersuchen und nur dann gewährt, wenn der Informationsaustausch dazu dient, das Abkommen in Bezug auf eine Steuer durchzuführen, die unter das Abkommen fällt. Damit ist die «richtige» Anwendung des Abkommens auf einen einzelnen Steuerfall gemeint. Grundsätzlich werden also Informationen nicht ausgetauscht, welche nur für die Anwendung und Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts gebraucht werden. Erweiternd regelt Art. 27 (1) (b) die Amtshilfe bei Betrugsdelikten. In diesem Fall werden Informationen auch ausgetauscht, wenn dies der Durchführung des innerstaatlichen Rechts eines der Vertragsstaaten dient. Ziff. 3 (a) Satz 1 des Protokolls zum Abkommen bestimmt, dass ein Betrugsdelikt vorliegt, wenn ein betrügerisches Verhalten nach dem Recht beider Vertragsstaaten als Steuervergehen gilt und mit Freiheitsstrafe bedroht ist. Bei Betrugsdelikten werden auch Informationen ausgetauscht, die das Bankgeheimnis berühren. Inwieweit das Bankgeheimnis in diesen Fällen eingeschränkt wird, regelt Ziff. 3 (a) Satz 2 des Protokolls zum Abkommen.

Auf Grund dieser eingeschränkten Amtshilfe in Steuersachen erteilt die Schweiz bisher keine Auskünfte in solchen Fällen, in denen in Deutschland «nur» wegen Steuerhinterziehung ermittelt wird. Anders als Deutschland behandelt die Schweiz die Hinterziehung von Steuern nicht als Steuervergehen, sondern als blosse Ordnungswidrigkeit, die mit einer Geldstrafe belegt ist. Da Ziff. 3 (a) Satz 1 des Protokolls zum Abkommen eine beidseitige Strafbarkeit voraussetzt, kommt gegenwärtig Amtshilfe nur in Betracht, wenn Deutschland Aufklärung zu einer Tat verlangt, die, wäre sie in der Schweiz begangen worden, dort als Steuerbetrug verfolgt würde.

3.2 Grosse Auskunftsklausel nach dem Änderungsprotokoll

Demgegenüber wird durch Art. 4 ÄProt der Art. 27 (1) so geändert, dass er fast wortgleich der Regelung in Art. 26 (1) des OECD-Musterabkommens («OECD-MA») entspricht. Damit soll der OECD-Standard «für Transparenz und effektiven Informationsaustausch in Steuersachen»¹⁰ umgesetzt werden. Künftig kann eine deutsche Steuerbehörde daher die Schweiz um Informationen – auch aus dem Bankenbereich – ersuchen, ohne darlegen zu müssen, dass ein Anfangsverdacht für Steuer- oder

Abgabebetrag oder auch nur Steuerhinterziehung besteht. Allerdings müssen die erbetenen Ermittlungen auf Informationen gerichtet sein, die für einen konkret bezeichneten Steuerfall bei der Anwendung oder Durchsetzung des deutschen Steuerrechts «voraussichtlich erheblich» sind. Dafür muss die ersuchende zuständige Behörde detaillierte Angaben machen, die den Steuerfall beschreiben und eingrenzen (s. die neue Ziff. 3 (b) des Protokolls zum Abkommen¹¹). Das revidierte Abkommen lässt auch weiterhin keine «Massnahmen zur Beweisausforschung»¹² zu. Das sind Anfragen, die gewissermassen «ins «Blaue» hinein ohne einen spezifischen Anlass gestellt werden oder sich auf eine nicht näher konkretisierte Personengruppe beziehen.

Wie nach Art. 26 (1) Satz 2 OECD-MA ist der Informationsaustausch künftig nicht beschränkt auf Personen, die in einem der Vertragsstaaten ansässig sind. Z.B. darf Deutschland die Schweiz um Informationen zu Einkünften mit Nexus zur Schweiz ersuchen, die bei der Besteuerung einer deutschen Betriebsstätte einer drittausländischen Körperschaft von Bedeutung sind. Ferner kann auch um solche Informationen ersucht werden, die für die Anwendung des innerstaatlichen Rechts in Bezug auf andere Steuern erheblich sind als solche, die unter das Abkommen fallen. So können z.B. Auskunftersuche gestellt werden, die sich auf die ErbSt und auch die SchenkSt¹³ beziehen. Dass das ErbSt-DBA Deutschland-Schweiz 1978¹⁴ in Art. 13 (1) bislang nur die kleine Auskunftsklausel vorsieht und gemäss Art. 2 (2) nur auf von Todes wegen erhobene Nachlass- oder ErbSt anwendbar ist, steht derartigen Auskunftersuchen also künftig nicht entgegen.

¹⁰ Denkschrift zu Art. 4 ÄProt, BT-Drucks. 17/6257 S. 13.

¹¹ Die geforderten Angaben zur Identifizierung der betroffenen Personen, der Steuerjahre, der verlangten Informationen, des Steuerzwecks und des mutmasslichen Inhabers der Informationen entsprechen den Empfehlungen in Art. 5 (5) des OECD-Musterabkommens für Steuerinformationsaustauschabkommen (OECD Model Agreement on Exchange of Information on Tax Matters oder abgekürzt Tax Information Exchange Agreement – «OECD-Muster-TIEA» vom April 2002; s. <http://www.oecd.org/dataoecd/15/43/2082215.pdf>).

¹² Siehe die geltende Ziff. 3 (a) Satz 5 des Protokolls zum Abkommen. Ziff. 3 (a) wird durch das Änderungsprotokoll anders gefasst. Das Verbot von «fishing expeditions» ergibt sich künftig aus der neuen Ziff. 3 (c) des Protokolls zum Abkommen.

¹³ Die Denkschrift zu Art. 4 ÄProt (BT-Drucks. 17/6257 S. 14) erwähnt in diesem Zusammenhang nur Auskünfte zur ErbSt.

¹⁴ Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Nachlass- und Erbschaftsteuern v. 30.11.1978 (BGBl. 1980 II S. 595).

3.3 Informationsaustausch nur auf Ersuchen

Art. 27 (1) (a) des geltenden Abkommens spricht von dem Austausch steuerlicher Informationen «auf Verlangen». Diese Einschränkung enthält – entsprechend Art. 26 (1) OECD-MA der revidierte Art. 27 (1) nicht. Danach wären die Vertragsstaaten nicht darauf beschränkt, Auskünfte nur auf Ersuchen auszutauschen. Dennoch ist davon auszugehen, dass auch weiterhin ein automatischer oder spontaner Auskunftsverkehr zwischen Deutschland und der Schweiz nicht stattfinden wird. Insoweit sind Vorbehalte gegenüber der Aussage in der Denkschrift zum Änderungsprotokoll angebracht, wonach das Änderungsprotokoll in Bezug auf den Informationsaustausch die «Umsetzung des OECD-Standards für Transparenz und effektiven Informationsaustausch in Steuersachen» bezweckt. Denn zum OECD-Standard gehören, jedenfalls soweit er im OECD-MA 2008 seinen Ausdruck findet, alle drei Formen des Informationsaustausches, nämlich auf Ersuchen, automatisch und spontan.¹⁵ Etwas Anderes gilt möglicherweise nach dem OECD-Muster-TIEA. Sein Art. 5 (Exchange of Information Upon Request) regelt nur den Auskunftsaustausch auf Ersuchen. Abs. 39 des Kommentars zum OECD-Muster-TIEA sagt auch ausdrücklich, dass das Muster-TIEA nur den Informationsaustausch auf Ersuchen regelt.¹⁶ Insoweit ergibt sich ein Spannungsverhältnis zum OECD-MA, denn auch das OECD-Muster-TIEA nimmt für sich in Anspruch, den Standard für einen effektiven Informationsaustausch festzulegen, und zwar für Zwecke der OECD-Initiative zu schädlichen Steuerpraktiken.¹⁷

Für das bilaterale Verhältnis Deutschland – Schweiz stellt die neue Ziff. 3 (e) des Protokolls zum Abkommen klar, dass, «[ob] wohl Art. 27 die für den Informationsaustausch möglichen Verfahrensweisen nicht einschränkt, die Vertragsstaaten nicht dazu verpflichtet [sind], Informationen auf automatischer oder spontaner Basis auszutauschen.» Dementsprechend ist in den technischen Regelungen des Protokolls zur Durchführung des Informationsaustausches (Ziff. 3 des Protokolls zum Abkommen) immer nur von Amtshilfe auf Ersuchen die Rede.

3.4 Anwendungsregeln für den Informationsaustausch

Nach Art. 6 (2) ÄProt tritt das Änderungsprotokoll mit dem Austausch der Ratifikationsurkunden in Kraft.

Nach Art. 6 (2) (a) und (b) ÄProt ist es jedoch nicht sogleich mit dem Inkrafttreten anwendbar, sondern erst ab dem Beginn des nächsten Kalenderjahres.

Art. 6 (2) (d) ÄProt enthält demgegenüber eine Sonderregel für den Informationsaustausch nach der grossen Auskunftsklausel. Ersuchen nach der grossen Auskunftsklausel können sofort mit Inkrafttreten des Änderungsprotokolls gestellt werden. Wird ein derartiges Auskunftsersuchen gestellt, werden Informationen übermittelt, die sich auf Zeiträume, Steuerjahre bzw. Veranlagungszeiträume beziehen, die am 01.01.2011 begonnen haben.¹⁸ Tritt das Änderungsprotokoll noch in 2011 in Kraft, dürfte es unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten keinen Bedenken begegnen, dass sich die zuständigen Behörden auch über Sachverhalte erweitert austauschen dürfen, die sich vor Inkrafttreten des Änderungsprotokolls, aber innerhalb des noch laufenden Veranlagungszeitraums ereignet haben.

Fragen einer möglicherweise unzulässigen Rückwirkung können sich jedoch stellen, sollte das Vertragsgesetz erst in 2012 verkündet werden oder sollten die Ratifikationsurkunden erst in 2012 ausgetauscht werden. Nach dem Änderungsprotokoll könnten ab Inkrafttreten Informationen nach der grossen Auskunftsklausel auch dann angefragt und ausgetauscht werden, wenn sie sich auf das Kalenderjahr 2011 also auf einen bereits abgelaufenen Veranlagungszeitraum beziehen. Führt die erweiterte Amtshilfe im Einzelfall gegenüber der bisher veranlagten Steuer zu einer höheren Steuerschuld, ist dies aus Sicht des Steuerpflichtigen sicherlich ein Nachteil. Diese Mehrbelastung tritt für eine Steuerperiode vor Inkrafttreten des Änderungsprotokolls ein, also rückwirkend. Allerdings verändern sich durch den erweiterten Auskunftsaustausch nicht die materiell-rechtlichen Besteuerungsgrundlagen. Nach dem anwendbaren Recht wird dieselbe Steuer für 2011 geschuldet vor wie nach Inkrafttreten der grossen Auskunftsklausel. Was sich ändert, ist die Möglichkeit des Fiskus, diejenigen Lebenssachverhalte, die zu Steuerfolgen führen, mit anderen Mitteln als bisher aufzuklären. Es darf bezweifelt werden, ob der Steuerpflichtige im Veranlagungszeitraum 2011 hieraus eine verfassungsrechtlich relevante Rechtsposition ableiten und für sich den Schutz der Rechtsprechung des BVerfG vor

¹⁵ Siehe Abs. 9 und 9.1 des Kommentars zu Art. 26 OECD-MA.

¹⁶ «The paragraph makes clear that the Agreement only covers exchange of information upon request (i.e., when the information requested relates to a particular examination, inquiry or investigation) and does not cover automatic or spontaneous exchange of information.»

¹⁷ Siehe Ziff. 6 der Präambel zum OECD-Muster-TIEA: «[The] Agreement is intended to establish the standard of what constitutes effective exchange of information for the purposes of the OECD's initiative on harmful tax practices.»

¹⁸ Regelungstechnisch wird auf den Beginn des Kalenderjahres (2011) abgestellt, das auf die Unterzeichnung des Änderungsprotokolls (2010) folgt.

einer echten Rückwirkung eines DBA¹⁹ beanspruchen kann. Die Finanzverwaltung wird sich auf den Standpunkt stellen, dass der Steuerpflichtige nicht darauf vertrauen durfte, ein materiell-rechtlich bestehender Steueranspruch werde auch in Zukunft nur innerhalb der engen Schranken der bestehenden Amtshilferegelungen aufgeklärt werden können.

3.5 Weitergehende Rechtswirkungen der grossen Auskunfts-klausel

Durch die Neuregelung im Abkommen erledigt sich die Frage, ob auf Geschäftsbeziehungen zur Schweiz die Bestimmungen des Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetzes bzw. der Steuerhinterziehungsbekämpfungsverordnung anwendbar sein könnten. Durch das Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz wurde die Bundesregierung ermächtigt, durch Rechtsverordnung für bestimmte grenzüberschreitende Sachverhalte gewisse steuerliche Vorteile einzuschränken bzw. ihre Inanspruchnahme an gesteigerte Nachweis- und Mitwirkungspflichten zu knüpfen (s. § 51 (1) Nr. 1 (f) Satz 1 EStG). Satz 2 der Vorschrift setzt diese Ermächtigung ausser Kraft, wenn es um Geschäfte mit ausländischen Beteiligten geht, mit deren Ansässigkeitsstaat ein DBA mit grosser Auskunfts-klausel entsprechend Art. 26 OECD-MA besteht. Durch Art. 27 n.F. des Abkommens wird mithin dem Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz die Grundlage entzogen.

4. Schiedsverfahren

Es entspricht der jüngeren deutschen Abkommenspolitik²⁰, bei neuen oder revidierten Abkommen eine Schiedsklausel zu vereinbaren. Damit folgt sie den Empfehlungen der OECD.²¹ Ein abkommensrechtliches Schiedsverfahren soll gewährleisten, dass eine Doppelbesteuerung auch in den Fällen vermieden wird, in denen die zuständigen Behörden im Verständigungsverfahren nicht zu einer umfassenden Lösung kommen. Während es im Verständigungsverfahren keinen Einigungszwang gibt, regelt das Schiedsverfahren grds. den Steuerfall verbindlich und abschliessend.

Das bestehende Abkommen sieht in Art. 26 (1) bis (4) lediglich das Verständigungsverfahren vor. Nunmehr ergänzt Art. 3 ÄProt die geltenden Regelungen um drei Absätze. Die neuen Abs. 5 und 6 regeln die Voraussetzungen für die Streitbeilegung durch ein Schiedsverfahren und dessen Rechtswirkungen. Abs. 7 überlässt es den zuständigen Behörden, sich auf die weiteren Einzelheiten der Anwendung und Durchführung eines Schiedsverfahrens zu verständigen.

Gemeinhin unterscheidet man zwischen fakultativen und obligatorischen Schiedsverfahren.²² Die Denkschrift zum Änderungsprotokoll bezeichnet die Schiedsklausel als «umfassend» und «verbindlich» und den Schiedsspruch als für die Vertragsstaaten «bindend». Diese Prädikate sind zu relativieren.

