

liechtensteinjournal

Recht in Liechtenstein

45. Ausgabe, 13. Jahrgang
redaktion@li-journal.li, www.li-journal.li

2/3/2021

- 33 **editorial**
Jürgen Wagner
- 34 **beiträge**
MMag. Dr. Lukas-Florian Gilhofer, Associate Schwärzler Rechtsanwälte, Schaan (Liechtenstein)
Ist die Protokollierung Wirksamkeitsvoraussetzung für den Beschluss von Co-Trustees eines Liechtensteinischen Trusts?
- 36 **Jürgen Wagner, LL.M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, Konstanz / Zürich / Vaduz**
Gelöste und ungelöste Fragen im Vereinsrecht
- 41 **Dr. Martin Wulf und Cristian Esteves Gomes, beide Streck Mack Schwedhelm Partnerschaft mbB, Köln Berlin München**
Verfahrensrechtliche Hinweise zur Anfechtung von Steueranmeldungen
- 44 **Stefanie Latrovalis, Rechtsanwältin / Steuerberaterin, LL.M. / Dr. Mathias Link, Rechtsanwalt / Steuerberater, LL.M., Frankfurt**
Vorsicht bei Wirtschaftsbeziehungen mit Steueroasen
- 53 **Alessandro Saitta und Claudius Söffing, Rechtsanwälte S&P Söffing Kranz Rechtsanwaltsgesellschaft mbH, Düsseldorf**
Salary Caps in der Bundesliga und Ausweichmodelle und ihre steuerlichen Auswirkungen
- 61 **aktuelles**



Lesen Sie weitere Erfolgsgeschichten auf unserer Website.

Elisabeth war fleissig. Hat 5 Kinder. 8 Enkel. Und ein Vermögen.

Damit Ihr Vermögen auch in Zukunft erhalten bleibt, treffen wir für Sie Vorsorge.

Mehr Informationen zu Erbschafts- und Nachfolgeregelungen erhalten Sie bei einem persönlichen Gespräch oder auf unserer Website.



www.concordanz.com

concordanz
Treuhand | Trust Enterprise

schwärzler
Rechtsanwälte | Attorneys at Law

Concordanz Treuhand
Liechtenstein

T +423 239 85 60, F +423 239 85 65
office@concordanz.com, www.concordanz.com

Schwärzler Rechtsanwälte
Liechtenstein | Zürich | Zug

T +423 239 85 40, F +423 239 85 45
schaan@s-law.com, www.s-law.com

editorial

I.
Deutschland bekommt wieder eine Regierung mit Zielen: Der Koalitionsvertrag wurde am 25.11.2021 vorgestellt. Er soll ja Ziele der Koalitionsregierung festhalten und verdeutlichen. Parteien, erst recht diejenigen, die die Regierung stellen, dürfen an ihren Ansprüchen und erst recht an ihren Taten gemessen werden.

Bereits der Koalitionsvertrag aus dem Jahr 2013 und erst recht derjenige aus dem Jahr 2017 versprach viel und hielt, na ja in einigen Bereichen, wenig bis sehr wenig. Nach ein bisschen Kosmetik im Jahr 2009 und 2013 war das JStG 2020 die wohl grösste Reform des Vereinsrechts, wohlgermerkt über die Änderung steuerrechtlicher Vorschriften.

Und nun? Der Koalitionsvertrag enthält zum Vereinsrecht ein paar Bemerkungen zu Schwimmbädern (Tz. 3799 ff.), Bekämpfung sexualisierter Gewalt (Tz. 3619) und muslimischen Jugendvereinen (Tz 3390).

In Tz. 3746 findet sich allerdings eine klare Festlegung, wie es nach dem Auslaufen des CoronaG vom 27.03.2020 am 31.08.2022 weitergehen soll: «Wir ermöglichen dauerhaft Online-Hauptversammlungen und wahren dabei die Aktionärsrechte uneingeschränkt.» Obwohl vom Vereinsrecht dabei keine Rede ist wird sich hoffentlich das Aktienrecht insoweit als Leitbild herausstellen und weiterhin virtuelle oder hybride Versammlungen auch dann ermöglichen, wenn es in der Satzung (noch) nicht vorgesehen ist.

II.
Unnützes Wissen: Sticht eine Mücke einen betrunkenen Menschen, hat sie danach die halbe Blutalkoholkonzentration ihres Opfers. Selbst schuld.

Einen schönen Winter wünscht



Ihr Jürgen Wagner, LL.M.
Redaktion **lichtenstein-journal**
redaktion@li-journal.li

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

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

Ausgabe

13. Jahrgang, Ausgabe 2/3/2021

Redaktion und geschäftsführender Herausgeber

Jürgen Wagner, LL.M., Rechtsanwalt,
Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, Konstanz / Zürich / Vaduz
(JW)

redaktion@li-journal.li

Mitschreibende dieser Ausgabe

Dr. Lukas-Florian Gilhofer, Associate Schwärzler Rechtsanwälte, Schaan
Jürgen Wagner, Rechtsanwalt Konstanz/Zürich/Vaduz
Dr. Martin Wulf und Cristian Esteves Gomes, beide Streck Mack Schwedhelm
Partnerschaft mbB, Köln/Berlin/München
Stefanie Latrovalis, Rechtsanwältin/Steuerberaterin, LL.M. / Dr. Mathias Link,
Rechtsanwalt/Steuerberater, LL.M., beide PWC Düsseldorf
Alessandro Saitta und Claudius Söffing, Rechtsanwälte S&P Söffing Kranz
Rechtsanwalts-gesellschaft mbH, Düsseldorf

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 148.–, Bezugspreis Einzelausgabe CHF 55.– (inkl. MwSt.)

Die **Ausgabe 46** der Zeitschrift **Lichtenstein-Journal** erscheint **Anfang März 2022**.

Im nächsten Heft wieder wie gewohnt u.a. Themen aus der Gesetzgebung, der Rechtsprechung, Gesetzgebung und zu Veranstaltungen und zur rechtlichen Entwicklung innerhalb und ausserhalb Liechtensteins.

Ist die Protokollierung Wirksamkeitsvoraussetzung für den Beschluss von Co-Trustees eines Liechtensteinischen Trusts?

MMag. Dr. Lukas-Florian Gilhofer, Associate Schwärzler Rechtsanwälte, Schaan (Liechtenstein).

beiträge

Ist die Protokollierung Wirksamkeitsvoraussetzung für den Beschluss von Co-Trustees eines Liechtensteinischen Trusts?

MMag. Dr. Lukas-Florian Gilhofer, Associate Schwärzler Rechtsanwälte, Schaan (Liechtenstein)

1. Fragestellung

Der *Trustee* verwaltet und verwendet das Treuhandvermögen des *Settlers* im eigenen Namen im Rahmen seiner in der Treuhandurkunde festgelegten Befugnisse und Pflichten. Sofern nicht nur ein *Trustee* bestellt ist, sondern mehrere, stellt sich die Frage nach der Willensbildung der *Co-Trustees*. Wie für Kollegialorgane typisch erfolgt die Willensbildung in Beschlussform. Im Rahmen dieses Artikels beantwortet der Autor die Frage, wann ein Beschluss der *Co-Trustees* eines Liechtensteinischen Trusts wirksam zustande kommt.

2. Rechtliche Vorgaben (FL)

Grundsätzlich handelt es sich um eine Frage der internen Organisation der *Co-Trustees* und ihres Verhältnisses zueinander. Das rechtliche Innenverhältnis der *Co-Trustees* wird in erster Linie durch die Treuhandurkunde bestimmt. Sofern diese aber keine näheren Regelungen zur internen Organisation enthält, ist zur Beantwortung der hier interessierenden Frage auf andere potentielle Rechtsquellen zurückzugreifen.

Generell sieht Art. 910 Abs. 25 PGR¹ vor, dass die Bestimmungen über die liechtensteinischen Treuhandgesellschaften (Art. 932a PGR, TruG) auf liechtensteinische Trusts Anwendung finden. Der Art. 932a § 61 PGR wiederum sieht vor, dass bezüglich der Willensbildung von *Co-Trustees* die entsprechenden Bestimmungen für den Verwaltungsrat von Aktiengesellschaften gelten. Zum Aktienrecht bestimmen die Art. 344 Abs. 21 und Art. 345 Abs. 2 PGR wie folgt:

«Wenn die Verwaltung mehreren Personen oder Firmen anvertraut ist, bilden diese den Verwaltungsrat, dessen Befugnisse in den Statuten oder in einem besonderen Reglemente näher umschrieben werden können.»

«Über seine Beschlüsse ist ein Protokoll zu führen, das vom Vorsitzenden zu unterzeichnen ist.»

Soweit ersichtlich, sind damit sämtliche liechtensteinischen Rechtsquellen – abgesehen von den beiden oben angeführten Bestimmungen – ausgeschöpft, die zur Beantwortung der vorliegenden Frage herangezogen werden könnten. Es ist daher auf andere Rechtsquellen auszuweichen.

3. Rechtliche Vorgaben (CH)

In *LES 1993*, 47² hat der liechtensteinische Oberste Gerichtshof judiziert, dass für den Fall, dass es zu einer Frage des liechtensteinischen Aktienrechts an einer gesetzlichen Bestimmung oder Rechtsprechung in Liechtenstein mangelt, auf Schweizer Aktienrecht samt der dazu ergangenen Rechtsprechung und Literatur zurückgegriffen werden kann, insbesondere dann, wenn die im Fokus stehende liechtensteinische Bestimmung mit der Schweizer Bestimmung nahezu wortgleich ist. Im vorliegenden Fall steht die Bestimmung Art. 345 Abs. 22 PGR im Fokus und ist diese nahezu wortgleich mit Art. 713 Schweizerisches Obligationenrecht (OR)³. Der Art. 713 Abs. 23 OR lautet wie folgt:

«Über die Verhandlungen und Beschlüsse ist eine Niederschrift zu fertigen. Die Niederschrift ist vom Vorsitzenden und vom Schriftführer zu unterzeichnen.»

Folglich ist zur Beantwortung der hier interessierenden Frage auf die Schweizer Rechtsprechung und Literatur abzustellen. Nach schweizerischem Recht können Beschlüsse des Verwaltungsrats einerseits mündlich in Sitzungen mit physischer Anwesenheit der Verwaltungsratsmitglieder gefasst werden. Andererseits können Beschlüsse auch im schriftlichen Umlauf-

2 OGH 21.12.1992, 06 C 86/92-14, LES 1993, 47.

3 Bundesgesetz betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht), BBl 1905 II 1, BBl 1909 III 725, 1911 I 845.

1 Personen und Gesellschaftsrecht (PGR), 20.01.1926, LGBl. 1926, Nr. 4.

Ist die Protokollierung Wirksamkeitsvoraussetzung für den Beschluss von Co-Trustees eines Liechtensteinischen Trusts?

MMag. Dr. Lukas-Florian Gilhofer, Associate Schwärzler Rechtsanwälte, Schaan (Liechtenstein).

verfahren gefasst werden. Die gesetzlichen Bestimmungen sind nach liechtensteinischem Recht die gleichen.

Der Schweizer Gesetzgeber geht vom Grundsatz der Beschlussfassung des Verwaltungsrats in Sitzungen mit physischer Anwesenheit seiner Mitglieder aus.⁴ Die Entscheidungen sollen durch eine gemeinsame Willensbildung durch mündliche Beratung getroffen werden.⁵

Aufgrund der technischen Entwicklungen ist in der Praxis die Beschlussfassung des Verwaltungsrats in virtuellen Sitzungen, also insbesondere in Telefon- oder Videokonferenzen, ebenfalls anerkannt, wobei eine Zuschaltung gewisser Verwaltungsratsmitglieder zu einer physischen Sitzung oder eine Konferenz anstelle einer physischen Sitzung denkbar ist.⁶

Die Beschlussfassung des Verwaltungsrates muss in einem Protokoll festgehalten werden (Art. 713 Abs. 23 OR). Dies gilt auch für schriftliche Beschlüsse.⁷ Das Protokoll ist also eine gesetzliche Pflicht (des Verwaltungsrats), die zwingender Natur ist. Die Protokollierung des Beschlusses ist aber keine Wirksamkeitsvoraussetzung des Beschlusses, auch nicht bei Beschlüssen, die absichtlich nicht protokolliert werden, um sie zu verschleiern.⁸ Mit anderen Worten: Ein gültiger Beschluss kann auch ohne Protokollierung vorliegen. Die Tatsache, dass Beschlüsse protokolliert werden, ist also «neutral». Das bedeutet, dass weder das Fehlen (oder die Unrichtigkeit) des Protokolls einen gültigen Beschluss ungültig macht, noch die Protokollierung einen ungültigen (oder fehlenden) Beschluss gültig macht.⁹ In der Konsequenz bedeutet dies, dass mündliche Beschlüsse gültig gefasst werden, wenn die erforderliche (satzungsgemäss und gesetzlich vorgeschriebene) Mehrheit der Stimmen den Be-

schluss in der Sitzung angenommen hat. In diesem Sinne dient die Protokollierung in erster Linie als Informations- und Dokumentationsinstrument.

Zur Form des Protokolls sei noch angemerkt, dass Art. 345 Abs. 22 PGR nur vorschreibt, dass das Protokoll vom Vorsitzenden zu unterzeichnen ist.¹⁰ Das gleiche Unterschriftserfordernis findet sich in Art 713 Abs. 23 OR. Dieses Unterschriftenerfordernis ist nach Schweizer Recht keine zwingende Vorschrift und kann daher durch Statuten geändert werden. Dementsprechend hat ihre Einhaltung keinen Einfluss auf die Gültigkeit des Protokolls.¹¹

4. Ergebnis

Zur Beantwortung der Frage, wann ein Beschluss der *Co-Trustees* eines Liechtensteinischen Trusts wirksam zustande kommt, ist mangels ausreichender Rechtsquellen in Liechtenstein auf Schweizer Recht zurückzugreifen. Danach ergibt sich im Ergebnis Folgendes:

- Die Willensbildung der Co-Trustees eines Liechtenstein Trusts erfolgt in Beschlussform.
- Der Beschluss kann schriftlich ausserhalb oder mündlich innerhalb einer physischen Sitzung erfolgen.
- Ein Beschluss der *CO-Trustees* wird gültig gefasst, wenn die erforderliche (satzungsgemäss und gesetzlich vorgeschriebene) Mehrheit der Stimmen den Beschluss angenommen hat.
- Die Beschlussfassung des Verwaltungsrates muss in einem Protokoll festgehalten werden.
- Die Protokollierung des Beschlusses ist aber keine Wirksamkeitsvoraussetzung des Beschlusses.

10 Gemäss Art. 713 Abs. 23 Schweizer OR ist das Protokoll vom Vorsitzenden und dem Sekretär zu unterzeichnen.

11 *Schrämli/Vischer*, Die Protokollierung der Beschlussfassung, 15, 16.

4 Siehe Art. 713 Abs. 21 OR, Art. 715 OR.

5 *Schrämli/Vischer*, Die Protokollierung der Beschlussfassung, 2.

6 *Schrämli/Vischer*, Die Protokollierung der Beschlussfassung, 3.

7 *Schrämli/Vischer*, Die Protokollierung der Beschlussfassung, 9.

8 BGE 16.01.2007, BGE 133 III 77.

9 *Schrämli/Vischer*, Die Protokollierung der Beschlussfassung, 13.

Anzeige

Rechtsanwalt
JÜRGEN WAGNER LL.M.
 Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht

Vereins- und Verbandsrecht

www.wagner-vereinsrecht.com
wagner@wagner-vereinsrecht.com

beiträge

Gelöste und ungelöste Fragen im Vereinsrecht

Jürgen Wagner, LL.M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht,
Konstanz / Zürich / Vaduz*

Der folgende Beitrag stellt gelöste und ungelöste Fragen des Vereinsrechts dar, die nach teilweise heftigen Diskussionen in der Vergangenheit ihre Bedeutung entweder vollständig verloren haben oder aber neue Brisanz entwickelt haben.

1. Allgemeines

1.1 Vereinsgründung

a) Zusammenschluss von Personen

Bei der Gründung eines sog. Vorvereins muss es sich um den Zusammenschluss mehrerer Personen handeln. Wie viele das sein sollen ist bis heute noch umstritten. Bei der Satzungsfeststellung sind mindestens drei Personen erforderlich, da nur sie eine Mehrheit bilden können.¹ Typisch für den Verein ist das **Mehrheitsprinzip** (§ 32 Abs. 1 S. 3 BGB), für die Personengesellschaften das Prinzip der Einstimmigkeit (§ 709 Abs. 1 Hs. 2 BGB). Bei der Personengesellschaft gilt das Prinzip der unmittelbaren Mitglieder-Selbstverwaltung, beim Verein das der mittelbaren Organverwaltung.²

Ebenfalls umstritten war die Frage, ob es insofern Ausnahmen für religiöse Vereine gibt, was ebenfalls abgelehnt werden muss.³

b) Gründungsfähigkeit

Lange Zeit war man der Meinung, eine GbR könne nicht Gründungsmitglied eines Vereins sein. Typisch für den **Verein ist das Mehrheitsprinzip** (§ 32 Abs. 1 S. 3 BGB), für die **Personengesellschaften das Prinzip der Einstimmigkeit** (§ 709

Abs. 1 Hs. 2 BGB). Bei der Personengesellschaft gilt das Prinzip der unmittelbaren Mitglieder-Selbstverwaltung, beim Verein das der mittelbaren Organverwaltung.⁴ Träger des Vereins können ausschliesslich Einzelpersonen (natürliche Personen) oder nur juristische Personen des privaten oder öffentlichen Rechts sowie nichtrechtsfähige Vereine (korporative Mitglieder) oder sowohl Einzelpersonen als auch Körperschaften sein. Die Auffassung, eine **BGB-Gesellschaft** könne nicht selbständig Mitglied eines Idealvereins sein, wurde zwischenzeitlich aufgegeben.⁵

Soweit natürliche Personen zugleich für sich selbst wie auch für eine von ihnen beherrschte juristische Person auftreten, sollen sie nach einer früher weit verbreiteten Auffassung, wenn dies die Satzung nicht anders regelt, hinsichtlich der Mindestzahl von Gründern nur einmal gezählt werden, so das OLG Stuttgart in einer Entscheidung aus dem Jahr 1983.⁶ Diese Rechtsprechung wird häufiger unreflektiert zitiert, sie ist dennoch überholt und vor allem falsch. Soweit ersichtlich argumentiert das OLG Stuttgart nicht mit der Funktionsfähigkeit, sondern dass dies «Scheinmitglieder» seien. Die h.M. wonach (aber) zwei natürliche und fünf von diesen beherrschte juristische Personen (GmbH) für eine Vereinsgründung nicht ausreichen sollen, ist m.E. nach wie vor zweifelhaft.⁷ Die konzernrechtliche Zurechnung des Merkmals der «Mitgliedschaft» überzeugt nicht. Insbesondere ist nicht ersichtlich, warum die Gründung des Vereins strenger Regeln unterworfen werden sollte als einer Personenhandelsgesellschaft, die auch dann eintragungsfähig ist, wenn sie aus einer natürlichen und einer von ihr be-

* Der Autor ist Wirtschaftsanwalt, LL.M. (Internationales Wirtschaftsrecht, Universität Zürich) und als niedergelassener europäischer Rechtsanwalt in Zürich und in Vaduz zugelassen. Er ist Chefredakteur des [steueranwaltsmagazin](#), Herausgeber des [Liechtenstein-Journal](#) sowie Bundesbeauftragter Vereinsrecht der DLRG.

1 Immer noch str. s. Überblick in Stöber/Otto, Rn. 22 m.w.N.: Angebl. h.M. (2 Gründer), a.A. (3 Gründer) Sauter/Schweyer/Waldner, Rn. 8; Reichert/Wagner, Kap. 2 Rn. 81; Wagner, Verein und Verband, Rn. 246; wiederum a.A. (1 Gründer) Lieder, ZStV 2004, 330.

2 Beuthien, NJW 2005, 855, 860.

3 Wagner, Verein und Verband, Rn. 567.

4 Beuthien, NJW 2005, 855, 860; ausdrücklich klarstellend nun Stöber/Otto, Rn. 25.

5 Durch die Rechtsfähigkeit der GbR; s. früher aber OLG Köln 16.03.1988 – 2 Wx 14/88, NJW 1989, 173.

6 Sauter/Schweyer/Waldner, Rn. 323 und Stöber/Otto, Rn. 26 mit Verweis auf OLG Stuttgart 05.04.1983 – 8 W 442/82, Rpfleger 1983, 318. Zust. Knof in MÜHb. GesR § 15, Rn. 16 ff.; abl. Reichert/Wagner, Kap. 2 Rn. 146; Wagner, NZG 2016, 1046; Elsing, § 2 Rn. 14. Selbst das Vereinen gegenüber nicht freundlich eingestellte KG Berlin scheint sich an einer Gründung durch fünf Gesellschaften und zwei natürliche Mitglieder kaum zu stören, s. KG Berlin 16.09.2016 – 22 W 65/14, Rn. 19, NZG 2016, 1352.

7 Zu Recht abl. gegen OLG Stuttgart 05.04.1983 – 8 W 442/82, MDR 1983, 840 s. Reichert/Wagner, Kap. 2 Rn. 13, 26, 122 m.w.N.

herrschten juristischen Person besteht (so z.B. bei der Ein-Mann GmbH & Co KG). Ferner wäre eine konzernrechtliche Zurechnung der Mitgliedschaft kaum praktikabel, da sie dann auch bei mehrstöckigen Beherrschungsverhältnissen durchschlagen müsste. Zuletzt kann das geforderte **Mindestmass an Willensbildungs- und Entscheidungsvielfalt** auch im Beherrschungsverband gewährleistet werden.

1.2. Inkrafttreten / Vorwirkung

Änderungen der Satzung bedürfen zu ihrer **Wirksamkeit** der Eintragung in das Vereinsregister, § 71 Abs. 1 BGB. Eine noch nicht eingetragene Satzungsänderung kann im **Innenrecht des Vereins** jedoch bereits verbindlichen Charakter haben (sog. **Vorwirkung**). In der Praxis ist dies so; die Rechtsdogmatik formuliert es umgekehrt (und kommt damit zum gleichen Ergebnis): Eine bereits beschlossene, aber noch nicht eingetragene Satzungsänderung ist sowohl für das Aussenverhältnis wie auch für das Innenleben des Vereins ohne Wirkung. Trotzdem können die Organe des Vereins Beschlüsse aufgrund der geänderten Satzung fassen.⁸

Sie kann zwar nach h.M. **keine Rückwirkung**⁹ haben, sehr wohl aber eine Vorwirkung. Da zwischen dem Beschluss und der Eintragung eine lange Zeitspanne liegen kann, kann bspw. eine Satzungsänderung einen zusätzlichen stellvertretenden Vorsitzenden vorsehen, die anschliessend stattfindende Wahl einen solchen wählen und die Satzungsänderung zusammen mit der Wahl (soweit dies eine vertretungsberechtigte Person betrifft) angemeldet werden. Es handelt sich also um eine **Vorwirkung eines noch nicht eingetragenen Ereignisses**, genauer um eine aufschiebend bedingte Beschlussfassung, deren Grundlage die bereits beschlossene Satzungsänderung ist.¹⁰

Im **Aussenverhältnis** wird die Satzungsänderung erst durch die Eintragung im Vereinsregister wirksam.¹¹ Bedeutsam sind im **Innenverhältnis** zwei verschiedene Arten von Vorwirkungen: Gemeinsam mit dem satzungsändernden Beschluss können bereits die Beschlüsse gefasst werden, die von der rechtlich wirksamen Existenz der Satzungsänderung ausgehen. Bedeutsam wird dies bspw. bei Satzungsänderungen, die die Zusammensetzung des Vorstands betreffen. Sieht die Satzungsänderung bspw. vor, einen weiteren Vorstand zu bestellen, so kann dieser bereits nach der Satzungsänderung wirksam berufen werden. Solche Beschlüsse stehen unter der **aufschiebenden Bedingung der Eintragung** der Satzungsänderung und werden mit

Eintragung wirksam. Einer gesonderten Aufnahme der Regelung des Inkrafttretens ist daher überflüssig.¹² Aus der Treuepflicht heraus dürfen Vereinsorgane ausserdem keine diesen Satzungsänderungen zuwiderlaufende Massnahmen treffen.¹³

1.3. Haftung für Organisationsmängel

Neben der Haftung für Handeln und Unterlassen trifft den Verein als juristische Person eine besondere **Organisationspflicht**. Das heisst, der Verein muss dafür Sorge tragen, dass die Durchführung und Aufsicht über wichtige Aufgaben und Aufgabengebiete sowie die Aufsicht über unterstellte Personen einem Vorstandsmitglied oder einem besonderen Vertreter obliegen.¹⁴ Andernfalls nimmt die Rechtsprechung einen **Organisationsmangel** an, für den der Verein haftet.

