

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

Update Liechtenstein, Schweiz*

Inhaltsübersicht

- I. Einleitung
- II. Liechtenstein
 - 1. Gesellschaftsrechtliche Einordnung von liechtensteiner Stiftungen in Deutschland
 - a) Liechtensteiner Stiftung
 - b) Liechtenstein im europäischen Kontext
 - 2. Zuwendung von Stiftungsleistungen
 - 3. Steuerrechtliche Behandlung liechtensteiner Stiftungen in Deutschland
 - a) § 15 AStG
 - b) Zur Übertragung von Vermögen auf eine liechtensteiner Stiftung - schenkungssteuerpflichtige Schenkung ?
 - c) Einschaltung einer liechtensteiner Gesellschaft als Rechtsmissbrauch ?
- III. Schweiz
 - 1. Gesellschaftsrechtliche Einordnung von schweizer Gesellschaften in Deutschland
 - 2. Zur strafrechtlichen Würdigung des Ankaufs gestohlener Daten
 - a) Strafbarkeit ?
 - b) Beweisverwertungsverbot ?

I. Einleitung

In den Medien und von Politikern ist immer wieder der Satz zu hören, es seien von Deutschen Gelder „an der Steuer vorbei“ in Liechtenstein oder der Schweiz angelegt worden, was zu Steuerhinterziehungen in in größerem Ausmaß geführt habe. Dies ist in dieser Verallgemeinerung unzutreffend. Denn wenn Deutsche Gelder, die sie in Deutschland bereits versteuert haben, in Liechtenstein oder der Schweiz anlegen, ist dies in Deutschland nicht per se Steuerhinterziehung, kann doch jeder sein in Deutschland bereits versteuertes Geld anlegen, wo er möchte, ohne deshalb nochmals Steuern entrichten zu müssen.

- 2 -

Eine ganz andere Frage ist, ob Deutsche, die bereits versteuertes Geld in einer liechtensteiner Stiftung oder einer schweizer Kapitalgesellschaft anlegen, und diese Gesellschaften damit Erträge erzielen, diese Erträge besagter Gesellschaften in Deutschland in ihrer Steuererklärung angeben und alsdann versteuern müssen. Und würde dies unterlassen, stellt sich diesbezüglich die Frage der Steuerhinterziehung in Deutschland. Dem wird nachfolgend nachzugehen sein.

Werden von Deutschen noch nicht versteuerte Gelder in liechtensteiner Stiftungen bzw. Schweizer Kapitalgesellschaften angelegt, um sich der Versteuerung der Gelder in Deutschland zu entziehen, so mag dies Steuerhinterziehung sein. Dies hat aber nichts mit der Anlage in Liechtenstein oder der Schweiz zu tun, sondern mit der unterlassenen Versteuerung besagter Gelder in Deutschland. Dem soll hier nicht näher nachgegangen werden.

Es wird mithin deutlich, daß man die Sachverhalte unterscheiden muß und nicht mit unzutreffenden Verallgemeinerungen („Anlage von Geldern an der Steuer vorbei“ in Liechtenstein oder der Schweiz) jeden Deutschen unter den Generalverdacht der Steuerhinterziehung stellen sollte, der Gelder in Liechtenstein oder der Schweiz angelegt hat. Und so entbehrt es zudem jeder rechtlichen Grundlage, wenn zudem die Politik Liechtenstein und die Schweiz damit angreift, sie würden all den Steuerhinterziehern Schutz gewähren, die Gelder dort angelegt hätten

Abschließend soll nachfolgend auch der Frage nachgegangen werden, inwieweit sich deutsche Institutionen strafrechtlich korrekt verhalten, wenn sie CDs ankaufen, auf denen sie Daten von (vermeintlichen) Steuerhinterziehern vermuten, nur um aufgrund des Publikmachens dieses Tatbestandes zu provozieren, daß Personen, die sich dem *Verdacht* der Steuerhinterziehung nicht aussetzen wollen, in Deutschland vorsorglich selbst anzeigen.

Unabhängig von all dem soll nachfolgend ferner auf *neuere* Rechtsprechung eingegangen werden, die mit dem Thema dieses Beitrages im Zusammenhang steht.

II. Liechtenstein

An anderer Stelle habe ich bereits folgendes auf folgendes hingewiesen:¹⁾

- Die Anlage von bereits versteuerten Geldern in liechtensteiner Stiftungen stellt keine Steuerhinterziehung dar. Sie ist in Deutschland auch nicht deklarierungspflichtig.
- Erträge, die besagte Stiftungen erwirtschaften, sind von besagten Stiftungen in Liechtenstein und nicht von deutschen Stiftern in Deutschland zu versteuern. Auch insoweit ist keine Steuerhinterziehung gegeben.
- Diejenigen, die wegen § 15 AStG anderes vertreten haben, blendeten europäisches Gemeinschaftsrecht aus, insbesondere wird die vorab zu klärende Rechtsfrage nicht beantwortet, daß § 15 AStG in der bis zum 24.12.2008 geltenden Fassung wohl mit europäischem Gemeinschaftsrecht nicht in Einklang gestanden haben dürfte. Und wäre dies der Fall, dann würde es für diese Sachverhaltskonstellationen an einer Haupttat der Steuerhinterziehung in Deutschland fehlen. Und wo keine Haupttat, kann Bankmitarbeitern, die am Transfer bereits

* Fassung eines am 10.03.2010 gehaltenen Vortrags an der Akademie für Wissenschaftliche Weiterbildung der Universität Konstanz

1) Wagner ZSteu 2008, 95

versteuerten Geldes in einer liechtensteiner Stiftung beteiligt waren, auch keine Beihilfe zur Steuerhinterziehung vorgeworfen werden.

- Dies führt zu der Folgefrage, inwieweit es strafrechtlich zu würdigen ist, wenn Richter Haftbefehle und Hausdurchsuchungen anordnen und Finanzbeamte Steuer(straf)verfahren einleiten, weil sie sich mit vorgenannten – längst bekannten – Fragen des Europäischen Gemeinschaftsrechts zu § 15 AStG in der bis zum 24.12.2008 geltenden Fassung nicht befassen, ja sogar diese ausblenden.
- Und so stellt sich eigentlich folgende Frage: Wer sind hier eigentlich die Täter, wenn Deutsche in Wahrnehmung europäischer Grundfreiheiten der Kapitalverkehrsfreiheit und Niederlassungsfreiheit bereits versteuertes Geld in liechtensteiner Stiftungen anlegen, besagte Stiftungen Erträge in Liechtenstein versteuern und deutsche Medien, Politiker, Richter und Finanzbeamte in ihrem Behaupten von Steuerhinterziehung den *Anwendungsvorrang* besagter europäische Grundfreiheiten ebenso missachten wie den Abgleich des § 15 AStG in der bis zum 24.12.2008 geltenden Fassung an diesen europäischen Grundfreiheiten ?