4.1 Obligatorisches Schiedsverfahren

Eine abkommenswidrige Doppelbesteuerung kann vom Steuerpflichtigen grds. mit nationalen Rechtsbehelfen angegriffen werden. Daneben hat der Steuerpflichtige abkommensrechtlich die Möglichkeit, eine drohende oder bereits eingetretene Doppelbesteuerung durch die zuständigen Behörden überprüfen zu lassen (Art. 26 (1)). Das Schiedsverfahren kommt immer nur in einem späteren Stadium in Betracht, nämlich wenn ein eingeleitetes Verständigungsverfahren nicht zu einer umfassenden Einigung führt. Der Steuerpflichtige hat aber weder in Bezug auf die Einleitung noch den Abschluss eines Verständigungsverfahrens einen Vornahmeanspruch. Die Einleitung steht im pflichtgemässen Ermessen der(den) zuständigen Behörde(n). Lehnt die zuständige Behörde es ab, das Verständigungsverfahren einzuleiten, oder bleibt sie schlicht untätig, kann die Ablehnung oder Untätigkeit nach deutschem Recht nur auf Ermessensfehler überprüft werden. Der Steuerpflichtige kann also von einer Verpflichtungsklage oder einer Anfechtungsklage gegen die Entscheidung, ein Verständigungsverfahren nicht zu eröffnen, lediglich erwarten, dass das Gericht der zuständigen Behörde aufgibt, ermessensfehlerfrei über den Antrag auf Einleitung zu befinden.

Der neue Art. 26 (5) setzt für das Schiedsverfahren ausdrücklich den erfolglosen Ausgang eines Verständigungsverfahrens voraus. Da der Steuerpflichtige das Verständigungsverfahren gewissermassen als «Vorverfahren» zum Schiedsverfahren nicht erzwingen kann, hat er folglich auch keine Möglichkeit, die Abgabe seines Falles an die Schiedsstelle mit Rechtsmitteln durchzusetzen. Der Steuerpflichtige kann ferner in den Fällen, in denen ein Verständigungsverfahren zwar nach Auffas-

¹⁹ Siehe hierzu BVerfG v. 07.07.2010, 2 BvR 748/05, BStBl. 2011 II S. 86.

²⁰ Siehe exemplarisch die Schiedsklauseln in den deutschen DBA mit dem Vereinigten Königreich (2010), den USA (1989 und 2008) und Kanada (2001).

²¹ Siehe Art. 25 (5) des OECD-MA 2008, Abs. 45 ff. des Kommentars zu Art. 25 (5) OECD-MA und die Muster-Schiedsvereinbarung samt Kommentar im Anhang zum Kommentar zu Art. 25 OECD-MA.

²² Zu Einzelheiten siehe *Lehner* in Vogel-Lehner DBA, Art. 25 Rz. 203 ff.

sung der zuständigen Behörden, nicht aber aus seiner Sicht zu einer «umfassenden» Einigung führt, nicht die Einleitung des Schiedsverfahrens erzwingen.²³

Soweit man also das Schiedsverfahren als «obligatorisch» charakterisiert, bezieht sich dieses Prädikat lediglich auf die im Abkommen selber angelegte Pflicht der zuständigen Behörden, den Fall einer Schiedsstelle zu unterbreiten, wenn bestimmte weitere Voraussetzungen erfüllt sind. Im Unterschied zum «fakultativen» Schiedsverfahren ist es also nicht in das Ermessen der zuständigen Behörden gestellt, bei Scheitern des Verständigungsverfahrens die Schiedsstelle anzurufen. Auch ist nicht erkennbar, dass die Schiedsstelle den Fall nicht zur Entscheidung annehmen könnte. Ist also das Schiedsverfahren eröffnet, muss die Schiedsstelle zu einem Schiedsspruch kommen. Auch insoweit ist das Schiedsverfahren «obligatorisch». Dennoch hat der Steuerpflichtige selbst beim obligatorischen Schiedsverfahren keinen Vornahmeanspruch.

Der Steuerpflichtige hat keine Gewissheit, dass es nach gescheitertem Verständigungsverfahren immer zu einem Schiedsverfahren kommt. Denn nach dem neuen Art. 26 (5) (b) wird das Schiedsverfahren nicht eröffnet, wenn beide zuständigen Behörden übereinkommen, dass der Steuerfall für ein Schiedsverfahren «nicht geeignet» ist. Darauf müssen sich die zuständigen Behörden allerdings vor Eröffnung des Schiedsverfahrens verständigen. Immer ist Einvernehmen erforderlich; keine der zuständigen Behörden kann die Eröffnung eines Schiedsverfahrens einseitig blockieren. Ein Massstab dafür, wann ein Fall für das Schiedsverfahren «ungeeignet» ist, findet sich weder im Abkommen noch im Protokoll zum Abkommen. Im Einzelfall besteht also keine Gewähr, dass das Schiedsverfahren auch tatsächlich stattfindet.

4.2 Umfassende Schiedsklausel

Anders als z.B. nach Art. 25 (5) und Prot. Abs. 22 DBA Deutschland-USA 2008 ist das Schiedsverfahren nach Art. 26 (5) DBA Schweiz nicht auf bestimmte Themen beschränkt.²⁴ Folglich bedarf es im neuen Art. 26 (5) auch keiner Öffnungsklausel, wonach sich die zuständigen Behörden ad hoc darauf verständigen können, ausnahmsweise ein Schiedsverfahren für andere Fragen zuzulassen.²⁵

4.3 Bindender Schiedsspruch

Was den Schiedsspruch selber angeht, ist er für die Vertragsstaaten bindend. Dafür muss aber der Steuerpflichtige die

Entscheidung anerkennen. Tut er das nicht, ist auch das Verständigungsverfahren gescheitert. Obwohl dies in Art. 26 nicht ausdrücklich geregelt ist, ist davon auszugehen, dass die zuständigen Behörden kein neues Verständigungsverfahren einleiten würden.²⁶ Insoweit hat es der Steuerpflichtige gewissermassen in der Hand, dem Schiedsverfahren einen verpflichtenden Charakter beizulegen.

Ein verbindlicher Schiedsspruch gilt als Beilegung durch Verständigung (Art. 26 (6) (e)) und ist innerstaatlich nach § 175 a AO umzusetzen. Die Festsetzungsfrist verlängert sich nach Massgabe von Satz 2 der Vorschrift.

4.4 Inhalt des Schiedsspruchs

Nach den Vorstellungen der deutschen Verhandlungsdelegation soll die Schiedsstelle offenbar bei der Entscheidungsfindung darauf beschränkt sein, sich für die Position des einen oder des anderen Vertragsstaates zu entscheiden. Eine vermittelnde Schiedsentscheidung soll es also nicht geben. Interessanterweise führt die Denkschrift zu Art. 3 ÄProt folgendes aus: Die «Schiedsentscheidung umfasst ... nicht eine Lösung nach freiem Ermessen der Schiedsstelle..., sondern die Auswahl zwischen den beiden von den zuständigen Behörden zuletzt angebotenen Lösungsvorschlägen («last best offer approach»). Dieser ... alternative Ansatz ... liegt auch den von beiden Vertragsstaaten bereits in ihren ... Doppelbesteuerungsabkommen mit den USA vereinbarten Schiedsklauseln zugrunde.» Diese letzte Aussage trifft jedenfalls für Deutschland zu. Prot. Abs. 22 Satz 3 (h) Satz 2 DBA Deutschland – USA 2008 sagt: «Die Schiedsstelle übernimmt einen der Lösungsvorschläge der Ver-

²³ Zu denken ist an den Fall, dass die zuständigen Behörden den doppelt besteuerten Gewinn von 100 zu 20 % dem niedrig besteuerten Vertragsstaat A und zu 80 % dem hoch besteuerten Vertragsstaat B zuweisen. Damit wäre die Doppelbesteuerung grds. ausgeräumt. Dagegen hält der Steuerpflichtige eine Aufteilung im Verhältnis von 50 zu 50 für zutreffend.

²⁴ Nach dem DBA Deutschland – USA 2008 ist das Schiedsverfahren grundsätzlich beschränkt auf Fragen der Anwendung von Art. 4 (soweit die Ansässigkeit natürlicher Personen in Frage steht), Art. 5 (Betriebsstätte), Art. 7 (Gewerbliche Gewinne), Art. 9 (Verbundene Unternehmen) und Art. 12 (Lizenzgebühren).

²⁵ Zu dieser Öffnungsklausel siehe Art. 25 (5) (b) (bb), Prot. Abs. 22 Satz 2 DBA Deutschland – USA 2008.

²⁶ So ausdrücklich Prot. Abs. 22 Satz 3 (k) Satz 4 DBA Deutschland – USA 2008.

tragsstaaten als ihre Entscheidung.»²⁷ Allerdings findet sich dieser Ansatz weder im Vertragsgesetz noch im Änderungsprotokoll zum DBA Deutschland - Schweiz. Möglicherweise bezieht sich die Aussage in der Denkschrift, wonach für künftige Schiedsverfahren ebenfalls die Regeln der «*baseball arbitration*» gelten sollen, auf eine Verständigungsvereinbarung, die nach dem neuen Art. 26 (7) getroffen werden kann, aber noch in Arbeit oder noch nicht veröffentlicht ist.

Was das Verhältnis Schweiz – USA angeht, so enthält das DBA Schweiz – USA 1996 in Art. 25 (6) eine fakultative Schiedsklausel. Das Änderungsprotokoll 2009 sieht in Art. 2 den Übergang zu einem obligatorischen Schiedsverfahren vor. Der Notenwechsel vom 23.09.2009 zum Änderungsprotokoll 2009 enthält in Ziff. 1 (i) Satz 2 die «*baseball arbitration*». Das Änderungsprotokoll samt Notenwechsel liegt dem US-Senat zur Zustimmung vor, ist aber noch nicht in Kraft.

5. Schachtelschwelle für Nullsatz bei Dividenden

5.1 Geltendes DBA

Art. 10 (3) des geltenden Abkommens schliesst die Besteuerung von Dividenden im Quellenstaat aus, wenn eine im Quellenstaat ansässige Gesellschaft Gewinn ausschüttet und mindestens 20 % der Anteile der ausschüttenden Gesellschaft unmittelbar von einer Gesellschaft gehalten werden, die im anderen Vertragsstaat ansässig ist (sog. Schachtelbefreiung). Wenn Deutschland der Quellenstaat ist, kann also z.B. die schweizerische Muttergesellschaft der in Deutschland ansässigen Tochtergesellschaft verlangen, dass die Dividende der deutschen Tochtergesellschaft von deutscher Kapitalertragsteuer verschont bleibt. Die Muttergesellschaft kann die Erstattung zu viel einbehaltener Kapitalertragsteuer beantragen (§ 50 d (1) Satz 2 ff. EStG). Alternativ kann sie aber auch beantragen, dass sie von deutscher Steuer bereits im Steuerabzugsverfahren entlastet wird («Freistellung im Steuerabzugsverfahren» nach § 50 d (2) Satz 1 EStG). Zur Freistellung an der Quelle haben sich die Vertragsstaaten in Ziff. 1 (a) des Protokolls zum Abkommen verpflichtet.

5.2 Absenkung der Mindestbeteiligungshöhe

Die Mindestbeteiligungshöhe (Schachtelschwelle) von 20 % wird nach Art. 1 ÄProt auf 10 % gesenkt (Änderung von Art. 10 (3) des Abkommens). Dies geschieht lt. Denkschrift «auf Wunsch der Schweiz». Die niedrigere Schachtelschwelle

von 10 % entspricht dem, was in der Mutter-Tochter-Richtlinie geregelt ist. Das Änderungsprotokoll erstreckt sie auf das bilaterale Verhältnis zur Schweiz.

Gleichzeitig wird auf Verlangen Deutschlands eine Beteiligungsfrist von mindestens 12 Monaten eingeführt. Die Mindesthaltedauer von 12 Monaten entspricht der Regelung in § 43 b (2) Satz 4 EStG für den Anwendungsbereich der Mutter-Tochter-Richtlinie.

5.3 Anwendungsfragen

Die Neuregelung wirft eine Reihe von Fragen auf, welche den Anwendungszeitpunkt betreffen.

5.3.1 Niedrigere Schachtelschwelle gilt frühestens für Dividenden ab 2012

Das Änderungsprotokoll ist auf Quellensteuern erst ab dem Kalenderjahr anzuwenden, das auf den Tag des Inkrafttretens folgt. Werden also die Ratifikationsurkunden z.B. im Herbst 2011 ausgetauscht, kommt eine Dividende, die eine deutsche Kapitalgesellschaft noch im Winter 2011 auf eine Direktbeteiligung von z.B. 15 % an ihre schweizerische Anteilseignerin (Kapitalgesellschaft) ausschüttet, noch nicht in den Genuss der Freistellung von deutscher Kapitalertragsteuer. Vielmehr gilt weiterhin der Satz von 15 % (Art. 10 (2) (c)). Erst die in 2012 ausgeschüttete Dividende kommt potenziell in den Genuss der völligen Entlastung von deutscher Steuer.

5.3.2 Mindesthaltedauer von 12 Monaten

Die volle Entlastung ist ferner davon abhängig, dass die Beteiligung von 10 % oder mehr über einen Zeitraum von mindestens 12 Monaten ununterbrochen gehalten wird. Diese Mindesthaltedauer ist nicht auf Beteiligungen unterhalb der bisherigen Schachtelschwelle von 20 % beschränkt. Betroffen sind Beteiligungen jedweder Grösse.

Es genügt, wenn die Mindestdauer der Beteiligung erst nach der Gewinnausschüttung erfüllt wird (s. neue Ziff. 1 (c) Satz 1 des Protokolls zum Abkommen). Falls dieser Beteiligungszeitraum im Zeitpunkt der Gewinnausschüttung noch nicht abgelaufen

²⁷ Dieser Verfahrensgrundsatz ist auch als «*baseball arbitration*» bekannt. Bei Streitigkeiten über Spielerbezüge zwischen einem Verein des US-amerikanischen Major League Baseball und seinen Spielern darf die Schiedsstelle ebenfalls ihren Schiedsspruch nur i.S.d. Forderungen der einen oder der anderen Prozesspartei fällen. Ein Vergleich auf einen Betrag innerhalb dieser Spanne oder eine andere Entscheidung ist nicht zulässig.

ist, kommt es zu keiner Reduzierung der Quellensteuer auf Null im Steuerabzugsverfahren (s. neue Ziff. 1 (c) Satz 2 des Protokolls zum Abkommen). Jedoch kann der Anteilseigner verlangen, dass von der Gewinnausschüttung nach Massgabe von Art. 10 (2) (c) nur 15 % Kapitalertragsteuer einbehalten werden. Insoweit bleibt das Freistellungsverfahren im Steuerabzugsverfahren anwendbar. Denn die neue Ziff. 1 (c) des Protokolls zum Abkommen schliesst lediglich die Anwendung der geltenden Ziff. 1 (a) des Protokolls zum Abkommen aus. Ziff. 1 (a) befasst sich aber nur mit Verfahren zur Freistellung von Dividenden, die in den Genuss des Quellensteuer-Nullsatzes nach Art. 10 (3) des Abkommens kommen.

Der Empfänger einer Dividende, die vor Ablauf der 12-Monatsfrist ausgeschüttet wird, ist nach dem Änderungsprotokoll also in einer günstigeren Position als nach § 43 b (2) Satz 5, 2. Halbsatz EStG. § 43 b schliesst im EU-Kontext das Freistellungsverfahren nach § 50 d (2) EStG in Gänze aus. Im Anwendungsbereich der Mutter-Tochter-Richtlinie muss also zunächst die volle Kapitalertragsteuer in Höhe von 25 % plus SolZ einbehalten werden.

Nach Ablauf der Mindesthaltefrist von 12 Monaten kann der Anteilseigner dann die Erstattung der einbehaltenen Kapitalertragsteuer beantragen (§ 50 d (1) Satz 2 ff. EStG). In diesem Punkt unterscheidet sich die Regelung im Änderungsprotokoll nicht von der nach § 43 b i.V.m. § 50 d EStG.