Streitig ist, ob es für die Haftung des Vereins bereits ausreicht, wenn ein Organisationsmangel vorliegt oder ob nicht vielmehr auch zu fragen ist, ob das Schadensereignis hätte verhindert werden können, wenn ein Vorstandsmitglied bzw. besonderer Vertreter die Aufgabe übernommen hätte. Ist der Verein seiner Organisationspflicht nachgekommen, so haftet er für die Handlungen seiner sonstigen Angestellten nur nach den allgemeinen Vorschriften, §§ 278, 831 BGB.¹⁵ Nicht von der regulären Organisationspflicht umfasst sind **vereinsinterne Organisationsmängel**. Diese bestehen nur dem Verein gegenüber und begründen keine Haftung gegenüber Dritten. Auch Vereinsmitglieder haben keine Ansprüche gegen den Verein.¹⁶

1.4. Dynamische Verweisung

Während die Sportverbände der Auffassung sind, die Rechtsprechung habe die dynamische Verweisung nicht ausdrücklich untersagt, hat der BGH dies in seiner Entscheidung zum SV. Wilhelmshaven (20.09.2016 – II ZR 25/15) ausdrücklich offengelassen. Manche meinen, es gäbe nichts Transparenteres als die Kompletterweisung auf ein ganzes Rechtssystem eines übergeordneten Verbandes und die Frage der statischen oder dynamischen Verweisung sei «hoch streitig». Der Rechtsprechung wird vorgeworfen, indem sie die Regelungen überspanne, verkenne sie die Verbandsautonomie, die den nationalen und internationalen Verbänden im Rahmen ihrer freien **Organisationsentscheidungen** gestatte, sich zu internatio-

8 BGH 17.01.1957 – II ZR 239/55, NJW 1957, 497, BGHZ 23, 122; OLG Köln 18.09.1963 – 2 U 97/62, NJW 1964, 1575; Röcken, S. 240.

9 Sauter/Schweyer/Waldner, Rn. 143 m.w.N.

10 Wagner in MüHb. GesR § 23 Rn. 38 f.; Röcken, S. 240.

11 BGH 17.01.1957 – II ZR 239/55, BGHZ 23, 122, NJW 1957, 497; Sauter/Schweyer/Waldner, Rn. 139.

12 Wagner, MüHb GesR § 23 Rn. 38; OLG München 19.02.1998 – 3 U 4897/97, NJW-RR 1998, 966; OLG Bremen 06.11.1955 – 1 W 303/55, NJW 1955, 1925; Röcken, S. 240 m.w.N.

13 Siehe auch Wagner, MüHb GesR § 23, a.a.O., Rn 39; MüKo/Stein (AktG), § 181 Rn. 71.

14 Wagner, Verein und Verband, Rn. 393; Reichert/Achenbach, Kap. 2 Rn. 3497, 3499; Stöber/Otto, Rn. 740; Burhoff, Rn. 662.

15 Sauter/Schweyer/Waldner, Rn. 291a.

16 Reichert/Achenbach, Kap. 2 Rn. 3502.

nalen und kollektiven Sportverwaltungsverbänden zusammenzuschliessen, sich gegenseitig der Regeldurchgeltung zu unterwerfen und die Umsetzung der gegenseitigen Entscheidungen zu unterwerfen.¹⁷

1.5. Verwirkung des Klagerechts:

Nach einem Monat oder später?

Sieht die Satzung vor, dass über Wahlanfechtungen ein Vereinsorgan, etwa das Vereinsgericht, zu entscheiden hat, so muss grundsätzlich vor einer (schieds-)gerichtlichen Anfechtung der Wahl dieses sog. **vereinsinterne Vorschaltverfahren** eingehalten werden¹⁸ Im Allgemeinen steht hierfür eine Frist von einem Monat zur Verfügung, nach deren Ablauf eine Verwirkung des Klagerechts anzunehmen ist.¹⁹ Das Vorliegen besonderer Umstände kann dies auf einen Zeitraum von 4–6 Monaten verlängern, zunehmend werden 4 Monate anerkannt.

2. Mitgliedschaft und Versammlungen

2.1. Einladung per email

Zu Sitzungen des Vorstandes und der Mitgliederversammlung muss so eingeladen werden, dass jedes (Vorstands-)Mitglied die Möglichkeit hat, an der Sitzung teilzunehmen, ohne allzu beschwerliche Wege auf sich nehmen zu müssen.²⁰ Zunächst muss er erst einmal rechtzeitig und umfassend von der Einladung und der Tagesordnung Kenntnis erlangen können, dies zumindest ohne weitere Erschwernisse.

Hier beginnt die Frage bereits auf **technischer Ebene** – kann heute jedes Vereinsmitglied auf email zugreifen? Es muss sichergestellt sein, dass jedes Mitglied ohne unverhältnismässigen Aufwand Kenntnis von der Einladung bekommt. Ist in der Satzung die **Form der Einberufung per E-Mail** geregelt, haben

Mitglieder ohne E-Mail-Zugang keinen Anspruch gegen den Verein auf eine Ladung per Brief. Ist in der Satzung hingegen nichts geregelt ist der blosser Rückgriff auf eine Schriftformregelung zu einfach; zu einfach ist wohl auch die Bemerkung dass dies jedenfalls bei neu gegründeten Vereinen die Einberufung per email zulässig sei.²¹

Die Rechtsprechung ist m.E. klar und eindeutig: Eine Einladung zu einer Mitgliederversammlung ausschliesslich per email ist **nicht ohne entsprechende Satzungsgrundlage** generell zulässig. Sie ist nicht etwa generell an alle Vereinsmitglieder möglich, die über E-Mail verfügen, sondern ausschliesslich dann, wenn die Mitglieder dem Verein die entsprechende E-Mail-Adresse (auch für Einladungen) **zur Verfügung gestellt haben**. Dies geschieht am besten bereits mit dem Beitrittsformular ist aber für den vorhandenen Mitgliederbestand schwierig umzusetzen.²²

2.2. Beendigung durch Austritt

Mit Beendigung der Mitgliedschaft endet auch die Ordnungsstrafgewalt des Vereins; hier sind jedoch Regelungen empfehlenswert, damit das Mitglied sich nicht durch **Austritt einem Verfahren entziehen** kann.²³ Ob dies überhaupt der Fall sein kann oder ob Nachwirkungen für ausgeschiedene Mitglieder zu bejahen sind, ist streitig. Für Vorgänge, die sich während der Mitgliedschaft zugetragen haben, sollte die Satzung und damit auch die Vereinsstrafgewalt weiterhin Gültigkeit haben, so dass sich das Mitglied eben nicht wirksam einem Verfahren durch Austritt entziehen kann.

2.3. Abstimmungen: Block- oder Listenwahl

Hat die Satzung oder Versammlungsordnung keine Bestimmung über die Art der Abstimmung getroffen und hat die Versammlung diese nicht beschlossen, so bestimmt der Leiter, ob eine Sammelabstimmung, auch Block- («en-bloc») oder Paketabstimmung genannt, stattfindet.²⁴ Bei dieser werden mehrere zusammenhängende Sachanträge oder auch mehrere Tagesordnungspunkte in einer Abstimmung zusammengefasst.

Die Bestimmung der Blockwahl durch den Versammlungsleiter ohne explizite Regelung in der Satzung ist umstritten. So sehen das OLG Bremen in einer Entscheidung vom 01.06.2011 und

17 Wagner, Verein und Verband, Rn. 503 ff.; Orth, SpuRt 2017, 9, 13; so bereits Orth/Stopper, SpuRt 2015, 51 f.; differenzieren Schneider in Jakob/Orth/Stopper, § 2 Rn. 157 ff.

18 Reichert/Behler Rn. 132; Reichert/Wagner, Kap. 2 Rn. 1842, 1957.

19 Reichert/Wagner, Kap. 2 Rn. 1842; vgl. die Monatsfrist in § 57 Abs. 23 SGB IV; vgl. auch die Monatsfrist in § 14 Abs. 21 UmwG, die auch für Vereine gilt. Str., s. AG Göttingen 30.04.2015 – 27 C 69/14, npor 2016, 24 m. Anm. Krüger/Saberzadeh; OLG Saarbrücken 02.04.2004 – 1 U 415/07, NZG 2008, 677. Der Auffassung, dass allein der Zeitablauf von sechs Monaten für die Annahme der Verwirkung ausreicht – so Palandt/Ellenberger § 32 BGB Rn. 11 unter Bezugnahme auf OLG Hamm 10.06.1996 – 8 U 150/95, NJW-RR 1997, 989 –, kann nicht zugestimmt werden, weil vor allem das Umstandsmoment in Betracht zu ziehen ist.

20 Grundsatz aus BGH 17.11.1986 – II ZR 304/85, BGHZ 99, 119, NJW 1987, 1811 (dort wurde die eingebrachte Satzungsänderung des übergeordneten Verbandes mit einer Frist von einem Tag als unzulässig angesehen); hierzu Wagner, Verein und Verband, Rn. 323 ff.; Sauter/Schweyer/Wagner, Rn. 170.

21 Siehe aber MüKo/Leuschner, § 32 Rn. 15; Schuller in Baumann/Sikora, VereinsRHb. § 7 Rn. 67.

22 Ausdrücklich s.a. Scheuch, ZStV 2016, 45, 47, 51; Wagner, NZG 2016, 1046, 1050 f. Zu weitgehend daher Sauter/Schweyer/Waldner, Rn. 171a und MüHb/Waldner, § 25 Rn. 13. OLG Hamm 27.09.2011 – 27 W 106/11, NZG 2012, 189 f. Wickert, Rn. 660; ausf. Schuller in Baumann/Sikora, § 7 Rn. 12 ff.; Dehesseles/Richter, npor 2016, 246.

23 Wagner, Verein und Verband, Rn. 536; Wagner in MüHb. GesR § 19 Rn. 19.

24 Wagner, Verein und Verband, Rn. 353. Reichert/Wagner, Kap. 2 Rn. 1714.

Gelöste und ungelöste Fragen im Vereinsrecht

Jürgen Wagner, LL.M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht,
Konstanz / Zürich / Vaduz

das OLG Zweibrücken in einer Entscheidung vom 26.06.2013 dies als unzulässig an, wohingegen das OLG Rostock dies in einer Entscheidung vom 26.02.2012 als zulässig ansieht, wenn alle Mitglieder einverstanden sind.²⁵

3. Vorstand

3.1. Muss ein Vorstand des e.V. komplett besetzt sein?

Ob bei einem vorgesehenen Mehrpersonenvorstand der Vorstand komplett besetzt werden muss, ist streitig. Früher wurde die Meinung vertreten, der Vorstand müsse komplett besetzt werden, erst dann sei die Gründung abgeschlossen.²⁶ Im Vereinsrecht sei ein Vorstand vorbehaltlich einer abweichenden Regelung in der Satzung solange nicht beschlussfähig, wie nicht alle in der Satzung vorgesehenen Vorstandsämter wirksam besetzt sind.²⁷ Das gelte auch im Stiftungsrecht – andernfalls würde der Wille des Stifters, die Entscheidungsfindung einem Gremium mit einer bestimmten Anzahl von Personen und womöglich auch speziellen Funktionen zu überantworten, missachtet. Fehlen anderlautende Satzungsregelungen, ist ein vollständig besetzter und ordnungsgemäss einberufener Vorstand nach dispositivem Recht allerdings auch dann beschlussfähig, wenn nur ein einziges Vorstandsmitglied erscheint.

Dem ist nicht zu folgen, da es bei Erreichen der Mindestanzahl vertretungsberechtigter Mitglieder hierfür keinen Grund gibt. Spätere Neuwahlen, bei denen eine Vorstandsposition nicht besetzt werden kann, können ohne weiteres eingetragen werden. Das ist in der Praxis mittlerweile die Regel, längst nicht mehr die Ausnahme. Die früher vertretene Auffassung wurde also aufgegeben, da ansonsten nicht nur den Verein handlungsunfähig geworden wäre, sondern nach jeder Mitgliederversammlung, in der sich nicht genügend Personen für die komplette Besetzung aller Vorstandsämter gefunden hätten, eine Satzungsänderung in einer separaten Mitgliederversammlung nötig gewesen wä-

25 OLG Bremen 01.06.2011 – 2 W 27/11, NZG 2011, 1192; OLG Zweibrücken 26.06.2013 – 3 W 41/13, NZG 2013, 1236 (unzulässig); OLG Rostock 26.06.2012, 1 W 16/12 (zulässig, wenn alle Mitglieder einverstanden sind). Hierzu ausf. Sauter/Schweyer/Waldner, Rn. 257a und Stöber/Otto, Rn. 836.

26 Wagner, Verein und Verband, Rn. 81, 224. Sauter/Schweyer/Waldner, Rn. 224a; OLG Hamm 07.06.1983 – 15 W 139/83, RPfl. 1983, 487; Bauer, ArbR 2017, 302 (Bespr. zu BAG 01.06.2017 – 6 AZR 720/15, ArbR 2017, 302). A.A. Stöber/Otto, Rn. 443, 1445 ff.

27 Rawert in Non-Profit Law Yearbook 2019, S. 100 mit Verweis auf BayObLG 17.01.1985 – BReg 2 Z 74/84, BayObLGZ 1985, 24, 29; BayObLG 24.05.1988 – BReg 3 Z 53/88, Rpfleger 1988, 416. Wagner, Verein und Verband, Rn. 81, 224. Sauter/Schweyer/Waldner, Rn. 224a; OLG Hamm 07.06.1983 – 15 W 139/83, RPfl. 1983, 487; Bauer, ArbR 2017, 302 (Bespr. zu BAG 01.06.2017 – 6 AZR 720/15, ArbR 2017, 302).

re.²⁸ Da die früher vertretene Auffassung in kaum einem Verein sachgerecht wäre geht mindestens die ständige Übung in den meisten Vereinen davon aus, dass Ämter frei gelassen werden können, wenn sich nach einer ordnungsgemässen Wahl niemand für die wählende Position gefunden hat. Diese können dann vom Vorstand kommissarisch besetzt werden, wobei diese Ermächtigung in der Satzung verankert werden muss.²⁹

3.2. Mindest- und Höchstzahl der vorgesehenen Vorstandsmitglieder

Die Satzung sieht vor, wie viele Mitglieder in den Vorstand gewählt werden. Eine gewisse Öffnung im Sinne einer Mindest- oder Höchstgrenze ist möglich. Sie kann auch beides vorschreiben.³⁰ Streitig ist, ob der Verein dies ohne Satzungsregelung der Mitgliederversammlung überlassen kann. Viele Stimmen bejahen dies. U. E. ist eine Höchstgrenze insoweit unproblematisch, da dies situativ angepasst werden kann, etwa aufgrund zur Verfügung stehender Mitglieder. Die Festsetzung einer Mindestgrenze («mindestens ein Arzt», «mindestens ein Stellvertretender Vorsitzender») stellt jedoch eine Grundentscheidung des Vereins dar, was zwingend eine Satzungsregelung erfordert.³¹

4. Mitgliederversammlung

4.1. Religiöse Vereine

Das BVerfG räumt den mit der Kirche institutionell oder organisatorisch verbundenen Vereinen eine Sonderstellung ein.³² Wählen Religionsgemeinschaften die Rechtsform eines Vereins, so können und müssen sie satzungsmässige Regelungen i.S.d. § 25 BGB treffen. Sie leiten aber diese Ordnungsbefugnis nicht aus dieser staatlichen Vorschrift her, sondern ordnen kraft eigenständigen Rechts auf der Grundlage ihres religiösen Selbstverständnisses.

Die innere Organisation mag in der Freiheit dieser Vereine und Vereinigungen liegen. Ist auch die äussere Organisation davon

28 Wagner, Verein und Verband, Rn. 81. Waldner in MÜHb GesR, § 25 Rn. 59; Sauter/Schweyer/Waldner, Rn. 245a m.w.N.; Stöber/Otto, Rn. 443, 1445 ff; ausdrücklich aufgegeben in Reichert/Wagner, Kap. 2 Rn. 1853, 2290 und 2521; a.A. nur Burhoff, Rn. 577.

29 Zur kommissarischen Einsetzung s. Reichert/Wagner, Kap. 2 Rn. 2521, 2925.

30 Wagner, Verein und Verband, Rn. 249; A.A. nur insoweit, wenn nicht angegeben wird, dass stets jedes Vorstandsmitglied als vertretungsberechtigt bestimmt wird Stöber/Otto, Rn. 389.

31 Undifferenziert Sauter/Schweyer/Waldner, Rn. 224a m.w.N.; a.A. zu Recht OLG Celle 01.07.2010 – 20 W 10/10, NotBZ 2011, 42.

32 Reichert/Wagner, Kap. 2 Rn. 567, 1118, 1141, 3273; Reichert/Schörnig, Kap. 2 Rn. 6218 (6249, 6264 ff.).

Gelöste und ungelöste Fragen im Vereinsrecht

Jürgen Wagner, LL.M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht,
Konstanz / Zürich / Vaduz

betroffen, wird u.E. Gleiches ungleich behandelt: So genügen nach der (str.) Rspr.³³ bspw. bei religiösen Vereinen bereits zwei Gründer, was den § 73 BGB übersieht. Ob die Sonderbehandlung heute noch verfassungsrechtlich haltbar und geboten ist, ist u.E. anzuzweifeln und müsste auf dem Hintergrund diskutiert werden, ob die dem «Wesen des Vereins»³⁴ noch entspricht oder bereits in die Kategorie des Missbrauchs einer Rechtsform³⁵ passt. Die Meinung, religiöse Vereine könnten auf Mitgliederversammlungen verzichten und könnten daher die oberste Willensbildung einem sonstigen Organ oder einer kirchlichen übergeordneten Instanz übertragen, ist nicht mehr haltbar.³⁶ Richtig ist, dass auch Kirchen oder religiöse Vereinigungen an die **Definitionsmerkmale** des Vereins gebunden sind. Die Mitgliederversammlung ist in Vereinen eben kein fakultatives, sondern ein notwendiges Organ. Die Satzung kann zwar die Rechte der Mitgliederversammlung weitgehend einschränken, sie kann sie aber nicht ganz beseitigen.³⁷

4.2. Stimmverbote

Das Stimmrecht unterliegt den Beschränkungen des § 34 BGB, wobei die Satzung den Katalog der sog. Stimmverbote noch erweitern kann.³⁸ Unter der Überschrift «Ausschluss vom Stimmrecht» regelt § 34 BGB: «Ein Mitglied ist nicht stimmberechtigt, wenn die Beschlussfassung die Vornahme eines Rechtsgeschäfts mit ihm oder die Einleitung oder Erledigung eines Rechtsstreits zwischen ihm und dem Verein betrifft.» Dabei ist zu betonen, dass nicht jeder (denkbare) **Interessenkonflikt** in der Person des Mitglieds/Vorstandsmitglieds automatisch zu einem Stimmverbot führt.³⁹

Die Literatur ist sich allerdings nicht darüber einig, ob ein Stimmverbot auch dann besteht, wenn das **Mitglied aus wichtigem**

Grund aus dem Verein ausgeschlossen oder einer anderen vereinsinternen Bestrafung zugeführt werden soll.⁴⁰

Die Entlastung ist die **Billigung der bisherigen Amtsführung** und der Ausspruch des Vertrauens für die Zukunft. Mit der Entlastung **verzichtet** die Mitgliederversammlung für die Dauer der Entlastungsperiode auf die **Kündigungsmöglichkeiten** gegenüber dem Vorstand sowie auf **alle Schadenersatzansprüche** und etwaige konkurrierende Bereicherungsansprüche, **soweit diese bei sorgfältiger Prüfung erkennbar gewesen sind**.⁴¹

Es ist noch einmal zu betonen: Das Vorstandsmitglied darf bei (seiner) **Entlastung nicht mitstimmen** – auch eine Enthaltung ist aber eine Stimmabgabe. Da die Entlastung die Billigung der Geschäftsführung ist und es um eventuelle Ansprüche des Vereins gegen Vorstandsmitglieder geht, dürfen alle Vorstandsmitglieder (auch in der Entlastungsperiode ausgeschiedene und daher nicht mehr im Amt befindliche) wegen dem Verbot des «Richtens in eigener Sache» bei einer Gesamtentlastung **nicht** mitstimmen. Auch die Satzung kann dieses Verbot nicht aufheben.⁴²

5. Fazit

Viele Fragen im Vereins- und Verbandsrecht sind noch ungeklärt, allerdings sind nicht alle ungeklärten Fragen in der Vereinspraxis auch bedeutsam. Aufgrund der ständigen Diskussion in Literatur und Rechtsprechung bleiben die ungelösten Fragen nach wie vor spannend. Wir werden dieses Thema wieder aufgreifen.

33 Palandt/Ellenberger, § 56 Rn. 1 m.w.N.; a.A. Reichert/Wagner, Kap. 2 Rn. 124.

34 Reichert/Wagner, Kap. 2 Rn. 1928; Wagner, NZG 2015, 1377, 1386.

35 Siehe bspw. die Begründung der Rechtsprechung zu Inspire Art, EuGH, 30.09.2003 C-167/01, NJW 2003, 3331 und der Rechtsprechung zu BGH 10.12.2007 – II ZR 239/05, NZG 2008, 670 (Kolpingwerk); s. bereits Wagner, NZG 2015, 1377. Zur Alternative der SE Ludwig, Die Tendenz-SE – eine Alternative für kirchliche Einrichtungen?, ZAT 2015, 15.

36 So OLG Frankfurt 22.05.1996 – 20 W 96/94, NJW-RR 1997, 482. Differenzierend Knof/Wolff in MüHb. GesR, § 7 Rn. 5, 54 ff. m.w.N.; so bisher auch noch Reichert, Rn. 6353, (in 14. Aufl. bei Reichert/Schörnig aufgegeben); wie hier MüKo/Arnold, § 38 Rn. 9.

37 So auch Knof/Wolff in MüHb. GesR, § 25 Rn. 1a; siehe bereits Wagner, NZG 2015, 1377.

38 Reichert/Wagner, Kap. 2 Rn. 769, 1522; Stöber/Otto, Rn. 997.

39 OLG Brandenburg 15.11.2016 – 6 U 21/14, NJW-Spezial 2017, 529 (zur GmbH zu § 47 Abs. 4 S. 2 GmbHG) mit Verweis auf BGH 10.02.1977 – II ZR 81/76, BGHZ 68, 107, NJW 1977, 850.

40 Stimmverbot: Reichert/Wagner, Kap. 2 Rn. 1519 f. m.w.N.; hierzu Sauter/Schweyer/Waldner, Rn. 202a; Stöber/Otto, Rn. 336 m.w.N.

41 Palandt/Ellenberger, § 34 Rn. 2 und Palandt/Grüneberg, § 397 Rn. 12; Reichert/Wagner, Kap. 2 Rn. 2612 ff., 5072; Baumann in Baumann/Sikora, § 8 Rn. 152 ff.; BGH 20.11.2014 – III ZR 509/13, NZG 2015, 38 (Stiftungsvorstand); hierzu Segna, ZIP 2015, 1561; Hasselbach, NZG 2016, 890 (AG).

42 Wagner, Verein und Verband, Rn. 283; Reichert/Wagner, Kap. 2 Rn. 2625 ff.

beiträge

Verfahrensrechtliche Hinweise zur Anfechtung von Steueranmeldungen

Dr. Martin Wulf und Cristian Esteves Gomes, beide Streck Mack Schwedhelm Partnerschaft mbB,
Köln Berlin München¹

I. Einleitung

In der Praxis kann es unter verschiedenen Gesichtspunkten erforderlich werden, dass der Steuerpflichtige Steuerfestsetzungen, die er selbst durch eine Steueranmeldung ausgelöst hat, ändern oder mit dem Einspruch anfechten möchte. Denkbar sind Fälle, in denen nach Abgabe der Anmeldung noch neue Informationen verfügbar werden, die eine niedrigere Festsetzung rechtfertigen, oder Fälle, in denen sich vielleicht nach Abgabe der Erklärung ein neuer rechtlicher Gesichtspunkt ergeben hat. Vor allem aber geht es hier um solche Fälle, in denen der Steuerpflichtige von Beginn an eine andere Auffassung als das Finanzamt vertritt, die unterschiedlichen Sichtweisen aber in einem geordneten Verfahren nach Abgabe der Steueranmeldung geklärt werden sollen. Hier stellt sich dem Berater die Frage, wie in den Fällen der Anfechtung einer «eigenen Steueranmeldung» vorzugehen ist.

Vielen Praktikern gilt das Veranlagungsverfahren als der vermeintliche Regelfall: Der Steuerpflichtige reicht bei der Finanzbehörde eine Steuererklärung ein. Auf Grundlage dieser Steuererklärung erlässt die Finanzbehörde einen Steuerbescheid. Sodann und erst dann kann der Steuerpflichtige den Steuerbescheid mit dem Einspruch anfechten. Die Einspruchsfrist beträgt bei ordnungsgemäßer Rechtsbehelfsbelehrung einen Monat, bei unterbliebener oder unrichtig erteilter Rechtsbehelfsbelehrung ein Jahr, sofern nicht länger wegen höherer Gewalt.²

Abweichend hiervon gilt anderes, sofern es sich bei der Steuererklärung um eine Steueranmeldung handelt. Dies betrifft insbesondere den Bereich der Lohnsteuer³ und der Umsatzsteuer⁴, also die nach dem Steueraufkommen wichtigsten Steuerarten. Für Steueranmeldungen existiert eine Reihe von verfahrensrechtlichen Besonderheiten, vor allem hinsichtlich der Anfechtungsregeln.

