

- 1 **editorial**  
Jürgen Wagner
- 2 **beiträge**  
**Andreas Jahn, Rechtsanwalt & Steuerberater, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, MEYER-KÖRING, Bonn**  
Wichtige Änderungen im Gemeinnützigkeitsrecht –  
Erleichterungen von Kooperationen im dritten Sektor
- 8 **Dr. Steffen Kranz LL.M., Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht, S&P Söffing Rechtsanwaltsgesellschaft mbH**  
Kryptowährungen – Pseudonymität und Anonymität im Ertragsteuerrecht
- 17 **Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht Dr. Martin Wulf, Streck Mack Schwedhelm, Berlin**  
Zur Reform von § 261 StGB aus steuerstrafrechtlicher Sicht – eine Wutrede
- 25 **veranstaltungen**
- 27 **aktuelles**

## editorial

I.

Die Gesetzgebung in Deutschland ist auf vielen Gebieten etwas schwerfällig und manchmal auch rückständig, jedenfalls selten mutig. *Andreas Jahn*, Rechtsanwalt und Steuerberater in Bonn hat die Änderungen im Gemeinnützigkeitsrecht aufgegriffen und gleich auch die allerneueste Literatur verarbeitet (auf S. 2 *in diesem Heft*). *Steffen Kranz*, Rechtsanwalt in Düsseldorf hat uns einen Beitrag zu Kryptowährungen überlassen (auf S. 8 *in diesem Heft*). Der Interessierte erkennt darin, dass die deutsche Steuerverwaltung sich damit sehr schwertut – allerdings hat die Einstufung als «verfassungswidrig» im Steuerrecht nicht den Stellenwert, den man ihr eigentlich zubilligen sollte.

II.

Zu Geldwäschefragen folgt (auf S. 17 *in diesem Heft*) die Wutrede von *Martin Wulf*, Rechtsanwalt in Berlin. Das «Gesetz zur Verbesserung der strafrechtlichen Bekämpfung der Geldwäsche», in Kraft getreten am 18.03.2021 wird aus der Sicht der Praxis vernichtend beurteilt. Die Beurteilung daher vorweg: «Alle Beteiligten werden sich bemühen, das neu eingeführte Recht zu beugen, da es für jedermann ersichtlich Verhalten unter Strafe stellt, das nicht mit Kriminalstrafe bedroht sein sollte. Das Groteske an der Neuregelung ist ja, dass selbst deren Befürworter ankündigen, das neu geschaffene Strafgesetz nicht auf diejenigen Alltagskonstellationen anwenden zu wollen, die auf ihr Verlangen gerade unter Strafe gestellt worden sind. Ein Rechtsstaat aber, der Strafgesetze schafft mit der Ankündigung, sie nicht anwenden zu wollen, weil sie zu offenkundig unsinnigen Ergebnissen führen, ist im Begriff, seine Legitimität in Frage zu stellen und seine eigenen Grundlagen zu gefährden.»

III.

If we had some eggs we could have eggs and ham if we had some ham (*Marx Brothers*)

*Einen schönes Frühjahr wünscht*



Ihr Jürgen Wagner, LL.M.  
Redaktion **liechtenstein-journal**  
[redaktion@li-journal.li](mailto:redaktion@li-journal.li)

Redaktion **liechtenstein-journal**  
[redaktion@li-journal.li](mailto:redaktion@li-journal.li)

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

### Ausgabe

13. Jahrgang, Ausgabe 1/2021

### Redaktion und geschäftsführender Herausgeber

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

[redaktion@li-journal.li](mailto:redaktion@li-journal.li)

### Wissenschaftlicher Beirat

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

### Mitschreibende dieser Ausgabe

*Andreas Jahn*, Rechtsanwalt in Bonn  
*Steffen Kranz*, Rechtsanwalt in Düsseldorf  
*Martin Wulf*, Rechtsanwalt in Berlin

### Anzeigen und Abonnements

Gutenberg AG, Feldkircher Strasse 13, 9494 Schaan, Liechtenstein  
Telefon +423 239 50 50, [office@gutenberg.li](mailto: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 2** der Zeitschrift **Liechtenstein-Journal** erscheint **Ende Juli 2021**.

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.

## beiträge

# Wichtige Änderungen im Gemeinnützigkeitsrecht – Erleichterungen von Kooperationen im dritten Sektor

Andreas Jahn, Rechtsanwalt & Steuerberater, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht,  
 MEYER-KÖRING, Bonn

Am 21.12.2020 hat der Gesetzgeber das JStG 2020<sup>1</sup> verabschiedet und mit ihm eine umfassende Reform des Gemeinnützigkeitsrechts. Die wesentlichen Änderungen sind mit Wirkung zum 29.12.2020 in Kraft getreten. Besonderes Augenmerk verdienen die Neuregelungen über Kooperationen gemeinnütziger Körperschaften, die erhebliche Erleichterung der Errichtung gemeinnütziger Holdingstrukturen und die für die Mittelweiterleitung zwischen steuerbegünstigten Körperschaften.

### 1. Arbeitsteilige gemeinnützige Kooperationskörperschaften, § 57 Abs. 3 AO

Eine zentrale Änderung beseitigt durch die Erweiterung des Begriffs der Unmittelbarkeit in § 57 Abs. 3 AO u.a. das leidige Problem der bisher verlorengehenden Steuerbefreiung für ausgegliederte Serviceeinheiten gemeinnütziger Körperschaften. Aber auch arbeitsteilige Kooperationen gemeinnütziger Körperschaften ohne gesellschaftsrechtliche Verbindung profitieren von der Neuregelung.

Das planmäßige Zusammenwirken mit mindestens einer weiteren Körperschaft, die im Übrigen die Voraussetzungen der §§ 51 bis 68 AO erfüllt, ist künftig ein Fall der unmittelbaren Zweckverwirklichung. Körperschaften wird es hierdurch ermöglicht, steuerbegünstigt arbeitsteilig vorzugehen, um gemeinsam einen steuerbegünstigten Zweck zu verfolgen. Verfolgen mehrere gemeinnützige Körperschaften satzungsgemäss durch planmäßiges Zusammenwirken einen gemeinnützigen Zweck, erfüllen damit alle beteiligten Körperschaften das Kriterium der Unmittelbarkeit.<sup>2</sup>

Die Gesetzesbegründung<sup>3</sup> verdeutlicht den Zweck der Neuregelung. Nach dem im Gemeinnützigkeitsrecht geltenden

Unmittelbarkeitsgrundsatz muss eine Körperschaft ihre satzungsgemässen Zwecke grundsätzlich selbst verwirklichen. Gliedert zum Beispiel eine steuerbegünstigte Körperschaft, die ein Krankenhaus im Sinne des § 67 AO betreibt, einen zum Zweckbetrieb gehörenden Wäschereibetrieb auf eine Tochtergesellschaft (Wäscherei-GmbH) aus, führte der Unmittelbarkeitsgrundsatz bisher dazu, dass die Wäscherei-GmbH nicht steuerbegünstigt ist. Hintergrund ist, dass es sich bei isolierter Betrachtung der ausgegliederten Tätigkeit nicht um eine ideale oder zweckbetriebliche Tätigkeit handelte. Sie förderte daher nach bisheriger Rechtslage nur mittelbar und nicht unmittelbar den steuerbegünstigten Zweck der ausgliedernden Körperschaft. Dieses Ergebnis ist nicht sachgerecht, weil die innerorganisatorischen Abläufe, Strukturen und Verbindungen unter den Beteiligten vor und nach der Ausgliederung im Wesentlichen identisch sind. Die zuvor zum Zweckbetrieb gehörende Betätigung (Wäscherei) wird lediglich auf einen anderen Rechtsträger verschoben.

Leistungen, die in Verwirklichung des gemeinsamen Zwecks im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs erfolgen, werden innerhalb eines Zweckbetriebs erbracht, wenn die gesetzlichen Voraussetzungen der §§ 65 ff. AO erfüllt sind. Für die Prüfung der Voraussetzungen des Zweckbetriebs im Sinne der §§ 65 ff. AO sind die aufgrund des planmäßigen Zusammenwirkens ausgeübten Tätigkeiten aller beteiligten Körperschaften in ihrer Gesamtheit zu betrachten. Damit ersetzt die Beurteilung wirtschaftlicher Tätigkeiten innerhalb eines rechtsträgerübergreifenden gemeinnützigen Verbundes die bislang isolierte Betrachtung. Wenn aufgrund des planmäßigen Zusammenwirkens ein Tatbestand der §§ 65 ff. AO erfüllt ist, dann ist diese zweckbetriebliche Beurteilung für alle beteiligten Körperschaften massgeblich.

Eine gesellschafts- oder vereinsrechtliche Verbindung der Kooperationskörperschaften ist nicht erforderlich. Die Verbundbetrachtung erfasst auch Kooperationen gemeinnütziger Körperschaften, die nicht zu einem Konzern oder Verband gehören. Es kommen also auch steuerbegünstigte Kooperationen

1 BGBl. I 2020 S. 3096.

2 Hüttemann prägte den für diesen gemeinnützigen Verbund den treffenden Begriff der Kooperationskörperschaften, vgl. Hüttemann, Änderungen des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts durch das Jahressteuergesetz 2020, DB 2021, 72, 74.

3 BT-Drucksache 19/25160, S. 202.

## Wichtige Änderungen im Gemeinnützigkeitsrecht – Erleichterungen von Kooperationen im dritten Sektor

Andreas Jahn, Rechtsanwalt & Steuerberater, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht,  
MEYER-KÖRING, Bonn

mit Dienstleistern in Betracht, zu denen kein Beteiligungsverhältnis besteht.<sup>4</sup>

Es ist unbeachtlich, ob für das Zusammenwirken entgeltlich, zu einem marktüblichen Verrechnungspreis oder mit einem angemessenen Gewinnaufschlag, verbilligt oder unentgeltlich erfolgt. § 57 Abs. 3 Satz 1 AO erfasst auch ein unentgeltliches Zusammenwirken, das bei der leistenden Körperschaft der «ideellen» Sphäre zuzuordnen ist.

Die Regelungen in Absatz 3 Satz 2 bewirken im Beispiel aus der Gesetzesbegründung, dass die Wäschereileistungen der Wäscherei-GmbH gegenüber der Krankenhausgesellschaft innerhalb des planmässigen Zusammenwirkens als Zweckbetriebsleistungen nach § 67 AO gelten. Sowohl die Krankenhausgesellschaft als auch die Wäscherei-GmbH erbringen ihre Leistungen somit jeweils im Rahmen eines Zweckbetriebs nach § 67 AO.

Für die Erbringung von Leistungen ausserhalb des gemeinsamen steuerbegünstigten Zwecks gelten die allgemeinen Regelungen. Erbringt die ausgegliederte Wäscherei-gGmbH somit Wäschereidienstleistungen an Dritte, begründet sie damit einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb im Sinne des § 64 AO.

### a. Anwendungsbeispiele

Das Beispiel der Wäscherei-gGmbH lässt sich auf verschiedenste Servicebereich übertragen, bspw. auf zentrale Dienste (Cash-Management, Buchführung, Lohn- und Gehaltsabrechnung, Recht, Steuern, IT, PR & Marketing, Qualitätsmanagement, Fundraising, Vermögensverwaltung, Druck und Vertrieb von Publikationen, Forschung, Personal und Controlling), Krankenhausapotheke, Küche, Facility Management, Reinigungsdienst. Denkbar sind Modelle der Personalüberlassung in der Wohlfahrtspflege durch eine Zeitarbeitsagentur für medizinisches Personal zur Förderung des öffentlichen Gesundheitswesens, die gemeinnützigen Kliniken Krankenhauspersonal auf Zeit überlässt.<sup>5</sup> Die Einschränkung in AEO Tz. 3 Abs. 3 zu § 66 AO (Ausschluss von Verwaltungsleistungen) sind voraussichtlich nicht mehr haltbar.<sup>6</sup>

Aber auch die Errichtung externer Dienstleistungseinheiten für den dritten Sektor sind denkbar, bspw. eine Buchführungsstelle oder eine Mitgliederverwaltung für steuerbegünstigte Vereine oder Stiftungen. Was spricht gegen die Errichtung externer Fundraising-Agenturen als gGmbH für Vereine und Stiftungen?

Was spricht gegen Freiwilligen Agenturen als gGmbH, die Helfer für bestimmte gemeinnützige Einrichtungen ausbilden (z.B. Pflegehelfer oder Naturschützer) und diese dann an entsprechende Körperschaften unentgeltlich vermitteln oder überlassen und was spricht gegen eine zentrale Einkaufs- und Beschaffungsstelle für Wohlfahrtseinrichtungen?<sup>7</sup>

§ 57 Abs. 3 S. 1 AO ist nicht auf Dienstleistungen beschränkt. Auch die Nutzungsüberlassung von beweglichen und unbeweglichen Wirtschaftsgütern (Immobilien, Laborgeräte, immaterielle Rechte) begründet ein Zusammenwirken.<sup>8</sup> Damit wird voraussichtlich auch die bisher lediglich noch geduldete Steuerbefreiung von Hallenbauvereinen (oder sonstigen Immobilien-Kooperationskörperschaften) bei der Überlassung von Immobilien an andere Kooperationskörperschaften<sup>9</sup> nach einer entsprechenden Satzungsanpassung wieder auf sichere Füsse gestellt.

### b. Satzungsgemäss planmässiges Zusammenwirken

Das Gesetz verlangt die Zweckverwirklichung durch satzungsgemäss planmässiges Zusammenwirken. Demnach muss die Satzung beider bzw. alle an der Verbundbetrachtung beteiligten Kooperationskörperschaften das «planmässige Zusammenwirken» als Art der Zweckverwirklichung des jeweils eigenen Satzungszwecks festlegen. Die Auslistung der einzelnen Kooperationskörperschaften, die in die Verbundbetrachtung einzubeziehen sind, ist nicht erforderlich.

Das neue Tatbestandsmerkmal des «planmässigen» Zusammenwirkens ist nicht näher definiert. Voraussichtlich wird eine einfache Kooperationsvereinbarung oder ein Geschäftsbesorgungsvertrag ausreichen. Denn «planmässig» heisst, dass die einzelnen Leistungsbeiträge im Rahmen eines «Gesamtplans» inhaltlich abgestimmt und koordiniert werden. Der Begriff «planmässig» erscheint lediglich als eine tautologische Verstärkung des Begriffs des «Zusammenwirkens».<sup>10</sup>

Hüttemann schreibt das für das Beispiel der Ausgliederung einer Krankenhaus-Wäscherei fort.<sup>11</sup> In der Satzung der Wäscherei-gGmbH müsste als Zweck die «Förderung des öffentlichen Gesundheitswesens» (vgl. § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 AO) und als Art der Zweckverwirklichung die «Erbringung von Kooperationsleistungen an andere steuerbegünstigte Körperschaften» festgelegt werden. Wegen des Grundsatzes der Satzungsklarheit und des Bestimmtheitsgrundsatzes kann es sich empfehlen, die Kooperationsleistungen detaillierter zu beschreiben.

4 Uhl, Neue Kooperationsmöglichkeiten für Stiftungen nach § 57 Abs. 3 AO, StiftungsBrief 2021, 54, 56.

5 Hüttemann, DB 2021, 72, 75.

6 Siehe hierzu auch Kirchhain, Im zweiten Anlauf durch die Hintertür: Umfassende Änderungen für gemeinnützige Organisationen und deren Förderer durch das JStG 2020, DStR 2021, 129, 134.

7 Die letzten beiden Beispiele entnommen aus Hüttemann, DB 2021, 72, 75.

8 Kirchhain, DStR 2021, 129, 133.

9 FinMin Nordrhein-Westfalen vom 06.08.1990, S 0171 – 113 – V B 4, DB 1990 S. 1745; Gersch in Klein, AO, 15. Auflage 2020, § 58 Rdnr. 7.

10 Kirchhain, DStR 2021, 129, 134.

11 Hüttemann, DB 2021, 72, 74.

## Wichtige Änderungen im Gemeinnützigkeitsrecht – Erleichterungen von Kooperationen im dritten Sektor

Andreas Jahn, Rechtsanwalt & Steuerberater, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht,  
MEYER-KÖRING, Bonn

Wie insoweit korrespondierend die Satzung der Krankenhaus gGmbH als Mitglied einer Verbundbetrachtung aussehen soll, ist ungeklärt. Der Gesetzgeber hat davon abgesehen, die Mustersatzung (Anlage 1 zu § 60 AO) entsprechend zu ergänzen.

### c. Sphärenwechsel bei ausgegliederten Service-gGmbH

Die Ausgliederung nutzungsgebundenen Vermögens führte zu einem Wechsel des ausgegliederten Vermögens in die Sphäre der Vermögensverwaltung oder des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs. Nach AEAO Tz. 30 S. 4 zu § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO lebt insoweit die Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung in Höhe des Verkehrswerts dieser Vermögensgegenstände wieder auf.

Dieses Problem gehört der Vergangenheit an. Denn unter den neuen Voraussetzungen bilden Beteiligungen an Kooperationskörperschaften ebenfalls nutzungsgebundenes Vermögen i.S.v. § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 AO. Damit kommt es entweder bei zukünftigen Ausgliederungen nicht mehr zu einem schädlichen Sphärenwechsel oder aber es kommt zu einem Rückwechsel bestehender Beteiligungen. Denn der Qualifikation der Beteiligung an einer steuerbegünstigten Tochtergesellschaft als Gegenstand der unmittelbaren satzungsmässigen steuerbegünstigten Zweckverwirklichung wird der Bereich der blossen Vermögensverwaltung oder wirtschaftlichen Betätigung mit der Folge der Zuordnung zum ideellen Bereich bzw. der Zweckbetriebssphäre verlassen.<sup>12</sup> Danach dürfen sowohl die Ausstattung einer Service-Gesellschaft als auch die ihr überlassenen Mittel aus nutzungsgebundenem Vermögen erfolgen. Das gilt auch im Fall sonstiger Kooperationskörperschaften. Zu denken ist an eine Immobilien-gGmbH, die bspw. Klinikgebäude nunmehr aus nutzungsgebundenem Vermögen finanzieren und Krankenhäusern zur Nutzung überlassen kann.

Bei einer – entgeltlichen oder unentgeltlichen – Nutzungsüberlassung wesentlicher Betriebsgrundlagen, auch zurückbehaltenen Wirtschaftsgüter, an eine ausgegliederte Service-gGmbH kommt es grundsätzlich mangels eines schädlichen Sphärenwechsels nicht zu einer Betriebsaufspaltung, es sei denn partiell, soweit die gGmbH das überlassene Vermögen im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs verwendet.

### d. Ertragsteuer

Entgeltliche Kooperationsleistungen zwischen Kooperationskörperschaften gehören zum Zweckbetrieb (§ 57 Abs. 3 Satz 2 AO) und sind nach §§ 65 ff. AO steuerfrei. Da zudem die Frage der Entgeltlichkeit oder Unentgeltlichkeit keine Rolle

mehr spielt, habe sich zugleich Fragen hinsichtlich verdeckter Gewinnausschüttungen erledigt.

### e. Umsatzsteuer

Die umsatzsteuerlichen Auswirkungen sind noch ungeklärt und hängen davon ab, ob zwischen den Kooperationskörperschaften eine umsatzsteuerliche Organschaft besteht, was zu steuerfreien Innenumsätzen führte, oder ob insgesamt eine Steuerbefreiung nach § 4 UStG greift. Ansonsten sollte grundsätzlich die Zweckbetriebseigenschaft bei allen Kooperationskörperschaften den ermässigten Steuersatz nach sich ziehen. Denn die Kooperationskörperschaften erfüllen mit diesen Leistungen ihre steuerbegünstigten Zwecke «selbst» i.S.v. § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG.

Ob bei unentgeltlicher Erbringung von Dienstleistungen unter Kooperationskörperschaften eine der Umsatzsteuer unterliegende Wertabgabe vorliegt (vgl. § 3 Abs. 9a UStG), ist ebenfalls noch nicht geklärt.<sup>13</sup>

### f. Formulierungsvorschläge für Satzungsbestimmungen

Beispiel 1: Ausgegliederte Krankenhauswäscherei-gGmbH (s.o. lit. b. und Fn. 11)

Beispiel 2: Ausgegliederte Krankenhaus Grundstücks-gGmbH  
Zweck die «Förderung des öffentlichen Gesundheitswesens» (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 AO) und als Art der Zweckverwirklichung die «Erbringung von Kooperationsleistungen an andere steuerbegünstigte Körperschaften der XYZ-Gruppe, insbesondere durch Nutzungsüberlassung von Klinikgebäuden nebst technischer Ausstattung und Aussenanlagen, sowie die Erbringung Facility Management Dienstleistungen für Kliniken».

Hinweis: Der durch die Ausgliederung bewirkte Übergang des Eigentums an den Krankenhausgrundstücken auf die gGmbH unterliegt nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 S. 1 GrEStG der Grunderwerbsteuer. Unter den Voraussetzungen des § 6a GrEStG bleibt der Vorgang jedoch steuerfrei.<sup>14</sup>

### Beispiel 3: Förderstiftung und Museumsstiftung

Förderstiftung: Zweck die «Förderung von Kunst und Kultur» (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 5 AO) und als Art der Zweckverwirklichung die «Erbringung von Kooperationsleistungen an andere steuerbegünstigte Körperschaften, insbesondere durch Nutzungsüberlassung des Museumsgebäudes ... an die XYZ Museumsstiftung für Ausstellungs- und Veranstaltungszwecke, sowie die Erbringung Facility Management Dienstleistungen».

12 Bott, JStG 2020: Reform des Gemeinnützigkeitsrechts – Teil I, BB 2021, 414, 418.

13 Kirchhain, DStR 2021, 129, 137.

14 BFH, Urteil vom 21.08.2019 – II R 16/19 (II R 36/14), DStRE 2020, 354 Rn. 10.

## Wichtige Änderungen im Gemeinnützigkeitsrecht – Erleichterungen von Kooperationen im dritten Sektor

Andreas Jahn, Rechtsanwalt & Steuerberater, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht,  
MEYER-KÖRING, Bonn

Museumsstiftung: Typische Zweckbestimmungen einer Museumsstiftung unter zusätzlichem Verweis auf die Art der Zweckverwirklichung durch Zusammenarbeit mit anderen Kooperationskörperschaften.

### 2. Gemeinnützige Holdings (§ 57 Abs. 4 AO)

«Eine Körperschaft verfolgt ihre steuerbegünstigten Zwecke auch dann unmittelbar i.S.d. Abs. 1 Satz 1, wenn sie ausschliesslich Anteile an steuerbegünstigten Kapitalgesellschaften hält und verwaltet.»

Nach der Neuregelung in § 57 Abs. 4 AO stellt auch das Halten und Verwalten von Anteilen an steuerbegünstigten Kapitalgesellschaften einen Fall der unmittelbaren Zweckverwirklichung dar. Hält eine Körperschaft ausschliesslich Anteile an steuerbegünstigten Kapitalgesellschaften (z.B. nach Ausgliederung aller operativen Tätigkeiten auf Beteiligungsgesellschaften), war diese Tätigkeit bisher nicht steuerbegünstigt, wenn die Körperschaft ausschliesslich typische Aufgaben einer Holdinggesellschaft wahrnahm. Die Holding eines steuerbegünstigten Verbunds musste immer auch selbst unmittelbar ihre steuerbegünstigten Zwecke operativ verfolgen.

Dieses Ergebnis berücksichtigte nicht, dass sich durch die Aufteilung der Tätigkeit auf mehrere Gesellschaften nur die Struktur, aber nicht das gemeinnützigkeitsrechtliche Gesamtbild ändert.<sup>15</sup> Nach der Neuregelung beseitigt auch die vollständiger Ausgliederung der operativen gemeinnützigen Tätigkeit auf eine oder mehrere Kapitalgesellschaften die Steuerbegünstigung der Holdingkörperschaft nicht.<sup>16</sup> Die Steuerbegünstigung bleibt dann auch ohne eigene operative oder fördernde gemeinnützige Aktivitäten unberührt.