Besteht die Beteiligung vor Ablauf der 12 Monate nicht mehr (z.B. weil sie veräussert oder die Tochtergesellschaft liquidiert wurde), bleibt es für die Muttergesellschaft bei der Entlastung auf 15 % des Kapitalertrags nach Art. 10 (2) (c).

5.3.3 Rückwirkungsfragen

Besondere Probleme entstehen, wenn eine Beteiligung von 20 % oder mehr des Kapitals der ausschüttenden Tochtergesellschaft erworben wird, (a) bevor das Änderungsprotokoll in Kraft tritt oder (b) nachdem es in Kraft getreten, aber bevor es anwendbar geworden ist. Hier könnte das Änderungsprotokoll in steuerlich fragwürdiger Weise zurückwirken, wenn die Beteiligungsgesellschaft im Jahr nach Inkrafttreten des Änderungsprotokolls Gewinne ausschüttet und die Mindesthaltefrist nicht abgewartet bzw. später nicht erfüllt wird.

Es gibt Abkommen, die auf Zeiträume anwendbar sind, die vor dem Zeitpunkt ihres Inkrafttretens liegen. Kommt es in diesen Fällen insgesamt zu einer echten, den Steuerpflichtigen belastenden Rückwirkung²⁸, sehen die Zustimmungsgesetze zum DBA²⁹ regelmässig vor, dass die Mehrsteuer nicht erhoben bzw. dass sie erstattet wird.³⁰ Ein solcher Fall ist für das Änderungsprotokoll nicht gegeben, soweit es um die Quellenbesteuerung nach Art. 10 (3) geht. Denn es ist immer erst auf Kalenderjahre nach dem Tag des Inkrafttretens anwendbar. Jedenfalls soweit es vorliegend um Schachtelbeteiligungen geht, die vor dem Inkrafttreten des revidierten Art. 10 (3) erworben werden, dürfte der Fall einer sog. unechten Rückwirkung³¹ bzw. tatbestandlichen Rückknüpfung vorliegen. Hier entsteht ein Steueranspruch nach dem Inkrafttreten des Änderungsprotokolls in einem Ausschüttungszeitpunkt, für den die strengere Mindesthaltefrist gilt. Diese knüpft an einen Sachverhalt an, der mit dem Beteiligungserwerb vor dem Inkrafttreten der strengeren Regelung verwirklicht wurde, also noch unter Geltung des Art. 10 (3) ohne Mindesthaltefrist. Letztlich geht es nach der Rechtsprechung des BFH darum, ob die belastende Regelung zu einem Zeitpunkt anwendbar wird, in dem der Steuerpflichtige durch eine getroffene Disposition sein Vertrauen auf die zu diesem Zeitpunkt bestehende Rechtslage betätigt hat.³² Das dürfte jedenfalls in den Fällen gegeben sein, in denen die Beteiligung von 20 % oder mehr vor Inkrafttreten des Änderungsprotokolls erworben wurde. Der Erwerber hat diese Beteiligung im Vertrauen auf die alte Rechtslage erworben. Danach war die Schachtelbefreiung unabhängig davon zu gewähren, dass die Beteiligung noch nicht 12 Monate gehalten wurde.

²⁸ Siehe BVerfG a.a.O. (oben Fn. 17).

²⁹ Siehe die Abkommensübersicht bei *Liesenfeld* in Vogel/Lehner DBA, Art. 30/31 Rz. 16.

³⁰ Vgl. z.B. Art. 2 Satz 3 des Zustimmungsgesetzes v. 11.1.1991 zum DBA USA 1989 (BGBl. 1991 II S. 354): «Soweit sich bis zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des Abkommens unter Berücksichtigung der jeweiligen Besteuerung in der Bundesrepublik Deutschland und in den Vereinigten Staaten von Amerika insgesamt eine höhere Belastung ergibt, als sie nach den Rechtsvorschriften vor Inkrafttreten des Abkommens bestand, wird der Steuermehrbetrag nicht festgesetzt.

³¹ Siehe hierzu BVerfG v. 07.07.2010, 2 BvR 748/05, BStBl. 2011 II S. 86.

³² Siehe z.B. den BFH-Vorlagebeschluss v. 19.04.2007 IV R 4/06 (DStR 2007 S. 1299), unter III.1.e.bb. der Entscheidungsgründe.

Das neue Stiftungsrecht in der Praxis – eine erste Zwischenbilanz unter besonderer Berücksichtigung der Rechtsprechung (Teil 1)

Martin Schauer, Universitätsprofessor, Wien

1. Einleitung

Das neue Stiftungsrecht ist nach seiner Totalrevision am 1. April 2009 in Kraft getreten ([Abschnitt¹] III. LGBl. 2008 Nr. 220). Dieser seit der Entstehung des PGR stärkste Einschnitt in das Stiftungsrecht stellt die Rechtsberatungspraxis und das Treuhandwesen vor beachtliche Herausforderungen. Routinemässige Vorgänge müssen überprüft, Formulare und Musterdokumente geändert werden. Jeder Rechtsrat an den Klienten, der in der Vergangenheit auf eine eingespielte Praxis gestützt werden konnte, ist neu zu durchdenken. Stiftungsräte müssen sich mit der Frage befassen, was das neue Recht für ihre Pflichten und Verantwortlichkeit bedeutet. Die Problematik des Übergangs vom alten auf das neue Recht bei der Anwendung auf bereits bestehende Stiftungen war und ist zu bewältigen. Dass das Inkrafttreten des neuen Stiftungsrechts zeitlich mit der jüngsten Steueraffäre zusammenfiel, die das Verhältnis des Landes zu einer Reihe anderer Staaten vorübergehend belastete, schuf zusätzliche Schwierigkeiten, die kaum überschätzt werden können. Das neue Stiftungsrecht und die geänderten Rahmenbedingungen in den fiskalrechtlichen Beziehungen zum Ausland werden das liechtensteinische Stiftungswesen beträchtlich verändern und haben dies zum Teil bereits getan.

In Anbetracht dieser dramatischen Umgestaltung des rechtlichen Umfelds ist es nicht überraschend und gleichwohl ein gutes Zeichen, dass der stiftungsrechtliche Diskurs im Land beträchtlich an Dynamik und – nach Ansicht des Verfassers – auch an Qualität gewonnen hat. Bemerkenswert ist dabei zunächst die verhältnismässig hohe Zahl höchstgerichtlicher Entscheidungen, die sich mit dem neuen Stiftungsrecht befassen. Soweit zu sehen, sind bereits mehr als 10 Entscheidungen des OGH vorhanden, in denen es um die Anwendung des neuen Rechts geht. Ferner führte die Totalrevision des Stiftungsrechts zur Gründung einer neuen Zeitschrift, nämlich des «**liechtenstein-journal**», das sich vorwiegend mit Fragen des Stiftungsrechts und angrenzender Rechtsgebiete, wie vor allem des Steuerrechts, befasst. Dabei steht – in Anbetracht der Stiftungspraxis nicht überraschend – der ausländische Anleger im Mittelpunkt. Das «**liechtenstein-journal**» ergänzt nunmehr die traditio-

nellen juristischen Fachzeitschriften des Landes, nämlich die «Liechtensteinische Juristen-Zeitung» und die Zeitschrift «Jus & News». Wenngleich jede dieser Zeitschriften ihr eigenes Profil aufweist, so kann das Erscheinen gleich dreier juristischer Fachzeitschriften in Anbetracht der Grösse des Landes durchaus als beachtlich bezeichnet werden. Es kommt hinzu, dass die im Herbst 2009 neu gegründete Zeitschrift «Die Privatstiftung» (PSR), die in Österreich erscheint, regelmässig auch liechtensteinische Themen aufgreift.

Das neue Stiftungsrecht hat ferner zu einer stattlichen Menge an Buchpublikationen geführt. Zu erwähnen sind der von der Hochschule Liechtenstein (nunmehr Universität Liechtenstein) noch vor dem Inkrafttreten des neuen Rechts veröffentlichte Tagungsband², bei dem es sich um die erste umfassende Veröffentlichung zum neuen Recht überhaupt handelte; ein als «strukturierte Darstellung» bezeichnetes System des Stiftungsrechts³; ein Kurzkomentar zum neuen Stiftungsrecht⁴ sowie eine Gesetzesausgabe mit Materialien und Anmerkungen.⁵ Ein Teil der neuen Literatur entfällt auch auf Publikationen, die im Ausland erschienen sind.⁶ Auch dort hat das neue Recht eine vermehrte Beachtung gefunden, die freilich zum Teil auch durch kritische Analysen geprägt ist.

¹ Im Gesetzestext werden die mit römischen Zahlen bezeichneten Abschnitte mit keiner weiteren Bezeichnung versehen. Hier soll der Begriff «Abschnitt» verwendet werden.

² Hochschule Liechtenstein, Institut für Finanzdienstleistungen (Hrsg.), Das neue liechtensteinische Stiftungsrecht (2008).

³ Jakob, Die Liechtensteinische Stiftung (2009).

⁴ Schauer, Kurzkomentar zum liechtensteinischen Stiftungsrecht (2009).

⁵ Attlmayr/Rabanser, Das neue liechtensteinische Stiftungsrecht (2008).

⁶ Z.B. Becker, Auskunftsansprüche bei Pflichtteilsberechtigten gegenüber liechtensteinischen Stiftungen, ZEV 2009, 177; Kerres/Proell, Das neue liechtensteinische Stiftungsrecht, eolex 2009, 321; Schauer, Das neue liechtensteinische Stiftungsrecht, ZEuP 2010, 338; Schauer, Vermögensplanung – das liechtensteinische Recht als Gestaltungsalternative, JEV 2010, 6; Wagner, Neues Stiftungsrecht in Liechtenstein, IWB 2009, F 9, Gr 3, S. 39; Zwiefelhofer, Das neue liechtensteinische Stiftungsrecht, Der Schweizer Treuhänder 2009, 150.

Schliesslich muss man es – es mag Zufall sein oder auch nicht – als eine glückliche Fügung bezeichnen, dass fast zur selben Zeit, als das neue Stiftungsrecht in Kraft trat, auch der erste Lehrstuhl für Gesellschafts-, Stiftungs- und Trustrecht an der damaligen Hochschule und nunmehrigen Universität Liechtenstein besetzt wurde. Durch den Lehrstuhlinhaber Univ.-Prof. Dr. Francesco Schurr und seine wissenschaftlichen Mitarbeiter ist nunmehr sichergestellt, dass im Land eine kontinuierliche Befassung mit Fragen des Stiftungsrechts auf wissenschaftlicher Grundlage erfolgt.

Bereits dieser knappe Überblick zeigt, welche Dynamik vom neuen Stiftungsrecht auf den juristischen Diskurs und die Praxis des Stiftungswesens ausgeht. Im folgenden Beitrag soll ein Versuch unternommen werden, die Befassung der höchstgerichtlichen Rechtsprechung mit dem neuen Stiftungsrecht einer ersten Analyse und kritischen Würdigung zu unterziehen. Dabei überrascht nicht, dass Gegenstand mehrerer Entscheidungen das Übergangsrecht ist (näher dazu 2.). Wenn man bedenkt, welche Bedeutung bei der Totalrevision der Foundation Governance beigemessen wurde,⁷ dann ist es vielleicht auch kein Zufall, dass Themen der Governance eine erhebliche Rolle spielen. Im Einzelnen geht es um die gerichtliche Aufsicht über Stiftungen und die Abberufung des Stiftungsrats (unten 3.), um die Verantwortlichkeit des Stiftungsrats (hierzu 4.) sowie um die Rechtsstellung der Begünstigten (anschliessend unter 5.). Wenngleich die Zahl der Entscheidungen zum neuen Stiftungsrecht noch verhältnismässig überschaubar ist, so kann in diesem Rahmen keine vollständige Aufarbeitung der Judikatur erfolgen, sondern muss eine Beschränkung auf ausgewählten Fragen vorgenommen werden.

2. Übergangsrecht

2.1 Grundlagen

Das intertemporale Kollisionsrecht, das die Anwendung des neuen Stiftungsrechts vom alten Stiftungsrecht abgrenzt, ist in Abschnitt II. des LGBl. 2008 Nr. 220 geregelt. Der OGH entnimmt den betreffenden Bestimmungen den plakativen Grundsatz: «Altes Recht für alte Stiftungen – neues Recht für neue Stiftungen»⁸, den er jedoch zutreffend mit dem Hinweis auf Abschnitt II. Art. I Abs. 4 einschränkt, wonach die dort genannten Bestimmungen des neuen Rechts auf Altstiftungen anwendbar sein sollen. Bei den Bestimmungen des neuen Rechts, die auch für Altstiftungen gelten, handelt es sich im Wesentlichen um das Governance-Regime⁹; also um die interne Governance durch die Informationsrechte der Begünstigten

und ihre partielle Substitution durch ein Kontrollorgan sowie die eingeschränkte Zulässigkeit von Änderungen der Stiftungserklärung durch Stiftungsorgane und um die externe Governance durch die Stiftungsaufsichtsbehörde und das Gericht ausgeübte Kontrolle. Dies ist auch zu bedenken, wenn es um die Anwendung des für Stiftungen nach altem Recht subsidiär geltenden Trustrechts geht. Zwar sind die Bestimmungen über das Treuunternehmen mit der Persönlichkeit für Altstiftungen grundsätzlich weiterhin heranzuziehen (Art. 552 Abs. 4 PGR a.F.)¹⁰; doch kann dies nur insoweit gelten, als die jeweiligen Regelungen nicht materiell durch jene Bestimmungen des neuen Rechts überlagert werden, die gemäss Abschnitt II. Art. 1 Abs. 4 auch für Altstiftungen gelten (vgl. dazu auch unter 2.1.3.).¹¹ Dies gilt beispielsweise für die Informationsrechte der Begünstigten: Art. 932 a § 39 Abs. 3 und § 68 (i.V.m. Art. 552 Abs. 4 PGR a.F.) werden durch § 9 StiftG verdrängt.

2.2 Abgrenzung von Altstiftungen und Neustiftungen

In seiner Beurteilung, die Qualifikation einer Stiftung als Altstiftung oder Neustiftung erfolge stichtagsbezogen, ist dem OGH grundsätzlich ebenso zuzustimmen wie in seiner Einschätzung, dass das neue Recht wegen des Rückwirkungsverbots gemäss § 5 ABGB auch insoweit, als es für Altstiftungen grundsätzlich massgeblich ist, nur auf Sachverhalte angewendet werden kann, die sich nach dem Inkrafttreten des neuen Stiftungsrechts verwirklicht haben.¹² Etwas zweifelhaft ist es jedoch, wenn das Höchstgericht bei der stichtagsbezogenen Qualifikation auf die Errichtung der Stiftung abstellt.¹³ Denn im Übergangsrecht befinden sich gleich zwei Qualifikationsmerkmale, die freilich nicht hinreichend aufeinander abgestimmt erscheinen. Nach der grundlegenden Regel in Abschnitt II.

⁷ Vgl. dazu etwa *Schauer*, Grundelemente, in Hochschule Liechtenstein (Hrsg.), Stiftungsrecht 31 ff.; *Jakob*, Aspekte, in Hochschule Liechtenstein (Hrsg.), Stiftungsrecht 53 ff.; *Jakob*, Stiftung Rn. 442 ff.

