

steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

2/2013

71. Ausgabe | 15. Jahrgang

Redaktion: Jürgen Wagner, LL.M.
WAGNER & JOOS, RECHTSANWÄLTE
Konstanz (verantwortlich)

Kirsten Bäuml,
Aachen

Dr. Jennifer Dikmen,
Bonn

www.steuerrecht.org

41 Editorial

Wagner

Beiträge

- 42 Pott **Steuervergünstigungen als Beihilfe – eine Falle für den Praktiker**
- 45 Oappel **20 Jahre österreichische Privatstiftung – Aus deutscher Sicht weiterhin nur in Ausnahmefällen das Mittel der Wahl**
- 52 Söffing **Betriebsaufspaltung und Steuerbegünstigung nach §§ 13a, 13b ErbStG**
- 58 Jahn **Gestaltungsüberlegungen zur steuerwirksamen Realisierung stiller Lasten – zugleich Anmerkung zu den BFH-Urteilen vom 12.12.2012, I R 69/11 und I R 28/11, vom 16.12.2009 – I R 102/08, vom 14.12.2011 – I R 72/10 und vom 26.04.2012 – IV R 43/09**
- 64 Spatscheck **Praxistauglichkeit der Verfahrensverständigung im Strafprozeß nach der aktuellen Verfassungsgerichtsrechtsprechung**

71 LiteraTour

73 Termine

I.

Da sag' noch einer, mancher Landesfinanzminister könne nicht mit Geld umgehen: Wenigstens kann der NRW-Finanzminister Einnahmen generieren – aus dem Ankauf einer Daten-CD: Die „Aufdeckung von Schwarzgeld in der Schweiz“ habe dem Bundesland Nordrhein-Westfalen bisher mehr als 640 Mio. EUR eingebracht, so die *Neue Zürcher Zeitung* in einer Kurzmeldung am 16. März. Davon seien rund 370 Mio. durch Selbstanzeigen hereingekommen, dies von ca. 7.800 Steuersündern.

II.

Es ist nur so ein Eindruck am Rande und muß nicht stimmen: Kühlt sich die hektische Phase der immer schnelleren Änderungen im Steuerrecht etwas ab? Wird sie ersetzt durch eine Gesetzgebung, die zunehmend mit (leeren) Worthüllen auskommt? Steuersenkungen sind gar keine, Steuererleichterungen sowieso nicht. Von Steuervereinfachungen keine Spur, wo auch? Steuergerechtigkeit, gerade im Wahljahr eine beliebte Formel, deren Gebrauch manche Politiker nicht einmal rot werden läßt.

Damit befassen sich unsere Referenten jedenfalls bei anderen Veranstaltungen – beim *Steueranwaltstag*, längst einer fest etablierten Größe in der deutschen Steuerrechtslandschaft, befassen sie sich mit dem, was ist. Leider aber manchmal mit den Ergebnissen vermurkster Politik in der Vergangenheit.

III.

Auch nicht übel: Die finnische Regierung will die Unternehmenssteuern kräftig senken. Sie hat nun beschlossen, die Unternehmenssteuer nächstes Jahr von 24,5 % auf 20 % zu senken. Finnland wird damit Schweden unterbieten, das den Unternehmenssteuersatz diesen Januar von 26,3 % auf 22 % zurücknahm; vor Monatsfrist kündigte auch Dänemark eine Senkung auf 22 % an. Um das Budgetloch zu stopfen, werden die Abgaben auf Alkohol, Tabak, Süßigkeiten, Strom und Dividenden erhöht.

Ein schönes Frühjahr wünscht

Ihr

Jürgen Wagner, LL.M.

Red. [steueranwaltsmagazin](#)

Sie können der Redaktion Texte, Anregungen und Kritik zum [steueranwaltsmagazin](#), insbesondere zur Aufmachung, der Themenauswahl und -vielfalt sowie zum steuerrechtlichen „Niveau“ zusenden. Wir schließen nicht aus, geeignete Kritik auch abzdrukken.

Redaktion

Kirsten Bäuml, Rechtsanwältin/Fachanwältin für Steuerrecht sowie Handels- und Gesellschaftsrecht, Aachen (KB)
baeumel@baeumel-aachen.de

Dr. Jennifer Dikmen, Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht, Bonn
j.dikmen@t-online.de

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

Die 72. Ausgabe des [steueranwaltsmagazin](#) erscheint am 15. Juni 2013.

Mitschreibende dieser Ausgabe:

Michael Pott, Rechtsanwalt Düsseldorf; *Florian Oppel*, Referendar in Düsseldorf; *Matthias Söffing*, Rechtsanwalt in Düsseldorf; *Andreas Jahn*, Rechtsanwalt in Bonn; *Rainer Spatscheck*, Rechtsanwalt in München.

Fachbeirat

Allgemeines Steuerrecht

RA/StB **Andreas Jahn**, Meyer-Köring, Bonn; RA/StB **Dr. Jörg Stalleiken**, Flick Gocke Schaumburg, Bonn/Frankfurt/Berlin; RA/FAStR/FA Gew. Rechtsschutz **Stephan Dornbusch**, Meyer-Köring, Bonn; RA/FAStR **Dr. Matthias Söffing**, S & P Söffing, Rechtsanwaltsgesellschaft mbH, Düsseldorf/München/Zürich

Internationales Steuerrecht

RA/FAStR **Dr. Jennifer Dikmen**, Bonn; RA/StB **Friedhelm Jacob**, Hengeler Mueller, Frankfurt; RA/FAStR **Sabine Unkelbach-Tomczak**, Frankfurt

Steuerstrafrecht

Prof. Dr. Wolfgang Joecks, Universität Greifswald; RA/FAStR **Dr. Rainer Spatscheck**, Streck Mack Schwedhelm, Köln/Berlin/München; RA **Prof. Dr. Jürgen Wessing**, Wessing Rechtsanwälte, Düsseldorf

Europarecht

RA/StB/WP **Dr. Carsten Beul**, Beul & Klatt, Neuwied; RA/FAStR **Dr. Klaus von Brocke**, ERNST & YOUNG AG, München; RA/FAStR **Dr. Michael Pott**, Sernetz Schäfer, Düsseldorf; **Prof. Dr. Thomas Zacher**, Zacher & Partner, Köln

Impressum

Herausgeber: ARGE Steuerrecht im DAV, Littenstraße 11, 10179 Berlin, Telefon 030/72 61 52-0;

Verlag: Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG, Scharstraße 2, 70563 Stuttgart; Tel: 0711/7385-0; Fax: 0711/7385-100, www.boorberg.de

Layout und Satz: GreenTomato GmbH, 70193 Stuttgart

Druck: Kessler Druck + Medien, Bobingen

Anzeigenverwaltung: Verlag

Alle Urheber-, Nutzungsrechte und Verlagsrechte vorbehalten.

Die Zeitschrift erscheint sechs Mal im Jahr. Der Bezugspreis ist im Mitgliedsbeitrag enthalten. Für Nichtmitglieder der Arbeitsgemeinschaft im DAV beträgt der Bezugspreis 117,- EUR inkl. Versandkosten jährlich.

ISSN 1615-5610

Steuervergünstigungen als Beihilfe – eine Falle für den Praktiker

Dr. Hans-Michael Pott, RA/FAStR, Sernetz Schäfer Rechtsanwälte Düsseldorf

1. Steuern und Beihilfe

Daß in der aufgrund staatlicher Gesetze erfolgenden Besteuerung eine Beihilfe im Sinne der Art. 107 ff. AEUV (ex 87ff. EG) stecken könnte, wurde – gemeinschaftsweit – früher regelmäßig geleugnet. Das herrschende, wenngleich sachlich unzutreffende Verständnis, nach dem die direkten Steuern als vom Gemeinschaftsrecht und sogar den Grundfreiheiten exempt angesehen wurden, wurde auch – oder erst recht – auf die Beihilferegeln übertragen. Ebenso war die Vorstellung, daß die Kommission berufen sein könnte, gesetzgeberische Akte im Kernbereich der Hoheit des Parlaments, nämlich der Finanzhoheit, zu prüfen und zu genehmigen, wie dies für Beihilfen vorgesehen ist, wohl auch schwer vermittelbar. Schließlich wurde auch die eindeutig begünstigende steuerliche Lenkungsnorm als Teil eines Belastungssystems angesehen, das allenfalls relative Begünstigungen kannte, aber keine echte Subvention darstellen sollte. Es soll nicht geleugnet werden, daß die Abgrenzung zwischen einer wertenden Berücksichtigung von getätigten Aufwendungen auf der Ausgabenseite als Elemente, die die steuerliche Leistungsfähigkeit mindern, und dem Ansatz von Ausgaben als Investitionsanreiz zur Förderung von Investitionen fließend ist.¹ Jedenfalls hatten die meisten Mitgliedstaaten kein „Unrechtsbewußtsein“, steuerliche Anreize in die Steuergesetzgebung einzubauen. Eklatantes Beispiel war etwa auf deutscher Seite die über viele Jahre gewährte extrem kurze und eindeutig wirklichkeitsfremde Abschreibungsperiode für Flugzeuge. Noch zu Beginn der Jahre 1990 war allerdings auch die Kommission sich nicht sicher, wo die Grenzen lagen.²

Materiell steht aber fest, daß sich eine durch Gesetz gewährte direkte Subvention und eine steuerliche Subvention nicht voneinander unterscheiden. Schon der für europäisches Recht durchaus typische Wortlaut des Art. 107 Abs. 1 AEUV „...gleich welcher Art...“ läßt keine Ausnahme zu. Der Gedanke, daß es sich bei Steuervergünstigungen um eine grundsätzlich verbotene und ggfs. genehmigungspflichtige Beihilfe handeln könnte, schwebte immer mehr durch die Diskussion. Mit dem ersten Heft des Bundessteuerblattes des Jahres 1996³ wurde auf deutscher Seite die Erkenntnis manifest: Der Bundesfinanzminister ordnete an, daß bestimmte Vorschriften des Jahressteuergesetzes 1996 erst nach Genehmigung durch die Kommission angewendet werden dürften. Auch danach blieb eine gewisse Skepsis erhalten; die Frage, wo die Beihilfe beginnt, wurde über längere Zeit restriktiv gesehen.⁴ Immerhin schafft die Steuer ein System, das alle Steuerpflichtigen, die denselben

Tatbestand erfüllen, gleich behandelt. Eine Gleichbehandlung indiziert das Fehlen einer selektiven Begünstigung; die echte Steuerbegünstigung wirkt aber im Regelfall diskriminierend. Erlösend wirkt in vielen Fällen schließlich, daß die sog. „de minimis-Regelung“⁵ in vielen Steuerfällen eingreift.⁶

Seither ist in zahlreichen Fällen entschieden worden, daß steuerliche Vergünstigungen vollgültige und damit grundsätzlich verbotene Beihilfen darstellen. Zu den materiellen Voraussetzungen und den Auswirkungen kann nur auf die vorzüglichen Aufsätze von *de Weerth*⁷ verwiesen werden. Folgend soll die Problemlage des Beraters erörtert werden.

2. Probleme

Für die betroffenen Steuerpflichtigen ist der Gedanke an den Beihilfecharakter einer auf sie angewandten Steuernorm eine unangenehme Erkenntnis. Noch schwieriger ist die Situation allerdings für den beratenden Praktiker des Steuerrechts.

Die mit ► gekennzeichneten Entscheidungen können unter www.steuerecht.org in der Online-Variante dieses Hefts abgerufen werden.

- 1 Man betrachte nur die Besteuerung von natürlichen Personen, bei denen die Berücksichtigung von Vorsorgeaufwand steuermindernd wirkt.
- 2 S. die Geschichte des § 58 Nr. 10 AO. Die gemeinnützige Deutsche Bundesstiftung Umwelt vergibt Geldleistungen an Unternehmen. Dies war bei Gründung 1989 mit geltendem Gemeinnützigkeitsrecht nicht vereinbar, daher wurde 1993 § 58 Nr. 10 AO eingeführt. Die Stiftung wurde ganz der staatlichen Seite zugeschlagen und nicht als subventioniertes Unternehmen betrachtet, streng hierzu Entschgd. d. Kommission v. 22. 12. 1998, 1999/671/EG, ABl. L 267 v. 15.10.1999, S.51 ff. Damit war § 58 Nr. 10 gerettet. Die Bedenken der Kommission wurden sukzessive ausgeräumt, indem heute alle ausdrücklichen Beihilfeleistungen in den Unionsrahmen passen; der an Unternehmen fließende Umweltpreis Euro 500.000 wird – wie man schließen muß – toleriert.
- 3 BStBl. 1996 I, S. 2 f., „Inkrafttreten von Vorschriften des Jahressteuergesetzes ... 1996 und des Jahressteuerergänzungsgesetzes ... 1996 mit EG-Beihilfecharakter“.
- 4 In dem vom Verf. geführten Fall zur Zulassung einer Konkurrentenklage, BFH v. 15.10.1997, I R 10/92, BStBl. 1998 II, S. 63, hatten Fragen des Beihilfeverbotes gerade in der Endphase eine Rolle gespielt; Eingang in das Urteil fanden sie aufgrund der seinerzeitigen Position des BFH nicht.
- 5 VO 1998/2006, Art. 2 Abs. 2.
- 6 Beihilfewirkung überschreitet in 3 Jahren nicht 200.000 EUR.
- 7 Zur Einführung insbes. DB 2009, S. 2677 ff.

a. Das Verfahren

Das Geschehen ist einfach. Am Anfang steht der von Amts wegen oder auf Anmeldung oder Beschwerde gestützte Verdacht der Kommission, daß eine Beihilfe vorliegt. Das impliziert den Verdacht, daß es sich um eine rechtswidrige Beihilfe handelt. Wenn eine Beihilfe nicht angemeldet (notifiziert) wurde, ist die Beihilfe im Regelfall schon aus diesem Grunde formell rechtswidrig. Die Kommission prüft⁸ den Tatbestand zunächst im freien Verfahren. Der Mitgliedstaat wird um Auskünfte und Stellungnahme ersucht. Alsdann folgt das förmliche Verfahren. An seinem Ende steht – wenn eine verbotene Beihilfe festgestellt wird und keine Ausnahme eingreift – das Gebot an den Mitgliedstaat, die schon gewährte Beihilfe zurückzufordern. Gegen diese Entscheidung können sich der Mitgliedstaat und die betroffenen Unternehmen mit der Nichtigkeitsklage⁹ vor dem Europäischen Gericht wehren. Unterbleibt dies, sind der Beihilfecharakter und die Rechtswidrigkeit der Beihilfe festgestellt.

Die Zurückforderung geschieht nach den Regeln des nationalen Rechts. In Steuerfällen geschieht dies gemäß dem einschlägigen deutschen Regelsystem, d. h. nach den Regeln des deutschen Steuerverfahrensrechts. Der Steuerbescheid ist zu ändern. Die materielle Rechtswidrigkeit des Steuerbescheides steht fest, weil das höherrangige Unionsrecht die Anwendung der begünstigenden Norm verbietet. Die sich ergebende neue Steuerberechnung führt zu einem höheren Steueranspruch. Dieser führt zu einer Steuernachzahlung.

