

# ZSteu<sup>®</sup>

Herausgeber:  
Uwe-Karsten Reschke, Rechtsanwalt  
Dieter Hild, Steuerberater  
Prof. Dr. Wolfgang Gast, Rechtsanwalt  
Stefanie Rousek Folkers, Steuerberaterin

Zeitschrift für Steuern & Recht 5. Jg. Heft 7 16. April 2008

## Schwerpunkte

### ZSteu-Brisant

Dr. Klaus-R. Wagner

**Liechtensteiner Stiftungen oder die Liechtenstein Story – Zur These vom Schleusen von Geld an der Steuer vorbei und der Vorverurteilung derer, die Geld in Liechtenstein anlegen – Steuerrecht, Steuerstrafrecht, Strafrecht, EU-Recht** S. 95

**BFH: UStG / UStDV / RL 77/388/EWG Nachweis der innergemeinschaftlichen Lieferung:**

08.11.2007 – V R 71/05 S. R-324

08.11.2007 – V R 72/05 S. R-327

**BFH: VO / ZK**

**Ausfuhrerstattung – Abgabe der Ausfuhranmeldung durch anderen als Inhaber der Ausfuhrlizenz**  
12.02.2008 – VII R 26/05 S. R-336

## ZSteu-Beiträge

Prof. Dr. Heinz Kusmaul und  
Karina Hilmer

**Der zugelassene Wirtschaftsbeteiligte – eine Facette der Neuerungen im Zollrecht durch die Sicherheitsinitiative der EU** S. 110

## ZSteu-Verwaltungsanweisungen

**BMF: KStG / GewStG**

Körperschaftsteuerminderung bei Auskehrung von Liquidationsraten S. 115

## ZSteu-Rechtsprechung

**BFH: EStG / FöGgB**

Behandlung von Investitionszuschüssen bei Einnahmenüberschussrechnung S. R-339

**BFH: UStG / FGO / Richtlinie 86/560/EWG**

Vorsteuerabzug aus der Rechnung einer GmbH – Feststellungslast für die Richtigkeit des angegebenen Sitzes – Rechtsformneutralität S. R-341

**BFH: AO / EStG / VStG / BGB / InsO / GG**

Aufteilung einer Gesamtschuld nach Tod eines Ehegatten – Einrede der Dürftigkeit des Nachlasses S. R-345

**BFH: EStG**

Einbringung von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens in gewerbliche Personengesellschaft gg. Gewährung von Mitunternehmeranteilen begründet keine Einlage i.S.v. § 7 Abs. 1 EStG S. R-347

**BFH: EG / VO**

Zusatzzoll auf Einfuhr von Waren mit Ursprung in den USA – Auslegung der Übergangsregelung S. R-356

**EuGH: 6. MwSt-RL**

Befreiung mit Erstattung der auf der vorausgehenden Stufe entrichteten Steuern

**Marks & Spencer plc vs. Commissioners of Customs & Excise** S. R-358

**BFH: Die neu anhängigen Verfahren** S. R-365

Reschke-Verlag  
Harrlachweg 4, 68163 Mannheim  
Tel: 06221/758240  
Fax: 06224/926472  
E-Mail: reschke-verlag@zsteu.de  
und redaktion@zsteu.de  
Internet: www.zsteu.de

ISSN 1614-7936

## ZSteu-Brisant

Dr. Klaus-R. Wagner, Rechtsanwalt und Notar, Fachanwalt für Steuerrecht, Wiesbaden\*

# Liechtensteiner Stiftungen oder die Liechtenstein Story

## – Zur These vom Schleusen von Geld an der Steuer vorbei und der Vorverurteilung derer, die Geld in Liechtenstein anlegen –

### – Steuerrecht, Steuerstrafrecht, Strafrecht, EU-Recht –

#### Inhalt

- I. Vorbemerkung
- II. Sachverhalt
  - 1. Bundesnachrichtendienst u.a.
  - 2. Vermeintliche Steuerhinterzieher
  - 3. Fürstentum Liechtenstein
- III. Liechtensteiner Stiftungen
- IV. Steuerrechtliche Würdigung
  - 1. Deutsches Steuerrecht
    - a) § 15 AStG – Gesetzeswortlaut
    - b) Liechtensteiner Stiftung
    - c) § 15 AStG im Lichte der deutschen Finanzrechtsprechung
    - d) § 15 AStG im deutschen Fachschrifttum
  - 2. EU-Recht
  - 3. EWR-Abkommen
- V. Strafrechtliche Würdigung
  - 1. Verhalten des Bundesnachrichtendienstes
  - 2. Verhalten des Bundesfinanzministeriums
  - 3. Verhalten der Staatsanwaltschaft/Steuerfahndung
  - 4. Rechtliche Würdigung
- VI. Auswirkungen auf steuerstrafrechtliche Verfahren
  - 1. Selbstanzeigen
  - 2. Rechtliche Würdigung
    - a) Steuerrecht
    - b) Steuerstrafrecht
- VII. Ergebnis

#### I. Vorbemerkung

In den Medien werden Vorurteile zementiert: Wer Geld ins Ausland schaffe und dort hinter Stiftungen verberge, wolle seine Einkünfte vorwiegend der Steuer hinterziehen.<sup>1</sup> Dabei gibt es kein deutsches Gesetz, das es verbietet, Geld im Ausland anzulegen bzw. die Anonymität Liechtensteiner Stiftungen in Anspruch zu nehmen.<sup>2</sup> Dass es europäische Grundfreiheiten der Niederlassungsfreiheit und Kapitalverkehrsfreiheit gibt, wonach niemand wegen seines gewählten Anlageortes benachteiligt werden darf, bleibt schlicht unerwähnt.<sup>3</sup>



Dr. Klaus-R. Wagner

In den Medien und auch im juristischen Fachschrifttum wird berichtet, eine Vielzahl von Personen hätten an der Steuer vorbei Geld nach Liechtenstein geschleust. Und es wird der Eindruck erweckt, ja sogar unreflektiert davon ausgegangen, jeder, der Geld in Liechtensteiner Stiftungen angelegt habe, sei ein Steuerhinterzieher. Das Fürstentum Liechtenstein beteilige sich zudem planmäßig an diesen Steuerhinterziehungen. Und so wird auch im juristischen Fachschrifttum unreflektiert von Steuerhinter-

ziehung ausgegangen und vor diesem Hintergrund untersucht, ob und inwieweit sich Personen des BND, der Finanzverwaltung bzw. Bundesregierung strafbar gemacht haben könnten, um dies mit Überlegungen zu verbinden, ob und inwieweit sich daraus u.U. zu Gunsten von Steuerhinterziehern Beweisverwertungsverbote ableiten lassen.

Bei dieser sehr einseitigen und oberflächlichen Betrachtungsweise bleibt weitgehend unbeachtet, dass das Anlegen von Geld in Liechtensteiner Stiftungen zunächst einmal Ausdruck der Wahrnehmung europäischer Grundfreiheiten der Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit ist und diese Grundfreiheiten Anwendungsvorrang vor deutschen Gesetzen haben, die mit diesen Grundfreiheiten nicht im Einklang stehen. So kann die Wahrnehmung europäischer Grundfreiheiten nicht per se zur Steuerhinterziehung führen. Folglich stellt sich nicht primär die Frage, ob und inwieweit deutschen Steuerhinterziehern mit Beweisverwertungsverbieten geholfen werden kann, sondern umgekehrt, welche Konsequenzen hat es für Finanzbeamte, Staatsanwälte und u.U. Richter samt Staatsanwaltschaften, Finanzämter, Bundesländer und den Bund, wenn diese gegen Personen, die von ihren europäischen Grundfreiheiten der Niederlassungsfreiheit und Kapitalverkehrsfreiheit Gebrauch machen, wegen behaupteter Steuerhinterziehung mit steuerstrafrechtlichen und steuerlichen Pressionen (Vernehmungen, Hausdurchsuchungen, Verhaftungen, Verurteilungen, Steuererhebungen und Einfordern von Hinterziehungszinsen) vorgehen.

Man muss im folgenden unterscheiden zwischen Erträgen von Liechtensteiner Stiftungen, die an Stifter, Anfalls- bzw. Bezugsberechtigte ausgeschüttet werden, und deshalb steuerlich deklariert werden müssen. Wo dies unterlassen worden ist, mag der Vorwurf der

\* als Rechtsanwalt in folgenden Rechtsbereichen tätig: privates Baurecht; Amtshaftungsrecht; Gesellschaftsrecht; Grundstücks- und Immobilienrecht; Kapitalanlagerecht; Mitarbeiterbeteiligungsrecht; Steuerrechtsprozessrecht; Verfassungsrecht

1 PELZ FAZ vom 27.02.2008, Seite 23

2 Zutreffend BUDRAS/JAHN FAZ vom 20.02.2008, Seite 2

3 Zutreffend BUDRAS/JAHN FAZ vom 20.02.2008, Seite 2

Steuerhinterziehung nachvollziehbar sein. Davon zu trennen sind aber die Sachverhalte, bei denen es zu keinen Ausschüttungen gekommen ist. Und bei diesen letzteren Sachverhalten wird eine steuerliche Deklarationspflicht unter Hinweis auf § 42 AO bzw. § 15 AStG bejaht. Alleine mit diesem Sachverhalt befasst sich die nachstehende Untersuchung.

Denn dabei bleibt weitgehend unberücksichtigt, dass z.B. die EU-Kommission im Jahre 2005 damit begonnen hat, gegen die Bundesrepublik Deutschland ein Vertragsverletzungsverfahren (Art. 226 EG) einzuleiten, weil Normen im Zusammenhang mit Auslandsinvestitionen gegen die europäischen Grundfreiheiten der Niederlassungsfreiheit und Kapitalverkehrsfreiheit verstoßen, die Anwendungsvorrang vor besagten deutschen Normen haben. Und es bleibt von Finanzämtern, Finanzgerichten bis hin zum BFH sowie inzwischen auch von Steuerfahndern und Staatsanwälten unberücksichtigt, dass schon vor 2005 im deutschen Fachschrifttum vermehrt thematisiert worden ist, dass in § 15 AStG ein Verstoß gegen besagte europäische Grundfreiheiten vorliege.

Es ist daher schwer verständlich, wenn vor diesem Hintergrund heute auch solche Personen als Steuerhinterzieher gebrandmarkt und behandelt werden, die ihr Geld in Liechtensteiner Stiftungen angelegt haben, weil sie dies nicht steuerlich deklariert haben, obwohl ihnen von besagten Stiftungen nichts zugewandt worden ist. Dies soll nachfolgend erhellert werden.

Diese Untersuchung berücksichtigt nicht die Rechtslage nach der Änderung des Liechtensteiner Stiftungsrechts wie sie sich aus der Presse ankündigt(e),<sup>4</sup> sondern die Zeit davor. In der Presse werden derzeit Fragen angesprochen, die von Gerichten zu prüfen sein werden:

- Dürfen die auf der ominösen DVD enthaltenen Daten für die Strafverfolgung und Steuerfestsetzung verwertet werden?<sup>5</sup>
- Heiligt der Zweck die Mittel, so dass Wahrheitsforschung um jeden Preis betrieben werden darf?<sup>6</sup>
- Ist die Zurechnung von Zinseinkünften der Stiftung an den Begünstigten über § 15 AStG europarechtlich unbedenklich?<sup>7</sup>
- Ist folglich überhaupt eine Steuerschuld entstanden?<sup>8</sup>

## II. Sachverhalt

### 1. Bundesnachrichtendienst u.a.

In dem hier zu beurteilenden Fall handelt es sich um Kundendaten der Liechtensteiner LGT Bank, auf denen die Ermittlungsmaßnahmen der Steuerfahndung Bochum basieren.

Die Liechtensteiner Bankgruppe LGT vermutet, dass es sich bei dem Belastungsmaterial um Kundendaten handelt, die ihrer Tochter LGT Treuhand vor 6 Jahren gestohlen worden sind und rd. 600 Namen betreffen soll, die Konten bei der LGT Treuhand vor 2003 eröffnet haben.<sup>9</sup>

Ein ehemaliger Mitarbeiter namens Heinrich Kieber – der von April 2001 bis November 2002 bei der LGT Treuhand als externer IT-Fachmann tätig gewesen sein soll<sup>10</sup> – habe seit 2001 Kopien von Daten und Briefen zahlreicher Kunden der Bank – darunter britischen, amerikanischen und deutschen Staatsbürgern – gesammelt. Er habe zunächst versucht, Liechtensteiner Behörden zu erpressen und dann mit unterschiedlichem Erfolg versucht, Daten an verschiedene Staaten zu verkaufen. Kieber wurde sodann von der LGT-Bank verklagt.<sup>11</sup> Er sei deshalb 2003 rechtskräftig verurteilt worden. Die LGT sei seinerzeit davon ausgegangen, den Datensatz zurückerhalten zu haben, ohne dass er kopiert worden war.<sup>12</sup> Kunden, die nur mit der LGT Bank und nicht mit der LGT Treuhand AG oder erst nach 2003 Beziehungen unterhalten hätten, seien von diesem Datendiebstahl allerdings nicht betroffen.<sup>13</sup>

Kieber soll deutschen Steuerfahndern am 12.06.2007 eine DVD mit Daten von 1.400 Deutschen und weiteres Material (betr. ca. 3.100 weitere Liechtensteinische Stiftungen) übergeben haben. Bei diesem Deal sollen Anwaltskanzleien als Zwischenhändler gedient haben.<sup>14</sup> Dafür seien ihm von einem BND-Konto Geld, verteilt auf 3 Verrechnungsschecks, bezahlt worden. Ferner habe Kieber vom BND eine neue Identität erhalten.<sup>15</sup> Der BND habe für die Rückzahlung seiner Auslagen eine Deckungszusage vom Bundesfinanzministerium gehabt.<sup>16</sup>

Diese Kundendaten soll der BND für die deutsche Bundesregierung beschafft haben. Dafür sollen EUR 4 Mio. bis EUR 5 Mio. an einen Mittelsmann bezahlt worden sein.<sup>17</sup> Diese Zahlung soll Bundesfinanzminister Steinbrück bestätigt haben. Der Bund erwarte aufgrund der Maßnahmen der Steuerfahndung Steuernachzahlungen in Höhe von „mehreren hundert Millionen Euro.“<sup>18</sup> Laut Presse soll die Bundesregierung durch den Sprecher des BMF, Thorsten Albig, dies mit den Worten gerechtfertigt haben: „Das ist gut angelegtes Geld.“<sup>19</sup>

Den vom BND bezahlten Betrag sollen das Land NRW und der Bund gemeinsam getragen haben.<sup>20</sup> Die vom BND beschafften Daten der LGT Bank soll der BND an die Finanzbehörden in NRW weitergeleitet haben.<sup>21</sup> Wie die Beschaffung besagter Daten durch den BND erfolgt sein soll, wurde in der Presse wie folgt dargestellt:

- Das Material sei dem BND durch einen Informanten unaufgefordert angeboten worden.<sup>22</sup> Daraufhin sei aufgrund § 116 AO der BND verpflichtet gewesen, sein Wissen denen für das Steuerstrafverfahren zuständigen Behörden mitzuteilen.<sup>23</sup> Es sei angeblich offen, wie der Informant in den Besitz der Daten gekommen sein soll.<sup>24</sup> Allerdings sei die unerlaubte Datenbeschaffung nach Liechtensteiner Recht strafbar.<sup>25</sup>
- Steuerhinterziehung aufzuklären, gehöre nicht zu den Aufgaben des BND. Deshalb habe der BND über das Kanzleramt entsprechende Schwerpunktstaatsanwaltschaften in NRW eingeschaltet. Der Informant habe sich dann mit Steuerfahndern aus NRW getroffen.<sup>26</sup> Diese hätten dann das Bundesfinanzministerium kontaktiert, so dass der BND in die Bezahlung von EUR 5 Mio. weder eingeschaltet gewesen sei noch diese aus dem Haushalt des BND bezahlt habe.<sup>27</sup> Die Zahlungsvereinbarung mit dem Informanten trage angeblich die Unterschrift von Beamten des Finanzministeriums NRW. Das Geld sei zunächst bei einem Notar hinterlegt worden, ehe es dann freigegeben worden sei.<sup>28</sup>