Das Halten der Beteiligungen aber nur die Art der Zweckverwirklichung betrifft, muss hierdurch immer auch mindestens ein gemeinnütziger Satzungszweck verfolgt werden. Das gilt insbesondere auch für Stiftungen mit Holdingfunktion. Das stiftungsrechtliche Verbot der Selbstzweckstiftung ist dann nicht verletzt.<sup>17</sup>

Und auch hier kommt es zu einem gemeinnützigkeitsrechtlichen Sphärenwechsel. Nach der m.E. jetzt überholten Bestimmung AEAO Tz. 3 Satz 7 zu § 64 Abs. 1 AO ist die Beteiligung an einer gemeinnützigen Kapitalgesellschaft der Sphäre der Vermögensverwaltung zuzuordnen. In der Konsequenz durfte eine gemeinnützige Körperschaft den Kaufpreis für den Erwerb einer Beteiligung oder bei Fremdfinanzierung die Tilgungs- und

Zinsleistungen nicht aus zeitnah zu verwendenden Mitteln finanzieren.<sup>18</sup> Dient die Beteiligung nach der Neufassung aber der unmittelbaren Zweckverwirklichung, kommt nur eine Zuordnung zur ideellen oder zweckbetrieblichen Sphäre in Betracht. Dies bedeutet zugleich, dass es sich bei den Anteilen um nutzungsgebundenes Vermögen (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 AO) handelt. Der Erwerb von Anteilen an steuerbegünstigten Kapitalgesellschaften darf folglich mit zeitnah zu verwendenden Mitteln finanziert werden.<sup>19</sup>

Ein ertragsteuerlicher Sphärenwechsel findet bei einer Zuordnung weg von der steuerfreien Vermögensverwaltung hin zum steuerfreien ideellen bzw. Zweckbetriebsbereich hingegen nicht statt. Insoweit ändert sich durch die Neuregelung nichts.

### 3. Mittelzuwendungen (§ 58 Nr. 1 AO)

Der neue Tatbestand des § 58 Nummer 1 AO regelt einheitlich die Mittelweitergabe und ersetzt die bisherigen Regelungen in § 58 Nummer 1 und der aufgehobenen Nummer 2 AO. Nach Satz 1 des § 58 Nummer 1 AO ist es steuerbegünstigten Körperschaften gestattet, anderen steuerbegünstigten Körperschaften oder juristischen Personen des öffentlichen Rechts Mittel für die Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke zuzuwenden. Das beinhaltet die klassische Mittelbeschaffungstätigkeit als auch die Weitergabe bereits vorhandener Mittel.<sup>20</sup>

Als Mittelempfänger kommen in Betracht

- inländische steuerbegünstigte Körperschaften,
- die in § 5 Absatz 2 Nummer 2 KStG aufgeführten Körperschaften (beschränkt steuerpflichtige Körperschaften),
- juristische Personen des öffentlichen Rechts und
- ausländische Körperschaften, bei denen die spätere Verwendung der Mittel für steuerbegünstigte Zwecke ausreichend nachgewiesen wird.

«Mittel» sind danach nicht nur Bar- oder Buchgeld, sondern auch alle anderen Vermögenswerte. Auch die unentgeltliche oder verbilligte Nutzungsüberlassung oder unentgeltliche oder verbilligte Erbringung einer Dienstleistung unterfallen dem Begriff der «Mittel».

Die Mittelweitergabe betrifft die Art der Zweckverwirklichung. Es handelt sich nicht um einen eigenständigen Zweck. Das Gebot der Satzungs Klarheit verlangt, dass eine Tätigkeit satzungsgemäss verankert sein muss, wenn es sich um das einzige Mittel zur Verwirklichung des geförderten Zwecks handelt, wenn daneben also keine weitere eigene operative gemeinnützige Tätigkeit beabsichtigt ist (§ 58 Nr. 1 Satz 4 AO). Körperschaft-

<sup>15</sup> BT-Drucksache 19/25160, S. 202.

<sup>16</sup> Hüttemann, DB 2021, 72, 76; Kirchhain, DStR 2021, 129, 136.

<sup>17</sup> Vgl. Kirchhain, DStR 2021, 129, 136.

<sup>18</sup> Kirchhain, DStR 2021, 129, 135.

<sup>19</sup> Hüttemann, DB 2021, 72, 77.

<sup>20</sup> BT-Drucksache 19/25160, S. 202 f.

ten, die ihre steuerbegünstigten Zwecke sowohl durch eine eigene «unmittelbare» Tätigkeit (§ 57 Abs. 1 Satz 1 AO) als auch durch Zuwendungen an andere steuerbegünstigte Einrichtungen oder Körperschaften des öffentlichen Rechts erfüllen wollen, benötigen folglich weiterhin keine entsprechende Satzungsklausel.<sup>21</sup>

Der neue § 58 Nummer 1 AO erlaubt eine nahezu unbegrenzte Mittelweiterleitung an andere steuerbegünstigte oder öffentlich-rechtliche Körperschaften zur Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke. Eine im Rahmen der teilweisen Mittelweitergabe nach § 58 Nr. 2 AO a.F. bislang zu beachtende Begrenzung der Mittelweitergabe auf max. 50 v.H. des Nettovermögens ist hinfällig geworden.<sup>22</sup> Die Regelung verlangt ausdrücklich nicht, dass die Empfängerkörperschaft die erhaltenen Mittel nur für die Satzungszwecke der Geberkörperschaft verwenden darf.<sup>23</sup> Auch müssen sich die Satzungszwecke nicht mehr decken.

Die damit verbundene Lösung vom eigenen gemeinnützigen Zwecke fasst *Hüttemann* plastisch wie folgt zusammen: «Zwar sind steuerbegünstigte Körperschaften auch künftig – soweit es um eigene Aktivitäten geht – an ihre steuerbegünstigten Zwecke gebunden, dies gilt aber nicht für Mittelzuwendungen an andere Körperschaften nach § 58 Nr. 1 Satz 1 AO. Ein Verein zur Förderung der «Religion» (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO) dürfte zwar weiterhin selbst keine Hundesportturniere durchführen, könnte aber seine Mittel einfach einem Verein zur «Förderung des Hundesports» (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 23 AO) zuwenden, ohne seine Steuerbegünstigung zu gefährden (lediglich eine Weitergabe von Mitgliedsbeiträgen könnte u.U. gegen das Abzugsverbot in § 10b Abs. 1 Satz 8 EStG verstossen). Anders ausgedrückt: Die Bindung an die ausschliessliche Verfolgung der eigenen satzungsmässigen steuerbegünstigten Zwecke (§ 56 AO) wird in Hinsicht auf Mittelweitergaben praktisch ganz aufgehoben und die Angabe eines «eigenen» steuerbegünstigten Zwecks bei «reinen» Förderkörperschaften i.S.v. § 58 Nr. 1 Satz 4 AO verkommt zu einem blossen Formalismus.»<sup>24</sup>

Derartigen Mittel Fehlverwendungen, seien sie jetzt auch gemeinnützigkeitsrechtlich nicht verboten, stehen als Korrektiv vereins- und stiftungsrechtliche Pflichten, zivilrechtliche Rückforderungsrechte und das Strafrecht (Untreue, Spendenbetrug) gegenüber. Vorsorglich wird es sich empfehlen, in Satzungen und Ordnungen klare Vorgaben und Grenzen für Mittelzuwendungen aufzustellen.

#### **4. Vertrauensschutz bei Mittelweitergabe (§ 58a AO)**

Steuerbegünstigte Körperschaften dürfen ihre Mittel grundsätzlich nur dann anderen steuerbegünstigten Körperschaften überlassen, wenn der Empfänger der Mittel damit steuerbegünstigte Zwecke verwirklicht. Nach bisherigem Recht ist nicht geregelt, ob und unter welchen Voraussetzungen eine steuerbegünstigte Körperschaft schutzwürdig ist, die Mittel an eine andere steuerbegünstigte Körperschaft weiterleitet. § 58a AO schliesst diese Regelungslücke und normiert ein schutzwürdiges Vertrauen bei geeignetem Nachweis des begünstigten Empfängerstatus der mittelempfangenden Körperschaft im Zeitpunkt der Zuwendung (§ 58a Abs. 1 und 2 AO) und entzieht einen Vertrauensschutz bei gegenteiliger Kenntnis bzw. Veranlassung einer Fehlverwendung (§ 58a Abs. 3 AO).<sup>25</sup>

Entfällt die Steuerbegünstigung des Empfängers der Mittel oder verwendet dieser die Mittel nicht für steuerbegünstigte Zwecke, verstösst die zuwendende Körperschaft an sich gegen Regelungen des Gemeinnützigkeitsrechts. Vertrauensschutz wird der zuwendenden Körperschaft aber nur gewährt, wenn sie sich die Steuerbegünstigung der empfangenden Körperschaft zum Zeitpunkt der Zuwendung hat nachweisen lassen. Der Nachweis hat dadurch zu erfolgen, dass sich die zuwendende Körperschaft eine Ausfertigung eines der in Absatz 2 aufgeführten Bescheide vorlegen lässt, namentlich durch eine Ausfertigung

- der Anlage zum Körperschaftsteuerbescheid, deren Datum nicht länger als fünf Jahre zurückliegt oder
- des Freistellungsbescheids, dessen Datum nicht länger als fünf Jahre zurückliegt oder
- des Bescheids über die Feststellung der Einhaltung der satzungsmässigen Voraussetzungen nach § 60a Absatz 1, dessen Datum nicht länger als drei Jahre zurückliegt, wenn der empfangenden Körperschaft bisher kein Freistellungsbescheid oder keine Anlage zum Körperschaftsteuerbescheid erteilt wurde.

Der Tatbestand des Absatzes 2 lehnt sich dabei an die Regelung des § 63 Absatz 5 AO an, die bestimmt, unter welchen Voraussetzungen steuerbegünstigte Körperschaften Zuwendungsbestätigungen ausstellen dürfen.

Es liegt nun allein in der Verantwortung der Geberkörperschaft, sich die für den Vertrauensschutz nach § 58a AO erforderlichen Bescheide vorlegen zu lassen (und diese ggf. durch Anfertigung von Kopien zu dokumentieren).<sup>26</sup>

21 *Hüttemann*, DB 2021, 72, 77.

22 *Bott*, BB 2021, 414, 419.

23 BT-Drucksache 19/25160, S. 202 f.

24 *Hüttemann*, DB 2021, 72, 77 f.

25 Vgl. BT-Drucksache 19/25160, S. 203 f.; *Bott*, BB 2021, 414, 420.

26 *Hüttemann*, DB 2021, 72, 79.

## Wichtige Änderungen im Gemeinnützigkeitsrecht – Erleichterungen von Kooperationen im dritten Sektor

Andreas Jahn, Rechtsanwalt & Steuerberater, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht,  
MEYER-KÖRING, Bonn

Absatz 3 bestimmt, unter welchen Voraussetzungen Vertrauensschutz nach Absatz 1 nicht zu gewähren ist, obwohl die Voraussetzungen des Absatzes 2 vorliegen. Das Vertrauen der zuwendenden Körperschaft ist danach nicht schutzwürdig, wenn ihr die Unrichtigkeit eines Verwaltungsakts nach Absatz 2 bekannt oder in Folge grober Fahrlässigkeit nicht bekannt war oder die zuwendende Körperschaft eine Verwendung für nicht steuerbegünstigte Zwecke durch die empfangende Körperschaft veranlasst hat.

### 5. Schaffung eines Zuwendungsempfängerregisters (§ 60b AO)

§ 60b AO sieht die Schaffung eines öffentlich einsehbaren Zuwendungsempfängerregisters beim Bundeszentralamt für Steuern ab 2024 vor. Es soll folgende Daten enthalten:

- Wirtschafts-Identifikationsnummer der Körperschaft,
- Name der Körperschaft,
- Anschrift der Körperschaft,
- steuerbegünstigte Zwecke der Körperschaft,
- das für die Festsetzung der KSt der Körperschaft zuständige FA,
- Datum der Erteilung des letzten Freistellungsbescheides oder Feststellungsbescheides nach § 60a,
- Bankverbindung der Körperschaft.

Damit die örtlich zuständigen Finanzbehörden die entsprechenden Daten an das Bundeszentralamt übermitteln können und die Daten im Zuwendungsempfängerregister offengelegt werden dürfen, wird auch das Steuergeheimnis entsprechend eingeschränkt (vgl. § 60b Abs. 4 AO). Zu verweisen ist auf die Gesetzesbegründung zu § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 47 FVG (Finanzverwaltungsgesetz):<sup>27</sup>

«Das Zuwendungsempfängerregister unterstützt ehrenamtlich Engagierte in ihrer Werbung für Mittel und Engagement. Es schafft zudem Rechtssicherheit und Transparenz und hilft Bürgern und institutionellen Zuwendenden, die Organisationen zu identifizieren, bei denen sie sich konkret finanziell oder personell engagieren möchten. Das Zuwendungsempfängerregister ist schliesslich Voraussetzung für eine Vereinfachung des Spendenquittungsverfahrens.

Das zentrale Register ist der Ausgangspunkt für Anwendungen, mit denen Spendenbescheinigungen für Organisationen, Spender und Steuerverwaltung künftig digital abgewickelt werden können. Das Zuwendungsempfängerregister ist damit auch ein Baustein für eine vorausgefüllte Steuererklärung, bei der sogar die Belegvorhaltepflcht entfällt, weil eine Spendenquittung in Papier für den Steuerabzug nicht mehr erforderlich sein wird.

Das Zuwendungsempfängerregister soll alle Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen enthalten, die nach § 5 Absatz 1 Nummer 9 KStG steuerbefreit sind. Die hierfür erforderlichen Informationen erhält das Bundeszentralamt für Steuern von den Landesfinanzbehörden.»

### 6. Resümee

Die hier vorgestellten Reformpunkte des Gemeinnützigkeitsrechts sind – neben den an dieser Stelle unerwähnten weiteren Änderungen – zu begrüßen. Sie erleichtern ganz erheblich die arbeitsteilige Kooperation gemeinnütziger Körperschaften durch Mittelzuwendungen und Begründung von Kooperationskörperschaften und ermöglichen die Schaffung gemeinnütziger Konzernstrukturen, wie sie bspw. im Gesundheitswesen bisweilen schon anzutreffen sind. Es wird mit Sicherheit sehr viel Bewegung in den Umstrukturierungsmarkt des dritten Sektors gelangen.

<sup>27</sup> BT-Drucksache 19/25160, S. 198 f.

Anzeige

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

**Vereins- und Verbandsrecht**

[www.wagner-vereinsrecht.com](http://www.wagner-vereinsrecht.com)  
[wagner@wagner-vereinsrecht.com](mailto:wagner@wagner-vereinsrecht.com)

## beiträge

# Kryptowährungen – Pseudonymität und Anonymität im Ertragsteuerrecht

Dr. Steffen Kranz LL.M., Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht, Partner der S&P Söffing Rechtsanwalts-gesellschaft mbH

## A. Einleitung

Die exponentielle Wertentwicklung bei vielen Kryptowährungen bewegt immer mehr private und institutionelle Anleger zu Investitionen. Wer sich bereits Anfang 2017 dazu entschlossen hat, 10'000 Euro in *Bitcoin* zu investieren, konnte drei Jahre später einen Veräußerungsgewinn i.H.v. 490'000 Euro realisieren, der nach überwiegender Ansicht nicht steuerbar wäre. Mittlerweile stehen knapp 9'000 verschiedene Kryptowährungen zur Auswahl, die mit einer Marktkapitalisierung von über 1.4 Billionen Euro einen wesentlichen Bestandteil der Weltwirtschaft beanspruchen. Die in jüngster Zeit von Unternehmen wie Paypal, Mastercard und Tesla angekündigte Integration von Kryptowährungen treibt die Anerkennung in der breiten Masse weiter voran. Spätestens seit dem Jahr 2020 entwickelt sich zudem zunehmend der Bereich Decentralized Finance (DeFi), in dessen Rahmen Investoren Kryptowährungen zum Beispiel durch sog. Liquidity Mining, Yield Farming oder Staking nicht nur als Anlage- sondern auch als Renditeobjekt nutzen können. Das Einkommensteuergesetz hält für die Besteuerung von Kryptowährungstransaktionen keine speziellen Regelungen bereit. Diesbezüglich sind zwar erste Finanzgerichtsentscheidungen, Stellungnahmen der Finanzverwaltung Beiträge der steuerrechtlichen Fachliteratur in der Welt. Bei der Lektüre springt allerdings ins Auge, dass (steuer)rechtliche Würdigungen vielfach auf Basis einer unkritischen Adaption von Verbildlichungen und Parallelen zu Vorgängen und Bestandteilen in der physischen Welt vorgenommen werden. Insbesondere die allgegenwärtigen Abbildungen einer goldglänzenden Bitcoinmünze und der damit verbundene Irrglaube, dass solche Münzen (*Coins*) von dem Steuerpflichtigen in einer digitalen Form in einer Art Brief-tasche (*Wallet*) ausserhalb eines Netzwerks aufbewahrt werden können, verbaut der den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden (steuer)rechtlichen Würdigung in vielen Fällen den Weg. Um es mit dem Finanzgericht Nürnberg<sup>1</sup> zu formulieren:

*«Letztlich sollte bei der Qualifizierung einer «Kryptowährung» als Wirtschaftsgut schon möglichst klar sein [...] worüber man eigentlich entscheidet.»*

Die verschiedenen technischen Aspekte der einzelnen Kryptowährungen und die in diesem Zusammenhang zu beachtenden Besonderheiten sind fundamental für die (steuer)rechtliche Einordnung. Insbesondere die wesentlichen Prinzipien der Pseudonymität, wie es z.B. Bitcoin (BTC), Ether (ETH) und Litecoin (LTC) zugrunde liegt, und der Anonymität, die von *Coins* wie zum Beispiel Monero (XMR), Dash (DASH) und ZCash (ZEC) verfolgt werden, sind massgeblich für die (steuer)rechtliche Diskussion dieses Themas. Daher soll der vorliegende Beitrag auf dieser Grundlage aufsetzen und ertragsteuerrechtliche Konsequenzen aufzeigen, wobei nicht nur das materielle Steuerrecht, sondern auch das Besteuerungsverfahren betrachtet werden soll.

## B Pseudonymität und Anonymität von Kryptowährungen

### I. Begriffsverständnis hinsichtlich Coins, Inhaber, Übertragungen etc.

Um die Pseudonymität und die Anonymität von Kryptowährungsnetzwerken nachvollziehen zu können, bedarf es einer vorherigen Auseinandersetzung mit einigen technischen Grundlagen der Kryptowährungsnetzwerke und dem Ablauf einer Transaktion innerhalb der Netzwerke. Hierbei handelt es sich um sog. Peer-to-Peer-Netzwerke, was bedeutet, dass alle Netzwerkteilnehmer gleichberechtigt sind und somit nicht etwa einzelne Personen diese Netzwerke beherrschen können. Die Basis für das in solche Netzwerke gesetzte Vertrauen bildet die sog. Blockchain Technologie, was grob umrissen bedeutet, dass einzelne Transaktionen autorisiert, verifiziert, in Datenblöcken gespeichert werden und diese Datenblöcke derart aufeinander aufbauen, dass eine Fälschung von Transaktionen bzw. das sog. double-spending, also die zwei- oder mehrfache Transaktion über eine Einheit, theoretisch unmöglich ist. Die fälschungssichere Dokumentation von Zahlungsvorgängen erfüllt letztlich

<sup>1</sup> FG Nürnberg, Beschluss vom 08.04.2020 – 3 V 1239/19, DStR 2020, 1243, Rn. 33.

## Kryptowährungen – Pseudonymität und Anonymität im Ertragsteuerrecht

Dr. Steffen Kranz LL.M., Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht,  
S&P Söffing Rechtsanwaltsgesellschaft mbH

die Funktion eines Kassenbuchs. Da die Verwaltung dieses Kassenbuchs nicht durch eine zentrale Instanz, sondern dezentral durch die (gleichgestellten) Netzwerkteilnehmer erfolgt, läuft dieser Ansatz unter der Bezeichnung *distributed-ledger*.

Das Bitcoin-Netzwerk war das erste Kryptowährungsnetzwerk und wurde als «Peer-to-Peer Electronic Cash System» ins Leben gerufen. Diese Bezeichnung entstammt dem von «Satoshi Nakamoto» veröffentlichten sog. White Paper<sup>2</sup> – eine Darstellung der schöpferischen Motivation und der technischen Grundlagen der Kryptowährung Bitcoin, die auch zentrale Begriffe definiert und damit zum Beispiel vorgibt, was unter einem *Coin* oder einer Transaktion (*Transaction*) zu verstehen ist. Auf dieses White Paper nehmen auch White Paper bzw. Protokolle von anderen Kryptowährungen<sup>3</sup> Bezug, selbst wenn solche nicht durch eine Abspaltung (*Hard Fork*) vom Bitcoin-Netzwerk entstanden sind.<sup>4</sup> Daher sollen die im Bitcoin White Paper verwendeten Begriffserläuterungen auch für den vor-

liegenden Beitrag als Basis für ein gemeinsames Verständnis herangezogen werden.