Damit stellt sich nach deutschem Verfahrensrecht die Frage, ob der Steuerbescheid geändert werden kann. Ohne Einwirkung des Unionsrechts ist die Lage einfach. Einschlägig ist zunächst § 130 AO, der die Rücknahme für den Fall einer Begünstigung einschränkt. Alsdann wird der Rahmen der Rücknahmemöglichkeiten durch die Bestandskraft eingeschränkt. Im Rahmen der dann möglichen Änderungen darf gem. § 176 AO nicht zu Ungunsten des Steuerpflichtigen berücksichtigt werden, daß sich die Rechtslage durch eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts objektiv verändert hat. In diesem Rahmen greifen maßgeblich die individuellen Umstände, die Veränderungen weitgehend ausschließen. Diese Regeln entsprechen dem deutschen Rechtsverständnis, das darauf zielt, den Rechtsfrieden eintreten zu lassen. Das System ist kompliziert und durch zahlreiche durchaus fiskusfreundliche Elemente bestimmt, am Ende steht aber der vielbeschworene Rechtsfrieden auch für den Steuerpflichtigen. Der Vertrauensschutz des Steuerpflichtigen ist auf diese Weise vertretbar gewahrt.

b. Vertrauensschutz gegenüber dem Rückforderungsgebot

Nach der Aussage, daß die Rückforderung sich nach dem nationalen Recht richtet, wäre die Anwendung des deutschen Vertrauensschutzes zu erwarten. Dementsprechend hatte der Europäische Gerichtshof auch zunächst entschie-

den.¹⁰ Dass die nationalen Regelungen des Vertrauensschutzes im Falle der rechtswidrigen staatlichen Beihilfe nicht gelten könnten, war für die Kommission allerdings immer selbstverständlich. Die Annahme einer verbotenen Beihilfe setzt gedanklich immer eine Form von „Komplizenschaft“ zwischen dem gewährenden Staat unter Einschluß des nationalen Gesetzgebers und den begünstigten Unternehmen voraus. Dies hat zu einer vertrauensschutzfeindlichen Praxis der europäischen Rechtsprechung geführt. Deutschland hat dies im Fall „Alcan“ kennengelernt, in dem die Rückforderung der Subvention über alle deutschen Vertrauensschutz- und Verjährungsvorschriften hinweg durchgesetzt wurde.¹¹ Die Aussage lautet klar und deutlich, daß der Vertrauensschutz die gemeinschaftsrechtlich vorgeschriebene Rückforderung „nicht praktisch unmöglich machen darf“ und bei Abwägung von Interessen „das Interesse der Gemeinschaft in vollem Umfang berücksichtigt werden“ muß. Damit ist im Grunde der Vertrauensschutz nachhaltig durchbrochen. Zur Verjährung regelt das Sekundärrecht, daß die Verjährungsfrist 10 Jahre beträgt.¹² Das Bundesverfassungsgericht hat diese Sicht nicht beanstandet.¹³

Der Europäische Gerichtshof hält dennoch an der Aussage fest, daß sich die Rückforderung nach dem nationalen Recht richtet. Überdies erkennt er ausdrücklich die Wahrung des Vertrauensschutzes als wichtiges rechtsstaatliches Element, das auch im Unionsrecht verankert ist, an. In Steuersachen sollte ein solcher Vertrauensschutz hinreichendes Material für eine Anwendung finden. Es ist nahezu die Regel, daß der Beihilfecharakter der jeweils anzuwendenden Norm bei Abgabe der Steuererklärung und Eingang des Steuerbescheides nicht bekannt sind. Dies wird gefördert durch die Vorstellung, bei Gesetzgeber, Verwaltung und Steuerpflichtigen, daß anwendbare Steuererleichterungen inhaltlich gerechtfertigt sind. Im Regelfall unterbleibt jede Prüfung auf diese Problematik hin. Der Vertrauensschutz wird aber – und das ist es, was sich der Praktiker merken muß – von dem Europäischen Gerichtshof bis zur Nulllinie relativiert. Soweit der Schutz sich gegen die nationalen Behörden richtet und auf deren Verhalten abstellt, gleich ob diese einen Vertrauenstatbestand geschaffen oder sich fehlerhaft verhalten haben, wird er im Ergebnis trotz

8 Das Verfahren der Kommission richtet sich aktuell noch nach der VO 659/1999.

9 Die der deutschen Anfechtungsklage entsprechende Klageart.

10 In dem seinerzeit weithin als „streng“ oder „sehr streng“ bezeichneten Urteil v. 21.09.1983, 205/82 „Deutsche Milchkontor GmbH“ hatte der EuGH – für die Rückforderung einer EWG-Subvention – die Anwendung nationaler Vertrauensschutzvorschriften gebilligt, sofern keine Diskriminierung zu Lasten der Gemeinschaft eintrat.

11 EuGH, Urteil vom 20. 03. 1997, Rs. C-24/95; BVerwG vom 23.04.1998, 3 C 15.97, NJW 1998, S. 3728.

12 VO 659/1999, Art. 15.

13 BVerfG v. 17.0 2.2000, 2 BvR 1210/98.

verbaler Volten nicht anerkannt. Die einfachste Kurzformel aber lautet: wenn bekannt ist, daß eine Rückforderung nach Unionsrecht rechtlich geboten ist, ist jedes Vertrauen zerstört. Wenn bekannt war, daß die Beihilfe unrechtmäßig war, muß der Beihilfeempfänger sich entgegenhalten lassen, daß bekannt war, daß die Rückforderung geboten war. Es ist daran zu erinnern, daß die fehlende Notifizierung einer neuen Beihilfe diese formell rechtswidrig macht. Ist bekannt, daß die Notifizierung unterblieben ist, ist folglich eine Rechtswidrigkeit bekannt.¹⁴ Ist eine Unkenntnis auf fehlende Sorgfalt zurückzuführen, steht dies der Kenntnis gleich. Der Europäische Gerichtshof hat die fahrlässige Unkenntnis der fehlenden Notifizierung als klar den Vertrauensschutz ausschließende Fahrlässigkeit qualifiziert. Nach seiner Rechtssprechung darf „ein beihilfebegünstigtes Unternehmen auf die Ordnungsmässigkeit der Beihilfe jedoch grundsätzlich nur dann vertrauen, wenn diese unter Einhaltung des darin vorgesehenen Verfahrens gewährt wurde. Einem sorgfältigen Gewerbetreibenden ist es nämlich regelmäßig möglich, sich zu vergewissern, daß dieses Verfahren eingehalten wurde“.¹⁵ Die Frage, wo das Unternehmen sich vergewissern kann, ist einfach zu beantworten: Die Notifizierungen werden im Amtsblatt veröffentlicht! Dieses vermittelt die zutreffende Erkenntnis. Es nicht zu lesen, begründet den Vorwurf der Fahrlässigkeit. Diese Aussage mag einem mittelständischen Unternehmer schon in „normalen“ Beihilfesachen wie blanker Hohn erscheinen, bei der Überprüfung der begünstigenden Wirkung von Steuern kann dies nur als extrem praxisfern bezeichnet werden. Die Kommission und die europäischen Gerichte machen aber keinen Unterschied zwischen „normalen“ Beihilfen und Steuern.¹⁶ Damit bleibt aus dem breiten Spektrum von den Vertrauensschutz begründenden Elementen nur der Schutz gegen besondere Vorkommnisse seitens der Unionsbehörden, insbesondere deren vertrauensbegründendes oder nach Treu und Glauben bindendes Verhalten.

3. Ein Arsenal stumpfer Verteidigungswaffen

Gegenüber diesen Ergebnissen findet sich der Berater vor einem durchaus ansehnlichen Arsenal von verfahrensrechtlichen Möglichkeiten. Bei Ergehen einer Entscheidung der Kommission kann Nichtigkeitsklage vor dem Europäischen Gericht erhoben werden. Der Betroffene kann sich in dem deutschen Einspruchs- und Gerichtsverfahren gegen den Steuerbescheid wehren. In dessen Rahmen kann durch Vorlage im Vorabentscheidungsverfahren der Europäische Gerichtshof mit der Sache befaßt werden. Schließlich kommt ein Billigkeitsantrag mit dem gleichen Verfahrensgang in Betracht. Schließlich kann noch die Staatshaftung in Betracht kommen – diese könnte, da sie sich insoweit auf die Verletzung von Unionsrecht bezieht, auch gegen legislatives Unrecht durchgesetzt werden. Allein es ist klar voranzusehen, daß die materielle Prüfung wenig Raum für

eine Durchsetzung des Vertrauensschutzes bietet. Lediglich dann, wenn ein Verhalten der europäischen Instanzen, im Regelfall der Kommission, zur Begründung des Vertrauensschutzes herangezogen wird, besteht eine Chance auf Erfolg.

Der Befund ist bedenklich. Er ist mit dem Verständnis einer integrierenden Rechtsordnung in Europa schwerlich vereinbar. Man stelle sich vor, der Bund würde einen Vertrauensschutz gegen Steuerbescheide der Finanzämter verweigern, weil alle die Besteuerung durchführenden Landesbehörden im Verdacht der Kollusion mit den im jeweiligen Bundesland ansässigen und durch ihr Verhalten betroffenen und eben begünstigten Unternehmen gesehen würden. Es steht aber zu befürchten, daß jeder Mut zu einer Änderung fehlt. Das Bundesverfassungsgericht hat jüngst eine Entscheidung zu einschlägigen Fragen dadurch abgeblockt, daß es dem nach Art. 100 I GG vorlegenden Finanzgericht Sachsen-Anhalt vorwarf, den Spielraum gegenüber dem Unionsrecht nicht geprüft zu haben; nur wenn das deutsche Recht einen solchen Spielraum habe, sei die Überprüfung am Grundgesetz angezeigt.¹⁷ Erfreulicherweise hat das Finanzgericht die Sache immerhin zur Ermittlung des deutschen Spielraums bei der Umsetzung dem Europäischen Gerichtshof¹⁸ vorgelegt. Das Ergebnis bleibt abzuwarten.

Für den Berater stellt sich damit zunächst die Aufgabe der Vorbeugung. Soweit er in irgendeiner Weise zu den steuerlichen Wirkungen einer Norm Beratung erteilt, muß er sich über den möglicherweise begünstigten Charakter Gedanken machen. Das ist insbesondere dann nicht einfach, wenn – wie üblich – Gestaltungen gewählt werden, die eine günstige steuerliche Folge mit sich bringen. Daß die Fantasie nicht immer reicht, sich die begünstigende Wirkung vor Augen zu rufen, ist insoweit keine Entschuldigung. Man denke etwa daran, daß im Dickicht des Grunderwerbsteuerrechts eine möglichst wenig nachteilige Gestaltung gesucht wird. Daß diese gegenüber vergleichbaren, aber nicht weiter gestalteten Fällen begünstigend wirken kann, ist häufig nicht von der Hand zu weisen. Der Hinweis, daß die günstigere Besteuerung dieser Gestaltung zugleich eine Beihilfe sein könnte, wird zweifellos den Berater unter erheblichen Prüfungs- und Beratungsdruck stellen. Wenn die Erkenntnis dieser Möglichkeit naheliegt, muß der Berater unbedingt (!) prüfen, ob die einschlägige Ge-

14 Es handelt sich dabei ggf. um eine bloß formelle Rechtswidrigkeit. Nach h.M. gewährt schon eine formelle Rechtswidrigkeit der Kommission das Recht (!), eine Rückforderung anzuordnen.

15 EuGH v. 20.09.1990, C-5/89, NVwZ 1990, S. 1161 (ebenfalls in einem Aluminiumfall).

16 Ein Beispiel für die völlige Gleichbehandlung der Steuer in allen Elementen findet sich im Urteil des EFTA-Gerichtshofes v. 30.03.2012, E-17/10 and E-6/11, Fürstentum Liechtenstein und VTM Fundmanagement /J. ESA (Website d. EFTA-Gerichtshofes).

17 ►► BVerfG, 04.10.2011, 1 BvL 3/08 BVerfGE 129 S. 186.

18 Aktenzeichen EuGH, C-129/12.

staltung in Brüssel notifiziert wurde. Ansonsten ist er mit dem „Totschlagsargument“ des Europäischen Gerichtshofes konfrontiert, daß jedenfalls Vertrauensschutz wegen Mitverschuldens ausscheidet. Die Prüfung, ob eine Notifizierung vorliegt, ist gelegentlich mühsam. Die von der Kommission aufgegriffenen Fälle lassen sich auf der Website der Kommission finden. Die allgemeinen Listen sind bislang nur für einen beschränkten Kreis zugänglich. Es bleibt die Anfrage bei Bundesfinanzministerium und Bundeswirtschaftsministerium. Stellt der Berater fest, daß keine Notifizierung vorgenommen wurde, muß er sich schlüssig werden, ob ein Beihilfefall vorliegt; ggf. kann er bei den beiden Ministerien um eine Notifizierung bitten.¹⁹ Alsdann muß der Mandant auf das bestehende Risiko hingewiesen werden. Die einschlägigen Überlegungen sind dem Mandanten nicht immer leicht verständlich zu machen. Danach bleibt die Prüfung einer richtigen Behandlung in der Folgezeit. Wenn eine Kommissionsentscheidung erfolgt, sollte diese unbedingt bekämpft werden. Die Frage ist nur, ob der Berater davon erfährt. Für den Fall, daß ein Verdacht besteht, sollten die einschlägigen Websites der Kommission unbedingt unter Beobachtung gestellt werden. Eine weitere Folgerung aus einem über die reine Befürchtung hinausgehenden Verdacht ist, daß die möglicherweise drohende Rückzahlungsverpflichtung ggf. den Ansatz einer Rückstellung begründet. Die undankbarste Aufgabe ist es schließlich, nach Ergehen eines Steuerbescheides gegen die Steuernachzahlung zu kämpfen.

Zum Schluß bleibt die Feststellung, daß eine wirklich integrierende Rechtsordnung zwangsläufig dazu führen muß, daß das Misstrauen in die Behörden eines Mitgliedstaates durch geeignete Maßnahmen – ggf. auch europäische Kontrollen gegenüber den Behörden – abgebaut wird. Daraus muß folgen, daß Vertrauen unter Respekt vor rechtsstaatlichen Konzepten der Mitgliedstaaten geschützt wird. Wenn ein Haftbefehl oder ein Durchsuchungsbefehl des Gerichts eines Mitgliedstaates in allen anderen Mitgliedstaaten ohne weitere Prüfung im Vertrauen auf die Rechtstreue der Gerichte des Ausgangsstaates vollstreckt werden kann, mag dies gewissen Bedenken begegnen. Daß das Vertrauen in das Rechtssystem der Mitgliedstaaten wegen der mutmaßlichen Begünstigung eigener Steuerbürger nicht ausreicht, um den rechtlichen Vollzug des nationalen Eingriffsrechts zu vermuten, kann dann aber nicht überzeugen. Wenn in Deutschland das Vertrauen in einen Steuerbescheid geschützt wird, selbst wenn das Bundesverfassungsgericht ihm später die Basis entzieht, kann es gegenüber Normen, die die Europäische Kommission zu Fall bringt, kaum anders behandelt werden.

19 Die Fragen, ob ein Rechtsanspruch auf Notifizierung besteht und ob und unter welchen Voraussetzungen nicht nur der Bund, sondern auch ein Bundesland die Notifizierung vornehmen kann (die h.M. spricht sich dagegen aus, obwohl die Kommission zumindest Gespräche – „Pränotifizierungsgespräche“ – nicht ablehnt), sollen hier nicht behandelt werden.