4 Handelsblatt vom 21.02.2008, Seite 2. Lt. FAZ vom 21.02.2008, Seite 2 soll es aber bei anonymen Stiftungen bleiben.

5 PELZ FAZ vom 27.02.2008, Seite 23

6 PELZ FAZ vom 27.02.2008, Seite 23

7 PELZ FAZ vom 27.02.2008, Seite 23

8 PELZ FAZ vom 27.02.2008, Seite 23

9 VON WIENAND/VON PETERSDORFF FAZ Sonntagszeitung vom 17.02.2008, Seite 35

10 Handelsblatt vom 13.03.2008, Seite 3

11 FAZ vom 25.02.2008, Seite 5

12 VON WIENAND/VON PETERSDORFF FAZ Sonntagszeitung vom 17.02.2008, Seite 35

13 VON WIENAND/VON PETERSDORFF FAZ Sonntagszeitung vom 17.02.2008, Seite 35

14 Handelsblatt vom 13.03.2008, Seite 3

15 FAZ vom 25.02.2008, Seite 5

16 FAZ vom 25.02.2008, Seite 5

17 VON WIENAND/VON PETERSDORFF FAZ Sonntagszeitung vom 17.02.2008, Seite 35; Börsen-Zeitung vom 19.02.2008, Seite 1,6

18 Börsen-Zeitung vom 19.02.2008, Seite 1

19 DIE WELT vom 18.02.2008, Seite 2

20 Börsen-Zeitung vom 19.02.2008, Seite 6

21 Börsen-Zeitung vom 19.02.2008, Seite 6

22 Börsen-Zeitung vom 27.02.2008, Seite 7;

CARSTENS FAZ vom 19.02.2008, Seite 4

23 CARSTENS FAZ vom 19.02.2008, Seite 4

24 Börsen-Zeitung vom 19.02.2008, Seite 6

25 CARSTENS FAZ vom 18.02.2008, Seite 4

26 CARSTENS FAZ vom 18.02.2008, Seite 4

27 CARSTENS FAZ vom 18.02.2008, Seite 4

28 CARSTENS FAZ vom 18.02.2008, Seite 4

- Dagegen sprechen andere Angaben in der Presse, wonach der BND aufgrund einer „vertraglich gesicherten Auslagererstattung“ doch aus eigenen Mitteln die Zahlung verauslagt habe, nachdem es zuvor eine „Deckungszusage aus dem Bundeshaushalt und Landeshaushalt“ gegeben habe.<sup>29</sup> Der BND sei aufgrund eines Amtshilfeersuchens des Landes NRW tätig geworden.<sup>30</sup> Die Kosten gingen zu Lasten des Landes, von dem das Amtshilfeersuchen ausgegangen sei (§ 115 AO).<sup>31</sup> Der BND habe die verauslagten EUR 4,6 Mio. noch nicht zurück erhalten.<sup>32</sup>
- Plötzlich wurde der Namen Kieber öffentlich, womit – völlig ungewöhnlich – ein Informant „verbrannt“ wurde.<sup>33</sup>
- Bundeskanzleramt und BKA hätten von Kieber sehr genau gewusst.<sup>34</sup>
- Bei Kieber könne es sich um eine Art Strohhalm handeln, mit dessen Hilfe die wahren und weiteren Quellen des BND – „beispielsweise technische Aufklärung und andere Auskunftspersonen“ – verschleiert würden. Denn die Kieber-Daten hätten nur bis Anfang 2003 reichen können, dem Zeitpunkt seiner Kündigung bei der LGT-Bank – während die Bochumer Staatsanwaltschaft über gestohlene Steuerdaten bis Ende 2005 verfügen soll.<sup>35</sup> Ein Regierungssprecher habe die Vermutung zurückgewiesen, der Informant existiere in Wirklichkeit nicht, sondern sei erfunden worden, um eine langdauernde

Lauschoperation des BND gegen Liechtenstein zu verschleiern.<sup>36</sup>

- BND und Steuerfahnder sollen nicht über Daten der LGT Bank verfügen, sondern auch über Daten der Landesbank Liechtenstein, möglicherweise von weiteren Informanten.<sup>37</sup>
- In der Schweizer Zeitung „Sonntags-Blick“ werde angesprochen, der deutsche Nachrichtendienst soll weitere Mitarbeiter Liechtensteiner Geldinstitute zur Kooperation ermuntern haben, dies sei durch Erpressung geschehen.<sup>38</sup>
- Der Geschäftsführer der Vereinigung Schweizer Privatbankiers soll auf den Umstand verwiesen haben, dass der BND aus Liechtenstein gestohlene Kundendaten gekauft habe.<sup>39</sup>

In der Presse wird von Autoren thematisiert, der Staat habe einem Kriminellen, der sich rechtswidrig für Kopien einer Liechtensteiner Bank habe bezahlen lassen und damit nach Liechtensteiner Recht sich strafbar gemacht habe, EUR 5 Mio. bezahlt, in der Hoffnung, damit hinterzogene Steuern in Milliardenhöhe Beitreiben zu können. Der gekaufte Datenträger sei tauglicher Hehleregegenstand, so dass der Straftatbestand der Hehlerei (§ 259 StGB) gegeben sei.<sup>40</sup>

Inzwischen sollen nach Berichten der Financial Times deutsche Behörden planen, besagte Daten gratis anderen europäischen Staaten zur Verfügung zu stellen. Finnland, Schweden, Norwegen und Holland hätten bereits Interesse bekundet.<sup>41</sup>

Weiterhin sollen zwei Berliner Rechtsanwälte Strafanzeige gegen die Bundesregierung und den BND wegen unrechtmäßiger Datenbeschaffung erstattet haben und dies auf den Tatbestand der strafrechtlichen Untreue gestützt haben. Durch den Ankauf gestohlener Daten hätten die Bundesregierung und der BND nicht ihrer Verpflichtung entsprochen, die Vermögensinteressen der Steuerzahler wahrzunehmen.<sup>42</sup>

Im einzelnen wird dies von RA Schirach als einem der Anzeigenerstatter in der Presse weitergehend wie folgt begründet:

- Bei der Entwendung von Daten in Liechtenstein habe es sich jedenfalls in Liechtenstein um eine schwere Straftat gehandelt. Zum Erwerb von Daten, die aus einer solchen Straftat stammen, Steuergelder eingesetzt zu haben, stelle eine schwere Untreuehandlung dar.<sup>43</sup>

- Möglicherweise könne sogar die Bundesregierung sich des Ausspähens von Daten strafbar gemacht haben.<sup>44</sup>

## 2. Vermeintliche Steuerhinterzieher

Seit dem 14.02.2008 soll der vormalige Vorstandsvorsitzende der Deutschen Post AG, Zumwinkel, unter dem Verdacht der Steuerhinterziehung gestanden haben.<sup>45</sup> Daraufhin haben am 14.02. 2008 Steuerfahnder bzw. die Staatsanwaltschaft des LG Bochum eine Hausdurchsuchung bei ihm durchgeführt<sup>46</sup> und einen Haftbefehl erwirkt, der aber nicht vollzogen worden sein soll, weil Zumwinkel einen nennenswerten Betrag bezahlt haben soll. Zumwinkel soll die Steuerhinterziehung eingestanden haben.

Ab 18.02.2008 sollen täglich in mehreren Großstädten Büro- und Geschäftsräume sowie Wohnräume auf Veranlassung bzw. durch die Staatsanwaltschaft Bochum durchsucht worden sein.<sup>47</sup> Auch wurden Geschäftsräume der Bankhäuser Metzler und Hauck & Aufhäuser durchsucht.<sup>48</sup> Als weiteres Kreditinstitut wurde Berenberg genannt. Am 19. 02.2008 war in der Presse zu lesen, mehr als 100 weitere Hausdurchsuchungen seien geplant.<sup>49</sup>

Die Ermittlungen der Staatsanwaltschaft Bochum und von Steuerfahndern richten sich aber nicht nur gegen Privatpersonen, sondern auch gegen Mitarbeiter von Banken. Dabei soll es um den Verdacht der Beihilfe zur Steuerhinterziehung gehen.<sup>50</sup>

Ferner sollen sich Ermittlungen gegen Treuhänder richten, die Kunden beim Anlegen ihrer Gelder geholfen haben sollen.<sup>51</sup>

Nach einem Zwischenbericht der Bochumer Staatsanwaltschaft vom 26.02.2008 soll es bis dato Durchsuchungen bei 150 Beschuldigten gegeben haben.<sup>52</sup>

91 „Steuersünder“ hätten sofort gestanden und man sei bei Razzien auf mehr als EUR 200 Mio. gestoßen, „die am deutschen Fiskus vorbei ins Ausland geschafft worden seien. 72 „Steuersünder“ hätten sich selbst angezeigt. Und aufgrund der bis dahin eingeleiteten Aktionen sollen „Steuersünder“ bereits EUR 27,8 Mio. „zurückgezahlt“ haben.<sup>53</sup>

## 3. Fürstentum Liechtenstein

Stiftungen in Liechtenstein weisen folgendes aus:

- Sicherstellung der Anonymität des Stifters.

29 CARSTENS FAZ 19.02.2008, Seite 4

30 CARSTENS FAZ vom 19.02.2008, Seite 4

31 CARSTENS FAZ vom 19.02.2008, Seite 4

32 CARSTENS FAZ vom 19.02.2008, Seite 4

33 CARSTENS FAZ vom 27.02.2008, Seite 2

34 CARSTENS FAZ vom 27.02.2008, Seite 2

35 CARSTENS FAZ vom 27.02.2008, Seite 2

36 CARSTENS FAZ vom 19.02.2008, Seite 4; SIGMUND Handelsblatt vom 20.02.2008, Seite 4

37 CARSTENS FAZ vom 27.02.2008, Seite 2

38 CARSTENS FAZ vom 27.02.2008, Seite 2

39 Börsen-Zeitung vom 27.02.2008, Seite 7

40 PELTZER Börsen-Zeitung vom 19.02.2008, Seite 6

41 Börsen-Zeitung vom 27.02.2008, Seite 7; FAZ vom 27.02.2008, Seite 2

42 FAZ vom 20.01.2008, Seite 1;

DIE WELT vom 20.02.2008, Seite 9

43 DIE WELT vom 20.02.2008, Seite 9

44 DIE WELT vom 20.02.2008, Seite 9

45 Börsen-Zeitung vom 19.02.2008, Seite 1

46 Börsen-Zeitung vom 19.02.2008, Seite 6

47 Börsen-Zeitung vom 19.02.2008, Seite 1, 6: Genannt werden Räume in Frankfurt, München, Hamburg, Berlin.

48 Börsen-Zeitung vom 19.02.2008, Seite 6

49 Börsen-Zeitung vom 19.02.2008, Seite 6

50 Handelsblatt vom 22./23./24.02.2008, Seite 3; FAZ 22.02.2008, Seite 13

51 KEUCHEL/NAGEL Handelsblatt vom 25.02.2008, Seite 5

52 KEUCHEL/RIEDEL/STOCK/STEUER Handelsblatt vom 27.02.2008, Seite 1

53 Börsen-Zeitung vom 27.02.2008, Seite 1, 7; KEUCHEL/RIEDEL/STOCK/STEUER Handelsblatt vom 27.02.2008, Seite 1; FAZ 27.02.2008, Seite 1

- Steuerhinterziehung wird nicht strafrechtlich verfolgt. Steuerhinterziehung, so sie denn bei Stiftern vorkommen soll, ist nach dem Rechtsverständnis in Liechtenstein Sache der aus ihrer Sicht ausländischen Behörden.<sup>54</sup>

Zur Zeit gibt es in Liechtenstein rd. 50.000 Stiftungen.<sup>55</sup> Andere sprechen davon, dass es in Liechtenstein rd. 75.000 Stiftungen geben soll, wobei der Anteil der durch Deutsche ins Leben gerufenen Stiftungen „beträchtlich“ sein soll.<sup>56</sup> In Liechtenstein gibt es 15 Banken, die in 2006 ca. EUR 100 Mrd. im Auftrag ihrer Kunden verwaltet haben sollen.<sup>57</sup>

In Liechtenstein ist, anders als in Deutschland, Steuerhinterziehung nicht strafbar, weshalb Behörden des Fürstentums Liechtenstein Steuerfahndern aus anderen Ländern bei „einfacher“ Steuerhinterziehung auch keine Amtshilfe leisten. Strafbar ist in Liechtenstein nur Steuerbetrug, z.B. im Falle von Bilanzfälschungen.<sup>58</sup>

Das Fürstentum Liechtenstein soll rechtliche Schritte gegen die deutsche Bundesregierung wegen der Beschaffung von Daten potenzieller Steuerhinterzieher erwägen. Die Bundesrepublik Deutschland habe sich gestohlene Daten illegal beschafft und dafür bezahlt und damit die Souveränität des Staates Liechtenstein verletzt.<sup>59</sup> Inzwischen soll die Staatsanwaltschaft in Liechtenstein Vorermittlungen im Zusammenhang mit dem Informanten und weiteren Tätern wegen des Auskundschaftens eines

Geschäftsgeheimnisses zu Gunsten des Auslandes sowie wegen Datendiebstahls eingeleitet haben und zwei Rechtshilfeersuchen an die Staatsanwaltschaften in Bochum und München gestellt haben.<sup>60</sup>

Ferner hat inzwischen das Fürstentum Liechtenstein den mutmaßlichen Auslöser der deutschen Steueraffäre zur Fahndung ausgeschrieben, indem der Liechtensteiner Heinrich Kieber mit internationalem Haftbefehl gesucht wird.

Der Vorwurf lautet Verdacht der Auskundschaftung von Geschäfts- und Betriebsgeheimnissen zugunsten des Auslands (Deutschland) sowie Datendiebstahl. Kieber soll in Liechtenstein bereits wegen mehrerer anderer Delikte verurteilt worden sein.<sup>61</sup>

Bei der LGT Bank handelt es sich um eine eigenständige Rechtsperson des Liechtensteiner Rechts.

### III. Liechtensteiner Stiftungen

Die Stiftung ist im Liechtensteiner Recht (Personen- und Gesellschaftsrecht – PGR)

*„ein nach dem Willen des Stifters zu einem bestimmten Zweck gewidmetes, mit selbständiger Rechtspersönlichkeit ausgestattetes Vermögen.“<sup>62</sup>*

Folglich handelt es sich bei der Liechtensteinischen Stiftung um eine iuristische Person mit einem verselbständigten Zweckvermögen. Maßgeblich sind die vom Stifter aufgestellten Bestimmungen im Stiftungsstatut.<sup>63</sup> Wenn die Stiftung nicht durch Testament oder Erbvertrag sondern unter Lebenden errichtet wird, so handelt es sich insoweit um die Begründung der Stiftung durch Willenserklärungen, die jedoch in der Praxis nicht vom Stifter selbst errichtet wird, sondern von einem durch ihn eingesetzten Liechtensteinischen Treuhänder als Vertrauensperson.<sup>64</sup> Indem dieser die Stiftung errichtet und alle Formalitäten verrichtet sowie für die Stiftung auftritt, wird dadurch die Anonymität des Stifters weitgehend gewahrt.<sup>65</sup>

Art und Umfang der Stiftung sowie der Kreis der Begünstigten werden in der Regel in sogenannten Beistatuten oder Reglementen, nicht jedoch in der Stiftungsurkunde, festgelegt, wobei die Stiftungsurkunde bzw. Stiftungsstatuten im Liechtensteinischen Öffentlichkeitsregister hinterlegt werden, die Beistatuten und Reglemente dagegen nicht.<sup>66</sup> Eine reine Familienstiftung wird nicht in das Liechtensteinische Öffentlichkeitsregister eingetragen.<sup>67</sup>

Die Liechtensteinische Stiftung zeichnet sich dadurch aus, dass sie einen beliebigen

Zweck verfolgen kann.<sup>68</sup> So ist es z.B. möglich, eine Familienstiftung zu errichten, deren Vermögen und Erträge dafür dienen können, die Kosten der Erziehung, Bildung, die Ausstattung oder Unterstützung von Familienangehörige etc. zu tragen. Auch ist es denkbar, eine Stiftung zu gründen, deren Zweck darauf gerichtet ist, Vorsorge für schwächere Zeiten, Alter oder Krankheit zu betreiben oder zwecks Meidung von Erbstreitigkeiten eine Nachfolgeplanung zu ermöglichen etc.. Der Stiftungszweck muss folglich nicht steuerlich orientiert sein.<sup>69</sup>

Die Zuwendungen an Begünstigte in Form von Ausschüttungen, eine spätere Verteilung des Stiftungsvermögens bei Auflösung der Stiftung lösen in Liechtenstein keine Steuern aus, wenn der Begünstigte seinen Wohnsitz im Ausland hat.<sup>70</sup>

Es wird mithin deutlich, dass Stiftungen in Liechtenstein nicht per se dem Zweck der Steuerhinterziehung dienen, sondern der Sicherung des Vermögens, sei es vor dem Zugriff von Gläubigern, sei es vor dem Zugriff der Familie oder zu anderen oben beschriebenen erlaubten Zwecken.<sup>71</sup>

### IV. Steuerrechtliche Würdigung

#### 1. Deutsches Steuerrecht

Eine deutsche Stiftung zeichnet sich dadurch aus, dass es sich um eine iuristische Person handelt, die zur Verwirklichung eines bestimmten Zwecks geschaffen worden ist und nicht aus einem Personenverband besteht.<sup>72</sup> Folglich ist der Stifter auch nicht Anteilseigner. Zuwendungen werden nach erfolgter Ausschüttung als Einnahmen aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs.1 Nr. 1 EStG beim Zuwendungsempfänger besteuert.<sup>73</sup> Die Begünstigten werden gem. § 3 Nr. 40d EStG besteuert.<sup>74</sup>

Eine in Liechtenstein gegründete Stiftung kann einer deutschen Stiftung vergleichbar sein.<sup>75</sup> Sie ist es dort nicht, wo – anders als in Deutschland – eine Stiftung zu Lebzeiten des Stifters unter Umständen widerrufen werden kann.<sup>76</sup> Eine Liechtensteiner Stiftung wird als Domizilgesellschaft bezeichnet und mit ihr die Vermutung verbunden, Geschäftsbeziehungen zu ihr erfolgten i.d.R. dazu, die inländische Steuerbelastung zu mindern.<sup>77</sup> Fragen der europäischen Grundfreiheiten der Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit auch in Steuer-sachen<sup>78</sup> werden schlicht ausgeblendet. Dass der EuGH bereits in der Vergangenheit immer wieder zu Lasten der Bundesrepublik Deutschland iudiziert hat, weil diese in anderen Fällen die Niederlassungsfreiheit und Kapitalverkehrsfreiheit behindert hatte,<sup>79</sup> kümmert in Deutsch-

54 FAZ vom 22.02.2008, Seite 1, 4

55 FAZ vom 22.02.2008, Seite 4

56 FAZ vom 20.02.2008, Seite 2

57 Stock Handelsblatt vom 27.02.2008, Seite 2

58 BUDRAS/JAHN FAZ vom 20.02.2008, Seite 2

59 Börsen-Zeitung vom 19.02.2008, Seite 1

60 FAZ vom 28.02.2008, Seite 12;

Handelsblatt vom 28.02.2008, Seite 1

61 Handelsblatt vom 13.03.2008, Seite 3;

DIE WELT vom 26.02.2008, Seite 1, 11

62 KIESEL Börsen-Zeitung vom 19.02.2008, Seite 2

63 KIESEL Börsen-Zeitung vom 19.02.2008, Seite 2

64 KIESEL Börsen-Zeitung vom 19.02.2008, Seite 2

65 KIESEL Börsen-Zeitung vom 19.02.2008, Seite 2

66 KIESEL Börsen-Zeitung vom 19.02.2008, Seite 2

67 KIESEL Börsen-Zeitung vom 19.02.2008, Seite 2

68 BUDRAS/JAHN FAZ vom 20.02.2008, Seite 2

69 KIESEL Börsen-Zeitung vom 19.02.2008, Seite 2

70 KIESEL Börsen-Zeitung vom 19.02.2008, Seite 2

71 KINZL Handelsblatt vom 18.02.2008, Seite 8;

BUDRAS/JAHN FAZ vom 20.02.2008, Seite 2

72 K. SCHMIDT, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl. 2002,

Seite 173

73 KRAFT/HAUSE DB 2006, 414, 415

74 KRAFT/HAUSE DB 2006, 414, 415

75 BFH 25.04.2001 – II R 14/98, BFH/NV 2001,

1457, 1459 f.