Zu dem Begriff *Coin* führt das White Paper wie folgt aus: «*We define an electronic coin as a chain of digital signatures.*» Die Ausführungen im White Paper verdeutlichen zudem, was unter einem «Inhaber» bzw. «Besitzer» (*Owner*) eines *Coins* zu verstehen ist und wie solch ein *Coin* vom Inhaber «übertragen» (*transfer*) wird, wobei dieser Vorgang als Transaktion (*Transaction*) bezeichnet wird: «*Each owner transfers the coin to the next by digitally signing a hash of the previous transaction and the key of the next owner and adding these to the end of the coin.*»

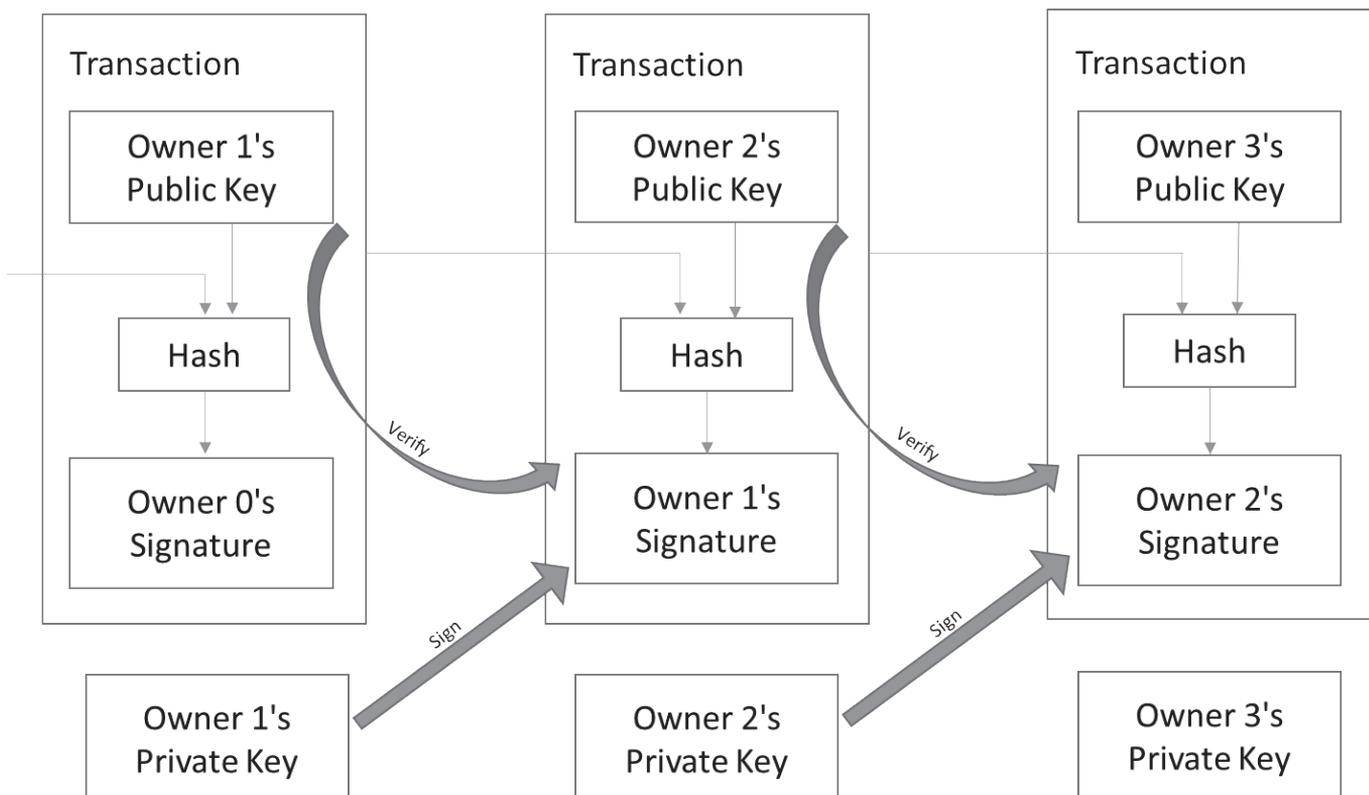
Ein *Coin* ist also eine Kette von digitalen Signaturen. Jeder Inhaber (*owner*) überträgt (*transfers*) den *Coin* zum nächsten, in dem er einen *Hash* der vorherigen Transaktion und den *Key* des nächsten Inhabers digital signiert und diese an das Ende des *Coins* anfügt. Ein *Coin* dokumentiert auf diese Weise eine Transaktionshistorie. Wenn die Crypto Community Begriffe wie *Coins*, «Inhaber» von *Coins*, «Transaktionen» oder «Übertragung» von *Bitcoin*, *Ether* & Co. verwendet, basieren diese Formulierungen auf dem zuvor dargestellten Begriffsverständnis. Vor diesem Hintergrund muss dieses Begriffsverständnis auch

2 Abrufbar unter: <https://bitcoin.org/bitcoin.pdf>; Abrufdatum: 15.02.2021.

3 Z.B. Ethereum Whitepaper, Zcash Protocol Specification.

4 Beispiele für eine Hard Fork aus Bitcoin: Litecoin und Bitcoin Cash.

Bildlich wird eine Transaktion im White Paper wie folgt dargestellt:



bei der Diskussion des vorliegenden Themas zugrundegelegt werden.

## II. Schlüsselpaare und Basis der Pseudonymität

Die im White Paper enthaltene Beschreibung, wie *Coins* im Rahmen einer Transaktion übertragen werden, nämlich in dem der Inhaber einen Hash der vorherigen Transaktion und den Key des nächsten Inhabers digital signiert bildet zugleich die Basis für das Verständnis der Pseudonymität des Bitcoin-Netzwerks. Der «*Key des nächsten Inhabers*» ist der sog. *Public Key* (öffentlicher Schlüssel). Die Möglichkeit, Informationen bzw. Nachrichten digital zu signieren, kann nur mit dem sog. *Private Key* (privater Schlüssel) des Inhabers vorgenommen werden. Dieses Schlüsselpaar wird zum Zwecke der sog. asymmetrischen Kryptographie verwendet, weshalb es auch zu dem Begriff *Kryptowährungen* gekommen ist.

Dabei bildet der *Private Key* die Basis für die Teilnahme an Transaktionen im Netzwerk. Es handelt sich hierbei um eine zufällige Zahl zwischen 1 und  $2^{258}$ . Dieser *Private Key* ist kein Teil des Netzwerks und wird von diesem auch nicht generiert. Vielmehr wird ein *Private Key* von jedem Netzwerkteilnehmer – zumeist unter Verwendung einer Wallet Software bzw. eines Dienstleisters – selbst «erschaffen» bzw. «hergestellt». Im Rahmen einer Transaktion hat der *Private Key* insbesondere die Funktion, eine Verifizierung der Berechtigung des «Übertragenden» zu ermöglichen. Konkret geht es darum, dass der Inhaber von Kryptowährungseinheiten für die Durchführung einer Transaktion eine Nachricht als Transaktionsanweisung an das Netzwerk sendet, der insbesondere der Transaktionswert (z.B. 1.0 Bitcoin) die Bitcoin-Adresse des Empfängers und der eigene *Public Key* entnommen werden kann. Diese Nachricht signiert der Inhaber dann fälschungssicher mit dem *Private Key*, um sich als Inhaber der zu transferierenden *Coins* zu legitimieren. Die vom Bitcoin-Netzwerk vermittelte technische Sicherheit kann vom Nutzer somit nur genutzt werden, wenn er seinen *Private Key* absolut geheim (privat) hält bzw. geheim halten lässt.

Aus dem *Private Key* wird der *Public Key* mathematisch abgeleitet. Essentiell für die Sicherheit des Netzwerks ist hierbei, dass der Weg zwischen diesem Schlüsselpaarteilen eine Einbahnstrasse ist und einer Ableitung des *Private Key* aus dem *Public Key* nicht möglich ist (irreversible mathematische Ableitung). Der *Public Key* dient unter anderem als eine Art Kontonummer und eröffnet anderen Netzwerkteilnehmern zudem die Möglichkeit, die mit dem dazugehörigen *Private Key* vorgenommene Signatur und damit auch die signierte Transaktionshistorie zu verifizieren.

In einem Kryptowährungsnetzwerk werden jedoch keine Kontoinhaber geführt. Welche Person hinter dem *Public Key* steht,

wer also die über den *Private Key* verfügende Person ist, ist für die Netzwerkteilnehmer nicht ersichtlich und für die Funktion des Netzwerks auch nicht relevant. Aus diesem Grund herrscht zum Beispiel im Bitcoin-Netzwerk und Ethereum Pseudonymität. Die einzige öffentliche, und damit allen anderen Netzwerkteilnehmer ersichtliche Information, ist der *Public Key*, der damit das Pseudonym eines Netzwerkteilnehmers darstellt. Der *Public Key* ist aber nur unter Rückgriff auf Informationen, die ausserhalb des Netzwerks liegen, mit einer bestimmten Person bzw. mit einem von einer bestimmten Person gehaltenen *Private Key* in Verbindung gebracht werden kann. Da der *Public Key* «öffentlich» ist, kann jedoch auch der dazugehörige «Konto-stand» grundsätzlich von jedem Netzwerkteilnehmer eingesehen werden. Zudem können auch eingegangene Transaktionen zurückverfolgt und mit anderen *Public Keys* in Verbindung gebracht werden. Insoweit ist zum Beispiel das Bitcoin-Netzwerk weitaus transparenter als ein Bankkonto.

## III. Anonymität

Die Idee von sog. *Privacy Coins* besteht darin, die Transparenz von pseudonymen Netzwerken, wie z.B. dem Bitcoin-Netzwerk und Ethereum, nicht hinnehmen zu wollen, und die Verbindung von Transaktionen und *Coins* zu bestimmten *Public Keys* nicht ersichtlich werden zu lassen. Auf diese Weise sollen Transaktionen anonym ausgeführt werden können. Populäre Beispiele für *Privacy Coins* sind *Monero*, *Dash* und *ZCash*. Aufgrund des von *Privacy Coins* verfolgte Prinzips der Anonymität wird insoweit auch von «anonymen Kryptowährungen» gesprochen. Diese Anonymität kann auf verschiedenen Wegen erreicht werden. Beim sog. *Mixing (CoinJoin)* werden mehrere Transaktionen «vermischt», wodurch es zumindest erschwert wird, die Verbindung zwischen dem Sender und dem Empfänger einer einzelnen Transaktion zu ziehen und die Transaktionshistorie verfolgen zu können. Das *Mixing* wird beispielsweise von der Kryptowährung *Dash* optional angeboten (*PrivateSend*).<sup>5</sup> Eine Ringsignatur ermöglicht es, dass mehrere Transaktionen einer Gruppe von Teilnehmern (übertragende Inhaber) nur durch einen Teilnehmer signiert wird und für einen Betrachter der ausgehenden Transaktionen nicht nachvollziehbar ist, welche Transaktion dem unterzeichnenden Teilnehmer zuzuordnen ist. Die Kryptowährung *Monero* beispielsweise kombiniert die vom Übertragenden genutzte Technik der Ringsignaturen mit der Verwendung von sog. Tarnadressen (*Stealth Addresses*) auf Seiten des Empfängers.<sup>6</sup> Es handelt sich hierbei um Einmaladres-

5 Vgl. <https://docs.dash.org/en/stable/wallets/dashcore/privatesend-instant-send.html>; Abrufdatum: 15.03.2021.

6 <https://www.getmonero.org/resources/moneropedia/ringsignatures.html>; <https://www.getmonero.org/resources/moneropedia/stealthaddress.html>.

## Kryptowährungen – Pseudonymität und Anonymität im Ertragsteuerrecht Dr. Steffen Kranz LL.M., Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht, S&P Söffing Rechtsanwaltsgesellschaft mbH

sen (auch *One-Time Public Key* genannt), die keine Verbindung zum dauerhaften *Public Key* des Empfängers haben und ausschliesslich vom Übertragenden und vom Empfangenden unter Verwendung eines sog. *privaten View-Key* lokalisiert werden können. Die Kryptowährung ZCash verwendet zwei Arten von Adressen, zwischen denen die Transaktionsbeteiligten wählen können, nämlich transparente und private. Bei der Verwendung von privaten Adressen sind – vergleichbar mit einer Transaktion im Bitcoin-Netzwerk – Absender, Empfänger- und Transaktionswert öffentlich sichtbar. Verwenden der übertragende Inhaber und der Empfänger hingegen private Adressen, wird im Netzwerk zwar ersichtlich, dass eine Transaktion stattgefunden hat, jedoch sind die Adressen und der Transaktionsbetrag verschlüsselt und nicht öffentlich sichtbar. Um diese Transaktion im Netzwerk auch ohne diese zentralen Informationen verifizieren zu können, wird auf einen sog. Zero-Knowledge Beweis (zk-SNARKs) zurückgegriffen.

### IV. Aufgabe von Pseudonymität/Anonymität...

#### 1. ... durch die Wahl der Wallet

Das Medium, mit dem Netzwerkteilnehmer ihren *Private Key* verwalten bzw. auf dem der *Private Key* abgespeichert wird, nennt man *Wallet*. An dieser Stelle soll mit einem weitverbreiteten Missverständnis aufgeräumt, das seinen Ursprung wiederum in der verbildlichenden Begriffswahl der Kryptoszene hat: Auch wenn eine *Wallet* mit den Begriffen *Brieftasche*, *Geldbeutel* oder *Portemonnaie* übersetzt werden kann, werden in einer *Wallet* keine *Coins* aufbewahrt. Ein *Coin* ist ein rein netzwerkinternes Phänomen, während eine *Wallet* ein von dem Netzwerk unabhängig existierendes Medium ist. Auf diesem Medium wird der (ebenfalls netzwerkexterne) *Private Key* aufbewahrt. Die Sicherheit einer *Wallet* und des darin enthaltenen *Private Keys* ist für die Vermögensposition des Investors entscheidend, wobei insoweit sowohl der Verlust als auch die Einsichtnahme durch andere Personen vermieden werden muss. Abhängig von der Art des Mediums, das als *Wallet* dient, kann grundsätzlich wie folgt unterschieden werden: Als technisch sehr simple Methode besteht die Möglichkeit, den *Private Keys* auf einem Dokument zu notieren (sog. *Paper Wallet*). Ist der *Private Key* auf einer Hardware abgespeichert, spricht man von einem sog. *Hardware Wallet*, das allerdings Hackerangriffen ausgesetzt sein kann. Dieses Risiko kann reduziert werden, wenn ein hierfür speziell entwickeltes Device, wie zum Beispiel *Ledger Nano*, *Trezor & Co.* als *Hardware Wallet* genutzt wird. *Brain Wallet* bedeutet, dass sich der Investor den *Private Key* bzw. eine kodierte Form hiervon gemerkt hat. Wird die Verwaltung der *Wallet*

bzw. des *Private Key* einem Online-Dienstleister anvertraut, spricht man von einer sog. Online-Wallet oder auch Hot Wallet. Die einzelnen Arten von *Wallets* haben jeweils Vor- und Nachteile hinsichtlich der Aspekte Sicherheit und Praktikabilität. Darüber hinaus kann die Wahl der *Wallet* jedoch auch die durch ein Netzwerk gewährleistete Pseudonymität bzw. Anonymität aushebeln. Dies gilt insbesondere für den Fall, dass der Steuerpflichtige eine Online-Wallet bzw. Hot-Wallet nutzt. Denn um einen solchen Dienst in Anspruch nehmen zu können, muss der Steuerpflichtige einen KYC (*Know Your Customer*) Prozess durchlaufen, der länderabhängig mehr oder weniger stark ausgeprägt sein kann (sog. *Geoblocking*). Daher ist es bei der Nutzung einer Online-Wallet technisch jederzeit möglich, die verwalteten Schlüsselpaare und die gesamte Transaktionshistorie mit einem konkreten Nutzer in Verbindung zu bringen. Man kann in einem solchen Fall bei Bedarf somit auch hinter den *Public Key* sehen.

#### 2. ... durch die Wahl der Tauschbörse

Für den «Erwerb» von *Coins* wird der Steuerpflichtige in der Regel sog. Kryptobörsen nutzen. Es handelt sich hierbei um Online-Tauschplätze, die in zwei Formen denkbar sind. Zum einen können solche Tauschplätze von einem Anbieter zentral betrieben werden. In diesen Fällen spricht man von einer sog. CEX (*Centralized Exchange*). Populäre Betreiber einer CEX sind zum Beispiel Kraken<sup>7</sup>, Bitwala<sup>8</sup>, coinbase<sup>9</sup> und etoro.<sup>10</sup> Auch um an einer CEX teilnehmen zu können, muss der Steuerpflichtige einen KYC Prozess durchlaufen, weshalb es auch in diesem Fall technisch möglich ist, die verwalteten Schlüsselpaare und die gesamte Transaktionshistorie mit einem konkreten Nutzer in Verbindung zu bringen. Vergleichbar mit der Inanspruchnahme einer Online-Wallet, wird die von Kryptowährungsnetzwerken gewährleistete Pseudonymität bzw. Anonymität somit auch im Fall des Tauschs über eine CEX ausgehebelt. Angemerkt sei zudem, dass eine CEX in den meisten Fällen zugleich auch Hot-Wallets bereitstellen, so dass ein zentraler KYC Prozess für die Inanspruchnahme von beiden Diensten vorausgesetzt wird. Zum anderen kann der Investor über eine sog. DEX (*Decentralized Exchange*) *Coins* «erwerben» bzw. «tauschen». Bekannte DEX-Plattformen sind zum Beispiel *Uniswap* und *Sushiswap*. Im Unterschied zu einer CEX wird der «Austausch» von *Coins* bei einer DEX nicht über eine zentrale Stelle, sondern mithilfe eines Smart Contracts ausgeführt. Die Teilnahme an DEX ist grundsätzlich jeder Person ohne Einschränkungen möglich. Einen KYC Prozess muss der Investor zur Nutzung einer DEX – anders

7 <https://www.kraken.com>.

8 <https://www.bitwala.com>.

9 <https://www.coinbase.com>.

10 <https://www.etoro.com>.

als zur Nutzung ein DEX – nicht durchlaufen. Die durch das Netzwerk vermittelte Pseudonymität bzw. Anonymität bleibt auf diese Weise vollständig erhalten.

### C. Ertragsteuerrechtliche Aspekte

In ertragsteuerrechtlicher Hinsicht stellen sich bei Kryptowährungen insbesondere die Frage, ob bzw. inwieweit ein Wirtschaftsgut vorliegt, das einem Steuerpflichtigen zugerechnet werden kann, so dass dieser insoweit auch steuerbare Erwerb- und eine Veräusserungsvorgänge tätigen kann. Den gesetzlichen Anknüpfungspunkt zur Steuerbarkeit liefert hierbei § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 i.V.m. § 22 Nr. 2 EStG. Demnach unterliegen private Veräusserungsgeschäfte im Sinne des § 23 EStG als sonstige Einkünfte der Einkommensteuer. Bei Wirtschaftsgütern, die nicht unter § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG (Grundstücke u.ä.) fallen, sind Veräusserungsgeschäfte gemäss § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG solche, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräusserung nicht mehr als ein Jahr beträgt.

#### I. Wirtschaftsgut i.S.v. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG

Ganz überwiegend wird in steuerrechtlichen Veröffentlichungen nur die Wirtschaftsguteigenschaft von *Bitcoins*, *Coins*, (*Currency*-)*Token* oder *Kryptowährungen* im Allgemeinen und die Besteuerung im Rahmen eines Spekulationsgeschäfts i.S.v. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG diskutiert. Nach der hier vertretenen Ansicht tragen diese Ansätze den Prinzipien Pseudonymität und Anonymität nicht hinreichend Rechnung.

##### 1. Meinungsstand

Zu dieser Thematik fehlt es sowohl an veröffentlichten Entscheidungen des BFH als auch – soweit ersichtlich – an anhängigen Revisionsverfahren. Aus der finanzgerichtlichen Rechtsprechung sind lediglich zwei Beschlüsse im Rahmen von AdV-Verfahren bekannt, die sich mit dieser Thematik befassen. In dem Verfahren vor dem Finanzgericht Berlin-Brandenburg<sup>11</sup> ging es um einen Fall, in dem der Antragsteller von seinem Arbeitgeber offenbar Ether gegen «Übertragung» von *Bitcoins* «erworben» hat, das Finanzamt diesbezüglich im Rahmen der Festsetzung eine steuerbare Veräusserung gemäss § 22 Nr. 2, 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG annahm und insoweit dem Antrag des Antragstellers auf Aussetzung der Vollziehung nicht entsprach. Dieses Vorgehen bestätigte das Finanzgericht Berlin-Brandenburg und nahm – ohne weitere Differenzierung – an, dass es sich sowohl bei *Bitcoin*, «sog. Krypto-Assets» als auch

bei «virtuellen Währungen» um andere Wirtschaftsgüter i.S.v. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG handele.<sup>12</sup> «Eine ggf. notwendige Auseinandersetzung mit den Einzelheiten technischer Abläufe wäre – wenn man ihnen im Hinblick auf die bislang gängige Definition des Wirtschaftsgutes überhaupt Relevanz zuerkennen will – dem Hauptsacheverfahren vorbehalten.»<sup>13</sup> In dem Verfahren vor dem Finanzgericht Nürnberg<sup>14</sup> ging es um einen Fall, in dem nach Angaben des Antragstellers, die das Finanzamt ohne weitere Nachforschung übernahm, Gewinne aus dem «An- und Verkauf v. Kryptowährungen» erzielt wurden. Auch in diesem Fall setzte das Finanzamt steuerbare Veräusserungsgewinne gemäss § 22 Nr. 2, 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG fest und lehnte den Antrag des Antragstellers auf Aussetzung der Vollziehung ab. Dieser Entscheidung trat das Finanzgericht Nürnberg jedoch entgegen und gewährte die beantragte Aussetzung der Vollziehung. Zwar könne «möglicherweise eine konkrete Kryptowährung ein Wirtschaftsgut darstellen und somit ihr An- und Verkauf nach §§ 22 Nr. 2, 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG einen Besteuerungstatbestand erfüllen», jedoch sei das Finanzamt im konkreten Fall seiner aus § 88 AO resultierenden Pflicht zu der diesbezüglichen Nachforschung nicht nachgekommen, da nicht einmal versucht worden sei, die in Streit stehende «Kryptowährung» zu identifizieren.<sup>15</sup> Dabei stellt das Finanzgericht Nürnberg in diesem Zusammenhang ausdrücklich heraus, dass die o.g. Entscheidung des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg für den Senat nicht nachvollziehbar sei.

Von Seiten der Finanzverwaltung wurden – soweit ersichtlich – bisher nur der Erlass der Finanzbehörde Hamburg vom 11.12.2017<sup>16</sup> und die Kurzinformation der OFD Nordrhein-Westfalen vom 20.04.2018<sup>17</sup> zu dieser Thematik veröffentlicht, wonach der Gewinn (oder) Verlust aus der Veräusserung von *Bitcoins* zu sonstigen Einkünften aus privaten Veräusserungsgeschäften i.S.v. § 22 Nr. 2 EStG i. V. m. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG führe, sofern Erwerb und Veräusserung der *Bitcoins* innerhalb eines Jahres stattfand; Entsprechendes solle für den Fall des Tauschs («Hingabe von *Bitcoins* als Zahlungsmittel») gelten. Auch nach fast einhelliger Meinung in der steuerrechtlichen Fachliteratur wird eine Qualifikation als sonstiges Wirtschafts-

11 FG Berlin-Brandenburg, Beschluss vom 20.06.2019 – 13 V 13100/19, DStRK 2019, 279

12 FG Berlin-Brandenburg, Beschluss vom 20.06.2019 – 13 V 13100/19, DStRK 2019, 279, R. 20, 21 u. 22

13 FG Berlin-Brandenburg, Beschluss vom 20.06.2019 – 13 V 13100/19, DStRK 2019, 279, R. 23

14 FG Nürnberg, Beschluss vom 08.04.2020 – 3 V 1239/19, DStR 2020, 1243

15 FG Nürnberg, Beschluss vom 08.04.2020 – 3 V 1239/19, DStR 2020, 1243, Rn. 25 u. 33.

16 Finanzbehörde Hamburg, Erlass vom 11.12.2017 – S 2256-2017/003-52, DStR 2018, 527.

17 OFD Nordrhein-Westfalen, Kurzinformation Einkommensteuer Nr. 04/2018, DB 2018, 1185.

## Kryptowährungen – Pseudonymität und Anonymität im Ertragsteuerrecht

Dr. Steffen Kranz LL.M., Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht,  
S&P Söffing Rechtsanwaltsgesellschaft mbH

gut i.S.v. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG vertreten, wobei in begrifflicher Hinsicht unterschiedliche Bezugspunkte gewählt werden, wie z.B. *Bitcoin*<sup>18</sup>, Krypto-Assets<sup>19</sup>, Kryptowährungen<sup>20</sup>, Currency-Token.<sup>21</sup> Nur vereinzelt<sup>22</sup> wird die Wirtschaftsguteigenschaft einer «Kryptowährung» verneint bzw. zumindest bezweifelt.

### 2. Stellungnahme

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH<sup>23</sup> umfasst der Begriff des Wirtschaftsguts i.S.v. § 23 EStG entsprechend der Vorschriften zu den übrigen Einkunftsarten Sachen und Rechte i.S. des BGB sowie tatsächliche Zustände und konkrete Möglichkeiten, d.h. sämtliche Vorteile, die einer selbständigen Bewertung zugänglich und von mehrjährigem Nutzen sind.