⁸ OGH 3 CG.2006.354, LES 2010, 7 (8); 9 CG. 2006.312, LES 2010, 73 (75); 02 CG.2007.145, LES 2010, 84 (84); 10 CG.2005.300, LES 2010, 144 (144); 10 CG.2008.123, LES 2010, 181; CG 2008.194 (Pkt. 7.1.1.); vgl. auch *Jakob*, Stiftungsrecht, Rn. 603 ff.

⁹ Vgl. etwa *Schauer/Hammermann/Rick*, *liechtenstein-Journal* 2009, 51 f.

¹⁰ Vgl. dazu auch OGH 3 CG.2006.354, LES 2010, 7 (8).

¹¹ *Schauer/Hammermann/Rick*, *liechtenstein-Journal* 2009, 52; OGH HG 2009.104; LES 2010, 350 (351).

¹² OGH 9 CG. 2006.312, LES 2010, 73 (75); 10 CG.2005.300, LES 2010, 144 (144).

¹³ OGH 9 CG. 2006.312, LES 2010, 73 (75); 10 CG.2005.300, LES 2010, 144 (144).

Martin Schauer, Das neue Stiftungsrecht in der Praxis – eine erste Zwischenbilanz unter besonderer Berücksichtigung der Rechtsprechung (Teil 1)

Art. I Abs. 1 ist das alte Stiftungsrecht weiterhin auf solche Stiftungen anzuwenden, die im Zeitpunkt des Inkrafttretens des neuen Rechts bereits *bestanden* haben. Die in Abschnitt II. Art. 1. Abs. 4 genannten Bestimmungen des neuen Rechts sind freilich auf solche Stiftungen anzuwenden, die vor Inkrafttreten des neuen Rechts *errichtet* worden sind. Bei privatnützigen Stiftungen kommt dieser unterschiedlichen Wortwahl in der Regel keine Bedeutung zu; denn sie entstehen zumeist bereits mit der Errichtung. Bei gemeinnützigen Stiftungen und solchen privatnützigen Stiftungen, die auf spezialgesetzlicher Grundlage ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreiben, fallen die Errichtung und die Entstehung auseinander: Errichtet sind die Stiftungen bereits durch die Stiftungserklärung; sie entstehen jedoch erst mit der Eintragung in das Öffentlichkeitsregister (§ 14 Abs. 1 und 4 StiftG). Die Rechtslage wird dadurch noch komplizierter, dass die für die Entstehung durch Eintragung in das Öffentlichkeitsregister massgebliche Unterscheidung von privatnützigen und gemeinnützigen Stiftungen nur im neuen Stiftungsrecht enthalten ist, während die mit der Eintragung verknüpfte Entstehung der Stiftung nach altem Recht nach anderen Kriterien zu beurteilen war, die in Art. 557 PGR a.F. geregelt waren.

Im Lichte dieser Regelungen erscheinen für die intertemporale Abgrenzung von altem und neuem Recht folgende Kriterien massgeblich. Der Zeitpunkt, zu dem eine Stiftung als errichtet oder entstanden zu betrachten ist, ist wegen des in § 5 ABGB geregelten Rückwirkungsverbots nach der jeweils geltenden Rechtslage zu beurteilen. *Ob* eine Stiftung vor dem Inkrafttreten des neuen Rechts entstanden ist, ist nach dem alten Recht, also nach Art. 557 PGR a.F. zu entscheiden. Ist dies der Fall, so ist das alte Stiftungsrecht, freilich mit den sich aus Abschnitt II. Art. 1 Abs. 4 ergebenden Einschränkungen auf sie anzuwenden. War eine Stiftung beim Inkrafttreten des neuen Stiftungsrechts noch nicht einmal errichtet, dann unterliegt sie zur Gänze dem neuen Stiftungsrecht.

Problematisch sind somit jene Fälle, in denen eine Stiftung vor dem Inkrafttreten des neuen Stiftungsrechts bereits errichtet worden war, aber bei gemäss Art. 557 Abs. 1 PGR a.F. bestehender, aber nicht erfüllter Eintragungspflicht noch entstanden ist. Für diese Stiftungen ist das intertemporale Kollisionsrecht lückenhaft. Denn bei wortlautgetreuer Anwendung des Abschnitt II. Art. 1. Abs. 1 sind diese Stiftungen mangels rechtzeitiger Entstehung keine Altstiftungen, auf das alte Stiftungsrecht mit den sich aus Abs. 4 ergebenden Einschränkungen anzuwenden wäre. Zugleich wäre aber aus Abs. 4 abzuleiten, dass auf diese Stiftungen nur jene in der Bestimmung genannten Vorschriften des neuen Rechts – aber eben nur diese – anzu-

wenden sind. Die Folge wäre ein stiftungsrechtlicher Torso: Die vor dem Inkrafttreten errichtete, aber noch nicht entstandene Stiftung würde dann lediglich den in Abschnitt II. Art. 1. Abs. 4 genannten Bestimmungen des neuen Rechts unterliegen, während für alle anderen Ordnungsprobleme überhaupt keine anwendbaren Bestimmungen vorhanden wären. Es ist offenkundig, dass der Gesetzgeber ein derartiges Ergebnis nicht angestrebt haben kann. Fraglich ist aber, auf welche Weise die Lücke des intertemporalen Kollisionsrechts zu schliessen ist. Den Materialien zum neuen Stiftungsrecht kann kein Anhaltspunkt hierfür entnommen werden.¹⁴ Zur Auflösung des Normenkonflikts könnte sich folgende Überlegung anbieten: Wenn der Gesetzgeber in Abschnitt II. Art. 1 Abs. 4 anordnet, dass auf Stiftungen, die beim Inkrafttreten des neuen Stiftungsrechts errichtet waren, nur die aufgezählten Bestimmungen des neuen Rechts anzuwenden seien, ging er ersichtlich davon aus, dass sie im Übrigen dem alten Recht unterlägen. Diese Annahme ist, wie Abs. 1 lehrt, freilich nur für jene Stiftungen zutreffend, die beim Inkrafttreten des neuen Stiftungsrechts auch bereits entstanden waren. Auf die errichteten, aber noch nicht entstandenen Stiftungen trifft die gesetzgeberische Prämisse nicht zu. Insoweit liegt ein Redaktionsversehen vor, dem durch berichtigende Auslegung beizukommen ist.¹⁵ Bei der berichtigenden Auslegung sollte der Fehlvorstellung des Gesetzgebers über die fortbestehende Anwendung des alten Stiftungsrechts in Abs. 1 in der Weise Rechnung getragen werden, dass in Abs. 4 das Wort «errichtet» durch den Begriff «entstanden» ersetzt wird. Auf diese Weise kommt es zu einem Gleichlauf zwischen Abs. 1 und Abs. 4: Altstiftungen, die grundsätzlich dem alten Stiftungsrecht und lediglich in dem in Abs. 4 vorgesehenen Umfang den neuen Bestimmungen unterliegen, sind jene Stiftungen, die beim Inkrafttreten des neuen Rechts bereits entstanden sind. Auf alle übrigen Stiftungen ist zur Gänze das neue Recht anzuwenden. Dies gilt – insoweit in korrigierender Interpretation von Abschnitt II. Art. 1 Abs. 4 – auch für jene Stiftungen, die zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des neuen Rechts errichtet waren, aber noch nicht entstanden sind.¹⁶

Gewiss wird es nur sehr wenige Stiftungen geben, für die die diskutierte Fragestellung praktisch wird. Aber der Hinweis auf die redaktionelle Ungenauigkeit im Verhältnis zwischen Abs. 1 und Abs. 4 des Art. 1 in Abschnitt II., zeigt, dass dem OGH nicht

¹⁴ Vgl. zu den Übergangsbestimmungen BuA Nr. 13/2008, S. 128 ff.

¹⁵ Vgl. dazu *Bydliński*, Methodenlehre 2, S. 393; *Schauer* in Kletecka/Schauer, ABGB-ON § 6 Rn. 16.

¹⁶ Im Ergebnis wie hier, jedoch ohne vertiefende Begründung *Jakob*, Stiftungsrecht Rn. 604.

vorbehaltlos zugestimmt werden kann, wenn er die stichtagsbezogene Qualifikation generell auf die Errichtung der Stiftung bezieht.

2.3 Relevanz des neuen Stiftungsrecht für Altstiftungen

Zu den Bestimmungen des neuen Rechts, die auch auf Altstiftungen anwendbar sind, gehören die Regeln über die Kontrolle durch die Stiftungsaufsichtsbehörde und das Gericht (Abschnitt II. Art. 1 Abs. 4 i.V.m. § 29, § 35 StiftG). Bei den privatnützigen Stiftungen wird die externe Kontrolle in der Regel lediglich vom Gericht wahrgenommen. Das Gericht eröffnet das Aufsichtsverfahren grundsätzlich¹⁷ nicht von Amts wegen, sondern nur auf Antrag (§ 35 Abs. 1 StiftG). Antragberechtigt sind die Stiftungsbeteiligten; darunter sind die in § 3 StiftG aufgezählten Personen und die Stiftungsorgane zu verstehen.¹⁸ § 3 StiftG gehört zu den Bestimmungen, die auf Altstiftungen anzuwenden sind.¹⁹

2.3.1 Stiftungsbeteiligte

Zu den Stiftungsbeteiligten zählen die Stiftungsorgane (§ 3 Ziff. 6 StiftG). Darunter sind nicht nur der Stiftungsrat und gegebenenfalls die Revisionsstelle als obligatorische Stiftungsorgane zu verstehen, sondern auch weitere Organe, die vom Stifter aufgrund seiner organisatorischen Gestaltungsfreiheit eingerichtet werden (§ 28 StiftG). Unter Berufung auf ältere Entscheidungen²⁰ versteht der OGH den Organbegriff in einem materiellen oder funktionalen Sinn.²¹ Nach der Ansicht des Höchstgerichts ist darunter eine Person oder eine Personenmehrheit zu verstehen, dem wesentlichen Einflussmöglichkeiten auf die Willensbildung bzw. Geschäftsführung und/oder die Leitung oder Überwachung des Stiftungsrats zukommen. Dies ist nur insofern zu ergänzen, als die Einrichtung im stiftungsrechtlichen Grundlagengeschäft, also in der Stiftungserklärung, erfolgen muss. Es kommt freilich nicht darauf an, ob die Einrichtung des Organs bereits auf der ursprünglichen Fassung oder auf einer vom Stifter (§ 30 Abs. 1 StiftG) oder von einem anderen Stiftungsorgan (§ 32 StiftG) geänderten Fassung der Stiftungserklärung beruht. Wesentlich für den materiellen Organbegriff ist ferner, dass es auf die ausdrücklich Bezeichnung als Organ nicht ankommt. Mit Blick auf die Definition des Organs in materiellem oder funktionalem Sinn verdient die Ansicht des OGH Zustimmung, dass ein Familienbeirat, der gegenüber dem Stiftungsrat keine Weisungsrechte, wohl aber das Recht auf Beratung und auf Abgabe von Empfehlungen hat, als ein solches Organ anzusehen ist. Daraus ergibt sich etwa, dass dieses Organ und jedes seiner Mitglieder die Rechte

eines Stiftungsbeteiligten haben; namentlich das Recht, ein gerichtliches Aufsichtsverfahren (§ 35 StiftG) zu beantragen. Im konkreten Fall ging es jedoch nicht um die Einleitung eines solchen Verfahrens, sondern um die Informationsrechte dieses Organs. Obwohl das neue Stiftungsrecht nur die Informations- und Auskunftsrechte der Begünstigten regelt (§ 9 StiftG), gelangt der OGH vollkommen zu Recht zum Ergebnis, dass auch dem Familienbeirat ein umfassendes Informations- und Bucheinsichtsrecht zukommt: Dieses Recht hat seine Grundlage in einer ergänzenden Auslegung der Stiftungsurkunde, die mit dem Gedanken zu begründen, dass der Familienbeirat diese Rechte benötigt, um die ihm übertragenen Aufgaben erfüllen zu können.

2.3.2 Einrichtung eines Kontrollorgans

Das neue Stiftungsrecht hat das System der Foundation Governance grundlegend verändert. Das hauptsächliche Kontrollinstrument sind bei den privatnützigen Stiftungen die Informations- und Auskunftsrechte der Begünstigten. Die dadurch erlangten Informationen sollen die Begünstigten als Stiftungsbeteiligte (§ 3 Ziff. 2 bis 5 StiftG) in die Lage versetzen, gegebenenfalls ein gerichtliches Aufsichtsverfahren herbeizuführen (§ 35 StiftG). Der Stifter hat jedoch die Möglichkeit, diese Rechte der Begünstigten auszuschließen oder zu beschränken, wenn er sich stattdessen für eines der alternativen Modelle der Governance entscheidet, die das Gesetz zur Auswahl anbietet. Eines dieser Modelle ist die Einrichtung eines Kontrollorgans, für deren Ausgestaltung wiederum drei Möglichkeiten zur Auswahl stehen (§ 11 Abs. 2 StiftG). Bei Vorhandensein einer Kontrollstelle steht den Begünstigten lediglich der § 11 Abs. 1 StiftG geregelte Kernbereich an Auskunfts- und Informationsrechten zur Verfügung. Um auch den Altstiftungen, die dem neuen Governance-Regime unterworfen sind, die gleichen Chancen zur Gestaltung der Informationsrechte der Begünstigten zu bieten, sieht das Übergangsrecht vor, dass auch der Stifter oder – wenn der Stifter bereits verstorben oder geschäftsunfähig ist – der Stiftungsrat das Recht hat, ein Kontrollorgan einzurichten. Macht der Stiftungsrat hiervon Gebrauch, so kann das Kontrollorgan freilich nur als Revisionsstelle eingerichtet werden (Abschnitt II. Art. 1 Abs. 4 Satz 5 StiftG).

¹⁷ Nur in dringenden Fällen, das ist bei dringendem Verdacht einer strafbaren Handlung durch ein Stiftungsorgan, wird das Gericht von Amts wegen tätig (§ 35 Abs. 1 StiftG).

¹⁸ So auch zu § 29 Abs. 4 StiftG OGH 10 HG 2008.28, LES 2010, 218 (218).

¹⁹ Vgl. nur OGH 3 CG.2006.354, LES 2010, 7 (ErwGr 7.1. und 7.6.).

²⁰ OGH 1 Cg 2000-293.93, LES 2003, 128 (132); 2 CG.2002.4, LES 2006, 138 (142 f.); in beiden Entscheidungen ging es freilich um die deliktische Verhaltenszurechnung eines faktischen Organs.

²¹ OGH 4 CG. 2008.14, LES 2010, 239 (ErwGr 12).

Martin Schauer, Das neue Stiftungsrecht in der Praxis – eine erste Zwischenbilanz unter besonderer Berücksichtigung der Rechtsprechung (Teil 1)

In einem bestimmten Fall²² stellte die Stiftung, nachdem der Stiftungsrat die Einrichtung eines Kontrollorgans beschlossen hatte, einen Antrag an das Erstgericht auf Bestellung einer Revisionsstelle als Kontrollorgan, wofür im Einklang mit § 27 Abs. 3 StiftG i.V.m. § 11 Abs. 2 Ziff. 1 StiftG zwei Personen vorgeschlagen wurden. Das Gericht trug der Stiftung auf, den Antrag dahin zu verbessern, dass sämtliche Begünstigte in das Verfahren einzubeziehen und die gültigen Statuten der Stiftung vorzulegen seien. Da sich die Stiftung weigerte, dem Auftrag des Erstgerichts Folge zu leisten, wurde der Antrag zurückgewiesen. Es begründete seine Entscheidung im Wesentlichen mit dem Argument, dass alle Parteien, deren rechtliche Interessen durch eine beantragte Entscheidung berührt werden, dem Verfahren beizuziehen seien; die Interessen der Begünstigten würden durch die Einrichtung des Kontrollorgans tangiert, weil ihr umfassendes Einsichtsrecht auf den Kernbereich eingeschränkt werde.