1. Gesellschaftsrechtliche Einordnung von liechtensteiner Stiftungen in Deutschland

a) Liechtensteiner Stiftung

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. Es handelt sich mithin um eine iuristische Person mit einem verselbständigten Zweckvermögen. Maßgeblich sind die vom Stifter aufgestellten Bestimmungen im Stiftungsstatut. 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. Indem dieser die Stiftung errichtet und alle Formalitäten verrichtet sowie für die Stiftung auftritt, wird dadurch die Anonymität des Stifters weitgehend gewahrt. Art und Umfang der Stiftung sowie der Kreis der Begünstigten werden in der Regel in sogenannten Beistatuten oder Reglements, nicht jedoch in der Stiftungsurkunde, festgelegt, wobei die Stiftungsurkunde bzw. Stiftungsstatuten im liechtensteinischen Öffentlichkeitsregister hinterlegt werden, die Beistatuten und Reglements dagegen nicht. Eine reine Familienstiftung wird nicht in das liechtensteinische Öffentlichkeitsregister eingetragen.

Die liechtensteinische Stiftung zeichnet sich dadurch aus, daß sie einen beliebigen Zweck verfolgen kann. 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.²⁾

2) Zum gesamten Wagner ZSteu 2008, 95, 98

Mit der Frage der Wirksamkeit der Begründung einer Stiftung liechtensteinischen Rechts hat sich jüngst das OLG Stuttgart befaßt.³⁾ Dieses beurteilte den Stiftungsgründungsakt einer mittels eines Treuhänders gegründeten Stiftungserrichtung – damit die Identität der wirtschaftlichen Stifterin geheim blieb - und deren Wirksamkeit nach liechtensteinischem Recht. Nach der Rechtsprechung des Fürstlichen Obersten Gerichtshofes des Fürstentums Liechtenstein⁴⁾ liege gemäß § 916 ABGB⁵⁾ dann ein nichtiges Scheingeschäft vor, wenn sich der Stifter im Zuge des Stiftungserrichtungsgeschäftes Änderungsbefugnisse in der Absicht vorbehalte, das Stiftungsvermögen weiterhin zu seinem Vorteil und nicht im Sinne des angegebenen Stiftungszwecks zu verwenden. In diesem Falle kommt nach dem OLG Stuttgart u.H.a. den Fürstlichen Obersten Gerichtshofes des Fürstentums Liechtenstein,⁶⁾ wegen der Unwirksamkeit der Gründung der Stiftung dieser keine Abschirmwirkung mehr zu und das Vermögen der Stiftung wird weiterhin dem wirtschaftlichen Stifter zugerechnet. Dies gelte, so das OLG Stuttgart u.H.a. Rechtsprechung des Fürstlichen Obersten Gerichtshofes des Fürstentums Liechtenstein,⁷⁾ auch für den Fall, daß der wirtschaftliche Stifter mit der Person, welche die Besorgung der Verwaltung der Stiftung übernimmt, einen Mandatsvertrag abschließt, die dem wirtschaftlichen Stifter weitgehende Weisungs-, Interventions- und Gestaltungsrechte einräume. Und das OLG Stuttgart verweist darauf, daß dies vom BFH vergleichbar gesehen werde,⁸⁾ was so nicht ganz zutreffend ist wie unten verdeutlicht. Ob die Stiftung rechtswirksam gegründet worden oder nichtig sei, sei aber erst durch ein zivilgerichtliches Verfahren in Liechtenstein festzustellen, welches allerdings die Unwirksamkeit nur *ex nunc* feststelle. Davon zu trennen sei aber – so das OLG Stuttgart – die Frage der Zugehörigkeit des Stiftungsvermögens, über den das OLG Stuttgart selbst entschieden hat.

Diese Entscheidung des OLG Stuttgart hat Kritik erfahren, insbesondere was die Argumentation einer wirksam gegründeten (Nichtigkeit ist durch ein liechtensteinisches Gericht *ex nunc* festzustellen) aber inhaltsleeren Stiftung betrifft.⁹⁾ Denn sei es wirklich möglich, daß eine Stiftung ohne Vermögen existieren könne? Schließlich gehöre auch in Liechtenstein eine rechtliche Verselbständigung einer dem Stiftungszweck gewidmeten Vermögensmasse zum Wesensmerkmal der Stiftung. Deshalb sei auch nach liechtensteinischem Recht eine Stiftung ohne Vermögen nicht denkbar.¹⁰⁾ Da zudem die Errichtung der Stiftung und die Zuwendung des Vermögens an die Stiftung ernstlich gewollt gewesen sei, könne auch von keinem Scheingeschäft ausgegangen werden.¹¹⁾ Daran ändere sich nach der Rechtsprechung des Fürstlichen Obersten Gerichtshofes

3) OLG Stuttgart 29.06.2009 – 5 U 40/09, BeckRS 2009, 22282. Die Revision wird beim BGH unter dem Az.III ZR 190/09 geführt. Dazu *von Cube* NZG 2010, 17

4) FL OGH 07.05.1998 – 4 C 376/96, LES [Liechtensteinische Entscheidungssammlung] 1998, 332; FL OGH 07.03.2002 – 12 Rs. 2001.00330-16, n.V.

5) Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuch der in Liechtenstein geltenden Fassung der Kodifikation

6) FL OGH 07.05.1998 – 4 C 376/96, LES [Liechtensteinische Entscheidungssammlung] 1998, 332; FL OGH 07.03.2002 – 12 Rs. 2001.00330-16, n.V.

7) FL OGH 07.05.1998 – 4 C 376/96, LES [Liechtensteinische Entscheidungssammlung] 1998, 332; FL OGH 07.03.2002 – 12 Rs. 2001.00330-16, n.V.