Bei einem *Coin* handelt es sich (nur) um ein netzwerkinternes Phänomen in der Form einer Kette von digitalen Signaturen, die insbesondere keiner Versendung oder Speicherung für eigene oder fremde Zwecke zugänglich ist. Um einer solchen Signaturkette die Eigenschaft eines veräußerbaren Wirtschaftsguts zuzusprechen zu können, müsste diese Signaturkette nach der ständigen Rechtsprechung des BFH<sup>24</sup> zuvorderst die selbständig bewertbare Eigenschaft einer Sache oder eines Rechts i.S. des BGB oder eines sonstigen Vorteils zuzusprechen sein. Dass es sich bei einer netzwerkinternen digitalen Signaturkette mangels Körperlichkeit nicht um eine Sache i.S.v. § 90 BGB handelt, bedarf nach der hier vertretenen Ansicht keiner weiteren Erläuterung. Ein Recht kann aus einer solchen Signaturkette auch nicht abgeleitet werden, weder in relativer noch in absoluter Art, da es sich ja gerade um ein dezentralisiertes Netzwerk handelt und eine zentrale Instanz nicht existiert. Die Signaturket-

te, also der *Coin*, vermittelt dem Steuerpflichtigen bei isolierter Betrachtung auch keinen übertragbaren Vorteil. Wer nun anführt, dass ein *Coin*, den ein Investor zuvor «erworben» hat, dem Investor sehr wohl einen Vorteil vermittelt, da am Ende der Signaturkette der *Public Key* vermerkt ist, über den der Investor mittels des *Private Key Transactions* vornehmen kann, verkennt die Pseudonymität des Netzwerks. Eine Signaturkette ist nämlich gerade nicht an die Person des Steuerpflichtigen, sondern an den *Public Key* gebunden. Die Wertzuweisung ist eben nicht personalisiert, sondern pseudonymisiert. Daher könnte der Steuerpflichtige beispielsweise auch keinen Wert aus 100.00 Einheiten *Coins* ziehen, die er soeben «erworben» hat, wenn er das Hard-Wallet mit dem *Private Key* im nächsten Moment verliert. In diesem Fall verliert er nicht etwa die Herrschaft über einen *Coin*; diese hatte der Steuerpflichtige nie. Herrschaft hatte der Steuerpflichtige nur über den *Private Key*, den der Steuerpflichtige dazu nutzen konnte, um eine Transaktionsanweisung zu signieren und damit eine Fortschreibung der Signaturketten (*Coins*) innerhalb des Netzwerks herbeizuführen.

Insoweit kann auch nicht etwa der Vergleich zwischen einem *Private Key* und einer PIN sowie zwischen dem ausgewiesenen Bankguthaben und einem *Coin* gezogen werden. Gegenüber der Bank hat der Steuerpflichtige eine Forderung, die sich in seinem Kontostand widerspiegelt. Verliert der Steuerpflichtige die PIN, kann die Bank eine neue PIN herausgeben, da der Steuerpflichtige in seiner Person eine Berechtigung an dem Bankguthaben nachweisen kann. Im Fall von *Bitcoin* wird jedoch nicht etwa dem Netzwerkteilnehmer, sondern einem *Public Key* ein Wert zugeschrieben, auf den nur mit dem dazugehörigen *Private Key* zugegriffen werden kann. In diesem Zusammenhang ist die verbildlichte Begriffswahl übrigens korrekt: Die Wallet (Brieftasche, Portemonnaie) hilft dem Investor, den Wert aufzubewahren, den er selbst halten kann, nämlich den *Private Key*. Das ist bei einem *Coin* nicht möglich. Vor diesem Hintergrund kann ein *Coin* auch nicht die Eigenschaften erfüllen, die der BFH für die Annahme eines zurechenbaren sonstigen Wirtschaftsguts im Sinne des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG fordert. Doch auch eine Kryptowährung bzw. eine Kryptowährungseinheit kann – anders als eine offizielle Währung – nicht die Voraussetzungen eines Wirtschaftsguts erfüllen. So handelt es sich bei einer Kryptowährung letztlich um den Konsens der Netzwerkteilnehmer, dass die Möglichkeit, eine Transaktion in Bezug auf *Coins* veranlassen zu können, also die Signaturketten dergestalt fortschreiben zu können, dass fortan unter Nutzung anderer Schlüsselpaare entsprechende Transaktionen vorgenommen werden können, ein Wert zukommt. Dieser Wert steht und fällt somit mit dem Bestand und der Funktionsweise des Netzwerks. Bei einer Kryptowährung folgt der Wert den Transaktionen im dezentral geführten Kassenbuch und nicht etwa

18 Wohl auch *Hakert/Kirschbaum*, DStR 2018, 881 ff.; *Stein/Lupberger*, DStR 2019, 311 (312).

19 z.B. *Heyin* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2020, Die einzelnen Einkunftsarten, Rn. 8\_553; *Richter/Augel*, FR 2017, 937 (948); *Reiter/Nolte*, BB 2018, 1179 (1180); *Schlund/Pongratz*, DStR 2018, 598 (603).

20 z.B. *Weber-Grellet* in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 23 Rn. 27 *Musilin* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 301. Lieferung 12.2020, § 23 EStG, Rn. 142; *Krauß/Blöchle*, DStR 2018, 1210 (1212); *Krüger*, BB 2018, 1887 (1889); *Heuél/Matthey*, EStB 2018, 263 (265); *Blank/Christ*, StB 2018, 47 (48); *Reiter/Massoner*, ISR 2018, 424 (428); *Stöhr*, DStR 2019, 1889 (1891); *Liegmann/Farruggia-Weber*, BB 2019, 2455 (2459).

21 *Sixt*, DStR 2019, 1766 (1769); Betr. «*Coins bzw. Token*»: *Lohmar/Jeuckens*, FR 2019, 110 (111).

22 beispielweise nur *Schroen*, DStR 2019, 1369 (1371 ff.).

23 BFH, Urteil vom 24.06.2003 – IX R 2/02 –, BFHE 202, 351, BStBl II 2003, 752, Rn. 13; Urteil vom 06.12.2017 – VI R 65/15, BStBl II 2018, 353, Rn. 12 (m.w.N.); vgl. auch *Blümich/Ratschow*, 154. EL Juli 2020, EStG § 23 Rn. 62.

24 BFH, Urteil vom 24. Juni 2003 – IX R 2/02 –, BFHE 202, 351, BStBl II 2003, 752, Rn. 13; Urteil vom 06.12.2017 – VI R 65/15, BStBl II 2018, 353, Rn. 12 (m.w.N.); vgl. auch *Ratschow* in *Blümich*, EStG, 154. EL Juli 2020, § 23 Rn. 62.

anders herum.<sup>25</sup> Eine Kryptowährungseinheit ist somit untrennbar mit der Dokumentation durch einen *Coin* verbunden. In diesem Punkt unterscheidet sich eine Kryptowährung wesentlich von einer offiziellen Währung, denn insoweit folgen die Dokumentationen auf Bankkonten den Währungsguthaben. Will man also einer «Kryptowährung», bzw. genaugenommen einer Kryptowährungseinheit, die Wirtschaftsgutseigenschaft zusprechen, scheitert man aus denselben Gründen, aus denen auch die Wirtschaftsgutseigenschaft eines *Coins* verneint werden muss. Als «Inhaber» einer Kryptowährungseinheit im Sinne des *White Paper* kann somit nur derjenige bezeichnet werden, der die Möglichkeit hat, mit dem massgeblichen *Private Key* die Verlängerung der Signaturkette zu veranlassen, also derjenige, der die tatsächliche Herrschaft über diesen *Private Key* hat.

Dies führt zu der Schlussfolgerung, dass nur der vom Steuerpflichtigen erschaffene und gehaltene *Private Key* als Wirtschaftsgut qualifiziert werden kann. Gemäss § 39 Abs. 1 AO sind Wirtschaftsgüter grundsätzlich dem Eigentümer zuzurechnen. Übt eine andere Person als der Eigentümer die tatsächliche Herrschaft über ein Wirtschaftsgut in der Weise aus, dass er den Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschliessen kann, so ist gemäss § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO ihm das Wirtschaftsgut zuzurechnen. Da tatsächliche Zustände und konkrete Möglichkeiten nicht eigentumsfähig sind, kann bei einem *Private Key* nur die tatsächliche Herrschaft massgeblich sein, wobei es im Ergebnis keinen Unterschied macht, ob die Zurechnung in diesen Fällen im Wege der teleologischen Extension von § 39 Abs. 1 AO<sup>26</sup> oder in direkter Anwendung von § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO erfolgt. Diese tatsächliche Herrschaftsmacht übt der Steuerpflichtige aus, indem er seinen *Private Key* (sorgsam) in seiner Wallet aufbewahrt. Auch wenn der Steuerpflichtige seinen *Private Key* in einer Online-Wallet aufbewahrt, hat er aufgrund der personengebundenen Berechtigung hinsichtlich der netzwerkexternen Wallet die tatsächliche Herrschaftsmacht über den *Private Key*. Der Verlust des *Private Key* würden für den Steuerpflichtigen auch den Verlust des damit verbundenen wirtschaftlichen Vorteils bedeuten, weshalb ihm dieser fortan auch nicht mehr gemäss § 39 AO zuzurechnen wäre.

Bei Wirtschaftsgütern, die nicht unter § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG (Grundstücke u.ä.) fallen, sind Veräusserungsgeschäfte gemäss § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG solche, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräusserung nicht mehr als ein Jahr beträgt. Diese Veräusserungsfrist wäre somit auch

bei der Durchführung von Transaktionen zu beachten. Viele Investoren werden jedoch nicht auf die Haltedauer achten, wenn Sie an Kryptobörsen agieren. Gerade die Nutzung von Apps auf dem Mobiltelefon forcieren das Interesse am sog. Day-Trading, in dessen Rahmen «erworbene» *Coins* teilweise auch schon an demselben Tag wieder veräussert werden. Die Anzahl der in einem Jahr getätigten Transaktionen, die im Zweifel ja alle der Steuerbarkeit unterliegen sollen, kann auf diese Weise einen Umfang erreichen, der eine ordnungsgemässe Erfassung im Rahmen der Einkommensteuererklärung zumindest sehr erschwert. Hierbei kann die Anwendung der FiFo-Methode<sup>27</sup> vielleicht noch eine gewisse Erleichterung bringen, schafft das grundsätzliche Problem jedoch nicht aus der Wert.

## II. Vollzugsdefizit

Das Finanzgericht Baden-Württemberg hat mit Urteil vom 02.03.2018 in anderer Sache<sup>28</sup> lediglich am Rande innerhalb der Begründung für eine Revisionszulassung festgestellt, dass die Frage eines strukturellen Vollzugsdefizits bei Spekulationsgeschäften mit «Kryptowährungen» noch nicht Gegenstand höchstrichterlicher sowie verfassungsgerichtlicher Rechtsprechung war. Und in der Tat drängt sich die Frage nach einem möglichen Vollzugsdefizit auf. Wie die Bundesregierung noch im Juli 2020<sup>29</sup> einräumte, hat sie keine Kenntnisse über das Marktvolumen von Kryptoassets in Deutschland bzw. der Europäischen Union.

Von einem sog. Vollzugsdefizit ist auf Basis der Rechtsprechung des BVerfG<sup>30</sup> bei einer dem Gesetzgeber zuzurechnenden mangelhaften Durchsetzung einer materiellen Steuerpflicht auszugehen. Diese mangelnde Durchsetzung führt zu einem Verstoss gegen das verfassungsrechtlich in Art. 3 Abs. 1 GG niedergelegte Gebot tatsächlich gleicher Steuerbelastung durch gleichen Gesetzesvollzug mit der Folge, dass die materielle Steuernorm selbst insoweit verfassungswidrig wird. Nach der Rechtsprechung des BVerfG<sup>31</sup> hängt dabei *die Feststellung eines strukturellen Vollzugsdefizits im verfassungsrechtlichen Sinn ganz wesentlich davon ab, wie weit beim Vollzug einer bestimmten materiellen Steuernorm die Erhebungsform oder – ohne eine Besteuerung bereits an der Quelle – die Besteuerungspraxis im Rahmen gewöhnlicher Verwaltungsabläufe im Massenverfahren der Finanzämter im Grossen und Ganzen auf Gleichheit im*

25 In diesem Sinne wohl ebenso Weiss, Jus 2019, 1050 (1054): «Die rechtliche Berechtigung wird also durch die technische Berechtigung ersetzt».

26 So z.B. Drüen in Tipke/Kruse, AO/FGO, 163. Lieferung 10.2020, § 39 AO, Rn. 4; Klein/Ratschow, 15. Aufl. 2020, AO § 39 Rn. 13, 14.

27 Soweit ersichtlich nur Finanzbehörde Hamburg, Erlass vom 11.12.2017 – S 2256-2017/003-52, DStR 2018, 527; OFD Nordrhein-Westfalen, Kurzinformation Einkommensteuer Nr. 04/2018, DB 2018, 1185.

28 FG Baden-Württemberg, Urteil vom 02.03.2018 – 5 K 2508/17, DStRK 2018, 207.

29 BT-Drucks. 19/20839.

30 BVerfG, Urteil vom 09.03.2004 – 2 BvL 17/02 –, BStBl II 2005, 56, Rn. 59.

31 BVerfG, Urteil vom 09.03.2004 – 2 BvL 17/02 –, BStBl II 2005, 56, Rn. 68.

## Kryptowährungen – Pseudonymität und Anonymität im Ertragsteuerrecht Dr. Steffen Kranz LL.M., Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht, S&P Söffing Rechtsanwaltsgesellschaft mbH

*Belastungserfolg angelegt ist und wieweit insbesondere auch unzulängliche Erklärungen der Steuerpflichtigen mit einem angemessenen Entdeckungsrisiko verbunden sind.*

Die Basis für ein mögliches Vollzugsdefizit bildet im Beispiel von *Bitcoin* das Prinzip der Pseudonymität. So ist eine direkte Teilnahme am Netzwerk nur über das kryptographische Schlüsselpaar möglich – das «Empfangen» von *Bitcoins* geschieht über den *Public Key*, der Zugriff auf *Bitcoins* über den *Private Key*, der jedoch nur dem Steuerpflichtigen bekannt ist. Der *Public Key* lässt keinen Rückschluss auf die Person des Steuerpflichtigen zu, die die Herrschaftsgewalt über den *Private Key* hat und sich damit als «Empfänger» und «Übertragender» der *Coins* darstellt. Über den *Public Key* können zwar alle Transaktionen nachverfolgt werden, ein Blick hinter den *Public Key* ist jedoch nicht möglich.

Bei Wahrung der Pseudonymität ist es somit faktisch unmöglich, aus dem Netzwerk heraus hinter einen *Public Key* zu blicken. Da der *Public Key* grundsätzlich nicht in Verbindung mit einer Person in Verbindung steht, handelt es sich hierbei um eine tatsächliche und nicht etwa um eine technische (ggf. überwindbare) Hürde. Erlangt das Finanzamt Kenntnis von einem bestimmten *Public Key*, kann es – wie jeder andere Netzwerkteilnehmer auch – die mit diesem *Public Key* in Zusammenhang stehenden Transaktionen nachverfolgen und auf dieser Basis ggf. die sachlichen Voraussetzungen für die Besteuerung nachvollziehen, nicht aber die Zuordnung in persönlicher Hinsicht. Das Finanzamt hat in einem dezentralisierten Peer-to-Peer Netzwerk eben nicht mehr Rechte, als jeder andere Netzwerkteilnehmer. Verwendet der Steuerpflichtige *Privacy Coins*, ist es den Finanzbehörden auch nicht möglich, über einen öffentlichen Schlüssel einen Einblick in den «Bestand» an *Coins* und die vollständige Transaktionshistorie zu erhalten. Im Fall von *Privacy Coins* können die Finanzbehörden somit nicht einmal die sachlichen Voraussetzungen für die Besteuerung nachvollziehen. Das Entdeckungsrisiko dürfte sich in diesen Fällen auf nahezu 0% reduzieren.

Auf diese Weise schlagen sich die Prinzipien der Pseudonymität bzw. Anonymität auch auf das Besteuerungsverfahren durch. Dadurch werden dem Finanzamt im Erhebungsverfahren unüberwindbare Grenzen gesetzt, weshalb die gleichmässige Besteuerung in diesen Fällen von der ordnungsgemässen Deklarationstätigkeit des Steuerpflichtigen abhängt. Diese Sachlage ist mit dem aus Art. 3 Abs. 1 GG folgenden Vorgabe der Gleichmässigkeit der Besteuerung nicht vereinbar. Insoweit liegt ein Vollzugsdefizit vor, so dass die Besteuerung von im Rahmen von Transaktionen über Kryptowährungseinheiten erzielten Veräusserungsgewinnen auf Grundlage von § 23 Abs. 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG nach der hier vertretenen Ansicht verfassungswidrig ist.

Hält der Steuerpflichtige seinen *Private Key* in einer Online Wallet und/oder nimmt er an einer Transaktion über eine CEX teil, kann er über die bei der zentralen Stelle im Rahmen des KYC Verfahrens erhobenen und gespeicherten Daten grundsätzlich jederzeit mit den Transaktionen in Verbindung gebracht werden. Die Prinzipien der Pseudonymität und der Anonymität werden in diesen Fällen ausgehebelt. Daher ist es in diesen Fällen technisch grundsätzlich jederzeit möglich, getätigte Transaktionen mit einem konkreten Nutzer in Verbindung zu bringen. Diese Ausgangslage eröffnet auch den Finanzbehörden die Möglichkeit, über den Online-Dienstleister (zentrale Stelle) Transaktionsinformationen zu erhalten und auf diese Weise auch steuerungsrelevante Sachverhalte aufzudecken, die ein Steuerpflichtiger in seiner Steuererklärung nicht offengelegt hat. Auch besteht auf dieser Basis die grundsätzliche Möglichkeit, ein Sammelauskunftersuchen gemäss § 93 Abs. 1a AO durchzuführen. In Anbetracht der Vielzahl von Anbietern einer CEX, die ihren jeweiligen Sitz wiederum in unterschiedlichen Ländern auf der ganzen Welt haben, erscheint das Entdeckungsrisiko in diesen Fällen jedoch gering. Insbesondere wäre die Annahme, dass solche Anfragen im Rahmen gewöhnlicher Verwaltungsabläufe im Massenverfahren der Finanzämter regelmässig, grenzüberschreitend und mit Erfolg durchgeführt werden können, realitätsfremd.

Doch selbst wenn man bei einer isolierten Betrachtung der Fälle, in denen der Steuerpflichtige die Dienste einer zentralen Stelle (Online-Wallet und/oder CEX), nicht auf ein Vollzugsdefizit schliessen sollte, ist ein solches letztlich trotzdem zu bejahen, da es dem Steuerpflichtigen freisteht, die Pseudonymität bzw. Anonymität, die durch die von ihm gewählte Kryptowährung vermittelt wird, zu wahren. Es darf dem Steuerpflichtigen aus verfassungsrechtlichen Gründen aber nicht überlassen bleiben, den Besteuerungserfolg durch die Art seines Investments frei zu wählen. Daher ist die Besteuerung von im Rahmen von Transaktionen über Kryptowährungseinheiten erzielten Veräusserungsgewinnen auf Grundlage von § 23 Abs. 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG nach der hier vertretenen Ansicht auch insoweit verfassungswidrig.

### D. Zusammenfassung

Die von Kryptowährungen verfolgten Prinzipien der Pseudonymität und der Anonymität stellen wesentliche Aspekte dar, die auch im Rahmen der ertragsteuerrechtlichen Beurteilung zu berücksichtigen sind. Der Steuerpflichtige nimmt über sein Schlüsselpaar, bestehend aus *Private Key* und *Public Key*, an Kryptowährungsnetzwerken teil. Die tatsächliche Herrschaft über den *Private Key* ist essentiell, da ihm dieser die Einleitung

von Transaktionen ermöglicht. Die Transaktion selbst ist ein rein netzwerkinterner Prozess, der zu einer Verlängerung von netzwerkinternen Signaturketten (*Coins*) führt, mit denen Transaktionen dokumentiert werden. Auf diese Weise erfüllen Kryptowährungsnetzwerke die Funktion von dezentral verwalteten Kassenbüchern. Die Sicherheit dieser Kassenbücher bildet die Basis für den Konsens der Netzwerkteilnehmer, dass der Möglichkeit, eine Fortschreibung von *Coins* veranlassen zu können, ein Wert zukommt, der als Kryptowährung bezeichnet wird.

Das bei einer Investition in Kryptowährungen massgebliche, dem Steuerpflichtigen zurechenbare Wirtschaftsgut ist der Private Key, mit dem der Steuerpflichtige die Fortschreibung von *Coins* veranlassen kann. Je nach der gewählten Kryptowährung steht es dem Steuerpflichtigen offen, an Transaktionen nur über seinen Public Key, und damit pseudonym, oder sogar anonym teilzunehmen. In diesen Fällen ist den Finanzbehörden die Identifikation des Steuerpflichtigen nur unter bestimmten Umständen möglich, die der Steuerpflichtige allerdings wiederum frei beeinflussen kann. Der Steuerpflichtige hat es bei Transaktionen über Kryptowährungen somit letztlich in der Hand, den Besteuerungserfolg zu lenken. Diese Sachlage führt nach der hier vertretenen Ansicht zu dem Ergebnis, dass die Ertragbesteuerung von Gewinnen, die im Rahmen von Transaktionen über Kryptowährungen erzielt werden, verfassungswidrig ist.

ooOoo

### **Grenzen der politischen Betätigung von gemeinnützigen Vereinen: Fortführung von Attac...**

Grundsätzlich hielt der *BFH* zu den **Grenzen der politischen Betätigung von gemeinnützigen Vereinen** fest: Wer politische Zwecke durch Einflussnahme auf politische Willensbildung und Gestaltung der öffentlichen Meinung verfolgt, erfüllt keinen gemeinnützigen Zweck i.S. von § 52 AO. Eine gemeinnützige Körperschaft darf sich in dieser Weise nur betätigen, wenn dies der Verfolgung eines der in § 52 Abs. 2 AO ausdrücklich genannten Zwecke dient (Ls. 1). Soweit eine Körperschaft danach politische Zwecke gemeinnützig verfolgen kann, muss sie sich zudem «parteilich neutral» verhalten. Dies ergibt sich bereits aus der Unterscheidung zwischen der Förderung gemeinnütziger Zwecke einerseits und der Förderung politischer Parteien andererseits.

Im Leitsatz der **Folgeentscheidung des BFH** vom 20.12.2020 heisst es: «Einflussnahme auf politische Willensbildung und öffentliche Meinung ist kein eigenständiger gemeinnütziger Zweck i.S. von § 52 AO.» Und weiter: «Eine Einflussnahme einer gemeinnützigen Körperschaft auf die politische Willensbildung und die öffentliche Meinung ist zur Verfolgung eines

der in § 52 Abs. 2 AO genannten Zwecke gestattet, muss aber gegenüber der unmittelbaren Förderung des steuerbegünstigten Zwecks in den Hintergrund treten. Die Tagespolitik darf nicht im Mittelpunkt der Tätigkeit der Körperschaft stehen.»<sup>32</sup> Das Finanzgericht München (FG München 30.03.2021 – 7 V 2583/20, juris) hat hier noch einmal nachgelegt: «Die tatsächliche Geschäftsführung eines Vereins, der nach seiner Satzung die gemeinnützigen Zwecke der Förderung des öffentlichen Gesundheitswesens und der öffentlichen Gesundheitspflege (§ 52 Abs. 2 Nr. 3 AO) und der allgemeinen Förderung des demokratischen Staatswesens (§ 52 Abs. 2 Nr. 24 AO) verfolgt, ist nicht mehr auf die ausschliessliche und unmittelbare Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke gerichtet, wenn er mit Anforderungen an die Regierungen in den politischen Wettstreit um die zutreffende Strategie zur Bekämpfung der Corona-Pandemie tritt, ohne sich auf sachliche Kritik an aus seiner Sicht negativen gesundheitlichen Folgen durch einzelne Pandemie-massnahmen zu beschränken und er mit Massnahmen gezielt auf die politische Willensbildung Einfluss nehmen will, ohne eine Diskussion über politische Fragen in «geistiger Offenheit» anzustreben.»

ooOoo

### **Stefanink/Gutsche, ZIP 2021, 70: Die Bedeutung der Beschlussfeststellung und -mitteilung für die Wirksamkeit von GmbH-Umlaufbeschlüssen**

#### **Risiken und Fallstricke für die Praxis**

In Zeiten der Pandemie haben Umlaufbeschlüsse nach § 48 Abs. 2 GmbH aufgrund der Erleichterungen in Art. 2 § 2 COVID-19-G erheblich an praktischer Relevanz gewonnen. Die Geltung der gesetzgeberischen Erleichterungen wurde erst kürzlich um ein Jahr bis Ende 2021 verlängert und es finden sich bereits jetzt Fürsprecher für eine dauerhafte Beibehaltung. Der Bedeutungszuwachs für Umlaufbeschlüsse lenkt den Fokus der Beratungspraxis zunehmend auf ihre rechtssichere Gestaltung. Insbesondere die von einer Nichtbeteiligung am Beschlussverfahren ausgehende Gefahr der Nichtigkeit des Beschlusses war dabei bereits wiederholt Gegenstand rechtswissenschaftlicher Auseinandersetzungen. Dagegen sind mögliche Risiken im Zusammenhang mit der Beschlussfeststellung und -mitteilung bisher weitgehend unbeachtet geblieben – und das, obwohl eine nicht ganz klare BGH-Rechtsprechung und widerstreitende Literaturmeinungen den Praktiker im Einzelfall vor eine durchaus zweifelhafte Rechtslage stellen können.