20 Jahre österreichische Privatstiftung – Aus deutscher Sicht weiterhin nur in Ausnahmefällen das Mittel der Wahl

Dipl.-Jur. Florian Oppel, LL.M., Düsseldorf¹

A. Einführung

1993 trat in Österreich das Privatstiftungsgesetz (PSG) in Kraft.² Zuvor war dort die Errichtung von Stiftungen nur nach Maßgabe des österreichischen Bundesstiftungs- und Fondsgesetzes (BStFG) sowie der korrespondierenden Landesgesetze möglich, die diese auf gemeinnützige und mildtätige Zwecke beschränkten.³ Die Errichtung privatnütziger Stiftungen, insbesondere voraussetzungslos berechtigender Familienstiftungen (Versorgungsstiftungen), gestattete die österreichische Rechtsordnung hingegen nicht.⁴

Dies wurde, besonders aus Kreisen der Beraterschaft, als gravierender Mangel empfunden.⁵ Man sah hierin einen Grund für die Abwanderung großer Vermögen aus Österreich, insbesondere nach Liechtenstein.⁶ Das Fürstentum verfügt seit langem über ein sehr liberales Stiftungsrecht, welches auch privatnützige Stiftungen ohne weiteres bei günstigen steuerrechtlichen Bedingungen zuläßt.⁷ Nach Ansicht des österreichischen Gesetzgebers habe sich

1 Der Autor promoviert am Institut für Steuerrecht der Universität Bonn zu einem stiftungs- und stiftungssteuerrechtlichen Thema und ist ab Mai Rechtsreferendar bei dem OLG Düsseldorf.

2 ÖBGBl. 1993/694 (Stammfassung).

3 *Althuber/Kirchmayr/Toifl* in Richter/Wachter (Hrsg.), Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, S. 1231 (1235).

4 Erläuterung zur Regierungsvorlage des PSG, abgedruckt bei *Eiselsberg/Haslwanger*, PSG², S. 1.

5 *P. Doralt*, ZGR 1996, S. 1 (2); *Wiesner*, RdW 1993, S. 31 (31).

6 Konkrete Beispiele listet *P. Doralt*, ZGR 1996, S. 1 (1 f.), auf; Erläuterung zur Regierungsvorlage des PSG, abgedruckt bei *Eiselsberg/Haslwanger*, PSG², S. 2.

7 Zur liechtensteinischen Stiftung aus deutscher Sicht vgl. *Oppel*, steueranwaltsmagazin 2012, S. 205 ff.

das Land in einem Konkurrenzkampf mit den Rechtsordnungen anderer Staaten, die mit liberalen Stiftungsrechten gute Erfahrungen gemacht hätten, neben Liechtenstein besonders die Schweiz und Deutschland, befunden.⁸ Dies habe den Erlaß eines „bedarfsgerechten Stiftungsrechts“ notwendig gemacht, welches der „Stärkung des inländischen Kapitalmarkts“⁹ dienen könne. Entsprechend wurden die zivilrechtlichen Regelungen durch steuerrechtliche Bestimmungen flankiert, welche Privatstiftungen durch zahlreiche Sonderregeln und Privilegierungen attraktiv machen sollten.¹⁰

Die Ziele des Gesetzgebers sind umfänglich erreicht worden.¹¹ Zum 31.12.2012 gab es in Österreich circa 3.400 Privatstiftungen, deren Vermögen Ende 2011 auf 70 Milliarden Euro geschätzt wurde.¹² Zahlenmäßig hat die Privatstiftung die Aktiengesellschaft deutlich überholt.¹³ Rund 2/3 des Vermögens der Stiftungen bestehen aus Unternehmensbeteiligungen.¹⁴ Der Privatstiftung kommt, meist als Familienstiftung ausgestaltet, vor allem in der Nachfolgestaltung eine besondere Bedeutung zu.¹⁵ Privatstiftungen fungieren dabei oft „als ertragsschöpfende Geldbunker“¹⁶; eine etwas überzeichnete Metapher in Anspielung auf zwei wesentliche Motive zur Errichtung der Stiftung, nämlich Steuerersparnis auf der einen Seite und Schutz des Vermögens vor Zersplitterung und Gläubigerzugriff auf der anderen Seite. Die zahlreichen steuerlichen Vorteile sind jedoch in den vergangenen 20 Jahren zu einem nicht unerheblichen Teil relativiert worden, so daß in jüngerer Zeit die Frage aufgeworfen wird, inwieweit die Errichtung von Privatstiftungen immer noch wirtschaftlich sinnvoll sei.¹⁷

Aus deutscher Sicht lenkten besonders Stiftungserrichtungen durch prominente Unternehmer den Blick auf die junge Rechtsform.¹⁸ Die Frage, der sich zahlreiche Autoren widmeten, ob der Rückgriff auf eine österreichische Privatstiftung für einen in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtigen sinnvoll sei, wurde jedoch im Regelfall verneint;¹⁹ nicht etwa wegen der österreichischen Bestimmungen, sondern weil das deutsche Steuerrecht Barrieren gegen die Errichtung von Auslandsstiftungen errichtet, ja sich solchen Gestaltungen geradezu „liebevoll“²⁰ annimmt. Als Hindernisse wurden dabei besonders die hohe Errichtungsbesteuerung durch das dErbStG von bis zu 50% und die Zurechnungsbesteuerung gemäß § 15 Abs. 1 dAstG für österreichische Privatstiftungen identifiziert.

Indes gab es, was die Stiftungsbesteuerung betrifft, seit *Söffing* die Privatstiftung im *steueranwaltsmagazin* 2007²¹ vorgestellt hat, zahlreiche Neuerungen: In Österreich wurden nach zwei Urteilen des Verfassungsgerichtshofs die Haupttatbestände der Erbschaft- und Schenkungsteuer²² zum 31.07.2008 außer Kraft gesetzt.²³ Die Entscheidung erging aus ähnlichen Gründen, nämlich aufgrund gleichheitswidriger Bewertungsvorschriften, wie die des BVerfG zur Erbschaft- und Schenkungsteuer²⁴, die im Jahre 2007 veröffentlicht wurde. Anders als hierzulande versuchte sich der Gesetzgeber jedoch nicht an einer, möglicherweise er-

neut verfassungswidrigen,²⁵ Neuregelung, sondern ließ die Erbschaft- und Schenkungsteuer außer Kraft treten und ersetzte sie durch eine Meldepflicht für Schenkungen sowie eine moderate Stiftungseingangssteuer.²⁶ Die Bundesrepublik kündigte daraufhin das ohnehin missliebige ErbSt-DBA von 1954 mit Österreich.²⁷

Auf deutscher Seite unternahm man im Rahmen des JStG 2009²⁸ durch die Aufnahme eines neuen Abs. 6 in § 15 dAstG den Versuch einer europarechtskonformen Ausgestaltung der Zurechnungsbesteuerung für ausländische Familienstiftungen, so daß die deutsche Zurechnungsbesteuerung gemäß § 15 Abs. 1 dAstG für österreichische Stiftungen nicht mehr zwingend zur Anwendung kommen muß. Und nicht zuletzt kam es in Österreich mit der Anhebung der Zwischensteuer auf 25% und der Vermögenszuwachssteuer, welche nun auch Wertveränderungen innerhalb des Privatvermögens bei Realisierung steuerpflichtig macht, zu erheblichen Verschärfungen unter anderem der Stiftungsbesteuerung.

8 Erläuterung zur Regierungsvorlage des PSG, abgedruckt bei *Eiselsberg/Haslwanter*, PSG², S. 2.

9 Erläuterung zur Regierungsvorlage des PSG, abgedruckt bei *Eiselsberg/Haslwanter*, PSG², S. 2.

10 *Tanzer* in *Arnold/Stangel/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht², Rn. 1/56 ff.

11 Statt vieler *Arnold/Ludwig*, Stiftungshandbuch, Vorwort.

12 *Wildmoser* in *Schiffer* (Hrsg.), Die Stiftung in der Beraterpraxis³, S. 458.

13 *Zollner*, Die eigennützige Privatstiftung, S. 1.

14 *Wildmoser* in *Schiffer* (Hrsg.), Die Stiftung in der Beraterpraxis³, S. 458.

15 Vgl. nur *Kalss/Müller* in *Gruber/Kalss/Müller/Schauer* (Hrsg.), Erbrecht und Vermögensnachfolge, S. 709.

16 *Tanzer* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht², Rn. 1/58.

17 *Heffermann*, IStR 2012, S. 64 (64 ff.).

18 Bspw. *Hans Riegel*, *Reinhold Würth* und *Ferdinand Piëch*, vgl. *Manager Magazin* 12/2010, S. 165 ff.

19 *Piltz*, ZEV 2000, S. 378 (381); *Wachter*, DStR 2000, S. 1037 (1047); v. *Löwe* in *Richter/Wachter* (Hrsg.), Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, S. 651 (671); *Söffing*, ErbStB 2007, S. 219 (224); ders., *steueranwaltsmagazin* 2007, S. 181 (183); *Steiner*, ErbStB 2005, S. 96 (99); *Bergemann* in *Gassner/Göth/Gröhs/Lang* (Hrsg.), Privatstiftungen, S. 343 (359).

20 *Piltz*, ZEV 2000, S. 378 (379).

21 *Söffing*, *steueranwaltsmagazin* 2007, S. 140 – 143 (Teil 1) und 181 – 183 (Teil 2).

22 Der Einheitlichkeit wegen wird die deutsche Terminologie Erbschaft- und Schenkungsteuer statt die der österreichischen Erbschafts- und Schenkungssteuer verwendet.

23 VfGH v. 08.03.2007, Az. G 54/06; VfGH v. 15.06.2007, Az. G 23/07; vgl. dazu *Fraberger/Petritz*, ZEV 2008, S. 146 ff.

24 BVerfG v. 07. 11. 2006, 1 BvL 10/02, NJW 2007, S. 573 ff.

25 Der BFH hat Ende 2012 dem BVerfG das ErbStG vorgelegt, weil er es für verfassungswidrig hält; vgl. dazu *Strehlke*, *steueranwaltsmagazin* 2012, S. 218 ff.

26 Vgl. dazu *Gahleitner/Fugger*, ZEV 2008, S. 405.

27 Vgl. dazu *Steiner*, ErbStB 2008, S. 60 ff.

28 BGBl. 2008, S. 2794.

Angesichts dieser zahlreichen Änderungen muß das Ergebnis von *Piltz*, daß die österreichische Privatstiftung „in der Nachfolgegestaltung [...] tabu“ sei,²⁹ auf den Prüfstand gestellt werden. Dazu werden im folgenden, nach einer überblickartigen Zusammenfassung der zivilrechtlichen Rahmenbedingungen, die Steuerfolgen der Errichtung einer österreichischen Privatstiftung aus Sicht eines in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtigen skizziert.

B. Zivilrecht

Zivilrechtlich ist die Österreichische Privatstiftung in ihren Grundzügen mit der rechtsfähigen Stiftung deutschen Rechts, welche unter anderem den §§ 80 – 88 BGB unterliegt, vergleichbar.³⁰ § 1 Abs. 1 Halbsatz 1 PSG definiert sie als einen Rechtsträger, dem vom Stifter ein Vermögen³¹ gewidmet ist, um durch dessen Nutzung, Verwaltung und Verwertung der Erfüllung eines erlaubten, vom Stifter bestimmten Zwecks zu dienen. Die Privatstiftung wird durch eine Stiftungserklärung unter Lebenden oder von Todes wegen errichtet, sie entsteht mit einer Eintragung in das Firmenbuch (§ 7 Abs. 1 PSG). Damit unterliegt sie einem Gründungsverfahren, welches dem von Kapitalgesellschaften gleicht; einer staatlichen Anerkennung, wie § 80 Abs. 1 BGB sie für deutsche Stiftungen vorsieht, bedarf es nicht. Auch unterliegt die Privatstiftung keiner staatlichen Aufsicht.³² Das aufgrund des Fehlens eines personalen Eigentümers stiftungstypische Kontrolldefizit wird durch einen vom Gericht zu bestellenden Stiftungsprüfer, der Organ der Stiftung ist, ausgeglichen (§§ 14 Abs. 1, 20 PSG). Zentralorgan der Stiftung ist der mindestens dreiköpfige Vorstand, er verwaltet und vertritt die Stiftung (§ 17 Abs. 1 PSG). Daneben kann die Stiftungserklärung weitere Organe, wie Beiräte, vorsehen. Destinatäre der Stiftung und ihre Angehörige sowie Personen, die von den Begünstigten oder ihren Angehörigen mit der Wahrnehmung ihrer Interessen im Stiftungsvorstand beauftragt wurden,³³ wie Rechtsanwälte, dürfen nicht Mitglied im Vorstand sein (§ 15 Abs. 2, 3a PSG). Ihre Mitwirkung ist auch in anderen Organen der Stiftung beschränkt (vgl. § 14 Abs. 4 PSG). Diese Regelungen sollen eine gewisse Unabhängigkeit des Vorstandes von den Destinatären sicherstellen, was dem besonderen Charakter der Stiftung im Unterschied zu Körperschaften, die über Mitglieder oder Gesellschafter verfügen, geschuldet ist.³⁴ Für privatnützige Stiftungen bestehen in Österreich zudem insofern Sonderregelungen, als diese nach höchstens 100 Jahren aufgelöst werden, wenn die Begünstigten nicht einen Fortsetzungsbeschluss fassen (§ 35 Abs. 2 Nr. 3 PSG).³⁵ Derartige Beschränkungen sieht das deutsche Recht nicht vor, wobei darauf hinzuweisen ist, daß die staatliche Aufsicht in vielen Landesstiftungsgesetzen für Familienstiftungen nur in eingeschränktem Umfang vorgesehen ist.³⁶

Im Unterschied zum deutschen Recht³⁷ darf die Privatstiftung jedoch keine gewerbsmäßige Tätigkeit, die über

eine bloße Nebentätigkeit hinausgeht, ausüben (§ 1 Abs. 2 Nr. 1 PSG), die Geschäftsführung einer Handelsgesellschaft übernehmen (§ 1 Abs. 2 Nr. 2 PSG) und unbeschränkt haftender Gesellschafter einer eingetragenen Personengesellschaft sein (§ 1 Abs. 2 Nr. 3 PSG). Demgegenüber kann der Stifter sich allerdings selbst zum Destinatär der Stiftung bestimmen; eine „Stiftung für den Stifter“, deren Zulässigkeit bezogen auf das deutsche Recht von der noch überwiegenden Ansicht verneint wird,³⁸ ist zulässig.³⁹ Zudem besteht für den Stifter auch nach der Errichtung der Stiftung die Möglichkeit, wenn er sich entsprechende Rechte in der Satzung vorbehalten hat (§ 9 Abs. 2 Nr. 8 i. V. m. § 34 PSG, § 9 Abs. 2 Nr. 6 PSG), die Stiftung zu widerrufen oder Satzungsänderungen vorzunehmen. Er muß sich also nicht endgültig von seinem Vermögen trennen. Allerdings einträchtigen solche Widerrufsvorbehalte die Funktion der Stiftung als Mittel zum Vermögensschutz und zur Pflichtteilsvermeidung.⁴⁰

29 *Piltz*, ZEV 2000, S. 378 (381).

30 Vgl. zum Zivilrecht bspw. *Althuber/Kirchmayr/Toifl* in Richter/Wachter (Hrsg.), Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, S. 1231 ff.; *P. Doralt/Kalss* in Hopt/Reuter (Hrsg.), Stiftungsrecht in Europa, S. 419 ff.; *Wachter*, DStR 2000, S. 474 ff.; zur PSG-Novelle 2011 insb. *Briem* in Eiselsberg (Hrsg.), Jahrbuch Stiftungsrecht 2011, S. 85 ff.