8) BFH 28.07.2007 – II R 21/05, BStBl. II 2007, 669

9) *von Cube* NZG 2010, 17, 18

10) *von Cube* NZG 2010, 17, 18

11) *von Cube* NZG 2010, 17, 18

des Fürstentums Liechtenstein auch nicht deshalb etwas, weil ein Treuhänder eingeschaltet gewesen sei.¹²⁾

b) Liechtenstein im europäischen Kontext

Das Fürstentum Liechtenstein ist Mitglied der Europäischen Freihandelsassoziation (EFTA) und zugleich Partei des mit der EU geschlossenen EWR-Abkommens (EWRA). Eine in Liechtenstein wirksam gegründete Gesellschaft kann sich mit dem BGH auf die im EG-Vertrag geregelte Niederlassungsfreiheit (Art. 43 EG) und ihre Fortgeltung der Rechtsfähigkeit z.B. in Deutschland selbst dann berufen, wenn sie ihren gründungs- bzw. satzungsmäßigen Sitz in Liechtenstein behält, ihren Verwaltungssitz aber in Deutschland nimmt.¹³⁾ Dies beruht darauf, daß betreffend Liechtenstein das EWRA sowohl in Deutschland als auch in Liechtenstein in Kraft getreten ist und dort in Art. 31 EWRA sowohl für Deutschland wie auch für Liechtenstein die Niederlassungsfreiheit geregelt ist, die im wesentlichen wortgleich zu Art. 43 EG auszulegen und anzuwenden ist.¹⁴⁾ Und der BGH führt weiter aus:

„Ein solcher [Mißbrauch der Niederlassungsfreiheit] liegt ... selbst dann nicht vor, wenn eine Gesellschaft in einem Vertragsstaat gegründet wird, um in den Genuß vorteilhafter Rechtsvorschriften zu kommen, obwohl sie ihre Tätigkeit von vornherein ausschließlich in einem anderen Vertragsstaat ausübt (vgl. EuGH, ZIP 2003, 1885 – Inspire Art – Tz 96 f., 137 ff. m.w.Nachw.) ...“

Daß eine in Liechtenstein gegründete Stiftung als wirksam gegründete Kapitalgesellschaft auch in Deutschland anzusehen ist, ist vom BGH¹⁵⁾ entschieden worden. Der BGH hat insoweit die Grundsätze der Rechtsprechung des EuGH aus dessen Überseering-¹⁶⁾ und Inspire Art- Entscheidung¹⁷⁾ auch auf Kapitalgesellschaften übertragen, die in einem EFTA-Staat gegründet wurden.¹⁸⁾ Folglich gilt dies auch für eine Liechtensteiner Stiftung. Die Niederlassungsfreiheit gem. Art. 43 EG bzw. Art. 31 EWRA findet folglich Anwendung und beide Grundfreiheitenregelungen sind mit dem BGH einheitlich auszulegen.¹⁹⁾ Eine einschränkende Auslegung der Niederlassungsfreiheit im Verhältnis zu Liechtenstein als einem EFTA-Staat sei – so der BGH - nicht gerechtfertigt. Ein Missbrauch der Niederlassungsfreiheit sei nicht dadurch begründet, daß dies geschehen sei, um in Liechtenstein in den Genuss vorteilhafter Rechtsvorschriften zu gelangen.²⁰⁾

12) von Cube NZG 2010, 17, 18

13) BGH 19.09.2005 – II ZR 372/03, BGHZ 164, 148, 151

14) BGH 19.09.2005 – II ZR 372/03, BGHZ 164, 148, 152

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

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

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

18) BGH 19.09.2005 – II ZR 372/03, EuZW 2005, 733 u.H.a. Meilicke GmbH 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

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

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

Zur weiteren Grundfreiheit der Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 40 EWRA), wonach niemand wegen des Anlageortes benachteiligt werden darf (Art. 40 Satz 1 EWRA), wird auf das an anderer Stelle bereits Ausgeführte verwiesen.²¹⁾

2. Zuwendung von Stiftungsleistungen

Eine ganz andere Frage ist, ob es sich um eine Schenkung handelt, wenn aus der dem Stiftungszweck gewidmeten Vermögensmasse dem Destinatär unentgeltliche Zuwendungen getätigt werden. Ist ein solcher Zuwendungsempfänger in Deutschland sesshaft, ist die Frage der Schenkung an nach deutschem Recht zu beurteilen. Hier hat jüngst der BGH²²⁾ entschieden, daß der Anspruch des Destinatärs auf Stiftungsleistungen durch Satzung, durch einseitige Zuerkennung durch ein Stiftungsorgan oder durch Vertrag begründet werden könne. Und in diesen Fällen handele es sich dann nicht um ein Schenkungsversprechen, wenn die Zuwendung unentgeltlich erfolge, da der Rechtsgrund für derartige Zuwendungen der Stiftungszweck selbst sei.²³⁾ Dem Stifter stehe es frei, wen er begünstigen wolle wie es ihm auch freistehe, nur einen Destinatär auszuwählen, der ihm zur Verwirklichung des Stiftungszwecks für besonders geeignet erscheine.²⁴⁾ Zuwendungen durch die Stiftung an den Destinatär könnten – so der BGH –

- unmittelbar aufgrund der Stiftungssatzung begründet werden,
- aber auch durch einseitige „Zuerkennung“ durch das jeweils zuständige Stiftungsorgan, soweit dies dem satzungsmäßigen Willen des Stifters entspreche und weitere Voraussetzungen der Satzung vorlägen,
- oder aufgrund Vertrages.

Unter diesen Voraussetzungen habe der Destinatär einen klagbaren Anspruch.

Weil es sich mit dem BGH²⁵⁾ in dem von ihm entschiedenen Fall jedoch um kein Schenkungsversprechen i.S.d. § 518 Abs. 1 BGB handelte, verneinte der BGH auch eine Beurkundungsnotwendigkeit i.S.d. § 518 Abs. 1 BGB.

4. Steuerrechtliche Behandlung liechtensteiner Stiftungen in Deutschland

a) § 15 AStG

§ 15 AStG hatte bis zum 24.12.2008 folgenden Gesetzeswortlaut:

§ 15 Steuerpflicht von Stiftern, Bezugsberechtigten und Anfallsberechtigten

(1) Vermögen und Einkommen einer Familienstiftung, die Geschäftsleitung und Sitz außerhalb des Geltungsbereichs die-

21) Wagner ZSteu 2008, 95, 102 - 106

22) BGH 07.10.2009 – Xa ZR 08/09, WM 2010, 94 Rdn. 12 - 13 m.w.N.

23) So auch Münchener Kommentar/Reuter, BGB, 5. Aufl. 2006, § 85 Rdn. 28 ff.