76 BUDRAS/JAHN FAZ vom 20.02.2008, Seite 2

77 FG Hamburg 28.09.2007 – 6 K 202/04, EFG 2008,

426

78 Ausgangspunkt dazu ist EuGH 07.05.1985 – Rs.

18/84 (Kommission/Frankreich), Slg. 1985, 1339

79 MÜLLER/RICKENS manager/magazin 4/2008, Seite

122, 132 f.

land weder den Gesetzgeber, noch die Finanzverwaltung und auch nicht die Finanzrechtsprechung incl. dem BFH.<sup>80</sup>

Ein Schenkung unter Lebenden, die den Übergang von Vermögen auf eine Stiftung zum Gegenstand hat, gilt als Schenkung i.S.d. § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG. Zuwendungen des Stifters an die Stiftung darüber hinaus (sog. Zustiftungen) fallen nur dann unter § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG, wenn die Stiftung im Verhältnis zum Stifter (maßgebend ist die zivilrechtliche Beurteilung des Innenverhältnisses) über die Zustiftung frei verfügen kann und diese unentgeltlich ist.<sup>81</sup> § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG und § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG sind folglich dann nicht gegeben, wenn die Stiftung über das ihr übertragene Vermögen nicht tatsächlich und rechtlich frei verfügen kann., was z.B. dann der Fall sein soll, wenn die Stiftung für den Stifter nur treuhänderisch tätig wird.<sup>82</sup> Dies ist auch im Falle einer Liechtensteiner Stiftung nicht anders.<sup>83</sup>

#### a) § 15 AStG – Gesetzeswortlaut

§ 15 Steuerpflicht von Stiftern, Bezugsberechtigten und Anfallsberechtigten

(1) Vermögen und Einkommen einer Familienstiftung, die Geschäftsleitung und Sitz außerhalb des Geltungsbereichs dieses Gesetzes hat, werden dem Stifter, wenn er unbeschränkt steuerpflichtig ist, sonst den unbeschränkt steuerpflichtigen Personen, die bezugsberechtigt oder anfallsberechtigt sind, entsprechend ihrem Anteil zugerechnet. Dies gilt nicht für die Erbschaftsteuer.

- (2) Familienstiftungen sind Stiftungen, bei denen der Stifter, seine Angehörigen und deren Abkömmlinge zu mehr als der Hälfte bezugsberechtigt oder anfallsberechtigt sind.
- (3) Hat ein Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens oder als Mitunternehmer oder eine Körperschaft, eine Personenvereinigung oder eine Vermögensmasse eine Stiftung errichtet, die Geschäftsleitung und Sitz außerhalb des Geltungsbereichs dieses Gesetzes hat, so wird die Stiftung wie eine Familienstiftung behandelt, wenn der Stifter, seine Gesellschafter, von ihm abhängige Gesellschaften, Mitglieder, Vorstandsmitglieder, leitende Angestellte und Angehörige dieser Personen zu mehr als der Hälfte bezugsberechtigt oder anfallsberechtigt sind.
- (4) Den Stiftungen stehen sonstige Zweckvermögen, Vermögensmassen und rechtsfähige oder nichtrechtsfähige Personenvereinigungen gleich.
- (5) Die §§ 5 und 12 sind entsprechend anzuwenden. Im übrigen finden, soweit Absatz 1 anzuwenden ist, die Vorschriften des Vierten Teils dieses Gesetzes keine Anwendung

#### b) Liechtensteiner Stiftung

Die Gründung einer Stiftung nach Liechtensteinischem Recht begründet nicht den Tatbestand der Steuerhinterziehung wie deutsche Medien in ihrer Berichterstattung ab 14.02.2008 glauben machen wollen.<sup>84</sup> Auch das Einlegen von Geld durch Deutsche in eine auf ihre Veranlassung hin gegründete Stiftung Liechtensteinischen Rechts ist kein Verbringen von Geld „an der Steuer vorbei“ wie deutsche Medien in ihrer Berichterstattung ab 14.02.2008 glauben machen wollten. Jeder Deutscher hat das Recht, mit seinem Geld zu machen, was er will und sei es, es in eine Stiftung Liechtensteinischen Rechts einzulegen, ohne dass dies deshalb Steuerhinterziehung ist. Es geht hier schließlich um die Freiheit des Kapitalverkehrs.<sup>85</sup> In Deutschland sieht man dies allerdings anders.

Die Liechtensteinische Stiftung ist in Deutschland mangels Sitzes (§ 11 AO) und mangels Geschäftsleitungssitzes in Deutschland (§ 10 AO) nicht unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig (§ 2 Abs. 1 HS 1 KStG). Folglich wären normalerweise mit einer Liechtensteiner Stiftung Abschottungswirkungen verbunden, indem deren Vermögen und Erträge alleine der Liechtensteiner Stiftung zuzuordnen wären.

Und genau dies will § 15 AStG verhindern, indem eine Zurechnungsbesteuerung im Wege des Durchgriffs stattfindet.<sup>86</sup> Damit hängen die Steuerhinterziehungsvorwürfe zusammen. Denn ohne § 15 AStG keine Zurechnungsbesteuerung und ohne Zurechnungsbesteuerung keine Deklarationspflicht, so lange es nicht zu Zuwendungen an den Stifter bzw. Bezugs- oder Anfallsberechtigte gekommen ist.

Was ferner in der öffentlichen Berichterstattung verschwiegen wird, ist der Umstand, dass die EU-Kommission gegen die Bundesrepublik Deutschland bereits vor geraumer Zeit ein Vertragsverletzungsverfahren vorbereitet hat, weil sie § 15 AStG als eine Norm ansieht, die gegen die Grundfreiheiten der EU betr. Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit verstößt. Da die Grundfreiheiten nicht nach Rechtsgebieten differenzieren, könnten die Steuerhinterziehungsvorwürfe sowie die begehrten Steuernachzahlungen sich rückwirkend als unberechtigt erweisen, was nicht davon abhängig ist, dass die EU-Kommission nach einem Vertragsverletzungsverfahren (Art. 226 EG) die Bundesrepublik Deutschland vor dem EuGH verklagt und dort Recht bekommt. Dies soll hier verdeutlicht werden.

#### c) § 15 AStG im Lichte der deutschen Finanzrechtsprechung

Die deutsche Finanzgerichtsbarkeit lässt sich in ihrer Rechtsprechung von dem Sinn und Zweck des § 15 AStG leiten, Steuerflucht bzw. Steuervermeidung entgegenzuwirken.<sup>87</sup> § 15 AStG greife mithin auch dann, wenn der Stifter oder die Begünstigten einer Liechtensteiner Familienstiftung nicht die Absicht gehabt hätten, deutsche Steuergesetze zu umgehen.<sup>88</sup> Die Kapitalverkehrsfreiheit als Grundfreiheit des EU-Vertrages kommt dabei nicht vor.

Liechtensteinische Stiftungen werden § 15 AStG zugeordnet.<sup>89</sup>

Nach § 15 Abs. 1 AStG werden das Vermögen und Einkommen der Liechtensteiner Stiftung dem Stifter bzw. den bezugs- bzw. anfallsberechtigten Personen zugerechnet, indem das Vermögen der Stiftung als Teil des Gesamtvermögens dieser Personen angesehen wird.<sup>90</sup>

Stifter ist nach der Rechtsprechung des BFH nicht, wer die Stiftungsurkunde unterschrieben hat.<sup>91</sup> Stifter einer Familienstiftung i.S.d. § 15 Abs. 2 AStG ist vielmehr derjenige, aus dessen Vermögen letztlich die Mittel zur Ausstattung der Stiftung stammen, wenn die Ausstattung entsprechend dem Willen des Stifters erfolgt ist.<sup>92</sup> Stifter ist ferner derjenige, für dessen Rechnung das Stiftungsgeschäft abgeschlossen

80 Nachweise bei SCHAUMBURG DB 2005, 1129, 1130 f.  
 81 BFH 28.06.2007 – II R 21/05, ZSteu 2007, R-???, BFH/NV 2007, 1775, 1776  
 82 BFH 28.06.2007 – II R 21/05, ZSteu 2007, R-???, BFH/NV 2007, 1775, 1776. Auf die Möglichkeit treuhänderische Tätigkeit bei Liechtensteiner Stiftungen aufgrund eingesetzter Treuhänder weisen BUDRAS/JAHN FAZ vom 20.02.2008, Seite 2 hin.  
 83 BFH 28.06.2007 – II R 21/05, ZSteu 2007, R-???, BFH/NV 2007, 1775, 1777  
 84 KINZL Handelsblatt vom 18.02.2008, Seite 8  
 85 BUDRAS/JAHN FAZ vom 20.02.2008, Seite 2  
 86 KRAFT/HAUSE DB 2006, 414, 415  
 87 BFH 25.04.2001 – II R 14/98, BFH/NV 2001, 1457, 1459  
 88 BFH 25.04.2001 – II R 14/98, BFH/NV 2001, 1457, 1461  
 89 BFH 25.04.2001 – II R 14/98, BFH/NV 2001, 1457, 1459 f.  
 90 BFH 25.04.2001 – II R 14/98, BFH/NV 2001, 1457, 1459  
 91 BFH 25.04.2001 – II R 14/98, BFH/NV 2001, 1457, 1459  
 92 BFH 25.04.2001 – II R 14/98, BFH/NV 2001, 1457, 1459; FG München 27.11.2001 – 12 K 3051/01, EFG 2002, 568, 569

wird bzw. wer bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise Stifter ist.<sup>93</sup>

Was unter einer anfallsberechtigten Person i.S.d. § 15 Abs. 1, 2 AStG zu verstehen ist, wird in § 15 AStG nicht definiert. Der BFH teilt nicht die Meinung, Anfallsberechtigte seien diejenigen, die einen Rechtsanspruch auf Leistung aus dem Stiftungsvermögen hätten. Vielmehr reiche eine gesicherte Rechtsposition in Bezug auf den Anfall von **Vermögen** zu einem Zeitpunkt aus, zu dem das Vermögen noch nicht verteilt worden sei.<sup>94</sup> Die **Anfallsberechtigung** als Alternative zur **Bezugsberechtigung** setze auch nicht voraus, dass der Anfallsberechtigte bereits aus dem Vermögen der Stiftung Zuwendungen erhalten habe; dem Anfallsberechtigten werde daher auch dann Stiftungsvermögen zugerechnet, wenn er nicht bezugsberechtigt sei.<sup>95</sup> Dadurch solle die Besteuerung von Anfallsberechtigten ermöglicht werden, die infolge fehlender Bezugsberechtigung von anfallenden Erträgen ausgeschlossen seien.<sup>96</sup>

Und so seien die Erträge einer Liechtensteiner Stiftung dem Stifter gem. § 15 Abs. 1 AStG auch dann als Vermögen zugerechnet, wenn die Erträge dem Anfallsberechtigten zustünden.<sup>97</sup> Dazu sei für den Stifter weder wirtschaftliches Eigentum am Vermögen der Stif-

fung noch eine Treuhänderstellung eines Begünstigten Voraussetzung.

Auch beim **Bezugsberechtigten** reiche es aus, dass dieser eine gewisse Rechtsposition hinsichtlich der Erträge der Stiftung habe. Dazu reiche die Benennung seiner Person als Ertragsbegünstigter.<sup>98</sup>

Eine Priorität, das Vermögen der Liechtensteiner Stiftung vorrangig dem Bezugsberechtigten oder umgekehrt vorrangig dem Anfallsberechtigten zuzurechnen, sehe der Gesetzeswortlaut des § 15 AStG nicht vor.<sup>99</sup>

Es ist bezeichnend, dass die deutsche Finanzgerichtsbarkeit § 15 AStG als verfassungsrechtlich unbedenklich behandelt hat.<sup>100</sup> Der Durchgriff durch die Stiftung wie hier auf Stifter, Anfalls- bzw. Bezugsberechtigte, bedürfe zwar mit der Rechtsprechung des BVerfG<sup>101</sup> der besonderen Rechtfertigung, so dass es dafür überzeugender Gründe bedürfe. Diese Rechtfertigung sei aber durch den Normzweck des § 15 AStG gegeben, Steuerflucht bzw. Steuervermeidung im Inland durch Zwischenschaltung einer Stiftung im Ausland entgegenzuwirken. Und ein Verstoß gegen Art. 14 Abs. 1 GG sei nicht gegeben, weil Art. 14 Abs. 1 GG das Vermögen nicht vor steuerlichen Zugriffen schütze.<sup>102</sup>

Dabei wird bewusst ausgeblendet, ob denn § 15 AStG nicht im Widerspruch zur Grundfreiheit der Kapitalverkehrsfreiheit des Art. 56 EG steht und dass das BVerfG sich damit in seiner vom BFH zitierten Rechtsprechung des BVerfG ebenfalls nicht befasst hatte.

Das Stiftungsvermögen einer Liechtensteiner Familienstiftung war nach der deutschen Finanzrechtsprechung auch bei der deutschen Vermögenssteuer zu berücksichtigen. Das Vermögen der Familienstiftung werde dem Stifter zugerechnet, wenn er unbeschränkt steuerpflichtig sei, sonst denjenigen unbeschränkt steuerpflichtigen Personen, die bezugs bzw. anfallsberechtigt seien und zwar entsprechend dem Anteil dieses Vermögens am Gesamtvermögen.<sup>103</sup> Dabei differenziere, so das FG München, § 15 AStG nicht danach, Anfallsberechtigten anteilig das Vermögen und Bezugsberechtigten anteilig das Einkommen zuzurechnen. Folglich könne im Hinblick auf die Vermögenssteuerpflicht auch Bezugsberechtigten Vermögen zugerechnet werden.<sup>104</sup>

Und bei Anfallsberechtigten seien Vermögenswerte ungeschmälert anzusetzen, selbst wenn ihnen ein Zugriff auf die Vermögenssubstanz verwehrt sei, wobei das FG München die Frage unbeantwortet lässt, nach welchem Maßstab Vermögen zuzuweisen ist, wenn mehrere

Anfalls- und Bezugsberechtigte vorhanden sind.<sup>105</sup> Im übrigen gehöre zum vermögensteuerrechtlichen Vermögen auch das im Ausland belegene Vermögen, sofern nicht ein Doppelbesteuerungsabkommen Befreiungsvorschriften enthalte; allerdings existiert zwischen Deutschland und Liechtenstein kein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA).

Nach der deutschen Finanzrechtsprechung ist dies verfassungsrechtlich alles nicht bedenklich, weil der Durchgriff auf Begünstigte den Normzweck des § 15 AStG (Begegnung der Steuervermeidung, auch bei der Vermögenssteuer) rechtfertige.<sup>106</sup>

Noch extremer ist die Finanzrechtsprechung, wenn ein Deutscher Gewinne in das Ausland verlagere und dafür keine beachtlichen Gründe für eine solche Gestaltung anführen könne, indem dies dann gar als Rechtsmissbrauch bezeichnet wird.<sup>107</sup> § 42 AO gehe § 15 AStG vor.<sup>108</sup> Die europäische Grundfreiheit der Kapitalverkehrsfreiheit soll mithin deutscher Rechtsmissbrauch sein, wobei das FG München sich nicht mit einem Wort mit der europäischen Grundfreiheit der Kapitalverkehrsfreiheit befasst.

Hinzu kommt:

Wenn die Liechtensteinische Stiftung im Rahmen eines Typenvergleichs einem deutschen Körperschaftsteuerlichen Gebilde vergleichbar ist, dann sind im deutschen Steuerrecht die Erträge der Liechtensteinischen Stiftung dieser zuzurechnen.<sup>109</sup> Davon macht § 15 AStG eine Ausnahme: Ist der Stifter oder sind die bezugs- bzw. anfallsberechtigten Personen zu mehr als der Hälfte bezugs- bzw. anfallsberechtigt, dann wird von einem steuerlichen Durchgriff auf den Stifter bzw. seine Familie ausgegangen, indem zwar die rechtliche Selbständigkeit der Liechtensteinischen Stiftung akzeptiert wird, dies aber als von einem Deutschen beherrschtes Unternehmen angesehen wird. Und auf diese Weise wird eine steuerliche Zurechnung der von der Liechtensteinischen Stiftung erzielten Erträge beim Stifter bzw. den bezugs- bzw. anfallsberechtigten Personen vorgenommen und das Einkommen der Liechtensteiner Stiftung steuerlich als steuerpflichtiges Einkommen der betroffenen inländischen natürlichen Personen behandelt.