1 Der Beitrag erschien im [steueranwaltsmagazin](#) 2021, 150.

2 Vgl. § 355 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 356 Abs. 1 und 2 AO.

3 Vgl. § 41 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG.

4 Vgl. § 18 Abs. 1 Satz 1 UStG bzgl. Voranmeldung § 18 Abs. 3 Satz 1 UStG bzgl. Jahreserklärung.

II. Steueranmeldung und ihre Wirkung

Hat der Steuerpflichtige nach den Vorgaben der Einzelsteuergesetze die festzusetzende Steuer in der Steuererklärung selbst zu berechnen (wie z.B. bei der Lohn- und Umsatzsteuer), so liegt nach der gesetzlichen Definition eine Steueranmeldung vor.⁵

Mit Eingang der Steueranmeldung bei der Finanzbehörde hat die Steueranmeldung in der Regel die Wirkung einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung.⁶

Die Steueranmeldung besitzt insoweit eine Doppelfunktion: Sie ist Steuererklärung und Steuerfestsetzung in einem. Es handelt sich somit um einen Akt der Selbstveranlagung: Die Steueranmeldung löst die gesetzliche Fiktion eines Verwaltungsakts aus. Sie wirkt als Festsetzung und somit wie ein Steuerbescheid, ohne dass ein solcher tatsächlich ergeht. Die Steueranmeldung ist dann Rechtsgrund für die angemeldete Steuer und zugleich Grundlage für deren Erhebung und Vollstreckung.

Abweichendes gilt allerdings, wenn die Steueranmeldung zu einer Herabsetzung der bisher zu entrichtenden Steuer oder zu einer Steuervergütung führt. In diesen Fällen bedarf es einer Zustimmung der Finanzbehörde, damit die Steueranmeldung wie eine Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung wirkt.⁷ Diese Zustimmung der Finanzbehörde ist nicht formgebunden.⁸ Gelegentlich wählt die Finanzbehörde hierfür eine förmliche Mitteilung. Dies ist aber nicht gesetzlich vorgeschrieben. So ist eine Zustimmung der Finanzbehörde auch möglich, indem die Finanzbehörde eine Abrechnung oder einen entsprechenden Kontoauszug dem Steuerpflichtigen zusendet oder gar den vom Steuerpflichtigen errechneten Erstattungsbetrag lediglich auszahlt oder verrechnet.⁹ Erforderlich ist allerdings stets, dass die Zustimmung dem Steuerpflichtigen (irgendwie)

5 § 150 Abs. 1 Satz 3 AO.

6 § 168 Satz 1 AO.

7 § 168 Satz 2 AO.

8 § 168 Satz 3 AO.

9 Vgl. BFH vom 28.2.2002 – V R 42/01, BStBl. II 2002, 642; vom 09.07.2003 – V R 29/02, BStBl. II 2003, 904.

Verfahrensrechtliche Hinweise zur Anfechtung von Steueranmeldungen

Dr. Martin Wulf und Cristian Esteves Gomes, beide Streck Mack Schwedhelm Partnerschaft mbB, Köln / Berlin / München

bekannt gegeben wird, insofern gilt § 122 Abs. 1 AO entsprechend.

III. Einspruch gegen eine Steueranmeldung

Will sich der Steuerpflichtige gegen diese Steueranmeldung und ihre Wirkung wehren, ist er gezwungen, seine eigene Steuererklärung (Steueranmeldung) anzugreifen. Er darf somit nicht abwarten, bis die Finanzbehörde auf Grundlage seiner Steueranmeldung einen Steuerbescheid erlässt, weil ein solcher im Steueranmeldungsverfahren regelmässig nicht ergeht.

Da die Steueranmeldung eine Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung ist – und zwar unabhängig davon, ob sie im Einzelfall zustimmungsbedürftig ist oder nicht –, ist ein Einspruch gegen die Steueranmeldung statthaft.¹⁰ Dem steht, wie bereits dargelegt, nicht entgegen, dass aufgrund der gesetzlichen Fiktion die angefochtene Steuerfestsetzung den eigenen Angaben und den eigenen Steuerberechnungen des Steuerpflichtigen entspricht. Die Einspruchsbefugnis folgt aus der Beschwer, die der Steuerpflichtige mit seinem Einspruch formuliert (also z.B. aus der begehrten Herabsetzung der festgesetzten Steuer oder der Erhöhung eines Erstattungsbetrags). Für den Einspruch gelten grundsätzlich die allgemeinen Regeln gemäss §§ 347 bis 367 AO, jedoch mit folgenden Besonderheiten hinsichtlich der Einspruchsfrist.

IV. Einspruchsfrist bei Steueranmeldung

Der Beginn und das Ende der Einspruchsfrist in den Fällen der Anfechtung einer Steueranmeldung sind im Gesetz ausdrücklich geregelt. § 355 Abs. 1 Satz 2 AO bestimmt:

«Ein Einspruch gegen eine Steueranmeldung ist innerhalb eines Monats nach Eingang der Steueranmeldung bei der Finanzbehörde, in den Fällen des § 168 Satz 2 AO innerhalb eines Monats nach Bekanntwerden der Zustimmung, einzulegen.»

Es fragt sich dann, ob die Sonderregelungen, die zu einer verlängerten Frist führen, anwendbar sein können. Die Regelung in § 356 Abs. 2 Satz 1 AO, wonach die Einspruchsfrist ein Jahr beträgt, falls eine (ordnungsgemässe) Rechtsbehelfsbelehrung über die Möglichkeit des Einspruchs unterblieben ist, gilt für Verwaltungsakte, die schriftlich oder elektronisch erlassen worden sind. Nach Auffassung des BFH gilt die verlängerte Frist deshalb nicht für nicht zustimmungsbedürftige Steueranmeldungen, denn in diesen Fällen fehlt es nach Ansicht des BFH an

der vorausgesetzten Form (schriftlich oder elektronisch).¹¹ Man könnte argumentieren, dass auch in diesen Fällen eine schriftliche oder elektronische Grundlage existiert, da ja die Anmeldung in entsprechender Form abgegeben wird. Die Rechtsprechung orientiert sich insoweit aber eng am Gesetz, das von einem schriftlich «ergangenen» Bescheid spricht und stellt den Steuerpflichtigen im Steueranmeldungsverfahren insoweit etwas schlechter als im üblichem Veranlagungsverfahren.

Hiervon existiert allerdings eine Ausnahme: Wählt die Finanzbehörde bei einer nach § 168 Satz 2 AO zustimmungsbedürftigen Steueranmeldung für die Zustimmung eine Schriftform, z.B. eine schriftliche Abrechnungsmitteilung, so ist der Einspruch binnen eines Jahres zulässig, sofern eine Rechtsbehelfsbelehrung unterblieben oder unrichtig erteilt worden ist.¹² Der BFH orientiert sich auch in diesem Punkt eng am Wortlaut und lässt die Form ausschlaggebend sein. Wird die Zustimmung des Steuerpflichtigen schriftlich oder elektronisch übermittelt, so dass von einem entsprechend «ergangenen» Bescheid gesprochen werden kann, so schlägt das Belehrungserfordernis durch und dem Betroffenen verbleibt ggf. mehr Zeit.

V. Einspruch zeitgleich mit Steueranmeldung möglich?

Rechtlich ungeklärt ist, ob der Steuerpflichtige zunächst den Eingang der (nicht zustimmungsbedürftigen) Steueranmeldung beim Finanzamt abwarten muss, bevor er gegen die Steueranmeldung innerhalb eines Monats Einspruch einlegen kann, oder ob er auch zeitgleich mit Einreichung der Steueranmeldung diese mit dem Einspruch fristgerecht anfechten kann.

Zwar scheint der Wortlaut des § 355 Abs. 1 Satz 2 AO gegen Letzteres zu sprechen. Der Sinn und Zweck des § 355 AO spricht jedoch dafür, dass zeitgleich mit Einreichung der nicht zustimmungsbedürftigen Steueranmeldung auch ein fristgerechter Einspruch erfolgen kann. Denn Sinn und Zweck des § 355 AO ist es, unnötige, dh. verfrühte Rechtsbehelfe zu vermeiden, wonach ein Einspruch erst dann eingelegt werden kann, wenn der Steuerpflichtige durch eine Steuerfestsetzung weiss, dass er tatsächlich beschwert ist.¹³ Zum Zeitpunkt der Einreichung der nicht zustimmungsbedürftigen Steueranmeldung ist dies dem Steuerpflichtigen aber bereits bekannt, da die Steuerfestsetzung, die aus der Steueranmeldung folgt, ausschliesslich auf seinen Angaben beruht ohne weiteres Zutun der Finanzbehörde.

11 Vgl. BFH vom 25.06.1998 – V B 104/97, BStBl. II 1998, 649; vom 13.11.2008 – V R 24/06, HFR 2009, 817.

12 Vgl. BFH vom 09.07.2003 – V R 29/02, BStBl. II 2003, 904.

13 Vgl. BFH vom 01.07.2010 – V B 108/09, BFH/NV 2010, 2014, m.w.N.

10 § 347 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO.

Verfahrensrechtliche Hinweise zur Anfechtung von Steueranmeldungen

Dr. Martin Wulf und Cristian Esteves Gomes, beide Streck Mack Schwedhelm Partnerschaft mbB,
Köln / Berlin / München

Rechtsprechung existiert allerdings zu dieser Rechtsfrage noch nicht. Steuerpflichtige sind daher gut beraten, aus Vorsichtsgründen einen Einspruch gegen eine nicht zustimmungsbedürftige Steueranmeldung zeitlich erst nach deren Eingang bei der Finanzbehörde einzulegen.

Klar dürfte jedoch sein: Sofern eine Steueranmeldung im Einzelfall gemäss § 168 Satz 2 AO zustimmungsbedürftig ist, kann wirksam erst dann Einspruch eingelegt werden, nach dem die Zustimmung durch die Finanzbehörde erteilt worden ist. Denn erst dann liegt auch eine etwaige Beschwer des Steuerpflichtigen vor, denn solange die Zustimmung nicht erteilt worden ist, hat die Steueranmeldung nicht die Wirkung einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung.¹⁴ Bei zustimmungsbedürftigen Steueranmeldungen dürfte ein unzulässiger «verfrühter» Einspruch vorliegen, falls der Einspruch zeitgleich mit der Steueranmeldung erfolgt.

VI. Aussetzung der Vollziehung

Durch Einlegung des Einspruchs wird die Vollziehung der Steueranmeldung nicht gehemmt, d.h. die Erhebung der selbst errechneten Steuer wird dadurch nicht aufgehalten. Aber der Einspruch ermöglicht es auch im Anmeldeverfahren, dass zusätzlich zu dem Einspruch die Aussetzung der Vollziehung der Steueranmeldung ganz oder teilweise beantragt werden kann, um eine etwaige Steuerzahlungspflicht aus der Steueranmeldung bis zur rechtskräftigen Entscheidung über den Einspruch zu vermeiden.

VII. Änderungsmöglichkeit einer Steueranmeldung ohne Einspruch

Verzichtet der Steuerpflichtige dagegen auf den Einspruch, bleibt nur die Möglichkeit, einen Aufhebungs- oder Änderungsantrag nach § 164 Abs. 2 AO zu stellen. Schliesslich führt die Steueranmeldung, auch soweit sie nach § 168 Satz 2 AO zustimmungsbedürftig ist, zu einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung, so dass Änderungsanträge möglich sind. Allerdings muss dann der weitere Verlauf im Auge behalten werden.

Denn die Änderungsmöglichkeit besteht nur bis zum Ablauf der regulären Festsetzungsfrist.¹⁵ In der Regel, insbesondere bei der Lohn- und Umsatzsteuer, beträgt die Festsetzungsfrist vier Jahre.¹⁶ Sie beginnt mit Ablauf des Kalenderjahres, in

dem die Steueranmeldung eingereicht wurde, spätestens mit Ablauf des dritten Kalenderjahres, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem die anzumeldende Steuer entstanden ist.¹⁷ Das betreffende Jahresende sollte sich ein Berater aber besser als Frist notieren, wenn er statt des Einspruchs auf den Änderungsantrag setzt. Denn anderenfalls gerät der Fall und der Verlust der Änderungsmöglichkeit leicht aus dem Auge und es könnte haftungsrelevant werden, wenn durch den schlichten Zeitablauf der Rechtsverlust eintritt. Wird hingegen fristgerecht vor Ablauf der Festsetzungsfrist ein solcher Antrag gestellt, so läuft die Frist insoweit nicht ab, bevor über den Antrag unanfechtbar entschieden worden ist.¹⁸

Glück hat in dieser Situation der Berater, der dadurch auf den Fall aufmerksam wird, dass das Finanzamt aktiv wird und den Vorbehalt der Nachprüfung durch ausdrückliche Entscheidung aufhebt. Denn eine solche Entscheidung ist nach der Rechtsprechung als Bestätigung der Festsetzung und damit wie ein Erlass des identischen Bescheids ohne den Vorbehalt der Nachprüfung anzusehen – mit der Folge, dass gegenüber diesem Bescheid eine neue Einspruchsfrist läuft, innerhalb derer die Einwände gegen die ursprüngliche Anmeldung dann doch noch mit dem Einspruch geltend gemacht werden können.¹⁹

Zu guter Letzt: Eine Änderung der Festsetzung zu Lasten des Steuerpflichtigen bleibt natürlich auch über den Ablauf der regulären Festsetzungsfrist und den dadurch ausgelösten Fortfall des Vorbehalts der Nachprüfung möglich, sofern der Steuerpflichtige mit Einreichung der Steueranmeldung eine leichtfertige Steuerverkürzung oder eine Steuerhinterziehung begangen hat. Denn hier greifen die allgemeinen Mechanismen und es gilt die verlängerte Festsetzungsfrist mit der Möglichkeit einer Änderung zu Lasten des Steuerpflichtigen wegen Bekanntwerdens neuer Tatsachen oder Beweismittel (§ 169 Abs. 2 Satz 2 iVm. § 173 Abs. 1 AO).

14 Vgl. § 168 Satz 2 AO.

15 § 164 Abs. 2 Satz 1 und 2 AO.

16 § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO.

17 § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO.

18 § 171 Abs. 3 AO.

19 Vgl. nur Seer in Tipke/Kruse, AO § 164 Rz. 59 (Juli 2017) m.w.N.

Vorsicht bei Wirtschaftsbeziehungen mit Steueroasen – Erster Überblick über das Gesetz zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairem Steuerwettbewerb und zur Änderung weiterer Gesetze
Stefanie Latrovalis, Rechtsanwältin / Steuerberaterin, LL.M. / Dr. Mathias Link, Rechtsanwalt / Steuerberater, LL.M., beide PWC Düsseldorf

beiträge

Vorsicht bei Wirtschaftsbeziehungen mit Steueroasen – Erster Überblick über das Gesetz zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairem Steuerwettbewerb und zur Änderung weiterer Gesetze

Stefanie Latrovalis, Rechtsanwältin / Steuerberaterin, LL.M. / Dr. Mathias Link, Rechtsanwalt / Steuerberater, LL.M.¹, beide PWC Düsseldorf

I. Einleitung

Am 30.06.2021 wurde das Gesetz zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairem Steuerwettbewerb und zur Änderung weiterer Gesetze (Steueroasen-Abwehrgesetz – StAbwG) im Bundesgesetzblatt Teil I veröffentlicht² und ist einen Tag nach der Verkündung in Kraft getreten. Das StAbwG soll in erster Linie steuerliche Abwehrmassnahmen, wie etwa Abzugsbeschränkungen oder die Aussetzung von § 8b KStG, schaffen, die im Verhältnis zu Steuerhoheitsgebieten Anwendung finden sollen, die auf der sog. «schwarzen Liste» der EU geführt werden. Darüber hinaus enthält das Gesetz auch die Änderung von weiteren Gesetzen, wie etwa der Abgabenordnung, des Einkommensteuergesetzes sowie des Körperschaftsteuergesetzes.

II. Anwendungsbereich des StAbwG

1. Persönlicher Anwendungsbereich

Gemäss § 1 Abs. 21 StAbwG ist das Gesetz auf natürliche Personen, Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen anzuwenden. Nach der Gesetzesbegründung³ sind davon alle Steuerpflichtigen erfasst, so dass sich der persönliche Anwendungsbereich sowohl auf unbeschränkt als auch auf beschränkt Steuerpflichtige bezieht. Im Zusammenhang mit von einem Steuerpflichtigen unterhaltenen Geschäftsbeziehungen oder Beteiligungsverhältnissen (§ 7 StAbwG) gelten nach der Gesetzesbegründung Personengesellschaften für Zwecke die-

ses Gesetzes insoweit auch als Steuerpflichtige. Dessen ungeachtet führt dieses Gesetz aber nicht zu einer Einkommen- oder Körperschaftsteuerpflicht von Personengesellschaften, sondern es gelten insoweit weiterhin die allgemeinen Grundsätze bei der Besteuerung.⁴

2. Sachlicher Anwendungsbereich

Der sachliche Anwendungsbereich ist in § 1 Abs. 22 StAbwG geregelt und erstreckt sich auf alle Steuern einschliesslich der Steuervergütungen, die durch Bundesrecht oder Recht der Europäischen Union geregelt sind und durch Bundesfinanzbehörden, oder Landesfinanzbehörden oder Gemeinden verwaltet werden. Ausdrücklich ausgenommen werden die Umsatzsteuer (einschliesslich der Einfuhrumsatzsteuer), Einfuhr- und Ausfuhrabgaben und Verbrauchsteuern.

Gemäss § 1 Abs. 23 S. 1 StAbwG gelten die Vorschriften ungeachtet möglicherweise entgegenstehender Vorschriften in Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung. Darüber hinaus werden deutsche Besteuerungsrechte nach § 1 Abs. 23 S. 2 StAbwG generell (also auch **ausserhalb** des Anwendungsbereichs des StAbwG) nicht durch Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung mit nicht kooperativen Steuerhoheitsgebieten berührt.

Nach der Gesetzesbegründung soll dieser qualifizierte Treaty Override insbesondere sicherstellen, dass bereits nach § 49 EStG der beschränkten Steuerpflicht unterliegende inländische Einkünfte (z.B. Zinsen aus Kapitalvermögen, das durch inländischen Grundbesitz gesichert ist) unabhängig von einer Anwendung des § 10 dieses Gesetzes (z.B. Zinsen aus Kapitalvermögen, das nicht durch inländischen Grundbesitz gesichert ist, aber die im Rahmen einer inländischen Veranlagung als Betriebsausgaben oder Werbungskosten zu berücksichtigen

¹ Stefanie Latrovalis ist Managerin, Mathias Link ist Partner bei der PricewaterhouseCoopers GmbH, Düsseldorf. Der Beitrag erschien im [steueranwaltsmagazin](#) 2021, 142.

² Bundesgesetzblatt I 2021, Seite 2056.

³ BT-Drs. 19/28901, S. 19.

⁴ BT-Drs. 10/28901, S. 19.

Vorsicht bei Wirtschaftsbeziehungen mit Steueroasen – Erster Überblick über das Gesetz zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairem Steuerwettbewerb und zur Änderung weiterer Gesetze
Stefanie Latrovalis, Rechtsanwältin / Steuerberaterin, LL.M. / Dr. Mathias Link, Rechtsanwalt / Steuerberater, LL.M., beide PWC Düsseldorf

wären) ungeachtet entgegenstehender Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung mit nicht kooperativen Steuerhoheitsgebieten besteuert werden können.⁵

III. Begriffsbestimmungen

1. Nicht kooperatives Steuerhoheitsgebiet

Wann ein Staat oder ein Gebiet als nicht kooperative Steuerhoheitsgebiet im Sinne des StAbwG angesehen wird, richtet sich nach § 2 Abs. 21 StAbwG i. V. m. § 3 StAbwG. Die folgenden Voraussetzungen sind kumulativ zu erfüllen:

- Gemäss § 2 Abs. 21 StAbwG ist ein Staat oder ein Gebiet (Steuerhoheitsgebiet) im Sinne dieses Gesetzes nicht kooperativ, wenn das Steuerhoheitsgebiet eine der Voraussetzungen des § 4 Absatz 1, des § 5 Absatz 1 oder des § 6 erfüllt.
- Es muss sich um ein Steuerhoheitsgebiet handeln, das in der im Amtsblatt der Europäischen Union veröffentlichten Anlage I zur EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke (sog. «schwarze Liste» der EU) in der jeweils aktuellen Fassung genannt ist (aktueller Stand 26.02.2021), § 3 Abs. 21 Nr. 1 StAbwG.⁶
- Das nicht kooperative Steuerhoheitsgebiet im vorgenannten Sinne ist als solches in der vom Bundesministerium der Finanzen (im Folgenden: BMF) und dem Bundesministerium für Wirtschaft und Energie (im Folgenden: BMWi) mit Zustimmung des Bundesrates erlassenen Rechtsverordnung aufgeführt, § 3 Abs. 21 StAbwG.⁷

a) Voraussetzungen der §§ 4–6 StAbwG

aa) § 4 StAbwG: Intransparenz in Steuersachen

Ein Steuerhoheitsgebiet ist nach § 4 Abs. 21 StAbwG dann nicht kooperativ, wenn es keine hinreichende Transparenz in Steuersachen gewährleistet. Dies ist dann der Fall, wenn das Steuerhoheitsgebiet

- den automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten in Steuersachen mit der Bundesrepublik Deutschland sowie allen anderen Mitgliedstaaten der EU nach dem gemeinsamen Meldestandard nicht durchführt (§ 4 Abs. 22 Nr. 1 StAbwG);
- nicht weitgehend den OECD Standard für Transparenz und effektiven Informationsaustausch auf Ersuchen umgesetzt hat (§ 4 Abs. 22 Nr. 2 StAbwG), oder
- das Übereinkommen vom 25.01.1988 über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen in der Fassung des Änderungs-

protokolls vom 27.05.2010 nicht ratifiziert hat oder, sofern das Steuerhoheitsgebiet nicht über die volle staatliche Souveränität verfügt, es dem Übereinkommen vom 25.01.1988 über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen in der Fassung des Änderungsprotokolls vom 27.05.2010 nicht beigetreten ist. Die Transparenz ist allerdings hinreichend gewährleistet, wenn das Steuerhoheitsgebiet über ein hinreichend dichtes Netz von Abkommen verfügt (bspw. Informationsaustauschabkommen, DBA), die wirksam sowohl den automatischen als auch den nicht-automatischen Informationsaustausch mit allen Mitgliedstaaten ermöglichen (§ 4 Abs. 22 Nr. 3 StAbwG).

bb) § 5 StAbwG: Unfairer Steuerwettbewerb

Ein Steuerhoheitsgebiet ist gemäss § 5 Abs. 21 StAbwG auch dann nicht kooperativ, wenn es unfairen Steuerwettbewerb betreibt. Dies ist dann der Fall, wenn es Regelungen (einschliesslich Rechts-, Verwaltungsvorschriften und Verwaltungspraktiken auf dem Gebiet des Steuerrechts) anwendet, die, gemessen an den üblicherweise in dem betreffenden Steuerhoheitsgebiet geltenden Besteuerungsniveaus, eine deutlich niedrigere Effektivbesteuerung, einschliesslich einer Nullbesteuerung, bewirken, § 5 Abs. 22 StAbwG.

§ 5 Abs. 22 enthält eine nicht abschliessende Auflistung von Fallgruppen der Regelungen, die insbesondere als unfairer Steuerwettbewerb anzusehen sein sollen. Genannt sind:

- die ausschliessliche Gewährung von Vorteilen an Gebietsfremde oder für Transaktionen mit Gebietsfremden (Nr. 1),
- die Gewährung von Vorteilen, die keine Auswirkungen auf die Steuergrundlage des Steuerhoheitsgebietes haben (Nr. 2),
- die Gewährung von Vorteilen, die keine tatsächliche Tätigkeit oder Präsenz in dem gewährenden Steuerhoheitsgebiet voraussetzen (Nr. 3)
- das Abweichen von international allgemein anerkannten Gewinnermittlungsgrundsätzen insb. der OECD in Bezug auf Aktivitäten innerhalb einer multinationalen Unternehmensgruppe (Nr. 4), oder
- intransparente, insb. nicht allgemein vorhersehbare oder hinreichend dokumentierte Regelungen einschliesslich der Fälle, in denen von gesetzlichen Regelungen durch die Verwaltungsbehörden bewusst abgewichen wird, um gesetzlich nicht vorgesehene Vorteile zu gewähren (Nr. 5).

§ 5 Abs. 23 StAbwG sieht darüber hinaus vor, dass für ein Steuerhoheitsgebiet, das entweder über kein Körperschaftsteuersystem verfügt oder dessen Körperschaftsteuersystem zu einem effektiven Körperschaftsteuersatz von Null oder nahe Null führt (Nullsatzjurisdiktion), Regelungen sowie Strukturen als unfairer Steuerwettbewerb anzusehen sind, wenn sie zum

⁵ BT-Drs. 19/28901, S. 19f. Siehe dazu auch nachstehend Fall 3b.

⁶ Siehe dazu unter III. 1. b).

⁷ Siehe dazu unter III. 1. c).

Vorsicht bei Wirtschaftsbeziehungen mit Steueroasen – Erster Überblick über das Gesetz zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairem Steuerwettbewerb und zur Änderung weiterer Gesetze

Stefanie Latrovalis, Rechtsanwältin / Steuerberaterin, LL.M. / Dr. Mathias Link, Rechtsanwalt / Steuerberater, LL.M., beide PWC Düsseldorf

Ziel haben, Gewinne anzuziehen, die keine reale Wirtschaftstätigkeit in dem Steuerhoheitsgebiet abbilden.