24) BGH 07.10.2009 – Xa ZR 08/09, WM 2010, 94 Rdn. 21

25) BGH 07.10.2009 – Xa ZR 08/09, WM 2010, 94

ses 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

Die deutsche Finanzgerichtsbarkeit ließ sich in ihrer Rechtsprechung von dem Sinn und Zweck des § 15 AStG in vorgenannter Fassung leiten, Steuerflucht bzw. Steuervermeidung entgegenzuwirken.²⁶⁾ § 15 AStG greife mithin auch dann, wenn der Stifter oder die Begünstigten einer Liechtensteiner Familienstiftung nicht die Absicht gehabt hätten, deutsche Steuergesetze zu umgehen.²⁷⁾

Liechtensteinische Stiftungen werden § 15 AStG zugeordnet.²⁸⁾ Ob und inwieweit § 15 AStG in der bis zum 24.12.2008 geltenden Fassung mit den europäischen Grundfreiheiten der Niederlassungsfreiheit (Art. 31 EWRA) und Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 40 EWRA) und dem damit einhergehenden *Anwendungsvorrang* im Einklang stand, wurde dabei nicht hinterfragt.

Nach § 15 Abs. 1 AStG der bis zum 24.12.2008 geltenden Fassung wurden das Vermögen und Einkommen der Liechtensteiner Stiftung dem Stifter bzw. den bezugs-/anfallsberechtigten Personen zugerechnet, indem das Vermögen der Stiftung – obwohl iuristische Person – als Teil des Gesamtvermögens dieser Personen angesehen wurde.²⁹⁾ Stifter war nach der Rechtsprechung des

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

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

28) BFH 25.04.2001 – II R 14/98, BFH/NV 2001, 1457, 1459 f.

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

BFH nicht, wer die Stiftungsurkunde unterschrieben hatte.³⁰⁾ Stifter z.B. einer Familienstiftung i.S.d. § 15 Abs. 2 AStG der bis zum 24.12.2008 geltenden Fassung war vielmehr derjenige, aus dessen Vermögen letztlich die Mittel zur Ausstattung der Stiftung stammten, wenn die Ausstattung entsprechend dem Willen des Stifters erfolgt war.³¹⁾ Stifter war ferner derjenige, für dessen Rechnung das Stiftungsgeschäft abgeschlossen wurde bzw. wer bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise Stifter war.³²⁾

Was unter einer anfallsberechtigten Person i.S.d. § 15 Abs. 1, 2 AStG der bis zum 24.12.2008 geltenden Fassung zu verstehen war, wurde/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.³³⁾ 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.³⁴⁾ Dadurch solle die Besteuerung von Anfallsberechtigten ermöglicht werden, die infolge fehlender Bezugsberechtigung von anfallenden Erträgen ausgeschlossen seien.³⁵⁾

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.³⁶⁾ Dazu sei für den Stifter weder wirtschaftliches Eigentum am Vermögen der Stiftung 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.³⁷⁾ Eine Priorität, das Vermögen der Liechtensteiner Stiftung vorrangig dem Bezugsberechtigten oder umgekehrt vorrangig dem Anfallsberechtigten zuzurechnen, sehe der Gesetzeswortlaut des § 15 AStG nicht vor.³⁸⁾

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

31) 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

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

33) 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

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

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

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

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

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

Es ist bezeichnend, daß die deutsche Finanzgerichtsbarkeit § 15 AStG in der bis zum 24.12.2008 geltenden Fassung als verfassungsrechtlich unbedenklich behandelt hat.³⁹⁾ Der Durchgriff durch die Stiftung wie hier auf Stifter, Anfalls- bzw. Bezugsberechtigte, bedürfe zwar – so die Rechtsprechung des BVerfG⁴⁰⁾ - der besonderen Rechtfertigung, so daß es dafür überzeugender Gründe bedürfe. Diese Rechtfertigung sei aber – so der BFH⁴¹⁾ - 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. 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.⁴²⁾

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.⁴³⁾ § 42 AO gehe § 15 AStG vor.⁴⁴⁾ Mit europäischen Grundfreiheiten und deren Anwendungsvorrang befaßte sich die deutsche Finanzrechtsprechung auch in diesem Zusammenhang nicht..

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. Davon machte § 15 AStG in der bis zum 24.12.2008 geltenden Fassung – hier übertragen auf die liechtensteiner Stiftung - eine Ausnahme: Ist der Stifter oder sind die bezugs- bzw. anfallberechtigten Personen zu mehr als der Hälfte bezugs- bzw. anfallberechtigt, 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 liechtensteiner Stiftung erzielten Erträge beim Stifter bzw. den bezugs- bzw. anfallberechtigten Personen vorgenommen und das Einkommen der Liechtensteiner Stiftung steuerlich als steuerpflichtiges Einkommen der betroffenen inländischen natürlichen Personen behandelt.

Vergleichbares gilt, wenn die liechtensteiner Stiftung im Rahmen eines Typenvergleichs einem deutschen körperschaftsteuerlichen Gebilde nicht vergleichbar ist. Dann sind im deutschen Steuerrecht die Erträge der liechtensteiner Stiftung den dahinterstehenden natürlichen Personen zuzurechnen (§ 15 AStG).

39) 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

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

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

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

43) FG München 17.09.1997 – 1 K 3239/96, EFG 1998, 612

44) FG München 17.09.1997 – 1 K 3239/96, EFG 1998, 612, 613

ABER: Dies war Stand der dargestellten deutschen Finanzrechtsprechung und der Praxis der deutschen Finanzverwaltung. 2003 wurde jedoch von der EU-Kommission gegen die Bundesrepublik Deutschland wegen § 15 AStG ein Vertragsverletzungsverfahren eingeleitet,⁴⁵⁾ Einer Presseerklärung der EU-Kommission vom 23.07.2007⁴⁶⁾ ist dazu folgendes zu entnehmen:

„Die Europäische Kommission hat Deutschland förmlich ersucht, seine Steuervorschriften für ausländische Familienstiftungen zu ändern, weil diese nicht mit den Grundsätzen des freien Kapital- und Personenverkehrs gemäß Artikel 56 und 18 des EG-Vertrages vereinbar sind. Das Ersuchen erfolgt in Form einer mit Gründen versehenen Stellungnahme (zweiter Schritt des Vertragsverletzungsverfahrens gemäß Art. 226 EG-Vertrag). Werden die betreffenden nationalen Rechtsvorschriften nicht mit der mit Gründen versehenen Stellungnahme in Einklang gebracht, kann die Kommission den Europäischen Gerichtshof befragen.

Nach geltendem deutschen Recht sind die Einkünfte, die bezugsberechtigte Personen bei Familienstiftungen mit Geschäftsleitungen oder Sitz in Deutschland beziehen, steuerpflichtig. Zur Vermeidung von Steuerumgehung wird das Einkommen von Familienstiftungen mit Sitz im Ausland aber dem Stifter oder den bezugsberechtigten zugerechnet, unabhängig davon, ob und in welcher Höhe diese tatsächlich Einkünfte aus der Stiftung beziehen. Das deutsche Außensteuergesetz (AStG) legt in § 15 fest, dass die Einkünfte einer ausländischen Familienstiftung (jährlich) besteuert werden, auch wenn diese nicht an die Bezugsberechtigten ausgeschüttet werden.