<sup>32</sup> *BFH* 19.01.2019 – V R 60/17, Tz. 22, *NJW* 2019, 877; hierzu *Weitemeyer*, *Stbg* 2019, Heft 5 M 1; *dies.* *npoR* 2019, 97; *Riegel/Freund*, *BB* 2019, 743; *Engel*, *ZStV* 2019, 130; krit. *Hornung/Vielwerth*, *DStR* 2019, 1497.

## beiträge

Zur Reform von § 261 StGB aus steuerstrafrechtlicher  
Sicht – eine Wutrede

Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht Dr. Martin Wulf, Streck Mack Schwedhelm, Berlin

Am 18.03.2021 ist das «Gesetz zur Verbesserung der strafrechtlichen Bekämpfung der Geldwäsche» in Kraft getreten. Kernbestandteil dieses Gesetzes ist die Reform der Strafvorschrift der Geldwäsche (§ 261 StGB). Mit der Neufassung wird der Vortatenkatalog des § 261 StGB abgeschafft. Die Beschränkung auf schwere Straftaten entfällt, zukünftig ist jeder Ladendiebstahl und jeder private Versicherungsbetrug eine taugliche Vortat der Geldwäsche.

Entgegen den Entwürfen des Justizministeriums wurde diese Verschärfung nicht mit der Abschaffung der Strafbarkeit bei Leichtfertigkeit kombiniert. Vielmehr stellt das neue Gesetz sowohl die leichtfertige als auch eine nur versuchte «Geldwäsche» in allen Fällen der Bagatellkriminalität ohne jede Geringfügigkeitsgrenze unter Strafe. Damit wird zukünftig die Diffusion von Taterträgen in den weiteren Wirtschaftskreislauf im Bereich der Alltagsdelikte umfassend unter Strafe gestellt. Es handelt sich um die weitreichendste Kriminalisierung von vormals straflosem Verhalten in der Geschichte der Bundesrepublik, die auch für das Steuerstrafrecht einige Auswirkungen hat.

### I. Argumente aus dem Gesetzgebungsverfahren

Eine Überarbeitung von § 261 StGB war durch die am 02.12.2018 in Kraft getretene Richtlinie (EU) 2018/1673 erforderlich geworden. Allerdings wäre für eine Umsetzung der Richtlinienvorgaben nur eine punktuelle Ergänzung des deutschen Straftatbestands erforderlich gewesen. Der Gesetzgeber hat sich stattdessen zu einer umfassenden Reform entschieden, die den sogenannten «All-Crimes Approach» verwirklicht. Die Befürworter dieser Änderungen konnten darauf verweisen, dass dieser Ansatz zuvor bereits in anderen Mitgliedsstaaten der EU wie Belgien, Italien, Frankreich, Niederlande und Polen verwirklicht worden war. Die Kritiker hielten dem entgegen, dass es keinerlei Belege dafür gibt, dass diese Ausweitung der Strafbarkeit irgendwie geeignet wäre, die zugrundeliegenden Straftaten einzudämmen – von einem signifikant niedrigeren Kriminalitätsniveau in Staaten mit einem «All-Crimes» Modell ist nichts bekannt.

Im Ergebnis hat sich im Gesetzgebungsverfahren gleichwohl die Auffassung durchgesetzt, die behauptet, man müsse die Begehung von schweren Straftaten dadurch bekämpfen, dass man Verhalten mit Strafe bedroht, das keinerlei Bezug zu schweren Straftaten aufweist. Im alten Recht war die Verurteilung wegen Geldwäsche durch den erforderlichen Nachweis einer der im Vortatenkatalog aufgeführten schweren Straftaten an hohe Voraussetzungen geknüpft. Das BVerfG hatte – zum grossen Ärger der Strafverfolger – angemahnt, dass auch für strafprozessuale Massnahmen unter dem Mantel der Geldwäschebekämpfung der Anfangsverdacht für das Vorliegen einer Katalogtat geprüft werden müsse.<sup>1</sup> Der Nachweis einer solchen schweren Straftat als Voraussetzung bereitet den Strafverfolgungsbehörden – nach der im Gesetzgebungsverfahren geführten Klage – aber Probleme. Um die «dicken Fische» zu fangen, auf die man es doch abgesehen habe, sei es erforderlich, die bislang geltenden Anforderungen herunterzuschrauben, da ein Nachweis schwerer Straftaten in vielen Fällen nicht gelinge.<sup>2</sup> Dass man dadurch alltägliches Verhalten unter Strafe stellt, das bei sinnvoller Betrachtung eigentlich nicht bestraft werden sollte, ist für die Vertreter dieser Auffassung kein Problem. Nach der Überzeugung von *Sebastian Fiedler*, dem Vorsitzenden des Bundes Deutscher Kriminalbeamter, sei dies nicht «*der Untergang des Abendlandes*».<sup>3</sup> Er verspricht, das Problem durch organisiertes Wegsehen zu lösen. Man werde ganz einfach auch in Zukunft für die Bearbeitung von Bagatelldelikten keine Ressourcen einsetzen. Die durch das neue Gesetz verursachte, explosionsartige Ausweitung der Geldwäschestrafbarkeit werde sich dadurch im Bereich der einfachen Delikte nicht auswirken.<sup>4</sup> Der Vorsitzende des Deutschen Richterbundes sekundiert:

1 BVerfG vom 31.01.2020 – 2 BvR2992/14 (Rn. 41), juris; ebenso BVerfG vom 07.05.2020 – 2 BvQ 26/20 – (Rn. 32), juris und BVerfG vom 03.03.2021 – 2 BvR 1746/18, juris.

2 Vgl. die Äusserungen der Sachverständigen *Fiedler, Köhler, Lüblinghof* und *Ruhland* in der Anhörung des Rechtsausschusses des Bundestages, BT-Protokoll 19/117 vom 09.12.2020.

3 BT-Protokoll 19/117 a.a.O., Seite 9.

4 BT-Protokoll 19/117 a.a.O., Seite 10 unter Hinweis auf die «polizeiliche Praxis», im Bagatellbereich wenig Ressourcen einzusetzen.

«Glauben Sie mir, die Staatsanwälte werden mit diesen Dingen fertig. Dafür gibt es den § 153 StPO.»<sup>5</sup>

Auf den Gedanken, dass es für Bürger ein prinzipielles Problem darstellen könnte, wenn ein Verhalten als Straftat definiert wird, das nicht strafbar sein sollte, würden diese Leute niemals kommen. Offenbar haben sie für sich die Erwartung bereits aufgegeben, dass man Strafgesetze einhalten sollte. Wer im Gesetzgebungsverfahren argumentierte, der neue Straftatbestand greife zu weit, wurde von Vertretern der Strafverfolgungsbehörden damit beruhigt, man habe ja gar nicht vor, das Strafgesetz umfassend anzuwenden. So entsteht der Eindruck, voraussetzungsarme Straftatbestände sollten eine effektive Strafverfolgung garantieren. Überschüssige Wirkungen der überdehnten Straftatbestände werden in diesem Modell durch die Ressourcenplanung der Polizeibehörden begrenzt. Gerechte Einzelfallentscheidungen werden durch die Anwendung von § 153 StPO erzielt, der die Verhängung von Sanktionen in das Ermessen des ermittelnden Staatsanwalts stellt. Die Lektüre der Gesetzgebungsmaterialien lässt einen schauernd und sprachlos zurück.

## II. Grundstrukturen des neu gefassten § 261 StGB

Die Grundstrukturen einer Strafbarkeit wegen Geldwäsche bleiben auch nach der Neufassung von § 261 StGB erhalten. Zwar wurden die Tathandlungen durch den Gesetzgeber neu geordnet. Unverändert strafbar bleibt aber – neben den eigentlichen Verschleierungshandlungen (§ 261 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 sowie § 261 Abs. 2 StGB) – auch die schlichte Entgegennahme von infizierten Gegenständen (§ 261 Abs. 1 Nr. 3 StGB) und deren Verwahrung oder Verwendung, soweit der Täter dessen Herkunft zu dem Zeitpunkt gekannt hat, zu dem er den Gegenstand erlangt hat (§ 261 Abs. 1 Nr. 4 StGB).

Die Strafbarkeit des blossen «sich Verschaffens», «Verwahrens» oder «Verwendens» soll die Verkehrsfähigkeit der betreffenden Gegenstände beseitigen. Um eine «Infizierung» der gesamten Volkswirtschaft zu vermeiden bleibt es aber bei der Regel, dass diese ergänzende Strafbarkeit ausscheidet, sobald ein Gegenstand einmal durch einen Dritten erlangt wurde, der gutgläubig handelte und insofern durch die Entgegennahme keine Straftat beging (vgl. § 261 Abs. 1 Satz 2 StGB). Diese Regelung verhindert z.B., dass das die Einnahmen des Fiskus «infiziert» werden, wenn Steuern aus rechtswidrigem Verhalten mit dem «schmutzigen Geld» bezahlt werden. Der Bauunternehmer, der Einnahmen aus einem durch Korruption gewonnenen Auftrag erzielt, kann so seine Steuern aus dem durch die Tat

erlangten Geld bezahlen, ohne dass der gegen ihn ermittelnde Kriminalbeamte seine nächste Gehaltszahlung ablehnen muss. Denn durch die Entgegennahme der Zahlung seitens der gutgläubigen Mitarbeiter des Finanzamts verliert das schmutzige Geld seine Eigenschaft als Tatobjekt im Sinne von § 261 Abs. 1 Nr. 3 und Nr. 4 StGB und kann dann straflos für die Tilgung staatlicher Ausgaben weiterverwendet werden.

Ausreichend für eine Strafbarkeit sind prinzipiell Eventualvorsatz oder Leichtfertigkeit, auch der Versuch ist strafbar. Nur für Honorarzahungen an Strafverteidiger gilt in subjektiver Hinsicht eine Sonderregel. Insofern setzt der Gesetzgeber die Rechtsprechung des BVerfG um und beschränkt die Strafbarkeit des «sich Verschaffens» oder «Verwendens» auf Fälle, in denen der Verteidiger zum Zeitpunkt der Annahme des Honorars sichere Kenntnis von dessen Herkunft hat (vgl. § 261 Abs. 1 Satz 3 und Abs. 6 Satz 2 StGB).<sup>6</sup> Straflos bleibt auch die sogenannte «Selbstgeldwäsche». Wer bereits wegen der Beteiligung an der Vortat bestraft werden kann, kann sich nur dann ergänzend wegen Geldwäsche strafbar machen, wenn er die erlangten Gegenstände in den Verkehr bringt und dabei zusätzlich deren rechtswidrige Herkunft verschleiert (vgl. § 261 Abs. 7 StGB). Im Übrigen kann der Täter des § 261 StGB durch eine Selbstanzeige Strafbefreiung erlangen, wenn er die Tat freiwillig gegenüber der Staatsanwaltschaft offenbart und die Sicherstellung des aus der Vortat stammenden Gegenstands herbeiführt (§ 261 Abs. 8 StGB).

Die gravierendste Änderung an dem bisherigen Konzept besteht somit in der Streichung des Vortatenkatalogs und der Erweiterung der Strafbarkeit auf jede x-beliebige Vortat, aus der ein infizierter «Gegenstand» hervorgegangen ist.

## III. § 370 AO als Vortat der Geldwäsche

Für das Steuerstrafrecht hat die Neuregelung erhebliche Konsequenzen. Allerdings existieren zwei gegenläufige Effekte: Einerseits wird die Bedeutung von § 261 StGB im Steuerstrafrecht massiv ausgeweitet, da zukünftig stellt *jede Steuerhinterziehung* eine taugliche Vortat der Geldwäsche darstellt. Andererseits wurde mit der Neufassung die Sonderregelung aus § 261 Abs. 1 Satz 3 StGB a.F aufgehoben, mit der der Gesetzgeber vormals versucht hatte, die aus einer Steuerhinterziehung folgenden «ersparten Aufwendungen» zum Gegenstand der Geldwäsche zu erklären. Hiervon hat man Abstand genom-

5 BT-Protokoll 19/117 a.a.O. Seite 12 f.

6 BVerfG vom 30.03.2004 – 2 BvR 1520/01, BVerfGE 110, 226–274, wistra 2002, 217.

Zur Reform von § 261 StGB aus steuerstrafrechtlicher Sicht – eine Wutrede  
Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht Dr. Martin Wulf, Streck Mack Schwedhelm, Berlin

men.<sup>7</sup> Die Neufassung beschreibt die tauglichen Anknüpfungsobjekte einer strafbaren Geldwäsche nunmehr einheitlich und abschliessend als einen «Gegenstand, der aus einer rechtswidrigen Tat herrührt».

**1. Unrechtmässig erlangte Steuervergütungen (§ 370 Abs. 4 AO) als «Gegenstände» i.S.v. § 261 Abs. 1 StGB**

Das Tatbestandsmerkmal des «Gegenstands» aus § 261 Abs. 1 Satz 1 StGB umfasst bewegliche und unbewegliche Sachen sowie Rechte.<sup>8</sup> Da Sachen wiederum körperliche Gegenstände sind, lässt sich sagen, dass ein «Gegenstand» im Sinne des Tatbestands alles ist, woran man ein Recht erwerben kann.<sup>9</sup> Der Begriff des «Herrührens» wird vom BGH so verstanden, dass ein Gegenstand dann als bemakelt im Sinne von § 261 Abs. 1 StGB anzusehen ist, «wenn er sich bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise im Sinne eines Kausalzusammenhangs auf die Vortat zurückführen lässt».<sup>10</sup> Erforderlich ist also Kausalität und ein nicht näher präzisierter «wirtschaftlicher Zusammenhang».<sup>11</sup>

Wendet man diese Vorgaben auf eine Steuerhinterziehung als Vortat an, so fallen mit der Neuregelung solche Fälle eindeutig in den Anwendungsbereich des § 261 Abs. 1 StGB, in denen durch eine der Tathandlungen des § 370 Abs. 1 AO unmittelbar unberechtigte Ansprüche gegen den Staat begründet werden. Im Festsetzungsverfahren betrifft dies vor allem Fälle der Umsatzsteuerhinterziehung, in denen Voranmeldungen oder Jahreserklärungen abgegeben werden, die zu einer Steuervergütung oder zu einer Herabsetzung der bisher zu entrichtenden Steuer führen (vgl. § 168 Satz 2 AO).

Offensichtlich tatbestandsmässig sind zunächst solche Fälle, in denen ungerechtfertigte Vorsteuerabzugsbeträge im Sinne von § 15 UStG geltend gemacht, also bspw. Scheinrechnung zur Erlangung von Auszahlungen eingesetzt werden. Denkbar sind aber auch Fälle, in denen das Unrecht allein in der Nicht-

Erfassung von steuerpflichtigen Ausgangsumsätzen besteht. Verschweigt der Unternehmer bspw. unterjährig in seinen Voranmeldungen einen Teil seiner steuerpflichtigen Ausgangsumsätze und reicht er dann eine Umsatzsteuerjahreserklärung ein, in der er erneut die Summe der vorangemeldeten Ausgangsumsätze erklärt, aber (zutreffend) noch ergänzende Vorsteuererstattungsbeträge geltend macht, so führt die Jahreserklärung zu einem «Überschuss» zu Gunsten des Steuerpflichtigen (vgl. § 18 Abs. 3 Satz 1 UStG), der im Anmeldeverfahren geltend gemacht wird. Stimmt das Finanzamt nach § 168 Satz 2 AO zu, so erlangt der Täter aus der Steuerfestsetzung unmittelbar einen Anspruch auf Auszahlung des Guthabens gegenüber dem Finanzamt. Dieser Auszahlungsanspruch stellt eindeutig einen «Gegenstand» dar, der bei wirtschaftlicher Betrachtung kausal durch die Tat hervorgerufen wurde und insoweit aus der rechtswidrigen Tat «herrührt».

Weitere Fallbeispiele lassen sich bei Täuschungen im Anrechnungsverfahren denken, wie sie etwa in den Cum-Ex-Gestaltungen vorgeworfen werden: Reicht eine Körperschaft eine Steuerbescheinigung ein, mit der die Anrechnung von Kapitalertragsteuer geltend gemacht wird, obwohl die Anrechnungsvoraussetzungen tatsächlich nicht vorliegen, so führt dies im Rahmen des Abrechnungsteils des Steuerbescheids gegebenenfalls zu dem Ausweis eines Guthabens. Bei genauer Betrachtung wird hier durch einen Steuerverwaltungsakt («Anrechnungsverfügung») ein Auszahlungsanspruch des Steuerpflichtigen zur Entstehung gebracht. Auch ein solcher Auszahlungsanspruch wäre ein tauglicher «Gegenstand» im Sinne von § 261 Abs. 1 StGB.

An dieser Stelle zeigt sich allerdings bereits, dass es wichtig ist, genau hinzusehen. Denn wenn die geltend gemachte Anrechnung von Kapitalertragsteuer im Rahmen der Anrechnungsverfügung lediglich dazu führt, dass sich die zuvor festgesetzte Körperschaftsteuer beispielsweise von 100'000 Euro auf einen noch zu zahlenden Betrag i.H.v. 75'000 Euro verringert, so wird durch die Tat kein Auszahlungsanspruch des Steuerpflichtigen verursacht. Ein «Gegenstand» im Sinne von § 261 Abs. 1 StGB liegt dann nicht vor. Vielmehr tritt der Erfolg als Steuerverkürzung ein und entspricht strukturell einem Vorteil in der Form von ersparten Aufwendungen. Solche ersparten Aufwendungen sollen aber nach der klaren Grundentscheidung des Gesetzgebers infolge der Reform nicht mehr tauglicher Gegenstand einer Geldwäsche sein, da an ihnen bei genauer Betrachtung keine Geldwäschehandlung aus dem Katalog des § 261 StGB anknüpfen kann.<sup>12</sup>

7 Ebenfalls gestrichen wurde die Erfassung von Gegenständen, hinsichtlich derer Einfuhrabgaben oder Verbrauchssteuern hinterzogen wurden, da man der Auffassung ist, dies zukünftig über die Einziehungsvorschriften hinreichend abschöpfen zu können, vgl. BT-Drucksache 19/24180, Seite 17 f.

8 Begründung Regierungsentwurf, BT-Drucksache 19/24180, S. 20 unter Hinweis auf BGH vom 20.05.2015 – 1 StR 33/15, NJW 2015, 3254.

9 Vgl. nur Voß, Die Tatobjekte der Geldwäsche, 2006, Seite 58.

10 BGH vom 18.02.2009 – 1 StR 4/09, wistra 2009, 310.

11 Die erwähnte «wirtschaftliche Betrachtungsweise» soll den kausalen Zusammenhang irgendwie einschränken oder präzisieren, Einzelheiten sind allerdings weitgehend unklar (so auch das BMJV in der Entwurfsbegründung BT-Drucksache 19/24180, Seite 20), im Gesetzgebungsverfahren haben sich der Bundesrat und im Anschluss daran auch der Rechtsausschuss dann aber gegen eine Abschaffung dieses Begriffs ausgesprochen, vgl. BR-Drucksache 620/20, Seite 4 und BT-Drucksache 19/26602, Seite 8.

12 Vgl. die Begründung zum Regierungsentwurf, BT-Drucksache 19/24180, S. 17–18 m.w.N.

## 2. Steuererstattungen aus dem Abrechnungsteil als «tauglicher Gegenstand»?

Fraglich ist, welche Konstellationen über die unrechtmäßig erlangten Steuervergütungen hinaus bei einer Straftat der Steuerhinterziehung zu «Gegenständen» im Sinne von § 261 Abs. 1 StGB führen können. Problematisch sind hier insbesondere Steuererstattungen, die aus dem Abrechnungsteil eines Steuerbescheids stammen, ihren Ursprung aber nicht in der ungerechtfertigten Geltendmachung von Anrechnungsbeiträgen haben, sondern letztlich auf eine zu niedrige Steuerfestsetzung zurückgehen.

Beispiel: Der Arbeitnehmer gibt eine Einkommensteuererklärung ab, in der er unzutreffende Werbungskosten zu den Einkünften aus nicht-selbstständiger Arbeit geltend macht. Die Einkommensteuer wird dadurch um 6'000 EUR zu niedrig festgesetzt. Nach Anrechnung der einbehaltenen und abgeführten Lohnsteuer führt dies zu einer im Abrechnungsteil festgesetzten Steuererstattung i.H.v. 4'000 Euro.

Auch hier wird durch den im Abrechnungsteil des Steuerbescheids enthaltenen Verwaltungsakt dem Steuerpflichtigen ein Auszahlungsanspruch zugesprochen, der als Rechtsanspruch einen Gegenstand im Sinne von § 261 StGB darstellen könnte. Fraglich ist allein, ob dieser Gegenstand als aus der Tat «herrührend» zu betrachten ist.

Lässt man jeden kausalen Zusammenhang ausreichen, so könnte man diese Frage bejahen. Denn unzweifelhaft geht der aus dem Abrechnungsteil stammende Anspruch kausal auf die unrichtige Erklärung und die dadurch hervorgerufene unzutreffende Festsetzung zurück. Für eine solche Sichtweise könnte auch sprechen, dass der Gesetzgeber die ersparten Aufwendungen vorrangig deshalb aus dem Anwendungsbereich des § 261 StGB herausgenommen hat, das sie lediglich einen rechnerischen Vorteil im Vermögen des Täters darstellen und sich deshalb in den Fällen der Steuerverkürzung kein konkretes Tatobjekt identifizieren lässt, an dem eine Geldwäschestrafbarkheit anknüpfen kann. Dies scheint im Beispiel auf den ersten Blick anders zu sein, da sich durch die Verrechnung mit der einbehaltenen Lohnsteuer ein konkreter Auszahlungsanspruch ergibt.