Das von der Stiftung durch Rekurs angerufene Obergericht hob den Beschluss des Erstgerichts auf. Das Obergericht verneinte eine Parteistellung der Begünstigten auch im materiellen Sinn, wofür es vor allem ausführte, dass Rechtsstellung der Begünstigten bereits durch den Beschluss des Stiftungsrats, eine Revisionsstelle als Kontrollorgan einzurichten, berührt würden; dagegen würden sie durch die beantragte Entscheidung, die lediglich der Sicherstellung der Unabhängigkeit und der Eignung der vorgeschlagenen Revisionsstelle dient, nicht weiter beschwert. Gegen die Parteistellung der Begünstigten in diesem Verfahren spreche auch, dass der Stiftung ohnehin der Beweis obliege, dass eine ausreichend qualifizierte und unabhängige Revisionsstelle bestellt worden sei, wenn der Begünstigte zu einem späteren Zeitpunkt seine Auskunfts- und Informationsrechte geltend mache. Überdies habe die gegenteilige Ansicht des Erstgerichts zur Folge, dass sich die bereits vorhandenen Begünstigten gegen eine Revisionsstelle zur Wehr setzen könnten, während später hinzukommende Begünstigte sie akzeptieren müssten.

Diesen überzeugenden Ausführungen des Fürstlichen Obergerichts ist vorbehaltlos zuzustimmen. Auf den ersten Blick könnte man das in der Entscheidung erörterte Problem als erledigt betrachten, weil die Frist für den Stifter bzw. für den Stiftungsrat, aufgrund der Übergangsbestimmungen ein Kontrollorgan einzurichten, nach einer im Jahr 2009 beschlossenen Verlängerung²³ ein Jahr nach dem Inkrafttreten des neuen Rechts – also am 31.03.2010 – abgelaufen ist. Gleichwohl ist der sachliche Gehalt der Entscheidung auch für die weitere Rechtsanwendung von Relevanz: Denn die Argumente, auf die das Fürstliche Obergericht seine Entscheidung stützt, lassen sich nicht auf das

Übergangsrecht beschränken. Sie treffen auf jeden Fall zu, in dem das Gericht eine Revisionsstelle bestellt. Ferner ist darauf hinzuweisen, dass auch durch das neue Ausserstreitgesetz²⁴ keine Änderung der Rechtslage eingetreten ist. Zwar enthält das AussStrG ausdrücklich den formellen und den materiellen Parteibegriff²⁵; da freilich bereits das Obergericht noch auf der Grundlage des Rechtsfürsorgeverfahrens mit dem materiellen Parteibegriff argumentiert hat, ergeben sich aus der Änderung des verfahrensrechtlichen Grundlagen keine Auswirkungen.

2.4 Treugeber als Stifter

In einer beachtenswerten Entscheidung²⁶ schloss der OGH eine Lücke in den Bestimmungen des neuen Rechts, die auch auf Altstiftungen anzuwenden sind. Zu beurteilen war die Antragslegitimation des wirtschaftlichen Stifters (Treugeber) einer nach altem Recht gegründeten Stiftung bezüglich der Abberufung des Stiftungsrats. Gemäss § 3 Ziff. 1 StiftG zählt der Stifter zu den antragsberechtigten Stiftungsbeteiligten. Bei Treuhandgründungen ist nach neuem Recht der Treugeber als Stifter zu betrachten (§ 4 Abs. 3 StiftG), sodass die Stellung des wirtschaftlichen und des rechtlichen Stifters zusammenfallen. Auch für das alte Recht sei wegen Art. 552 Abs. 4 PGR i.V.m. § 39 Abs. 1 TrUG von einer Beteiligtenstellung des Treugebers bzw. wirtschaftlichen Stifters auszugehen gewesen.²⁷

Das Problem, ob dem Treugeber auch nach neuem Recht die Stifterstellung einzuräumen ist, erblickt der OGH in dem Umstand, dass § 4 Abs. 3 StiftG, der den stifterrechtlichen Durchgriff auf den Treugeber vorsieht, in Abschnitt II Art. 1 Abs. 4 nicht unter jenen Bestimmungen des neuen Rechts angeführt ist, die auf für Altstiftungen gelten. Vor allem liesse sich aus Satz 3, 4 und 5 leg. cit. auch ableiten, dass damit nur die Einrichtung eines Kontrollorgans bei Altstiftungen ermöglicht wer-

²² Entscheidung des Fürstlichen Obergerichts, 10 HG 2009.10. Die Sachverhaltsangaben sowie die Gründe des Erstgerichts und des Obergerichts sind dieser Entscheidung entnommen.

²³ Die meisten Fristen in den Übergangsbestimmungen wurden durch LGBL 2009 Nr. 247 um sechs Monate erstreckt; vgl. dazu auch das von Grundbuch- und Öffentlichkeitsregisteramt herausgegebene Merkblatt (abrufbar unter http://www.llv.li/pdf-llv-gboera-verlaengerung_uebergangsfristen.pdf; abgefragt am 20.06.2011).

²⁴ LGBL 2010 Nr. 454.

²⁵ So *Rechberger* in *Rechberger*, AussStrG § 2 Rn. 4 ff., Rn. 9 ff.; *Fucik/Kloiber*; AussStrG § 2 Rn. 1 f.

²⁶ OGH HG 2009.104; LES 2010, 350.

²⁷ So OGH HG 2009.104; LES 2010, 350 (351 Isp) unter Berufung auf *Bösch*, Stiftungsrecht 505 f., der sich dazu jedoch vorsichtiger äussert.

den sollte. Allerdings könne dem Gesetzgeber nicht unterstellt werden, dass er gerade ein Kernstück seiner Reform, wonach der Treugeber als Stifter anzusehen sei, für Altstiftungen nicht zur Anwendung bringen wollte. Deshalb sei ein Redaktionsversehen des Gesetzgebers und eine Gesetzeslücke anzunehmen, die durch Analogie zu schliessen ist. § 4 Abs 3 StiftG gelte deshalb auch für Altstiftungen.

Diese Ausführungen verdienen vorbehaltlose Zustimmung. Dasselbe gilt, wenn der OGH – im Anschluss an schon bisher in der Literatur geäußerte Ansichten²⁸ – in einem obiter dictum andeutet, dass auch § 2 Abs 2. StiftG, dessen Definition der gemeinnützigen Stiftung für die Anwendung des neuen Governance Regimes von entscheidender Bedeutung ist, trotz unterbliebener Erwähnung in Abschnitt II. Art. 1 Abs. 4 für Altstiftungen massgeblich ist.

3. Stiftungsrat: Gerichtliche Aufsicht und Abberufung

3.1 Allgemeine Erwägungen

Zu den Aufsichtsmaßnahmen, die das Gericht anwenden kann, zählt die Abberufung der Stiftungsorgane (§ 29 Abs. 3 und 4 [i.V.m. § 35 Abs. 1] StiftG). Auch diese Bestimmungen gehören zu jenen, die auch für Altstiftungen massgeblich sind. Der OGH vertritt dazu die Ansicht, dass Abberufungsgründe jedenfalls so weit ausgeprägt und gediehen sein müssen, dass sie als wichtiger Grund anzusehen sind, der die Belange der Stiftung gefährdet oder ihr die Beibehaltung der aufrechten Bestellung des Organmitglieds unzumutbar macht. Ob ein wichtiger Grund vorliegt, sei immer unter dem Gesichtspunkt des Funktionierens der Privatstiftung zu sehen; letztlich unter dem Gesichtspunkt, ob die Verfolgung des Stiftungszwecks mit ausreichender Sicherheit in Zukunft gewährleistet sei.²⁹ Wenn sich der OGH dabei auf Material zum österreichischen Gesellschafts- und Stiftungsrecht beruft,³⁰ dann ist freilich zu beachten, dass das liechtensteinische Stiftungsrecht nicht ausdrücklich von einem wichtigen Grund spricht, sondern die Abberufung von Mitgliedern eines Stiftungsorgans mit der Pflicht des Gerichts bzw. der Stiftungsaufsichtsbehörde, für die Verwaltung und Verwendung des Stiftungsvermögens im Einklang mit dem Stiftungszweck Sorge zu tragen, in Beziehung setzt. Daraus folgt nicht, dass es auf einen wichtigen Grund für die Abberufung der Organmitglieder gar nicht ankäme; wesentlich erscheint vielmehr, dass damit die Beurteilungsperspektive für den Abberufungsgrund vorgegeben wird. Massgeblich ist demnach, ob die zweckgemässe Verwendung und Verwaltung

des Stiftungsvermögens durch die Tätigkeit des Organmitglieds sichergestellt ist³¹ oder gefährdet wird. Ermessensspielräume, die dem Stiftungsrat bei der Verwaltung und Verwendung des Vermögens, beispielsweise im Zusammenhang mit der Anlagepolitik, eingeräumt wurden, darf der Stiftungsrat zulässigerweise ausschöpfen; Beschränkungen bei der Vermögensverwaltung sind einzuhalten (vgl. § 25 Abs. 2 StiftG). Im Übrigen ist der Stiftungsrat zur Vermögensverwaltung nach den Grundsätzen einer guten Geschäftsführung verpflichtet (§ 25 Abs. 1 StiftG), was als Verweisung auf die Business Judgment Rule (Art. 182 Abs. 2 S. 2 PGR) verstanden werden kann.³²

Daraus erhellt zugleich, dass die Dogmatik des Abberufungsgrunds anders konzipiert ist als der wichtige Grund bei der Auflösung synallagmatischer Dauerschuldverhältnisse, wie bsw. bei einem Mietvertrag oder einem Arbeitsvertrag. Bei der Auflösung eines solchen Dauerrechtsverhältnisses aus wichtigem Grund steht zwar die Unzumutbarkeit der Fortsetzung für den kündigenden Vertragsteil im Mittelpunkt; dabei sind aber – sofern nicht das Gesetz eine einzelfallorientierte Interessenbewertung durch klar formulierte Kündigungstatbestände abschneidet – die Auflösungsinteressen der einen Partei gegen die Bestandsinteressen der anderen Partei abzuwägen.³³ Bei der Abberufung des Organmitgliedes einer Stiftung kommt eine Abwägung der gegenläufigen Interessen der am Rechtsverhältnis beteiligten Partner nicht in Betracht. Gegenstand der Abwägung könnten nämlich nur das Interesse der Stiftung an der Abberufung und das Interesse des Organmitglieds an der Fortführung der Organfunktion sein. Das Organmitglied handelt jedoch in fremdem Interesse, nämlich im Interesse der Stiftung, und hat deshalb niemals ein schutzwürdiges Eigeninteresse an der weiteren Einsitznahme im Organ. Dies ergibt sich aus der auftragsrechtlichen Wertung des § 1020 ABGB, wonach der Machtgeber stets berechtigt ist, die «Vollmacht nach Belie-

²⁸ Tschütscher, LJZ 2008, 82; Jakob, Stiftungsrecht Rn. 613 f.; Schauer in Schauer (Hrsg.), Kurzkomentar Art. 1. Abs. 1 Übergangsbestimmungen Rn. 2; Schauer/Hammermann/Rick, liechtenstein-journal 2009, 52.

²⁹ OGH 10 HG 2008.28, LES 2010, 218 (219).

³⁰ Z.B. auf öst. OGH 8 Ob 563/89, wbl. 1990, 313 (diese Entscheidung betraf die Abberufung eines GmbH-Geschäftsführer) sowie 6 Ob 278/00 a, GesRZ 2001, 95 (Abberufung des Vorstandsmitglieds einer Privatstiftung) und auf Arnold, PSG2 § 27 Rn. 24.

³¹ Der OGH erkennt in der Pflicht zur zweckgemässen Verwaltung und Verwendung des Stiftungsvermögens die «oberste Richtschnur der Geschäftsführung» (9 CG. 2006.312, LES 2010, 73 [75]).

³² Heiss in Schauer (Hrsg.), Kurzkomentar Art. 552 § 25 Rn. 4; zur Anwendung der Business Judgment Rule bei der Vermögensverwaltung allgemein auch OGH 10 HG 2008.28, LES 2010, 218 (219).

³³ Ausführlich dazu Fenyves, Erbenhaftung 214 ff., 240 ff.

Martin Schauer, Das neue Stiftungsrecht in der Praxis – eine erste Zwischenbilanz unter besonderer Berücksichtigung der Rechtsprechung (Teil 1)

ben zu widerrufen» und dem Gewalthaber lediglich die «in der Zwischenzeit gebabten Kosten und den sonst erlittenen Schaden ersetzen» muss. Da die Privatautonomie unverzichtbar ist, bildet § 1020 ABGB auch eine Grundlage für grundsätzliche Unzulässigkeit eines Verzichts auf den Widerruf von Auftrag und Vollmacht; ein solcher Verzicht wird von der h.A. nur anerkannt, wenn mit dem Auftrag und der Vollmacht ein über die Geschäftsbesorgung hinausgehender Zweck verfolgt wird.³⁴ Ein solcher Zweck ist bei der Tätigkeit des Organmitglieds einer Stiftung, insbesondere bei einem Mitglied des Stiftungsrats, im Regelfall nicht erkennbar.

Daraus folgt, dass Eigeninteressen des Organmitglieds bei der Beurteilung der Abberufung nach § 29 Abs. 3 (i.V.m. § 35 Abs. 1) StiftG keine Rolle spielen. Das Gericht muss bei seiner Entscheidung vielmehr eine andere Abwägung vornehmen: Es muss beurteilen, ob das auf die zweckgemässe Verwaltung und Verwendung des Vermögens gerichtete Stiftungsinteresse durch die Abberufung des Organmitglieds besser geschützt wird als bei Fortsetzung seiner Tätigkeit. Es ist offenkundig, dass diese Entscheidung dem Gericht einen Prognosevergleich abverlangt, der sich auf die Wahrung des Stiftungsinteresses bei der einen und der anderen Variante bezieht.

Aus dem Blickwinkel, wonach die oberste Handlungsmaxime des Gerichts die Sorge für die zweckgemässe Verwaltung und Verwendung des Stiftungsvermögens sein muss, ist auch die Ansicht des OGH zu würdigen, dass eine zur Abberufung des Stiftungsrats führende Verfehlung eine «erhebliche Gravität» aufweisen muss.³⁵ Entgegen einer Äusserung des Höchstgerichts lässt sich diese These nicht bereits aus dem Gesetzestext von § 29 Abs. 3 und 4 StiftG ableiten. Richtig ist nur, dass im Regelfall die Stiftungsinteressen umso stärker bedroht erscheinen, je gravierender ein Organmitglied seine Pflichten verletzt hat. Gleichwohl sollte man daraus nicht den Umkehrschluss ziehen, dass geringfügige Pflichtverletzungen ohne Abberufungssanktion bleiben müssen. Auch ein leichter Sorgfaltsverstoss kann unter Umständen einen Hinweis auf fehlende Fachkompetenz des Organmitglieds bieten und eine unverzügliche Abberufung rechtfertigen. Das Gericht hat also seine Beurteilung stets nach Massgabe der Sorge für die zweckgemässe Verwaltung und Verwendung des Stiftungsvermögens zu treffen.