Nach der Gesetzesbegründung orientiert sich § 5 StAbwG an den Kriterien, die in den Schlussfolgerungen des Rates der Europäischen Union vom Dezember 2017 enthalten sind und die wiederum teilweise Bezug nehmen auf das Mandat der Gruppe Verhaltenskodex (Unternehmensbesteuerung) aus dem Jahr 1997. Damit bilde § 5 nach der Begründung den gegenwärtigen Stand der Vereinbarungen auf europäischer Ebene ab und gewährleiste somit ein europaweit koordiniertes Vorgehen.⁸

cc) § 6 StAbwG: Nichterfüllung der BEPS-Mindeststandards

Gem. § 6 Abs. 21 StAbwG ist ein Steuerhoheitsgebiet darüber hinaus nicht kooperativ, wenn es sich nicht zur Umsetzung der Mindeststandards des OECD/G20 BEPS-Projekts⁹ gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverschiebung verpflichtet hat.

Nach der Gesetzesbegründung ist für die Beurteilung der Verpflichtung eines Steuerhoheitsgebiets zur Umsetzung der vorstehend genannten Mindeststandards die Mitgliedschaft dieses Steuerhoheitsgebietes im *Inclusive Framework on BEPS* ein wichtiger Indikator, weil diese Mitgliedschaft die Verpflichtung zur Umsetzung der Mindeststandards impliziere. Auch die Anforderungen des § 6 orientierten sich an den Kriterien, die in den Schlussfolgerungen des Rates der Europäischen Union vom Dezember 2017 enthalten sind und die wiederum teilweise Bezug nehmen auf die Ergebnisse des BEPS-Projekts und die Arbeiten des *Inclusive Framework on BEPS*. Sie orientierten sich damit am gegenwärtigen Stand der europäischen und internationalen Beschlusslage.¹⁰

Nach § 6 Abs. 22 StAbwG ist ein Steuerhoheitsgebiet trotz einer Verpflichtung zur Umsetzung der BEPS Mindeststandards auch dann als nicht kooperativ anzusehen, wenn es nicht mit der Bundesrepublik Deutschland sowie mit allen anderen Mitgliedstaaten der Europäischen Union über einen Mechanismus zum Austausch länderbezogener Berichte verfügt oder hinsichtlich der Vertraulichkeit, der Datenschutzvorkehrungen, sachgemässen Verwendung oder dem rechtzeitigen und ausreichenden Austausch von Informationen zu länderbezogenen Berichten von dem Mindeststandard des OECD/G20 BEPS-Projekts, Aktionspunkt 13 «Verrechnungspreisdokumentation und länderbezogene Berichterstattung» wesentlich abweicht. Dies sei laut Gesetzesbegründung wiederum in Übereinstimmung

mit den Festlegungen der Gruppe Verhaltenskodex (Unternehmensbesteuerung).¹¹

b) EU-Liste nicht kooperativer Länder

Die sog. «schwarze Liste» der EU wird zwei Mal im Jahr – grundsätzlich im Februar und im Oktober – aktualisiert und im Amtsblatt der Europäischen Union veröffentlicht.¹²

Die aktuelle schwarze Liste der EU vom 26.02.2021 beinhaltet folgende 12 Länder und Gebiete: Amerikanisch-Samoa, Anguilla, Barbados, Dominica, Fidschi, Guam, Palau, Panama, Samoa, Trinidad und Tobago, die Amerikanischen Jungferninseln, Vanuatu und die Seychellen.¹³ In der Liste sind auch die Gründe enthalten, warum das jeweilige Land als nicht kooperativ angesehen wird. In der Vergangenheit waren allerdings auch z.B. die für Investitionen äusserst relevanten Kaimaninseln enthalten.¹⁴ Wenn ein Steuerhoheitsgebiet nicht in der EU-Liste genannt ist, haben die §§ 4 bis 6 StAbwG für sich betrachtet gesehen keine eigene Bedeutung. Ein Gebiet qualifiziert nur dann als unkooperativ, wenn es auf der Liste genannt ist und darüber hinaus die Voraussetzungen der §§ 4 bis 6 StAbwG erfüllt.

c) Rechtsverordnung im Sinne des § 3 Abs. 21 StAbwG

Die Steuerhoheitsgebiete, die als nicht kooperativ zu qualifizieren sind, sollen nach § 3 StAbwG vom BMF und BMWi (mit Zustimmung des Bundesrates) im Wege der Rechtsverordnung bekannt gegeben werden. § 3 Abs. 22 StAbwG regelt Einzelheiten zu der Frage, ab wann die Abwehrmassnahmen nach den §§ 8 bis 11 und die gesteigerten Mitwirkungspflichten nach § 12 Anwendung finden sollen, wenn ein Steuerhoheitsgebiet, das bislang als kooperativ galt, durch die Rechtsverordnung als nicht kooperativ bestimmt wird. § 3 Abs. 23 StAbwG regelt den zu Absatz 2 umgekehrten Fall, in dem ein bislang durch Rechtsverordnung als nicht kooperativ bestimmtes Steuerhoheitsgebiet aufgrund des Wegfalls der Voraussetzungen, die zu dieser Qualifizierung geführt haben, nunmehr als kooperativ gilt. Die entsprechende Rechtsverordnung wurde bis dato allerdings noch nicht veröffentlicht, es sind bisher auch keine

8 BT-Drs. 19/28901, S. 22.

9 Base Erosion and Profit Shifting, vgl. BEPS-Projekt Erläuterungen, Abschlussbericht 2015

10 BT-Drs. 19/28901, S. 22.

11 BT-Drs. 19/28901, S. 23.

12 BT-Drs. 19/28901, S. 20.

13 Amtsblatt der EU vom 26.02.2021, C 66/40, Anlage 1, https://eur-lex.europa.eu/legal-content/de/TXT/PDF/?uri=uriserv:OJ.C_.2021.066.01.0040.01.ENG.

14 Mit der Aktualisierung im Februar 2020 kamen die Kaimaninseln erstmals auf die schwarze Liste. Nach der in der Liste enthaltenen Begründung verfügten die Kaimaninseln nicht über geeignete Massnahmen in Bezug auf die wirtschaftliche Substanz im Bereich der kollektiven Anlageinstrumente. Als britisches Überseegebiet konnten die Kaimaninseln bis zum Brexit nicht auf die Liste gesetzt werden. In der Neufassung der Liste von Oktober 2020 wurden die Kaimaninseln dann wieder von der Liste gestrichen, da nun geeignetere Massnahmen vorhanden sein sollen.

Vorsicht bei Wirtschaftsbeziehungen mit Steueroasen – Erster Überblick über das Gesetz zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairem Steuerwettbewerb und zur Änderung weiterer Gesetze
Stefanie Latrovalis, Rechtsanwältin / Steuerberaterin, LL.M. / Dr. Mathias Link, Rechtsanwalt / Steuerberater, LL.M., beide PWC Düsseldorf

Informationen verfügbar, wann mit einer Veröffentlichung zu rechnen ist.

2. Ansässigkeit

§ 2 Abs. 22 StAbwG regelt die Ansässigkeit. Danach sind zum einen natürliche Personen in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet im Sinne dieses Gesetzes ansässig, wenn sie dort einen Wohnsitz (§ 8 der Abgabenordnung) oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 der Abgabenordnung) haben. Zum anderen sind Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen ansässig, wenn sie einen Sitz (§ 11 der Abgabenordnung) oder ihren Ort der Geschäftsleitung (§ 10 der Abgabenordnung) in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet haben.

III. Die Massnahmen im Einzelnen

Die §§ 7–11 StAbwG enthalten die einzelnen vorgesehenen Massnahmen, wobei § 7 StAbwG zunächst den sachlichen Anwendungsbereich für die dann folgenden Vorschriften definiert. Die §§ 8–11 StAbwG sieht dann die Anwendung verschiedener Massnahmen, wie Abzugsbeschränkungen oder verschärfte Hinzurechnungsbesteuerung vor. Laut Gesetzesbegründung stellen die in dem Gesetz vorgesehenen vier Abwehrmassnahmen sicher, dass an die Vielfältigkeit von steuerrelevanten Lebenssachverhalten in Bezug auf Steueroasen angeknüpft wird. Es würden dadurch sowohl Sachverhalte erfasst, bei denen Zahlungen aus Steueroasen heraus- (Outbound), als auch in Steueroasen hineinfließen (Inbound). Die Massnahmen entfalten Wirkung gegenüber verbundenen Unternehmen (§§ 9 und 11, Outbound), als auch unverbundenen Wirtschaftsteilnehmern (§§ 8 und 10, Inbound).¹⁵

1. § 7 StAbwG: Betroffene Geschäftsvorgänge

Nach § 7 StAbwG gelten die §§ 8 bis 11 StAbwG, wenn ein Steuerpflichtiger Geschäftsbeziehungen oder Beteiligungsverhältnisse in oder mit Bezug zu einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet (Geschäftsvorgänge) unterhält. Der Begriff Geschäftsbeziehung entspricht nach der Gesetzesbegründung grundsätzlich dem des § 1 Absatz 4 AStG. Irrelevant sei jedoch insoweit, ob es sich um Geschäftsbeziehungen zwischen nahestehenden Personen oder um eine gesellschaftsvertragliche Vereinbarung handle. Die Anwendung sei auch bei Einschaltung einer in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet belegenen Betriebsstätte vorgesehen.¹⁶

¹⁵ BT-Drs. 19/28901, S. 23.

¹⁶ BT-Drs. 19/28901, S. 23.

2. § 8 StAbwG: Verbot des Betriebsausgaben- und Werbungskostenabzugs

Nach § 8 StAbwG dürfen Aufwendungen aus Geschäftsvorgängen im Sinne des § 7 den Gewinn oder den Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten nicht mindern. Das Abzugsverbot soll allerdings nach Satz 2 dann nicht gelten, soweit die den Aufwendungen entsprechenden Erträge beim Empfänger der inländischen unbeschränkten oder beschränkten Steuerpflicht nach den Vorschriften des EStG, KStG oder StAbwG unterliegen.

Aus der Gesetzesbegründung ergibt sich dazu, dass die Verschärfung der Quellenbesteuerung vorrangig vor dem Abzugsverbot von Betriebsausgaben und Werbungskosten angewendet werden soll. Sofern daher die Zahlungen bereits auf Empfängerseite nach dem Einkommensteuergesetz, dem Körperschaftsteuergesetz oder § 10 des StAbwG der unbeschränkten oder beschränkten Steuerpflicht unterlägen, finde das Abzugsverbot keine Anwendung (§ 8 Satz 2 StAbwG). Hintergrund sei, dass Quellenbesteuerungsmassnahmen einfacher zu administrieren seien. Im Übrigen könnten so aufwendige Fragen des Zusammenspiels der verschiedenen Abzugsverbote und Beschränkungen im Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz vermieden werden.¹⁷

3. § 9 StAbwG: Verschärfte Hinzurechnung

§ 9 ergänzt die Hinzurechnungsbesteuerung nach den §§ 7 ff. AStG und sieht für in den nicht kooperativen Steuerhoheitsgebieten ansässige Gesellschaften eine verschärfte Hinzurechnungsbesteuerung vor. Nach Satz 1 sind die vorgenannten Gesellschaften über § 8 Absatz 1 AStG hinaus und ungeachtet von § 8 Abs. 22 sowie § 9 AStG mit ihren gesamten niedrig besteuerten Einkünften als Zwischengesellschaften anzusehen und unterliegen somit einer vollumfänglichen Hinzurechnungsbesteuerung. Die Art der Einkünfte (aktiv oder passiv), die Erfüllung des sog. Motivtests oder das Unterschreiten der Freigrenze gemäss § 9 AStG sind insoweit unbeachtlich.¹⁸

Satz 1 soll nach § 9 S. 2 StAbwG nicht gelten, soweit dessen Anwendung zu niedrigeren steuerpflichtigen Einkünften führt als ohne dessen Geltung. Laut Gesetzesbegründung soll hiermit eine Besserstellung gegenüber dem Status quo als Folge der Zusammenrechnung sämtlicher Einkünfte bei der Berechnung der Niedrigsteuergrenze (bspw. niedrig besteuerte passive Einkünfte werden mit hochbesteuerten aktiven Einkünften verrechnet) verhindert werden.¹⁹

¹⁷ BT-Drs. 19/28901, S. 24.

¹⁸ BT-Drs. 19/28901, S. 24.

¹⁹ BT-Drs. 19/28901, S. 24. Diese Regelung fand sich in einer Entwurfsfassung noch in Satz 4, daher ist dieser Hinweis in der Begründung zu Satz 4 enthalten.

Vorsicht bei Wirtschaftsbeziehungen mit Steueroasen – Erster Überblick über das Gesetz zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairem Steuerwettbewerb und zur Änderung weiterer Gesetze

Stefanie Latrovalis, Rechtsanwältin / Steuerberaterin, LL.M. / Dr. Mathias Link, Rechtsanwalt / Steuerberater, LL.M., beide PWC Düsseldorf

Darüber hinaus sieht § 9 StAbwG vor, dass die «verschärfte» Hinzurechnungsbesteuerung auch für Zwecke des § 20 Abs. 22 AStG für sämtliche Einkünfte der Betriebsstätte gelten soll.

4. § 10 StAbwG: Quellensteuermassnahmen

Die Regelung sieht über den Katalog des § 49 EStG für Einkünfte aus Finanzierungsbeziehungen, aus Versicherungs- und Rückversicherungsleistungen, aus der Erbringung von sonstigen Dienstleistungen und dem Handel eine beschränkte Steuerpflicht vor, soweit die diesen Einkünften entsprechenden Aufwendungen oder Werbungskosten bei einem anderen, unbeschränkt Steuerpflichtigen ungeachtet des § 8 Satz 1 StAbwG im Rahmen einer inländischen Veranlagung zu berücksichtigen wären. Mit dem Vorrang der Besteuerung des Einkünftebeziehers vor einem Betriebsausgaben- oder Werbungskostenabzugsverbot soll insbesondere der Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip Rechnung getragen werden.²⁰ Die Steuer für die diesen Einkünften entsprechenden Vergütungen ist im Wege des Steuerabzugs einzubehalten und an das Bundeszentralamt für Steuern abzuführen. Die Regelungen zum Steuerabzugsverfahren nach § 50a EStG sowie die daran anknüpfenden Regelungen gelten für diese Vergütungen entsprechend.

5. § 11 Massnahmen bei Gewinnausschüttungen und Anteilsveräusserungen

§ 11 Absatz 1 sieht vor, dass als Abwehrmassnahme die Steuerbefreiung für Gewinnausschüttungen und Anteilveräusserungen versagt werden kann.

Für die in Absatz 1 Satz 1 genannten Bezüge (z.B. Dividenden) wird die Steuerbefreiung nach § 8b Absatz 1 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes oder vergleichbaren Vorschriften in Doppelbesteuerungsabkommen nicht gewährt, wenn die Bezüge von einer Körperschaft geleistet werden, die in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet ansässig ist.

Weiterhin wird für den Gewinn aus der Veräusserung eines Anteils an einer Körperschaft, die in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet ansässig ist, auch die Steuerbefreiung nach § 8b Absatz 2 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes oder vergleichbaren Vorschriften in Doppelbesteuerungsabkommen versagt.

§ 11 Absatz 2 sieht zudem als Abwehrmassnahme vor, dass Kapitalerträge im Sinne des § 11 Absatz 1 EStG nicht dem gesonderten Steuersatz für Einkünfte aus Kapitalvermögen unterliegen und das Teileinkünfteverfahren gemäss § 3 Nummer 40 Satz 1 und 2 EStG keine Anwendung findet.

IV. Gesteigerte Mitwirkungspflichten, § 12 StAbwG

In Ergänzung zu den nach § 90 AO bestehenden (allgemeinen) Mitwirkungspflichten sieht § 12 StAbwG für Geschäftsvorgänge i.S.d. § 7 StAbwG gesteigerte Mitwirkungspflichten vor. Gemäss § 12 Abs. 22 StAbwG hat der Steuerpflichtige folgende Aufzeichnungen zu erstellen:

- Darstellung der Geschäftsbeziehungen, Übersicht über Art und Umfang dieser Geschäftsbeziehungen, insbesondere Wareneinkauf, Dienstleistungen, Darlehensverhältnisse, Versicherungsverhältnisse, Nutzungsüberlassungen sowie Kostenumlagen;
- Verträge und vereinbarte Vertragsbedingungen, die den Geschäftsbeziehungen zugrunde liegen, und ihre Veränderung innerhalb des Wirtschaftsjahres;
- Auflistung von Vereinbarungen mit Bezug zu immateriellen Werten, einschliesslich Kostenumlagevereinbarungen sowie Forschungsdienstleistungsvereinbarungen und Lizenzvereinbarungen, sowie Auflistung der immateriellen Werte, die der Steuerpflichtige im Rahmen der betreffenden Geschäftsbeziehungen nutzt oder zur Nutzung überlässt;
- die von den Beteiligten im Rahmen der Geschäftsbeziehungen ausgeübten Funktionen und übernommenen Risiken sowie deren Veränderungen innerhalb des Wirtschaftsjahres;
- die eingesetzten wesentlichen Vermögenswerte;
- die gewählten Geschäftsstrategien;
- die Markt- und Wettbewerbsverhältnisse, die für die Besteuerung von Bedeutung sind;
- die natürlichen Personen, die unmittelbar oder mittelbar Gesellschafter oder Anteilseigner einer Gesellschaft in dem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet sind, zu dem der Steuerpflichtige in Geschäftsbeziehung steht (Ausnahme: Börsenklausel).

Die Aufzeichnungen sind spätestens ein Jahr nach Ablauf des betreffenden Kalender- oder Wirtschaftsjahres zu erstellen und an die örtlich zuständige Finanzbehörde sowie ggf. dem Bundeszentralamt für Steuern zu übermitteln, § 12 Abs. 22 S. 2 StAbwG.

Die in § 12 StAbwG geregelten Aufzeichnungspflichten entsprechen im Wesentlichen denen, die bisher an anderer Stelle (insbesondere § 1 Abs. 24 der Steuerhinterziehungsbekämpfungsverordnung) geregelt waren.

²⁰ BT-Drs. 19/28901, S. 25.

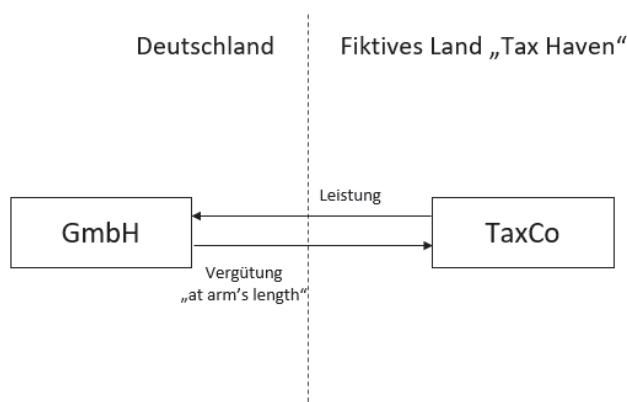
Vorsicht bei Wirtschaftsbeziehungen mit Steueroasen – Erster Überblick über das Gesetz zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairem Steuerwettbewerb und zur Änderung weiterer Gesetze
Stefanie Latrovalis, Rechtsanwältin / Steuerberaterin, LL.M. / Dr. Mathias Link, Rechtsanwalt / Steuerberater, LL.M., beide PWC Düsseldorf

V. Beispielfälle

Im Folgenden möchten wir anhand einiger Beispiele darstellen, wie die einzelnen Massnahmen in der Praxis wirken.

1. § 8 StAbwG: Verbot des Betriebsausgaben- und Werbungskostenabzugs

Fall 1



Die TaxCo mit Sitz im fiktiven Land «Tax Haven» erbringt Leistungen gegenüber der deutschen GmbH. Die GmbH zahlt der TaxCo dafür ein Entgelt, das Fremdvergleichsgrundsätzen standhält. Das fiktive Land Tax Haven ist ein nicht kooperativer Staat im Sinne des StAbwG.

a) Nationales Recht

Betrachtet man das nationale Recht isoliert vor Einführung des StAbwG, kann die GmbH ihre Aufwendungen für das Entgelt voll abziehen. Gegebenenfalls kommt eine Korrektur nach § 1 AStG in Betracht – diese findet auf Rechtsbeziehungen zwischen fremden Dritten jedoch keine Anwendung.

b) Regelung nach Doppelbesteuerungsabkommen

Mit den vom StAbwG erfassten nicht kooperativen Staaten besteht in der Regel kein Doppelbesteuerungsabkommen (im Folgenden «DBA»). Für Zwecke unserer Analyse gehen wir aber im Folgenden davon aus, dass zwischen dem fiktiven Land Tax Haven und Deutschland ein DBA besteht, das dem OECD-Musterabkommen (im Folgenden «OECD-MA») entspricht. Für den beschriebenen Fall findet sich keine Regelung im OECD-MA.

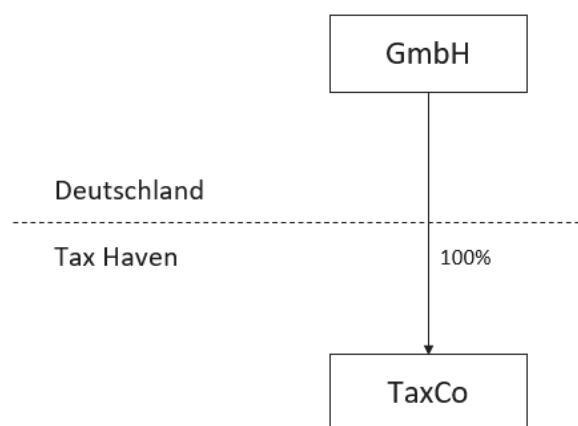
c) StAbwG

§ 8 StAbwG sieht für den beschriebenen Fall ein **volles Abzugsverbot** (!) der Aufwendungen der deutschen GmbH vor. Dies ist nicht nur bei nahestehenden Personen der Fall, sondern

auch unter fremden Dritten und zwar selbst dann, wenn das Entgelt – wie im Beispielfall – dem Fremdvergleichsgrundsatz standhält. Die Ausnahmevorschriften des § 8 Satz. 2 StAbwG greifen im vorliegenden Fall nicht.

2. § 9 StAbwG: Verschärfte Hinzurechnung

Fall 2



Die deutsche GmbH ist zu 100% an der TaxCo mit Sitz in Tax Haven beteiligt. Die TaxCo betreibt einen Fischereibetrieb und hat einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb i.S.d. § 8 Abs. 2 AStG.

a) Nationales Recht

Nach § 7 Abs. 22 AStG in der derzeit gültigen Fassung liegt hier zwar grundsätzlich eine Beherrschung vor, da die GmbH 100% an der TaxCo hält. Trotzdem findet die Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7ff AStG keine Anwendung, da aus dem Fischereibetrieb aktive Einkünfte i. S. d. § 8 Abs. 21 Nr. 1 AStG resultieren.

b) Regelung nach DBA

Für den beschriebenen Fall findet sich keine Regelung im OECD-MA.

c) StAbwG

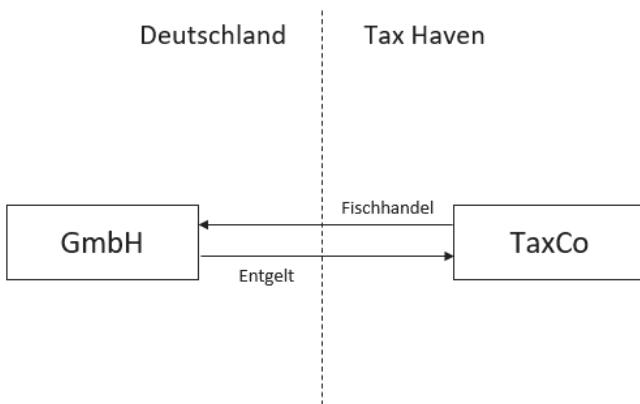
Über die Regelungen des § 8 AStG hinaus bestimmt § 9 StAbwG, dass die TaxCo Zwischengesellschaft ist für ihre gesamten Einkünfte, die insgesamt einer niedrigen Besteuerung im Sinne des § 8 Abs. 25 AStG unterliegen. Auch, wenn die TaxCo aktive Einkünfte erzielt und damit die entsprechenden Vorschriften des AStG eigentlich keine Anwendung finden würden, ist im beschriebenen Fall trotzdem die Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung eröffnet.

Vorsicht bei Wirtschaftsbeziehungen mit Steueroasen – Erster Überblick über das Gesetz zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairem Steuerwettbewerb und zur Änderung weiterer Gesetze
 Stefanie Latrovalis, Rechtsanwältin / Steuerberaterin, LL.M. / Dr. Mathias Link, Rechtsanwalt / Steuerberater, LL.M., beide PWC Düsseldorf

Interessant ist in diesem Zusammenhang das Zusammenspiel von § 8 und § 9 StAbwG. Wenn im beschriebenen Fall zusätzlich noch ein Fall des § 8 vorliegen würde – die GmbH also noch Aufwendungen aus Geschäftsvorgängen mit der TaxCo hätte – dann würde das Verbot des Betriebsausgaben- und Werbungskostenabzugs nach § 8 StAbwG in diesem Fall keine Anwendung finden (§ 8 S. 2 Nr. 2 StAbwG). Das Verbot des Betriebsausgaben- und Werbungskostenabzugs und die verschärfte Hinzurechnungsbesteuerung sind also nicht nebeneinander anzuwenden.

3. § 10 StAbwG: Quellensteuermassnahmen

Fall 3a



Die deutsche GmbH und die TaxCo in Tax Haven betreiben miteinander Fischhandel. Die GmbH zahlt TaxCo ein Entgelt.

a) Nationales Recht

Die TaxCo ist mit ihren Erträgen in Deutschland nicht beschränkt steuerpflichtig, es liegt kein Fall des § 49 EStG vor.