31 Es muß gemäß § 4 PSG mindestens 70.000 EUR betragen.

32 Viele Landesstiftungsgesetze sehen für Familienstiftungen in diesem Punkte Erleichterungen vor; vgl. dazu *Hüttemann/Rawert* in Staudinger, §§ 80 – 89 BGB, Vorb. §§ 80 ff. Rn. 16; *Pöllath/Richter* in Seifart/v. Campenhausen (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch3, § 13 Rn. 28.

33 Vgl. hierzu *Briem* in Eiselsberg (Hrsg.), Jahrbuch Stiftungsrecht 2011, S. 85 (90 ff.).

34 Vgl. Erläuterungen zur Regierungsvorlage der PSG-Novelle 2011, abgedruckt bei *Eiselsberg/Haslwanter*, PSG2, S. 39 ff.

35 Die Vorschrift erfaßt „eine nicht gemeinnützige Privatstiftung, deren überwiegender Zweck die Versorgung von natürlichen Personen ist“. Dies werden meist Familienstiftungen sein.

36 Siehe FN 32; sind Begünstigte in deutschen Stiftungen Organmitglieder, kann ein Kontrolldefizit durch entsprechende Satzungsgestaltung ausgeschlossen werden.

37 Die Zulässigkeit der Unternehmensstiftung wird seit der Reform des Stiftungsrechts 2002 nur noch sehr vereinzelt bestritten, die h. M. geht von der Zulässigkeit aus; Gestaltungsgrenze ist die Selbstzweckstiftung; vgl. nur *Hüttemann/Rawert*, Staudinger, §§ 80 – 89 BGB, Vorb. §§ 80 ff., Rn. 141 ff. m. w. N.

38 *Hüttemann/Rawert* in Staudinger, §§ 80 – 89 BGB, Vorb. §§ 80 ff. BGB, Rn. 8; *Reuter* in Münchener Kommentar BGB⁶, Vorb. § 80 Rn. 48, 59; *Baker* in Bamberger/Roth, BeckOK BGB²⁶, § 80 Rn. 5; *Nissel* in Werner/Saenger (Hrsg.), Die Stiftung, Rn. 266; *Jakob*, Schutz der Stiftung, S. 51 f.; für die Zulässigkeit *Beuthien* in Beuthien/Gummert (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts Bd. 53, § 77 Rn. 27; kritisch bzgl. h. M. auch: *Schiffer/Pruns* in Heide/Hüßtege/Mansel/Noack (Hrsg.), NK-BGB2, § 80 Rn. 33; vgl. auch *Burgard*, Gestaltungsfreiheit im Stiftungsrecht, S. 135, der wohl ebenfalls zur Zulässigkeit der Stiftung für den Stifter tendiert; *ders.*, NZG 2002, S. 697 (700); *von Oertzen/Hosser*, ZEV 2010, S. 168 (170).

39 Dies ergibt sich bereits aus den Erläuterungen zu der Regierungsvorlage, abgedruckt bei *Eiselsberg/Haslwanter*, PSG2, S. 7.

40 Vgl. dazu bspw. *Althuber/Kirchmayr/Toifl* in Richter/Wachter (Hrsg.), Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, S. 1257 ff.; *Arnold/Ludwig*, Stiftungsrechtshandbuch, S. 221 ff.

C. Steuerrecht

Erwägt ein in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtiger die Errichtung einer österreichischen Privatstiftung, werden ihn hierzu meist steuerliche Gründe veranlassen. An vielen Stellen ist das deutsche Stiftungszivilrecht liberaler als sein österreichisches Pendant, so daß es wegen der zivilrechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten eines Ausweichens auf eine andere Rechtsordnung in der Regel nicht bedarf. Hinsichtlich der Besteuerung ist zwischen verschiedenen Ebenen zu unterscheiden: zum einen die der Stiftung und die der Destinatäre, zum anderen die der Besteuerung durch den deutschen sowie die der Besteuerung durch den österreichischen Fiskus.

I. Besteuerung der Stiftung

Die Darstellung der Besteuerung der Stiftung orientiert sich an ihrem Lebensweg. Sie beginnt mit der Errichtung, setzt sich über die laufende Besteuerung während des Bestehens fort und endet mit der Besteuerung der Auflösung.

1. Errichtung

Die Errichtung der Stiftung löst, wenn der Stifter in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig ist (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 dErbStG)⁴¹, sowohl in Deutschland wie auch in Österreich Steuerfolgen aus. Seit das ErbSt-DBA mit Österreich ausgelaufen ist, gelten hinsichtlich der Errichtungsbesteuerung die allgemeinen Regeln, welche auch für ausländische Familienstiftungen mit Sitz in anderen Staaten zur Anwendung kommen.⁴²

a) Deutschland

In Deutschland ist gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 3 Abs. 2 Nr. 1 dErbStG die Errichtung einer Stiftung von Todes wegen und gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 2 i. V. m. § 7 Abs. 1 Nr. 8 dErbStG die Errichtung einer Stiftung unter Lebenden der Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer unterworfen. Die Steuerpflicht umfaßt den gesamten Vermögensanfall (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 dErbStG), ist also nicht auf das in Deutschland belegene Vermögen beschränkt. Die Steuersätze richten sich nach § 19 ErbStG, sie hängen von der Steuerklasse des Erwerbers ab. Diese richtet sich nach dem verwandtschaftlichen Verhältnis des Erwerbers zu dem Erblasser oder Schenker. Da Stiftungen als juristische Personen in keiner verwandtschaftlichen Beziehung zu dem Stifter stehen können, sind sie stets in Steuerklasse III einzuordnen (§ 15 Abs. 1 dErbStG).⁴³ Bei einem Erwerb bis 6.000.000 EUR beträgt der Steuersatz 30%, darüber hinaus 50% (§ 19 Abs. 1 dErbStG); es wird im Falle der unbeschränkten Steuerpflicht gemäß § 16 Abs. 1 Nr. 7 dErbStG ein Steuerfreibetrag von 20.000 EUR gewährt.

Daneben sind ggf. ertragsteuerliche Auswirkungen der Stiftungserrichtung, insbesondere wenn das gestiftete Vermögen zu einem Betriebsvermögen gehört, zu berücksichtigen.⁴⁴

Für die Errichtung inländischer Familienstiftungen sieht § 15 Abs. 2 Satz 1 dErbStG ein Steuerklassenprivileg vor.⁴⁵ Danach ist Grundlage der Besteuerung das Verwandtschaftsverhältnis des nach der Stiftungsurkunde entferntesten Berechtigten zu dem Stifter. Ausweislich des eindeutigen Wortlautes gilt die Vorschrift indes nur für inländische Stiftungen,⁴⁶ was überwiegend zum Anlaß genommen wird, sie wegen eines Verstoßes gegen die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 Abs. 1 AEUV) für europarechtswidrig zu halten.⁴⁷ Als Rechtfertigungsgrund für die Ungleichbehandlung ließe sich allenfalls die vom Gesetzgeber zu wahrende Kohärenz des nationalen Steuersystems anführen, denn im Gegensatz zu inländischen Familienstiftungen unterliegen ausländische Familienstiftungen nicht der Ersatzerbschaftsteuer gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 4 i. V. m. § 15 Abs. 2 Satz 3 dErbStG, die – um die Besteuerung bei natürlichen Personen nachzubilden – im Rhythmus von 30 Jahren den Übergang auf zwei Personen der Steuerklasse I fingiert.⁴⁸

Allerdings kommen die Befreiungstatbestände des dErbStG auch bei der Errichtung einer österreichischen Privatstiftung zur Anwendung. So kann, wenn bestimmte Voraussetzungen, die im Wesentlichen die Fortführung des Betriebes sicherstellen sollen, eingehalten werden, der Erwerb von Betriebsvermögen gemäß § 13a, 13b dErbStG, zu 85% oder gar gänzlich steuerfrei in eine österreichische Privatstiftung eingebracht werden. Zu beachten ist indes, daß das dErbStG dem Verfassungsgericht vorgelegt wurde.⁴⁹ Weiterhin haben, wie der Tagespresse zu entnehmen ist, verschiedene politische Parteien, insbesondere die SPD, für den Fall ihres Sieges bei der im Herbst 2013 anstehenden Bundestagswahl, eine Verschärfung der Bestimmungen an-

41 In allen anderen Fällen beschränkt sich die Besteuerung auf das Inlandsvermögen gemäß § 121 BewG, § 2 Abs. 2 Nr. 3 dErbStG.

42 Zuvor war in Fällen von Erwerben von Todes wegen, von Ausnahmen für unbewegliches Vermögen und Unternehmensvermögen abgesehen, das sonstige Nachlaßvermögen nur in dem Staate zu versteuern, in dem der Erblasser seinen Wohnsitz hatte (Art. 5 Nr. 1 ErbSt-DBA).

43 Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 15 Rn. 76; Meincke, ErbStG, § 15 Rn. 15.

44 Vgl. dazu insb. Pauli, FR 2011, S. 600 ff.

45 Vgl. dazu Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 15 Rn. 101 ff.; Meincke, ErbStG, § 15 Rn. 19 ff., jeweils mit Erörterung zu der Frage, wann eine Stiftung „wesentlich im Interesse einer Familie“ errichtet wurde.

46 Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 15 Rn. 110.

47 Kellersmann/Schnitger, IStR 2005, S. 253 (257); dies. in Richter/Wachter, Handbuch internationales Stiftungsrecht, S. 607 (646); Thömmes/Stockmann, IStR 1999, S. 261 (267); ders., JbFSt 2009/2010, S. 107 (112 ff.); Hey, DStR 2011, S. 1149 (1156); Hallerbach, Besteuerung ausländischer Familienstiftungen, S. 215 ff.

48 Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 15 Rn. 111; dabei ist allerdings zu beachten, daß der EuGH diesen Rechtfertigungsgrund in jüngerer Zeit wieder extensiver anzuwenden scheint; vgl. dazu Kokott/Ost, EuZW 2011, S. 496 (500 ff.); vor diesem Hintergrund erscheint das Urteil der Europarechtswidrigkeit nicht mehr ganz so eindeutig, wie noch vor einigen Jahren.

49 Siehe FN 25.

gekündigt. Derzeit ist also nicht abzusehen, wie lange die weitgehenden Begünstigungsmöglichkeiten noch in Kraft bleiben.

b) Österreich

Bis zu dem Auslaufen der Erbschaft- und Schenkungsteuer in Österreich unterlag die Errichtung von Privatstiftungen, die gemäß § 1 Abs. 1 PSG ihren Sitz zwingend in Österreich haben müssen und damit stets unbeschränkt steuerpflichtig sind (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 6 Abs. 2 Nr. 3 öErbStG), der österreichischen Erbschaftsteuer und Schenkungsteuer. Die Ausstattung von Stiftungen war im Verhältnis zu anderen Erwerben, die in der ungünstigsten Steuerklasse V mit bis zu 60% besteuert werden konnten (§ 8 öErbStG), erheblich privilegiert. Der Steuersatz betrug gemäß § 8 Abs. 3 Buchst. b) öErbStG lediglich 5%, bis in das Jahr 2000 belief er sich sogar nur auf 2,5%. Mit dem Auslaufen der Haupttatbestände des ErbStG trat indes das StiftEG in Kraft, welches seitdem eine einheitliche Stiftungseingangssteuer von 2,5% (§ 2 Abs. 1 StiftEG) vorschreibt, während andere Vermögensübertragungen prinzipiell steuerfrei vonstatten gehen.⁵⁰ Zu den deutschen Steuerbefreiungen insbesondere für Betriebsvermögen kennt die Stiftungseingangssteuer kein Pendant.

2. Laufende Besteuerung

Neben der Errichtungsbesteuerung hat die laufende Besteuerung der Privatstiftung große Bedeutung. Auch hier ist zwischen der Besteuerung durch den österreichischen und der durch den deutschen Fiskus zu unterscheiden.

a) Österreich

Die Privatstiftung ist in Österreich (§ 1 Abs. 2 Nr. 3 öKStG)⁵¹ im Grundsatz nach den allgemeinen Regeln körperschaftsteuerpflichtig, allerdings erzielt sie nicht qua Rechtsform Einkünfte aus Gewerbebetrieb, sondern kann (jedenfalls theoretisch) die Tatbestände aller sieben Einkunftsarten verwirklichen.⁵² In den Anfangsjahren waren für Privatstiftungen zahlreiche Befreiungen, besonders für Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 2 Abs. 3 Nr. 5 i. V. m. § 27 öEStG), vorgesehen. Eine Besteuerung erfolgte erst, wenn Zahlungen an Destinatäre vorgenommen wurden. Diesem Konzept lag der Gedanke zugrunde, daß man die Einkünfte auf dem Weg zu den Destinatären in der Stiftung nur „zwischenparke“. Privatstiftungen profitierten von dem mit dieser Bestimmung verbundenen Steuerstundungseffekt und konnten den damit verbundenen Thesaurierungsvorteil nutzen.⁵³

Dieser Effekt wurde durch die Einführung der sogenannten Zwischensteuer (§ 13 Abs. 3 i. V. m. § 22 Abs. 2 öKStG) zum 01.01.2001 zunächst abgeschwächt. Gleichsam im Vorgriff auf die Destinatärsbesteuerung mußte die Stiftung nun bestimmte Einkünfte aus Kapitalvermögen mit 12,5% versteuern. Im Rahmen des BBG 2011 wurde der Steuersatz der Zwischensteuer auf 25% angehoben, so daß der The-

saurierungseffekt nun vollständig entfällt.⁵⁴ Kommt es tatsächlich zu Auszahlungen an die Destinatäre und behält die Privatstiftung die Kapitalertragsteuer in voller Höhe ein, wird im Gegenzug die Zwischensteuer erstattet (§ 25 Abs. 1 Nr. 2 öKStG).⁵⁵ Die Zwischenbesteuerung unterbleibt von Anfang an, soweit im selben Jahr kapitalertragssteuerpflichtige Zahlungen an die Destinatäre vorgenommen werden (§ 13 Abs. 3 a. E. öKStG). Der Zwischensteuer unterfallen im Bereich der Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 13 Abs. 3 PSG Einkünfte aus der Überlassung von Kapital (§ 27 Abs. 2 Nr. 2 öEStG), Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen (§ 27 Abs. 3 öEStG) sowie Einkünfte aus Derivaten (§ 27 Abs. 4 öEStG).

Wie andere Körperschaften auch können Privatstiftungen Beteiligungserträge (§ 27 Abs. 2 Nr. 1 öEStG), also Gewinnanteile (Dividenden) und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an GmbHs unabhängig vom Umfang der Beteiligung steuerfrei vereinnahmen (§ 10 Abs. 1 öKStG).⁵⁶ Dies hat besondere Bedeutung, weil ein Großteil des Vermögens von Privatstiftungen aus Unternehmensbeteiligungen besteht.⁵⁷ Die Befreiung umfaßt im wesentlichen Dividenden von inländischen Körperschaften und europäischen Körperschaften, die die Kriterien der Mutter-Tochter-Richtlinie⁵⁸ erfüllen. Eine Besteuerung wird erst anläßlich der Ausschüttung auf Ebene der Destinatäre mit Kapitalertragsteuer vorgenommen. Insoweit besteht der Steuerstundungseffekt also fort.⁵⁹ Hier liegt der wesentliche ertragsteuerliche Vorteil der österreichischen Privatstiftung im Vergleich zur direkten Beteiligung von natürlichen Personen an solchen Gesellschaften.

Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Beteiligungen, die im Privatvermögen gehalten werden, unterfal-

50 Vgl. dazu *Mayr* in *W. Doralt/Ruppe*, *Steuerrecht* Bd. 1¹⁰, S. 423 ff.; *Arnold/Ludwig* in *Arnold/Ludwig*, *Stiftungsrechtshandbuch*, S. 75 ff.; *Heffermann*, *IStR* 2012, S. 64 (64); in speziellen Fällen erhöht sich der Steuersatz der Stiftungseingangssteuer auf 25%, § 2 S. 2 StiftEG.

51 Der Steuersatz beträgt hier 25%, § 22 öKStG.

52 *Tanzer* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, *Privatstiftungs-Steuerrecht*², Rn. 11/264; *Ludwig* in *Arnold/Ludwig*, *Stiftungshandbuch*, S. 151 f.; *Rief* in *Doralt/Kalss/Nowotny* (Hrsg.), *PSG, Anh. I*, Rn. 29 ff.

53 *Stangl* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, *Privatstiftungs-Steuerrecht*², Rn. 11/350; *Tanzer* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, *Privatstiftungs-Steuerrecht*², Rn. 11/58 ff.; *Rief* in *Doralt/Kalss/Nowotny* (Hrsg.), *PSG, Anh. I*, Rn. 40 ff.; *Wiesner* in *Csocklich/Müller/Gröhs/Helbich*, *Handbuch zum Privatstiftungsgesetz*, S. 175 (190 ff.).

54 *Mayr* in *W. Doralt/Ruppe*, *Steuerrecht* Bd. 1¹⁰, S. 426; *Heffermann*, *IStR* 2012, S. 64 (65).

55 *Stangl* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, *Privatstiftungs-Steuerrecht*², Rn. 11/350 ff.; *Ludwig* in *Arnold/Ludwig*, *Stiftungsrechtshandbuch*, S. 164 f.; v. *Löwe* in *Richter/Wachter*, *Handbuch des internationalen Stiftungsrechts*, S. 653 (655).

56 *Mayr* in *W. Doralt/Ruppe*, *Steuerrecht* Bd. 1¹⁰, S. 391 f., 427.

57 Siehe FN 14.

58 RL 2011/96/EU.

59 *Heffermann*, *IStR* 2012, S. 64 (65); *Mayr* in *W. Doralt/Ruppe*, *Steuerrecht* Bd. 1¹⁰, S. 426 ff.

len ebenfalls der Zwischenbesteuerung (§ 13 Abs. 3 Nr. 1 Buchst. b) öKStG). Bei Veräußerungen werden also steuerpflichtig stille Reserven gehoben. Allerdings können unter bestimmten Voraussetzungen stille Reserven nach einer Veräußerung übertragen werden, wenn die Privatstiftung eine neue Beteiligung anschafft (§ 13 Abs. 4 öKStG).⁶⁰

Im übrigen muss beachtet werden, daß die Privatstiftung nicht qua Rechtsform Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt.⁶¹ Sie kann damit auch Einkünfte erzielen, die durch Einnahmenüberschußrechnung zu ermitteln sind. In Deutschland sind Wertänderungen des Vermögens bei Realisation, zum Teil nur außerhalb bestimmter Fristen, nicht steuerbar. Dies war bei Immobilien- und Wertpapierverkäufen vorteilhaft, denn Gewinne aus solchen Geschäften waren, nach Ablauf einer Spekulationsfrist, für die Privatstiftung steuerfrei. In diesem Punkte war sie im Vergleich zu anderen juristischen Personen privilegiert. Seit Einführung der Vermögenszuwachssteuer in Österreich unterfallen neben Gewinnen aus Wertpapierverkäufen, die bereits vorher der Zwischensteuer unterworfen wurden, nun auch Einnahmen aus der Veräußerung von Immobilienveräußerungen allgemein der Besteuerung. Sie werden bei natürlichen Personen mit einem besonderen Steuersatz von 25 % besteuert,⁶² bei Privatstiftungen unterfallen sie der Zwischensteuer (§ 13 Abs. 3 Nr. 2 öKStG).

Eine Besonderheit ist zu beachten, wenn Personen zum Kreis der Destinatäre gehören, die nicht in Österreich ansässig sind. Gemäß § 24 Abs. 5 Nr. 4 öKStG wird keine Gutschrift vorgenommen bzw. unterbleibt die Erhebung der Zwischenbesteuerung gemäß § 13 Abs. 3 öKStG nicht, wenn es nach Abfuhr der Kapitalertragsteuer durch die Privatstiftung zu einer Entlastung aufgrund eines DBAs kommt. Die Zwischensteuer wird dann in voller Höhe erstattet, wenn die Stiftung aufgelöst wird (§ 24 Abs. 5 Nr. 6 öKStG).⁶³ In derartigen Konstellationen kommt es also zu einer zeitweiligen wirtschaftlichen Doppelbesteuerung. Der österreichische Fiskus besteuert auf Ebene der Privatstiftung mit der Zwischensteuer bis zur Auflösung der Privatstiftung und der Begünstigte wird in seinem jeweiligen Ansässigkeitsstaat meist der Besteuerung unterworfen.

Zuwendungen von Stiftungen an ihre Begünstigte sind unter Art. 21 des OECD-Muster-DBAs⁶⁴ zu subsumieren, die Vorschrift umfaßt „Andere Einkünfte“. In diesen Fällen ist das Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat des Zahlungsempfängers zugewiesen, es müßte also durch die Stiftung keine Kapitalertragsteuer einbehalten werden bzw. müßte auf Ebene des Destinatärs erstattet werden. Allerdings ist dann ebenfalls ein Ausschlußgrund für die Gutschrift erfüllt, es kommt zu keiner Gutschrift der Zwischensteuer.

In Bezug auf das DBA Deutschland-Österreich sind Zahlungen von Stiftungen an ihre Destinatäre von Art. 10 Abs. 3 DBA umfaßt.⁶⁵ Dabei wird durch Art. 10 Abs. 2 Buchst. b) dem Staat, in welchem die dividendenzahlende Gesellschaft ansässig ist, das Recht zugewiesen, diese mit 15 %

zu besteuern. In diesem Falle wäre es konsequent, die Zwischensteuer wenigstens teilweise zu erstatten. Dem steht indes der Wortlaut der Vorschriften entgegen, so daß bereits eine teilweise Entlastung durch ein DBA schädlich ist.⁶⁶ Ist der Destinatär der österreichischen Privatstiftung also in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig, kommt es im Anwendungsbereich der Zwischensteuer zu einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung. Diese erfaßt jedoch, wie gezeigt, nicht Einkünfte aus Dividenden und anderen Beteiligungserträgen.

b) Deutschland

Die Privatstiftung ist mit ihren inländischen Einkünften in Deutschland (§ 1 Nr. 1 dKStG) körperschaftsteuerpflichtig. Die Bestimmungen des Ertragsteuer-DBA mit Österreich sind zu beachten.

Die Anwendung der Zurechnungsbesteuerung gemäß § 15 Abs. 1 dAstG, welche im Ergebnis eine jährliche Vollausschüttung des Einkommens der Stiftung an den Stifter bzw. die Bezugs- und Anfallsberechtigten fingiert, kann ausgeschlossen werden. § 15 Abs. 6 bestimmt, daß § 15 Abs. 1 AstG nicht anzuwenden ist, wenn nachgewiesen wird, daß das Stiftungsvermögen der Verfügungsmacht der Berechtigten rechtlich und tatsächlich entzogen ist (Nr. 1)⁶⁷ und zwischen Deutschland und dem Staat aufgrund der EU-Amtshilferichtlinie⁶⁸ Auskünfte erteilt werden, die erforderlich sind, um die Besteuerung durchzuführen. Österreich erteilt entsprechende Auskünfte, zudem ist das Vermögen einer österreichischen Privatstiftung, von mißbräuchlichen Gestaltungen abgesehen, dem Zugriff des Stifters rechtlich und tatsächlich entzogen. Sie ist als starke und unabhängige Stiftung ausgestaltet, dies kann man be-

60 Vgl. dazu *Mayr* in *W. Doralt/Ruppe*, Steuerrecht Bd. 1¹⁰, S. 427.

61 *Tanzer* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht², Rn. II/264; *Ludwig* in *Arnold/Ludwig*, Stiftungshandbuch, S. 151 f.; *Rief* in *Doralt/Kalss/Nowotny* (Hrsg.), PSG, Anh. I. Rn. 29 ff.

62 Vgl. zu den Steuerverschärfungen im Rahmen des StabG 2012 insgesamt *Peperkorn*, IStR-LB 2012, S. 95 f. (Teil 1) und 98 ff. (Teil 2); *Hammerl/Mayr*, RdW 2012, S. 167 ff.; *Bodis/Schlager*, RdW 2012, S. 173 ff.

63 *Stangl* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht², II/419; *Schuchter* in *Kirchmayr/Achatz* (Hrsg.), öKStG, § 13 Rn. 169; § 24 Rn. 123 mit wohl zutreffenden europarechtlichen Bedenken.

64 Dem folgen die meisten österreichischen DBAs, vgl. *Stangl* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht², II/419.

65 *Schuch/Haslinger* in *Wassermeyer* (Hrsg.), DBA, DBA Österreich, Rn. 7.

66 *Lang*, Jbl. 2003, S. 802 (809); *Schuchter* in *Kirchmayr/Achatz* (Hrsg.), öKStG, § 24 Rn. 123.

67 Vgl. dazu *BFH v. 19.04.2007 – Az. V R 48/05*, HFR 2007, S. 1013 ff. (1013 f.); darauf nimmt auch die Gesetzesbegründung des JStG 2009, im Rahmen dessen § 15 Abs. 6 AstG eingeführt wurde, Bezug, *BT-Drs. 16/10189*, S. 78.

68 RL 77/799/EWG.

reits aus den weitreichenden Inkompatibilitätsvorschriften bezüglich der Organbesetzungen ablesen.⁶⁹

Eine Ersatzerbschaftsteuer (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 dErbStG) wird von ausländischen Familienstiftungen nicht erhoben.⁷⁰

3. Besteuerung der Auflösung

Die Auflösung der Privatstiftung als solche verursacht auf Ebene der Stiftung weder in Österreich noch in Deutschland eine Steuerpflicht. Im Rahmen der Liquidation können allerdings ertragsteuerpflichtig stille Reserven aufgedeckt werden.

II. Besteuerung der Destinatäre

Die Ausschüttungen der Stiftung sind bei den deutschen Destinatären regelmäßig Einkünfte aus Kapitalvermögen i. S. v. § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG, welches einem Steuersatz von 25% (§ 32d Abs. 1 S. 1 EStG) zzgl. SolZ unterliegt.

Hinsichtlich des Vermögensanfalls bei Auflösung der Stiftung oder vorherigen Auszahlungen von Vermögenssubstanz hat sich nach der Abschaffung der Erbschaft- und Schenkungsteuer in Österreich eine bedeutende Änderung ergeben: Anfangs unterlagen auch diese der Kapitalertragsteuer, die eine Endbesteuerung darstellte (sog. „Mausefallen-Effekt“). Allerdings wäre nach Abschaffung der Erbschaftsteuer jedoch die Erhebung einer solchen Ausgangsbesteuerung wertungswidersprüchlich. § 27 Abs. 5 Nr. 8 öEStG stellt nunmehr Substanzauszahlungen aus gestiftetem Vermögen steuerfrei. Dies entspricht – vereinfacht gesagt – der Behandlung einer Einlagenrückzahlung bei Kapitalgesellschaften. Dabei gilt der Grundsatz, daß zuerst steuerpflichtiger Ertrag und erst danach steuerfreie Substanz zur Auszahlung kommt.⁷¹ Die Systematik ist mit der der §§ 27, 28 dKStG vergleichbar.

In Deutschland unterfallen Substanzauszahlungen während des Bestehens der Stiftung § 7 Abs. 1 Nr. 1 dErbStG, der Besteuerung wird die Steuerklasse III zugrundegelegt. Wird die Stiftung aufgelöst, unterfällt der Vermögensanfall § 7 Abs. 1 Nr. 9 dErbStG, gemäß § 15 Abs. 2 Satz 2 dErbStG gilt ein Steuerklassenprivileg; als Schenker gilt demnach derjenige, der das Vermögen auf die Stiftung übertragen hat.

D. Fazit

Die österreichische Privatstiftung ist ein gutes Beispiel für die Annahme, daß langfristige Steuerplanung angesichts eines sprunghaften Gesetzgebers schwierig ist. Würde die

junge Rechtsform in den ersten Jahren ihres Bestehens steuerrechtlich geradezu umhegt und mit zahlreichen Privilegien ausgestattet, sind diese Stück für Stück zurückgenommen und relativiert worden, so daß aus rein österreichischer Perspektive allein steuerlich motivierte Stiftungsgründungen wohl seltener werden, als dies in der Vergangenheit der Fall war. Insbesondere ihre ertragsteuerlichen Vorteile hat sie an vielen Stellen eingebüßt, die Besteuerung der Errichtung ist nach der Abschaffung der Erbschaft- und Schenkungsteuer ein Manko. Vorteilhaft ist der Einsatz einer Privatstiftung als Beteiligungsträgerstiftung jedoch weiterhin, denn Beteiligungserträge kann sie steuerfrei vereinnahmen, so daß insoweit der Steuerstundungseffekt als deutlicher Vorteil im Vergleich zu natürlichen Personen fortbesteht. Auch muß sie bei Veräußerungen von Beteiligungen stille Reserven nicht zwingend aufdecken, wenn sie den Veräußerungsgewinn zeitnah wieder in eine andere Beteiligung investiert.

Aus deutscher Sicht wird vor allem die hohe Errichtungsteuer ein Hindernis für die Errichtung einer Privatstiftung darstellen. Anders kann die Situation zu bewerten sein, wenn begünstigtes Vermögen, insbesondere gemäß §§ 13a, 13b dErbStG, in die Stiftung eingebracht werden kann. Vor dem Hintergrund, daß die Begünstigungsvorschriften in nächster Zeit unter Umständen verschärft werden könnten, wäre dann die Privatstiftung ein sicherer Hafen, denn eine Ersatzerbschaftsteuer, wie sie von deutschen Stiftungen erhoben wird, ist dem österreichischen Steuerrecht fremd. Die Stiftung kann dabei auch ein Mittel sein, Erträge aus einer Gesellschaft ohne Ausschüttungsbesteuerung zu Diversifikationszwecken abzusaugen, was unter Umständen die Eingehung höherer unternehmerischer Risiken ermöglicht. Allerdings darf dabei nicht aus den Augen verloren werden, daß mit Hilfe der österreichischen Privatstiftung eine Vermögensbindung nur für eine Zeit von 100 Jahren erreicht werden kann (§ 35 Abs. 3 Nr. 3 PSG).

69 Fraberger in Fraberger/Petritz (Hrsg.), Handbuch Estate Planning, S. 333 (356).

70 Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 1 Rn. 31.

71 Mayr in W. Doralt/Ruppe, Steuerrecht Bd. 1¹⁰, S. 430.

Betriebsaufspaltung und Steuerbegünstigung nach §§ 13a, 13b ErbStG

Dr. iur. Matthias Söffing, Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht, S&P Söffing Rechtsanwaltsgesellschaft mbH, Lehrbeauftragter an der Heinrich-Heine-Universität, Düsseldorf¹

A. Einführung

Wer nach einer gesetzlichen Rechtsgrundlage für die Betriebsaufspaltung sucht, wird dies vergebens tun. Das Rechtsinstitut der Betriebsaufspaltung ist das Produkt richterlicher Rechtsfortbildung. Historisch betrachtet geht die Betriebsaufspaltung auf die Entscheidung des RFH vom 12.12.1924² zurück und beruht, worauf der Begriff auch bereits hinweist, auf der Aufspaltung eines bestehenden einheitlichen Betriebs. Ein wesentlicher Grund für eine Aufspaltung eines Betriebes war die Vorbereitung der Unternehmensnachfolge.