Nach Auffassung der Kommission ist diese unterschiedliche Behandlung inländischer und ausländischer Stiftungen mit dem freien Kapitalverkehr (Artikel 56 EG-Vertrag) unvereinbar.

Diese Auffassung der Kommission wird durch das Urteil des Europäischen Gerichtshofes vom 12.09.2006 in der Rechtssache C-196/04, „Cadbury Schweppes“, bestätigt. Danach können sich Missbrauchsbekämpfungsbestimmungen speziell auf „rein künstliche Gestaltungen“ beziehen. Wie der Gerichtshof ausführt, ist „von der Anwendung einer solchen Besteuerungsmaßnahme folglich abzusehen, wenn es sich auf der Grundlage objektiver und von dritter Seite nachprüfbarer Anhaltspunkte erweist, dass die genannte Gesellschaft ungeachtet des Vorhandenseins von Motiven steuerlicher Art tatsächlich im Aufnahmemitgliedstaat angesiedelt ist und dort wirklichen wirtschaftlichen Tätigkeiten nachgeht.“

Die Kommission ist ferner der Auffassung, dass die betreffenden deutschen Rechtsvorschriften mit dem Recht auf Freizügigkeit (Art. 18 EG-Vertrag) unvereinbar sind, da Bezugsberechtigte, die ursprünglich im Ausland wohnhaft waren, aufgrund der steuerlichen Behandlung ausländischer Stiftungen davon abgehalten werden, sich in Deutschland niederzulassen.“

Daraufhin wurde die Bundesrepublik Deutschland zwecks Meidung eines Vertragsverletzungsverfahrens aktiv und fügte mit Wirkung ab dem 25.12.2008 folgende Abs. 6 und 7 in § 15 AStG ein:

- 6) Hat eine Familienstiftung Geschäftsleitung oder Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Vertragsstaat des EWR-Abkommens, ist Absatz 1 nicht anzuwenden, wenn
 1. nachgewiesen wird, dass das Stiftungsvermögen der Verfügungsmacht der in den Absätzen 2 und 3 genannten Personen rechtlich und tatsächlich entzogen ist und

45) Az. der EU-Kommission 2003/4610. Siehe auch: FSen Berlin 01.02.2005 – III A 3 – S 1361 – 3/2004, DSfR 2005, 652

46) IP/07/1151

2. zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Staat, in dem die Familienstiftung Geschäftsleitung oder Sitz hat, auf Grund der Richtlinie 77/799/EWG⁴⁷⁾ oder einer vergleichbaren zwei- oder mehrseitigen Vereinbarung, Auskünfte erteilt werden, die erforderlich sind, um die Besteuerung durchzuführen.
- (7) Das nach Absatz 1 zuzurechnende Einkommen ist in entsprechender Anwendung der Vorschriften des deutschen Steuerrechts zu ermitteln. Ergibt sich ein negativer Betrag, entfällt die Zurechnung. § 10d des Einkommensteuergesetzes ist entsprechend anzuwenden.

Daraufhin stellte die EU-Kommission am 19.03.2009 das von ihr eingeleitete Vertragsverletzungsverfahren ein.

Dies hat zur Folge, daß für Fälle, die noch nach dem § 15 AStG in der bis zum 24.12.2008 geltenden Fassung zu beurteilen sind, die hier und an anderer Stelle⁴⁸⁾ angesprochenen Verstöße gegen die Grundfreiheiten der Kapitalverkehrsfreiheit und Niederlassungsfreiheit sowie die von der EU-Kommission angesprochene Grundfreiheit des Rechts auf Freizügigkeit (Art. 18 EG) Bedeutung behalten. Und für Fälle, die aus der Zeit ab dem 25.12.2008 herrühren, stellt sich ebenfalls nach wie vor die gleiche Frage. Denn mit § 15 Abs. 6 und 7 AStG n.F. hat die Bundesrepublik Deutschland ja nur den gemeinschaftsrechtlichen Bedenken der EU-Kommission zwecks Abwendung eines Vertragsverletzungsverfahrens Rechnung getragen. Ob dies aber auch der EuGH so sehen würde bzw. ob nicht auch § 15 AStG n.F. im Hinblick auf angesprochene Verstöße gegen die Grundfreiheiten der Kapitalverkehrsfreiheit und Niederlassungsfreiheit noch gemeinschaftsrechtlichen Bedenken ausgesetzt bleibt, ist derzeit noch offen.

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 „zwischenzuschaltet“ habe⁴⁹⁾ oder Empfänger der Leistung ist.⁵⁰⁾ Zu solchen Domizilgesellschaften zählt der BFH auch eine Gesellschaft mit Sitz in Liechtenstein, die dort nicht oder nur niedrig besteuert wird.⁵¹⁾ Und er hat an seiner Rechtsprechung festgehalten, zivilrechtlich nach Liechtensteiner Recht rechtsfähige Gesellschaften seien *steuerrechtlich* nicht rechtsfähige und nicht handlungsfähige.

47) RiL vom 19.12.1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern.

48) Wagner ZSteu 2008, 95

49) 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

50) BFH 10.11.1998 - I R 108/97, BStBl. II 1999, 121, 122

51) 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

hige Domizilgesellschaften,⁵²⁾ wobei er allerdings in dem von ihm entschiedenen Fall sich damals mit folgenden Fragen nicht auseinanderzusetzen hatte:

- Da der vom BFH entschiedene Fall im Jahre 1991 sich abspielte, mußte er sich nicht mit Art. 31, 34 und 40 EWRA-Abkommen befassen.⁵³⁾
- Und die EuGH-Entscheidungen *Überseering*⁵⁴⁾ und *Inspire Art*⁵⁵⁾ waren ihm noch nicht bekannt.

Auch in Fällen von Domizilgesellschaften wird von der deutschen Finanzgerichtsbarkeit eine Benennungspflicht des deutschen Steuerpflichtigen gem. § 160 AO bejaht, den Empfänger von Zahlungen zu benennen, wenn er solche Zahlungen z.B. als Lasten, Betriebsausgaben, Werbungskosten etc. in Deutschland steuerwirksam geltend machen wolle.⁵⁶⁾ Dem folgt inzwischen der BFH⁵⁷⁾ in seiner jüngsten Entscheidung im Anschluss an das FG München, damit geklärt werden könne, ob der Zahlung die Qualität als im Inland steuerlich abzugsfähige Lasten, Betriebsausgaben, Werbungskosten etc. zukommen könnten. Denn dies sei nicht der Fall, wenn eine liechtensteiner Stiftung als Zahlungsempfängerin keinen eigenen Geschäftsbetrieb habe.⁵⁸⁾

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 widerspricht sonst – so der BFH - den gemeinschaftsrechtlichen Grundfreiheiten.⁵⁹⁾

b) Zur Übertragung von Vermögen auf eine liechtensteiner Stiftung - schenkungssteuerpflichtige Schenkung ?