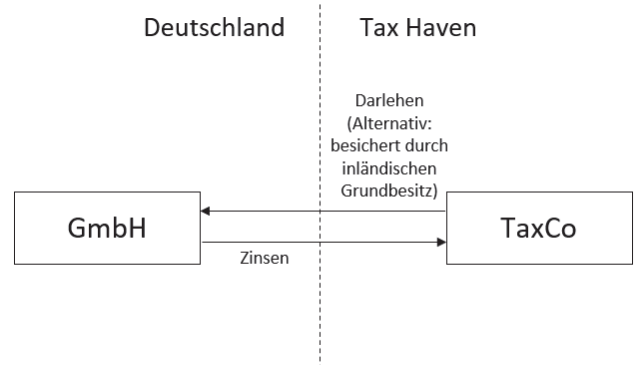
b) Regelung nach DBA

Für den beschriebenen Fall finden sich keine Regelungen im OECD-MA.

c) StAbwG

Nach § 10 StAbwG erzielt die TaxCo steuerpflichtige Einkünfte, da sie Einkünfte aus dem Handel mit Waren oder Dienstleistungen (§ 10 S. 1 Nr. 4 StAbwG) erzielt, die bei unbeschränkt Steuerpflichtigen der Besteuerung unterliegen. Dies gilt, obwohl diese Einkünfte nicht in § 49 EStG erfasst sind. Die Steuer für die diesen Einkünften entsprechenden Vergütungen ist im Wege des Steuerabzugs einzubehalten und an das Bundeszentralamt für Steuern abzuführen. Der Steuerabzug beträgt wie bei den Einkünften nach § 50a Absatz 1 Nummer 1 bis 3 EStG 15 Prozent.

Fall 3b



Die TaxCo in Tax Haven hat der deutschen GmbH ein Darlehen gewährt. Das Darlehen ist durch inländischen Grundbesitz besichert. TaxCo erhält von der GmbH Zinsen. Abwandlung: Das Darlehen ist nicht durch inländischen Grundbesitz besichert.

a) Nationales Recht

Wenn das Darlehen mit inländischem Grundbesitz besichert ist, liegt ein Fall des § 49 Abs. 21 Nr. 5 c) aa) EStG vor. TaxCo ist insofern mit den Zinseinkünften in Deutschland beschränkt steuerpflichtig. Es besteht zudem eine Steuererklärungspflicht der TaxCo in Deutschland. Wenn keine Besicherung mit inländischem Grundbesitz vorliegt, besteht bei festverzinslichen Darlehen keine beschränkte Steuerpflicht der TaxCo in Deutschland, da kein Fall des § 49 EStG vorliegt.

b) Regelung nach DBA

Nach Art. 11 des OECD-MA können Zinsen, die aus einem Vertragsstaat stammen und an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person gezahlt werden, im anderen Staat besteuert werden. Auch der Quellenstaat darf eine Steuer in Höhe von 10% erheben. Die meisten der von Deutschland abgeschlossenen DBA schliessen jedoch eine Besteuerung der Zinsen in Deutschland aus.²¹

c) StAbwG

Nach § 10 StAbwG erzielt die TaxCo steuerpflichtige Einkünfte, da sie Einkünfte aus Finanzierungsbeziehungen (§ 10 S. 1 Nr. 1 StAbwG) erzielt, die bei unbeschränkt Steuerpflichtigen der Besteuerung unterliegen. Dies gilt unabhängig davon, ob das Darlehen mit inländischem Grundbesitz besichert ist oder nicht. TaxCo ist somit in Deutschland beschränkt steuerpflichtig. Die Steuer für die diesen Einkünften entsprechenden Vergütungen

²¹ Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen, 7. Auflage 2021, Art. 11, Rn. 48.

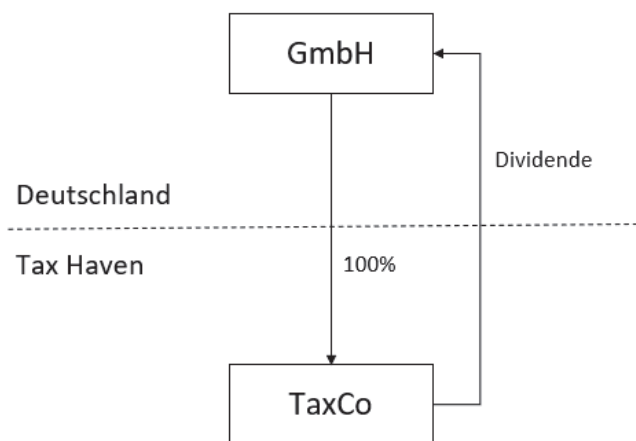
Vorsicht bei Wirtschaftsbeziehungen mit Steueroasen – Erster Überblick über das Gesetz zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairem Steuerwettbewerb und zur Änderung weiterer Gesetze
Stefanie Latrovalis, Rechtsanwältin / Steuerberaterin, LL.M. / Dr. Mathias Link, Rechtsanwalt / Steuerberater, LL.M., beide PWC Düsseldorf

ist im Wege des Steuerabzugs einzubehalten und an das Bundeszentralamt für Steuern abzuführen. Der Steuerabzug beträgt wie bei den Einkünften nach § 50a Absatz 1 Nummer 1 bis 3 EStG 15 Prozent.

Auch, wenn Deutschland in diesem Fall ein DBA mit dem Ansässigkeitsstaat vereinbart hat, das nicht dem OECD-MA entspricht, sondern ein Besteuerungsrecht der Zinsen in Deutschland ausschliesst, sollte der in § 1 Abs. 23 StAbwG verankerte Treaty Override Deutschland trotzdem das Recht geben, die Zinsen gemäss § 10 StAbwG zu besteuern. Das Abkommensrecht wird also durch ein nationales Gesetz einseitig überschrieben. Die grundsätzliche verfassungsrechtliche Zulässigkeit von Treaty Overrides hat das Bundesverfassungsgericht in seinem Beschluss vom 15.12.2015 bestätigt.²²

4. § 11 Massnahmen bei Gewinnausschüttungen und Anteilsveräusserungen

Fall 4



Die deutsche GmbH ist zu 100 % an der TaxCo in Tax Haven beteiligt. TaxCo schüttet eine Dividende an die GmbH aus.
 Abwandlung: Die GmbH veräussert die Beteiligung an der TaxCo und erzielt einen Veräusserungsgewinn.

a) Nationales Recht

Die Dividende ist in Deutschland grundsätzlich voll steuerpflichtig. Nach § 8b Abs. 21 i. V. m. Abs. 25 KStG bleiben jedoch im Ergebnis 95% der empfangenen Dividenden bei der GmbH ausser Ansatz.

Das Gleiche gilt nach § 8b Abs. 22 KStG in der Abwandlung für den Veräusserungsgewinn, das heisst der Veräusserungsgewinn ist im Ergebnis zu 95% steuerfrei.

b) Regelung nach DBA

Wir gehen für Zwecke der Analyse davon aus, dass mit Tax Haven ein DBA besteht, welches dem OECD Musterabkommen entspricht. Nach Art. 10 des DBAs können die Dividenden in Deutschland besteuert werden.

Der in der Abwandlung entstehende Veräusserungsgewinn kann nach Art. 13 Abs. 25 OECD-MA ebenfalls nur in Deutschland besteuert werden.

c) StAbwG

Die Dividenden sind bei Anwendung des StAbwG voll steuerpflichtig. § 8b KStG und damit die 95%ige Steuerbefreiung findet gemäss § 11 Abs. 21 S. 1 Nr. 1 StAbwG keine Anwendung. Das Gleiche gilt für den Veräusserungsgewinn. Auch für diesen ist die Steuerbefreiung des § 8b KStG gemäss § 11 Abs. 21 S. 2 StAbwG nicht anzuwenden.

VI. Einwertung

Durch das StAbwG sollen die Schlussfolgerungen des Rates der Europäischen Union zur Anlage I der schwarzen Liste sowie den seitdem in diesem Zusammenhang durch die Gruppe Verhaltenskodex (Unternehmensbesteuerung) verhandelten und vom Rat gebilligten Massnahmen umgesetzt werden. Die Bundesrepublik Deutschland und die anderen EU-Mitgliedstaaten hatten vereinbart, die Schlussfolgerungen des Rates der Europäischen Union zur EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke in allen EU-Mitgliedstaaten bis spätestens 01.07.2021 umzusetzen.

Grundsätzlich ist es daher aus unserer Sicht zu begrüßen, dass der Gesetzgeber steuerliche Vorschriften einführt, welche für Geschäftsvorgänge in Verhältnis zu nicht kooperativen Steuerhoheitsgebieten eine verschärfende Wirkung vorsieht. Allerdings gibt es im deutschen Steuerrecht schon eine Vielzahl von Massnahmen, die auf ähnliche Weise wirken, wie etwa die in § 4h EStG verankerte Zinsschranke oder die Hinzurechnungsbesteuerung der §§ 7ff AStG. Auch sind bereits verschiedene Mitwirkungs- und Meldepflichten gesetzlich geregelt (etwa § 90 Abs. 22 und 3 AO oder DAC 6).

Darüber hinaus werden hier Steuerverschärfungen quasi «durch die Hintertür» eingeführt. Es kommt zu einer Erweiterung bspw. von §§ 7 AStG oder der beschränkten Steuerpflicht nach § 1 Abs. 24 EStG respektive § 2 KStG i.V.m. § 49 EStG, ohne dass die fraglichen Paragraphen überhaupt einen Hinweis darauf enthalten.

Nach unserer Auffassung geht das StAbwG teilweise zu weit. So hätten wir uns etwa gewünscht, dass die allgemeine Abzugsbeschränkung des § 8 StAbwG auf Geschäftsvorgänge

²² BVerfG, Beschluss vom 15.12.2015, Az. 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1.

Vorsicht bei Wirtschaftsbeziehungen mit Steueroasen – Erster Überblick über das Gesetz zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairem Steuerwettbewerb und zur Änderung weiterer Gesetze

Stefanie Latrovalis, Rechtsanwältin / Steuerberaterin, LL.M. / Dr. Mathias Link, Rechtsanwalt / Steuerberater, LL.M., beide PWC Düsseldorf

zwischen nahestehenden Personen begrenzt würden. Die Vorgaben der EU zwingen u. E. nicht zu einer Erstreckung auf Geschäftsvorgänge zu fremden Dritten. Auch andere EU-Länder, wie z.B. Dänemark, erstrecken ihre vergleichbaren ausländischen Vorschriften nur auf Geschäftsvorgänge zu nahestehenden Personen. Darüber hinaus wäre es auch im Rahmen des § 10 StAbwG wünschenswert gewesen, wenn sich der Anwendungsbereich nur auf Beziehungen zwischen nahestehenden Personen erstreckt hätte.

Auch im Hinblick auf die Hinzurechnungsbesteuerung waren aus unserer Sicht auch schon bisher ausreichende Regelungen vorhanden. Passive Einkünfte ausländischer Zwischengesellschaften waren auch schon bisher erfasst.

Problematisch ist die Regelungstechnik: Ein Berater / Steuerpflichtiger, der «schlicht» in das eigentlich anwendbare Gesetz schaut (z. B. § 49 EStG, AStG, § 8b KStG) wird nicht auf

die abweichenden Regelungen im StAbwG hingewiesen. Dies birgt Haftungsrisiken. Eine Änderung auch dieser Normen (z. B. durch das Einfügen von «vorbehaltlich § 11 StAbwG» in § 8b KStG) wäre hilfreich gewesen.

Aufgrund der auf der Liste genannten limitierten Anzahl der nicht kooperativen Länder dürfte der Anwendungsbereich der StAbwG vermutlich eher überschaubar sein, allerdings sei darauf hingewiesen, dass die schwarze Liste zweimal jährlich aktualisiert wird. So standen in der Vergangenheit etwa Staaten wie die Kaimaninseln bereits auf der schwarzen Liste, mit denen es eine erheblich grössere Anzahl an Geschäftsvorgängen geben dürfte. Sollte die Liste in der Zukunft wieder um weitere Staaten erweitert werden, könnte dies schwerwiegende Handelshindernisse begründen. Die aktuellen Entwicklungen sollten daher im Auge behalten werden.

Anzeige

Rechtsanwalt
JÜRGEN WAGNER LL.M.
Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht

Vereins- und Verbandsrecht

www.wagner-vereinsrecht.com
wagner@wagner-vereinsrecht.com

Salary Caps in der Bundesliga und Ausweichmodelle und ihre steuerlichen Auswirkungen

Alessandro Saitta und Claudius Söffing¹, Rechtsanwälte S&P Söffing Kranz
Rechtsanwaltsgesellschaft mbH, Düsseldorf.

I. Einleitung

Die Corona-Pandemie hat den europäischen Fussball nicht nur in sportlicher Hinsicht hart getroffen. Nachdem der deutsche Fussball eine Zwangspause einlegen musste und die vergangene Saison unter Ausschluss des Publikums zu Ende gespielt wurde, machen sich die wirtschaftlichen Folgen bemerkbar. Fehlende Millionen-Einnahmen durch leere Stadien und hohe Fussballergehälter sowie exorbitante Transfersummen lassen Präsidenten, Vorstandsvorsitzende, Geschäftsführer der sportlichen Abteilungen sowie Sportvorstände der Bundesliga Clubs über die Einführung von Salary Caps in der Bundesliga diskutieren. In jüngster Zeit hat sich auch eine von *Thomas Oppermann*, der seit dem Jahre 2005 für die SPD dem Bundestag angehörte, und seit 2019 dem Ethikkomitee des Deutschen Fussball-Bundes (DFB) vorsass, eingerichtete Arbeitsgruppe mit der Frage der rechtlichen Zulässigkeit beschäftigt.

Der Hintergrund der vorstehend Diskussion ist nicht nur im Hinblick auf eine etwaige Sanierung der Vereinshaushalte, sondern auch in Bezug auf die Wettbewerbsfähigkeit der Vereine untereinander zu sehen. Der vorliegende Beitrag soll einen Überblick über mögliche Modelle der Gehaltsobergrenze verschaffen und einen Problemaufriss über die Frage der rechtlichen Zulässigkeit hinsichtlich ihrer Einführung geben. Darüber hinaus werden steuerliche Fragestellungen, die im Zusammenhang mit der Besteuerung von Fussballspielergehälter stehen, und die steuerliche Belastung von Ausweichmodellen durchleuchtet. Unabhängig von allen rechtlichen Fragestellungen verbleibt aber bereits eingangs festzuhalten, dass eine Gehaltsobergrenze nur dann Sinn macht, wenn Alle sich einer entsprechenden Regelung unterwerfen. Mit Alle sind dabei nicht nur die Vereine einer Nation zu verstehen, sondern alle Vereine, die zumindest auf europäischer Ebene sich zusammengeschlossen haben.

II. Modelle für eine Gehaltsobergrenze

Der zur Diskussion stehende Salary Cap beschreibt die Gehaltsobergrenze, die eine Sportmannschaft nicht überschreiten darf. Denkbar wäre ein Budget für die gesamte Mannschaft festzulegen, das die Vereine selbstständig intern verteilen dür-

fen oder die Festsetzung eines Maximalgehaltes für einzelne Spieler. Sein Vorbild findet der Salary Cap in den vier grossen U.S.-amerikanischen Profisportligen namentlich NBA (National Basketball Association), NFL (National Football League), NHL (National Hockey League), MLB (Major League Baseball). Dabei ist zwischen der absoluten Gehaltsobergrenze, *der sog. «hard cap»* und der relativen Gehaltsobergrenze, *der sog. «soft cap»* zu differenzieren.

1. Absolute Gehaltsobergrenze

Absolute Gehaltsobergrenzen sind dadurch gekennzeichnet, dass jedes Ligamitglied (jeder Verein) nur einen festgesetzten, für alle regelmässig einheitlichen, absoluten Maximalbetrag für Spielergehälter ausgeben darf. Eine Überschreitung der Gehaltsobergrenze würde den Ausschluss des Wettbewerbes zur Folge haben. Allerdings kann diese vermeintlich absolute und stringente Gehaltsobergrenze durch die Vereinbarung von Boni, beispielsweise durch einen sog. «signing bonus», durchbrochen werden. Der Collective Bargaining Agreement 2020 zwischen der NFL und NFLPA (National Football League Players Association) erlaubt den Teams, den signing bonus bei Vertragsunterzeichnung vollständig auszuzahlen, aber für den Cap auf die Vertragslaufzeit zu verteilen². Dies hat den Vorteil, dass mehrere Spieler verpflichtet werden können, ohne dabei den salary cap für die Saison unmittelbar auszuschöpfen.

Beispiel: Die DFL beschliesst, dass jeder Fussballverein beispielsweise 150 Millionen Euro für die Gehälter pro Saison ausgeben darf. Eine Überschreitung dieser Gehaltsobergrenze ist verboten und wird mit einem Ausschluss des Wettbewerbes sanktioniert.

Jetzt verpflichtet Fussballverein A einen Spieler. Er unterschreibt einen Fünfjahresvertrag über 15 Millionen Euro. Von diesen 15 Millionen Euro gibt es 5 Millionen Euro Signing Bonus. Über die

1 Die Autoren sind Rechtsanwälte in überörtlichen Kanzlei S&P SÖFFING KRANZ Rechtsanwaltsgesellschaft mbH. Der Beitrag erschien in [steueranwaltsmagazin](#) 2021, 123.

2 Der Collective Bargaining Agreement 2020 NFL-NFLPA, abrufbar unter: https://nflpaweb.blob.core.windows.net/media/Default/NFLPA/CBA2020/NFL-NFLPA_CBA_March_5_2020.pdf.

Salary Caps in der Bundesliga und Ausweichmodelle und ihre steuerlichen Auswirkungen

Alessandro Saitta und Claudius Söffing, Rechtsanwälte S&P Söffing Kranz

Rechtsanwaltsgesellschaft mbH, Düsseldorf.

kommenden 5 Jahre wird das Gehalt beispielsweise wie folgt ausgezahlt:

2 Millionen Euro Gehalt im ersten Jahr + 1 Million Euro Bonus (fiktiv) pro Jahr

Die Ausgabe beträgt liegt in diesem Fall 3 Millionen Euro, so dass der Verein weitere 147 Mio. Euro Spielraum für weitere Gehälter hat.

2. Luxussteuer

Demgegenüber ist im Rahmen der absoluten Gehaltsobergrenze eine Überschreitung möglich, die aber eine sog. «Luxussteuer» («luxury tax») – in Höhe des überzogenen Betrages – auslöst. Die «Luxussteuer» könnte dann aus einem Solidarfonds an die Vereine fließen, die die Gehaltsobergrenze nicht überschritten haben. Für dieses Modell hat sich der UEFA-Präsident, *Aleksander Ceferin*, im Rahmen eines Interviews mit der Süddeutschen Zeitung ausgesprochen.³

Beispiel: Die DFL beschliesst, dass jeder Fussballverein beispielsweise 150 Millionen Euro für die Gehälter pro Saison ausgeben darf. Eine Überschreitung dieser Gehaltsobergrenze ist nach dem Reglement der DFL erlaubt, löst aber eine «Luxussteuer» aus.

Beispiel wie oben, allerdings überschreitet der Fussballverein A die Gehaltsobergrenze von 150 Millionen Euro um 30 Millionen Euro. Nun ist eine «Luxussteuer» in Höhe von 30 Millionen Euro fällig, die in einen «Fond» einzuzahlen ist. Diese 30 Millionen Euro werden an die anderen Vereine, die die Gehaltsobergrenze nicht überschritten haben, gleichmässig verteilt.

Allerdings wird in den U.S.-amerikanischen Profiligen auch dieses Modell der Gehaltsobergrenze durch die Vereinbarung von Boni teilweise durchbrochen.

3. Relative Gehaltsobergrenze / Koppelung an den Jahresumsatz

Durchaus realisierbarer erscheint es, die Gehaltsobergrenze an den *Jahresumsatz* der jeweiligen Teams zu koppeln. Hierbei können die Gehaltsobergrenzen dementsprechend innerhalb einer Sportliga zwischen den umsatzstärkeren und umsatzschwächeren Clubs deutlich variieren. Die Reglementierung könnte beispielsweise vorsehen, dass die Vereine lediglich 70% des Gesamtumsatzes für die Gehälter aufwenden dürfen. Dies würde bedeuten, dass der FC Bayern München – nachdem der Verein in der Saison 2018/19 einen Gesamtumsatz von 750,4 Mio. Euro⁴

verzeichnete – 525,28 Mio. Euro für Gehälter zur Verfügung hätte. Als Gegenbeispiel nehme man den VfL Borussia Mönchengladbach. In der Saison 2018/19 setzte er 213 Mio. Euro um⁵, mit der Folge, dass er 161 Mio. Euro in die Gehälter investieren könnte. Ob dadurch der erhoffte Effekt der Wettbewerbsfähigkeit eintritt, erscheint mehr als fraglich.

III: Festgesetzte Leistungsvergütungen in anderen Berufsgruppen

Ein Blick über den Tellerrand zeigt, dass es auch ausserhalb des Sports für diverse Berufsgruppen Gehaltsreglementierungen gibt, beispielsweise für Rechtsanwälte das Rechtsanwaltsvergütungsgesetz (RVG) oder für Ärzte die Gebührenordnung für Ärzte (GOÄ). Aber auch im Bereich der Wirtschaft und Industrie wurde in jüngster Vergangenheit beispielsweise in der Schweiz über die Einführung von Gehaltsobergrenzen für Manager von Unternehmen diskutiert.⁶ Allerdings ist es sehr fraglich, ob das RVG als Vorbild für die Einführung der Gehaltsobergrenze im deutschen bzw. internationalen Fussball gelten kann. Mit dem RVG verfolgte der Gesetzgeber das Ziel, zum einen die Kosten und Vergütungen für einen Rechtsanwalt transparenter und einfacher zu machen und zum anderen für Rechtsanwälte Anreize zu schaffen, ihre Mandaten verstärkt bei aussergerichtlichen Streitbelegungen zu unterstützen, um die Belastung der Gerichte zu verringern. Damit dürfte schon aufgrund des Sinn und Zwecks des RVG einer Übertragbarkeit auf die Gehaltsstruktur eines Profisportlers entgegenstehen. Ausschlaggebend dürfte aber sein, dass der zu honorierende Tätigkeitskatalog im RVG auch nicht ansatzweise für einen Profifussballspieler übertragbar sein dürfte. Denn wie wären einzelne Leistungen des Fussballspielers zu bemessen? An den gelaufenen Kilometern? Etwa an den erzielten Toren? Dann würde ein Abwehrspieler oder ein Torwart benachteiligt werden, weil ihre Tätigkeit das Erzielen eines Tores nicht zwingend voraussetzt. Vielmehr geht es dann um die Verhinderung eines Tores. Aber wie wäre dann die Leistung eines Mittelfeldspielers oder gar die eines Auswechselspielers zu bemessen? Eine solche Reglementierung würde zu einem Ungleichgewicht innerhalb der Mannschaft führen, so dass bereits die verschiedenen Positionen ein Hindernis für ein solches

3 <https://www.sueddeutsche.de/sport/fussball-bundestag-salary-cap-millionengagen-1.4986862>.

4 Homepage FC Bayern München AG – www.fcbayern.com – <https://fcbayern.com/de/news/2019/09/pressemitteilung-geschaeftsjahr-2018-2019-rekordumsatz-und-rekordgewinn-fuer-den-fc-bayern-muenchen>.

5 Homepage VfL Borussia Mönchengladbach – www.borussia.de – https://www.borussia.de/de/aktuelles-termine/news/borussia-news/news-detailansicht.html?tx_ttnews%5Btt_news%5D=42640&cHash=06b0c218f10c383353696e77a9c15f73

6 <https://www.faz.net/aktuell/wirtschaft/wirtschaftspolitik/managergehälter-was-schweizer-abzocker-initiative-brachte-14906270.html>.

Salary Caps in der Bundesliga und Ausweichmodelle und ihre steuerlichen Auswirkungen

Alessandro Saitta und Claudius Söffing, Rechtsanwälte S&P Söffing Kranz
Rechtsanwaltsgesellschaft mbH, Düsseldorf.

Modell sind. Eine tätigkeitsbezogene Vergütung ist im Sport wohl nicht realisierbar.

IV. Juristische Hürden

Im Mittelpunkt der Problemfelder hinsichtlich der rechtlichen Zulässigkeit stehen zum einen arbeitsrechtliche und zum anderen europarechtliche Aspekte. Diese Fragestellungen hat auch die von *Thomas Oppermann* gegründete Taskforce begutachtet, mit dem Ergebnis, dass die Einführung einer Gehaltsobergrenze rechtlich zulässig sei. Im Folgenden soll ein kurzer Überblick über die rechtlichen Problemfelder erfolgen.