BEISPIEL: Der Spediteur S betreibt sein Einzelunternehmen auf eigenem Grundbesitz. Als die nächste Generation zur Übernahme des Betriebes ansteht, überführt S den Grundbesitz in eine eigens dafür gegründete Gesellschaft und vermietet es sodann an das Speditionsunternehmen. Die hieraus erzielte Miete sichert dem S die Existenzgrundlage.

Das Wesen einer Betriebsaufspaltung besteht mithin darin, daß das Besitzunternehmen wesentliche Betriebsgrundlagen, insbesondere Grundstücke, an das Betriebsunternehmen zur Nutzung überläßt. Eine derartige Gestaltung hatte auch erhebliche ertragsteuerliche Auswirkungen, da die Miete Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung i.S. des § 21 EStG waren und daher nicht der Gewerbesteuer unterlagen. Ferner führte aufgrund des Dualismus der Einkunftsarten im Ertragsteuerrecht³ eine spätere Veräußerung des Grundbesitzes grundsätzlich nicht zu einem steuerrelevanten Veräußerungsergebnis. Vor diesem Hintergrund entwickelte die Rechtsprechung das Rechtsinstitut der Betriebsaufspaltung, wonach für ertragsteuerliche Zwecke das aufgespaltene Unternehmen wieder als ein einheitliches Unternehmen zu betrachten ist. Voraussetzung ist das Vorliegen der sog. personellen⁴ und sachlichen Verflechtung⁵ von Besitz- und Betriebsunternehmen. Sind die Erfordernisse einer Betriebsaufspaltung erfüllt, so hat dies zur Folge, daß das Besitzunternehmen als ein gewerbliches Unternehmen qualifiziert, der Mietzins deshalb Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.S. des § 15 EStG darstellt und die Gesellschaftsanteile an dem Betriebsunternehmen beim Besitzunternehmen, sofern es eine Mitunternehmerschaft ist, dort zum Sonderbetriebsvermögen wird. Diese Betrachtung ist aber eine rein ertragsteuerliche Betrachtung, die nicht ohne weiteres auf das Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht transferiert werden kann. Wird mithin eine Betriebsaufspaltung als Ganzes, also sowohl das Besitz- als auch das Betriebsunternehmen, durch Erwerb von Todes wegen oder

aber durch Schenkung übertragen, d. h. wird weder die personelle noch die sachliche Verflechtung zerstört, besteht dieser Vorgang aus zwei Geschäftsvorfällen. Zum einen werden die Anteile an dem Betriebsunternehmen und zum anderen das Besitzunternehmen oder die Anteile an dem Besitzunternehmen übertragen. Da die Betriebsaufspaltung keine Rechtsform darstellt, kann sie auch nicht als solche, d. h. als rechtliche Einheit, übertragen werden. Die Folge aus dieser Erkenntnis ist, daß im Rahmen einer erbschaft- oder schenkungsteuerlichen Betrachtung zwei voneinander unabhängige Übertragungsvorgänge anzunehmen sind.

Die nachfolgende Darstellung wird daher zwischen dem Besitzunternehmen einerseits und dem Betriebsunternehmen andererseits zu unterscheiden haben und dabei der Frage nachgehen, ob die Steuerverschonungsregeln der §§ 13a, 13b ErbStG zur Anwendung gelangen. Im Rahmen der nachfolgenden Ausführungen sollen dabei exemplarisch anhand der sog. klassischen Betriebsaufspaltung Problemfelder im Zusammenhang mit der erbschaftsteuerlichen Betriebsaufspaltung angesprochen werden.

B. Erbschaftsteuerliche Betriebsaufspaltung

Wie bereits vorstehend schon angedeutet wird ertragsteuerlich die Betriebsaufspaltung als eine Einheit dergestalt betrachtet, daß Betriebs- und Besitzunternehmen als ein gewerbliches Unternehmen angesehen werden. Insbesondere das Besitzunternehmen wird durch die Betriebsaufspaltung zu einem gewerblichen Unternehmen. Wird mithin das Betriebsvermögen des Besitzunternehmens oder die Anteile an dem Besitzunternehmen unentgeltlich übertragen, stellt sich die Frage, ob die Steuerverschonung für unternehmerisches Vermögen nach den §§ 13a, 13b ErbStG, insbesondere die Regelverschonung nach § 13a Abs. 1 Satz 1 i. V. m. § 13b Abs. 4 ErbStG⁶ oder die optionale Verschonung nach § 13a Abs. 8 ErbStG,⁷ zur Anwendung gelangen.

1 Der Autor ist Gründungsgesellschafter und Geschäftsführer der S&P Söffing Rechtsanwaltsgesellschaft mbH mit Niederlassungen in Düsseldorf, München und Zürich.

2 RFH-Urteil, VI eA 188/24, RFHE 16, 15.

3 *Kirchhof* in Kirchhof, EStG, 11. Aufl. 2012, § 2 Tz. 91.

4 S. dazu *Wacker* in Schmidt, EStG, 31. Aufl. 2012, § 15 Tz. 820 ff.

5 S. hierzu *Wacker* in Schmidt, EStG, 31. Aufl. 2012, § 15 Tz. 808 ff.

6 Die Regelverschonung gewährt eine 85%ige Steuerbefreiung.

7 Die optionale Verschonung befreit das übertragene Vermögen in vollem Umfang, also zu 100% von der Erbschaft- und Schenkungsteuer.

I. Begünstigungsfähiges Vermögen

Grundvoraussetzung für die Gewährung einer Steuerver-schonung ist, daß es sich bei dem übertragenen Vermögen um sog. begünstigungsfähiges Vermögen handelt. Ob dies der Fall ist, mißt sich an § 13b Abs. 1 ErbStG, wo das begünstigungsfähige Vermögen abschließend aufgezählt ist. Im Hinblick auf die Betriebsaufspaltung interessiert allein das Betriebsvermögen (§ 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG) und die Beteiligungen an Kapitalgesellschaften (§ 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG).

Als Betriebsvermögen definiert das Gesetz das Vermögen eines Einzelunternehmens und einer Mitunternehmerschaft. Betriebsvermögen ist dann begünstigungsfähig, wenn es sich um inländisches Betriebsvermögen handelt, d.h., daß das Einzelunternehmen oder die Mitunternehmerschaft ihren Sitz und ihre Geschäftsleitung in Deutschland haben müssen. Darüber hinaus liegt begünstigungsfähiges Betriebsvermögen vor, wenn es sich um solches Vermögen handelt, das sich in der EU oder dem EWR befindet. Ausdrücklich ist darauf hinzuweisen, daß es auf die Höhe der Beteiligungsquote bei der unentgeltlichen Übertragung von Anteilen an einer Mitunternehmerschaft nicht ankommt.

Zum begünstigungsfähigen Vermögen gehören ferner gemäß § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG Anteile an einer Kapitalgesellschaft. Auch hier ist es grundsätzlich erforderlich, daß der Sitz oder die Geschäftsleitung der Gesellschaft im Inland oder in der EU oder dem EWR liegen. Von ausschlaggebender Bedeutung und im Gegensatz zum Gesellschaftsanteil an einer Mitunternehmerschaft ist, daß bei einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft die Begünstigungsfähigkeit nur dann vorliegt, wenn der Erblasser oder Schenker zu mehr als einem Viertel an der Gesellschaft unmittelbar beteiligt ist bzw. war. In diesem Zusammenhang ist das sog. Pooling von großer Wichtigkeit. Die Mindestbeteiligungsquote von mehr als 25% kann gem. § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 ErbStG auch dadurch erreicht werden, daß mehrere Gesellschafter ihre Anteile poolen, also einer gemeinsamen Bindung dergestalt unterwerfen, daß über die Anteile nur einheitlich verfügt werden kann oder die Anteile ausschließlich auf andere Gesellschafter des Pools übertragen werden dürfen. Darüber hinaus müssen sich die Gesellschafter dahingehend binden, daß sie ihre Stimmrechte nur einheitlich gegenüber Gesellschaftern ausüben, die nicht der Poolvereinbarung unterliegen.

II. Begünstigtes Vermögen

Das Vorliegen von begünstigungsfähigem Vermögen i.S. des § 13b Abs. 1 ErbStG ist jedoch nicht für die Gewährung einer Steuerver-schonung ausreichend. Es muß sich vielmehr um begünstigtes Vermögen handeln. Dieser feinsinnigen Unterscheidung zwischen begünstigungsfähigen und begünstigten Vermögen liegt folgendes Problem zu-

grunde: Steuerbegünstigt soll nach den §§ 13a, 13b ErbStG allein operativ tätiges unternehmerisches Vermögen sein. Um dieses Vermögen zu definieren greift das Gesetz auf ertragsteuerliche Begriffe zurück. Nun kann jedoch im Ertragsteuerrecht durch entsprechende Gestaltungsmaßnahmen aus rein vermögensverwaltenden Vermögen gewerbliches und damit unternehmerisches Vermögen gemacht werden. Zu denken ist beispielsweise an eine gewerbliche Prägung i.S. des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG oder eine gewerbliche Infizierung nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG oder aber auch an das Rechtsinstitut der Betriebsaufspaltung. Um eine letztlich in das Belieben des Steuerpflichtigen gestellte Qualifizierungsmöglichkeit zum unternehmerischen Vermögen auszuschließen, hat der Gesetzgeber das sog. Verwaltungsvermögen kreiert. Verwaltungsvermögen soll nach dem gesetzgeberischen Grundgedanken nicht der Steuerver-schonung unterliegen. Dies aber gilt nicht stets bei Vorliegen von Verwaltungsvermögen, sondern nur dann, wenn der Anteil von sog. Verwaltungsvermögen am betrieblichen Vermögen eines Einzelunternehmens, einer Mitunternehmerschaft oder einer Kapitalgesellschaft mehr als 50% beträgt (§ 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG). Sofern der Steuerpflichtige die optionale Steuerver-schonung wählt, darf der Anteil des Verwaltungsvermögens nicht mehr als 10% betragen (§ 13a Abs. 8 Nr. 3, § 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG).

Überschreitet der Anteil des Verwaltungsvermögens die 50%-Grenze, entfällt die Steuerver-schonung zu Gänze. Diese Rechtsfolge gilt grundsätzlich ebenso im Rahmen der Optionsverschonung, wenn die 10%-Grenze überschritten wird.⁸ Damit aus dem begünstigungsfähigen Vermögen auch tatsächlich begünstigtes Vermögen wird, muß mithin der Verwaltungsvermögenstest positiv bestanden werden. Es muß also eine Prüfung des Anteils des Verwaltungsvermögens vorgenommen werden. In einem abschließenden Katalog listet das Gesetz in § 13b Abs. 2 Satz 2 im Einzelnen das Vermögen auf, das als Verwaltungsvermögen qualifiziert. Hinzuweisen ist aber auf eine Vielzahl von Rücknahmen. Im Zusammenhang mit der Betriebsaufspaltung sind zwei Tatbestände des Verwaltungsvermögens von besonderer Bedeutung.

An erster Stelle sind Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke, Grundstücksteile, grundstücksgleiche Rechte und Bauten (§ 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 ErbStG) zu nennen. Sie führen grundsätzlich zur Annahme von Verwaltungs-

⁸ Eine Besonderheit sieht das Gesetz für das sog. junge Verwaltungsvermögen vor. Hierbei handelt es sich um Verwaltungsvermögen, das noch nicht länger als 2 Jahre im betrieblichen Vermögen vorhanden ist. Liegt Verwaltungsvermögen vor, das weniger als 50 % des unternehmerischen Vermögens darstellt, dann wird die Vergünstigung insoweit nicht gewährt, als junges Verwaltungsvermögen gegeben ist (§ 13b Abs. 2 Satz 3 ErbStG).

vermögen. Verpachtet also das Besitzunternehmen im Rahmen einer Betriebsaufspaltung an das Betriebsunternehmen ein Grundstück, so stellt dieses vom Grundsatz her Verwaltungsvermögen dar und würde somit, da das Besitzunternehmen keine weitere betriebliche Tätigkeit ausübt, einer Steuervergünstigung entgegenstehen. Ferner stellen auch Anteile an Kapitalgesellschaften Verwaltungsvermögen dar, wenn die unmittelbare Beteiligung am Nennkapital dieser Gesellschaft 25% oder weniger beträgt (§ 13b Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 ErbStG). Schließlich sind Beteiligungen an Gesellschaften i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 3 oder § 18 Abs. 4 EStG und an entsprechenden Gesellschaften im Ausland sowie Anteile an Kapitalgesellschaften, die nicht unter § 13b Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 ErbStG fallen, also deren Beteiligungsquote größer als 25% beträgt, als Verwaltungsvermögen anzusehen, soweit bei diesen Beteiligungsgesellschaften das Verwaltungsvermögen mehr als 50% beträgt.

III. Erbschaftsteuerliche Betriebsaufspaltung

Bei einer Betriebsaufspaltung ergibt sich vom Grundsatz her, daß ertragsteuerlich in Bezug auf das Besitzunternehmen von einem gewerblichen Unternehmen auszugehen ist, wohingegen erbschaftsteuerlich eine Steuerbegünstigung für unternehmerisches Vermögen zu negieren wäre, da die Überlassung von Grundbesitz zu steuerschädlichem Verwaltungsvermögen führen würde. Um diesen Wertungswiderspruch aufzulösen, sieht § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a ErbStG eine Rückausnahme vor. Mit dieser Rückausnahme wird eine sog. erbschaftsteuerliche Betriebsaufspaltung gesetzlich definiert. Bei Vorliegen der Voraussetzung einer erbschaftsteuerlichen Betriebsaufspaltung entfällt die Qualifizierung des Dritten zur Nutzung überlassenden Grundbesitzes als Verwaltungsvermögen. Voraussetzung einer erbschaftsteuerlichen Betriebsaufspaltung ist, daß der Erblasser oder Schenker sowohl im überlassenden Betrieb als auch im nutzenden Betrieb allein oder zusammen mit anderen Gesellschaftern einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchsetzen konnte und diese Rechtsstellung auf den Erwerber übergegangen ist. Darüber hinaus verlangt das Gesetz, daß keine Nutzungsüberlassung an einen weiteren Dritten erfolgt.