Von der Frage, ob Zuwendungen aus dem Stiftungsvermögen zivilrechtlich Schenkungen sind, was mit obiger BGH-Rechtsprechung⁶⁰⁾ zu verneinen ist, zu trennen ist die Frage, ob die Zuwendung von Leistungen des Stifters an die liechtensteiner Stiftung der deutschen Schenkungssteuer zuzuordnende Schenkungen sind, derentwegen dem Stifter gegenüber Schenkungssteuer anzusetzen ist. Diesen Fall hat der BFH⁶¹⁾ entschieden, wobei die rechtliche Würdigung den beurteilten Sachverhalt nicht aus dem Auge verlieren darf.

Der hier verkürzt wiedergegebene Sachverhalt war folgender: Ein in Deutschland ansässiger Stifter hatte eine liechtensteiner Stiftung gegründet, die von einem Stiftungsrat vertreten wurde. Zweck der Stiftung war die Ausrichtung von Zuwendungen an Dritte und/oder Familienmitglieder des Stifters nach Maßgabe eines vom Stiftungsrat zu erlassenden Reglements (Beistatut). In

52) BFH 26.04.2001 – V R 50/99, DStRE 2001, 990, 991

53) BFH 26.04.2001 – V R 50/99, DStRE 2001, 990, 991

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

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

56) 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

57) BFH 24.04.2009 – IV B 104/07, BFH/NV 2009, 1398

58) BFH 24.04.2009 – IV B 104/07, BFH/NV 2009, 1398 Rdn. 28 f.

59) BFH 17.10.2001 – I R 19/01, DStRE 2002, 395, 397

60) BGH 07.10.2009 – Xa ZR 08/09, WM 2010, 94 Rdn. 12 f.

61) BFH 28.06.2007 – II ZR 21/05, BStBl. II 2007, 669

einem Gründungsauftrag an einen Rechtsanwalt erklärte der Stifter, diesem als Treuhänder DM SF 30.000,- zur Verfügung zu stellen, damit der Treuhänder im eigenen Namen, aber für Rechnung des Stifters, eine liechtensteiner Stiftung mit vorgenanntem Stiftungszweck gründen sollte. Ferner versprach der Stifter, der Stiftung sein Privatvermögen von rd. 1 Mio. zu übertragen. Nach Hinterlegung der Stiftungsakte beim LG sollte der dem liechtensteinischen Recht unterstellte Treihandvertrag beendet sein und die Rechte vom Stifter selbst ausgeübt werden. Die Erträge der Stiftung sollten gemäß dem Reglement zu Lebzeiten des Stifters alleine dem Stifter zustehen, nach dessen Tod sollten der Stiftungsgenuss am Stiftungsvermögen und dessen Ertrag zur Hälfte seiner Ehefrau und seinen Söhnen und im übrigen im einzelnen bestimmten Ersatzbegünstigten zustehen. Dem Stifter sollte zu seinen Lebzeiten das Recht zustehen, das Vermögen jederzeit an sich oder Dritte auskehren zu lassen wie er auch das Recht haben sollte, eine Schenkung jederzeit frei widerrufen zu können.

Das Finanzamt und das FG hatten für die Übertragung vorgenannter SF 30.000,- sowie DM 1 Mio. auf die Stiftung Schenkungssteuer festgesetzt (§ 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG). Der BFH hat die Voraussetzungen einer Schenkungssteuerpflicht i.S.d. § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG verneint und dazu auf folgendes hingewiesen:

- Für die Frage, ob der Zuwendungsempfänger (die liechtensteiner Stiftung) über das Zugewandte tatsächlich und rechtlich frei verfügen könne, komme es nicht auf eine wirtschaftliche Betrachtungsweise (§ 39 Abs. 2 AO) an, sondern ausschließlich auf die Zivilrechtslage. Dazu komme es nicht darauf an, ob der Empfänger nach außen wirksam verfügen könne, sondern auf das Innenverhältnis der Stiftung zum Stifter. Und da die Stiftung zivilrechtlich zur Rückgewähr an den Stifter verpflichtet gewesen sei, wenn dieser es verlangen würde, sei die Stiftung nicht bereichert worden.⁶²⁾
- Ferner setze § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG voraus, daß die Stiftung über das ihr übertragene Vermögen frei hätte verfügen können müssen. Dies sei aber nicht der Fall gewesen, da der Stifter sich alle Rechte am gesamten Stiftungsvermögen und Ertrag vorbehalten habe, da der Stifter zu seinen Lebzeiten sich umfassende Herrschaftsbefugnisse über die Stiftung und deren Vermögen sowie der Anlage desselben behalten habe.⁶³⁾
- Dies habe im liechtensteinischen Stiftungswesen häufigen Gestaltung entsprochen, so daß es an einer für eine Schenkung wesentlichen Vermögensentäußerung gefehlt habe.⁶⁴⁾
- Der BFH hob daher den Schenkungssteuerbescheid auf und ließ es offen, ob bei einer solchen Gestaltung die liechtensteiner Stiftung Rechtsfähigkeit erlangt habe.

Auch diese BFH-Rechtsprechung zeigt, daß es unzutreffend ist, allgemein davon zu sprechen, der Tranfer von Geld oder Vermögen auf eine liechtensteiner Stiftung erfolge stets „an der Steuer vorbei.“

62) BFH 28.06.2007 – II ZR 21/05, BStBl. II 2007, 669, 671

63) BFH 28.06.2007 – II ZR 21/05, BStBl. II 2007, 669, 671

64) BFH 28.06.2007 – II ZR 21/05, BStBl. II 2007, 669, 672

c) **Einschaltung einer liechtensteiner Gesellschaft als Rechtsmissbrauch ?**

In einer neueren Entscheidung hat der BFH⁶⁵⁾ erneut iudiziert, daß ein Gestaltungsmissbrauch i.S.d. § 42 AO darin liegen kann,

- dass ein Steuerinländer seine Geschäfte über eine ausländische Kapitalgesellschaft abwickelt, ohne dass dies auf wirtschaftlichen oder sonst beachtlichen Gründen beruht.
- Voraussetzung sei jedoch ferner, daß zwischen dem Steuerinländer bzw. diesem nahestehenden Personen und der ausländischen Gesellschaft eine gesellschaftsrechtliche Verflechtung bestehe und das durch die ausländische Gesellschaft letztlich dem Steuerinländer bzw. diesen nahestehenden Personen zu Gute komme.