3.2 Interessenkollision als Abberufungsgrund

a) Mit dem OGH ist anzunehmen, dass eine Interessenkollision zwischen einem Mitglied des Stiftungsrats und der Stiftung einen Grund für die Abberufung darstellt.³⁶ Diese Ansicht wird

durch die rechtsvergleichende Umschau, die auch das Höchstgericht vornimmt, unterstützt.³⁷ Für die Abberufung ist es nicht erforderlich, dass die Schwelle für eine Ausschliessung des Stiftungsrats von einer Rechtshandlung gemäss Art. 186 Abs. 1 PGR erreicht wird.³⁸

b) Es genügt, dass die Interessenkollision im Verhältnis zu einem Begünstigten vorliegt. In einem konkreten Fall berief sich der OGH diesbezüglich auf Art. 552 Abs. 4 PGR i.V.m. § 66 Abs. 1 TrUG, wonach der Treuhänder verpflichtet ist, einen Widerstreit seiner Interessen mit denjenigen des Treuunternehmens oder der Beteiligten zu vermeiden bzw. zu beseitigen.³⁹ Da der Begünstigte nach alter und nach neuer Rechtslage zu den Beteiligten zählt (§ 3 StiftG, Art. 552 Abs. 4 PGR a. F. i.V.m. § 39 Abs. 1 TrUG) seien auch Interessenkonflikte zu Begünstigten zu vermeiden. Das Höchstgericht nahm einen solchen Interessenkonflikt an, weil zwischen dem Stiftungsratsmitglied und einem Begünstigten ein jahrelanger Streit über eine Honorarforderung für Dienstleistungen bestand, die das Stiftungsratsmitglied in seiner Funktion als Rechtsanwalt für den Begünstigten geleistet hatte. Dafür komme es nicht darauf an, ob die Honorarforderung zu Recht besteht; ebenso wenig spiele es eine Rolle, dass die behauptete Honorarforderung nicht im Zusammenhang mit der Stiftung entstanden ist.

Diesen Ausführungen ist zuzustimmen. Zu ergänzen ist lediglich, dass die Beurteilung bei ausschliesslicher Anwendung des neuen Stiftungsrechts nicht anders ausfallen kann. Zwar ist ein Rückgriff auf § 66 Abs. 1 TrUG jetzt nicht mehr möglich; doch genügt für ein Einschreiten des Gerichts die Gefahr, dass das Stiftungsvermögen nicht im Einklang mit dem Stiftungszweck verwaltet und verwendet wird. Zur Verwendung des Vermögens sind mit Blick auf den Stiftungszweck auch und gerade die Entscheidungen über Leistungen an Begünstigte zu verstehen. Ein Interessenkonflikt zwischen einem Stiftungsratsmitglied und einem Begünstigten dürfte stets die Gefahr einer zweckwidrigen Verwendung des Vermögens begründen, weil sich das Stiftungsratsmitglied dazu veranlasst sehen kann, an den Begünstigten

³⁴ Vgl. dazu etwa *Rubin* in Kletecka/Schauer, ABGB-ON § 1020 Rn. 36.

³⁵ OGH 10 HG 2008.28, LES 2010, 218 (219).

³⁶ OGH 3 CG.2006.354, LES 2010, 7 (8); 10 HG 2008.28, LES 2010, 218 (219); ebenso OGH 10 HG.2008.5, LES 2010, 311 (315).

³⁷ Für das schweizerische Recht *Sprecher/v. Salis*, Schweiz, in Richter/Wachter (Hrsg.), Handbuch 1342 Rn. 104; für das österreichische Recht *öOGH* 6 Ob 278/00 a, GesRZ 2001, 95; der FL-OGH beruft sich auf *Arnold*, PSG2 § 27 Rn. 23, der dort jedoch die Interessenkollision nicht ausdrücklich erwähnt.

³⁸ OGH 3 CG.2006.354, LES 2010, 7 (8).

³⁹ OGH 3 CG.2006.354, LES 2010, 7 (9).

keine Ausschüttungen vorzunehmen; insbesondere um auf den Begünstigten Druck auszuüben, die behauptete Honorarforderung zu begleichen. Ein rechtserheblicher Interessenkonflikt liegt auch bei einer diskretionären Stiftung vor, bei der der Begünstigte keinen Anspruch auf eine Leistung und nur zum Kreis der Ermessensbegünstigten zählt. Denn es ist zu bedenken, dass es sich beim Stiftungsrat stets um einen Verwalter fremden Vermögens handelt. Eine ordnungsgemäße Verwirklichung des Stiftungszwecks lässt es nicht zu, dass bei der Verwaltung und Verwendung des Stiftungsvermögens auch eigene Interessen des Stiftungsrats im Spiel sind. Ein Interessenkonflikt zwischen dem Stiftungsratsmitglied und einem Begünstigten gefährdet somit in der Tat – und zwar auch bei einer diskretionären Stiftung – die zweckgemäße Verwaltung und Verwendung des Stiftungsvermögens und stellt auch nach neuem Recht einen Grund für die Abberufung des Organmitglieds dar.

Dagegen lehnte der OGH eine die Abberufung rechtfertigende Interessenkollision in einem Fall ab, in dem die Mitglieder des Stiftungsrats in Personalunion dem Vertretungsorgan mehrerer Stiftungen und Gesellschaften angehörten, die alle unmittelbar oder mittelbar derselben Gründerin zuzurechnen waren. In dieser Funktion nahmen sie Rechtshandlungen vor, an denen mehrere der von ihnen vertretenen Verbandspersonen beteiligt waren. Trotz der Doppelvertretung lag nach Ansicht des Höchstgerichts keine relevante Interessenkollision vor, weil die betreffenden Rechtshandlungen im Einvernehmen der Stifterin und aller Beteiligten, worunter die Kinder der Stifterin als Begünstigte zu verstehen waren, vorgenommen wurden. Auch dieser Entscheidung dürfte zuzustimmen sein.

c) Auch in einem anderen Fall kam der OGH bezüglich des Vorliegens einer Interessenkollision zu einem negativen Ergebnis. Nach dem vorliegenden Sachverhalt war der Stiftungsrat bei der Verwaltung des Stiftungsvermögens, vorbehaltlich eines allfälligen Beistatuts, «völlig frei in der Investition desselben». Das betreffende Mitglied des Stiftungsrats hatte offenbar Kapital in eine Gesellschaft investiert, an der er selbst als Mehrheitsaktionär und Verwaltungsratspräsident beteiligt war. Das Höchstgericht vertrat die Ansicht, dass die Beteiligung der Stiftung an dieser Gesellschaft nicht per se, ohne dass weitere konkrete Anhaltspunkte für eine nachteilige Handlung zu Lasten der Stiftung hinzukommen, für eine Interessenkollision spräche. Denn das Interesse des Stiftungsrats sei hier insofern gleichgelagert wie jenes der Stiftung, nämlich an einer gewinnbringenden Beteiligung an der Gesellschaft. Es sei nicht ersichtlich, inwiefern der Stiftungsrat etwa eine «Ungleichbehandlung» als Verwaltungsratspräsident in der besagten SA zulasten des Stiftungsvermögens auszuüben vermöge.

Diese Einschätzung mag im konkreten Fall zutreffen. Sie sollte jedoch keinesfalls zu der verallgemeinernden Schlussfolgerung führen, dass der Stiftungsrat das Vermögen der Stiftung in eine Gesellschaft investieren darf, an der er selbst beteiligt ist. Denn je nach der Lage des Falles sind Interessenkollisionen denkbar. Dies zeigt sich an zwei Beispielen: Es könnte sich beispielsweise so verhalten, dass sich die Gesellschaft, an der das Stiftungsratsmitglied beteiligt ist, in einer Krise befindet. Sollte die Beteiligung der Stiftung dann über eine Kapitalerhöhung dieser Gesellschaft zustande gekommen sein, dann könnte es sich um einen Sanierungsversuch mit Stiftungsvermögen handeln. Die Interessenkollision würde dann durch die Absicht des Stiftungsvorstands begründet werden, durch die Investition des Stiftungsvermögens auch den Wert seiner eigenen Beteiligung zu retten. Denkbar wäre etwa auch, dass die Stiftung ihre Beteiligung nicht durch eine Kapitalerhöhung, sondern durch den Erwerb von Aktien erlangt hat, die das betreffende Mitglied des Stiftungsrats aus eigenen Beständen an sie veräußert hat. In diesem Fall würde sogar ein Insichgeschäft vorliegen, bei dem die Gefahr einer Interessenkollision besonders hoch ist. Zusammenfassend ist somit festzuhalten, dass die Verwendung von Stiftungsvermögen zum Erwerb einer Beteiligung an einer Gesellschaft, an der ein Mitglied des Stiftungsrats selbst beteiligt ist, keineswegs vom Verdacht der Interessenkollision frei sein muss. Dies erkennt offenbar auch der OGH, wenn er seinen Befund, wonach in einem solchen Fall keine Interessenkollision vorliegt, mit dem einschränkenden Vorbehalt versieht: « ... ohne dass weitere konkrete Anhaltspunkte für eine nachteilige Handlung hinzukämen, ... ».

3.3 Pflichtverletzung als Abberufungsgrund

Auch Pflichtverletzungen können einen Abberufungsgrund bilden, weil sie eine zweckgemäße Verwaltung und Verwendungen des Stiftungsvermögens gefährden können. Nach Ansicht des OGH sollen nur schwere bzw. grobe Pflichtverletzungen einen Abberufungsgrund bilden, denen sich ein Stiftungsrat im Sinne einer ex-ante-Betrachtung schuldig macht, und aus denen sich entweder seine Ungeeignetheit für die Funktion ergibt oder die seine Unfähigkeit zur ordnungsgemässen Erfüllung seiner Obliegenheiten indizieren. Bei der Beurteilung der Pflichtwidrigkeiten sei primär an den Interessen der Stiftung selbst und deren Zweckverwirklichung anzuknüpfen.⁴⁰

⁴⁰ OGH 10 HG.2008.5, LES 2010, 311 (315).

Martin Schauer, Das neue Stiftungsrecht in der Praxis – eine erste Zwischenbilanz unter besonderer Berücksichtigung der Rechtsprechung (Teil 1)

Mit dem Erfordernis der ex-ante-Betrachtung soll offenbar nur zum Ausdruck gebracht werden, dass bei jeglicher Beurteilung eines Sorgfaltsverstosses auf die Perspektive des Schädigers unter Berücksichtigung der ihm im Zeitpunkt seiner Handlung zugänglichen Informationen abzustellen ist. Nach der Lehre vom Verhaltensunrecht kann ein haftungsbegründendes Unrecht lediglich durch ein objektiv sorgfaltswidriges Verhalten, aber niemals allein durch einen schädigenden Erfolg begründet werden.⁴¹ Wenngleich es im Zusammenhang mit der Abberufung nicht notwendigerweise um ein zur persönlichen Haftung führendes Verhalten eines Stiftungsratsmitglieds geht, so kann doch, wie der OGH zu Recht meint, ein pflichtwidriges Verhalten die Gefährdung einer zweckgemässen Verwendung und Verwaltung des Stiftungsvermögens nahelegen. Es ist darauf hinzuweisen, dass jegliche Handlung innerhalb der Grenzen der Business Judgment Rule keine Überschreitung des Sorgfaltsgebots darstellt.

3.4 Subsidiarität der Abberufung durch das Gericht

Mit Recht vertritt der OGH die Ansicht, dass die Zuständigkeit für die Abberufung des Stiftungsrats auch nach neuem Stiftungsrecht in der Stiftungsurkunde geregelt werden kann.⁴² Dies ergibt sich klar aus § 16 Abs. 1 Ziff. 7 StiftG. Das Recht zur Abberufung einzelner Mitglieder könne beispielsweise dem Stiftungsrat durch Mehrheitsbeschluss eingeräumt werden; ebenso könnte die Zuständigkeit hierfür auch dem Stifter oder einem Dritten, beispielsweise einem Protektor, übertragen werden.

Bei der gerichtlichen Zuständigkeit zur Abberufung gemäss § 29 Abs. 3 (i.V.m. § 35 Abs. 1) StiftG handle es sich um eine zwar zwingende – also durch die Stiftungsurkunde nicht abdingbare –, aber subsidiäre Notkompetenz des Gerichts. Die Subsidiarität des gerichtlichen Einschreitens ist im Gesetz zwar nicht ausdrücklich verankert; der OGH weist aber zutreffend darauf hin, dass die Subsidiarität der Gerichtszuständigkeit zur Abberufung von Stiftungsorganen auch im österreichischen Privatstiftungsrecht (§ 27 Abs. 2 öst. PSG) angenommen wird,⁴³ dem das neue liechtensteinische Stiftungsrecht insoweit nachgebildet erscheint. Als teleologischer Sicht spricht für die Subsidiarität der Gerichtszuständigkeit ferner, dass der Stifter bei der Gestaltung der Stiftungsorganisation aufgrund seiner Stifterautonomie handelt. Der Respekt vor dem Willen des Stifters verbietet deshalb eine vorschnelle Einmischung des Gerichts. Wenn es aber zu Funktionsstörungen innerhalb der Stiftungsorganisation kommt, etwa durch die Untätigkeit einzelner Organe, dann ist ein Einschreiten des Gerichts geboten.

In einem konkreten Fall sprach das Höchstgericht mit Blick auf die Subsidiarität der gerichtlichen Abberufungskompetenz in den Entscheidungsgründen aus, dass das Gericht von Amts wegen dem für die Abberufung zuständigen Protektor eine Parteistellung einräumen müsse. Denn dieser habe ein rechtlich geschütztes Interesse und damit eine rechtlich geschützte Stellung gehabt, dass die in seine primäre Kompetenz eingreifende Abberufung nur bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen vorgenommen werde.⁴⁴ Das Gericht folgt dabei den entsprechenden Ausführungen von *Arnold*⁴⁵ zum österreichischen Privatstiftungsrecht.

(Fortsetzung folgt im nächsten Heft)

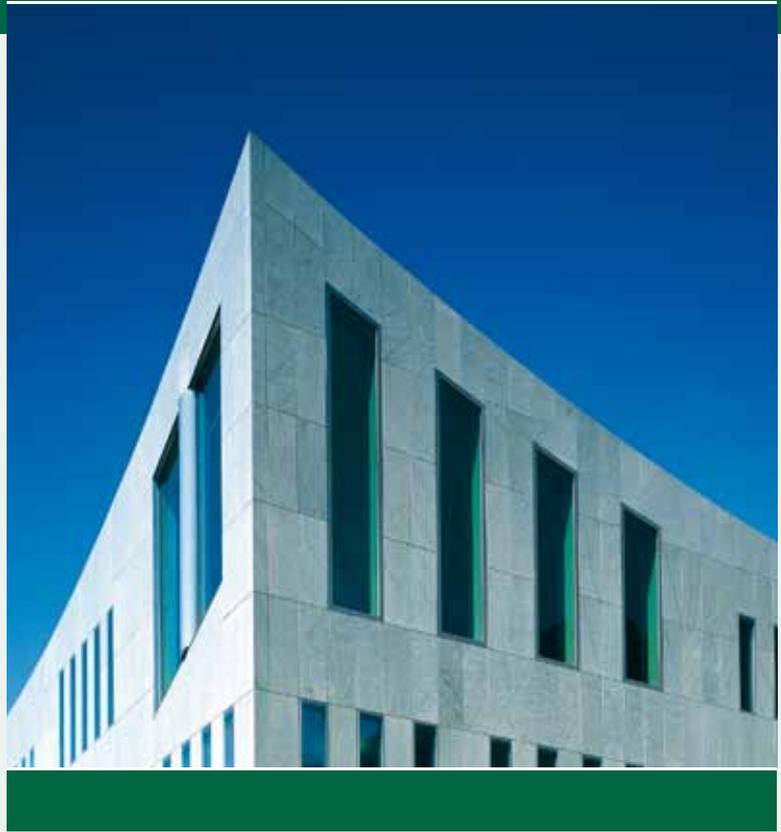
⁴¹ Vgl. dazu etwa *Kodek* in Kletecka/Schauer, ABGB-ON § 1294 Rn. 21 ff.