1. Eigene erbschaftsteuerliche Begriffsdefinition

Der Gesetzgeber ist nicht den Weg einer Verweisung auf das Ertragsteuerrecht gegangen,⁹ sondern hat in § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a ErbStG einen eigenen erbschaftsteuerlichen Begriff der Betriebsaufspaltung geschaffen. Dies ist auch verständlich, da das Ertragsteuerrecht keine gesetzliche Definition der Betriebsaufspaltung kennt. Dementsprechend ist es nahezu selbstverständlich, daß es Unterschiede zwischen einer ertragsteuerlichen und einer erbschaftsteuerlichen Betriebsaufspaltung gibt. Ausgangspunkt der Betrachtung ist die ertragsteuerliche Betriebsaufspaltung. Sie liegt vor, wenn das Besitzunternehmen eine

wesentliche Betriebsgrundlage an eine gewerblich tätige Personen- oder Kapitalgesellschaft, also an das Betriebsunternehmen, zur Nutzung überläßt (sachliche Verflechtung) und eine Person oder mehrere Personen zusammen (Personengruppe) sowohl das Besitzunternehmen als auch das Betriebsunternehmen in dem Sinne beherrschen, daß sie in der Lage sind, in beiden Unternehmen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchzusetzen (personelle Verflechtung).¹⁰

2. Unterschiede zur ertragsteuerlichen Betriebsaufspaltung

Notwendig ist mithin bei der ertragsteuerlichen Betriebsaufspaltung, daß der zur Nutzung überlassene Grundbesitz eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage für den nutzenden Betrieb sein muß. Dieses Merkmal der sachlichen Verflechtung verlangt nach dem Gesetzeswortlaut die erb-schaftsteuerliche Betriebsaufspaltung nicht. Somit könnte erbschaftsteuerlich auch die Nutzungsüberlassung von Grundstücken, die nicht eine wesentliche Betriebsgrundlage für das Betriebsunternehmen darstellt, privilegiert sein.¹¹ Die Finanzverwaltung vertritt insoweit die Auffassung, daß die Überlassung von zumindest einer funktional wesentlichen Betriebsgrundlage und damit eine sachliche Verflechtung vorauszusetzen sei.¹² Bei genauer Betrachtung überzeugt die Meinung der Finanzverwaltung. Ausgangspunkt ist der Umstand, daß die Regelungen der §§ 13a, 13b ErbStG über die Steuerverschonungen an ertragsteuerliche Begriffe anknüpft und daher eine möglichst weitgehende Begriffskongruenz gegeben sein sollte. Erforscht man den Sinn und Zweck der Rückausnahme des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a ErbStG, so war es das gesetzgeberische Anliegen, gerade die Fälle einer ertragsteuerlichen Betriebsaufspaltung aus dem Verwaltungsvermögen auszuschließen, um einen Wertungswiderspruch bei der Betriebsaufspaltung zwischen Ertragsteuer- und Erbschaftsteuerrecht aufzulösen. Wird durch die Nutzungsüberlassung von Grundbesitz an Dritte nicht das Tatbestandsmerkmal der sachlichen Verflechtung erfüllt, so ist keine ertragsteuerliche Betriebsaufspaltung gegeben und es wäre mithin auch kein Wertungswiderspruch aufzulösen.¹³

Auch im Hinblick auf die personelle Verflechtung ergeben sich Unterschiede. Zwar geht die erbschaftsteuerliche Betriebsaufspaltung ebenso wie die ertragsteuerliche von

9 Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 13b Rn. 249, Stand: Januar 2012.

10 H 15.7 Abs. 4 EStR.

11 Riedel in Daragan/Halaczinsky/Riedel, ErbStG/BewG, 2010, § 13b ErbStG Tz. 150; Balmes/Felten, FR 2009, 258, 264 l.Sp.; Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 13b Rn. 250, Stand: März 2012.

12 R E 13b.10 Abs. 1 Satz 5 ErbStR.

13 So auch Kramer, DStR 2011, 1113, 115 r.Sp. und M. Söffing in Söffing/Micker, Die Betriebsaufspaltung, 5. Aufl. 2013, Tz. 1770.

der Personengruppentheorie aus (§ 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a ErbStG). Im Gegensatz zur ertragsteuerlichen Betriebsaufspaltung verlangt aber die erbschaftsteuerliche, daß der Erblasser oder Schenker der beherrschenden Gruppe angehört.

BEISPIEL: Der Vater ist mit 40%, die Mutter und der Sohn sind mit jeweils 30% an der Besitz-KG beteiligt. An der Betriebskapitalgesellschaft sind Vater und Sohn zu je 50% beteiligt. Im Rahmen der Nachfolge will nun die Mutter ihre 30%-Beteiligung an der Besitz-KG auf den Sohn übertragen. Ertragsteuerlich wäre eine Betriebsaufspaltung aufgrund der Personengruppentheorie zu bejahen, denn Vater und Sohn haben zusammen in der Besitzgesellschaft 70% und in der Betriebsgesellschaft 100%. Der 30%ige Anteil der Mutter an der Besitz-KG wird aufgrund der Betriebsaufspaltung in die Gewerblichkeit hineingezogen. Anders bei einer erbschaftsteuerlichen Betrachtung. Da die Mutter als Schenkerin nicht sowohl in der Besitz- als auch in der Betriebsgesellschaft beherrschenden Einfluß ausüben konnte, sind die Voraussetzungen der Rückausnahme und damit der erbschaftsteuerlichen Betriebsaufspaltung nicht erfüllt.

3. Durchsetzung eines einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens

§ 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a ErbStG erfaßt zunächst den Fall, daß der Erblasser oder Schenker vor der Übertragung sowohl im überlassenden als auch im nutzenden Betrieb einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchsetzen konnte.¹⁴ Ob ein einheitlicher geschäftlicher Betätigungswille in beiden Unternehmungen durchgesetzt werden kann, entscheidet sich aber nicht nur nach der Person des Erblassers oder Schenkers. Von § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a ErbStG sind auch die Fälle erfaßt, in denen der Erblasser oder Schenker zusammen mit anderen Gesellschaftern einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchsetzen kann (Personengruppentheorie). Hier ist jedoch, wie bereits ausgeführt, eine Abweichung zur ertragsteuerlichen Personengruppentheorie festzustellen, obgleich der Maßstab für das Vorliegen eines einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens sich nach den ertragsteuerlichen Grundsätzen richten soll.¹⁵

Schließlich ist weiter auch noch im Zusammenhang mit der Durchsetzung eines einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens die Frage aufzuwerfen, ob hierfür ein unmittelbarer Betätigungswille notwendig oder aber ein mittelbarer Betätigungswille ausreichend ist. Folgt man dem Wortlaut des Gesetzes wäre ein mittelbarer geschäftlicher Betätigungswille ausreichend für die erbschaftsteuerliche Betriebsaufspaltung. Ebenso spricht der Sinn und Zweck der Verschonungsvorschriften, das Vermögen, das tatsächlich im Unternehmensverbund produktiv eingesetzt wird, zu begünstigen dafür, daß ein mittelbarer geschäftlicher Betätigungswille genügend ist.¹⁶

4. Übergang dieser Rechtsstellung auf den Erwerber

Ein weiteres Tatbestandsmerkmal einer erbschaftsteuerlichen Betriebsaufspaltung ist, daß „diese Rechtsstellung auf den Erwerber übergegangen ist“. Dieses Tatbestandsmerkmal kann in verschiedener Art interpretiert werden.

Bei einer subjektbezogenen Betrachtung könnte man zu dem Schluß kommen, daß die Rechtsstellung, die dem Schenker die Durchsetzung des einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens vermittelt, vollumfänglich auf den Erwerber übergehen muß. Dies würde dazu führen, daß der Schenker gezwungen wäre, nahezu immer, seine Beteiligungen an dem Besitz- und Betriebsunternehmen in vollem Umfange zu übertragen.¹⁷

BEISPIEL: Die Gesellschafter A und B sind beide sowohl in der Besitz- als auch in der Betriebsgesellschaft mit 50% beteiligt. B möchte auf seine Tochter jeweils 5% an der Besitz- und der Betriebsgesellschaft im Wege der vorweggenommen Erbfolge übertragen. Da B nach der Übertragung weiterhin seinen Betätigungswillen in beiden Gesellschaften durchsetzen kann, hat er diese Rechtsstellung nicht auf seine Tochter übertragen, obgleich sie auch aufgrund der Personengruppentheorie einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchsetzen kann.

Sachlich zutreffend erscheint vielmehr eine gegenstandsbezogene Betrachtung dergestalt, daß der Erwerber in die Lage versetzt wird, einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchzusetzen, unabhängig davon, ob der Schenker weiterhin einen Betätigungswillen durchsetzen kann oder nicht. Das Wort „diese Rechtsstellung“ bezieht sich dann nur auf die Rechtsstellung, die einen einheitlich geschäftlichen Betätigungswillen vermittelt, aber nicht auf die Rechtsstellung des Schenkers.¹⁸ Bei dieser zu bevorzugenden Interpretation, da sie dem Sinn und Zweck einer effektiven Nachfolgeplanung gerecht würde, würde auch der nachfolgende Sachverhalt zur Bejahung einer erbschaftsteuerlichen Betriebsaufspaltung führen:

BEISPIEL: An der Besitzgesellschaft ist der Vater V und die Mutter M mit jeweils 50% beteiligt. An der Betriebsgesellschaft stellen sich die Beteiligungsverhältnisse wie folgt dar: Vater 50%, Mutter 30% und Tochter 20%. Beabsichtigt nun die Mutter 20% ihrer Beteiligung an der Besitzgesellschaft auf die Tochter zu übertragen, stellt sich die Frage,

¹⁴ Dies setzt voraus, daß die Beteiligungen an der Besitz- und der Betriebsgesellschaft beide übergegangen sind, *Jülicher* in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 13b Tz. 248, Stand: Januar 2012.

¹⁵ R E 13b.10 Abs. 1 Satz 4 ErbStR.

¹⁶ Ebenso wie hier *Kramer*, DStR 2011, 1113, 1117 mit weiteren Nachweisen zum Meinungsstand; s. hierzu auch *Jülicher* in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 13b Tz. 249, Stand: März 2012.

¹⁷ So wohl *Meincke*, ErbStG, 16. Aufl. 2012, § 13b ErbStG Tz. 13; *Jülicher* in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 13b Tz. 253, Stand: März 2012.

¹⁸ Wie hier *S. Viskorf* in Viskorf/Knobel/Schuck, ErbStG, 3. Aufl. 2009, § 13b Tz. 207.

ob eine erbschaftsteuerliche Betriebsaufspaltung gegeben ist. Allein durch die Übertragung der 20% an der Besitzgesellschaft wird von der Mutter auf die Tochter nicht eine Rechtsstellung vermittelt, die bei der Tochter zur Durchsetzung eines einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens führt. Die Durchsetzung des Betätigungswillens ergibt sich dadurch, daß die Tochter bereits zuvor an der Betriebsgesellschaft beteiligt war.

Ob eine derart extensive Auslegung des Merkmales „diese Rechtsstellung auf den Erwerber übergegangen ist“ durch das Gesetz gedeckt wird, ist hingegen Zweifeln ausgesetzt. Der Wortlaut des Gesetzes verlangt ein „übertragen“ der Rechtsstellung auf den Erwerber. Danach ist es nicht ausreichend, wenn durch die unentgeltliche Zuwendung die Rechtsstellung nur „begründet“ wird.¹⁹ Folglich ist das Tatbestandsmerkmal einerseits gegenstandsbezogen zu verstehen, wobei aber eine Übertragung der Rechtsstellung und nicht nur eine Begründung notwendig ist.

5. Unmittelbare Nutzung durch Betriebsgesellschaft

Ein weiteres Tatbestandsmerkmal einer erbschaftsteuerlichen Betriebsaufspaltung ist, daß das im Rahmen der Betriebsaufspaltung überlassene Grundstück durch die Betriebsgesellschaft unmittelbar genutzt wird. Eine Weiterüberlassung des Grundstücks durch die Betriebsgesellschaft an einen Dritten führt zum Vorliegen von Verwaltungsvermögen.²⁰ Bei der unmittelbaren Nutzung durch die Betriebsgesellschaft handelt es sich letztlich um eine Mißbrauchsverhütungsvorschrift. Würde die erbschaftsteuerliche Betriebsaufspaltung nicht die unmittelbare Nutzung des Grundbesitzes durch die Betriebsgesellschaft verlangen, so könnte man über die gezielte Gestaltung einer Betriebsaufspaltung Verwaltungsvermögen vermeiden, obgleich eine Fremdnutzung des Grundbesitzes gegeben ist.²¹

C. Klassische Betriebsaufspaltung

Betrachtet man die Fälle der klassischen Betriebsaufspaltung²² im Hinblick auf die Steuerverschonung nach §§ 13a, 13b ErbStG, also die Fälle, in denen das Betriebsunternehmen die Rechtsform einer Kapitalgesellschaft aufweist, so muß, wie bei jeder anderen Form einer Betriebsaufspaltung, zwischen dem Betriebs- und dem Besitzunternehmen differenziert werden.

I Betriebsunternehmen

Werden Anteile an der Betriebskapitalgesellschaft unentgeltlich übertragen, handelt es sich nur dann um begünstigungsfähiges Vermögen, wenn die Beteiligung mehr als 25% beträgt (§ 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG). Ist dies nicht der Fall, liegt die Beteiligungsquote mithin bei 25% oder darunter, ist überhaupt kein begünstigungsfähiges Vermögen gegeben, so daß die Steuerverschonung versagt werden muß. Etwas anderes könnte sich nur daraus ergeben, daß

von der Möglichkeit des Pooling nach § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 ErbStG²³ Gebrauch gemacht wird.

Ergibt sich in Bezug auf die Beteiligung an der Betriebsgesellschaft begünstigungsfähiges Vermögen, ist die Frage nach dem begünstigten Vermögen zu stellen, d.h., ob die steuerschädliche Quote des Verwaltungsvermögens überschritten wird. Insoweit ergeben sich aus der Fallkonstellation einer Betriebsaufspaltung keine Besonderheiten, so daß auf die allgemeinen Ausführungen verwiesen werden, die sich bei jeder operativ tätigen Gesellschaft im Hinblick auf das Verwaltungsvermögen ergeben.²⁴

II. Besitzunternehmen

Bei der klassischen Betriebsaufspaltung wird das Besitzunternehmen in der Rechtsform einer Personengesellschaft geführt. Die Beteiligung an der Besitzpersonengesellschaft ist gemäß § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG grundsätzlich begünstigungsfähig, da die Besitzpersonengesellschaft infolge der Betriebsaufspaltung einen Gewerbetrieb betreibt.²⁵ Es handelt sich hierbei um einen Mitunternehmeranteil i.S. des § 15 EStG. Da ertragsteuerlich das Sonderbetriebsvermögen zwingender Bestandteil eines Mitunternehmeranteils ist²⁶ und § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG Mitunternehmeranteile als begünstigungsfähiges Vermögen deklariert, stellt folglich auch Sonderbetriebsvermögen als Bestandteil eines Mitunternehmeranteils begünstigungsfähiges Vermögen dar. Somit sind die Anteile an der Betriebskapitalgesellschaft, die stets Sonderbetriebsvermögen bei der Besitzpersonengesellschaft darstellen, begünstigungsfähiges Betriebsvermögen.

Ob die Beteiligung an der Besitzpersonengesellschaft auch tatsächlich begünstigtes Betriebsvermögen ist, beantwortet sich aus dem Verwaltungsvermögenstest. Sofern Grundstücke zur Nutzung überlassen werden, kommt gemäß § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Buchst. a ErbStG die Rückausnahme in Gestalt der erbschaftsteuerlichen Betriebsaufspaltung zum Tragen.²⁷ Ein Problem kann sich im Rah-

19 *Meincke*, ErbStG, 16. Aufl. 2012, § 13b Tz. 13; *Wachter* in *Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter*, ErbStG, 2. Aufl. 2010, § 13b Tz. 221 und auch R E 13b.10 Abs. 1 Satz 9 ErbStR.

20 R E 13b.10 Abs.1 Satz 2 ErbStR.

21 So auch *S. Viskorf* in *Viskorf/Knobel/Schuck*, ErbStG/BewG, 3. Aufl., 2009, § 13b ErbStG Tz. 205; s. auch *Jülicher* in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 13b Tz. 254, Stand: März 2012 .