Der BFH verdeutlicht, daß für § 42 AO nicht alleine daran gemessen werden dürfe, ob die gewählte Gestaltung bei wirtschaftlicher Betrachtung vernünftig gewesen sei.⁶⁶⁾

Mit keinem Wort nimmt allerdings der BFH im Hinblick auf diese Definition einen Abgleich mit europäischen Grundfreiheiten der Kapitalverkehrsfreiheit und Niederlassungsfreiheit vor.⁶⁷⁾

III. Schweiz

1. Gesellschaftsrechtliche Einordnung von schweizer Gesellschaften in Deutschland

Die Schweiz gestattet den rechtsformwahrenden Wegzug einer Gesellschaft, so daß für die Schweiz auch nach einem Wegzug die besagte Gesellschaft nach wie vor in der Rechtsform existiert, in der sie in der Schweiz gegründet wurde.⁶⁸⁾ Deutschland jedoch nimmt einen Statutenwechsel beim Zuzug einer schweizer Gesellschaft vor wie die neueste Rechtsprechung des BGH⁶⁹⁾ zeigt.

Die Schweiz ist zwar Mitglied der Europäischen Freihandelsassoziation (EFTA), nicht aber Partei des mit der EU geschlossenen EWR-Abkommens. Deshalb finden mit dem BGH⁷⁰⁾ die Regelungen über die Niederlassungsfreiheit (Art. 31 EWRA bzw. Art. 43, 48 EG) auf sie keine Anwendung. Der BGH⁷¹⁾ verneint ferner eine Pflicht Deutschlands, schweizerische Kapitalgesellschaften mit Verwaltungssitz in Deutschland aufgrund Art. 6 Abs. 1, 14 EMRK i.V.m. Art. 1 Abs. 1 und 5 des Zusatzprotokolls anzuerkennen. Und die Rechtsprechung des EuGH⁷²⁾ zur Niederlassungsfreiheit von Auslandsgesellschaften bezieht sich mit dem BGH⁷³⁾ nur auf solche

65) BFH 21.10.2009 – I T 40/09, n. V. Rdn.11. Zuvor schon BFH 09.05.1979 – I R 126/77, BStBl. II 1979, 586; BFH 20.03.2002 – I R 38/00, BStBl. II 2002, 819, 821

66) BFH 21.10.2009 – I T 40/09, n. V. Rdn. 14

67) Mit gemeinschaftsrechtlichen Fragen in diesem Zusammenhang befaßt sich Fischer in *JurisPR-SteuerR* 13/2010, der unter Ziff. 7. meint, die Entscheidung des BFH bewege sich auf der Linie der EuGH-Rechtsprechung

68) *Hellgardt/Illmer* NZG 2009, 94

69) BGH 27.10.2008 – II ZR 158/06, NZG 2009, 68

70) BGH 27.10.2008 – II ZR 158/06, NZG 2009, 68 Rdn. 15

71) BGH 27.10.2008 – II ZR 158/06, NZG 2009, 68 Rdn. 18

72) EuGH 09.03.1999 – Rs. C-212/97 (Centros), Slg. 1999, I-1459 = NZG 1999, 298; EuGH 05.11.2002 – Rs. C-208/00 (Überseering), NZG 2002, 1164; EuGH 30.09.2003 – Rs. C-167/01 (Inspire Art), NZG 2003, 1064

73) BGH 27.10.2008 – II ZR 158/06, NZG 2009, 68 Rdn. 19

Auslandsgesellschaften, die in einem Mitgliedstaat der EU oder des EWRA bzw. einem damit gleichgestellten Staat gegründet worden sind, für die der BGH von der sog. Gründungstheorie ausgeht. Für die Schweiz als sog. Drittstaat wendet der BGH⁷⁴⁾ jedoch weiterhin die Sitztheorie an, so daß für die Rechtsfähigkeit schweizer Gesellschaften in Deutschland der BGH⁷⁵⁾ von den allgemeinen Regeln für die Rechtsfähigkeit ausländischer Gesellschaften ausgeht, auf die zudem die Grundsätze der europäischen Niederlassungsfreiheit nicht anzuwenden seien. Der BGH⁷⁶⁾ verweist zwar darauf, daß es Überlegungen gebe, auch in Deutschland ganz allgemein die Gründungstheorie zu kodifizieren, dieses Gesetzgebungsvorhaben sei aber einerseits auf Widerstand gestoßen und derzeit noch nicht abgeschlossen. Hieraus zieht der BGH folgende Schlussfolgerungen:

- Eine in der Schweiz gegründete Gesellschaft – z.B. eine AG - sei dann in Deutschland rechtsfähig, wenn sie ihren Verwaltungssitz in Deutschland habe und dies in einem deutschen Handelsregister eingetragen sei.⁷⁷⁾
- Fehle es dagegen an einem Eintrag des Verwaltungssitzes in einem deutschen Handelsregister dann sei die Schweizer AG zwar nicht als AG rechtsfähig, wohl aber als GbR bzw. OHG, die nicht zwingend einer Eintragung im Handelsregister bedürften.⁷⁸⁾

Diese Rechtsprechung ist in Deutschland auf Kritik gestoßen. Insbesondere entzündet sie sich an der bei einer GbR bzw. OHG damit verbundenen persönlichen Haftung deren Gesellschafter. Diese sei zudem gerichtlich dann nicht durchzusetzen, wenn die Haftenden ihren Sitz in der Schweiz hätten, da dortige Gerichte als Vorfrage zunächst die Frage zu prüfen hätten, was es denn mit der Rechtsform der GbR bzw. OHG auf sich habe. Und da schweizer Gerichte bei einer wirksam gegründeten schweizer AG weiterhin von deren Rechtsform als AG ausgehen würden, würde bei einem Prozess in der Schweiz keine persönliche Haftung von Gesellschaftern durchzusetzen sein.⁷⁹⁾ Und selbst wenn man in Deutschland einen vollstreckbaren Titel erlangen könnte, wäre dieser in der Schweiz nicht vollstreckbar, weil eine Vollstreckung gegen Gesellschafter einer in der Schweiz wirksam gegründeten AG in Anbetracht der Fortgeltung als schweizer AG in der Schweiz gegen den dortigen *ordre public* verstoßen würde.⁸⁰⁾