Bei genauer Betrachtung ist diese Lesart aber nicht überzeugend. Der Begriff des «Herrührens» soll nach der Rechtsansicht, die sich im Gesetzgebungsverfahren durchgesetzt hat, dazu dienen, die Surrogation von Ursprungsgegenständen zu erfassen und sicherzustellen, dass auch in den sogenannten «Umwandlungs- und Vermengungsfällen» der Straftatbestand der Geldwäsche Anwendung findet. Der Begriff des «Herrührens» ist – so fasst es die Stellungnahme des Bundesrates im

aktuellen Gesetzgebungsverfahren zusammen – vom Gesetzgeber eingeführt worden, «um auch eine Kette von Verwertungshandlungen, bei welcher der ursprüngliche Gegenstand unter Beibehaltung seines Werts durch einen anderen ersetzt wird, zu erfassen».<sup>13</sup> Die Erfassung dieser Surrogationsfälle war das Kernargument, das in der Sachverständigenanhörung angeführt wurde, um den Begriff des «Herrührens» beizubehalten. Versteht man das Gesetz aber so, dass eine Geldwäsche nur infrage kommt, wenn zunächst ein infizierter Ursprungsgegenstand durch die Tat hervorgerufen wird und dass sich die Bemakelung sodann an allen Gegenständen fortsetzt, die in einer Verwertungskette aus diesem Ursprungsgegenstand entstehen, so scheidet eine Geldwäsche bei Steuererstattungen aus, die auf eine zu niedrige Festsetzung der Steuer zurückgehen. Denn in dem Beispielsfall erlangt der Täter durch die unrichtige Steuererklärung zunächst nur, dass die Einkommensteuer zu niedrig festgesetzt wird. Der Vorteil aus dieser Tat ist nicht verkörpert und stellt somit keinen «Gegenstand» im Sinne von § 261 Abs. 1 StGB dar. Das Auszahlungsguthaben aus dem Abrechnungsteil stellt kein Surrogat für einen durch die Tat erlangten «Ursprungs-Gegenstand» dar und wird insofern richtigerweise von der Beschreibung des tauglichen Tatobjekts in § 261 Abs. 1 StGB nicht erfasst.

Im Ergebnis ist mithin im Steuerstrafrecht jeweils danach zu differenzieren, ob ungerechtfertigte Ansprüche gegenüber dem Finanzamt durch die Tat geschaffen werden (was in der Regel bei ungerechtfertigten Steuervergütungen der Fall ist), oder ob sie lediglich ein Resultat des rechnerischen Vermögensvorteils sind, den der Täter aus einer zu niedrigen Steuerfestsetzung erlangt. Im zweiten Fall handelt es sich nicht um einen Gegenstand, der aus der Tat im Sinne des § 261 Abs. 1 StGB herrührt.

## 3. Praxisprobleme durch die Abwicklung von Steuerergütungen etc. im unbaren Zahlungsverkehr («Lehre von der Gesamtkontamination»)

Auf den ersten Blick erscheinen die Auswirkungen der gesetzlichen Neuregelung zunächst überschaubar. Würde es nur um die Steuervergütungen gehen und wäre es so, dass diese «Gegenstände» sowie ihre Surrogate im Vermögen des Steuerhinterziehers individualisierbar blieben, so liessen sich die Konsequenzen der Infizierung begrenzen und halbwegs sinnvolle Rechtsfolgen aus der Neufassung ableiten. Nach der bisherigen Rechtsprechung ist dies aber leider nicht der Fall. Denn selbstverständlich wird der Zahlungsverkehr mit den Finanzämtern unbar abgewickelt. Auszahlungsansprüche des Steuerpflichtigen aus ungerechtfertigten Steuervergütungen setzen sich in

13 So ausdrücklich BR-Drucksache 620/20, S. 4 unter Hinweis auf die ursprüngliche Gesetzesbegründung, BR-Drucksache 12/3533, S. 12.

Zur Reform von § 261 StGB aus steuerstrafrechtlicher Sicht – eine Wutrede  
Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht Dr. Martin Wulf, Streck Mack Schwedhelm, Berlin

das Vermögen des Begünstigten hinein in der Form fort, dass die festgesetzten Guthaben auf das bei der Finanzbehörde angegebene Bankkonto des Steuerpflichtigen überwiesen werden. Der Ursprungsgegenstand (Auszahlungsanspruch gegen das Finanzamt) wandelt sich um in eine Forderung gegenüber dem eigenen kontoführenden Institut («Bankguthaben»). Die zentrale Frage ist dann, welche Rechtsfolgen eintreten, wenn sich auf dem bezogenen Bankkonto bereits vorher Guthaben befanden oder aber nachträglich – nach der Überweisung vom Finanzamt – weitere Gutschriften auf dem Konto eingehen.

Der 1. Strafsenat des BGH hat sich mit diesen Rechtsfragen in seiner «Giralgeld Entscheidung» vom 20.05.2015 auseinandergesetzt. Danach sollen bemakelte Zahlungseingänge dazu führen, dass das gesamte Guthaben auf dem Konto fortan als ein aus der Tat herrührender Gegenstand im Sinne von § 261 Abs. 1 Satz 1 StGB anzusehen ist. Dieser Grundsatz der «Gesamtkontamination» gelte jedenfalls solange, wie der aus der Vortat herrührende Anteil bei wirtschaftlicher Betrachtung nicht völlig unerheblich sei. Im konkreten Fall betrug der Anteil der Zuflüsse aus deliktischen Quellen zwischen 5.9% und 35%. Diesen Fall sah der BGH als unproblematisch an, um eine Gesamtkontamination anzunehmen.<sup>14</sup> Man wird wohl davon ausgehen müssen, dass nach der damaligen Auffassung des 1. Strafsenats jedenfalls ein deliktischer Anteil in einer Größenordnung von 5% noch ausreicht, um die übrigen 95% des Kontoguthabens zu infizieren. Wo die Grenze für einen «nicht völlig unerheblichen» Anteil liegen könnte, lässt sich der Entscheidung nicht entnehmen. Mutmasslich dürfte der Senat bei seiner Entscheidung aus dem Jahr 2015 erst Anteile von weniger als 1% als «völlig unerheblich» betrachtet haben.

Im Gesetzgebungsverfahren wurde auf diese Rechtsprechung Bezug genommen und betont, dass die «Vermischung inkriminierter Vermögensgegenstände mit legalen Vermögensbestandteilen» nicht dazu führen dürfte, dass eine Geldwäschestrafbarkeit verloren geht. Dies war für den Gesetzgeber eines der Argumente, um den Begriff des «Herrührens» beizubehalten.<sup>15</sup> Würde man aber die zitierte Rechtsprechung auf die neue Gesetzesfassung übertragen, so würde sich gerade im Bereich des Steuerstrafrechts monströse Konsequenzen erge-

ben. Denn nüchtern betrachtet sind in einem Unternehmen, in dem Umsatzsteuerhinterziehungen begangen werden, mit einiger Wahrscheinlichkeit zumindest vereinzelte Fälle anzunehmen, in denen Voranmeldungen oder auch Jahreserklärungen zu Guthabenbeträgen führen. Infizieren solche Guthaben den vorhandenen Kontobestand bereits bei einer Quote von 5 % im Zeitpunkt der Gutschrift, so ist fortan der Gesamtkontobestand kontaminiert. Gehen dann weitere Gutschriften auf diesem Konto ein, so müsste sich bei logischer Betrachtung die Kontamination an dem neuen Gesamtkontobestand fortsetzen etc. Kauf der Unternehmer Material, das durch Überweisung von dem Konto bezahlt wird und setzt er dieses Material dann ein, um einen ertragsstarken neuen Auftrag zu erfüllen, so setzt sich die Kontamination an der Forderung gegen seinen Vertragspartner und dann an der nachfolgenden Gutschrift fort, wenn der Kunde die erbrachte Leistung bezahlt. Die Kette lässt sich beliebig fortführen und endet unweigerlich in der Kontamination des Gesamtvermögens.<sup>16</sup>

Natürlich kann die Geschichte auch anders ausgehen: Denkt man sich einen Fall, in dem die Ursprungs-Gutschrift des Finanzamts aus der zu Unrecht erlangten Steuervergütung auf einem Konto einget, das sich im Zeitpunkt der Gutschrift im Soll befindet, und reicht die Gutschrift nicht aus, um die Verbindlichkeit aus dem Kontosaldo zu erfüllen, so verpufft der Effekt. Der erlangte Gegenstand löst sich auf, ohne dass ein neuer Gegenstand an seine Stelle tritt. Die Infizierungskette bricht ab, so dass folgerichtig auch nachfolgende Einzahlungen, die dann irgendwann wieder einen positiven Kontosaldo herbeiführen, nicht mehr zu neuen «Gegenständen» führen, die als Tatobjekte im Sinne des § 261 Abs. 1 Satz 1 StGB anzusehen wären. In dieser Konstellation könnten sich mithin auch die Vertragspartner des Unternehmers an der begangenen Steuerstraftat nicht geldwäscherechtlich «infizieren».

Das Praxisproblem beruht darauf, dass es für Vertragspartner naturgemäss intransparent ist, welche von den dargestellten Varianten vorliegt. Wer es aber konkret für möglich hält, dass sein Vertragspartner eine Umsatzsteuerhinterziehung begangen hat, der muss es auch für möglich halten, dass in Einzelfällen Guthabenbeträge entstanden sind, die dann wiederum zur Infizierung des Gesamtvermögens geführt haben können. Schon die Betrachtung einer bedingt vorsätzlichen Begehung nach § 261 Abs. 1 Nr. 3 StGB wirft mithin weitreichende Probleme auf. Spielt man die Fälle in der Leichtfertigkeit- oder in der Versuchsvariante durch, so ergeben sich weitere abstruse Ergebnisse.

14 BGH vom 20.05.2015 – 1 StR 33/15, wistra 2015, 391 unter Verweis auf OLG Karlsruhe vom 20.01.2005 – 3 Ws 108/04, NJW 2005, 767, 769 und verschiedene Stimmen aus der Kommentarliteratur.

15 Bereits die Begründung zum Regierungsentwurf betonte diesen Grundsatz und wollte daran – trotz der sprachlichen Neufassung – festhalten, vgl. BT-Drucksache 19/24180, S. 29; in der Stellungnahme des Bundesrats wurde dann die zitierte Formulierung verwendet und geltend gemacht, dass der Begriff des «Herrührens» beizubehalten sei, vgl. BR-Drucksache 620/20, S. 4–5; ebenso sah dies die Beschlussempfehlung des Rechtsausschusses, vgl. BT-Drucksache 19/26602, S. 7 (zur identischen Formulierung in § 76a Abs. 4 StGB).

16 Auf diese Probleme hatte *Bülte* in seinem Sachverständigengutachten im Gesetzgebungsverfahren durchaus aufmerksam gemacht – in der weiteren Anhörung hat sich dann aber keiner der Parlamentarier dafür interessiert und zu diesem Problem nachgefragt.

Denkt man die im Gesetz angelegte Struktur konsequent zu Ende, dann begehen fortan die Mitarbeiter eines Handwerksunternehmens Straftaten der Geldwäsche, wenn sie Kenntnis davon haben, dass der Chef gelegentlich Aufträge ohne Rechnung abwickelt und sie trotzdem Lohn entgegennehmen. Denn eine einzige Umsatzsteueranmeldung mit einem Guthaben würde nach der «Giralgeldentscheidung» des BGH ausreichen, das Geschäftskonto zu infizieren. Nimmt man den 1. Strafsenat beim Wort, so führt dies über die weiteren Umsätze und Einnahmen, die über dieses Konto abgewickelt werden, regelmässig zur Gesamtkontamination. Jede Lohnzahlung führt in diesem Betrieb zur Strafbarkeit nach § 261 Abs.1 Nr. 3 StGB. Wird der Vorstandsvorsitzende V in einem Grosskonzern darüber informiert, dass die Leiterin der Steuerabteilung in der Vergangenheit die Inanspruchnahme von Vorsteuerbeträgen ohne formal ausreichende Eingangsrechnung akzeptiert hat und dass es in Einzelfällen zu Vorsteuerüberhängen gekommen ist, so muss unmittelbar der Zahlungsverkehr des Gesamtunternehmens eingestellt werden. Ist V zugleich als Geschäftsführer eines Tochterunternehmens bestellt, das in Leistungsbeziehungen zur Muttergesellschaft steht, so darf für diese Gesellschaft keine Zahlung mehr entgegengenommen werden, wenn V die gesetzliche Anordnung aus § 261 Abs. 1 Nr. 3 StGB ernst nimmt.

Dies ist im Übrigen kein Problem, das sich nach dem Inkrafttreten des Gesetzes erst nach und nach entwickelt. Denn die Strafbarkeit nach § 261 StGB n.F. hängt nicht davon ab, dass die Vortat unter der Geltung der Neufassung begangen wurde. Einfache Umsatzsteuerhinterziehungen der Vergangenheit reichen aus, um die «Objektseigenschaft» im Sinne von § 261 Abs. 1 Satz 1 StGB zu begründen. Nach allgemeiner Auffassung gilt dies sogar für heute bereits verjährte Vortaten.<sup>17</sup> Immerhin bleibt das Problem nicht auf Mitarbeiter und Vertragspartner des Unternehmens beschränkt. Mir ist nicht ganz klar, wie sich die Verfasser des Gesetzes zukünftig die Abwicklung von laufenden Steuerzahlungen vorstellen. Jede Finanzamtsvorsteherin, die sich mit dem neuen Gesetz beschäftigt, wird erkennen, dass in den laufenden Steuerzahlungen der Unternehmen aus ihrem Amtsbezirk statistisch zwingend auch Zahlungen aus Betrieben enthalten sind, die in der Vergangenheit einmal ungerechtfertigte Umsatzsteuerguthaben angemeldet haben. In diesen Unternehmen führen die Erstattungen – nach der Vermischungs-Lösung des BGH – mit hoher Wahrscheinlichkeit zur Gesamtkontamination des Vermögens. Damit erfüllt auch die Entgegennahme der laufenden Steuerzahlung den objektiven Tatbestand des § 261 Abs. 1 Nr. 3 StGB. Der Vorsatz

der Geldwäsche setzt nicht voraus, dass die Täterin weiss, wer die die Vortat begangen hat. Ausreichend ist, dass sie konkret für möglich hält (oder auch nur leichtfertig verkennt), dass sie einen Gegenstand erwirbt, der aus einer rechtswidrigen Tat herrührt. Diese Voraussetzungen scheinen mir für die skizzierte Finanzamtsvorsteherin recht eindeutig erfüllt.<sup>18</sup>

#### IV. Auswirkungen auf die Tätigkeit als steuerlicher Berater oder Strafverteidiger

Die im vorstehenden Abschnitt beschriebenen Probleme der «Gesamtkontamination» haben selbstverständlich auch Auswirkungen auf die steueranwaltliche Praxis.

Rechtsanwälte, die als Strafverteidiger tätig sind, sind in besonderer Weise durch die Regelungen der Geldwäschebekämpfung betroffen, denn schliesslich haben sie typischerweise Vertragspartner (sprich: Mandanten), denen die Begehung von Straftaten vorgeworfen wird, so dass die Möglichkeit im Raum steht, dass sie mit der Honorarzahung Geld erlangen, das aus Straftaten stammt. Das BVerfG hatte an dieser Stelle frühzeitig eingegriffen und entschieden, dass für Strafverteidiger aus verfassungsrechtlichen Gründen ein besonderer Massstab anzuwenden ist. Für sie kommt eine Strafbarkeit nach § 261 StGB durch die schlichte Entgegennahme von Honorar nur in Betracht, wenn sie zum diesem Zeitpunkt sicher wissen, dass die Zahlung aus einer tauglichen Vortat stammt.<sup>19</sup> Diese Regelung hat der Gesetzgeber mit der Reform in § 261 Abs. 1 Satz 3 und § 261 Abs. 6 Satz 2 StGB übernommen.

Die Sonderregelung ist allerdings dem Wortlaut nach auf die «Tätigkeit als Strafverteidiger» beschränkt, so dass eine Auslegung denkbar ist, die die Privilegierung von der Übernahme eines Mandats in einem eingeleiteten Ermittlungsverfahren abhängig macht. Vorgelagerte Tätigkeiten wie die Vertretung in einer streitigen Betriebsprüfung wären dann nicht begünstigt. Selbst nach der Einleitung des Strafverfahrens und der Bestellung als Verteidiger bliebe offen, wie mit den auf die fortdauernde Vertretung im Besteuerungsverfahren entfallenden Honoraren (also z.B. den Gebühren für die Vertretung im Einspruchs- und im finanzgerichtlichen Klageverfahren) umzugehen ist. Auch die Beratung bei der Abgabe einer Selbstanzeige (§ 371 AO) würde Probleme aufwerfen. Mit der Steuernachzahlung würde man zwar davon ausgehen, dass die Infizierung des Vermögens getilgt ist, so dass Honorarzahungen wieder

<sup>18</sup> Natürlich ist es nicht realistisch, dass die dargestellten Taten jemals verfolgt werden, vgl. dazu die Schlussbemerkung unter Abschnitt VI.

<sup>19</sup> BVerfG vom 30.03.2004 – 2 BvR 1520/01, wistra 2004, 217 (Rn. 40); fortgeführt durch BVerfG vom 28.07.2015 – 2 BvR 2558/14, wistra 2016, 21 m.w.N.

<sup>17</sup> Neuhauser in MüKo-StGB, 3. Auflage 2017, § 261 Rn. 63; Voß, Die Tatobjekte der Geldwäsche, Seite 28–30.

Zur Reform von § 261 StGB aus steuerstrafrechtlicher Sicht – eine Wutrede  
Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht Dr. Martin Wulf, Streck Mack Schwedhelm, Berlin

möglich sind.<sup>20</sup> Vorschusszahlungen an den Berater wären bei dieser Sichtweise aber eine tatbestandsmässige Geldwäsche – insbesondere natürlich dann, wenn der Mandant sich nach der Beratung gegen die Abgabe der Selbstanzeige entscheiden sollte.

Im Gesamtkontext ist dies alles andere als widerspruchsfrei. Schliesslich gibt das «Gesetz über das Aufspüren von Gewinnen aus schweren Straftaten», abgekürzt als «Geldwäschegesetz» (GwG)<sup>21</sup> bezeichnet, einen anderen Massstab vor. Dort ist in § 10 Abs. 9 GwG geregelt, dass Rechtsanwälte und Steuerberater als Verpflichtete im Sinne des Geldwäschegesetzes Mandate trotz des Verdachts begangener Vortaten annehmen und fortführen dürfen, soweit «Tätigkeiten der Rechtsberatung oder Prozessvertretung erbracht werden sollen, es sei denn, der Verpflichtete weiss, dass die Rechtsberatung oder Prozessvertretung bewusst für den Zweck der Geldwäsche oder der Terrorismusfinanzierung genutzt wurde oder wird.» Im geltenden Spezialgesetz ist also ausdrücklich geregelt, dass Steueranwälte ihrer beruflichen Tätigkeit nachgehen dürfen, solange sie keine positive Kenntnis davon haben, dass ihre Tätigkeit von dem Mandanten zum Zweck der Geldwäsche missbraucht wird. Dies impliziert, dass sie bis zu dieser Grenze auch Honorar entgegennehmen dürfen, selbst wenn das Vermögen des Mandanten bemakelt sein könnte.

Diese Regelung kann – als «Erlaubnistatbestand» betrachtet – auch für die Verteidigung in Steuerstrafsachen relevant werden. Denn die Privilegierung der Strafverteidiger erweist sich bei genauer Betrachtung als weniger komfortabel, als sie zunächst erscheint. Sobald man nämlich erkannt hat, dass im Steuerstrafrecht nach der «Vermischungs-Rechtsprechung» des 1. Strafsenats regelmässig eine Gesamtkontamination des Unternehmensvermögens droht, müsste die Übernahme von Verteidigungsmandaten bei dem Vorwurf der Umsatzsteuerhinterziehung sonst in vielen Fällen ausscheiden. Denn wenn es sich um einen Fall handelt, in dem gelegentlich auch Vorsteuerguthaben entstanden sind und in dem von Beginn an feststeht, dass die Vorwürfe zumindest teilweise berechtigt sind, dann dürfte der betroffene Gastwirt, Friseur oder Taxifahrer, der als Einzelunternehmer tätig ist, kaum mehr über freies Vermögen verfügen. Eigene Honorarzahungen des Mandanten wären dann auch für den Strafverteidiger gefährlich, da eine

«sichere Kenntnis» von der Herkunft über die Brücke der «Vermischungs-Rechtsprechung» im Raum steht.

Das Gesetz wirft durch die Neufassung Probleme auf, die man durch eine (erneute) verfassungskonforme Reduktion wird lösen müssen. Das Konzept der Gesamt-Kontamination ist zu überdenken und kann auf die Tätigkeit von Steuer- und Rechtsberatern keine Anwendung finden. Über den Bereich der Strafverteidigung hinaus kann § 261 StGB für sie nur gelten, wenn sie sichere Kenntnis davon haben, dass ihr Honorar aus Mitteln stammt, die der Mandant durch die Tat erlangt hat. Anderenfalls wäre steueranwaltliche Tätigkeit in vielen Betriebsprüfungs- und Steuerfahndungsverfahren zukünftig mit Strafe bedroht.

## V. Verfahrensrechtliche Probleme und Auswirkungen auf die Strafbefreiung nach § 371 AO

Wenig durchdacht sind schliesslich die verfahrensrechtlichen Auswirkungen der Neuregelung auf die Durchführung von Steuerstrafverfahren.

Die Kompetenz der Finanzämter zur selbständigen Durchführung von Ermittlungsverfahren ist nach § 386 AO auf Fälle beschränkt, in denen ausschliesslich wegen des Vorwurfs von Steuerstraftaten ermittelt wird. Deuten Erkenntnisse auf die Begehung von Taten nach § 261 StGB hin, so ist das Verfahren an die Staatsanwaltschaft abzugeben, da den Strafsachenstellen insoweit die Ermittlungskompetenz fehlt. Folgt man dem oben beschriebenen Szenario der Gesamtkontamination, so sind Steuerstrafverfahren, in denen unrechtmässige Steuervergütungen festgestellt werden, regelmässig an die Staatsanwaltschaft abzugeben. Denn durch die Weiterverwendung der erlangten Mittel dürfte standardmässig zumindest der Anfangsverdacht von Geldwäschetaten gegen Mitarbeiter oder Vertragspartner im Raum stehen (sowie streng genommen auch gegenüber der Vorsteherin des betroffenen Finanzamts, siehe oben). Der Bereich, in dem die Finanzbehörde das Verfahren eigenständig führt, wird durch die Neuregelung mithin deutlich eingeschränkt – wenn man das Gesetz ernst nehmen würde.

In allen diesen Fällen wären zudem Meldungen nach § 31b AO an die Financial Intelligence Unit (FIU) erforderlich.

Hat der Betroffene durch die Abgabe einer steuerstrafrechtlichen Selbstanzeige Straffreiheit in Bezug auf den Vorwurf der Steuerhinterziehung erlangt, so bleibt eine Strafbarkeit nach § 261 StGB zu prüfen. Mit der Strafbefreiung nach § 371 AO entfällt (leider) die Voraussetzung für die Straflosigkeit der «Selbstgeldwäsche» im Sinne von § 261 Abs. 7 StGB. Wer zuvor ungerechtfertigte Steuervergütungen vom Finanzamt er-

20 *Bülte*, ZStW 122 (2010), 551 ff.

21 Hinweis am Rande: Der Titel dieses Gesetzes hätte mit der Reform selbstverständlich angepasst werden müssen, denn der Gesetzgeber wollte doch mit der Neufassung die Regelungen der Geldwäschebekämpfung gerade nicht mehr auf die schweren Straftaten beschränken – aber auch dieser Zusammenhang ist wie so vieles bei der Beschlussfassung im Bundestag wohl nicht gesehen worden.

langt hat, der hat zwingend im Anschluss jedenfalls den Tatbestand des § 261 Abs. 1 Nr. 4 StGB erfüllt, denn in dieser Variante liegt eine Geldwäsche bereits dann vor, wenn man Gegenstände nur «verwahrt», die aus einer rechtswidrigen Tat herrühren. Mit der Auszahlung eines Vorsteuerguthabens auf das Geschäftskonto des Steuerpflichtigen und die Fortführung des dort entstandenen Kontoguthabens dürfte diese Tatvariante mutmasslich erfüllt sein. Solange die Steuerhinterziehung als Vortat strafbar ist, schützt § 261 Abs. 7 StGB vor einer weiteren Strafverfolgung. Mit der Strafbefreiung nach § 371 AO fällt dieser Schutz dann aber weg, so dass (eigentlich) die Strafbarkeit wegen Geldwäsche wieder eingreifen müsste.