⁴² OGH 10 HG.2008.5, LES 2010, 311 (315).

⁴³ *Arnold*, PSG2 § 27 Rn. 2.

⁴⁴ OGH 10 HG.2008.5, LES 2010, 311 (315).

⁴⁵ *Arnold*, PSG2 § 27 Rn. 28.



Vieles ändert sich. Unsere Beratungsqualität bleibt hoch.

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

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

Wir freuen uns auf ein persönliches Gespräch mit Ihnen.



CENTRUM BANK

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

veranstaltungen: rückblick

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

3. Liechtenstein-Journal Veranstaltung, Vaduz, 4.7.2011

Die 3. Vortrags- und Diskussionsveranstaltung des **liechtenstein-journal** fand am 04.07.2011 um 17:30 Uhr im Löwen in Vaduz statt. Den Vortrag hielt Herr *Prof. Wenz*, Inhaber des Lehrstuhls für Steuerrecht an der Universität Liechtenstein zum Thema Steuerrecht und Steuerpolitik. Die Diskussion wurde neben gut 20 Teilnehmern gestaltet von Frau *Dr. Irene Salvi*, zuständig für Internationales Steuerrecht bei der Liechtensteinischen Steuerverwaltung.

Herr *Prof. Wenz* war an der Umgestaltung des Steuersystems massgeblich beteiligt. Er legte die Grundgedanken und die massgeblichen Leitlinien (FL-tax-roadmap) noch einmal dar und skizzierte auch die liechtensteinische Steuerpolitik. Steuerwettbewerb zwischen den mitteleuropäischen Staaten spielt eine grosse Rolle, ebenfalls die Herausforderungen der Steuerkooperation. Die Umsetzung der Neutralitätsanforderungen (Investitions-, Finanzierungs-, Rechtsform- und Gewinnverwendungsneutralität) sei im Wesentlichen gelungen. Nach einem grundlegenden systematischen Überblick über die nun geltende Rechtslage zur Besteuerung von natürlichen Personen (Vermö-

gens- und Erwerbssteuer) und juristischer Personen (Ertragssteuer) ging Herr *Prof. Wenz* auf die internationale Steuerkooperation und die künftigen Entwicklungen ein. Wesentlich ist natürlich der bewusste Abschluss von TIEA und der Ausbau der DBA, etwa mit Deutschland. Die nationale Steuerpolitik wird sich parallel mit der internationalen Steuerpolitik entwickeln müssen, ohne in die Mausefalle zu führen.

Liechtenstein werde im Wesentlichen ernstgenommen, sitze es einmal mit am Tisch, so Frau *Dr. Salvi*. Die internationale Abteilung der Steuerverwaltung stelle fest (ohne Zahlen zu nennen), dass die Anzahl der Auskunftersuchen überschaubar sei und gewissenhaft erfolge und ebenso gewissenhaft geprüft werde. Obwohl in absehbarer Zeit sicher Kommentierungen zum Steuerrecht erscheinen würden, ggf. Wegleitungen und Richtlinien, sähe man sich nicht auf dem deutschen Weg, der ein immens kompliziertes Steuerrecht hinterlassen habe, so Herr *Prof. Wenz*. Ebenso wenig sähe man eine Finanzgerichtsbarkeit, da sich die steuerrechtlichen Streitigkeiten entweder aussergerichtlich lösen liessen oder die Verwaltungsgerichtsbarkeit hierfür ausreiche.

liechtensteinjournal

Recht in Liechtenstein

Veranstaltungs-Reihe 2011

Montag, 18. Oktober 2011, 17.30 Uhr, Gasthaus «Adler» in Vaduz
 «Schiedsgerichtsverfahren und Mediation als Alternativen zur öffentlichen Gerichtsbarkeit» (s. Einladung als Einhefter in dieser Ausgabe)

Hauptvortrag **Rechtsanwalt und Mediator Dr. Helmut Schwärzler, MM., Schaan**
 Unterstützung **Verein für Mediation Liechtenstein**

Alternative Streitschlichtung

Gleich mehrere Veranstaltungen in diesem Jahr widmen sich der Streitlösung. Die klassische Lösung hierfür ist eine Entscheidung durch ein staatliches und daher öffentliches Gericht.

Als private Streitschlichtung und -entscheidung hat sich die Schiedsgerichtsbarkeit etabliert. Hinzu kam in den letzten Jahren die Mediation, mit der viele noch wenig anfangen können.

Konflikte in Trusts & Estate Planning und Mediation, 16.06.2011, SAL in Schaan

Mediation: Ein Mittel zur Konfliktlösung in den Bereichen Treuhand- und Nachlassplanung, Referentin: Birgit Sambeth Glasner, LL.M., Zürich/Genf, Diskussionsteilnehmer u.a. die Rechtsanwälte Dr. Helmut Schwärzler, Dr. Mario Frick und Dr. Markus Kolzoff. Bei dieser spannenden Veranstaltung und einer hoch-karätigen Referentin wurde dennoch deutlich, dass

vielen Teilnehmern die Grundlagen fehlen, um Vor- und Nachteile einer Mediation sachgerecht zu beurteilen.

Dies möchte die 4. Veranstaltung des **lichtenstein-journal** nachholen.

Schiedsgerichtsverfahren und Mediation als Alternativen zur öffentlichen Gerichtsbarkeit.

Gasthaus Adler, Herrengasse 2, Vaduz am 18.10.2011, 17:30 – 19:30 Uhr

Immer öfter landen Konflikte aus zeitlichen, finanziellen und emotionellen Gründen in einer Sackgasse. Die staatliche Gerichtsbarkeit stösst an ihre Grenzen. Schiedsgerichtsbarkeit und Mediation werden zunehmend als eine befreiende Lösung wahrgenommen. Vielen Beteiligten, darunter auch Rechtsanwälte, Rechtsabteilungen und weitere Entscheidungsträger in Unternehmen und Verbänden ist noch nicht ganz klar, welche Möglichkeiten diese Mechanismen bieten und was man als Entscheidungsträger sowie Berater darüber wissen sollte. Für welche Fälle ist eine Alternative zur «herkömmlichen»

Gerichtsbarkeit erforderlich und geeignet? Welche Vorteile haben die Beteiligten? Mit welchen Kosten müssen sie rechnen?

Wir werden dies im Referat von Herrn Rechtsanwalt und Mediator Dr. Helmut Schwärzler, MM., Schaan und der daran anschliessenden Diskussion unter Teilnahme von Vertretern von Anwaltschaft, Justiz sowie Industrie und Gewerbe im Rahmen der Veranstaltung des **lichtenstein-Journal** am 18.10.2011 beleuchten und diskutieren.

aktuelles

August 2011

Aktuelle Information des Eidgen. Finanzdepartementes zum Thema: «Abgeltungssteuer Deutschland/Schweiz»

Schweiz und Deutschland paraphieren Steuerabkommen

Bern, 10.08.2011 – Die Unterhändler der Schweiz und Deutschlands haben heute in Bern die Verhandlungen über offene Steuerfragen abgeschlossen und ein Steuerabkommen paraphiert. Es sieht vor, dass Personen mit Wohnsitz in Deutschland ihre bestehenden Bankbeziehungen in der Schweiz nachbesteuern können, indem sie entweder eine einmalige Steuerzahlung leisten oder ihre Konten offenlegen. Künftige Kapitalerträge und -gewinne deutscher Bankkunden in der Schweiz unterliegen einer Abgeltungssteuer, deren Erlös die Schweiz an die deutschen Behörden überweist. Zudem wird der gegenseitige Marktzutritt für Finanzdienstleister verbessert. Das Abkommen soll in den nächsten Wochen durch die beiden Regierungen unterzeichnet werden und könnte Anfang 2013 in Kraft treten.

Der von den Unterhändlern *Michael Ambühl* (Staatssekretär Eidgenössisches Finanzdepartement) und *Hans Bernhard Beus* (Staatssekretär Bundesministerium der Finanzen) paraphierte Abkommenstext respektiert einerseits den Schutz der Privatsphäre von Bankkunden und gewährleistet andererseits die Durchsetzung berechtigter Steueransprüche. Beide Seiten sind einverstanden, dass das vereinbarte System in seiner Wirkung dem automatischen Informationsaustausch im Bereich der Kapitaleinkünfte dauerhaft gleichkommt. Der vollständige Text des Abkommens wird wie üblich nach der Unterzeichnung durch die beiden Regierungen in einigen Wochen veröffentlicht. Das Abkommen umfasst insbesondere folgende Punkte:

- Abgeltungssteuer für die Zukunft: Künftige Kapitalerträge und -gewinne sollen unmittelbar über eine Abgeltungssteuer erfasst werden. Der einheitliche Steuersatz wurde auf 26,375 % festgelegt. Dies entspricht dem in Deutschland geltenden Abgeltungssteuersatz. Die Abgeltungssteuer ist eine Quellensteuer, nach deren Bezahlung grundsätzlich die Steuerpflicht gegenüber dem Wohnsitzstaat erfüllt ist.
- Um zu verhindern, dass neues unbesteuertes Geld in der Schweiz angelegt wird, wurde vereinbart, dass die deutschen Behörden im Sinne eines Sicherungsmechanismus Auskunftsgesuche stellen können, die den Namen des Kunden, jedoch nicht zwingend den Namen der Bank ent-

halten müssen. Die Gesuche sind zahlenmässig beschränkt und bedürfen eines plausiblen Anlasses. Die Anzahl wird für eine Zweijahresfrist innerhalb einer Bandbreite von 750 bis 999 Gesuchen liegen; anschliessend findet eine Anpassung aufgrund der Ergebnisse statt. Sogenannte «Fishing Expeditions» sind ausgeschlossen.

- Vergangenheitsbesteuerung: Zur Nachbesteuerung bestehender Bankbeziehungen in der Schweiz soll Personen mit Wohnsitz in Deutschland einmalig die Möglichkeit gewährt werden, eine pauschal bemessene Steuer zu entrichten. Die Höhe dieser Steuerbelastung liegt zwischen 19 und 34 % des Vermögensbestandes und wird festgelegt aufgrund der Dauer der Kundenbeziehung sowie des Anfangs- und Endbetrages des Kapitalbestandes. Anstelle einer solchen Zahlung sollen die Betroffenen die Möglichkeit haben, ihre Bankbeziehung in der Schweiz gegenüber den deutschen Behörden offenzulegen.
- Weitere Elemente: Die Schweiz und Deutschland haben beschlossen, den gegenseitigen Marktzutritt für Finanzinstitute zu erleichtern. Insbesondere wird die Durchführung des Freistellungsverfahrens für schweizerische Banken in Deutschland vereinfacht und die Pflicht zur Anbahnung von Kundenbeziehungen über ein Institut vor Ort aufgehoben. Ebenfalls wurde die Problematik des Kaufs steuererheblicher Daten gelöst. Zum Paket gehört auch die Lösung der Problematik möglicher Strafverfolgung von Bankmitarbeitenden.

Um einerseits ein Mindestaufkommen bei der Vergangenheitsnachbesteuerung zu sichern und andererseits den Willen zur Umsetzung des Abkommens zu bekunden, haben sich die Schweizer Banken zu einer Garantieleistung in der Höhe von CHF 2 Mrd. verpflichtet. Das von den Banken vorgestreckte Geld wird anschliessend mit eingehenden Steuerzahlungen verrechnet und den Banken zurückerstattet.

Weiteres Vorgehen

Die Verhandlungen über das Steuerabkommen wurden im Januar 2011 auf der Basis einer gemeinsamen Erklärung vom Herbst 2010 aufgenommen. Als nächster Schritt nach der Paraphierung erfolgt die Unterzeichnung durch die beiden Regierungen in den nächsten Wochen. Danach müssen die Gesetzgebungsorgane beider Länder dem Abkommen zustimmen. In der Schweiz untersteht das Abkommen voraussichtlich dem fakultativen Referendum. Das Abkommen soll Anfang 2013 in Kraft treten.

Grundbuch- und Öffentlichkeitsregisteramt Newsletter Juni 2011

Löschung von Treuhänderschaften im Öffentlichkeitsregister / Nachtragsliquidationen / Abrechnung Liquidationskosten / Gesetzliches / Zustimmungserfordernis des Ehegatten

A. Öffentlichkeitsregister:

1. Löschung von Treuhänderschaften im Öffentlichkeitsregister infolge Abweisung des Antrags auf Durchführung des Konkursverfahrens

Bis anhin wurden eingetragene Treuhänderschaften (Trusts) auf Anordnung des FL Landgerichts im Öffentlichkeitsregister gelöscht, wenn der Antrag auf Durchführung des Konkursverfahrens über das Treuvermögen mangels kostendeckenden Vermögens vom Landgericht abgewiesen wurde. Aufgrund einer Praxisänderung des FL Landgerichts ordnet dieses bei Abweisung des Antrags auf Durchführung des Konkursverfahrens nicht mehr die Löschung des Treuhandverhältnisses im Öffentlichkeitsregister an. Der rechtskräftige Abweisungsbeschluss wird dem Grundbuch- und Öffentlichkeitsregisteramt vom FL Landgericht lediglich übermittelt.

Soll das Treuhandverhältnis nun im Öffentlichkeitsregister gelöscht werden, ist der Treuhänder verpflichtet, die Löschung beim Öffentlichkeitsregister anzumelden (Art. 965 PGR).

2. Nachtragsliquidationen: Bescheinigung des nachträglich hervorgekommenen Vermögens

Mit dem Antrag auf Bestellung eines Nachtragsliquidators ist das nachträglich hervorgekommene Vermögen zu bescheinigen. Dies kann je nach Art des nachträglich hervorgekommenen Vermögens beispielsweise in Form eines Kontoauszuges, einer Vertragskopie, eines Grundbuchauszuges usw. erfolgen.

Wird das nachträglich hervorgekommene Vermögen mit dem Antrag auf Bestellung eines Nachtragsliquidators nicht be-

scheinigt, erfolgt künftig ein kostenpflichtiger Verbesserungsauftrag. Die Gebühr für den Verbesserungsauftrag beträgt CHF 50 (Anhang 2 Bst. A Z. 11 der Verordnung vom 11.02.2003 über die Grundbuch- und Öffentlichkeitsregistergebühren, LGBl. 2003 Nr. 67 idgF).

3. Abrechnung Liquidationskosten mit Einheitssatz für Nebenleistungen

Wie bereits im Newsletter 6/2010 vom November 2010 bekannt gemacht, hat die Abrechnung der amtlich bestellten Liquidatoren (Art. 133 PGR) gemäss BuA Nr. 1/2009 betreffend die Abänderung des Personen- und Gesellschaftsrechts (S. 20) nach dem Gesetz vom 16.12.1987 über den Tarif für Rechtsanwälte und Rechtsagenten (RATG; LGBl. 1988 Nr. 9 idgF) zu erfolgen.