1. Arbeitsrechtliche Problemfelder

Das deutsche Arbeitsrecht ist von dem Grundsatz der Privatautonomie geprägt, so dass die Einführung eines Salary Caps arbeitsrechtlich nicht unproblematisch wäre. Möglicherweise kann die Vereinbarung von Tarifverträgen nach dem Tarifvertragsgesetz (TVG) der Einstieg in die arbeitsrechtliche Zulässigkeit einer Gehaltsobergrenze sein.⁷ Dabei werden Arbeitsrechtler insbesondere zu prüfen haben, wer auf Arbeitgeberseite zunächst einen Tarifvertrag schließen kann. Schliesslich müsste ein für jeden Verein verbindlicher Tarifvertrag geschlossen werden, so dass die Vereine selbst zwangsläufig als Vertragspartner ausscheiden und damit lediglich der Deutsche-Fussball-Bund (DFB) oder die Deutsche-Fussball-Liga (DFL) als Vertragspartner in Betracht kommen. Darüber hinaus könnte ein möglicher Verstoss gegen das in § 4 Abs. 3 TVG verankerte Günstigkeitsprinzip vorliegen.⁸ Dies könnte insbesondere im Hinblick auf den Zweck einer Kollektivvereinbarung fraglich sein, denn beim Abschluss eines Kollektivvertrages geht es grundsätzlich darum, die Bedingungen des Arbeitsverhältnisses zu Gunsten des Arbeitnehmers zu verbessern. Ob die Arbeitnehmer – in diesem Falle die Fussballspieler – schutzbedürftig sind, erscheint mehr als fraglich. Letztlich verfolgt man das Ziel, privilegierte Arbeitnehmer durch die Deckelung der Gehälter einzuschränken.

2. Kartellverbot i.S.v. Art. 101 Abs. 1 AEUV

Auf europäischer Ebene verbietet Art. 101 Abs. 1 AEUV wettbewerbsbeschränkende Vereinbarungen und abgestimmte Verhaltensweisen zwischen Unternehmen oder Unternehmensvereinigungen. Isoliert betrachtet ist die Einführung eines Salary Caps durch die UEFA grundsätzlich zu-

nächst eine wettbewerbsbeschränkende Vereinbarung.⁹ Die UEFA würde aktiv in den Wettbewerb um den umworbenen Fussballspieler eingreifen. Eine Rechtfertigung einer solchen Wettbewerbsbeschränkung kann gemäss Art. 101 Abs. 3 AEUV dann erfolgen, wenn der Salary Cap 1. zu einer Effizienzsteigerung führen würde, 2. die Verbraucher eine angemessene Beteiligung an dem entstehenden Gewinn erhalten würden, 3. die Einschränkung unerlässlich für die Effizienzgewinne wäre und 4. keine Ausschaltung des wesentlichen Wettbewerbs eintreten würde.¹⁰

Eine Freistellung der Wettbewerbsbeschränkung nach Art. 101 Abs. 3 AEUV wird nur dann erfolgen können, wenn die oben genannten Voraussetzungen kumulativ vorliegen. Das ausschlaggebende Argument im Rahmen der Rechtfertigung, bei der letztlich auch eine Interessenabwägung vorzunehmen ist, wird die Herstellung der Chancengleichheit im europäischen Fussball sein, das zugleich auch eine Wettbewerbsgerechtigkeit impliziert. Es bleibt aber festzuhalten, dass die Einführung des Salary Caps auf europäischer Ebene kein Selbstläufer sein wird.

V. Ausweichmodelle?

Die Einführung der Gehaltsobergrenze wird zwangsläufig auch die Entwicklung von «Ausweichmodellen» mit sich bringen. Es erscheint kaum denkbar, dass wirtschaftlich starke Vereine sich an Gehaltsobergrenzen halten werden, insbesondere dann nicht, wenn die Teilnahme am internationalen Fussball «auf dem Spiel» steht. Möchte ein Verein einen Top-Spieler der «oberen» Gehaltsklasse verpflichten, weil er sämtliche Kriterien erfüllt, um massgeschneidert in den Kader integriert zu werden, dann wird dieser Verein nach Ausweichmodellen suchen, die ihm den Kauf des Spieler ermöglichen werden, ohne gegen eine Gehaltsobergrenze zu verstossen. Wie derartige Ausweichmodelle aussehen könnten, soll im Folgenden an (drei) Beispielen illustriert werden:

1. Übertragung der Verwertungs- und Nutzungsberechtigung

So wäre unter anderem denkbar, dass die Fussballspieler die Nutzungs- und Verwertungsrechte an ihrem Namen und Bild an den Verein gegen ein Entgelt übertragen, das nicht mit der Vergütung abgegolten ist.

⁷ *Lange*, SpuRt 2010, S. 234 ff.

⁸ *Rüth*, SpuRt 2003, S. 137 (140 f.).

⁹ So *Bahners*, SpuRt 2003, S. 142 (144); vgl. auch *Heermann*, NZKArt 2015, S. 128 (131).

¹⁰ Vgl. *Heermann*, NZKArt 2015, S. 128 (131).

In der derzeitigen Vertragssituation gestattet der Fussballspieler gemäss § 2 S. 1 des DFB Mustervertrags für Vertragsspieler¹¹ dem Verein die Verwertung seiner Persönlichkeitsrechte, soweit sein Vertragsverhältnis als Spieler, d.h., die Verwertung seiner Persönlichkeitsrechte im Zusammenhang mit dem Verein steht, berührt wird. Gemäss § 2 S. 3 des DFB Mustervertrags für Vertragsspieler gilt dies insbesondere für die vom Verein veranlasste oder gestattete Verbreitung von Bildnissen des Spielers als Mannschafts- oder Einzelaufnahmen in jeder Abbildungsform, besonders auch hinsichtlich der Verbreitung solcher Bildnisse in Form von Spielszenen und/oder ganzer Spiele seiner Mannschaft, um somit durch öffentlich- und/oder privatrechtliche Fernsehveranstaltungen und/oder andere audiovisuelle Medien die erforderlichen Nutzungen zu ermöglichen und sie den Landesverbänden, Regionalverbänden, dem DFB und/oder dem Ligaverband zur Erfüllung ihrer insbesondere in Wahrnehmung ihrer Vermarktungsaufgaben begründeten, vertraglichen Verpflichtungen einzuräumen. Die Übertragung und Verwertung des Persönlichkeitsrechts des Spielers ist insoweit bereits mit der vereinbarten Vergütung abgegolten.¹² Um die Gehaltsobergrenze zu durchbrechen, könnten sich Spieler und Verein dahingehend einigen, dass der Spieler auf Vertragsbasis das Nutzungs- und Verwertungsrecht an Namen und/oder Bild gegen Entgelt auf den Verein überträgt. Dies würde aber voraussetzen, dass der aktuelle Mustervertrag des DFB dahingehend geändert wird, dass eine solche Übertragung separat erfolgt und insbesondere nicht mit der vereinbarten Vergütung abgegolten ist. Der Mustervertrag müsste dann aber einen weiteren Zusatz enthalten, dass im Falle einer fehlenden gesonderten Vereinbarung, das Nutzungs- und Verwertungsrecht am eigenen Bild und Namen auf den Verein übertragen wird. Unter Berücksichtigung des im deutschen Recht gelten-

den Grundsatzes der Privatautonomie wäre es den beiden Vertragsparteien dementsprechend möglich, ein marktorientiertes Entgelt für die Übertragung der Verwertungs- und Nutzungsberechtigung zu vereinbaren. Dies hätte zur Folge, dass der Spieler zum einen die von der Gehaltsobergrenze umfasste Vergütung und zum anderen eine Vergütung für die Übertragung des Nutzungs- und Verwertungsrechts an seinem Namen und/oder Bild, die nicht von der Gehaltsobergrenze umfasst wäre, beziehen würde. Wie der Spieler diese Nutzungs- und Verwertungsrechte an seinem Namen und/oder Bild auf den Verein überträgt, ist eine Frage der gesellschaftsrechtlichen Gestaltung. Der Spieler könnte beispielsweise das Nutzungs- und Verwertungsrecht an seinem Namen und seinem Bild auf eine bestehende oder zu gründende GmbH¹³ übertragen. Diese Marketing-GmbH könnte wiederum das Nutzungs- und Verwertungsrecht anschliessend für die Vertragslaufzeit auf den Verein entgeltlich veräussern.

2. «Bezuschussung» der Gehälter durch Sponsoren

Des Weiteren wäre auch denkbar, die Gehaltsobergrenze über den Weg mit den Sponsoren zu unterlaufen. So könnte z.B. der Ausrüster mit dem Spieler oder mit dessen Marketing-GmbH die über die Nutzungs- und Verwertungsrechte des Persönlichkeitsrechts verfügt, einen Ausrüstervertrag abschliessen. Hintergrund dieses Ausweichmodells ist, dass der Ausrüster des Vereins, der ggf. auch Anteile an dem Verein hat (sog. «Shareholder»), ein grosses wirtschaftliches Interesse daran hat, dass dieser Spieler bei einem Verein spielt, der zugleich auch von ihm ausgerüstet wird. Der Ausrüster könnte also das von der Gehaltsobergrenze umfasste Grundgehalt mit einer Vergütung für die Werbetätigkeit «bezuschussen».

11 Stand 12/2016, abrufbar unter: https://www.dfb.de/fileadmin/_dfbdam/126460-Mustervertrag_Vertragsspieler_12-2016.pdf

12 So Kranz, SpuRt 2020, S. 174 (178).

13 Aus Gründen der Vereinfachung wird die GmbH im Folgenden «Marketing-GmbH» genannt.

Anzeige

Rechtsanwalt
JÜRGEN WAGNER LL.M.
Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht

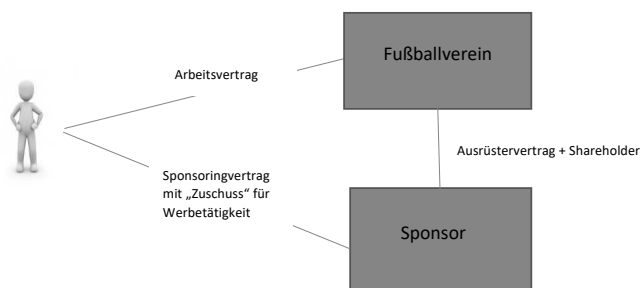
Vereins- und Verbandsrecht

www.wagner-vereinsrecht.com
wagner@wagner-vereinsrecht.com

Salary Caps in der Bundesliga und Ausweichmodelle und ihre steuerlichen Auswirkungen

Alessandro Saitta und Claudius Söffing, Rechtsanwälte S&P Söffing Kranz

Rechtsanwalts-gesellschaft mbH, Düsseldorf.



3. Bonuszahlungen auch vom «Salary Cap» umfasst?

Ob etwaige Bonusvereinbarungen auch Gegenstand von Gehaltsobergrenzen sein sollen, ist eine offene Frage. Würden Boni aber nicht von der Gehaltsobergrenze umfasst werden, so würden sich die Vereine eine Hintertür offen lassen, um Fußballspielern, dennoch höhere Gehälter zu zahlen. Wie bereits in den U.S.-amerikanischen Ligen dies der Fall ist, könnten Fußballvereine die zu verpflichtenden Fußballspieler z.B. durch sog. «Unterschriftsboni» für den Abschluss des Vertrages zu sich locken oder aber durch Zahlung von Boni, die variabel gestaltet werden können. Wonach sich diese Bonuszahlung dann richtet, kann der Verein selber entscheiden.

VI. Wie wirken sich die Gehaltsobergrenze und die Umgehungsmodelle steuerlich aus?

1. Allgemeines

Die Einkünfte eines Sportlers unterliegen in Deutschland der Einkommensteuer, soweit er unbeschränkt, beschränkt oder erweitert beschränkt steuerpflichtig ist.¹⁴ Gemäss § 1 Abs. 1 S. 1 EStG sind Sportler als natürliche Personen in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig, wenn diese im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Einen Wohnsitz hat gemäss § 8 AO jemand dort, wo er eine Wohnung unter Umständen innehat, die darauf schliessen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Die Fußballspieler in der Bundesliga werden aufgrund ihrer täglichen Teilnahmepflicht am Training ihren Wohnsitz in Deutschland haben, so dass sie in der Regel gemäss § 1 Abs. 1 S. 1 EStG unbeschränkt steuerpflichtig sind.

Da der moderne Fußballspieler nicht nur den Beruf des Profisportlers ausübt, sondern mittlerweile auch Werbetätigkeiten für verschiedene Unternehmen unternimmt, realisiert er im Rahmen seiner sportlichen Betätigung grundsätzlich mehrere Einkunftsquellen, die regelmässig der Besteuerung unterlie-

gen.¹⁵ Für die Besteuerung der Einkünfte eines Fußballspielers sind insbesondere folgende Einkunftsarten i.S. von § 2 Abs. 1 S. 1 EStG von Bedeutung:

- Einkünfte aus Gewerbebetrieb, § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG i.V.m. § 15 EStG
- Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 EStG i.V.m. § 19 EStG
- Einkünfte aus Kapitalvermögen, § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 EStG i.V.m. § 20 EStG.

Verpflichtet sich der Fußballspieler, für einen Verein zu spielen und erhält er dementsprechend eine Vergütung, so geht er einen Arbeitsvertrag i.S.d. § 611 BGB ein. Nach der herrschenden Auffassung der Rechtsprechung und Literatur setzt die Arbeitnehmereigenschaft voraus, dass die Tätigkeit von einer persönlichen Einbindung in den Betrieb des Dienstberechtigten, dessen Weisungsgebundenheit nach Ort, Zeit und Inhalt der Arbeitsleistung, ferner einer organisatorischen Abhängigkeit für die Leistungserbringung und schliesslich für fremdnützige Zwecke geprägt ist.¹⁶ Dass der Fußballspieler die oben genannten Voraussetzungen erfüllt und mithin unter den Begriff des Arbeitnehmers fällt, ist allgemein anerkannt. Dementsprechend erzielen sie zunächst Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäss § 2 Abs. 1 Nr. 4 EStG i.V.m. § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG. Wie bei jedem Arbeitnehmer auch, hat der inländische Verein als Arbeitgeber gemäss § 38 Abs. 3 EStG die Lohnsteuer für Rechnung des Arbeitnehmers einzubehalten und gemäss § 41 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG an das Betriebsstättenfinanzamt abzuführen.

Unternimmt der Fußballspieler zudem Werbetätigkeiten z.B. für seinen Ausrüster, Automarken oder andere Unternehmen, so stellt sich zunächst die Frage, wie diese Einkünfte steuerrechtlich zu qualifizieren sind. Hierbei geht es um die Frage, ob es sich um Einkünfte aus nicht selbstständiger Tätigkeit gemäss § 19 Abs. 1 EStG oder aus Gewerbebetrieb gemäss § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG handelt. So hat der X. Senat des BFH mit Urteil vom 22.02.2012¹⁷ entschieden, dass ein Fußballspieler einer selbstständigen Betätigung nachgeht, aus der Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt, wenn er hinsichtlich der Werbetätigkeit mit Unternehmerinitiative handelt und ein Unternehmerrisiko trägt. Dabei leitete der BFH das Merkmal der Unternehmerinitiative aus § 1 Abs. 1 Satz 2 der Lohnsteuer-Durchführungsverordnung (LStDV) ab und bejaht diese, soweit eine Weisungsgebundenheit hinsichtlich Ort, Zeit und Inhalt

¹⁵ Vgl. Kranz, SpuRt 2020, S. 174 (175).

¹⁶ Vgl. Fritzweiler in *Fritzweiler/Pfister/Summerer*, Praxishandbuch Sportrecht, 3. Aufl. 2014, 3. Teil Rn. 14 f.

¹⁷ BFH, Urteil vom 22.02.2012 – X R 14/10 –, BStBl II 2012, 511, Rn. 34.

¹⁴ Vgl. auch Kranz, SpuRt 2020, S. 174 (175).

Salary Caps in der Bundesliga und Ausweichmodelle und ihre steuerlichen Auswirkungen

Alessandro Saitta und Claudius Söffing, Rechtsanwälte S&P Söffing Kranz

Rechtsanwaltsgesellschaft mbH, Düsseldorf.

der Tätigkeit und eine betriebliche Eingliederung besteht.¹⁸

Das Merkmal des Unternehmerrisikos lehnt der X. Senat des BFH insbesondere dann ab, wenn der Fussballspieler feste Bezüge, eine gesonderte Vergütung für anfallende Überstunden, Urlaubsansprüche und Fortzahlung von Bezügen im Krankheitsfall erhält.¹⁹ Nimmt der Fussballspieler also Werbeanfragen durch den Ausrüster, wie z.B. Adidas oder Puma, oder von anderen Unternehmen an, wird er für die Werbetätigkeit letztlich eine einmalige gesonderte Vergütung erhalten, so dass er sowohl mit Unternehmensinitiative und Unternehmensrisiko handelt. Damit erzielt er Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäss § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG, die von ihm zu versteuern sind. Diese von dem Fussballspieler selbst zu steuernden Einkünfte aus Gewerbebetrieb müssen im Rahmen der jährlichen Steuererklärung beim Finanzamt angegeben werden.

2. Auswirkung auf die Gehaltsobergrenze

Durch die Einführung der Gehaltsobergrenze werden sich im Rahmen der abzuführenden Lohnsteuer keine Veränderungen ergeben. Die Fussballspieler werden weiterhin Arbeitnehmer sein, so dass die Vereine, als Arbeitgeber, auch weiterhin die Lohnsteuer abzuführen haben. Durchaus interessanter werden die steuerrechtlichen Fragestellungen im Rahmen der Entwicklung der Gestaltungsmodelle, die eine Durchbrechung der Gehaltsobergrenze erlauben würden.

a. Übertragung der Verwertungs- und Nutzungsberechtigung auf eine GmbH

Gründet der Fussballspieler eine Gesellschaft in Form einer GmbH (Marketing-GmbH) und überträgt er ihr das Verwertungsrecht an seinem Namen, noch bevor er Werbeverträge eingeht, so stellt sich zum einen die Frage, wie sich eine solche

Übertragung steuerlich auswirkt und zum anderen, welchen steuerlichen Effekt eine solche Strukturierung für die Gesellschaft und insbesondere für den Gesellschafter haben könnte.

(1) Rechtliche Einordnung des Nutzungs- und Verwertungsrechts

Zuvorderst ist allerdings die Qualifizierung des Nutzungs- und Verwertungsrechts am eignen Namen und Bild zu klären. Dabei ist stets zu berücksichtigen, dass das Recht am eigenen Namen im Sinne des § 12 BGB und das Recht am eignen Bild im Sinne von § 22 KunstUrhG als Teil des allgemeinen Persönlichkeitsrechts und damit als höchstpersönliches Recht zum einen zivilrechtlich nicht übertragbar ist und zum anderen als solches nicht in ein Betriebsvermögen eingelegt werden kann.²⁰ Der X. Senat des BFH entschied aber mit Urteil vom 12.06.2019²¹, dass der kommerzialisierbare Teil des Namensrechts einer natürlichen Person unabhängig davon, ob er zivilrechtlich übertragbar ist, ertragsteuerlich ein einlagefähiges Wirtschaftsgut darstellt und mithin gemäss § 4 Abs. 1 Satz 8 EStG in einen Betrieb eingelegt werden kann. Erzielt die Marketing-GmbH als Nutzungs- und Verwertungsberechtigte aus daer Vermarktung des Namens und/oder Bildes des Fussballspielers gewerbliche Einkünfte, so handelt es sich hierbei auch um Betriebseinnahmen.

(2) Allgemeine Besteuerung einer GmbH

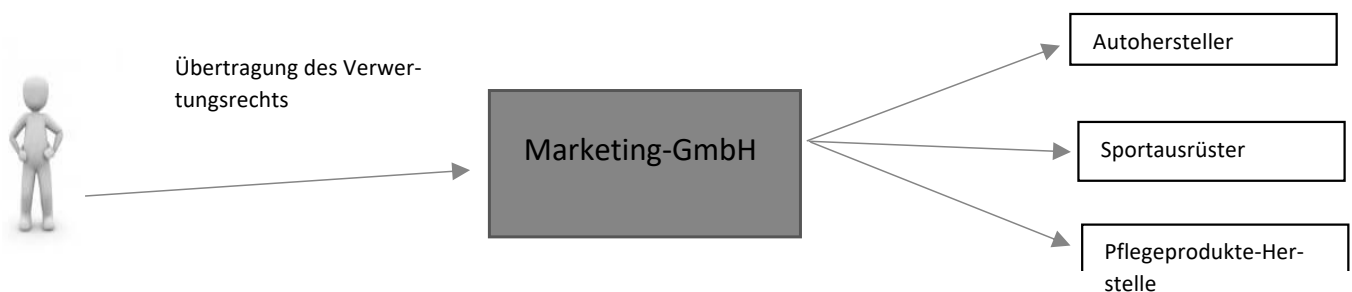
Eine in Deutschland gegründete GmbH, die ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung in Deutschland hat, ist gemäss § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG unbeschränkt steuerpflichtig. Steuerobjekt der Körperschaftsteuer ist das Einkommen (§ 7 Abs. 2 KStG), dessen Ermittlung nach den Vorschriften des EStG und den §§ 8 ff. KStG geschieht. Dabei ist die Besteuerung der GmbH als Gesellschaft von der Besteuerung ihrer Gesellschafter strikt zu trennen (Trennungsprinzip). Bei den Kapitalgesellschaften wird bei der Ermittlung der körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage

¹⁸ Vgl. Kranz, SpuRt 2020, S. 174 (175).

¹⁹ BFH, Urteil vom 22.02.2012 – X R 14/10 –, BStBl II 2012, 511, Rn. 38 ff.; vgl. auch Kranz, SpuRt 2020, S. 174 (176).

²⁰ Vgl. Kranz, SpuRt 2020, S. 174 (177).

²¹ BFH, Urteil vom 12.06.2019 – X R 20/17, BStBl II 2020, 3.



Salary Caps in der Bundesliga und Ausweichmodelle und ihre steuerlichen Auswirkungen

Alessandro Saitta und Claudius Söffing, Rechtsanwälte S&P Söffing Kranz
Rechtsanwaltsgesellschaft mbH, Düsseldorf.

sungsgrundlage der Gewinn i.S.d. §§ 4 und 5 EStG als Ausgangsgrösse zugrundegelegt. Der Steuersatz beträgt gemäss § 23 Abs. 1 KStG bei der Körperschaftsteuer 15% des zu versteuernden EinkommenS.

Unabhängig von der Art ihrer Tätigkeit ist die GmbH kraft Rechtsform gemäss § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG immer zugleich ein Gewerbebetrieb, der der Gewerbesteuer unterliegt. Die Bemessungsgrundlage für die Gewerbesteuer ist der auf 100 Euro abgerundete Gewerbeertrag der GmbH, der mit der so genannten Messzahl von 3,5% (§ 11 Abs. 3 GewStG) zu multiplizieren ist. Auf diesen Steuermessbetrag wird der von der Gemeinde, wo die Gesellschaft ihren Sitz hat, der festgesetzte Hebesatz i.S.d. § 16 GewStG angewendet. Dabei ist zu beachten, dass der Hebesatz gemäss § 16 Abs. 4 Satz 2 GewStG mindestens 200 Prozent betragen muss. Setzt die Gemeinde ihren Hebesatz auf z.B. 400% fest, dann würde sich eine Belastung von 14% auf den Gewerbebetrag ergeben. Bereits an dieser Stelle wäre die Gestaltungspraxis gefragt. Da die Gewerbesteuer von der Gemeinde durch Satzung festgesetzt wird und damit jede Gemeinde einen unterschiedlichen Hebesatz hat, wäre es möglich, einen steuerlichen Effekt dadurch herbeizuführen, den Sitz der Gesellschaft in eine Gemeinde zu verlegen, die einen niedrigeren Hebesatz festgelegt hat.

Wie bei der Besteuerung von natürlichen Personen, ist auch bei Kapitalgesellschaften der Solidaritätszuschlag in Höhe von 5,5% gemäss § 4 Satz 1 SolZG auf die Körperschaftsteuer zu entrichten. Im Ergebnis ergibt sich für die GmbH eine Steuerbelastung von ca. 30%.

(3) Steuerliche Auswirkung der Übertragung des Nutzungs- und Verwertungsrechts

In dem Moment, wo das Nutzungs- und Verwertungsrecht am eigenen Namen oder Bild auf die GmbH übertragen wird, wird ein Betriebsvermögen gebildet. Nach der ständigen Rechtsprechung sind notwendiges Betriebsvermögen die Wirtschaftsgüter, die dem Betrieb dergestalt unmittelbar dienen, dass sie objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind.²²

Wie sich die Übertragung des Nutzungs- und Verwertungsrechts am eignen Namen oder Bild für die GmbH im Rahmen der Steuerbilanz auswirkt, ist davon abhängig, ob der Fussballerspieler diese Berechtigung entgeltlich oder unentgeltlich an die GmbH veräussert. Veräussert er dieses (immaterielle) Wirtschaftsgut entgeltlich, beispielsweise durch die Gewährung von Gesellschaftsrechten an der GmbH, so verlangt § 5 Abs. 2 EStG, dass für das immaterielle Wirtschaftsgut des Anlagevermögens ein Aktivposten anzusetzen ist. Der steuerliche

Wertansatz ergibt sich aus § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 EStG. Danach ist das erworbene immaterielle Wirtschaftsgut steuerrechtlich mit den Anschaffungskosten zu aktivieren. Daraus resultiert zwangsläufig die Frage, welcher Wert dem kommerzialisierbaren Teil des Allgemeinen Persönlichkeitsrechts beizumessen ist. Massgebend ist, wie sich dieses Recht im Übertragungszeitpunkt bereits am Markt realisiert hat, ob also zu diesem Zeitpunkt schon Werbeverträge abgeschlossen waren und wie hoch der Bekanntheitsgrad des Fussballspielers war.