Vergleichbares gilt, wenn die Liechtensteinische Stiftung im Rahmen eines Typenvergleichs einem deutschen Körperschaftsteuerlichen Gebilde nicht vergleichbar ist. Dann sind im deutschen Steuerrecht die Erträge der Liechtensteinischen Stiftung den dahinterstehenden natürlichen Personen zuzurechnen (§ 15 AStG).<sup>110</sup>

93 BFH 25.04.2001 – II R 14/98, BFH/NV 2001, 1457, 1459

94 BFH 25.04.2001 – II R 14/98, BFH/NV 2001, 1457, 1461. Zur Ermittlungspflicht des Vermögens der Stiftung einerseits und des Einkommens der Stiftung andererseits sowie dem Einkommen von Bezugsberechtigten und der Möglichkeit der Schätzung, wenn Angaben dazu nicht gemacht werden FG Niedersachsen 15.07.1999 – XIV 347/93, EFG 2000, 742

95 BFH 25.04.2001 – II R 14/98, BFH/NV 2001, 1457, 1461; FG München 25.11.1997 – 12 K 2629/94, n.V.

96 BFH 25.04.2001 – II R 14/98, BFH/NV 2001, 1457, 1461

97 BFH 25.04.2001 – II R 14/98, BFH/NV 2001, 1457, 1461

98 BFH 25.04.2001 – II R 14/98, BFH/NV 2001, 1457, 1461

99 BFH 25.04.2001 – II R 14/98, BFH/NV 2001, 1457, 1461

100 BFH 05.11.1992 – I R 39/92, BStBl. II 1993, 388; BFH 02.02.1994 – I R 66/92, BStBl. II 1994, 727; BFH 25.04.2001 – II R 14/98, BFH/NV 2001, 1457, 1462; FG München 25.11.1997 – 12 K 2629/94, n.V.; FG München 27.11.2001 – 12 K 3051/01, EFG 2002, 568, 570

101 BVerfG 24.01.1962 – 1 BvR 845/58, BVerfGE 13, 331

102 BFH 25.04.2001 – II R 14/98, BFH/NV 2001, 1457, 1462

103 FG München 25.11.1997 – 12 K 2629/94, n.V.

104 FG München 25.11.1997 – 12 K 2629/94, n.V.

105 FG München 25.11.1997 – 12 K 2629/94, n.V.

106 FG München 25.11.1997 – 12 K 2629/94, n.V.

107 FG München 17.09.1997 – 1 K 3239/96, EFG

1998, 612

108 FG München 17.09.1997 – 1 K 3239/96, EFG

1998, 612, 613

109 KIESEL Börsen-Zeitung vom 19.02.2008, Seite 2

110 KIESEL Börsen-Zeitung vom 19.02.2008, Seite 2

Ferner:

Erfolgen Zahlungen an eine ausländische Gesellschaft, die selbst nicht in nennenswertem Umfang wirtschaftlich tätig ist und erzielt diese Erträge, dann spricht man im Steuerrecht von sog. Domizilgesellschaften. In diesem Fall wird steuerlich so getan, als ob Empfänger der Zahlungen nicht die Gesellschaft selbst sei, sondern die Person, die eine solche Gesellschaft „zwischen geschaltet“ habe<sup>111</sup> oder Empfänger der Leistung ist.<sup>112</sup> Zu solchen Domizilgesellschaften zählt der BFH auch eine Gesellschaft mit Sitz in Liechtenstein, die dort nicht oder nur niedrig besteuert wird.<sup>113</sup> Und er hat an seiner Rechtsprechung festgehalten, zivilrechtlich nach Liechtensteiner Recht rechtsfähige Gesellschaften seien steuerrechtlich nicht rechtsfähige und nicht handlungsfähige Domizilgesellschaften,<sup>114</sup> wobei er allerdings in dem von ihm entschiedenen Fall sich mit folgenden Fragen nicht auseinanderzusetzen hatte:

- 111 BFH 25.01.2006 – I R 39/05, BFH/NV 2006, 1618, 1619; FG München 26.07.2007 – 15 K 422/06, DStRE 2008, 244
- 112 BFH 10.11.1998 – I R 108/97, BStBl. II 1999, 121, 122
- 113 BFH 01.06.1994 – X R 73/91, BFH/NV 1995, 2, 3; BFH 10.11.1998 – I R 108/97, BStBl. II 1999, 121, 122
- 114 BFH 26.04.2001 – V R 50/99, DStRE 2001, 990, 991
- 115 BFH 26.04.2001 – V R 50/99, DStRE 2001, 990, 991
- 116 EuGH 05.11.2002 – Rs. C-208/00 (Überseering), NJW 2002, 3614
- 117 EuGH 30.09.2003 – Rs. C-167/01 (Inspire Art), NJW 2003, 3331
- 118 BFH 01.06.1994 – X R 73/91, BFH/NV 1995, 2, 3; FG München 26.07.2007 – 15 K 422/06, DStRE 2008, 244
- 119 FG München 26.07.2007 – 15 K 422/06, DStRE 2008, 244, 246 ff.
- 120 BFH 17.10.2001 – I R 19/01, DStRE 2002, 395, 397
- 121 FSen Berlin 01.02.2005 – III A 3 – S 1361 – 3/2004, DStR 2005, 652
- 122 KELLERSMANN/SCHNITGER IStR-Länderbericht, IStR 15/2004; KELLERSMANN/SCHNITGER IStR 2005, 253; KINZL IStR 2005, 624, 625 f.; KRAFT/HAUSE DB 2006, 414; SCHAUMBURG DB 2005, 1129; WACHTER FR 2004, 1220, 1226
- 123 KINZL IStR 2005, 624, 626; KRAFT/HAUSE DB 2006, 414, 415 f.
- 124 KINZL IStR 2005, 624, 626 u.H.a. EuGH 26.06.2003 – Rs. C-442/01 (Ramstedt), Rdn. 60; KRAFT/HAUSE DB 2006, 414, 416
- 125 KINZL IStR 2005, 624, 626; KRAFT/HAUSE DB 2006, 414, 416
- 126 EuGH 11.12.2003 – Rs. C-364/01 (Barbier), Rdn. 59 f.; KINZL IStR 2005, 624, 626; KRAFT/HAUSE DB 2006, 414, 416 u.H.a. EuGH 15.07.2004 – Rs. C-315/02 (Lenz), Slg. 2004, I-7063 Rdn. 22
- 127 EuGH 23.09.2003 – Rs. C-452/01 (Ospelt und Schlössle Weissenberg Familienstiftung); KINZL IStR 2005, 624, 626
- 128 KRAFT/HAUSE DB 2006, 414, 416
- 129 KINZL IStR 2005, 624, 626; THIEL DB 2004, 2603, 2604
- 130 KINZL IStR 2005, 624, 627 u.H.a. EuGH 26.10.1999 – Rs. C-294/97 (Eurowings), Rdn. 32; EuGH 13.04.2000 – Rs. C-251/98 (Baars), Rdn. 30 f.; EuGH 06.06.2000 – Rs. C-35/98 (Verkooijen), Rdn. 32; EuGH 18.09.2003 – Rs. C-168/01, Rdn. 27 ff. Ferner SAIB DB 2000, 1252 f.
- 131 KRAFT/HAUSE DB 2006, 414, 416

• Da der vom BFH entschiedene Fall im Jahre 1991 sich abspielte, musste er sich nicht mit Art. 31, 34 und 40 EWR-Abkommen befassen.<sup>115</sup>

• Und die EuGH-Entscheidungen Überseering<sup>116</sup> und Inspire Art<sup>117</sup> waren ihm noch nicht bekannt.

In Fällen von Domizilgesellschaften wird eine Benennungspflicht des deutschen Steuerpflichtigen gem. § 160 AO bejaht.<sup>118</sup> Das FG München hat verneint, dass § 160 AO gegen das EWR-Abkommen, die dort geregelten Grundfreiheiten und die Rechtsprechung des EFTA-Gerichtshofes verstoße.<sup>119</sup> Wenn aber das FG München dies damit begründet, mittels § 160 AO solle ja nur die Benennung des wirklichen Empfängers zwecks Ermittlung des deutschen Steuerpflichtigen sichergestellt werden, so ist dagegen folgendes einzuwenden:

• Wenn Liechtensteiner Stiftungen als Domizilgesellschaften nicht steuerlich schlechter behandelt würden als deutsche Stiftungen, dann wäre auch eine Liechtensteiner Stiftung als juristische Person zu beachten und ein steuerlicher Durchgriff auf dahinter stehende zivilrechtliche Personen könnte nicht stattfinden.

• Dann aber könnte man auch nicht deutschen natürlichen Personen vorhalten, diese seien eigentlich steuerpflichtige Personen.

• Und man müsste dann auch die Liechtensteiner Gesetzgebung beachten, nachdem Stifter das Recht haben, anonym zu bleiben.

All dem würde dann § 160 AO nicht Rechnung tragen, so dass auch § 160 AO, wegen der damit zusammenhängenden nachteiligen steuerlichen Folgen, wenn man ihm nicht entspricht, Bestandteil des Verstoßes gegen die Niederlassungs- (Art. 35 EWR-Abkommen) und Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 40 Satz 1 EWR-Abkommen) nach dem EWR-Abkommen sein kann.

Von einer Domizilgesellschaft spricht der BFH jedoch dann nicht, wenn es sich um eine in einem EU-Mitgliedstaat ansässige Gesellschaft, die in Deutschland Leistungen erbringt. Dies widerspräche sonst – so der BFH – den gemeinschaftsrechtlichen Grundfreiheiten.<sup>120</sup>

#### d) § 15 AStG im deutschen Fachschrifttum

Nicht erst seit die EU-Kommission gem. Art. 226 EG gegen die Bundesrepublik Deutschland ein Vertragsverletzungsverfahren durchführt, weil die EU-Kommission in § 15 AStG einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit

sieht,<sup>121</sup> hat sich das deutsche Fachschrifttum mit der möglichen Europarechtswidrigkeit des § 15 AStG befasst.<sup>122</sup>

Im Fachschrifttum wird darauf hingewiesen, dass § 15 AStG gegen die Grundfreiheiten der Niederlassungsfreiheit (Art. 43 EG) und der Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 56 EG) verstößt, wobei für die Einschlägigkeit der Grundfreiheiten ausreichend sei, dass einer der Staaten EU-Mitgliedstaat sei.<sup>123</sup> Im Verhältnis von Art. 43 EG zu Art. 56 EG habe gem. Art. 43 Abs. 2 EG die Niederlassungsfreiheit Vorrang.<sup>124</sup> Diese Verstöße werden wie folgt begründet:

Mit § 15 AStG werde die Gründung und Leitung einer Liechtensteiner Stiftung behindert und dadurch gegen die der Niederlassungsfreiheit immanenten ungehinderten Standortwahl verstoßen.<sup>125</sup> Und gegen die Kapitalverkehrsfreiheit verstoße § 15 AStG, weil der Kapitaltransfer nach Liechtenstein behindert werde, womit zugleich gegen die Richtlinie 88/361 verstoßen werde. Denn diese Richtlinie werde bereits dann tangiert, wenn die Kapitalverkehrsfreiheit bereits an die bloße Anknüpfung nachteiliger Regelungen an den Sitzort beschränkt werde.<sup>126</sup> Dass auch Stiftungen den Schutz der Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit genießen, sei in der Rechtsprechung des EuGH entschieden.<sup>127</sup>

Der Verstoß wird darin gesehen, dass bei einer deutschen Stiftung diese als Rechtsperson respektiert werde, während bei einer Liechtensteiner Stiftung per § 15 AStG der schon beschriebene Durchgriff statfinde und damit § 15 AStG abschreckende Wirkung ausübe, die besagten Grundfreiheiten in Anspruch zu nehmen.<sup>128</sup> Die Liechtensteiner Stiftung wird als Rechtsperson negiert und der Durchgriff per § 15 AStG zugelassen, nur weil es sich um eine ausländische Stiftung handele, worin die Diskriminierungswirkung zu sehen sei.<sup>129</sup> Schließlich habe der EuGH in seiner Rechtsprechung zum Ausdruck gebracht, dass sogar die Besteuerung eines inländischen Anteilseigners nicht von der Steuerbelastung der ausländischen Gesellschaft abhängig gemacht werden dürfe, so dass eine Benachteiligung von Inländern nicht mit dem fehlendem Steuerzugriff auf ausländische Gesellschaften begründet werden dürfe.<sup>130</sup> Und da es erklärter Zweck des § 15 AStG sei, dem fehlenden Steuerzugriff auf ausländische Familiengesellschaften zu begegnen, verstoße § 15 AStG gegen die vorgenannten Grundfreiheiten und die Rechtsprechung des EuGH dazu.<sup>131</sup>

Hinzu komme: Wenn Einkommen der ausländischen Stiftung beim Inländer auch dann zu besteuern sei, obwohl der Inländer mangels Ausschüttung darüber nicht verfügen kön-



ne, dann könne auch dies eine Beschränkung der Grundfreiheiten darstellen, wenn man von den Grundaussagen des EuGH in seiner Entscheidung *Lasteyrie du Saillant*<sup>132</sup> ausgehe. Denn durch das Hochschleusen der Gesamtsteuerlast durch eine Hinzurechnungsbesteuerung werde das Gebrauchmachen von Grundfreiheiten bei unterschiedlichen Steuersystemen behindert, zumal eine Besteuerung ohne Zufluss entsprechender Werte erfolge.<sup>133</sup> Die damit verbundene Abschreckungswirkung verletze die Grundfreiheiten.<sup>134</sup>

Der Eingriff in die Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit sei auch nicht gerechtfertigt. Denn die sonst für eine Rechtfertigung erforderlichen Voraussetzungen,

- ein legitimes, mit dem EG-Vertrag vereinbares, Ziel zu verfolgen,
  - das den zwingenden Interessen des Allgemeinwohls diene,
  - zur Erreichung dieses Ziel geeignet sei und
  - nicht unverhältnismäßig sei,<sup>135</sup>
- sei nicht gegeben.<sup>136</sup>

Auch die Verhinderung von Steuerhinterziehung bzw. Steuerflucht sei kein Rechtferti-

gungsgrund, zumal die Ausübung der Grundfreiheiten und deren Einschränkung durch § 15 AStG ja den Vorwurf der Steuerhinterziehung bzw. Steuerflucht erst begründen soll.<sup>137</sup> Und auch das Bestreben, Steuermindereinnahmen zu verhindern, die aus dem Ausüben von Grundfreiheiten resultieren könnten, begründe keinen Rechtfertigungsgrund.<sup>138</sup>

## 2. EU-Recht

Dass eine in Liechtenstein gegründete Stiftung als wirksam gegründete Kapitalgesellschaft auch in Deutschland anzusehen sei, ist vom BGH<sup>139</sup> entschieden worden. Der BGH hat insoweit die Grundsätze der Rechtsprechung des EuGH aus seiner *Überseering*-<sup>140</sup> und *Inspire Art*-Entscheidung<sup>141</sup> auch auf Kapitalgesellschaften übertragen, die in einem EFTA-Staat gegründet wurden.<sup>142</sup> Folglich gilt dies auch für eine Liechtensteinische Stiftung. Die Niederlassungsfreiheit gem. Art. 43 EG bzw. Art. 31 EWRA finde folglich Anwendung und beide Grundfreiheitsregelungen seien einheitlich auszulegen.<sup>143</sup> Eine einschränkende Auslegung der Niederlassungsfreiheit im Verhältnis zu Liechtenstein als einem EFTA-Staat sei nicht gerechtfertigt. Ein Missbrauch der Niederlassungsfreiheit sei nicht dadurch begründet, dass dies geschehen sei, um in Liechtenstein in den Genuss vorteilhafter Rechtsvorschriften zu gelangen.<sup>144</sup>

Zur Kapitalverkehrsfreiheit gehört jede über die Grenzen eines Mitgliedstaates der EU hinweg stattfindende Übertragung von Geld oder Sachkapital und sei es zu Anlagezwecken.<sup>145</sup> Auch die Kapitalverkehrs-Richtlinie 88/361/EG verweist in ihrem Anhang I auf die Beschränkungsfreiheit der Kapitalverkehrsfreiheit und verweist in diesem Zusammenhang u.a. auf Kapitalverkehrsgeschäfte mit persönlichem Charakter.<sup>146</sup>

Mit zuvor Ausgeführtem werden dem Stifter nach § 15 AStG Vermögen und Einkommen einer Familienstiftung, die Geschäftsleitung und Sitz außerhalb des Geltungsbereichs des AStG hat, entsprechend seinem Anteil direkt zugerechnet. Dieserhalb führt die EU-Kommission gem. Art. 226 EG gegen die Bundesrepublik Deutschland ein Vertragsverletzungsverfahren durch, weil die EU-Kommission darin einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit sieht.<sup>147</sup>

Soweit es deutschen Steuerbürgern vorgeworfen wird, sie hätten bereits dadurch Steuerhinterziehung begangen, weil sie „an der Steuer vorbei Geld ins Ausland verlagert hätten“, nämlich in eine Liechtensteiner Stiftung, sind besagte deutsche Steuerbürger und deren Rechte als Mitglieder des Mitgliedstaates Bundesrepublik Deutschland der EU angesprochen. Grundfreiheiten der EU wie die hier relevanten Grundfreiheiten des Art. 56 EG (Kapitalverkehrsfreiheit) und Art. 43 (Niederlassungsfreiheit) stehen den Bürgern und Unternehmen der Mitgliedstaaten der EU und nicht den Mitgliedstaaten zu. Folglich dürfen nationale Steuergesetze Grundfreiheiten nicht verletzen. Auch wenn direkte Steuern in die unmittelbaren Zuständigkeiten der Mitgliedstaaten fallen, sind diese doch stets gehalten, das Gemeinschaftsrecht zu wahren,<sup>148</sup> wozu auch die Grundfreiheiten und damit auch die Kapitalverkehrsfreiheit des Art. 56 und die Niederlassungsfreiheit des Art. 43 EG gehören. Alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern sind folglich verboten.<sup>149</sup> So wird in der Rechtsprechung des EuGH eine Verletzung von Grundfreiheiten z.B. dann angenommen, wenn vor der Ausübung von Grundfreiheiten abgeschreckt werden soll,<sup>150</sup> wenn z.B. Kapital in Gesellschaften in einem anderen Mitgliedstaat investiert wird<sup>151</sup> oder die Investition erschwert werden soll.<sup>152</sup>