Um diese «Auffangstrafbarkeit» nach § 261 StGB zu vermeiden könnte man überlegen, parallel zur Selbstanzeige gegenüber dem Finanzamt auch eine Selbstanzeige gegenüber der Staatsanwaltschaft abzugeben, um (zusätzlich) die Vorgaben einer strafbefreienden Selbstanzeige nach § 261 Abs. 8 StGB zu erfüllen. Auf den ersten Blick wirkt dies freilich wie eine sinnlose Doppelbefassung, da doch durch die Nachzahlung nach § 371 Abs. 3 AO zugleich auch die Voraussetzungen nach § 261 Abs. 8 Nr. 2 StGB («Sicherstellung des Gegenstands») erfüllt sein dürften. Spannend wird dieses Zusammenspiel aber durch die Neuregelung in § 73e Abs. 1 Satz 2 StGB, der strafrechtlich die Einziehung auch für bereits verjährte Steuerforderungen zulässt. Über den Hebel des § 261 StGB könnte man die Strafbefreiung der Selbstanzeige so mit der «Rückzahlung» aller erlangten Steuervergütungen über die steuerliche Verjährung hinaus verknüpfen.

Auch in diesem Punkt steht in den Sternen, ob die sich aus der Neuregelung ergebenden Konsequenzen jemals ernsthaft angewendet werden. Bemerkenswert bleibt, dass sich die beschriebenen Probleme der Auffangstrafbarkeit wegen Geldwäsche dann nicht stellen, wenn es sich um Steuerhinterziehungen grösseren Ausmasses handelt. Denn in diesen Fällen (ab Schadensbeträgen über 25'000 EUR) greift über § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO das Modell der Auflagenzahlung nach § 398a AO ein. Hier tritt formal betrachtet keine Strafbefreiung für die Vortat ein – so dass der Täter der Steuerhinterziehung vor einer Strafverfolgung wegen «Selbstgeldwäsche» durch § 261 Abs. 7 StGB geschützt bleibt.

Man sieht, die Neuregelung ist auch in diesem Bereich geeignet, durchweg unsinnige Rechtsfolgen herbeizuführen.

## VI. Fazit

Es ist m.E nicht realistisch, dass die vorstehend beschriebenen und vollkommen unsinnigen Rechtsfolgen der Neuregelung in der Praxis tatsächlich eintreten. Wir werden wohl keine Strafverfahren wegen Geldwäsche gegen Vorsteherinnen von Finanzämtern sehen – und hoffentlich auch keine Verfahrenseinleitungen gegen Anwältinnen und Anwälte, die ihrem Beruf nachgegangen und Mandanten in Umsatzsteuerverfahren vertreten haben. Alle Beteiligten werden sich bemühen, das neu eingeführte Recht zu beugen, da es für jedermann ersichtlich Verhalten unter Strafe stellt, das nicht mit Kriminalstrafe bedroht sein sollte. Das Groteske an der Neuregelung ist ja, dass selbst deren Befürworter ankündigen, das neu geschaffene Strafgesetz nicht auf diejenigen Alltagskonstellationen anwenden zu wollen, die auf ihr Verlangen gerade unter Strafe gestellt worden sind. Ein Rechtsstaat aber, der Strafgesetze schafft mit der Ankündigung, sie nicht anwenden zu wollen, weil sie zu offenkundig unsinnigen Ergebnissen führen, ist im Begriff, seine Legitimität in Frage zu stellen und seine eigenen Grundlagen zu gefährden.

ooOoo

## Lieder, ZIP 2021, 161: Virtuelle Hauptversammlungen im Jahre 2021 und danach

Mittels Rechtsverordnung sind zunächst die für das Gesellschaftsrecht vorgesehenen Massnahmen zur Bekämpfung der Auswirkungen der COVID-19-Pandemie über die ursprüngliche Befristung hinaus bis zum 31. 12. 2021 verlängert worden. In der Begründung des BMJV finden sich bemerkenswerte Hinweise für die Anwendung der Sonderregelungen, die Anlass zu einer kritischen Würdigung geben. Sodann hat das Gesetz zur Restschuldbefreiung die Vorschriften zur virtuellen Hauptversammlung der AG in zwei Punkten geändert. Diese Änderungen sind rechtspolitisch einzuordnen und ihre Implikationen für die Unternehmenspraxis zu erörtern. Auf dieser Grundlage werden Vorschläge für eine dauerhafte Zulassung der virtuellen Hauptversammlung unterbreitet.

## veranstaltungen

### Schweiz

#### Universität Liechtenstein

##### **Intensivkurs im Bereich Recht: Sorgfaltspflichten – 22./23./24. Juni 2021 (jeweils ganztags), virtuell über Zoom**

Die Einhaltung sämtlicher Vorschriften und Regularien im Bereich der Geldwäscheprävention stellt viele Sorgfaltspflichtbeauftragte vor grosse Herausforderungen. Die Erfordernisse an die Person des Sorgfaltspflichtbeauftragten sind in den letzten Jahren rasant gestiegen und werden dies auch in Zukunft tun. Um damit Schritt halten zu können, ist es unumgänglich, übergreifende und vernetzte Kenntnisse zu sammeln.

Mit dem Intensivkurs Sorgfaltspflichten, der in Kooperation mit der Finanzmarktaufsicht Liechtenstein sowie CLL – Compliance Labs Liechtenstein durchgeführt wird, bietet Ihnen die Universität ein speziell auf die Anforderungen des liechtensteinischen Marktes zugeschnittenes Programm. Die Kursteilnahme verschafft Ihnen, über blossе Grundlagenkenntnisse hinausgehend, einen vertieften Einblick in Erkennung und Überwachung von Geldwäschereirissen und Terrorismusfinanzierung.

Diese Veranstaltung gilt als anerkannte berufliche Schulung und Weiterbildung nach Art 21 SPG iVm Art 32 SPV sowie als Nachweis im Sinne des Art 36 SPV im Ausmass von 3 Tagen.

Der Kurs wird virtuell über die Plattform Zoom durchgeführt. Nach erfolgter Anmeldung erhalten Sie die Zugangsdaten zum Meeting per Mail zugesendet. Ihre ANMELDUNG nehmen wir gerne bis Freitag, 18. Juni 2021 über unsere Homepage entgegen. Da die Teilnehmerzahl auf 35 Plätze begrenzt ist, bitten wir um frühzeitige Anmeldung.

Weitere Informationen sowie das Programm finden Sie auf unserer Homepage. Für Fragen stehen wir Ihnen jederzeit gerne zur Verfügung.

#### Universität Liechtenstein

Lehrstuhl für Bank- und Finanzmarktrecht, Dr. iur. Judith Ellen Sild, Assistenzprofessorin



##### **Intensivkurs im Bereich Recht: Fondsrecht – 20./21./22. Mai 2021 und 17./18./19. Juni 2021 (jeweils ganztags), virtuell über ZOOM**

Fonds weisen eine beachtliche rechtliche Breite und Diversifikation auf. Der anwendbare Rechtsrahmen unterscheidet sich stark nach Art der Veranlagung und Strukturierung des Fonds oder seines Managements. Das Fondsrecht umfasst mit UCITSG und AIFM-G Regelungen, die wesentlich vom europäischen Gesetzgeber determiniert wurden; hinzu treten nationale Sonderregelungen in Gestalt des IUG und weitere europäische Besonderheiten im Kontext von Geldmarktfonds, EuVECA, EuSED, ELTIF sowie Pensionsfonds. Dieser vielschichtige Regelungsbereich führt in der Rechtsberatung für Finanzintermediäre zu diffizilen Abgrenzungsfragen. Desweiteren gilt es «neue» Formen kollektiver Investments, etwa in Form sogenannter «Kryptofonds», vor einem vermeintlich diffusen Rechtsrahmen zu beurteilen.

Die Teilnahme am Intensivkurs «Fondsrecht» – gleichzeitig Modul 5 des Executive Master of Laws (LL.M.) im Bank- und Finanzmarktrecht – erlaubt den Teilnehmenden den roten Faden in dieser rechtlich stark diversifizierten Fondslandschaft zu finden. Sie erfahren relevante rechtliche Detailkenntnisse zur kollektiven Vermögensveranlagung, dh über Managementgesellschaften und Verwahrstellen. Sie erwerben Sonderkenntnisse in Spezialmaterien, werden mit gängigen Geschäftsmodellen und deren rechtlicher Zuordnung und praktischen Problemstellungen vertraut und erfahren verschiedenste Lösungsansätze im Kontext der Rechts- und Vermögensanlageberatung.

Angesprochen werden Mitarbeitende in Banken, Vermögensverwaltungen, Anlagefonds, Versicherungen, Aufsichts- und Regulierungsbehörden, sowie jene in Rechtsanwaltskanzleien und Unternehmensberatungen, die sich zum Fondsrecht umfassend weiterbilden möchten.

Der Kurs wird virtuell über die Plattform ZOOM abgehalten. Details erhalten Sie nach erfolgter Anmeldung. Ihre ANMELDUNG nehmen wir gerne bis Montag, 17. Mai 2021 über unsere Homepage entgegen.

Weitere Informationen sowie das Programm finden Sie auf unserer Homepage.

Für Fragen stehen wir Ihnen jederzeit gerne zur Verfügung.

#### Universität Liechtenstein

Lehrstuhl für Bank- und Finanzmarktrecht, Prof. Dr. Nicolas Raschauer, Dr. Judith Ellen Sild, Assistenzprofessorin



**Mittwoch, 9. Juni 2021**

17.30–20.00 Dominik Kaiser, MSc, Universität Liechtenstein, Vaduz

Vermittelte VBA-Konzepte anhand von Praxisbeispielen:

- Grundlegende Einführung in VBA
  - Bestandteile der Entwicklungsumgebung
  - Grundregeln der Syntax
- Einführung in die Kommunikation zwischen VBA und Excel
- Deklaration von Variablen und vordefinierte Funktionen

**Mittwoch, 16. Juni 2021**

17.30–20.00 Dominik Kaiser, MSc, Universität Liechtenstein, Vaduz

Vermittelte VBA-Konzepte anhand von Praxisbeispielen:

- Einführung der verschiedenen Variablentypen
- Vertiefung von Funktionen und Schleifen
- Entwurf von Error- und Nachrichtenfenstern
- Verwendung von Excel-Funktion im VBA-Code

**Mittwoch, 23. Juni 2021**

17.30–20.00 Dominik Kaiser, MSc, Universität Liechtenstein, Vaduz

Vermittelte VBA-Konzepte anhand von Praxisbeispielen:

- Aufzeichnen von VBA-Programmen
- Interpretation und Struktur der Aufzeichnung
- Fehlersuche und Fehlerbehandlung
- Verlinkung zwischen VBA-Code und Tabellenblättern

**Mittwoch, 30. Juni 2021**

17.30–20.00 Dominik Kaiser, MSc, Universität Liechtenstein, Vaduz

Vermittelte VBA-Konzepte anhand von Praxisbeispielen:

- Steuerung des Programmablaufs
- Ausgabesteuerung auf verschiedenen Tabellenblättern

ooOoo

**Mücl, Aktuelle Rechtsprechungs-Highlights im Gemeinnützigkeitsrecht, Stbg 2021, 62**

Ertragsteuerliche Befreiungen oder ein reduzierter Umsatzsteuersatz komme gemeinnützigen Körperschaften zugute, wenn diese die geltenden steuerlichen Sonderregelungen beachten. Verstöße dagegen werden jedoch durch rückwirkende Aberkennung der Privilegierungen geahndet, was wiederum zur Insolvenz der Körperschaft und zur Haftung des steuerlichen Beraters führen könne. Der Beitrag informiert über folgende aktuelle Rechtsprechungs-Highlights im Gemeinnützigkeitsrecht: Urteil des FG Kassel vom 26.02.2020 4 K 179/16, EFG 2020,

1365 betreffend erneute Verneinung der Gemeinnützigkeit des Attac Trägervereins e.V., Urteil des BFH vom 22.8.2019 V R 67/16, BStBl II 2020, 40 zur fehlenden Selbstlosigkeit einer zu steuerbegünstigten Finanzierungszwecken zwischengeschalteten gGmbH, Urteil des FG Düsseldorf vom 28.10.2019 6 K 94/16 K, DStRE 2020, 733 (Rev. eingelegt, Az. des BFH: V R 1/20) zum Gemeinnützigkeitsstatus einer Kinderbetreuungseinrichtungen betreibenden GmbH, Urteil des FG Düsseldorf vom 20.8.2019 6 K 481/19 AO, EFG 2019, 1717 betreffend die Notwendigkeit der wörtlichen Übernahme der Mustersatzung in Anlage 1 zu § 60 AO, Urteil des BFH vom 26.9.2019 V R 16/18, HFR 2020, 5 zum ermässigten Umsatzsteuersatz für Wissenschafts- und Forschungszweckbetriebe, Urteil des BFH vom 23.7.2019 XI R 2/17, HFR 2020, 393 (Verfassungsbeschwerde anhängig, Az. des BVerfG: 1 BVerfG: 1 BvR 2837/19) zum ermässigten Umsatzsteuersatz bei Zweckbetrieben, Urteil des FG Hannover vom 16.10.2019 5 K 309/17, EFG 2020, 881, wonach die umsatzsteuerliche Organschaft auch den nichtunternehmerischen Bereich umfasst, Urteil des BFH vom 12.3.2020 V R 40/19, HFR 2020, 1174 zur fehlenden Gemeinnützigkeit bei unverhältnismässig hohen Geschäftsführervergütungen sowie Urteil des BFH vom 23.7.2020 V R 40/18, DStR 2020, 2420 betreffend den Zeitpunkt der Aberkennung der Gemeinnützigkeit.

ooOoo

**Anhängiges Verfahren beim BFH, BFH 19.03.2021 – V R 43/20**

(Vorinstanz FG Berlin-Brandenburg 07.10.2020 – 8 K 8260/16; hierzu Frantzmänn, EFG 2021, 254)

**Gemeinnützigkeit eines Golfclubs – Abgrenzung von Spenden und Aufnahmegebühren**

1. Ist die Förderung der Allgemeinheit durch eine von einem Golfclub erwartete, aber nicht im Beitrittsformular bzw. in der Satzung festgelegte «Eintrittsspende» selbst in einer Grössenordnung von 20'000 Euro nicht ausgeschlossen, wenn durchschnittlich lediglich 68% der Neumitglieder tatsächlich Eintrittsspenden in einer Höhe von rund 16'000 Euro geleistet haben und die Nichterbringung der Zahlung nicht mit Nachteilen für das einzelne Mitglied (verzögerte Aufnahme in den Verein, keine Spielberechtigung oder späterer Ausschluss aus dem Verein etc.) verbunden ist?
2. Kann von einer Förderung der Allgemeinheit bei kostspieligen Sportarten wie z.B. Motor-, Flug- oder Segelsport auch dann noch auszugehen sein, wenn Durchschnittsverdiener sich die Vereinszugehörigkeit nicht leisten können?

## aktuelles

# Schweiz

## GHR Tax Page – Januar 2021

### Heiratsstrafe – quo vadis?

#### Einleitung

Ehepaare werden gemeinsam besteuert. Dies führt bei zwei Einkommen aufgrund des progressiven Steuersatzes zu einer Mehrbelastung gegenüber Konkubinatspaaren mit identischem Gesamteinkommen. Insbesondere bei der Direkten Bundessteuer bezahlen immer noch zahlreiche Zweiverdiener- und Rentnerehepaare mehr Steuern als Konkubinatspaare in gleichen wirtschaftlichen Verhältnissen. Etwa 70% der Rentner und Doppelverdiener, die Bundessteuern bezahlen sind von dieser «Heiratsstrafe» betroffen.

#### Der Rechtsprechung sind die Hände gebunden

Übersteigt die durch die Heirat provozierte Mehrbelastung eines Ehepaares gegenüber einem Konkubinatspaar 10%, so liegt gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung eine verfassungswidrige Ungleichbehandlung vor.

Beispiel aus der Praxis: A und B heirateten im Oktober 2016, beide brachten Kinder mit in die Ehe. Die Ehegatten lebten in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe, verfügten aber nach wie vor über einen je eigenen steuerrechtlichen Wohnsitz in unterschiedlichen Kantonen. Für die Steuerperiode 2016 veranlagte der eine Kanton die direkte Bundessteuer für beide Ehegatten und auf Basis des Gesamteinkommens. Die Differenz gegenüber einer Besteuerung als Konkubinatspartner betrug in diesem Beispiel für die direkte Bundessteuer für beide Ehegatten und auf Basis des Gesamteinkommens. Die Differenz gegenüber einer Besteuerung als Konkubinatspartner betrug in diesem Beispiel für die direkte Bundessteuer 91.3% (sic!). Die Ehegatten rügten daraufhin eine Verletzung des allgemeinen Gebots der Rechtsgleichheit vor dem kantonalen Verwaltungsgericht. Dieses kam zum Schluss, die Differenz von 91.3% sei sachlich nicht gerechtfertigt, weshalb ein Anwendungsfall der «Heiratsstrafe» vorläge. Die Ursache der Mehrbelastung liege einzig in der Tatsache der Eheschliessung. Die Mehrbelastung beruhe jedoch auf Bundesrecht, welches für alle rechtsanwendenden Behörden massgebend sei und nicht korrigiert werden könne (Art. 190 BV). Die Eheleute ersuchten daraufhin das Bundesgericht um Änderung dieser Praxis. Dieses stimmte der Vorinstanz materiell zwar zu, versagte aber eine Gutheissung der Beschwerde ebenfalls mit

dem formellen Argument, dass Bundesgesetze nicht auf deren Verfassungsmässigkeit hin überprüft werden könne.

#### Reform der Ehe- und Familienbesteuerung?

Der Reformbedarf ist somit offensichtlich. Das Bundesrecht ist derart anzupassen, dass sich die frei gewählte Form des Zusammenlebens steuerlich nicht negativ auswirkt. Das Parlament tut sich allerdings schwer damit, einen Konsens zu finden.

Der Bundesrat hat das Modell der «alternativen Steuerberechnung» vorgeschlagen. Danach berechnet die veranlagende Behörde in einem ersten Schritt die Steuerbelastung eines Ehepaars im Rahmen der ordentlichen, gemeinsamen Veranlagung. Daraufhin wird eine zweite Steuerberechnung auf Basis eines angenommenen Konkubinatsverhältnisses vorgenommen. Der tiefere der beiden Steuerbeträge wird in Rechnung gestellt. Im Ergebnis ist die alternative Steuerberechnung somit eine Tarifkorrektur.

Am 18.12.2019 hat das Parlament die Vorlage zur «ausgewogenen Paar- und Familienbesteuerung» an den Bundesrat zurückgewiesen mit dem Auftrag, alternative Modelle vorzulegen, wie zum Beispiel das Familienquotientensystem oder die Individualbesteuerung.

Damit liegt der Ball wieder beim Bundesrat. Aufgrund der aktuellen Belastung durch die Pandemie ist nicht mit einer raschen Neuvorlage des Geschäfts zu rechnen.

#### Geltende Ausgleichungsmöglichkeiten

Um die «Heiratsstrafe» etwas abzufedern, werden gewisse Abzüge gewährt.

##### Zweiverdienerabzug

Verheiratete Doppelverdiener dürfen bei der Direkten Bundessteuer die Hälfte des niedrigeren Verdienstes abziehen (max. 13'400, min. 8'100 Franken).

##### Verheiratetenabzug

Dieser Abzug von der Bundessteuer steht allen Verheirateten zu und umfasst einen Pauschalbetrag von 2'600 Franken. Auf kantonaler Ebene sind die Abzüge betragsmässig unterschiedlich geregelt.

#### Fazit

Der Handlungsbedarf ist bis hinauf zum höchsten Gericht erkannt. Politische und weltanschauliche Gründe lassen das Parlament jedoch nicht zu einem Konsens kommen. Die Rechnung für dieses Hin und Her bezahlen die Ehepaare – und das nicht zu knapp.

ooOoo

## GHR Tax Page – März 2021

Mitarbeiterbeteiligungsmodelle sind aus der heutigen Arbeitswelt nicht mehr wegzudenken. Richtig eingesetzt, sind sie Motivation, Lenkungsinstrument und Belohnung gleichermaßen. Die Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV hat auf den 01.01.2021 hin einheitliche Regeln für die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen geschaffen. Die Verwaltung zeigt damit dem Parlament, nicht zum ersten Mal, den Weg. Wir fassen ihn für Sie in unserer GHR TaxPage für den Monat März 2021 zusammen.

### Mitarbeiterbeteiligungen – einheitliche Regeln

#### Einführung

Die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungsplänen ist komplex. Es stellen sich verschiedene Abgrenzungsfragen. Im interkantonalen wie im internationalen Verhältnis sind die Normen nicht koordiniert. Das führte immer wieder zu Fällen von Doppelbesteuerungen, welche oft nur mit viel Aufwand aufzulösen waren. Die Botschaft des Bundesrats zum Bundesgesetz über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen datiert vom 17. November 2004 hinkt damit um Jahre der tatsächlichen Entwicklung hinterher. Die ESTV hat dieses Manko erkannt und mit einer Neufassung des Kreisschreibens 37 zur Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen (KS 37) behoben. Im Folgenden werden die Besteuerungsregeln synoptisch zusammengefasst. Auf die einzelnen Formen von Mitarbeiterbeteiligungen wird nicht näher eingegangen.

#### Besteuerung beim Mitarbeitenden

Für die Zuteilung von Beteiligungsrechten an nicht börsenkotierten Gesellschaften an Mitarbeitende ist ein Formelwert festzulegen. Das kann beispielsweise die Methode gemäss Wegleitung zur Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert für die Vermögenssteuer sein. Der Formelwert ist von der zuständigen Steuerverwaltung zu bestätigen. Sind mehrere Kantone involviert, ist von jedem Kanton ein Ruling einzuholen.

Erhält der Mitarbeitende die Beteiligungsrechte zu einem unter dem Formelwert liegenden Preis, stellt die Differenz steuer- und sozialabgabepflichtiges Erwerbseinkommen dar.

Im Zeitpunkt des Rückkaufs durch die Arbeitgeberin ist derselbe Formelwert anzuwenden, wie beim Erwerb (sog. Formelkongruenz). Realisiert der Mitarbeitende dabei einen Gewinn, ist dieser steuerfrei. Ein Verlust ist steuerlich nicht absetzbar.

Wird die Beteiligung zu einem über dem Formelwert liegenden Preis an einen Dritten veräussert, so resultiert ein sogenannter «Übergewinn». Dieser gilt beim Mitarbeitenden nur dann als steuerfreier Kapitalgewinn, wenn er die Beteiligung während

mindestens fünf Jahren gehalten hat. Bei einer kürzeren Halte-dauer wird der Übergewinn als Erwerbseinkommen besteuert. Gleiches gilt, wenn der Übergewinn aus einem Verkauf an eine «nahestehende» Person, zum Beispiel eine Vertragspartei aus einem Aktionärsbindungsvertrag, resultiert.

Beteiligungsrechte, welche bei Gründung erworben werden, gelten generell nicht als Mitarbeiterbeteiligungen. Dies ist beispielsweise bei den Gründeraktien von Start-up Gesellschaften von Relevanz.

#### Besteuerung bei der Arbeitgeberin

Die Arbeitgeberin muss sich mit Beteiligungsrechten eindecken, damit sie diese an die Mitarbeitenden abgeben kann. Erleidet sie dabei im Verhältnis zum Verkehrswert der Beteiligungsrechte einen Verlust (realisiert oder nicht realisiert), kann sie diesen steuerlich geltend machen.