Überträgt dagegen der Fussballspieler die Verwertungs- und Nutzungsberechtigung unentgeltlich auf die GmbH, so ist dies als verdeckte Einlage zu qualifizieren. Einlagen sind gemäss § 4 Abs. 1 Satz 8, 1.Halbs. EStG alle Wirtschaftsgüter (Bareinzahlungen und sonstige Wirtschaftsgüter), die der Steuerpflichtige dem Betrieb im Laufe des Wirtschaftsjahres zugeführt hat. Die verdeckte Einlage stellt einen Spezialfall der Einlage in eine Kapitalgesellschaft dar, der jedoch gesetzlich nicht geregelt ist. Nach der Rechtsprechung des BFH²³ liegt eine verdeckte Einlage vor, wenn der Gesellschafter oder eine ihm nahestehende Person der Kapitalgesellschaft ausserhalb der gesellschaftsrechtlichen Einlagen einen bilanzierungsfähigen Vermögensvorteil zuwendet und diese Zuwendung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist. Folglich stellt sich Frage, wie diese verdeckte Einlage im Rahmen der Steuerbilanz bei der GmbH zu bilanzieren ist. Nach § 5 Abs. 2 EStG ist für immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens ein Aktivposten nur anzusetzen, wenn sie entgeltlich erworben wurden. Das in § 5 Abs. 2 EStG normierte Aktivierungsverbot findet jedoch keine Anwendung, wenn ein selbst geschaffenes immaterielles Wirtschaftsgut des Anlagevermögens aus dem Privatvermögen in das Betriebsvermögen eingelegt wird.²⁴ Somit ist die verdeckte Einlage des Nutzungs- und Verwertungsrechts in der Bilanz zu aktivieren. Einlagen – und mithin auch verdeckte Einlagen – sind gemäss § 6 Abs. 1 Nr. 5, 1.Halbs. EStG zum Teilwert für den Zeitpunkt der Zuführung anzusetzen.

(4) Gestaltungspraxis

Für die Gestaltungspraxis ist die Gründung einer GmbH im Hinblick auf die Vermögensanlage bzw. den Vermögensaufbau für den Fussballspieler besonders attraktiv, weil dadurch flexible Strukturierungsmodelle möglich sind. Aufgrund der regelmässig kurzen Berufskarriere eines Fussballspielers sollte er gehalten sein, das erwirtschaftete Einkommen erfolgsversprechend vermögensaufbauend und vermögenserhaltend anzulegen.

23 BFH, Urteil vom 18.12.1990 – VIII R 17/85, BStBl. II 1991, 512; BGH, Urteil vom 20.07.2005 – X R 22/02, BStBl. II 2006, 457.

24 Vgl. *Seidler* in BeckOK EStG, *Kirchhof/Kulosa/Ratschow*, 7. Edition, § 5, Rn. 1218.

22 Z.B. BFH, Urteil vom 10.11.2004 – XI R 32/01, BStBl. II 2005, 431.

Salary Caps in der Bundesliga und Ausweichmodelle und ihre steuerlichen Auswirkungen

Alessandro Saitta und Claudius Söffing, Rechtsanwälte S&P Söffing Kranz

Rechtsanwaltsgesellschaft mbH, Düsseldorf.

Begehrt der Fußballspieler ein Modell, indem er 100% der Geschäftsanteile hält und zugleich Geschäftsführer ist, so bestünde die Möglichkeit, auf ein Geschäftsführergehalt zu verzichten und sich lediglich eine Dividende auszahlen zu lassen. Wie bereits oben dargestellt, ist hierbei das dem Steuerrecht zugrundeliegende Trennungsprinzip bei der Besteuerung von Kapitalgesellschaften zu beachten. Schüttet die GmbH dem Gesellschafter einen Gewinn – nach Abzug der Ertragssteuer der GmbH – aus, so muss der Gesellschafter diesen Gewinn versteuern. Hierbei handelt es sich um Einkünfte aus Kapitalvermögen i.S.v. §§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 i.V.m. 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG, die gemäss § 32d Abs. 1 Satz 1 EStG mit einem pauschalierten Steuersatz von 25% versteuert werden. Diese sog. Abgeltungssteuer wird an der Quelle, also bereits durch die GmbH abgeführt, so dass die Gewinnausschüttung an den Gesellschaftern mithin nach Steuern ist.

Nicht selten begehren die Fußballspieler eine Sicherung der Existenz für Familienangehörige. So ermöglicht die Gründung einer GmbH unter Beachtung des sog. Fremdvergleichs, Familienangehörige in das Unternehmen einzubeziehen. Die Strukturierung kann vorsehen, dass Familienangehörige Gesellschafter der GmbH oder aber auch lediglich Angestellte werden. In beiden Fällen würden die in eine GmbH einbezogenen Familienangehörigen ein Gehalt beziehen, das der Lohnsteuer unterfällt. Jedenfalls hat der Gesellschafter die Möglichkeit, den erzielten Gewinn durch die GmbH nicht auszuschütten und in der GmbH zu thesaurieren. Dies hätte zur Folge, dass zum einen die Abgeltungssteuer in Höhe von 25% auf den erzielten Gewinn nicht erhoben würde; zum anderen stünde der GmbH der Gewinn für erfolgsversprechende Investitionen mit weiteren Steuereffekten zur Verfügung.

b. Lohn durch Dritte

Würde der Fußballspieler zum einen ein Grundgehalt – das vom Salary Cap umfasst wäre – beziehen und zudem noch Gehalt von dem Shareholder-Sponsor – das dagegen nicht vom Salary Cap umfasst wäre – so würde sich dieser Teil als Lohn von Dritter Seite i.S.v. § 38 Abs. 1 Satz 3 EStG qualifizieren. Anknüpfend an das Urteil des X. Senat des BFH²⁵ würde der Fußballspieler in diesem Falle kein weiteres Anstellungs-

verhältnis mit dem Sponsor eingehen. Aufgrund des fehlenden Kriteriums «Unternehmerrisiko» würde der Fußballspieler vielmehr im Rahmen des mit dem Verein bestehenden Arbeitsverhältnisses tätig werden.

VII. Fazit

Laut Angaben des Wirtschaftsreports der Deutschen Fußball Liga (DFL) gaben die 18 Bundesligisten in der Spielzeit 2018/19 insgesamt 1,43 Milliarden Euro für Fußballspieler und Trainer aus.²⁶ Trotz des lauten Rufs nach einem «Salary Cap» diverser Vereine ist dessen Einführung ein wünschenswerter, aber steiniger Weg, weil Ausweichmodelle gesucht und gefunden werden. Wie bereits die Salary Caps in den US-amerikanischen Profiligen zeigen, sind diese ebenfalls mit Schlupflöchern behaftet, so dass wirtschaftlich starke Vereine immer die teuersten und besten Spieler verpflichten werden. Die Vorstellung eines wettbewerbsfähigeren Fußballs bleibt schlicht und ergreifend eine Utopie.

Letztlich handelt es sich bei den Fussballvereinen um Unternehmen, die eigenständig wirtschaften und unternehmensinterne finanzpolitische Entscheidungen – je nach Leistungsmöglichkeiten – zu treffen haben. Wie viel sie bereit sind, für einen Spieler zu investieren, kann und sollte eine eigene Entscheidung bleiben. Darüber hinaus ist auch fraglich, ob im Falle einer Überschreitung die Sanktionierung nach dem Reglement durchsetzbar ist. Wie in jüngster Zeit eine Entscheidung des CAS²⁷ bezüglich des Ausschlusses von Manchester City aus der kommenden UEFA Champions League wegen eines Verstosses gegen die Regularien des Financial Fairplay gezeigt hat, werden Sanktionen im sportlichen Bereich, zum Teil auch politisch bedingt, relativiert. Entscheidender ist es, zum einen die exorbitanten Transfersummen und Vermittlerprovisionen zu begrenzen, denn mittlerweile werden selbst für durchschnittliche Fußballspieler zweistellige Millionenbeträge bezahlt. Zum anderen könnte es zielführender sein, den Verteilerschlüssel der Fernsegelder dahingehend zu verändern, dass eine gleichmässige Verteilung erfolgt.

25 BFH, Urteil vom 12.06.2019 – X R 20/17, BStBl II 2020, 3.

26 Homepage DFL.

27 CAS Schiedsspruch vom 13.07.2020 – CAS 2020/A/6785.

aktuelles

Liechtenstein

Universität Liechtenstein

Schriftsätze im Verfahren vor dem VGH und StGH

Montag, 17.01.2022

Ziel der Veranstaltung ist es, die Rechtsmittel und Schriftsätze zum VGH und StGH detailliert zu behandeln. In diesem Zusammenhang werden lic. iur. Andreas Batliner, Präsident des Verwaltungsgerichtshofs, und Prof. Dr. Peter Bussjäger, Mitglied des Staatsgerichtshofs, besonderes Augenmerk auf die Formulierungen und Inhalte legen. Anmeldeschluss ist der 10.01.2022.

Für den persönlichen Kontakt steht Ihnen Herr Frédérique Lambrecht, LL.M. (Tel.: +423 265 11 62, frederique.lambrecht@uni.li) gerne zur Verfügung. Allgemeine Informationen erhalten Sie von Frau Birgit Melzer (Tel. +423 265 11 85, birgit.melzer@uni.li).

Universität Liechtenstein, Ass.-Prof. Dr. Alexandra Butterstein, LL.M., Institutsleiterin, Vertreterin des Lehrstuhls für Gesellschafts-, Stiftungs- und Trustrecht

ooOoo

Lehrstuhl für Gesellschafts-, Stiftungs- und Trustrecht und die Liechtensteinische Rechtsanwaltskammer

SAVE THE DATE: «INTENSIVKURS LIECHTENSTEINISCHES RECHT»

Aus- und Weiterbildung für RechtsanwältInnen und PraktikerrInnen, ab März 2022

Modul 1: Do 24.03.2022 – Sa 26.03.2022

Modul 2: Do 07.04.2022 – Sa 09.04.2022

Modul 3: Do 19.05.2022 – Sa 21.05.2022

Modul 4: Do 23.06.2022 – Sa 25.06.2022

Klausurenkurs: jeweils Juli bis August 2022 bzw. Januar bis Februar 2023

Vermittelt werden u.a. Kenntnisse im Staatsrecht und EWR-Recht, Verwaltungsrecht, Strafrecht und Strafprozessrecht, Zivilrecht (Schuldrecht, Sachenrecht, Erbrecht, Personen- und Familienrecht, Arbeitsrecht) und Zivilprozessrecht sowie Stan-

des- und Honorarrecht, Verfahrenshilfe, Insolvenz-, Exekutions-, Sozialversicherungs-, und Arbeitsrecht, Internationales Privatrecht, Schiedsrecht und Gesellschafts-, Stiftungs- und Trustrecht. Der Intensivkurs wird neu in 4 Präsenzmodulen angeboten. Ein optionaler Klausurenkurs ergänzt das Weiterbildungsprogramm.

Für weitere Informationen steht Ihnen Mag. iur. Petra Schwärzler (petra.schwaerzler@uni.li; +423 265 13 79) gerne zur Verfügung.

Universität Liechtenstein, Ass.-Prof. Dr. iur. Alexandra Butterstein, LL.M., Assistenzprofessorin (mit Tenure-Track), Institutsleiterin und Vertreterin des Lehrstuhls für Gesellschafts-, Stiftungs- und Trustrecht

Liechtensteinische Rechtsanwaltskammer, Dr. iur. Robert Schneider, Präsident der Liechtensteinischen Rechtsanwaltskammer

ooOoo

Schweiz

GHR Tax Page – Mai 2021

Neuerungen bei der Quellenbesteuerung

Einleitung

Am 01.01.2021 sind die Neuerungen bei der Quellensteuer in Kraft getreten. Mit der Reform soll die Ungleichbehandlung zwischen quellenbesteuerten und ordentlich besteuerten Personen weitestgehend beseitigt und Rechtssicherheit geschaffen werden.

Ausgangslage

Die Quellensteuer ist vom Arbeitgeber zu entrichten, welcher einen quellenbesteuerten Arbeitnehmenden beschäftigt. Als quellenbesteuerte Arbeitnehmende gelten (i) ausländische Arbeitnehmende mit Wohnsitz in der Schweiz ohne Niederlassungsbewilligung (C-Ausweis) und (ii) ausländische Arbeitnehmende ohne Wohnsitz in der Schweiz (Grenzgänger, Wochenaufenthalter u.dgl.).

Die wichtigsten Neuerungen auf einen Blick

1. Abrechnung mit allen zuständigen Kantonen;
2. Harmonisierung der Abrechnung im Monats- oder Jahresmodell;
3. umfassendere Möglichkeiten für eine nachträgliche, ordentliche Veranlagung;
4. Anwendung des Tarificodes D entfällt.

Abrechnungskanton

Quellensteuern müssen neu zwingend mit den zuständigen Kantonen abgerechnet werden. Zuständig ist der Wohnsitzkanton des Arbeitnehmenden oder, wo es an einem solchen fehlt, der Sitzkanton der Arbeitgeberin. Die Abrechnung sämtlicher quellenbesteuerten Arbeitnehmenden im Sitzkanton der Arbeitgeberin ist, mit wenigen Ausnahmen, somit nicht mehr erlaubt.

Monats- oder Jahresmodell

Der Hauptunterschied zwischen dem Jahres- und dem Monatsmodell liegt in der massgebenden Bemessungsperiode. Beim Monatsmodell gilt der einzelne Monat als Basis, beim Jahresmodell das gesamte Jahr. Allerdings muss auch beim Jahresmodell die Steuer in monatlichen Raten entrichtet werden. Die Kantone Freiburg, Genf, Tessin, Waadt und Wallis verwenden das Jahresmodell. Alle anderen Kantone rechnen im Monatsmodell ab.

Nachträgliche ordentliche Veranlagung

Ansässige Quellensteuerpflichtige mit einem jährlichen Bruttoeinkommen von mehr als CHF 120'000 unterliegen auch weiterhin der obligatorischen nachträglichen, ordentlichen Veranlagung («NOV»). Neu können jedoch auch Steuerpflichtige unterhalb dieser Einkommensschwelle oder sogenannte «quasi Ansässige» eine NOV beantragen. Als «Quasi ansässig» gilt, wer in der Schweiz über keinen Wohnsitz verfügt, sein Einkommen aber im Wesentlichen aus einer in der Schweiz ausgeübten Tätigkeit bezieht.

Damit soll die bisherige Ungleichbehandlung zwischen quellenbesteuerten und ordentlich besteuerten Personen beseitigt werden. Je nach Ausgangslage konnte zum Beispiel eine Person mit einem Einkommen von mehr als CHF 120'000 im Rahmen der NOV Abzüge geltend machen, welche einer anderen Person in derselben Situation, jedoch mit einem Einkommen weniger als CHF 120'000, verwehrt blieben. Das Instrument der Quasi-Ansässigkeit behebt zudem die Diskriminierung im Bereich der Personenfreizügigkeit mit der EU.

Tarifcode D

Der bis zum 31.12.2020 geltende Tarifcode D erfasste quellensteuerpflichtige Personen, die von einem Versicherer Ersatzentzüge bezogen. Dieser Tarifcode D wird ersatzlos gestrichen. Bisher unter diesem Tarifcode abgerechneten Bezüge sind neu zum ordentlichen Tarif abzurechnen.

Fazit

Die Revision der Quellensteuerverordnung bringt verschiedene Änderungen mit sich, welche sowohl auf Seiten des Arbeitnehmers, als auch bei der Arbeitgeberin Anpassungen bedingen.

ooOoo

GHR Tax Page – Juni 2021

Subventionen und Mehrwertsteuer - eine Revision

Einleitung

Die Subventionen und ihre steuerliche Behandlung sind seit der Einführung der MWST ein Dauerthema. Im Parlament reichte Stefan Engler 2016 die Motion «Keine Mehrwertsteuer auf subventionierten Aufgaben» ein. Danach sollen die vom Gemeinwesen ausgerichteten Subventionen nicht der Mehrwertsteuer unterliegen, sofern sie zur Erfüllung grundlegender, gesetzlicher Aufgaben ausgerichtet werden. Mit der Vorlage der Eidgenössischen Steuerverwaltung zur Teilrevision des MWST Gesetzes und seiner Verordnung soll unter anderem diese Motion umgesetzt und die Subventionsproblematik gelöst werden. Die Vorlage befindet sich seit dem 19. Juni 2020 in Vernehmlassung. Worum geht es?

Subventionsproblematik

Subventionen sind Mittelflüsse ohne Entgeltscharakter und somit von einem steuerbaren Leistungsverhältnis abzugrenzen. Ein steuerbares Leistungsverhältnis liegt vor, wenn eine Leistung gegen Entgelt erbracht wird und zwischen Leistung und Entgelt eine innere wirtschaftliche Verknüpfung besteht. Bei der Subvention fehlt es entweder an der Leistung oder an der inneren wirtschaftlichen Verknüpfung von Leistung und Entgelt. Problematisch waren bisher Konstellationen, bei denen Drittpersonen mit einer an sich durch das Gemeinwesen zu erbringenden Leistung beauftragt und dafür entschädigt werden. In solchen Konstellationen wurde von Fall zu Fall und damit uneinheitlich entschieden. Die eingangs erwähnte Motion Engler verlangt, dass Mittelflüsse, die für die Erfüllung gesetzlicher Aufgaben ausgerichtet werden, generell als Subventionen behandelt werden und damit von der MWST ausgenommen sind.

Neue Regelung (Art. 18 Abs. 3 VE-MWSTG)

Die Motion soll mittels einer gesetzlichen Vermutung umgesetzt werden: Sofern das Gemeinwesen ausgerichtete Mittel als Subvention oder öffentlich-rechtlichen Beitrag bezeichnet, gelten diese vermutungsweise auch als solche. Die Beweislast wird damit umgekehrt. Es muss bewiesen werden, dass keine von der Steuer ausgenommene Subvention vorliegt.

Damit qualifizieren aber nicht automatisch sämtliche Mittelflüsse des Gemeinwesens als steuerfreie Subventionen. Die subventionsrechtlichen Vorgaben sind weiterhin zu beachten. Diese werden von der Finanzkontrolle oder der Revisionsstelle des betreffenden Gemeinwesens auf die korrekte Handhabung

hin überprüft. So werden auch weiterhin weder Bau- noch IT-(Dienst)Leistungen steuerfrei bezogen werden können.

Kritik

Die Gegner der Vorlage bringen vor, die neue gesetzliche Regelung berge erhebliche Risiken für Schweizer Unternehmen. Der Subventionsbegriff bleibe unklar, mit den entsprechenden Risiken für die an ein Gemeinwesen leistungserbringenden Unternehmen. Es bestehe die Gefahr, dass eine von einem Gemeinwesen als Subvention bezeichnete, steuerfreie Zahlung nachträglich der Mehrwertsteuer unterworfen werde. Eine Nachforderung bei der Gemeinde sei aufgrund des Werkvertrags vielfach nicht mehr möglich. Sie schlagen als Alternative die Aufnahme von Leistungen an Gemeinwesen in den Katalog der von der Steuer befreiten Leistungen gemäss Art. 23 Abs. 2 MWSTG vor. Dies wiederum wäre eine sehr weitgehende Massnahme und würde die vorerwähnten Bau- und IT-Leistungen einschliessen.

Fazit

Der Subventionsbegriff ist in der Mehrwertsteuer seit Jahren umstritten. Der Handlungswille des Gesetzgebers diesbezüglich ist deshalb zu begrüssen. Es müsste eigentlich möglich sein, in Kenntnis der Unsicherheiten bei der Definition des Subventionsbegriffs diesen nun zu schärfen.

ooOoo

GHR Tax Page – Juli 2021

Besteuerung von Unternehmen mit mehreren Standorten

Einleitung

Wie natürliche Personen an ihrem Wohnsitz besteuert werden, so werden juristische Personen üblicherweise an ihrem Sitz besteuert. Doch keine Regel ohne Ausnahme.

Grundsatz

Eine juristische Person ist aufgrund persönlicher Zugehörigkeit grundsätzlich in dem Kanton steuerpflichtig, in dem sie ihren Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung hat. Der *Sitz* richtet sich nach den Statuten. Die *tatsächliche Verwaltung* befindet sich am wirtschaftlichen und tatsächlichen Mittelpunkt, also dort, wo die Geschäftsführung besorgt wird. Das muss nicht zusammenfallen.

Langjährige Rechtsprechung

Von einer Besteuerung im Sitzkanton ist abzuweichen, wenn diesem ein Ort gegenübersteht, an dem die Geschäftsführung und Verwaltung, d.h. die *leitende Tätigkeit*, in Wirklichkeit vor sich geht.

In einem Urteil von 2019 bestätigt das Bundesgericht seine Rechtsprechung, wonach juristische Personen ihr Hauptsteuerdomizil dort haben, wo sich der tatsächliche Mittelpunkt ihres Eigenlebens befindet, also dem Ort ihrer tatsächlichen Verwaltung.

Damit ist klar, dass in einem Konfliktfall dem Ort der tatsächlichen Verwaltung den Vorrang zu geben ist. Doch insbesondere der aktuelle Trend zu mehr Homeoffice lässt weiterhin die Frage offen, wo sich das Hauptsteuerdomizil befindet, wenn sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung, namentlich die Geschäftsleitung, auf eine Mehrzahl von Standorten verteilt.

Aktueller Entscheid

In einem aktuellen Entscheid aus dem Jahr 2020 zeigt das Steuerrekursgericht des Kantons Zürich nun verständlich auf, wie das Steuerdomizil einer Gesellschaft zu ermitteln ist, wenn die Geschäftsführung in Realität über mehrere Orte verteilt wahrgenommen wird.

Die Aktionäre, Verwaltungsräte und Geschäftsführer der Aktiengesellschaft übten ihre Geschäftstätigkeit regelmässig direkt vor Ort bei ihren Kunden aus. Die Gesellschaft benötigte keine festen Einrichtungen. Der Sitz der Gesellschaft wurde in einen steuergünstigen Kanton verlegt. Es war unbestritten, dass am Ort des Sitzes keine Aktivitäten ausgeübt wurden.

Das Steuerrekursgericht kam zum Schluss, dass, wenn sich die tatsächliche Verwaltung auf mehrere Orte verteilt, der *Schwerpunkt der Tätigkeit* zu ermitteln sei. Definiert hat es den Schwerpunkt als *jener Ort, wo die Fäden der Geschäftsführung zusammenlaufen und die wesentlichen Unternehmensentscheide fallen*. Abzustellen sei somit auf den Ort der Führung der laufenden Geschäfte im Sinne der obersten Leitung der operationellen Betriebsführung.

Richtigerweise hält das Gericht weiter fest, für den Ort der tatsächlichen Verwaltung könne auf die *relative quantitative* Erheblichkeit der dort ausgeübten Tätigkeiten abgestellt werden. Bei der Berücksichtigung der absoluten quantitativen Erheblichkeit würde es bei einer Verteilung der Geschäftsführung auf drei Standorte zu Unsicherheiten kommen. Liegt die Geschäftsleitung ausschliesslich in den Händen eines einzigen Aktionärs oder Verwaltungsrates, kann auch dessen Wohnsitz den Mittelpunkt der geschäftlichen Tätigkeit darstellen.

Fazit

Die jüngste Rechtsprechung bestätigt, dass für die Ermittlung des Hautsteuerdomizils juristischer Personen dem Ort der tatsächlichen Verwaltung der Vorrang zu geben ist. Kommen mehrere Orte für die ausgeübte Geschäftstätigkeit in Frage, ist ein *Tätigkeitsschwerpunkt* zu ermitteln.

ooOoo

GHR Tax Page – August 2021

Die Ersatzbeschaffung lindert die Steuerbelastung durch die Grundstückgewinnsteuer bei selbstbewohntem Grundeigentum. Doch wo ist der Gewinn letzten Endes zu versteuern, wenn über die Zeit mehrere Kantone involviert sind? Das Bundesgericht hat ein Machtwort gesprochen – und dem Kanton Bern eine Praxisänderung aufgezwungen. Mit der GHR TaxPage für den Monat August 2021 behalten Sie den Überblick.

Ersatzbeschaffung bei der Grundstückgewinnsteuer – Praxisänderung

Einleitung

Das Bundesgericht hat in einem Urteil vom 28. September 2017 die bernische Steuerpraxis zur Ersatzbeschaffung überprüft und den angefochtenen Entscheid des Verwaltungsgerichts aufgehoben. Wir nehmen diesen Entscheid zum Anlass, das Institut der Ersatzbeschaffung wieder einmal in Erinnerung zu rufen und gleichzeitig die Praxisänderung zu erläutern.

Grundsatz: Steueraufschub

Beim Verkauf einer selbst genutzten Wohnliegenschaft wird die Besteuerung des Grundstückgewinns aufgeschoben, soweit der dabei erzielte Erlös innert angemessener Frist zum Erwerb oder zum Bau einer gleich genutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet wird. Übersteigt der Kaufpreis der Ersatzliegenschaft den Verkaufspreis der ursprünglichen Liegenschaft, kann der Grundstückgewinn auf die neue Liegenschaft übertragen und die Besteuerung damit aufgeschoben werden. Übersteigt der Kaufpreis der Ersatzliegenschaft zwar die Anlagekosten der ursprünglichen Liegenschaft, nicht aber den Verkaufspreis, wird die Grundstückgewinnsteuer im Umfang des reinvestierten Gewinnes aufgeschoben, über den nicht reinvestierten Gewinn wird abgerechnet. Bei der Veräusserung des Ersatzgrundstücks besteuert der Liegenschaftsort des Ersatzgrundstücks den auf beiden Grundstücken aufgelaufenen Gewinn gesamthaft.