Die Grundfreiheiten der EU stehen aber nicht nur dem zu, der sie ausüben möchte, sondern auch demjenigen, der Empfänger ist, so dass weder der Herkunftsstaat noch der Aufnahmezustaat, soweit es sich in beiden Fällen um Mitgliedstaaten der EU handelt, diese behindern dürfen.<sup>153</sup>

132 EuGH 11.03.2004 – Rs. C-09/02 (*LASTEYRIE DU SAILLANT*), Rdn. 46 f., **ZSteu 2004, R-216**

133 KINZL IStR 2005, 624, 627

134 KINZL IStR 2005, 624, 627

135 EuGH 21.11.2002 – Rs. C-436/00 (X und Y), Rdn. 49; EuGH 12.12.2002 – Rs. C-324/00 (Lankhorst-Hohorst), Rdn. 33; EuGH 11.03.2004 – Rs. C-09/02 (*Lasteyrie du Saillant*), Rdn. 49, **ZSteu 2004, R-216**;

EuGH 15.07.2004 – Rs. C-315/02 (Lenz), Rdn. 27; KRAFT/HAUSE DB 2006, 414, 417

136 KINZL IStR 2005, 624, 627; KRAFT/HAUSE DB 2006, 414, 416 - 418

137 KINZL IStR 2005, 624, 627; KRAFT/HAUSE DB 2006, 414, 417

138 KINZL IStR 2005, 624, 628 u.H.a.

EuGH 16.07.1998 – Rs. C-264/96 (ICI), Rdn. 28; EuGH 12.12.2002 – Rs. C-324/00 (Lankhorst-Hohorst), Rdn. 36; EuGH 26.06.2003 – Rs. C-422/01 (Ramstedt), Rdn. 53; EuGH 15.07.2004 – Rs. C-315/02 (Lenz), Rdn. 40

139 BGH 19.09.2005 – II ZR 372/03, EuZW 2005, 733

140 EuGH 05.11.2002 – Rs. C-208/00 (*Überseering*), NJW 2002, 3614

141 EuGH 30.09.2003 – Rs. C-167/01 (*Inspire Art*), NJW 2003, 3331

142 BGH 19.09.2005 – II ZR 372/03, EuZW 2005, 733 u.H.a. MEILICKE GmbHR 2003, 793, 798; LEIBLE/HOFFMANN RIW 2002, 925, 927; RESSOS DB 2005, 1048; FORSTHOFF DB 2002, 2471; SCHANZE/JÜTTNER AG 2003, 30, 36; EIDENMÜLLER ZIP 2002, 2233, 2244

143 BGH 19.09.2005 – II ZR 372/03, EuZW 2005, 733 f.

144 BGH 19.09.2005 – II ZR 372/03, EuZW 2005, 733, 734

145 BRÖHMER in: Callies/Ruffert, Das Verfassungsrecht der Europäischen Union, 3. Aufl. 2007, Art. 56 Rdn. 8

146 BRÖHMER in: Callies/Ruffert, Das Verfassungsrecht der Europäischen Union, 3. Aufl. 2007, Art. 56 Rdn. 13

147 FSen Berlin 01.02.2005 – III A 3 – S 1361 – 3/2004, DStR 2005, 652

148 EuGH 16.07.1998 – Rs. C-264/95 (ICI), Rdn. 19; EuGH 26.10.1999 – Rs. C-294/97 (Eurowings), Rdn. 32;

EuGH 06.06.2000 – Rs. C-35/98 (Verkooijen), Rdn. 32; EuGH 12.12.2002 – Rs. C-324/00 (Lankhorst-Hohorst), Rdn. 26; EuGH 07.09.2004 – Rs. C-319/02 (Manninen), Rdn. 19, **ZSteu 2004, R-617**; EuGH

14.11.2006 – Rs. C-513/04 (Kerckhart und Morres), **ZSteu 2006, R-1023**, Slg. 2006, I-10967 Rdn. 15

149 EuGH 14.12.1995 – Rs. C-163/94 (Sanz de Lera), Slg. 1995, I-4821 Rdn. 19; EuGH 23.02.2006 – Rs. C-513/03 (van Hilten-van der Heijden), Slg. 2006, I-1957 Rdn. 37; EuGH 18.12.2007 – Rs. C-101/05 (Skatteverket/A),

EuZW 2008, 117 Rdn. 20

150 EuGH 06.06.2000 – Rs. C-35/98 (Verkooijen), Rdn. 34; EuGH 11.03.2004 – Rs. C-09/02 (*Lasteyrie du Saillant*), Rdn. 45, **ZSteu 2004, R-216**; dazu: KINZL IStR 2005, 624, 625; KLEINERT/PROBST DB 2004, 673 ff.

151 EuGH 07.09.2004 – Rs. C-319/02 (Manninen), Rdn. 22 f., **ZSteu 2004, R-617**; dazu KINZL IStR 2005, 624, 625; KREBS/BÖDEFELD BB 2004, 1416; THIEL DB 2004, 2603, 2604

152 EuGH 03.10.2002 – Rs. C-136/00 (Danner), Rdn. 29; EuGH 26.03.2006 – Rs. C-422/01 (Ramstedt), Rdn. 26; KINZL IStR 2005, 624, 625

153 EuGH 16.07.1998 – Rs. C-264/96 (ICI), Rdn. 21; EuGH 13.04.2000 – Rs. C-251/98 (Baars), Rdn. 28 f.;

EuGH 11.03.2004 – Rs. C-09/02 (*Lasteyrie du Saillant*), Rdn. 42, **ZSteu 2004, R-216**; EuGH 04.03.2004 –

Rs. C-334/02 (Kommission/Frankreich), Rdn. 23 f.; KINZL IStR 2005, 624, 625

Liechtenstein ist allerdings nicht Mitglied der EU, sondern ab 01.05.1994 Mitglied des EWR. In dem EWR-Abkommen der Mitgliedstaaten des EWR mit der EU (der die Bundesrepublik Deutschland als Mitgliedstaat angehört) sind allerdings ebenfalls Grundfreiheiten enthalten wie z.B. die Niederlassungsfreiheit in Art. 31, 34 EWRA und die Kapitalverkehrsfreiheit in Art. 40 EWRA. Folglich sind die Grundfreiheiten z.B. der Niederlassungsfreiheit und Kapitalverkehrsfreiheit auch im Verhältnis zum Stiftungsstandort Liechtenstein anwendbar.<sup>154</sup>

So hat der EuGH<sup>155</sup> nochmals jüngst zur unmittelbaren Wirkung der Kapitalverkehrsfreiheit des Art. 56 EG im Verhältnis von Mitgliedstaaten zu Drittstaaten folgendes entschieden:

- Art. 56 EG enthalte ein eindeutiges und an keine Bedingungen geknüpftes Verbot der Behinderung der Kapitalverkehrsfreiheit und verleihe dem Einzelnen Rechte, die er gerichtlich geltend machen könne<sup>156</sup> und die zur Unanwendbarkeit der zuwiderlaufenden Vorschriften führen könne.<sup>157</sup>
- Art. 56 EG habe in den Mitgliedstaaten unmittelbare Wirkung.<sup>158</sup>
- Folglich könne Art. 56 auch in Bezug auf Kapitalbewegungen zwischen Mitgliedstaaten und Drittländern vor dem nationalen Gericht geltend gemacht werden „und zur Unanwendbarkeit – nicht Unwirksamkeit – der ihm zuwiderlaufenden nationalen Vorschriften führen“.<sup>159</sup>
- Unter der Beschränkung des Kapitalverkehrs i.S.v. Art. 56 EG in den Beziehungen zwischen Mitgliedstaaten und Drittstaaten sei das gleiche wie bei Art. 56 EG zu verstehen.<sup>160</sup>

- Im Hinblick auf Art. 56 EG sei es verboten, durch gesetzliche Regelungen nationale Steuerpflichtige – der Entscheidungsfall betraf Schweden – davon abzuhalten, in außerhalb der EWR niedergelassenen Ländern anzulegen, indem man Hindernisse aufbauen, die Investitionen dort unattraktiver werden ließen.<sup>161</sup> – Dies wird, so lässt sich annehmen, im umgekehrten Fall der Behinderung von Investitionen eines EU-Bürgers in einem EWR-Mitgliedstaat nicht anders sein.
- Art. 56 EG berühre aber das Recht eines Mitgliedstaates nicht, die Maßnahmen zu treffen, um Zuwiderhandlungen gegen das Steuerrecht zu verhindern.<sup>162</sup> Dies setze aber voraus, dass solche Maßnahmen dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz entsprechen.<sup>163</sup> Dabei sei aber zu berücksichtigen, dass Steuerbehörden nicht daran gehindert seien, von den Steuerpflichtigen die Nachweise einzufordern, die die zur zutreffenden Steuerfestsetzung erforderlich seien.<sup>164</sup>

**ABER:** In dem vom EuGH entschiedenen Fall ging es darum, die Gewährung eines Steuervorteils eines Drittstaates von bestimmten Nachweisen abhängig zu machen. Bei § 15 AStG dagegen geht es darum nicht, sondern um die gezielte steuerliche Benachteiligung einer Investition aus einem Mitgliedstaat ins Ausland, womit neben der Kapitalverkehrsfreiheit auch die Grundfreiheit der Niederlassungsfreiheit tangiert ist.

Denn indem einem Inländer ein sicherer Einfluss auf Entscheidungen einer gebietsfremden Gesellschaft verschafft werde, finden neben Art. 56 EG (Kapitalverkehrsfreiheit) auch die Bestimmungen des Art. 43 EG (Niederlassungsfreiheit) Anwendung.<sup>165</sup>

„Die Niederlassungsfreiheit soll somit die Inländerbehandlung im Aufnahmestaat gewährleisten, indem jede Diskriminierung aufgrund des Ortes, des Sitzes der Gesellschaft untersagt wird ...“<sup>166</sup>

Und in diesem Zusammenhang indiziert der EuGH:

„Nach der Rechtsprechung verletzt es somit ....die im Vertrag gewährleisteten Verkehrsfreiheiten, wenn ein Mitgliedstaat Dividenden aus ausländischen Quellen ungünstiger behandelt, als Dividenden aus inländischen Quellen, ....“<sup>167</sup>

Um wieviel mehr muss dies der Fall sein, wenn beim § 15 AStG eine Durchgriffsbesteuerung bei einer Liechtensteinischen Stiftung auch ohne Ausschüttungen und Zugriffsmöglichkeiten auf den Stiftungsertrag in einer Weise stattfindet wie dies bei einer deutschen Stiftung nicht der Fall wäre.

Es spricht mithin einiges dafür, dass die Bestimmungen des § 15 AStG gegen Art. 56 EG (Kapitalverkehrsfreiheit) und auch gegen die Bestimmungen des Art. 43 EG (Niederlassungsfreiheit) verstoßen.<sup>168</sup>

In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass der EuGH in einem Gerichtsverfahren, wenn das nationale Gericht dem EuGH vorlegt, nicht nur zur Vorabentscheidung (Art. 234 Abs. 2 bzw. 3 EG) befugt ist, darüber für nationale Gerichte verbindlich zu entscheiden, ob § 15 AStG gegen die Grundfreiheiten der Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 56 EG) und Niederlassungsfreiheit (Art. 43 EG) der EU verstößt, sondern auch darüber, ob § 15 AStG gegen die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 40 Satz 1 WERA) und Niederlassungsfreiheit (Art. 34 EWRA) des EWR-Abkommens vom 31.03.1993 in der Zeit nach dessen Inkrafttreten verstößt, soweit z.B. Deutsche als Mitglieder eines EU-Mitgliedstaates bezüglich eigener Geldanlagen in Liechtenstein als einem dem EWR-Abkommen unterfallenden EFTA-Staat betroffen sind. Denn auch die dort geregelten Grundfreiheiten sind ab Inkrafttreten des EWR-Abkommens integrierender Bestandteil des Gemeinschaftsabkommens, zu dessen Auslegung der EuGH befugt ist.<sup>169</sup>

Ferner:

Nach der Rechtsprechung des EuGH<sup>170</sup> sind bereits deutsche Behörden (z.B. Finanzamt und Staatsanwaltschaft) verpflichtet, bei einem belastenden Verwaltungsakt, spätestens aber in der Einspruchsentscheidung, oder bei Einleitung steuerstrafrechtlicher Ermittlungsverfahren verpflichtet, Gründe dafür anzugeben,

154 CORDEWENER FR 2005, 236; KINZL IStR 2005, 624, 625

155 EuGH 18.12.2007 – Rs. C-101/05 (Skatteverket/A), EuZW 2008, 117 Rdn. 21 ff.

156 EuGH 18.12.2007 – Rs. C-101/05 (Skatteverket/A), EuZW 2008, 117 Rdn. 21

157 EuGH 18.12.2007 – Rs. C-101/05 (Skatteverket/A), EuZW 2008, 117 Rdn. 25

158 EuGH 18.12.2007 – Rs. C-101/05 (Skatteverket/A), Rdn. 6

159 EuGH 18.12.2007 – Rs. C-101/05 (Skatteverket/A), EuZW 2008, 117 Rdn. 27

160 EuGH 18.12.2007 – Rs. C-101/05 (Skatteverket/A), EuZW 2008, 117 Rdn. 31

161 EuGH 18.12.2007 – Rs. C-101/05 (Skatteverket/A), EuZW 2008, 117 Rdn. 42

162 EuGH 18.12.2007 – Rs. C-101/05 (Skatteverket/A), EuZW 2008, 117 Rdn. 55

163 EuGH 18.12.2007 – Rs. C-101/05 (Skatteverket/A), EuZW 2008, 117 Rdn. 56

164 EuGH 18.12.2007 – Rs. C-101/05 (Skatteverket/A), EuZW 2008, 117 Rdn. 58

165 EuGH 12.12.2006 – Rs. C-446/04 (TestClaimants in the group litigation), Slg. 2006, I-11753 Rdn. 36 - 37

166 EuGH 12.12.2006 – Rs. C-446/04 (TestClaimants in the group litigation), Slg. 2006, I-11753 Rdn. 40

167 EuGH 12.12.2006 – Rs. C-446/04 (TestClaimants in the group litigation), Slg. 2006, I-11753 Rdn. 46

168 So schon SCHAUMBURG DB 2005, 1129 und 1134; KRAFT/HAUSE DB 2006, 414

169 EuGH 15.06.1999 – Rs. C-321/97 (Andersson), Slg. 1999, I-3551 Rdn. 26 - 27, 31 u.H.a. EuGH 30.09.1987 –

Rs. 12/86 (Demirel), Slg. 1987, 3719 Rdn. 7. Zur Auslegung des EWR-Abkommens im Hinblick auf seine

Anwendung in Liechtenstein wäre der EuGH allerdings nicht befugt: EuGH 15.06.1999 – Rs. C-321/97

(Andersson), Slg. 1999, I-3551 Rdn. 28. Zu dieser Unterscheidung siehe auch OTT EuZW 2000, 293

170 EuGH 15.10.1987 – Rs. 222/86, NJW 1989, 657, 658; EuGH 11.07.2002 – Rs. C-62/00, Beilage zu BFH/NV

10/2002, 144, 146; dazu auch Iglesias NJW 2000, 1889, 1893

warum die getroffene Entscheidung auch unter Berücksichtigung von Gemeinschaftsrecht negativ bleibt.<sup>171</sup> Nichts anderes gilt für Gerichte (Finanzgerichte bzw. Strafgerichte):

Da § 15 AStG im Hinblick auf die aufgezeigten Grundfreiheiten der Kapitalverkehrsfreiheit und Niederlassungsfreiheit in den Anwendungsbereich des EU-Gemeinschaftsrechts fällt, haben deutsche Steuergerichte und Strafgerichte die Übereinstimmung der nationalen Regelung mit Grundrechten bzw. Grundsätzen des EU-Gemeinschaftsrechts bezüglich des vorhandenen Anwendungsbereichs zwingend von Amts wegen zu prüfen.<sup>172</sup> Denn die nationale Regelung, die in den Anwendungsbereich des EU-Gemeinschaftsrechts fällt, muss zunächst einmal mit den Grundrechten bzw. Grundsätzen des Gemeinschaftsrechts vereinbar sein, deren Wahrung der EuGH zu sichern hat.<sup>173</sup> Diese Prüfung der für den Ausgang eines Rechtsstreites entscheidungserheblichen nationalen Norm im Hinblick darauf, ob sie mit den Grundrechten bzw. Grundsätzen des EU-Gemeinschaftsrechts vereinbar ist, hat seitens des nationalen Gerichts auch dann zu erfolgen, wenn diese nationale Norm nach der Rechtsprechung des BVerfG im Einklang mit dem GG steht,<sup>174</sup> so dass deutsche Gerichte nicht wie bisher zahlreich geschehen, sich damit begnügen dürfen, § 15 AStG sei aus diesen oder jenen Gründen gemessen am deutschen Verfassungsrecht verfassungsgemäß. Selbst wenn dies der Fall wäre, wäre mithin eine weitere Prüfung dahingehend erforderlich, ob § 15 AStG auch im Einklang mit europäischen Grundrechten bzw. Grundsätzen steht, wozu auch die Grundfreiheiten der Kapitalverkehrsfreiheit und Niederlassungsfreiheit gehören (= doppelte „verfassungsrechtliche“ Prüfung). Stellt das nationale Gericht bei dieser doppelten Prüfung fest, dass die in den Anwendungsbereich des EU-Gemeinschaftsrechts fallende nationale Regelung mit Grundrechten bzw. Grundsätzen des Gemeinschaftsrechts nicht vereinbar ist, wohl

aber mit dem GG, so muss das nationale Gericht aufgrund des Anwendungsvorranges des EU-Gemeinschaftsrechts die diskriminierende nationale Vorschrift „außer Anwendung lassen“, ohne die vorherige Aufhebung durch den nationalen Gesetzgeber abwarten oder betreiben zu müssen und zwar unabhängig davon, ob letzteres nach nationalem Recht überhaupt möglich wäre.<sup>175</sup>

- Damit hat der EuGH über den zuvor beschriebenen EU-gemeinschaftsrechtlichen Anwendungsvorrang die aus deutscher Sicht nach wie vor problematische Frage geklärt, wer denn verfassungsrechtlich quasi das letzte Wort hat, selbst wenn § 15 AStG verfassungsgemäß wäre: Der EuGH oder das BVerfG? Mit der vom EuGH iudizierten Lösung mischt er sich nicht in deutsches Verfassungsrecht ein und berührt auch nicht die Zuständigkeit des BVerfG. Der EuGH entscheidet folglich nicht darüber, ob eine deutsche Norm zu einer Grundrechtsverletzung gemessen am GG führt und tangiert insoweit nicht die Zuständigkeit des BVerfG. Sondern der EuGH befasst sich alleine mit der Frage der Grundfreiheitenverletzung nach EU-Gemeinschaftsrecht unter den vorgenannten Voraussetzungen mit der möglichen Folge der Einschlägigkeit des Anwendungsvorranges des EU-Gemeinschaftsrechts im Falle einer Verletzung EU-gemeinschaftsrechtlicher Grundrechte/Grundsätze. Und der Anwendungsvorrang bewirkt wie der Begriff deutlich zeigt, keine Verfassungswidrigkeit der deutschen Norm gemessen am GG.