Liegt der Preis bei Rücknahme der Beteiligung über dem Verkehrswert, kann die Arbeitgeberin die Differenz als Aufwand verbuchen. Im umgekehrten Fall realisiert sie einen steuerbaren Gewinn.

Massgebend für die endgültige Besteuerung ist der Zeitpunkt bei Ablauf der Vestingperiode. Während der Vestingperiode hat die Arbeitgeberin für allfällige Verpflichtungen Rückstellungen zu bilden. Diese sind steuerlich anerkannt.

#### Steuerliche Optimierung durch Sperrfristen

Die Beteiligungsrechte können mit Veräusserungssperrfristen belegt werden. Solche Sperrfristen führen zu einer Reduktion des steuerlich massgeblichen Verkehrswertes, was sowohl bei der Gesellschaft, wie auch beim Empfänger zu einer Reduktion der Steuerlast führt. Bei einer Verletzung der Sperrfrist wird die Steuer über das Instrument einer Revision nacherhoben.

#### Fazit

Mit der Neufassung des KS 37 hat die ESTV schweizweit einheitliche Regeln betreffend Besteuerungszeitpunkt und Bemessungsgrundlage bei Mitarbeiterbeteiligungen geschaffen. Zudem enthält es detaillierte Ausführungen zum Import und Export von Mitarbeiterbeteiligungen. Damit sind die wesentlichen Hindernisse für eine sinnvolle Incentivierung von Mitarbeitenden durch Abgabe von Beteiligungsrechten beseitigt.

ooOoo

## GHR Tax Page April

### COVID-19 · Steuererklärung-20

#### Einleitung

Wie bereits in früheren GHR TaxPages dargelegt, hat die COVID-19 Pandemie zu verschiedenen, steuerlichen Fragestellungen geführt. Welche Auswirkungen hat die Homeoffice-Pflicht auf die Berufskosten (wie zum Beispiel die Fahrkosten oder den Abzug für ein Arbeitszimmer)? Und wie verhält es sich mit dem Ersatz für Verpflegung, wenn Sie gezwungenermassen zu Hause essen müssen?

#### Abzug von Berufskosten im Allgemeinen

Um der besonderen Situation während der Pandemie Rechnung zu tragen, können unselbständig Erwerbende ihre Berufskosten in der Steuererklärung 2020 in der gleichen Weise geltend machen, wie sie es ohne Massnahmen zur Bekämpfung der COVID-19-Pandemie getan hätten. Zu den Berufskosten gehören zum Beispiel die Fahrkosten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte, die Mehrkosten der Verpflegung, der Pauschalabzüge für übrige Berufskosten, die Kosten der Kinderdrittbetreuung oder die Aus- und Weiterbildungskosten. Eine Kürzung um pandemiebedingte Homeoffice-Tage findet nicht statt. Diese Handhabung schliesst im Gegenzug den Abzug für Homeoffice-Kosten aus. Somit gilt: Wer die Berufskostenpauschale von den Steuern abzieht, kann in den meisten Kantonen keinen Abzug für Homeoffice-Kosten geltend machen.

#### Fahrkosten im Besonderen

Steuerpflichtige, die für ihren Arbeitsweg ein öffentliches Verkehrsmittel benützen, können die dafür aufgewendeten Kosten geltend machen. Wurde ein ÖV-Jahresabonnement gelöst, können diese Kosten geltend gemacht werden, auch wenn das Abo (z.B. wegen unplanmässigem Homeoffice) nicht das ganze Jahr über genutzt werden konnte. Die zusätzliche Geltendmachung der Autofahrkosten bleibt wegen der Unzumutbarkeit der Nutzung des öffentlichen Verkehrs möglich. Dabei wird in den meisten Kantonen der Einfachheit halber kein Nachweis darüber verlangt, ob die Nutzung der öffentlichen Verkehrsmittel während der Pandemie zumutbar war. Eine Ausnahme gilt aber beispielsweise für den Kanton Basel-Stadt, welcher den Abzug für Fahrkosten von besonders gefährdeten Personen zwar gewährt, jedoch nur, wenn diese ein Arzteugnis beibringen. Ein doch sehr weitreichendes Eindringen des Fiskus in die Persönlichkeitssphäre der Steuerpflichtigen.

#### Entschädigung privater Arbeitszimmer

Entschädigungen für die Nutzung von privaten Arbeitszimmern oder Lagerräumen, inklusive der Kosten für Mobiliar, Infrastruktur, Internetzugang und dergleichen, sind stets zum Bruttolohn hinzuzurechnen. Sie stellen keine (steuerfreien) Spesen dar.

Richtet der Arbeitgeber im Zusammenhang mit der Gewährung von Homeoffice Pauschalspesen aus, sind diese zum steuerbaren Einkommen hinzuzurechnen. Im Gegenzug kann der Pauschalabzug für Berufskosten geltend gemacht werden.

#### Kurzarbeit- und Erwerbsausfallentschädigungen

In der Regel werden Kurzarbeit- und Erwerbsausfallentschädigungen vom Arbeitgeber ausbezahlt und sind folglich im Lohnausweis enthalten. Sie müssen somit nicht separat deklariert werden. Bei direkter Auszahlung durch die Ausgleichskasse an die Steuerpflichtigen sind sie gesondert als Ersatzeinkünfte zu deklarieren.

#### Fazit

Der pragmatische Ansatz der Steuerverwaltungen ist sehr zu begrüssen. Er vermeidet sowohl eine Ungleichbehandlung der Steuerpflichtigen einzig aufgrund ihrer Kantonzugehörigkeit, als auch eine übermässige Belastung der Verwaltung im Rahmen der Veranlagungsverfahren. Vielleicht überdauert dieser Pragmatismus in der einen oder anderen Form die Pandemie – es wäre zu begrüssen.

#### GHR TaxTeam

Gerhard Roth (gerhardroth@ghr.ch)

GHR Rechtsanwälte AG, Bern Muri und Zürich, [www.ghr.ch](http://www.ghr.ch)

T +41 (0)58 356 5050 F +41 (0)58 356 5059

ooOoo

## Italien

### Compliance von Unternehmen in Deutschland und in Italien: Verbandssanktionengesetz als Referententwurf in Deutschland und das italienische Legislativdekret 231/2001

Avv. Mario Dusi, Mailand

Am 28. April 2020 wurde der zweite Referententwurf zum Gesetz zur Stärkung der Integrität in der Wirtschaft, das sog. Verbandssanktionengesetz (VerSanG) in Deutschland veröffentlicht; das Inkrafttreten des Gesetzes wird aber derzeit erst im Januar 2023 erwartet.

Der erste Entwurf stammt aus dem Sommer 2019; der zweite Entwurf enthält hauptsächlich terminologische Änderungen, daher sind keine radikalen Neuigkeiten des Gesetzes mehr zu erwarten.

Die Bestimmungen dieser Gesetzgebung konzentrieren sich auf die Möglichkeit, Unternehmen, die nicht alle erforderlichen Compliance-Massnahmen durchgeführt haben, nicht nur in wirtschaftlicher/finanzieller Hinsicht, sondern auch strafrechtlich zur Rechenschaft zu ziehen. Dies dient zum einen der Sicherstellung der Einhaltung von gesetzlichen Vorgaben, zum anderen der Stärkung der Integrität in der Wirtschaft.

Die vorgesehenen Strafen können (in der aktuellen Fassung) bis zu 10% des gesamten Umsatzes des Unternehmens erreichen (bei Unternehmen mit durchschnittlichem Jahresumsatz von mehr als 100 Millionen) und gehen immer mit der Einziehung der Einnahmen aus der Straftat einher.

Mögliche «Vergünstigungen» der Strafen gelten bei der effektiven Umsetzung und dem Nachweis eines Compliance-Management, obwohl nicht definiert wurde, welche Ausgestaltung eine Unternehmens-Compliance vorweisen muss. Letztendlich sind die deutschen Konzepte zu diesem Thema vergleichbar mit denjenigen vom Organisationsmodell und Aufsichtsgebot, gemäss italienischen Dekret 231/2001.

Darüber hinaus kann das Unternehmen strategisch entscheiden, die gesetzliche Maximalsanktion zu halbieren, wenn es beschliesst, unternehmensinterne Ermittlungen von Dritten/Techniker durchführen zu lassen. Die unternehmensinternen Ermittlungen müssen nach genauen Regeln geführt werden und anschliessend müssen die Ergebnisse mit der Staatsanwaltschaft geteilt werden.

Der deutsche Gesetzgeber beabsichtigt, durch über die Halbierung der Höchststrafe eine umfassende Anwendung dieses mildernden Faktors zu erreichen. Die Firmen müssen sich deswegen schon im Voraus gut organisiert haben, um solche interne Ermittlungen mit positiven Ergebnissen durchführen zu lassen. Mit dem Inkrafttreten des Compliance Gesetzes in Deutschland werden auch internationale Unternehmen alle entsprechenden internationalen Auswirkungen evaluieren müssen, die an dieser Stelle bei der Zusammenarbeit mit deutschen Unternehmen zu beachten sind.

Insbesondere werden deutsche und italienische Unternehmen in ihren geschäftlichen Beziehungen spezifische interne Prozesse implementieren und anpassen müssen und sowohl deutsche als auch italienische Compliance Vorschriften (letztere finden ja seit ca. 20 Jahre Anwendung) berücksichtigen und einhalten, um die erheblichen einschlägigen Compliance Risiken minimieren zu können.

*Dusilaw Legal & Tax bietet seine Beratung auf nationaler und internationaler Ebene, insbesondere mit Bezug auf Interna-*

*tionalisierung von Unternehmen, Compliance und Anwendung des italienischen Dekret 231/2001.*

*Avv. Mario Dusi, Dusilaw, Corso di Porta Vigentina 35, Mailand, Italien, [www.dusilaw.it](http://www.dusilaw.it)*

ooOoo

## **Coronavirus – Verträge und Force majeure in Italien**

Avv. Mario Dusi und Gabriella Crosariol

Die italienische Regierung hat in den letzten Monaten wegen COVID-19 vielfältige Dekrete erlassen, in denen das Konzept von Force Majeure weder definiert noch systematisch geregelt wurde. Die Normen verweisen auf das ital. Zivilgesetzbuch, welches das Konzept von höher Gewalt nur implizit und ohne eine klare Definition beinhaltet.

Um die jeweiligen geschäftlichen Rechtsbeziehungen in Verbindung mit Force Majeure in Zeiten von Coronavirus zu interpretieren und verstehen, müssen folgende Elementen berücksichtigt werden:

### **1) Das ital. Zivilgesetzbuch**

Das italienische Zivilgesetzbuch sieht vor, dass wenn eine Leistung unmöglich wird und der Schuldner dafür nicht haftbar ist, die Vertragsverpflichtung erlöschen kann. Schadenersatz sowie Verzugsvertragsstrafen werden in diesem Fall gesetzlich ausgeschlossen.

Die Aufhebung eines Vertrages ist aber nicht automatisch. Der Schuldner muss konkret beweisen können, dass seine Leistung unmöglich geworden ist und auch dass er nicht dafür haftbar ist. Nur in diesem Fall kann der Vertrag ohne Haftung des Schuldners aufgehoben werden. Das gleiche gilt, wenn die Leistung nur vorübergehend unmöglich geworden ist, in diesem Fall haftet der Schuldner weder für die Verspätung, noch für eventuell vereinbarte Verzugsvertragsstrafen.

### **2) Die Rechtsprechung**

Die hiesige Rechtsprechung hatte schon vor der Coronaviruszeit häufiger klargestellt, dass es sich nicht um Force Majeure handelt, wenn die Leistung für den Schuldner nur schwieriger geworden ist (sog. «Hardship»). In diesem Fall bleibt der Schuldner verpflichtet und er muss sich neu organisieren, um die (schwierigere) Leistung trotzdem durchführen zu können.

### **3) Die Eildekrete der ital. Regierung**

Im neuen ital. Gesetzesdekret N. 18 vom 17.03.2020, sog. «Cura Italia», im Thema Force Majeure steht (ganz unsystematisch), dass:

- Covid Epidemie als «Naturkatastrophe» (nur) im Bereich von Flugzeugtransporten formell anerkannt wird (Art 79). Der Begriff «Force Majeure» wird hier nicht verwendet.
- Reservierungen für Hotels, sowie Tickets für Veranstaltungen, Museen und andere kulturellen Angelegenheiten, die wegen der Coronaviruseinschränkungen nicht genutzt werden können, durch ein Voucher ersetzt werden können. Das Voucher muss(te) aber innerhalb von 30 Tagen (ab Inkrafttreten des Dekrets) vom Verbraucher beantragt werden und gilt bis zu einem Jahr ab Ausstelldatum. D.h. wenn der Verbraucher innerhalb der og. Fristen nichts beantragt, wird er sein Geld automatisch verlieren (Art. 88).
- Im Falle von Nichterfüllung von Vertragsverpflichtungen oder Verzug wegen COVID-19 (auch in öffentlichen Verträgen) wird die Haftung des Schuldners immer ausgeschlossen und mögliche Vertragsstrafen und Ausschlussfristen nicht angewendet (Art. 91). Die öffentliche Verwaltung hat für die Freistellung von der Haftung keine Beweispflicht.

#### 4) Handelskammerzertifikat

Auch die zuständigen italienischen Handelskammern haben, ähnlich wie in China, angefangen, auf Anfragen der Firmen Coronaviruszertifikate auszustellen. Diese Zertifikate gelten aber nur für Auslandsgeschäfte und nicht für Inlandsgeschäfte. Dieser Ausschluss ist unseres Erachtens nach zwar nicht begründet, hat zur Zeit allerdings Geltung.

Ausserdem tragen die jeweiligen Handelskammern keine Haftung für die Erklärungen der Firmen, die in solchen Zertifikaten enthalten sind.

#### 5) Unsere Empfehlungen

Aus den o.g. Gründen empfehlen wir, alle geschäftlichen Beziehungen sorgfältig zu prüfen, bewerten und folgende Punkten in der dargestellten Reihenfolge zu berücksichtigen:

- A) Wenn ein Vertrag zwischen den Parteien besteht, sollte dieser zuerst analysiert werden; häufig ist im Vertrag bereits eine Force Majeure Klausel mit bestimmten Konsequenzen enthalten.
- B) Wenn der Vertrag keine Force Majeure Klausel enthält, muss vorab das anwendbare Recht festgestellt werden. Wenn italienisches Recht anwendbar ist, gelten die Bestimmungen des ital. Zivilgesetzbuchs (d.h. eine, unter Umständen, Aufhebung des Vertrages ohne Schadensersatzpflicht).
- C) Die ital. Rechtsprechung unterscheidet aber seit langem zwischen Force Majeure (unmögliche Leistung ohne Schadensersatzpflicht) und Hardship (wenn die Leistung schwieriger und aufwendiger, aber nicht unmöglich, geworden ist); im letzten Fall bleibt die Schadensersatzpflicht des Schuldners bestehen.

D) Die neuen Dekrete der italienischen Regierung (vor allem «Cura Italia», Gesetzesdekret N. 18 vom 17.03.2020), mit unsystematischer Regelung der Force Majeure, müssen analysiert werden, um eventuelle Sonderregelungen für einige spezifische Bereiche zu «entdecken» und prüfen.

E) Wir empfehlen auf jeden Fall die bestehenden Verträge, wenn möglich, umgehend neu zu verhandeln, um die Verpflichtungen so bald wie möglich auszugleichen.

F) Alle neuen Verträge sollten eine Force Majeure Klausel für Epidemien und andere nicht vorhersehbare Ereignisse aufnehmen.

Diese Pandemie hat zu einer globalen massiven Änderung der Wirtschaft, der Sozial- und Rechtsbeziehungen geführt. Alle Einschränkungen und Lockdownmassnahmen, bis zum ökonomischen Wiederaufbau, wurden in Italien mit Eildekreten der Regierung eingeführt, welche aber durch das Parlament noch bestätigt, adaptiert oder aufgehoben werden könnten. Hier ist alles noch im Fluss, deshalb müssen wir noch warten bevor die Ergebnisse (sowie alle rechtlichen Effekte dieser Krise) umfassend bewertet werden können.

*Avv. Mario Dusi, DusiLaw, Corso di Porta Vigentina 35, Mailand, Italien, [www.dusilaw.it](http://www.dusilaw.it)*

ooOoo

#### Deutsches Notarinstitut (Gutachten), DNotI-Report 2021, 25

##### «Umwandlung» einer Präsenzversammlung in eine virtuelle Mitgliederversammlung nach Einberufung der Präsenzversammlung; Absage und Neueinberufung

Der Beitrag geht der Frage nach, ob eine einberufene Präsenzmitgliederversammlung eines Vereins im Hinblick auf das Gesetz über Massnahmen im Gesellschafts-, Genossenschafts-, Vereins-, Stiftungs- und Wohnungseigentumsrecht zur Bekämpfung der Auswirkungen der COVID-19-Pandemie (GesRuaCOVBekG) ohne erneute Einberufung als Online-Versammlung durchgeführt werden kann. Generell sei durch das Massnahmengesetz die Beschlussfassung im Verein erleichtert worden. Insbesondere könne auch ohne entsprechende Satzungsregelung den Vereinsmitgliedern die elektronische Teilnahme an der Mitgliederversammlung ermöglicht werden. Auch im Hinblick auf die Beschlussfassung sehe das Massnahmengesetz Erleichterungen vor, welche im Anschluss dargestellt werden. In der Literatur werde überwiegend davon ausgegangen, dass die Möglichkeit der virtuellen Durchführung Gegenstand jeder Einberufung sei. Nach Ansicht der Autoren des Beitrages sei eine Änderung des Versammlungsmodus während laufender

Einberufungsfrist hingegen nur schwer begründbar. Die Einberufungsfrist diene unter anderem der Vorbereitung der Mitglieder auf die Versammlung. Werde der Modus während der laufenden Einberufungsfrist geändert, könne dies dazu führen, dass Mitglieder, die an einer Präsenzveranstaltung nicht teilgenommen hätten, sich nun doch zu einer Teilnahme an der virtuellen Versammlung entscheiden. Diese Mitglieder hätten dann weniger Vorbereitungszeit als diejenigen, die von Anfang an beschlossen hatte, an der Präsenzveranstaltung teilzunehmen. Vor diesem Hintergrund sei ein Wechsel des Modus ohne erneute Einberufung im Ergebnis nicht möglich.

ooOoo

**Meier, Anmerkung zur Entscheidung des LG Bonn, Urteil vom 13.10.2020 (5 S 56/20) – Verankerung der Kostentragungspflicht in der Vereinssatzung mittels dynamischer Verweisung, juris.**

Der Autor hält die Entscheidung des LG Bonn, Urteil vom 13.10.2020, Az. 5 S 56/20 (SpuRt 2021, 33) zur Verankerung der Kostentragungspflicht in einer Satzung im Rahmen eines Verbandsverfahrens für weitgehend falsch. Er betont, dass sich das Gericht zwar ausdrücklich auf die Entscheidung des BGH, Urteil vom 20.09.2016, Az. II ZR 25/15 (SpuRt 2017, 25) beziehe, die daraus auf den vorliegenden Fall gezogenen Schlüsse jedoch wenig überzeugend seien. So sei etwa bereits die Annahme, dass eine ausdrückliche Satzungsregelung bezüglich der Leistungspflicht für einen Verfahrenskostenvorschuss existieren müsse, nicht haltbar. Denn vorliegend stünden sich die Beteiligten nicht in einem subordinativen Verhältnis gegenüber, wie dies etwa bei Disziplinarverfahren der Fall sei, sondern es handle sich um ein koordinatives Verhältnis. Da es somit jedes einzelne Vereinsmitglied in der Hand habe, durch Stellung eines entsprechenden Antrags beim Vereinsorgan die Verfahrenskostenpflicht auszulösen, sei es entgegen der Ansicht des LG Bonn nicht erforderlich, die Verfahrenskostenpflicht in der Satzung zu verankern.

Fehlerhaft sei ferner die unter Bezugnahme auf die Entscheidung des AG Heidelberg, Urteil vom 21.01.2016, Az. 29 C 230/15 vorgenommene Einschätzung, wonach es sich bei der Verfahrenskostenpflicht um eine das Vereinsleben bestimmende Grundentscheidung des Vereins handle. Insoweit verkenne das LG Bonn insbesondere, dass das Verfahren vor dem AG Heidelberg überhaupt keinen Verfahrenskostenvorschuss zum Gegenstand gehabt habe. Der Verfasser merkt an, dass man selbst dann, wenn man mit der vom LG Bonn vertretenen Auffassung davon ausgehen wolle, dass eine transparente Verankerung der Kostentragungspflicht in der Verbandssatzung erforderlich sei,

zu bedenken habe, dass solche Regelungen vorliegend tatsächlich in § 34 Abs. 1 WBV-Satzung sowie § 1 WBV-RO enthalten seien. Er vertritt die Auffassung, dass die Regelung zur Verfahrenskostenpflicht auch nicht ausdrücklich und wörtlich in der Satzung enthalten sein müsse, sondern insoweit im Hinblick auf die oben genannte BGH-Rechtsprechung bereits eine entsprechende Verweisung ausreiche, welche vorliegend gegeben sei. Auf die sich in diesem Fall stellende Folgefrage nach der Zulässigkeit der in § 34 Abs. 1 WBV-Satzung sowie § 1 WBV-RO enthaltenen dynamischen Verweisungen sei das LG Bonn nicht eingegangen. Einer solchen Auseinandersetzung mit der Problematik hätte es jedoch bedurft, da der BGH, Urteil vom 20.09.2016, Az. II ZR 25/15 (SpuRt 2017, 25) diese Frage bisher ausdrücklich offen gelassen habe. Nach Einschätzung des Autors seien insoweit keine Gründe für ein Verbot von dynamischen Verweisungen ersichtlich, da auch in der Sportwelt mit einer Verfahrenskostenpflicht zu rechnen sei.

ooOoo

**Thölke, Anmerkung zum Beschluss des KG Berlin vom 15.12.2020, Az. 1 W 1450/20, 1 W 1451/20 – Zum zeitlichen Anwendungsbereich des § 6 Abs. 1 GesRuaCOVBekG**

Der Verfasser kommentiert die Entscheidung des KG Berlin, Beschluss vom 15.12.2020, Az. 1 W 1450/20, 1 W 1451/20, MDR 2021, 161, die sich mit der Frage befasst, ob die Vorschrift des § 6 Abs. 1 GesRuaCOVBekG auch anwendbar ist, wenn das Amt des Verwalters bereits im Frühjahr 2018 endete und ein neuer Verwalter noch nicht bestellt wurde. Nach kurzer Darstellung des Sachverhalts zeigt er auf, mit welcher Begründung das Gericht diese Frage trotz der Gesetzesbegründung, in welcher es heisst, dass die Vorschrift auch für den Fall gelten soll, dass die Amtszeit des Verwalters zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Norm bereits abgelaufen ist, verneint hat. Der Autor stimmt der Argumentation uneingeschränkt zu. Nach dem Zweck des Gesetzes müsse die Führungslosigkeit in einem belastbaren Zusammenhang mit der pandemiebedingten Beschränkung der Versammlungsmöglichkeiten stehen. Hieran aber fehle es ersichtlich, wenn die Amtszeit – wie vorliegend – vor dem Jahr 2019 abgelaufen sei, denn in derartigen Konstellationen habe im Jahr 2019 die Möglichkeit bestanden, über die Bestellung eines Verwalters zu beschliessen. Der Verfasser erörtert im Folgenden die Konsequenzen der Entscheidung für die Praxis. Dabei geht er auf die Rechtslage bei Vereinen, Stiftungen und Genossenschaften ein, für die das Gesetz eine vergleichbare Regelung trifft.

ooOoo