In diesem Zusammenhang wird darauf hingewiesen, dass die Abrechnung grundsätzlich mittels Einheitssatz für Nebenleistungen (Art. 23 RATG) zu erfolgen hat.

B. Grundbuch:

Gesetzliches Zustimmungserfordernis des Ehegatten

Im Zusammenhang mit der Veräusserung oder Belastung der Ehwohnung ist seit 01.06.2011 das *Merkblatt zum Zustimmungserfordernis bei Belastung und Veräusserung der Ehwohnung* (Art. 49 b EheG i.V.m. Art. 14 Abs. 2 GBV). zu beachten. Diesbezügliche Rechtsgeschäfte können nur noch mit der ausdrücklichen und schriftlichen Zustimmung des anderen Ehegatten zur Eintragung ins Grundbuch angemeldet werden. Die Unterschrift des zustimmenden Ehegatten ist zu beglaubigen. Wird der Nachweis der Zustimmung des Ehegatten zur Belastung der Wohnung nicht erbracht, so ist die Anmeldung zur Eintragung ins Grundbuch gemäss Art. 26 Abs. 2 Bst. a GBV abzuweisen.

(Redaktion)

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.

Bücher

Peter Böckli

Schweizer Aktienrecht, 4. Aufl., Schulthess Juristische Medien AG, Zürich, 2009, 2741 Seiten

Es wäre etwas platt zu sagen, der Altmeister des schweizerischen Aktienrechts legt sein neuestes, gewichtiges Werk vor. Es stimmt dennoch. Allein das Literaturverzeichnis scheint alles einzubeziehen, was jemals zur AG geschrieben worden ist. Der Verfasser stellt dann auch bereits in seiner Einleitung fest, das Buch solle das ganze Aktienrecht abdecken. Er verortet die bisherigen Reformbemühungen im Vergleich zum Europäischen Gesellschaftsrecht und vergisst den Reformeifer des «autonomen Nachvollzugs» der «oberen Bundesbürokratie» nicht. Aufgezählt werden auch die schubladisierten Revisionsvorhaben, von denen der Autor teilweise den Verdienst hatte, dass Teile dieser Ideen dennoch bereits umgesetzt wurden.

Das Buch sollte nach vier Auflagen in knapp 20 Jahren nicht weiter wachsen, sonst wird es als Darstellung in einem Buch nicht mehr ausreichen. Was der Autor sicher erreicht hat, ist, ein Werk aus einem Guss zu schaffen. Und das auch noch in verständlicher Sprache – was ja nicht (mehr) selbstverständlich ist.

Ingrid Migutsch/Wolfgang Wessely

Strafrecht Besonderer Teil, Jahrbuch, Bd. 11, nwv-Verlag Wien, 2011, 121 Seiten

Ein Jahrbuch muss nicht aktuell sein, ist es aber auf eine ganz besondere Weise dennoch: Der nwv-Verlag hat sich gewissermassen auf Jahrbücher spezialisiert. Hier liegt nun ein Strafrechts-Jahrbuch vor in dem ein halbes Dutzend Bearbeiter fünf Beiträge vorlegen. Für den österreichischen Strafrechtler ist dies

durchaus interessant, wenn auch Neuerungen im Nebenstrafrecht nicht unbedingt internationale Bedeutung zu haben scheinen und Überschriften wie «Der Feuerlöscher – Gedanken eines Rechtsanwenders» humoristische Begabungen suggerieren.

Unter «Neues aus dem Besonderen Teil des StGB» wird von Migutsch/Brandstätter die Novellierung des Geldwäschereitbestandes gemäss § 165 A-StGB vorgestellt, von Solé die wichtigste höchstgerichtliche Judikatur des Jahres 2010.

Marco Nigsch

Das Wealth-Management-Team in der Kundenbetreuung,

Gabler Verlag, Wiesbaden, 2010, Diss. Linz 2009, 265 Seiten
Banker können sich wohl vorstellen, was der Titel bedeuten soll. Der Untertitel «Eine Analyse am Beispiel einer Schweizer Grossbank» macht es auch einem Laien klar, dass es nicht um ein rein theoretisches Problem geht, sondern um Beobachtungen aus der Praxis. Es geht u.a. um das Rollenverständnis der einzelnen Menschen im Funktionsbereich eines Teams in Banken und um das Verständnis der Rollen und Funktionen im Verhältnis zum Kunden. Der Wandel dieser Rollen und deren Verständnis wird in einem einzigen Satz abgebildet: «Die traditionelle produktorientierte Beratung wandelt sich zu einer bedürfnisorientierten Beratung». Profan gesprochen: Man kann den Kunden nicht mehr jeden Mist verkaufen. So deutlich freilich schreibt der Autor nicht...

Dies ist eine Dissertation, die sich nicht mit mühsam zu lesenden und schlecht verständlichen Abschlussthesen abmüht. Sie liefert vielmehr eine Zusammenfassung, eine Schlussbetrachtung und zusätzlich einen Ausblick. Dieser Ansatz fasst nicht nur die gewonnenen Ergebnisse zusammen, sondern bietet noch – und das ist jedenfalls für Juristen neu – einen Ausblick auf weitere Forschungsmöglichkeiten. Ein Buch, das in keinem Wealth-Management-Team fehlen sollte. Aber nicht nur im Regal, sondern auch in den Händen – mindestens des Chefs.

Dietrich Grashoff

Aktuelles Steuerrecht 2011, C.H. Beck, 7. Aufl., München, 2011, 236 Seiten

Richtig ist, dass fast 2/3 der Weltliteratur im Steuerrecht dem deutschen Steuerrecht gewidmet ist. Richtig ist auch, dass das deutsche Steuerrecht dermassen kompliziert und komplex

geworden ist, dass selbst Steuerberater kapituliert haben. Der Gesetzgeber steht vor einem regulatorischen Scherbenhaufen und traut sich nicht mehr ran. Die seit Jahren beschworene Vereinfachung des Steuerrechts kommt nicht mehr zustande, wobei es nicht an alternativen Vorschlägen mangelt.

In diesem Licht muss man dieses Buch sehen, das es immerhin schafft, über das ganze System des deutschen Steuerrechts einen Überblick zu geben. Eine grossartige Leistung: Es berücksichtigt jährlich die wichtigsten Steuergesetzesänderungen, gibt eine Einführung in die Steuerrechtsordnung sowie über die Steuerarten und das Unternehmenssteuerrecht. Selbst Fragen der Rechtsformwahl werden angesprochen, das Aussensteuergesetz, Verfahrensrecht und Steuerstrafrecht. Wem das nicht reichen sollte, der kann den zahlreichen Literaturempfehlungen zur Vertiefung der Materie folgen. Wem das reicht, der hat einen mehr als ausreichenden Überblick.

Aufsätze

Hanspeter Daragan

lStR 2011, 584 ff.

Darf Deutschland im Verhältnis zu Liechtenstein die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 40 EWRA wegen fehlender Auskunftspflicht beschränken?

Originaltext unter «www.liechtenstein-journal.li/Beiträge»

In der nächsten Ausgabe u.a.:

- *Schumacher*
Beweiserhebung im Schiedsverfahren
- *Jakob u.a.*
Verein-Stiftung-Trust
- *Birkenfeld/Gurtner/Schluckebier*
**Umsatzbesteuerung in Österreich,
der Schweiz und in Deutschland.**

Redaktion

liechtensteinjournal

Recht in Liechtenstein

Veranstaltungs-Reihe 2011

Montag, 18. Oktober 2011, 17.30 Uhr, Gasthaus «Adler» in Vaduz
«Schiedsgerichtsverfahren und Mediation als Alternativen zur öffentlichen Gerichtsbarkeit» (s. Einladung als Einhefter in dieser Ausgabe)

Hauptvortrag **Rechtsanwalt und Mediator Dr. Helmut Schwärzler, MM., Schaan**
Unterstützung **Verein für Mediation Liechtenstein**

rechtsprechung

Rechtsprechung Deutschland

BVerfG 09.11.2010, NJW 2011, 2417

Das Bundesverfassungsgericht im deutschen Karlsruhe hat bereits im letzten November über das Verwertungsverbot der Daten auf der sog. «Lichtenstein-CD» entschieden. Die Ent-

scheidung war lange erwartet worden, wurde aber erst kürzlich publiziert.

Das Urteil findet sich auf der website des [lichtenstein-journal](#).

Rechtsprechung Liechtenstein

Aus dem Urteil des OGH vom 02.08.2011, 6CG2005.231 und 241:

«Nur der Vollständigkeit halber wird darauf hingewiesen, dass die Verantwortlichkeitshaftung nach dem PGR einer Vertragshaftung entspricht, sodass dem Stiftungsrat der Beweis der Verschuldensfreiheit obliegt (Art 226 PGR; LES 2008, 363, auch LES 2006, 205).»

Aus dem Urteil des OGH vom 06.05.2011, 8CG2007.253:

«Die Sitzung des Verwaltungsrates ist das Instrument zur ordnungsgemässen Führung der Gesellschaft. Das hierüber verfasste Protokoll gilt als Urkunde im Sinn des Strafrechtes und ist von eminenter Bedeutung auch i.Z.m. zivil- und strafrechtlichen Verantwortlichkeitsprozessen (vgl. *Roland Müller* in SJZ 107 [2011] H. 3 S. 45 ff.).»

Aus einer disziplinarrechtlichen Entscheidung des OGH, DO 2010.5 vom 03.12.2010:

«Was die Frage der Verjährung von Disziplinarvergehen nach dem Treuhändergesetz betrifft, ist dem Fürstlichen Obergericht darin beizupflichten, dass der Umstand, dass das Treuhändergesetz ebenso wie das Rechtsanwaltsgesetz keine Bestimmungen über die Verjährung enthält, als eine planwidrige Lücke anzusehen ist, die es zu schliessen gilt.» (...) «Für eine Verjährungsfrist von fünf Jahren sprechen auch weitere Überlegungen: Das liechtensteinische Gesetz vom 09.12.1992 über die Rechtsanwälte, LGBl. 1993 Nr. 41 (RAG), beruht weitgehend auf einer Rezeption von Bestimmungen der österreichischen Rechtsanwaltsordnung bzw. des Disziplinarstatutes für Rechtsanwälte und Rechtsanwaltswärter (DSt). So entspricht die Bestimmung des Art. 31 Abs. 1 RAG beinahe wortwörtlich § 1 Abs. 1 öDSt. Art. 31 RAG stimmt inhaltlich wiederum mit Art. 17 TrHG über-

ein.» (...) «Danach wird die Verfolgung eines Rechtsanwaltes wegen eines Disziplinarvergehens durch Verjährung ausgeschlossen, wenn innerhalb von fünf Jahren nach der Beendigung eines disziplinären Verhaltens kein Einleitungsbeschluss gefasst oder ein rechtskräftig beendetes Disziplinarverfahren nicht zu seinem Nachteil wiederaufgenommen worden ist. Auch diese Bestimmung spricht für die Heranziehung einer fünfjährigen Verjährungsfrist. Nach der deutschen Rechtslage verjährt die Verfolgung einer Pflichtverletzung eines Rechtsanwaltes nach § 115 Abs. 1 dBRAO ebenso erst nach fünf Jahren.»

Aus einer weiteren disziplinarrechtlichen Entscheidung (Beschluss vom 06.05.2011 des OGH, DO 2010.10):

«Diese Fallkonstellation (anfängliche Unmöglichkeit der Zweckerreichung) ist im PGR nicht ausdrücklich geregelt. Für vergleichbare Fälle von Gründungsmängeln (z.B. widerrechtlicher oder unsittlicher Gegenstand, vgl. Art. 124 PGR) sieht das Gesetz vor, dass die Stiftung aufzulösen ist (Art. 123 ff. PGR). Dies impliziert, dass die Stiftung entstanden ist und somit Rechtsfähigkeit erlangt hat. Dies steht mit der Lehre von der fehlerhaften Gesellschaft (fehlerhaften Stiftung) im Einklang. Demgemäss entsteht ein Verband trotz eines Gründungsmangels wirksam als Rechtsperson, wenn er in das Register eingetragen oder sonst faktisch in Vollzug gesetzt worden ist. Diese dient vor allem den Interessen Drittbeteiligter (z.B. kontoführende Bank, sonstige Geschäftspartner) zu denen der Verband bereits rechtliche Beziehung eröffnet hat. Aus diesen Gründen vertritt die Regierung die Ansicht, dass die Stiftung gemäss Aktenlage rechtsgültig errichtet wurde und die Erlangung der Rechtsfähigkeit nicht infrage steht. Zudem ist festzuhalten, dass die Wahl der Handlungsweise, nämlich die Auflösung der Stiftung, formal gesehen, korrekt und gesetzmässig war.»

gesetzgebung

Vollstreckbarkeit von Schiedssprüchen

Am 10.08.2011 hat die Regierung mit LGBL 2011 Nr. 325 den Beitritt zum Übereinkommen über die Vollstreckbarkeit ausländischer Schiedssprüche (New Yorker Übereinkommen vom 10.06.1958) bekanntgemacht.

Hintergrund ist die Problematik der Vollstreckbarkeit von ausländischen Urteilen in Liechtenstein (hierzu Ziff. 1) und umgekehrt von liechtensteinischen Urteilen im Ausland (s. Ziff. 2). Eine grundlegende Zusammenfassung hat *Mario Frick* in seinem Beitrag «Anerkennung und Vollstreckung ausländischer Urteile in Liechtenstein» in **liechtenstein-journal** 2010, 106 ff. geliefert. Dies war auch Gegenstand seines Referats bei der 1. Veranstaltung des **liechtenstein-journal** am 22.1.2011 in Vaduz (s. **liechtenstein-journal** 2011, 25).

Kurz zusammengefasst besteht derzeit folgende Situation:

1) Ausländische Urteile in Liechtenstein

Ausländische Urteile sind nach wie vor nur mit wenigen Ausnahmen in Liechtenstein vollstreckbar, da Liechtenstein weder Mitglied des EuGVÜ, noch des Lugano-Übereinkommens ist. Ausländische Urteile werden nur anerkannt und vollstreckt, soweit Gegenseitigkeit gegeben ist und diese durch Staatsverträge fixiert worden ist. Im Klartext: Ausländische Urteile werden in Liechtenstein grundsätzlich nicht vollstreckt.

2) Liechtensteinische Urteile im Ausland

Dementsprechend (also mangels Gegenseitigkeit) sind auch liechtensteinische Urteile im Ausland nicht vollstreckbar. In der deutschen ZPO ergibt sich dies aus § 328 Abs. 1 Nr. 5 ZPO, da die Gegenseitigkeit eben nicht verbürgt ist.

Nun ist Liechtenstein dem Übereinkommen über die Anerkennung und Vollstreckung ausländischer Schiedssprüche vom 10.6.1958 im Mai 2011 beigetreten bzw. hat beschlossen, beizutreten. Dem Übereinkommen wurde im Landtag am 20.5.2011 unter dem Vorbehalt der Anbringung des folgenden Vorbehaltes zum Übereinkommen die Zustimmung erteilt: «Gemäss Art. I Abs. 3 des Übereinkommens erklärt das Fürstentum Liechtenstein, dass es das Übereinkommen nur auf die Anerkennung und Vollstreckung solcher Schiedssprüche anwenden wird, die in dem Hoheitsgebiet eines anderen Vertragsstaats ergangen sind.»

Der Beitritt zum Abkommen tritt am 5.10.2011 in Kraft.

Der Text von LGBL 2011 Nr. 325 findet sich auf der website des **liechtenstein-journal** unter www.liechtenstein-journal.li/Gesetze.

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