- Dies hat wiederum zur Folge, dass das nationale Gericht (Finanzgericht oder Strafgericht) nicht nur von Amts wegen zu prüfen hat, ob z.B. § 15 AStG gegen EU-Gemeinschaftsrecht verstößt, um die Frage für sich zu beantworten, ob das nationale Gericht dem EU-gemeinschaftsrechtlichen Anwendungsvorrang Rechnung tragen muss oder andernfalls dem EuGH vorlegen muss. Vielmehr muss das natio-

nale Gericht den streitgegenständlichen Fall von Amts wegen auch daraufhin überprüfen, ob die entscheidungserhebliche nationale Norm (z.B. § 15 AStG) gemessen an den zuvor beschriebenen Maßstäben mit den Grundrechten bzw. Grundsätzen des EU-Gemeinschaftsrechts in Einklang steht, um ggf. zur Klärung dieser Frage deshalb dem EuGH vorzulegen.

Hinzu kommt:

Der EuGH verweist darauf, dass die Abgaben, die ein Mitgliedstaat unter Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht erhoben hat, dem Betroffenen wieder zu erstatten habe.<sup>176</sup> Dafür habe der entsprechende Mitgliedstaat das zuständige Gericht zu bestimmen und die Verfahrensmodalitäten festzulegen, die es gewährleisten, dass die Geltendmachung eines solchen Rückforderungsanspruchs nicht ungünstiger ausgestaltet sind als bei einer innerstaatlichen Klage (sog. Äquivalenzgrundsatz). Die Ausübung der durch die Gemeinschaftsordnung verliehenen Rechte dürfe nicht praktisch unmöglich gemacht oder übermäßig erschwert werden (sog. Effektivitätsgrundsatz).<sup>177</sup> Zudem müssen Einbußen erstattet werden, die dem Betroffenen dadurch entstanden sind, dass er zu Unrecht Abgaben leisten musste und deshalb über diese Gelder nicht verfügen konnte.<sup>178</sup> Für eine solche Klage müssen drei Voraussetzungen erfüllt sein:

- Die verletzte Norm bezweckt, dem Einzelnen Rechte zu verleihen.<sup>179</sup> Dies sieht der EuGH als „offensichtlich“ gegeben an, wenn ein Verstoß gegen Art. 43 und 56 EG gegeben ist.<sup>180</sup>
- Der Verstoß ist hinreichend qualifiziert.<sup>181</sup> Dies sieht der EuGH als gegeben an, wenn der Staat seine Befugnisse offenkundig und erheblich überschritten hat.<sup>182</sup> Immerhin wussten die Staatsanwaltschaft und die Steuerfahndung bei ihrem Vorgehen gegen vermeintliche Steuerhinterzieher, dass die EU-Kommission wegen des Verstoßes des § 15 AStG bereits seit 2005 ein Vertragsverletzungsverfahren gegen die Bundesrepublik Deutschland einzuleiten gedenkt und doch ist sie ungeachtet dessen gegen vermeintliche Steuerhinterzieher vorgegangen.<sup>183</sup>
- Zwischen dem Verstoß gegen die dem Staat obliegenden Verpflichtungen und dem Schaden, den der Betroffene erlitten hat, besteht ein unmittelbarer Kausalzusammenhang.<sup>184</sup> Und insoweit verweist der EuGH darauf, dass diesbezüglich die Voraussetzungen nicht ungünstiger sein dürfen als die des nationalen Haftungsrechts.<sup>185</sup>

171 EuGH 19.09.2000 – C-177/99 und C-181/99, Beilage zu BFH/NV 8/2001, 116, 121; EuGH 11.07.2002 – Rs. C-210/00 (Käserei Champignon Hofmeister GmbH & Co. KG), Beilage zu BFH/NV 1/2004, 25 Rdn. 59; WAGNER, Die Praxis des Steuerprozesses, 2. Aufl. 2006, Rdn. 290

172 EuGH 06.10.2005 – Rs. C-328/04 (Vajnai), Slg. 2005, I-8577 Rdn. 12

173 EuGH 12.12.2002 – Rs. C-442/00 (Caballero), Slg. 2002, I-11915 Rdn. 31 m.w.N.; EuGH 07.09.2006 – Rs. C-81/05 (Alonso), Slg. 2006, I-..... Rdn. 35

174 EuGH 07.09.2006 – Rs. C-81/05 (Alonso), Slg. 2006, I-..... Rdn. 41

175 EuGH 07.09.2006 – Rs. C-81/05 (Alonso), Slg. 2006, I-..... Rdn. 46

176 EuGH 12.12.2006 – Rs. C-446/04 (TestClaimants in the group litigation), Slg. 2006, I-11753 Rdn. 202, 220

177 EuGH 12.12.2006 – Rs. C-446/04 (TestClaimants in the group litigation), Slg. 2006, I-11753 Rdn. 203

m.w.N.  
178 EuGH 12.12.2006 – Rs. C-446/04 (TestClaimants in the group litigation), Slg. 2006, I-11753 Rdn. 204 – 205, 220

179 EuGH 12.12.2006 – Rs. C-446/04 (TestClaimants in the group litigation), Slg. 2006, I-11753 Rdn. 209

180 EuGH 12.12.2006 – Rs. C-446/04 (TestClaimants in the group litigation), Slg. 2006, I-11753 Rdn. 211

181 EuGH 12.12.2006 – Rs. C-446/04 (TestClaimants in the group litigation), Slg. 2006, I-11753 Rdn. 209

182 EuGH 12.12.2006 – Rs. C-446/04 (TestClaimants in the group litigation), Slg. 2006, I-11753 Rdn. 212

183 EuGH 12.12.2006 – Rs. C-446/04 (TestClaimants in the group litigation), Slg. 2006, I-11753 Rdn. 213 – 217

184 EuGH 12.12.2006 – Rs. C-446/04 (TestClaimants in the group litigation), Slg. 2006, I-11753 Rdn. 209, 218

185 EuGH 12.12.2006 – Rs. C-446/04 (TestClaimants in the group litigation), Slg. 2006, I-11753 Rdn. 219

Die Institutionen eines Mitgliedstaates, wozu Behörden und Gerichte gleichermaßen gehören, haben **von Amts wegen** die vorgenannten Grundfreiheiten der Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 56 EG) und Niederlassungsfreiheit (Art. 43 EG) zu beachten, die zudem Anwendungsvorrang vor dem deutschen Recht und damit auch vor § 15 AStG haben. In Anbetracht dieses Anwendungsvorranges, der nicht von einem dies feststellenden Urteil des EuGH abhängig ist, ist es zweifelhaft, den steuerlichen und strafrechtlichen Vorwurf der Steuerhinterziehung mit § 15 AStG zu begründen. Folglich ist es möglich, in einem deutschen Steuerverfahren bzw. Strafverfahren dies sowohl gegenüber dem Finanzamt, der Steuerfahndung, Staatsanwaltschaft sowie der Finanzgerichtsbarkeit und Strafgerichtsbarkeit einzusetzen, um zumindestens zu erreichen, dass Finanz- bzw. Strafgerichte dieserhalb dem EuGH die Frage zur Klärung vorlegen, ob und inwieweit § 15 AStG mit den Grundfreiheiten der Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 56 EG) und Niederlassungsfreiheit (Art. 43 EG) vereinbar ist (Art. 234 Abs. 2 bzw. 3 EG). Auf die diesbezüglichen schon angesprochenen Aktivitäten der EU-Kommission im Rahmen des Art. 226 EG kann ebenfalls hingewiesen werden.

Denn von der Klärung dieser Frage ist folgendes abhängig:

- Würde § 15 AStG gegen die Grundfreiheiten der Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 56 EG) und Niederlassungsfreiheit (Art. 43 EG) verstoßen, dann könnte auf § 15 AStG kein Vorwurf der Steuerhinterziehung aufgebaut werden und weder Steuerbescheide mit Steuerbelastungen noch strafrechtliche Verurteilungen Bestand haben können.

- Im Gegenteil könnten sogar die Steuern, die man wegen § 15 AStG bereits gezahlt hätte, von den Steuerbehörden wieder zurückgefordert werden, ja sogar ggf. per EU-gemeinschaftsrechtlichem Staatshaftungsprozess vor dem zuständigen nationalen Zivilgericht eingeklagt werden.

Würde eine Vorlage zum EuGH gemäß Art. 234 Abs. 3 EG jedenfalls vom letztinstanzlichen BFH in Steuersachen bzw. BGH in Strafsachen unterlassen, so könnte dies wegen Verstoßes gegen Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG zum Gegenstand eines Verfassungsbeschwerdeverfahrens gemacht werden und sollte auch die Verfassungsbeschwerde nicht erfolgreich sein, so dass damit der Rechtsweg des Primärrechtsschutzes incl. Verfassungsbeschwerde erschöpft wäre, so könnte im Rahmen des Sekundärrechtsschutzes vor der zuständigen Zivilgerichtsbarkeit dann ein EU-gemeinschaftsrechtlicher Staatshaftungsanspruch geltend gemacht werden.<sup>186</sup> Ferner könnte unabhängig von Fragen der Erschöpfung des Rechtsweges die EU-Kommission (Art. 226 EG) vom Verhalten deutscher Finanzämter, Staatsanwaltschaften, Finanz- und Strafgerichte in Kenntnis gesetzt werden.<sup>187</sup> Auf diese Weise würde die EU-Kommission im Hinblick auf ihre oben bereits begonnenen Aktivitäten munitioniert werden und Betroffene könnten den Blick der EU-Kommission auch auf ihre Verfahren lenken.

Das zuvor zu § 15 AStG Ausgeführte gilt entsprechend, wenn statt dessen bei vergleichbarem Sachverhalt statt dessen auf § 42 AO abgestellt wird.

### 3. EWR-Abkommen

Das deutsche Steuerrecht mit seiner Durchgriffsbetrachtung aufgrund angenommener Domizilgesellschaften und § 15 AStG verstößt auch gegen nachfolgende Grundfreiheiten des EWR- Abkommens:<sup>188</sup>

Durch Gesetz vom 31.03.1993 hat die Bundesrepublik Deutschland dem Abkommen vom 02.05.1992 der EU mit den Mitgliedstaaten der EFTA über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR-Abkommen) zugestimmt.<sup>189</sup> Das Abkommen über den Wirtschaftsraum ist am 02.05. 1992 in Kraft getreten.<sup>190</sup> Zu den Mitgliedstaaten der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft gehört auch das Fürstentum Liechtenstein.<sup>191</sup> In Liechtenstein ist dieses Abkommen am 01.05.1995 in Kraft getreten.<sup>192</sup> Und zu den EU-Mitgliedstaaten gehört Deutschland. Folglich gelten zwischen Deutschland und Liechtenstein die in dem EWR-Abkommen geregelten Grundfreiheiten,<sup>193</sup> die mit dem Ausgeführten im Hinblick auf die Grund-

freiheiten der EU einheitlich ausgelegt werden.

Gemäß Art. 34 EWR-Abkommen wird das Niederlassungsrecht von Gesellschaften des bürgerlichen Rechts, des Handelsrechts incl. des Genossenschaftsrechts und der sonstigen juristischen Personen den Gesellschaften der EU-Mitgliedstaaten gleichgestellt, allerdings

*„mit Ausnahme derjenigen, die keine Erwerbszwecke verfolgen“ (Art. 34 letzter Satz EWR- Abkommen).*<sup>194</sup>

Und ausweislich Art. 40 EWR-Abkommen unterliegt der Kapitalverkehr in den Mitgliedstaaten bzw. EFTA-Staaten

*„keinen Beschränkungen oder Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit oder des Wohnortes der Parteien oder des Anlageortes“ (Art. 40 Satz 1 EWR- Abkommen).*<sup>195</sup>

Die Unvereinbarkeit einzelstaatlicher gesetzlicher Beschränkungen dieser Grundfreiheiten mit dem EWR-Abkommen hat der EFTA-Gerichtshof<sup>196</sup> wiederholt bestätigt.<sup>197</sup>

Es stellt sich daher die Frage, ob es nicht gegen die vorgenannten Grundfreiheiten verstößt,

- wenn der BFH Liechtensteinische Gesellschaften als Domizilgesellschaften behandelt und
- solche Liechtensteinische Domizilgesellschaften in der zuvor beschriebenen Weise steuerlich diskriminiert bzw. im Verhältnis zu deutschen Stiftungen ungleich behandelt.

In seiner Entscheidung vom 23.02.2006 hat der EuGH<sup>198</sup> i.S. Steuerrecht folgendes entschieden:

- Soweit es um die steuerrechtliche Würdigung von Vorgängen im Zusammenhang mit einer ausländischen Beteiligung gehe, handle es sich entgegen der Meinung der deutschen Regierung und des deutschen Sachverhaltes nicht um einen Inlands Sachverhalt. Folglich bedürfe es der Klärung der mit der Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit zusammenhängenden Fragen.<sup>199</sup>
- Dort, wo das EWR-Abkommen Anwendung finde, seien die Bestimmungen des EWR-Abkommens über die Niederlassungsfreiheit und des freien Kapitalverkehrs anzuwenden.<sup>200</sup> Dies gilt hier für die Rechtsbeziehungen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und Liechtenstein.

186 Zu Einzelheiten WAGNER, Praxis des Steuerprozesses, 2. Aufl. 2006, Rdn 1073 ff.; WAGNER in: Schmider/Wagner/ Loritz, Handbuch der Bauinvestitionen und Immobilienkapitalanlagen (HdB), (...../2008), Fach 8410 Rdn. 258 ff.

187 Zu Einzelheiten WAGNER in: SCHMIDER/WAGNER/LORITZ, Handbuch der Bauinvestitionen und Immobilienkapitalanlagen (HdB), (...../2008), Fach 8410 Rdn. 250 ff.

188 KINZL Handelsblatt vom 18.02.2008, Seite 8 189 BGBl. II 1993, 266

190 BGBl. II 1993, 266, dort angesprochen in Art. 1 191 BGBl. II 1993, 266, 268

192 FG München 26.07.2007 – 15 K 422/06, DStRE 2008, 244, 246

193 KINZL Handelsblatt vom 18.02.2008, Seite 8

194 BGBl. II 1993, 266, 271

195 BGBl. II 1993, 266, 272

196 www.eftacourt.lu.