Ausgangslage

Die Steuerpflichtige verkaufte im April 2008 ihre bis dahin selbstbewohnte Liegenschaft im Kanton Bern. Weil sie eine Ersatzbeschaffung geltend machte, wurde die Grundstückgewinnsteuer aufgeschoben. Ersatzobjekt war eine Liegenschaft im Kanton Genf, welche die Steuerpflichtige bereits im Juni 2010 ohne Erwerb einer weiteren Ersatzliegenschaft wieder verkaufte.

Die Steuerverwaltung des Kantons Bern veranlagte daraufhin den ursprünglich aufgeschobenen Liegenschaftsgewinn. Strittig war, welchem Kanton das Besteuerungsrecht für die aufgeschobene Grundstückgewinnsteuer zukommt.

Urteil des Bundesgerichts

Das Bundesgericht äusserte sich zur Frage, ob der Kanton Bern als Wegzugskanton trotz des damaligen Steueraufschubs zur Besteuerung des auf seinem Gebiet erzielten Grundstückgewinns zuständig bleibt (Zerlegungsmethode) oder ob der gesamte durch den Verkauf des Ersatzobjekts erzielte Grundstückgewinn im Kanton Genf steuerbar ist (Einheitsmethode). Es stellte klar, dass in jedem Fall, also auch bei einer Weiterveräusserung des ausserkantonalen Ersatzobjekts innert der ersten fünf Jahre seit dessen Erwerb, die Einheitsmethode zur Anwendung gelangt. Damit konnte der Kanton Genf den gesamten Liegenschaftsgewinn besteuern. Dem Kanton Bern als Belegenheitskanton des ursprünglichen Grundstücks steht kein Besteuerungsrecht mehr zu.

Fazit

Bei der interkantonalen Ersatzbeschaffung von dauernd und ausschliesslich selbst genutztem Wohneigentum steht das Besteuerungsrecht des latenten Steuersubstrates ausschliesslich dem letzten Zuzugs-Kanton zu, unabhängig davon, wie lange der Steuerpflichtige die Liegenschaft gehalten hatte. Der Entscheid führt dazu, dass der Kanton Bern seine bisherige Praxis zur Ersatzbeschaffung aufgeben muss. Diese Rechtsprechung ermöglicht den Steuerpflichtigen neue Steuerplanungsmöglichkeiten. Nach wie vor gilt aber, dass der Steuerpflichtige seinen Wohnsitz zwingend an den Ort der Ersatzliegenschaft verlegen muss, um überhaupt in den Genuss eines Steueraufschubs durch Ersatzbeschaffung zu kommen. Bei Rechtsmissbrauch oder Immobilienspekulation wird kein Schutz gewährt. Auch in diesem Punkt ist das Bundesgerichtsurteil sehr klar.

ooOoo

GHR Tax Page – September 2021

Die Schweiz in (Steuer-)Zahlen

Einleitung

In unserer GHR TaxPage vom November 2020 haben wir Sie über die Einnahmequellen des Staates generell orientiert. Nun hat die Eidgenössische Steuerverwaltung ihre Steuerstatistik 2020 veröffentlicht. Aufgrund der Veranlagungsdauer befasst sie sich mit der Steuerperiode 2017. Einzig die Bruttoerträge der einzelnen Steuerarten und die prozentualen Steuerbelastungen wurden für 2020 ermittelt. Die Aussagen in dieser GHR TaxPage zu den einzelnen Kantonen werden durch Rückrechnung aus ihrem Beitrag an die Direkte Bundessteuer («DBSt») abgeleitet. Die daraus ersichtlichen Unterschiede sind eindrücklich.

DBSt 2017 natürliche Personen

Mit Ausnahme des Kantons GE stieg der Ertrag der DBSt von natürlichen Personen von 2016 auf 2017 in allen Kantonen. Der Gesamtertrag hält sich mit CHF 11 Mia. in etwa die Waage mit dem Ertrag der DBSt der juristischen Personen (CHF 12.3 Mia.). Auf die einzelnen Kantone heruntergebrochen, zeigen sich indes grosse Unterschiede. So machen die natürlichen Personen in den Kantonen SO und VS 70% der gesamten DBSt aus. In den Kantonen SH und ZG sind es indes nur 18% bzw. 27%. Im Durchschnitt bezahlten 27.5% der Steuerpflichtigen keine DBSt. Die französisch- und italienischsprachige Schweiz sowie der Kanton BE verzeichnen dabei die höchsten Anteile mit über 30%.

DBSt 2017 juristische Personen

Der Ertrag der DBSt vom Jahr 2016 zum Jahr 2017 hat sich sehr unterschiedlich entwickelt. Im Durchschnitt über alle Kantone hinweg stieg er um 16.2%. In den Kantonen FR (-27.5%) UR (-14.8%) und SZ (-11.9%) ging er massiv zurück. Die Kantone SH (+93.9%), NW (+53.8%) und Bern (+35.5%) verzeichneten dagegen hohe Zuwächse. Daraus lässt sich eine erhöhte Wirtschaftsleistung der Unternehmen in diesen Kantonen ableiten. Wie diese zustande kam (höhere Gewinne/mehr Unternehmen), lässt sich allerdings nicht eruieren.

In beinahe allen Kantonen liefern indes über die Hälfte der Unternehmen gar keine DBSt ab.

Auch die durchschnittlichen, steuerbaren Gewinne variieren stark. Sie liegen im Kanton VS bei CHF 85'697 und im Kanton AI bei CHF 139'771, im Kanton SH jedoch bei CHF 10'347'065.

Steuerbares Reinvermögen natürliche Personen

Das steuerbare Reinvermögen sämtlicher natürlicher Personen pro Kanton hat in allen Kantonen zwischen 2016 und 2017 zu-

genommen. In den Kantonen TI, OW, AI, BL und ZG liegt diese Zunahme zwischen 10% (ZG) und 14.4% (TI). Die Schlusslichter bilden BE (4.3%), SO (1.6%), JU (1.4%) und BS (0%). Für die Vermögensverteilung lässt sich daraus allerdings nichts ableiten.

Emissionsabgabe 2020

Von den Gesamtsteuereinnahmen des Bundes von CHF 54 Mia. entfallen gerade einmal CHF 180 Mio. oder 0.33% auf die Emissionsabgabe. Dieses Verhältnis sollte in den anstehenden Diskussionen über die Abschaffung der Emissionsabgabe im Auge behalten werden. Der Schaden, welcher diese Abgabe anrichtet, indem sich Unternehmen bei ihrem Standortentscheid ihretwegen gegen die Schweiz entscheiden, wiegt weit aus grösser. Denn nicht angesiedelte Unternehmen und ihre nicht angestellten Arbeitnehmenden bezahlen auf Jahre hinaus auch keine Gewinn- und Einkommensteuern. Und die fallen, wie hier gezeigt wird, deutlich stärker ins Gewicht.

Steuersätze 2020 natürliche Personen

Die Diskrepanzen bei den Steuersätzen sind weiterhin signifikant, auch wenn sich die Rangfolge der einzelnen Kantone untereinander marginal ändert. So reicht die Spanne bei den Steuersätzen bei einem Einkommen von 150'000 (Doppelverdiener, 2 Kinder) von 1.97% im Kanton ZG bis zu 13.34% im Kanton NE. BE kommt auf 11.54%, ZH auf 7.31%.

Fazit

Die Zahlen zeigen einmal mehr die unterschiedlichen wirtschafts- und steuerpolitischen Strategien der einzelnen Kantone. Der anhaltende Erfolg einzelner Kantone kann nicht mehr nur mit strukturellen Argumenten erklärt werden. Wie bei einigen Unternehmen, wird die COVID-19 Pandemie auch bei den Kantons Haushalten die Unterschiede noch klarer sichtbar machen.

ooOoo

GHR Tax Page – November 2021

Einführung des Kapitalbandes: Steuerrechtliche Chancen?

Einleitung

Die breit diskutierte Aktienrechtsrevision wird auch im Steuerrecht diverse Neuerungen nach sich ziehen. Im Rahmen dieser GHR TaxPage möchten wir Ihnen aufzeigen, welche Chancen das neue Instrument des Kapitalbandes für nicht börsennotierten Aktiengesellschaften eröffnet.

Das Kapitalband

Der Entwurf des neuen OR («nOR») sieht in Art. 653s ff. nOR die Einführung eines Kapitalbandes vor. Beim Institut des Kapitalbandes wird die genehmigte Kapitalerhöhung mit der genehmigten Kapitalherabsetzung kombiniert. Der Verwaltungsrat kann während maximal fünf Jahren das Aktienkapital innerhalb statutarisch festgelegter Grenzen verändern. Da sowohl die Kapitalerhöhung wie auch die Kapitalherabsetzung steuerrechtlich relevant sind, stellt sich die Frage, welche Lösungen das Steuerrecht für das Kapitalband bereithält.

Emissionsabgabe

Kapitalerhöhungen unterliegen gemäss Art. 5 Abs. 1 lit. a StG der Emissionsabgabe. Die Emissionsabgabeforderung entsteht dabei grundsätzlich im Zeitpunkt der Eintragung im Handelsregister bzw. bei der bedingten Kapitalerhöhung im Zeitpunkt der Ausgabe der Beteiligungsrechte (Art. 7 Abs. 1 lit. a und abis StG). Unter Beachtung der Freigrenze von CHF 1 Mio., würde dies dazu führen, dass jede Erhöhung des Aktienkapitals die Emissionsabgabe auslöst. Aus diesem Grund wurde die sogenannte Nettobetrachtung ins Stempelsteuerrecht aufgenommen (Art. 7 Abs. 1 lit. f nStG und Art. 9 Abs. 3 nStG). Danach sind Zuflüsse mit Abflüssen zu verrechnen, solange sie sich innerhalb des statutarischen Kapitalbandes bewegen.

Die Emissionsabgabeforderung im Zusammenhang mit der Ausgabe von Beteiligungsrechten entsteht somit erst bei Erreichen der Obergrenze mit Ablauf der für das Kapitalfenster festgelegten Zeitperiode. Dies führt faktisch zu einem Steuerzuschub der Emissionsabgabe von maximal fünf Jahren.

Kapitaleinlagereserven (KER)

Leisten Aktionäre im Rahmen einer Kapitalerhöhung ein Agio, führt dies zur Bildung einer KER, welche grundsätzlich steuerfrei ausgeschüttet werden kann. Analog den Bestimmungen zur Emissionsabgabe unterliegt jedoch auch die KER der Nettobetrachtung und wird daher erst am zeitlichen Ende des Kapitalbandes durch die ESTV bestätigt.

Einkommenssteuer und Verrechnungssteuer

Aktienrückkäufe im Zusammenhang mit Kapitalherabsetzungen von nicht börsenkotierten Gesellschaften erfolgen in der Regel direkt von den Aktionären. Werden dadurch Einkommens- oder Verrechnungssteuern ausgelöst, werden diese sofort fällig und nicht erst im Zeitpunkt des Ablaufs des Kapitalbandes.

Gemäss Nettoprinzip wird die im Rahmen eines Kapitalbandes geschaffene KER mit den Kapitalherabsetzungen verrechnet und wiederum erst am Ende des Kapitalbandes bestätigt. Somit ist es möglich, dass es im Zeitpunkt der Kapitalherab-

setzung an bestätigten KER fehlt und die im Kapitalband geschaffene KER beim Aktionär mit der Einkommens- und Verrechnungssteuer erfasst wird (Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG und Art. 4a Abs. 1 VStG).

Fazit

In Bezug auf die Emissionsabgabe bietet das neue Kapitalband Chancen: der Steuerzuschub und die Anwendung des Nettoprinzips führen zu einer zweifachen Privilegierung gegenüber einer nicht durch ein Kapitalband getragenen Kapitalerhöhung. Bei der Einkommens- und Verrechnungssteuer hingegen ist das Kapitalband weniger attraktiv. KER, welche innerhalb des Kapitalbandes geschaffen werden, ist unter Umständen noch nicht anerkannt, was zu einer steuerlichen Belastung einer Kapitalherabsetzung führen kann. Dies ist im Gesetzgebungsprozess allenfalls noch nachzubessern.

GHR TaxTeam

Gerhard Roth (gerhardroth@ghr.ch)
T +41 (0)58 356 50 50 / +41 (0)79 334 54 22
Jil Suter (jilsuter@ghr.ch)
T +41 (0)58 356 50 50

ooOoo

Das revidierte Schweizer Datenschutzgesetz – Fokus Meldepflicht von Datenverletzungen

Aufgrund einer Anzeige des Online-Magazins Republik hat der Eidgenössische Datenschutz- und Öffentlichkeitsbeauftragte EDÖB Ende März 2021 ein formelles Verfahren gegen die Betreiberin einer Plattform für ein digitales Impfregeister eröffnet, um insbesondere Informationen zu angeblich stattgefundenen Datenverletzungen zu erhalten.

Es steht der Verdacht im Raum, dass personenbezogene Daten der Plattformnutzer von Unbefugten relativ einfach eingesehen und sogar manipuliert werden konnten. Die Abklärung der Vorwürfe ist deshalb von hohem Interesse, weil über die Plattform bereits mehrere hunderttausend Nutzer ihre Gesundheitsdaten, das heisst besonders schützenswerte Personendaten, in diesem digitalen Impfregeister gespeichert haben.

Für die sich in Abklärung befindlichen Datenverletzungen dieses digitalen Impfregeisters ist im geltenden Datenschutzgesetz (DSG) keine Meldepflicht statuiert. Im revidierten Datenschutzgesetz, das vom Schweizer Parlament im Herbst 2020 verabschiedet wurde und voraussichtlich Mitte 2022 in Kraft tritt, findet sich hingegen neu eine Meldepflicht für Datenverletzungen. Wir nehmen den aktuellen Fall zum Anlass, diese neue Meldepflicht und damit zusammenhängende Massnahmen näher zu analysieren.

Wann spricht man von einer Datenschutzverletzung?

Eine Datenschutzverletzung liegt vor, wenn Personendaten unbeabsichtigt oder widerrechtlich verlorengehen, gelöscht, vernichtet, verändert, Unbefugten offengelegt oder zugänglich gemacht werden. Die Gefahr einer Verletzung geht nicht nur von böswilligen Dritten wie bspw. Hackern aus, sondern auch von Mitarbeitenden, die ihre Kompetenzen missbrauchen oder fahrlässig handeln oder ungenügenden technischen und organisatorischen Sicherheitsmassnahmen.

Wann und wie schnell muss eine Datenschutzverletzung dem EDÖB gemeldet werden?

Die Meldepflicht besteht dann, wenn mit der Datenschutzverletzung ein hohes Risiko für Persönlichkeitsrechte der betroffenen Personen verbunden ist. Die Einsichtnahme und Gefahr der Manipulation von Impf- und Gesundheitsdaten betroffener Personen würde unter dem neuen Recht aller Voraussicht nach als hohes Risiko für die Persönlichkeitsrechte eingestuft und somit würde eine Meldepflicht bejaht. Nach der europäischen Datenschutzgrundverordnung (DSGVO) hat die Meldung innert 72 Stunden, gemäss revidiertem DSG «so rasch als möglich» zu erfolgen. Da je nach den betroffenen Personen Meldepflichten in verschiedenen Ländern bestehen können, sollte die Abklärung der Meldepflichten sowie der entsprechende Inhalt koordiniert werden.

Wichtig zu wissen: Eine Datenschutzverletzung ist auch dann gegeben, wenn nur die Möglichkeit besteht, dass die betreffenden Personendaten Unbefugten offengelegt oder zugänglich gemacht wurden. Ein Nachweis, dass ein Zugang stattgefunden hat, ist nicht Voraussetzung für das Bejahen einer Meldepflicht.

Wie kann ich eine Datenschutzverletzung verhindern?

Vorweg: einen 100%igen Schutz wird es nie geben. Aber da eine Datenschutzverletzung in ganz unterschiedlichen Formen auftreten kann, müssen einerseits organisatorische Massnahmen getroffen werden, um eine Verletzung des Schutzes personenbezogener Daten umgehend entdecken zu können. Es sind also organisatorische und technische Massnahmen zu implementieren, die sicherstellen, dass nicht datenschutzkonforme Bearbeitungstätigkeiten oder Datenverluste bemerkt werden.

Damit im Ernstfall keine Verzögerungen auftreten, ist es unerlässlich, die konkrete Vorgehensweise für den Ernstfall zu planen und Verantwortlichkeiten zuzuweisen. Ein solcher Notfallplan sollte die verschiedenen Abläufe für den Ernstfall und dessen Nachbearbeitung festlegen und mindestens folgende Themen abdecken:

- Interne Notifikationspflichten im Falle einer Datenschutzverletzung: Wer trägt die Hauptverantwortung für die Bearbei-

tung einer Datenschutzverletzung und welche Stellen sind wann beizuziehen.

- Massnahmen zur Sachverhaltsfeststellung: Welche Schritte sind zur Abklärung des Vorfalls einzuleiten und welche internen und externen Stellen stehen hierfür zur Verfügung.
- Flankierende Kommunikationsmassnahmen: Festlegung der Grundsätze zur internen und externen Kommunikation bezüglich der Datenschutzverletzung.
- Meldepflicht, ja oder nein: Festlegung der relevanten Entscheidungskriterien für oder gegen eine Meldung an den EDÖB.
- Nachbearbeitung: Rückwirkende Fallanalyse und Überprüfung der Prozessabläufe. Wird Optimierungspotenzial erkannt, Evaluation und Implementierung weitergehender Präventionsmassnahmen.

Diese organisatorischen Massnahmen sollen im Ernstfall gewährleisten, dass die gesetzlichen Pflichten gegenüber der zuständigen Datenschutzstelle umgesetzt werden. Ausserdem sollte die Analyse einer Datenschutzverletzung vertraulich durchgeführt werden, um die Rechte der entsprechenden betroffenen Datensubjekte zu respektieren und die Verteidigung vor möglichen Ansprüchen gegen das Unternehmen optimal vorzubereiten. Eine Meldung an den EDÖB kann der erste Schritt in einem langwierigen Prozess sein. Fehler bei der Umsetzung des Notfallplans können somit weitreichende Folgen haben.

Faktor Mensch

Selbst das ausgeklügeltste Datenschutzmanagementsystem bietet keinen absoluten Schutz vor Datenschutzverletzungen und häufig ist der Mensch die Schwachstelle, sei es aus Unwissen oder Unachtsamkeit. Wichtiger Teil der Präventionsmassnahmen sind daher regelmässige Schulungen der Mitarbeitenden, um sie für Datenschutzthemen und damit zusammenhängende Risiken zu schulen.

Kurzabriss weiterer Änderungen im rev. DSG

Das revidierte Gesetz führt neben der Meldepflicht für Datenschutzverletzungen weitere Pflichten und Instrumente ein, die europäische Unternehmen im Rahmen der Umsetzung der DSGVO-Pflichten bereits bestens kennen.

Eine wesentliche Verschärfung im revidierten DSG findet analog zur DSGVO im Bereich der Dokumentationspflichten statt. So gilt für Unternehmen grundsätzlich eine Pflicht, ein Bearbeitungsverzeichnis über Datenbearbeitungsaktivitäten zu führen. Von der Pflicht zur Führung eines Bearbeitungsverzeichnisses sind Unternehmen mit weniger als 250 Mitarbeitenden ausgenommen, sofern deren Datenbearbeitung ein geringes Risiko von Verletzungen der Persönlichkeitsrechte betroffener Per-

sonen mit sich bringt. Das Verzeichnis ist primär ein internes Dokument, mit welchem die bestehenden Datenprozesse dokumentiert werden. Formvorschriften macht das Gesetz keine, legt jedoch die Mindestangaben fest. Diese sind:

- Identität des Verantwortlichen
- Bearbeitungszweck
- Kategorien betroffener Personen und Personendaten
- Kategorien der Empfängerinnen
- Definition eines Qualitätsmanagementprozesses inkl.
- Aufbewahrungsdauer der Personendaten
- Massnahmen zur Gewährleistung der Datensicherheit
- Angaben des Empfängerstaates und Garantien

Des Weiteren untersteht das Outsourcing von Bearbeitungsaktivitäten im neuen Recht strengeren Anforderungen als bisher. Da praktisch alle Unternehmen einen Teil der Verarbeitung personenbezogener Daten an einen Auftragsbearbeiter, bspw. an IT-Dienstleister, delegieren, sollten Verträge mit Auftragsbearbeitern einer Überprüfung unterzogen werden. Die wichtigste Neuerung in diesem Zusammenhang dürfte die Genehmigungspflicht für den Einsatz von Unterauftragsbearbeitern sein. Obwohl Datenschutzerklärungen bereits jetzt als Instrument zur Information der betroffenen Personen weit verbreitet sind, besteht unter dem geltenden Schweizer Datenschutzrecht keine Pflicht zur Verwendung einer Datenschutzerklärung. Im revidierten Recht hingegen wird eine erweiterte Informationspflicht eingeführt und Unternehmen dazu verpflichtet, proaktiv Mindestangaben zu den von ihnen erhobenen und bearbeiteten Personendaten zu machen. Hinsichtlich der Form der Datenschutzerklärung macht das revidierte DSG keine Vorschriften. Die Information muss im Zeitpunkt der Erhebung der Daten erfolgen, d.h., es ist anstelle einer umfassenden Datenschutzerklärung auch möglich, Datensubjekte für jede spezifische Erhebung separat zu informieren.

Das revidierte Recht führt auch ein neues Verfügungs- und Bussenregime ein. Der Eidgenössische Datenschutz- und Öffentlichkeitsbeauftragte (EDÖB) erhält die Möglichkeit, Verfügungen hinsichtlich konkreter Datenbearbeitungsvorgänge gegenüber Unternehmen zu erlassen und die kantonalen Strafbehörden können neu eine Busse für bestimmte vorsätzliche Verletzungen des revidierten DSG bis zu einer Höhe von CHF 250'000 aussprechen. Allesamt Gründe für Unternehmen diesseits und jenseits der Schweizer Grenze, sich möglichst rasch mit den Änderungen vertraut zu machen und Massnahmen zu prüfen, so dass sie per Mitte 2022 auf Kurs sind, wenn das neue Recht in Kraft tritt.

Aus: Handelskammerjournal ist ein Service der Handelskammer Deutschland-Schweiz; Handelskammer Deutschland Schweiz, Claudia Keller

Spanien

Einige Ratschläge zur Minimierung von Risiken und zur Einziehung von Forderungen in Spanien.

1. Dem Kunden wird abhängig von dessen Bonität eine Risikogrenze gewährt. Informationen zum Zweck der Untersuchung dieser Bonität sind unabdingbar, um dem Kunden zukünftige Probleme zu ersparen.
2. Bei Lieferverträgen ist es notwendig, die AGBs und die entsprechenden Vertragsunterlagen zu unterschreiben.
3. Bei der Durchführung von Geschäften mit einer gewissen Bedeutung sollte die Möglichkeit versucht werden, Bürgschaften von Gesellschaftern zu erlangen.
4. Der Eigentumsvorbehalt hat bei Lieferverträgen nur eine beschränkte Wirkung, wenn keine Beurkundung des Vertrages erfolgt.
5. Vereinbarungen über Zahlungsfristen (30, 60, 90 Tage) ohne Sicherheiten sind nicht zu empfehlen.
6. «Wechsel» oder «Pagares» werden als Zahlungsmodus vorgezogen. Bei dem Ausfüllen müssen die Formalitäten beachtet werden.
7. Weitere Sicherheiten wie Hypotheken oder Mobilien. Hypotheken können auch berücksichtigt werden. Die notarielle Beurkundung von Verträgen wird empfohlen.
8. Gerichtsverfahren sind kompliziert, wenn sich die Beweise nur auf Aufträge und Rechnungen beschränken.
9. Vollstreckungsverfahren sind bei der Einziehung von «Wechseln» oder «Pagares» möglich. In diesen kann man Kautelarmassnahmen bzw. Beschlagnahmen zur Sicherung der Forderung beantragen.
10. Beim Verzug oder bei geplatzten Rechnungsbeträgen muss man kurzfristig reagieren, auch mit gerichtlichen Massnahmen. Mahnschreiben vor der Einleitung eines Verfahrens haben in der Praxis keine Wirkung.
11. Eine aussergerichtliche Vereinbarung wird immer vorgezogen. Auch wenn diese nicht optimal erscheint. Gerichtsverfahren dienen grundsätzlich als Druckmittel, um die Gegenseite zu einer Vereinbarung zu bewegen.

Pressemitteilung Dr. Soler, Hohenlohe, Hopewell, Engel Abogados, Auditores, Economistas, Madrid, Barcelona



Global vernetzt, lokal verankert, mit dem **Gespür für Wachstum.**

Ihr kompetenter Partner für Wirtschaftsprüfung,
Beratung, Steuerberatung und Outsourcing.

[grantthornton.ch](https://www.grantthornton.ch)



©2021 Grant Thornton Schweiz/Liechtenstein – Alle Rechte vorbehalten. Grant Thornton Schweiz/Liechtenstein gehört zu Grant Thornton International Ltd (nachstehend «Grant Thornton International» genannt). Wird auf «Grant Thornton» Bezug genommen, ist darunter die Marke zu verstehen, unter der jede einzelne Gesellschaft tätig ist. Grant Thornton International und die Einzelgesellschaften sind jeweils rechtlich selbständige Unternehmen. Leistungen werden von den einzelnen Gesellschaften unabhängig voneinander erbracht, d.h. keine Einzelgesellschaft haftet für Leistungen oder Tätigkeiten einer anderen Einzelgesellschaft.