Auch wird beanstandet, daß der BGH für die Fortgeltung der Sitztheorie bei sog. Drittstaaten keine überzeugende Begründung gegeben habe. Denn alleine der Hinweis des BGH auf seine bisherige Rechtsprechung zur Sitztheorie und den Verweis, dem Gesetzgeber nicht vorgreifen zu wollen, sei unzureichend, zumal es für den Meinungsstreit von Gründungs- und Sitztheorie ohnehin an normativen Vorgaben fehle.⁸¹⁾ Und deshalb sei der BGH nicht daran gehindert gewesen, vor dem Hintergrund der Vorgaben des EuGH sich rechtsfortbildend für die Gründungstheorie zu entscheiden, da eine weiter bestehende Differenzierung zwischen Gesellschaften aus Vertrags-

74) BGH 27.10.2008 – II ZR 158/06, NZG 2009, 68 Rdn. 19

75) BGH 27.10.2008 – II ZR 158/06, NZG 2009, 68 Rdn. 20

76) BGH 27.10.2008 – II ZR 158/06, NZG 2009, 68 Rdn. 22

77) BGH 27.10.2008 – II ZR 158/06, NZG 2009, 68 Rdn. 21

78) BGH 27.10.2008 – II ZR 158/06, NZG 2009, 68 Rdn. 23

79) *Hellgardt/Illmer* NZG 2009, 94, 95

80) *Hellgardt/Illmer* NZG 2009, 94, 95

81) *Lieder/Kliebisch* BB 2009, 338, 339

und Drittstaaten nicht mehr zu rechtfertigen sei und einer Erleichterung der Rechtsanwendung im Wege stehe.⁸²⁾

3. Zur strafrechtlichen Würdigung des Ankaufs gestohlener Daten

Hierzu wurde aus Anlass des Ankaufs einer CD im Falle Liechtenstein schon an anderer Stelle ausgeführt.⁸³⁾ Dies wiederholt sich nunmehr im Falle des Ankaufs von CD durch deutsche staatliche Institutionen, welche Daten vermeintlicher Steuerhinterzieher enthalten sollen, die Geld in der Schweiz angelegt haben. Ergänzend ist hierzu folgendes anzumerken:

Im weiteren wird unterstellt, daß Institutionen der Bundesrepublik Deutschland am Daten-„Diebstahl“ der auf CDs gespeicherten Daten nicht beteiligt waren, sie also auch nicht in irgendeiner Weise veranlaßt haben. Es kann folglich nicht um die strafrechtliche Würdigung des Daten-„Diebstahls“ gehen, sondern um dessen Folgen: Wie ist der Ankauf gestohlener Daten durch Institutionen der Bundesrepublik Deutschland oder ihrer Bundesländer zu würdigen.

Gesicherte Erkenntnisse zur Frage der Strafbarkeit und zu Beweisverwertungsverböten liegen derzeit nicht vor.

a) Strafbarkeit ?

Im oben beschriebenen Fall des Vorwurfs der Steuerhinterziehung bei Geldanlagen in liechtensteiner Stiftungen ist es seitens deutscher Institutionen zu einem Ankauf einer CD gekommen, auf der sich illegal gewonnene Daten befunden haben sollen.⁸⁴⁾ Bei diesen Daten war zum Zeitpunkt des Ankaufs nicht bekannt, ob diese illegal gewonnene Daten *alleine* sog. Steuerhinterziehungsfälle betraf oder nicht. Dies wiederholt sich nunmehr bei CDs, die deutschen Institutionen zum Kauf angeboten worden sein sollen, weil sich darauf dokumentierte Steuerhinterziehungsfälle betreffend die Schweiz befinden sollen. Wie ist ein solcher Ankauf von Daten durch deutsche Institutionen strafrechtlich zu würdigen ?

Es wird unterstellt, daß das Kopieren von sensiblen Kundendaten schweizer Banken auf CDs und deren Zugänglichmachung z.B. an deutsche Institutionen vergleichbar zu § 202c StGB in der Schweiz strafbar ist.⁸⁵⁾ Dies führt zu der Frage, welche Folgen es für denjenigen hat, der in Kenntnis dessen solche Daten kauft und für sich nutzt. Hehlerei (§ 259 Abs. 1 StGB) scheidet aus, da es sich bei unrechtmäßig angeeigneten Daten um keine „Sache“ handelt und wegen des Analogieverbotes (Art. 103 Abs. 2 GG) § 259 StGB auch nicht analog anwendbar ist. Bei besagten auf CD kopierten Daten könnte es sich aber um unbefugt erlangte Geheimnisse i.S.d. § 203 Abs. 2 Satz 1 StGB handeln, die Amtsträgern durch Verkauf von CDs bekannt werden und dann von diesen der Staatsanwaltschaft bzw. Finanzverwaltung offenbart werden. Ferner stellt § 17

82) *Lieder/Kliebisch* BB 2009, 338, 340

83) *Wagner* ZSteu 2008, 95, 96 f.

84) Dazu *Wagner* ZSteu 2008, 95, 96 f.

85) Lt. Handelsblatt vom 12.03.2010, Seite 38 soll die von NRW für EUR 4,5 Mio. erworbene CD 1.500 Daten von Kunden der Credit Suisse enthalten haben.

Abs. 2 Nr. 2 UWG auch denjenigen unter Strafe, der Geschäfts- oder Betriebsgeheimnisse erlangt hat, die jemand aus Eigennutz unerlaubt mitgeteilt hat.

Gerichtsentscheidungen zu diesem Thema sind derzeit nicht bekannt und das Fachschrifttum hat sich zu diesem Thema eine bemerkenswerte Zurückhaltung auferlegt.

b) Beweisverwertungsverbot ?

Die einzige bisher bekannt gewordene Entscheidung im Zusammenhang mit der Datenbeschaffung aus dem Liechtenstein-Komplex ist der Beschluss des LG Bochum vom 07.08.2009.⁸⁶⁾ Das LG Bochum läßt letztlich dahingestellt, ob nach deutschem Recht die besagte Datenbeschaffung durch den Kauf besagter CD rechtswidrig oder gar strafbar gewesen sei. Jedenfalls sei kein Beweisverwertungsverbot gegeben. Denn der Verkauf und Ankauf gestohlener Daten durch den BND sei nicht völkerrechtswidrig gewesen. Diese Entscheidung ist kurz und überzeugt insoweit nicht, als ob die Frage eines Beweisverwertungsverbotes alleine an der Frage der Völkerrechtswidrigkeit festgemacht werden könnte.

86) LG Bochum 07.08.2007 – 2 Qs 02/09, n.V.