197 FG München 26.07.2007 – 15 K 422/06, DStRE 2008, 244, 246

198 EuGH 23.02.2006 – Rs. C-471/04 (Keller Holding GmbH), ZSteu 2006, R-413, DStR 2006, 414

199 EuGH 23.02.2006 – Rs. C-471/04 (Keller Holding GmbH), ZSteu 2006, R-413, DStR 2006, 414 Rdn. 22

200 EuGH 23.02.2006 – Rs. C-471/04 (Keller Holding GmbH), ZSteu 2006, R-413, DStR 2006, 414 Rdn. 27

- Zur Niederlassungsfreiheit gehöre u.a. das Recht, Unternehmen zu gründen und zu leiten und zwar nach den Bestimmungen, die im Niederlassungsstaat festgelegt worden seien.<sup>201</sup>
- Es sei dem Herkunftsstaat verboten, das Niederlassungsrecht seines Staatsangehörigen in einem anderen Mitgliedstaat zu behindern.<sup>202</sup>

Die zuvor dargelegte steuerlich ungleiche Behandlung soll gerade nach der deutschen Finanzrechtsprechung und der deutschen Finanzverwaltung davon abhalten, z.B. in Liechtenstein Stiftungen zu gründen, indem bei solchen Stiftungen eine steuerlich nachteilhaftere Behandlung vorgenommen wird, als bei deutschen Stiftungen. Da die Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit als Grundfreiheiten vergleichbar zu beachten sind wie in der EU, liegt damit ein Verstoß gegen diese Grundfreiheiten vor,<sup>203</sup> weil

- Liechtensteiner Stiftungen steuerlich als nicht rechtsfähige Domizilgesellschaften behandelt werden, mit denen oben beschriebenen Nachteilen und
- nunmehr sogar Personen, die in Liechtenstein Stiftungen nach dortigem Recht legal gegründet haben, in Deutschland dem Generalverdacht und damit zusammenhängender Pressionen der Steuerhinterziehung ausgesetzt werden.
- Die Bundesrepublik Deutschland kann sich auch nicht damit rechtfertigen, nur das eigene Besteuerungsrecht wahrzunehmen. Denn das Besteuerungsrecht eines Mitgliedstaates kann nur in Beachtung der Grundfreiheiten wahrgenommen werden.<sup>204</sup>

§ 15 Abs. 1 AStG regelt, dass Vermögen und Einkommen einer Familienstiftung mit Ge-

schaftsleitung und Sitz im Ausland dem Stifter bzw. bezugsberechtigten Personen direkt zugerechnet werden. Vergleichbares gilt für andere Stiftungen (§ 15 Abs. 3 und 4 AStG). Damit behandelt § 15 AStG Auslandsstiftungen und damit auch Liechtensteiner Stiftungen grundlegend anders als inländische Stiftungen. Die Differenzierung wird am Anlageort festgemacht, womit auch gegen die Grundfreiheiten des Art. 40 Satz 1 EWR-Abkommen verstoßen wird, wonach niemand wegen seines Anlageortes benachteiligt werden darf.

Da im Verhältnis von § 15 AStG zu Art. 40 Satz 1 EWR-Abkommen der Anwendungsvorrang des Art. 40 Satz 1 EWR-Abkommen gilt, können auf § 15 AStG weder Steuerforderungen noch der Vorwurf der Steuerhinterziehung abgestützt werden.<sup>205</sup>

Sowohl der EuGH wie auch der EFTA-Gerichtshof haben in ihrer Rechtsprechung die Notwendigkeit anerkannt,

*„darüber zu wachen, dass die Vorschriften des EWR-Abkommens, die im wesentlichen mit denen des [EU] Vertrages identisch sind, einheitlich ausgelegt werden. .... Die Bestimmungen des Art. 31 des EWR-Abkommens, die Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit verbieten, sind mit denen des Art. 52 EGV identisch.“*<sup>206</sup>

Und der EuGH hat bereits entschieden, dass eine steuerliche Ungleichbehandlung von Inlands- und Auslandssachverhalten gegen die Grundfreiheit des freien Kapitalverkehrs verstößt.<sup>207</sup>

Dies führt zu der Folgefrage, ob nach nationalem (Steuer-) Strafrecht etwas unter Strafe gestellt werden darf und darauf strafrechtliche Ermittlungen gestützt werden dürfen, was gegen Grundfreiheiten des EWR-Abkommens verstößt. Dies ist zu verneinen, da Strafverfolgungsmaßnahmen, die deshalb durchgeführt

werden, weil deutsche natürliche Personen in Liechtenstein Stiftungen gegründet haben und in diese eingezahlt haben, eine gegen Art. 40 Satz 1 EWR-Abkommen verstoßende Diskriminierung wegen des Anlageortes ist.<sup>208</sup>

Hinzu kommt folgendes:

Beim EuGH ist derzeit ein von der EU-Kommission angestregtes Klageverfahren anhängig, in welchem festgestellt werden soll, dass Italien gegen seine Verpflichtungen u.a. aus Art. 40 EWR-Abkommen verstoßen hat.<sup>209</sup> Im Zusammenhang mit den derzeitigen Aktivitäten von Staatsanwaltschaften und Steuerfahndungen ist es daher denkbar, rechtswegunabhängig und damit auch unabhängig von einer Erschöpfung eines Rechtsweges die EU-Kommission von den Gegebenheiten in Deutschland zusätzlich in Kenntnis zu setzen.

## V. Strafrechtliche Würdigung

Ist Gegenstand strafrechtlicher Verfahren bzw. Ermittlungsverfahren in Deutschland z.B. behauptete Steuerhinterziehung, wird seitens Liechtenstein Amts- bzw. Rechtshilfe abgelehnt. Das Bankgeheimnis wird selbst dann gewahrt, wenn es um Fälle behaupteten schweren Steuerbetruges geht.<sup>210</sup>

Inzwischen soll in Liechtenstein ein Ermittlungsverfahren gegen Unbekannt eingeleitet worden sein, um herauszufinden, „wer das Betriebsgeheimnis verraten hat und wie die deutschen Behörden in den Besitz der Informationen gelangt sind.“<sup>211</sup>

### 1. Verhalten des Bundesnachrichtendienstes

Zum Verhalten des BND werden in der Presse unterschiedliche Versionen mitgeteilt:

Laut OPPERMANN<sup>212</sup> soll sich ein „Selbstanbieter“ an den BND gewandt haben und Informationen über die Steuerhinterziehungen übermittelt haben. Der BND habe keine eigenen strafrechtlichen Ermittlungen angestellt, so dass das Trennungsgebot bezüglich der Arbeit von Nachrichtendiensten und Strafverfolgungsbehörden in diesem Fall nicht verletzt worden sei. Der BND habe gem. § 116 AO gehandelt, wonach alle Bundesbehörden zur Weitergabe von Informationen über Verstöße gegen das Steuerrecht verpflichtet seien. Die Bezahlung sei dem Ausloben einer Belohnung durch die Polizei, die Straftaten aufklärt, gleichzustellen.<sup>213</sup>

OPPERMANN führte weiter aus, die mögliche Straftat des Informanten sei schon abgeschlossen gewesen, so dass der BND nicht zu einer Straftat angestiftet habe.<sup>214</sup>

201 EuGH 23.02.2006 – Rs. C-471/04 (Keller Holding GmbH), **ZSteu 2006, R-413**, DStR 2006, 414 Rdn. 29  
 202 EuGH 23.02.2006 – Rs. C-471/04 (Keller Holding GmbH), **ZSteu 2006, R-413**, DStR 2006, 414 Rdn. 30 u.H.a.  
 EuGH 16.07.1998 – Rs. C-264/96 (ICI), DStRE 1998, 636 Rdn. 21  
 203 KINZL Handelsblatt vom 18.02.2008, Seite 8  
 204 EuGH 23.02.2006 – Rs. C-471/04 (Keller Holding GmbH), **ZSteu 2006, R-413**, DStR 2006, 414 Rdn. 45  
 205 KINZL Handelsblatt vom 18.02.2008, Seite 8  
 206 EuGH 23.02.2006 – Rs. C-471/04 (Keller Holding GmbH), **ZSteu 2006, R-413**, DStR 2006, 414 Rdn. 48 u.H.a.  
 EuGH 23.09.2003 – Rs. C-452/01 (Ospelt und Schlössle Weissenberg), Slg. 2003, I-9743; EuGH 01.04.2004 –  
 Rs. C-286/02 (Bellio Filii), Slg. 2004, I-3465 ...  
 207 EuGH 18.12.2007 – Rs. C-436/06 (Gronfeldt), n.V.; EuGH 17.01.2008 – Rs. C-256/06 (Jäger), **ZSteu 2008,**  
**R-198**, DStRE 2008, 174 Rdn. 32  
 208 KINZL Handelsblatt vom 18.02.2008, Seite 8  
 209 EuGH Rs. C-540/07 (Kommission/Italien)  
 210 KIESEL Börsen-Zeitung vom 19.02.2008, Seite 2  
 211 Börsen-Zeitung vom 19.02.2008, Seite 3  
 212 Vorsitzender des Kontrollgremiums des Bundestages (SPD)  
 213 FAZ vom 21.02.2008, Seite 2  
 214 FAZ vom 21.02.2008, Seite 2

Andererseits las man in der Presse, ein Informant aus Liechtenstein habe sich im Sommer 2006 zunächst an den BND gewandt, der dann bei mehreren Gelegenheiten diesen Informanten mit Steuerfahndern aus NRW in Verbindung gebracht haben soll. Der BND sei aufgrund eines Amtshilfeersuchens des Landes NRW tätig geworden.<sup>215</sup> Gem. § 116 AO sei der BND verpflichtet gewesen, „dem Bundeszentralamt für Steuern oder, soweit bekannt, den für das Strafverfahren zuständigen Finanzbehörden mitzuteilen,“ was der BND über die in Rede stehenden Steuerstraftaten erfahren hatte. Die Kosten dafür sei zu Lasten derjenigen gegangen, die das Amtshilfeersuchen gestellt hätten.<sup>216</sup>

Die Regierung Liechtensteins will durch Gutachten prüfen lassen, ob der Ankauf von Belastungsmaterial durch den BND rechtswidrig war. Ferner prüft die Liechtensteinische Staatsanwaltschaft, ob nach liechtensteinischem Recht im Verhalten des BND und deutscher Steuerbehörden eine Strafbarkeit aufgrund von Beihilfehandlungen gegeben sei.<sup>217</sup>

Prof. Dr. ULRICH SIEBER<sup>218</sup> soll zur liechtensteiner Rechtslage folgendes geäußert haben:

*„Hier liegt der Straftatbestand des Auskunftschaftens von Geschäftsgeheimnissen zugunsten des Auslands vor. Eine Beihilfe der deutschen Beamten kommt somit in Betracht.“*<sup>219</sup>

Und zur deutschen Rechtslage soll Prof. Dr. ULRICH SIEBER geäußert haben:

*Danach käme ... der „Verrat von Geschäftsgeheimnissen“ nach dem Gesetz gegen unlauteren Wettbewerb in Betracht. Die Mitarbeiter des BND seien jedoch nach dem bisher bekanntgewordenen Sachverhalt bei ihren Ermittlungen durch ihre Amtsbefugnisse gerechtfertigt gewesen. Dies schließe auch einen steuerstrafrechtlichen „Beifang“ ein. Voraussetzung sei jedoch, dass sich die Beamten im Rahmen ihrer Zuständigkeit mit der Aufklärung von Vorgängen von außen- und sicherheitspolitischer Bedeutung*

*bewegt und nicht durch Aufgaben- und Kompetenzüberschreitung Steuerstraftaten ermittelt hätten.“*<sup>220</sup>

Prof. Dr. ULRICH SIEBER soll ferner geäußert haben, Mitarbeiter des BND hätten aufgrund der AO die Pflicht gehabt, im Rahmen ihrer allgemeinen Aufgabenerfüllung erlangte Informationen weiterzugeben. Ferner liege auch keine Hehlerei vor,

*„zumindest solange man nicht nachweisen kann, dass der Täter die Bankdaten auf eine gestohlenen CD und nicht auf eine ihm gehörende CD kopiert hat.“*<sup>221</sup>

Denn Hehlerei beziehe sich nur auf fremde „körperliche Gegenstände“ und könne sich nicht auf immaterielle Daten beziehen.<sup>222</sup>

Die Frage nach der Beihilfe zur unbefugten Offenbarung von Geschäftsgeheimnissen stehe daher im Vordergrund. Es sprechen jedoch gewichtige Gründe dafür, dass die deutschen Strafbehörden durch ihre eigenen Ermittlungsbefugnisse gerechtfertigt gewesen seien. Dies müsse aber noch abschließend geklärt werden.<sup>223</sup>

Zur Frage des Verwertungsverbotes soll Prof. Dr. ULRICH SIEBER schließlich geäußert haben, selbst wenn sich Beamten bei der Datenbeschaffung strafbar gemacht hätten, könnten die aufgrund dieser Daten erlangten mittelbaren Beweise verwertbar sein. Eine generelle Fernwirkung des Beweisverbotes oder eine Doktrin der verbotenen „fruits of the poisonous tree“ wie im US-Strafrecht sei in Deutschland nicht anerkannt.<sup>224</sup>

Führende deutsche Strafrechtverteidiger sollen es für problematisch ansehen, Material zu verwerten, das aus strafbaren Vortaten erlangt worden sei.<sup>225</sup> STRECK soll sich dahingehend geäußert haben, beim Kauf der gestohlenen Daten habe es sich um Hehlerei gehandelt, mit der Folge eines Verwertungs-

verbotes.<sup>226</sup> Und zum BND wird darauf hingewiesen, dieser sei einerseits keine Strafverfolgungsbehörde und habe nicht in seinem gesetzlich festgelegten Aufgabenbereich gehandelt. Denn der BND sei zuständig für die Beschaffung von Informationen über das Ausland, „sofern diese von außen- und sicherheitspolitischer Bedeutung für die Bundesrepublik Deutschland sind.“ Er dürfe Daten an die Strafverfolgungsbehörden weitergeben, wenn das zur Verhinderung oder Verfolgung von „Staatschutzdelikten“ erforderlich sei, wozu Steuerhinterziehung, selbst wenn in großem Umfang, nicht gehöre.<sup>227</sup>

Diskutiert wird, ob nicht Geheimnishehlerei nach § 17 Abs. 2 Nr. 2 UWG in Frage kommen könne, denn zu § 17 UWG würden auch Kundendaten gehören, wobei nicht erforderlich sei, dass die Verwertung von Kundendaten zu Zwecken des Wettbewerbs erfolgt sei. Die Begehung von Straftaten sei nicht dadurch gerechtfertigt, dass diese zur Aufklärung anderer Straftaten erfolgt sei.<sup>228</sup>

Auch die Straftat der Begünstigung (§ 257 StGB) wird im Handeln des BND gesehen.<sup>229</sup>

Weiter wird diskutiert, dass dann, wenn Beweismittel durch Privatpersonen in strafbarer Weise erlangt worden seien, dies für sich gesehen noch nicht zur Unverwertbarkeit führe.<sup>230</sup> Ob dies anders sei, wenn staatliche Stellen tätig werden und dabei ihre Befugnisse missachten sei zwar nicht sicher aber vertretbar.<sup>231</sup>

Denn wenn die Mitarbeiter des BND, also einer staatlichen Institution, sich gem. § 257 StGB und § 17 UWG strafbar gemacht hätten, müsse ein Verwertungsverbot die Folge sein.

## 2. Verhalten des Bundesfinanzministeriums

Die Presse berichtete darüber, dass das BMF bestätigt haben soll, dass die Steuerbehörden des Bundes und von NRW dem BND für den Ankauf von brisanten Steuerinformationen aus Liechtenstein zwischen EUR 4 – 5 Mio. erstatten würde. Aus dem Bundeshaushalt und dem Landeshaushalt habe es jeweils eine entsprechende Deckungszusage gegeben. Der BND habe diesen Betrag aus seinen Mitteln vorgestreckt. Der BND sei im Wege der Amtshilfe (§ 111 AO) tätig geworden. Der Kontakt zum BMF sei über das Kanzleramt organisiert worden.<sup>232</sup>

## 3. Verhalten der Staatsanwaltschaft/Steuerfahndung

Die Daten, die zur Grundlage von Strafverfahren gemacht werden könnten, sind nach dem, was aus der Presse bekannt ist,

215 CARSTENS FAZ vom 19.02.2008, Seite 4

216 CARSTENS FAZ vom 19.02.2008, Seite 4

217 SIEGMUND Handelsblatt vom 21.02.2008, Seite 3

218 Direktor am Max-Planck-Institut für ausländisches und internationales Strafrecht in Freiburg i.Br.

219 SIEGMUND Handelsblatt vom 21.02.2008, Seite 3; SIEBER NJW 2008, 881

220 SIEGMUND Handelsblatt vom 21.02.2008, Seite 3; SIEBER NJW 2008, 881, 882

221 SIEGMUND Handelsblatt vom 21.02.2008, Seite 3. Ebenso STAHL/DEMUTH DStR 2008, 600; SIEBER NJW 2008, 881, 883; TRÜG/HABERTHA NJW 2008, 887 f.

222 SIEGMUND Handelsblatt vom 21.02.2008, Seite 3; FAZ 22.02.2008, Seite 14

223 SIEGMUND Handelsblatt vom 21.02.2008, Seite 3

224 SIEGMUND Handelsblatt vom 21.02.2008, Seite 3

225 MÜLLER FAZ vom 19.02.2008, Seite 4

226 FAZ vom 18.02.2008, Seite 11; a.A. STAHL/DEMUTH DStR 2008, 600

227 MÜLLER FAZ vom 19.02.2008, Seite 4

228 STAHL/DEMUTH DStR 2008, 600; SIEBER NJW 2008, 881, 883 f., 886; TRÜG/HABERTHA NJW 2008, 887, 888 f.

229 TRÜG/HABERTHA NJW 2008, 887, 889

230 STAHL/DEMUTH DStR 2008, 600 u.H.a. OLG Frankfurt 20.12.1995 – 3 VA 25-26/95, wistra 1996, 159

231 STAHL/DEMUTH DStR 2008, 600; TRÜG/HABERTHA NJW 2008, 887, 890

232 CARSTENS FAZ vom 19.02.2008, Seite 4

rechtswidrig erlangt worden. Es entsteht der Eindruck, dass diese Daten zur späteren Verwertung entwendet wurden. Die Beweismittel eines Steuerstrafverfahrens wären damit durch eine Straftat entstanden.<sup>233</sup> Es stellt sich damit die Frage eines strafrechtlichen Verwertungsverbotes.<sup>234</sup>

Zum Fall der Hausdurchsuchung im Fall Zumwinkel unter Anwesenheit der Medien wird reflektiert, ob darin nicht eine strafbare Verletzung des Steuergeheimnisses (§ 355 StGB) gelegen haben könnte.<sup>235</sup> Für diesen Fall wird vertreten, dass eine in dieser Situation unmittelbar durchgeführte Vernehmung im Hinblick auf § 136a Abs. 3 Satz 2 StPO wegen Herbeiführung und Ausnutzung einer prozessordnungswidrigen Zwangslage zu einem Verwertungsverbot führe.<sup>236</sup> Eine Rechtfertigung gem. § 30 Abs. 4 Nr. 5 AO sei nicht gegeben gewesen.<sup>237</sup>

Beanstandet wird in der Presse die immer häufiger anzutreffende Praxis, mit Haftbefehlen Geständnisse zu erzwingen, obwohl die Weigerung, kein Geständnis ablegen zu wollen, kein Haftgrund sei.<sup>238</sup>

#### 4. Rechtliche Würdigung

Das in der Presse und im juristischen Fachschrifttum zum Verhalten von BND, Staatsanwaltschaft bzw. Steuerfahndung Ausgeführte hat folgendes im Blickfeld:

- Man unterstellt, dass es sich bei den Personen, die Geld in Liechtensteiner Stiftungen angelegt haben, um Steuerhinterzieher handelt.
- Man will verdeutlichen, dass staatliche Institutionen sich krimineller Methoden bedienen haben,

- um daraus abgeleitet der Frage nachzugehen, ob sich Beweisverwertungsverbote gegenüber Steuerhinterziehern ergeben könnten.

Diese Betrachtungsweise verkennt grundlegend, dass es zunächst einmal zu klären gilt, ob und inwieweit die Personen, die als Steuerhinterzieher gebrandmarkt werden, überhaupt tatbestandlich Steuerhinterziehung verwirklicht haben. Denn wäre dies nicht der Fall, käme es auf Fragen von Beweisverwertungsverböten überhaupt nicht an.

Mit zuvor Ausgeführten ist dann, wenn man in § 15 AStG einen Verstoß gegen die Grundfreiheiten der Niederlassungsfreiheit und Kapitalverkehrsfreiheit sieht, so dass die Grundfreiheiten Anwendungsvorrang haben, keine Steuerhinterziehung erkennbar, soweit es zu keinen deklarierungspflichtigen Zuwendungen gekommen ist.

## VI. Auswirkungen auf steuerstrafrechtliche Verfahren

### 1. Selbstanzeigen

In der Presse war zu lesen, aufgrund der Medienberichterstattung über Aktivitäten von Steuerfahndern und Staatsanwälten könnten betroffene Personen nicht mit der strafbefreienden Wirkung von Selbstanzeigen rechnen:

*„Wer eine entsprechende Stiftung bei der Liechtensteiner LGT Bank unterhält, kann sich nach der breiten Berichterstattung in den Medien kaum darauf zurückziehen, dass er nicht damit gerechnet hat, ebenfalls auf der Liste der Bochumer Staatsanwälte zu stehen. .... Schließlich ist das Thema derart durch die Presse gegangen, dass sich niemand mehr auf Unkenntnis berufen kann“ ..... Dies gelte zumindest für alle Fälle bei der LGT Bank. Kunden, die Liechtensteiner Stiftungen bei anderen Banken halten, könnten dagegen noch rechtzeitig per Selbstanzeige einem Strafprozess entgehen.“<sup>239</sup>*

Damit wird in den Medien der unzutreffende Eindruck erweckt, als ob schon das Innehaben einer Liechtensteiner Stiftung und das Anlegen von Geld in einer solchen Stiftung strafbare Steuerhinterziehung sei. Dies ist mit schon Ausgeführtem schlichtweg abwegig. Zutreffend wird vereinzelt in der Presse darauf hingewiesen, dass die Überweisung größerer Summen auf ein Konto in Steueroasen wie Liechtenstein, Monaco oder Andorra per se nicht illegal sei. Selbst Konten für eine Liechtensteiner Stiftung verwalten dürfe eine Bank.<sup>240</sup>

Hinzu kommt, dass völlig aus dem Blick verloren geht, dass nach Art. 103 Abs. 2 GG keine Strafe ohne gesetzliche Grundlage ausgesprochen werden kann. Und es gibt in Deutschland kein Gesetz, dass das sich Beteiligen an einer Liechtensteiner Stiftung bzw. das Anlegen von Geld in einer Liechtensteiner Stiftung unter Strafe stellt. Der Verdacht der Steuerhinterziehung muss mithin aus anderen Gründen begründet sein, worauf oben schon eingegangen wurde. Und so könnten Kundenberater von Banken nur dann in den Verdacht der Beihilfe wegen Steuerhinterziehung geraten, wenn sie wüssten, dass ein Kunde eine Stiftung zur Steuerhinterziehung nutze.<sup>241</sup>

Dem wird entgegengehalten, Mitwisserschaft alleine sei noch keine strafbare Beihilfe. Hinzu komme, dass Beihilfe zunächst einmal eine strafbare Haupttat voraussetze.<sup>242</sup>

Dies bedeutet: Dort, wo tatbestandlich keine Steuerhinterziehung gegeben sein kann, bedarf es schon deshalb keiner strafbefreienden Selbstanzeige.

Hinzu kommt, dass es auch einer rechtlichen Würdigung bedarf, dass Bundesfinanzminister Steinbrück zum Wochenende des 16./17.02.2008 über Medien öffentlich zur Selbstanzeige aufgerufen hatte, während nur wenige Tage später sog. „Experten“ der Länderfinanzministerien und Oberfinanzdirektionen dies damit relativierten, eine automatische Strafbefreiung werde es in diesen Fällen kaum geben.<sup>243</sup> Spielt für solche Selbstanzeigen ein Vertrauenstatbestand eine Rolle?<sup>244</sup>

### 2. Rechtliche Würdigung

Man muss i.S. Steuerhinterziehung unterscheiden zwischen der steuerlichen und der steuerstrafrechtlichen Seite.

#### a) Steuerrecht

Steueransprüche (§ 37 Abs. 1 AO) entstehen aus einem Steuerschuldverhältnis (§ 38 AO). Ein Steuerschuldverhältnis wiederum entsteht nur dann, wenn solche Ansprüche sich aus einem dies regelnden Gesetz ableiten lassen (§ 38 AO). Erweist sich mit oben Ausgeführtem § 15 AStG als EU-widrig, weil gegen die Kapitalverkehrsfreiheit bzw. Niederlassungsfreiheit verstoßend, so dass diese Grundfreiheiten Anwendungsvorrang haben, dann kann auf § 15 AStG auch kein Steuerschuldverhältnis begründet werden, mittels dessen unter Hinweis auf § 15 AStG angeblich hinterzogene Steuern eingefordert werden können, sofern es sich nicht um nicht deklarierte zugewendete Beträge geht. Damit stellt sich in diesen Fällen auch nicht

233 MÜLLER FAZ vom 19.02.2008, Seite 4 u.H.a. ein Zitat des Frankfurter Strafverteidigers Kempf

234 MÜLLER FAZ vom 19.02.2008, Seite 4 u.H.a. ein Zitat des Frankfurter Rechtsanwaltes Hamm. Nach MÜLLER FAZ vom 19.02.2008, Seite 4 u.H.a. ein Zitat des Strafrechtswissenschaftlers Lüderssen neige dieser zu einem Verwertungsverbot.

235 STAHL/DEMUTH DStR 2008, 600

236 STAHL/DEMUTH DStR 2008, 600, 603

237 STAHL/DEMUTH DStR 2008, 600, 604

238 MÜLLER FAZ vom 19.02.2008, Seite 4

239 KEUCHEL/RIEDEL Handelsblatt vom 21.02.2008, Seite 3

240 FAZ vom 23.02.2008, Seite 15

241 FAZ vom 23.02.2008, Seite 15

242 SCHÜCKING Börsen-Zeitung vom 27.02.2008, Seite 2

243 KEUCHEL/RIEDEL Handelsblatt vom 21.02.2008, Seite 3

244 KEUCHEL/RIEDEL Handelsblatt vom 21.02.2008, Seite 3

die Notwendigkeit der Nachveranlagung. Auch für Hinterziehungszinsen (§ 235 AO) würde es an einer Rechtsgrundlage fehlen.

Das zu § 15 AStG Ausgeführte gilt entsprechend, wenn man sich seitens des Finanzamtes statt auf § 15 AStG auf § 42 AO (Steuerumgehung) beruft.

Steuerlich – nicht nur strafrechtlich – liegt damit auch kein Fall der Steuerhinterziehung nahe, so dass auch nicht von verlängerten Steuerfestsetzungsverjährungsfristen des § 169 Abs. 2 Satz 2 AO auszugehen ist.

### b) Steuerstrafrecht

Nicht anders ist es bezüglich des Steuerstrafrechts. Denn wenn § 15 AStG bzw. § 42 AO wegen Verstoßes gegen die Grundfreiheiten der Kapitalverkehrsfreiheit und Niederlassungsfreiheit EU-widrig sind, dann kann es wegen § 15 AStG bzw. § 42 AO auch zu keiner Steuer-

verkürzung i.S.d. § 370 Abs. 1 AO kommen, wobei es bereits Sache des jeweiligen Finanzamtes bzw. der jeweiligen Staatsanwaltschaft ist, von sich aus von Amts wegen den Anwendungsvorrang der besagten Europäischen Grundfreiheiten gegenüber § 15 AStG bzw. § 42 AO zu berücksichtigen wie oben bereits ausgeführt. Der auf § 15 AStG bzw. § 42 AO gestützte Vorwurf einer Steuerhinterziehung ist daher mehr als fragwürdig. Denn soweit die Finanzverwaltung bei sog. Steueroasen auch im Hinblick auf § 15 AStG bzw. § 42 AO grundsätzlich davon ausgeht, Geldtransfers dorthin würden regelmäßig der Steuerhinterziehung wegen erfolgen,<sup>245</sup> wird seitens deutscher Finanzämter ebenso regelmäßig eine Würdigung des Abgleichs des § 15 AStG bzw. § 42 AO mit den Grundfreiheiten der Kapitalverkehrsfreiheit und Niederlassungsfreiheit amtspflichtwidrig unterlassen.

Hinzu kommt:


In der Rechtsprechung ist entschieden, dass eine nicht erfolgte Erkundigung beim Finanzamt über die steuerlichen Folgen einer Anlage im Ausland nicht zwingend zur Bejahung eines bedingten Steuerhinterziehungsvorsatzes führt.<sup>246</sup> Richtiger wäre statt dessen gewesen, bereits in Frage zu stellen, ob denn schon tatbestandlich ein Fall der Steuerhinterziehung gegeben ist.<sup>247</sup>

Und liegt eine Steuerhinterziehung, soweit auf § 15 AStG bzw. § 42 AO abgestützt, nicht

vor, stellt sich auch das Thema der Selbstanzeige (§ 371 AO) nicht.<sup>248</sup>

### VII. Ergebnis

Es spricht viel dafür, dass § 15 AStG bzw. in diesem Zusammenhang § 42 AO gegen die Grundfreiheiten der Niederlassungsfreiheit und Kapitalverkehrsfreiheit verstoßen, die Anwendungsvorrang haben, völlig unabhängig davon, ob § 15 AStG bzw. in diesem Zusammenhang § 42 AO verfassungsrechtlich bedenklich sind oder nicht. Dies ist nicht davon abhängig, dass der EuGH die Unvereinbarkeit des § 15 AStG bzw. in diesem Zusammenhang des § 42 AO feststellt, da die Beachtung von Grundfreiheiten von Institutionen des Mitgliedstaates Deutschland von Amts wegen zu erfolgen hat.

Die Gründung einer Stiftung in Liechtenstein bzw. das Verbringen von Geld in eine solche Stiftung und Erträge solcher Stiftungen, dann, wenn von Liechtensteiner Stiftungen an Stifter, Anfalls- bzw. Bezugsberechtigte keine Zuwendungen erfolgen, begründen keine Steuerhinterziehung, führen nicht zu Nachveranlagungen und Hinterziehungszinsen und erfüllen nicht die tatbestandlichen Voraussetzungen einer strafbaren Steuerhinterziehung. Gleichwohl vereinnahmte Steuern und Hinterziehungszinsen können nach Erschöpfung des Rechtsweges incl. Verfassungsbeschwerde mittels des EU- gemeinschaftsrechtlichen Staatshaftungsanspruches vor zuständigen Zivilgerichten wieder zurückgeklagt werden. 

245 SPRIEGEL/SCHWEISS BB 1996, 1354

246 FG Münster 05.09.2007 – 1 K 1544/04 E, EFG 2008, 274, 275

247 Dies verkennt VALENTIN EFG 2008, 276 f.

248 Zur Selbstanzeige in der Liechtenstein-Affäre RANDT/SCHAUF DStR 2008, 489. Ferner zu Grenzen der steuerlichen Anerkennung und der strafrechtlichen Relevanz von grenzüberschreitenden Aktivitäten bereits SPRIEGEL/SCHWEISS BB 1996, 1354

### **Dr. iur. Klaus-R. Wagner, Rechtsanwalt und Notar, Fachanwalt für Steuerrecht**

*DR. KLAUS-R. WAGNER, Wiesbaden, ist seit rd. 30 Jahren Rechtsanwalt – davon 20 Jahre in eigener Praxis – und seit siebzehn Jahren Notar. Zudem ist er Fachanwalt für Steuerrecht.*

*Er war fünf Jahre Lehrbeauftragter für Kapitalanlagerecht an der Universität Würzburg und Lehrbeauftragter für notarielle Praxis an der Universität Marburg.*

*Er war ferner fünf Jahre in der Geschäftsführung einer größeren Steuerberatungsgesellschaft tätig und ist zusammen mit PROF. DR. KARL-GEORG LORTZ Gesellschafter der FKS Private Forschungsgemeinschaft für Kapitalanlage- und Steuerrecht – in Wissenschaft und Praxis –, Wiesbaden.*

*DR. WAGNER ist Mitherausgeber des SCHMIDER/WAGNER/LORTZ, Handbuch für Bauinvestitionen und Immobilienkapitalanlagen (HdB) und der Zeitschrift für NotarPraxis (ZNotP), Mitglied des Herausgeberbeirates der ZSteu – Zeitschrift für Steuern und Recht sowie ständiger Mitarbeiter der Zeitschrift Betriebs Berater.*

*Zusammen mit PROF. DR. KARL - GEORG LORTZ hat er das zweibändige „Konzeptionshandbuch für steuerorientierte Kapitalanlagen“ herausgegeben, ist Mitautor des Assmann/Schütze, „Handbuch des Kapitalanlagerechts“ und Autor des Buches „Die Praxis des Steuerprozesses“ sowie weiterer Bücher.*

*Ferner ist er durch vielzählige Gutachten, Fachveröffentlichungen und Vorträge ausgewiesen.*



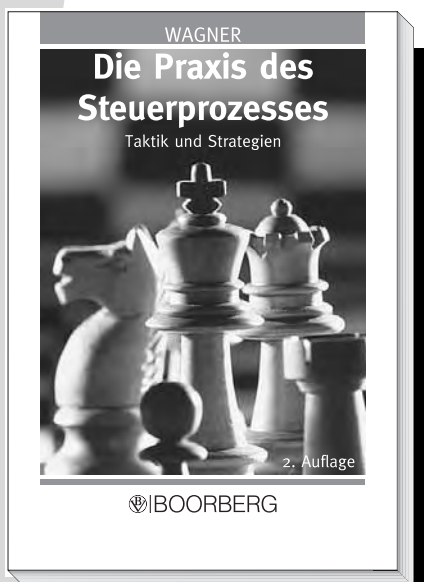
IMMER EINEN SCHRITT VORAUS.

## Die Praxis des Steuerprozesses Taktik und Strategien

von Dr. iur. Klaus-R. Wagner, Rechtsanwalt und Notar,  
Fachanwalt für Steuerrecht in Wiesbaden

2006, 2. Auflage, 372 Seiten, € 48,-

ISBN 3-415-03685-5



Die vorhandene Literatur zum Steuerprozess bietet Anwälten und Steuerberatern Kommentierungen der Vorschriften von FGO und AO. Die 2. Auflage des Leitfadens von Dr. Klaus-R. Wagner verfolgt eine andere Zielrichtung: Aus Sicht eines Anwaltes oder Steuerberaters, der Finanzgerichtsprozesse führt, erläutert das Werk in erster Linie **Fragen der Strategie und Taktik sowie das praktische Vorgehen** im Steuerprozess.

Besonderes Augenmerk richtet der Autor dabei auf den steigenden Stellenwert von Verfassungsrecht und Europarecht. Zunehmend müssen diese Rechtsgebiete frühzeitig in den Finanzgerichtsprozess, das Nichtzulassungsbeschwerdeverfahren und das Revisionsverfahren integriert werden. Dazu ist es aber erforderlich, sich die prozessualen Seiten dieser Rechtsgebiete zu vergegenwärtigen.

In die 2. Auflage hat der Autor die neuere Rechtsprechung der Finanzgerichte und des BFH eingearbeitet, soweit sie für die genannte Zielrichtung des Buches sinnvoll ist. Insbesondere wurden die Auswirkungen des Europarechts auf den Steuerprozess unter Berücksichtigung neuerer Rechtsprechung des EuGH weiter vertieft. Außerdem hat der Verfasser eigene Kapitel zu Themen angeschlossen, die für den Steuerprozess bedeutsam sind. Zu nennen sind hier etwa die überlange Verfahrensdauer und die staatshaftungsrechtlichen Folgen, wenn sich ein FG bzw. der BFH geweigert hat, europäisches Gemeinschaftsrecht anzuwenden, obwohl dies geboten war.

5506

 BOORBERG

Zu beziehen bei Ihrer Buchhandlung oder beim  
RICHARD BOORBERG VERLAG GmbH & Co KG  
70551 Stuttgart bzw. Postfach 80 03 40, 81603 München  
oder Fax an: 07 11/73 85-100 bzw. 089/43 61 564  
Internet: [www.boorberg.de](http://www.boorberg.de) E-Mail: [bestellung@boorberg.de](mailto:bestellung@boorberg.de)