22 Wegen des Begriffs der klassischen Betriebsaufspaltung s. *Micker* in *Söffing/Micker*, Die Betriebsaufspaltung, 5. Aufl. 2013 Tz. 63.

23 S. hierzu oben unter Rn. 1734; ferner auch *Geck* in *Kapp/Ebeling*, ErbStG, § 13b Tz. 97, Stand: Mai 2012.

24 R E 13b.8 bis R E 13b.20 ErbStR.

25 *Wacker* in *Schmidt*, EStG, 31. Aufl., 2012, § 15 Tz. 869.

26 *Wacker* in *Schmidt*, EStG, 31. Aufl., 2012, § 16 Tz. 407.

27 Diesbezüglich wird auf die vorstehenden Ausführungen unter B. verwiesen.

men des Verwaltungsvermögens aber bezüglich der im Sonderbetriebsvermögen befindlichen Anteile an der Betriebskapitalgesellschaft ergeben. Beträgt die Beteiligung an der Betriebskapitalgesellschaft nicht mehr als 25 %, so könnte man daran denken, schädliches Verwaltungsvermögen unter dem Gesichtspunkt des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 ErbStG anzunehmen.

BEISPIEL²⁸: Die Gesellschafter A, B, C und D sind zu jeweils 25 % an der Betriebskapitalgesellschaft beteiligt. Ferner sind sie zu jeweils 25 % an der Besitzpersonengesellschaft beteiligt, die ein Grundstück an die Betriebskapitalgesellschaft zur Nutzung überläßt. A möchte im Rahmen einer vorweggenommenen Erbfolge seine Anteile an beiden Unternehmen an seinen Sohn E übertragen. Die Anteile an der Betriebskapitalgesellschaft stellen beim Gesellschafter A Sonderbetriebsvermögen dar; sie übersteigen jedoch nicht die für die Einordnung als begünstigungsfähiges Vermögen i.S. von § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG relevante Grenze von 25 % und sind somit nach § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 ErbStG als schädliches Verwaltungsvermögen zu qualifizieren.

Dieses Ergebnis wird in der Literatur als nicht sachgerecht angesehen, da der Anteil an der Betriebskapitalgesellschaft (ertragsteuerlich) Betriebsvermögen darstellt.²⁹ Als Lösung wird im Schrifttum der Vorschlag unterbreitet, die Anteile aller Gesellschafter wegen der personellen Verflechtung zu addieren.³⁰ Diese Ansicht erscheint in rechtlicher Hinsicht wenig überzeugend, da sie in keiner Weise eine Stütze im Wortlaut des Gesetzes findet. Vielmehr kann ihr entgegengehalten werden, daß ein Zusammenrechnen einzelner Anteile allein im Rahmen der Begünstigungsfähigkeit von Anteilen an Kapitalgesellschaften in § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 ErbStG vorgesehen ist. Folgerichtig vertritt die Finanzverwaltung die Ansicht, daß soweit zum Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters der Besitzpersonengesellschaft Anteile an einer Kapitalgesellschaft gehören und die unmittelbare Beteiligung am Nennkapital dieser Gesellschaft 25 % oder weniger beträgt, der Anteil auch dann dem Verwaltungsvermögen zuzurechnen ist, wenn die Summe aller zum Sonderbetriebsvermögen der Mitunternehmer gehörenden Anteile über 25 % liegt.³¹ Etwas anderes könnte nur aus einer etwaigen Poolung nach § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 ErbStG folgen.

Nach der diesseitig vertretenen Ansicht, ist eine isolierte Betrachtung der im Sonderbetriebsvermögen befindlichen Anteile an der Betriebskapitalgesellschaft nicht zutreffend, da dadurch die ertragsteuerrechtliche Einordnung des Sonderbetriebsvermögens mißachtet würde. Nach § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG gehören zum begünstigungsfähigen Vermögen Anteile an einer Gesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 3 EStG, also Mitunternehmeranteile. Ein Mitunternehmeranteil setzt sich zum

einen aus dem Gesellschaftsanteil, der das gesamthänderisch gebundene Vermögen abbildet, und zum anderen aus dem Sonderbetriebsvermögen zusammen.³² Gesellschaftsanteil und Sonderbetriebsvermögen bilden zusammen einen Mitunternehmeranteil und stellen insoweit als Einheit ein begünstigungsfähiges Vermögen dar. Diese einheitliche Betrachtung von Gesellschaftsanteil und Sonderbetriebsvermögen muß aber ebenso im Rahmen des Verwaltungsvermögens beachtet werden, da man sonst innerhalb ein und derselben Norm unterschiedliche Interpretationen in Bezug auf ein und dasselbe Tatbestandsmerkmal hätte. Dies hat zur Folge, daß § 13b Abs. 2 Nr. 2 ErbStG nicht anzuwenden ist. Vom Wortlaut her würde diese Norm zwar die im Sonderbetriebsvermögen gehaltenen Anteile an der Betriebskapitalgesellschaft erfassen. Leitbild dieser Vorschrift sind aber nicht betrieblich verhaftete Anteile an einer Kapitalgesellschaft, sondern Anteile an einer Kapitalgesellschaft, die im Privatvermögen gehalten werden. § 13b Abs. 2 Nr. 2 ErbStG ist mithin teleologisch dahin zu reduzieren, daß nur Anteile an Kapitalgesellschaften i.S. des § 17 EStG gemeint sind.³³

D. Schlußbetrachtung

Es ist schon erstaunlich, daß ein ertragsteuerliches Rechtsinstitut seine erste gesetzliche Definition im Erbschaftsteuerrecht erhält. Dies zeigt, wie sich das Erbschaftsteuerrecht, zumindest im unternehmerischen Bereich, immer mehr und mehr von dem Grundsatz des Primats des Zivilrechts löst und sich hin zum Ertragsteuerrecht bewegt, daß in wesentlichen Bereichen durch eine wirtschaftliche Betrachtungsweise geprägt wird. Es verwundert letztlich nicht, daß es zu einigen Friktionen zwischen der ertragsteuerlichen und der erbschaftsteuerlichen Betriebsaufspaltung kommt. Diese sollten aber stets im Sinne des Ertragsteuerrechts aufgelöst werden, um so die Einheitlichkeit der Rechtsordnung zu wahren.

²⁸ Beispiel entnommen aus *Söffing/Micker*, Die Betriebsaufspaltung, 5. Aufl. 2013, Tz. 1749.

²⁹ *Gluth*, ErbStB 2009, 89, 93; *Wehrheim/Rupp*, DB 2008, 1455, 1456.

³⁰ *Gluth*, ErbStB 2009, 89, 93.

³¹ R E 13b.15 Abs. 2 Satz 1 ErbStR; s. hierzu auch *Braun*, Ubg. 2009, 647, 648 r.Sp. unter (2).

³² *Wacker* in Schmidt, EStG, 31. Aufl., 2012, § 16 Tz. 407.

³³ So wohl auch *Geck* in Kapp/Ebeling, ErbStG, § 13b Tz. 97, Stand: Mai 2012.

Gestaltungüberlegungen zur steuerwirksamen Realisierung stiller Lasten – zugleich Anmerkung zu den BFH-Urteilen vom 12.12.2012, I R 69/11 und I R 28/11, vom 16.12.2009 – I R 102/08, vom 14.12.2011 – I R 72/10 und vom 26.04.2012 – IV R 43/09

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

I. Vorbemerkung

Mit seinen beiden am 20.03.2013 veröffentlichten Urteilen vom 12.12.2012¹ ergänzt und vervollständigt der I. Senat des BFH seine Rechtsprechung zur bilanziellen Behandlung angeschaffter Verbindlichkeiten.² Diese Entscheidungen stehen in einer Linie mit dem Urteil des IV. Senats vom 26.04.2012³ und eröffnen unter klarer Absage an die restriktive Auffassung der Finanzverwaltung erheblichen Gestaltungsspielraum zur aufwandswirksamen Realisierung stiller Lasten.⁴

Im Kern geht es um folgende Thematik: Unternehmen dürfen in ihrer Steuerbilanz aufgrund einkommensteuerlicher Passivierungsbegrenzungen bestimmte (ungewisse) Verbindlichkeiten entweder nicht ausweisen oder sie haben die Verbindlichkeiten mit geringeren Werten anzusetzen als in ihrer Handelsbilanz, vgl. § 5 Abs. 2a; § 5 Abs. 3; § 5 Abs. 4; § 5 Abs. 4a; § 6 Abs. 1 Nr. 3a; § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. f). In der Praxis besonders bedeutsam sind die Ansatz- und Bewertungsbeschränkungen des § 6a EStG für Pensionsrückstellungen, wo der normspezifische Teilwert nach § 6a Abs. 3 EStG aus letztlich fiskalpolitischen Gründen hinter dem handelsrechtlich auszuweisenden Barwert als dem „wahren“ Erfüllungswert der Versorgungsanwartschaften zurückbleibt. Durch derartige Verbote sollen unter Durchbrechung des handelsbilanzrechtlichen Imparitätsprinzips (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbsatz 1 HGB) am Stichtag bereits vorhandene Verpflichtungen auf künftige Veranlagungszeiträume verlagert werden. Die Realisierung steuerlicher Verluste wird damit in die Zukunft verschoben.

Den zitierten BFH-Urteilen liegen verschiedene Fallkonstellationen zugrunde, in denen steuerbilanzielle Passivposten, die aufgrund dieser gesetzlichen Ansatz- und Bewertungsverbote bzw. -beschränkungen hinter der tatsächlichen wirtschaftlichen Belastung des Unternehmens zurückblieben, durch Übertragungsakte steuerwirksam auf die tatsächliche Belastungssituation angehoben wurden. Die Realisierung steuerlicher Verluste wird dadurch auf den Stichtag vorgezogen.

In der hiermit verbundenen sofort aufwandswirksamen Hebung der stillen Lasten sieht die Finanzverwaltung eine Umgehung steuerlicher Ansatz- und Bewertungsbeschränkungen. Sie versucht bislang in erster Linie, diesen Steuereffekt durch einen fingierten Erwerbsergebnis beim Erwerber des Passivpostens zu neutralisieren.⁵ Damit wird die Finanzverwaltung infolge der klaren Rechtspre-

chungslinie des BFH zukünftig nicht mehr durchdringen können.

II. Die Sachverhalte der BFH-Entscheidungen im Überblick

1. Urteil vom 16.12.2009 – I R 102/08⁶

Eine GmbH hatte den Geschäftsbetrieb einer Konzerngesellschaft im Wege eines Asset Deal erworben, darunter auch Verpflichtungen der Verkäuferin aus Mietverträgen, die für die Verkäuferin wirtschaftlich keinen Wert mehr hatten. Deshalb waren in der Handelsbilanz Drohverlustrückstellungen gebildet worden, welche die erwerbende GmbH in ihrer Handels- und Steuerbilanz übernahm. Das Finanzamt gestattete zwar die steuerbilanzielle Übernahme der Rückstellung im Erwerbszeitpunkt, wollte diese jedoch wegen des Passivierungsverbots des § 5 Abs. 4a EStG zum nachfolgenden Bilanzstichtag erfolgswirksam auflösen.

2. Urteil vom 14.12.2011 – I R 72/10⁷

Wieder hatte eine GmbH den Betrieb einer Tochtergesellschaft im Wege eines Asset Deal übernommen. Dabei über-

Die mit ► gekennzeichneten Entscheidungen können unter www.steuerecht.org in der Online-Variante dieses Hefts abgerufen werden.

1 I R 69/11 zur Passivierung „angeschaffter“ Pensionsrückstellungen, BeckRS 2013, 94625, und I R 28/11 zur Ausgliederung von Pensionsverpflichtungen, BeckRS 2013, 94630, DStR 2013, 575, mit Anmerkung *Wolf-Dieter Hoffmann*.

2 ► Urteil vom 16.12.2009, I R 102/08, Passivierung „angeschaffter“ Drohverlustrückstellungen, DStR 2010, 265 und ► Urteil vom 14.12.2011, I R 72/10, Passivierung „angeschaffter“ Rückstellungen bei steuerlichem Ausweisverbot, DStR 2012, 452.

3 BFH, Urteil vom 26.04.2012, IV R 43/09, Keine Passivierung einer Pensionsrückstellung nach Schuldbetritt und Schuldübernahme im Innenverhältnis, DStR 2012, 1128.

4 *Hoffmann* spricht gar davon, das „Scheunentor der Bilanzgestaltung“ sei „sperrangelweit geöffnet“, DStR 2013, 580, 581.

5 Vgl. BMF, Schreiben vom 24.06.2011, IV C 6 – S 2137/0-03, Steuerliche Gewinnermittlung; bilanzsteuerrechtliche Ansatz- und Bewertungsvorbehalte bei Übernahme von schuldrechtlichen Verpflichtungen, DStR 2011, 1226; BMF, Schreiben vom 16.12.2005, IV B 2-S 2176-103/05, Schuldbetritt in eine Pensionsverpflichtung, DStR 2006, S. 36.

6 DStR 2010, 265.

7 DStR 2012, 452.

nahm die GmbH u.a. auch handelsbilanziell gebildete Jubiläumsrückstellungen und Rückstellungen für Verpflichtungen gegenüber dem Pensionsversicherungsverein (PSVaG), die sie bei der Bemessung des Kaufpreises berücksichtigt hatte. Das Finanzamt gestattete auch hier den steuerbilanziellen Ausweis im Erwerbszeitpunkt, nicht jedoch in den Folgebilanzen und berief sich auf steuerliche Ausweisverbote.⁸ Gegen den dadurch ausgelösten steuerlichen Erwerbsergebnis richtet sich das Klageverfahren.

3. Urteil vom 12.12.2012, I R 69/11⁹

Eine GmbH erwarb einen Betrieb und übernahm hierbei die aufgrund von Pensionszusagen bestehenden Pensionsverpflichtungen gegenüber den Arbeitnehmern. Die übernommene Pensionsrückstellung wies sie handels- und steuerbilanziell gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3 i.V.m. Nr. 2 EStG mit dem Teilwert aus (versicherungsmathematischer Wert der Belastung) und führte diesen Wert in der Folgebilanz fort. Das Finanzamt folgte dem Wertansatz nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG im Erwerbszeitpunkt, setzte aber den Bilanzansatz in der Folgebilanz auf den nach § 6a EStG ermittelten niedrigeren Wert zurück. Gegen die sich hieraus ergebende steuerliche Gewinnerhöhung richtete sich das Klageverfahren.

4. Urteil vom 12.12.2012, I R 28/11¹⁰ (ausgegliederte „Rentner-GmbH“)

Die klagende GmbH entstand durch Ausgliederung zur Neugründung gemäß § 123 Abs. 3 Nr. 2 UmwG aus der D-GmbH. Gegenstand der Ausgliederung waren Pensionsverbindlichkeiten gegenüber bereits ausgeschiedenen Mitarbeitern im versicherungsmathematischen Wert von rd. 75 Mio. EUR sowie zur Erfüllung dieser Verbindlichkeiten benötigte Vermögensgegenstände (Deckungsvermögen). Die Differenz zu dem steuerbilanziell nach § 6a EStG ermittelten niedrigeren Wert betrug rd. 26,9 Mio. EUR. Da nur Einzelwirtschaftsgüter ausgegliedert worden waren, fand das UmwStG keine Anwendung, so daß Teilwerte anzusetzen waren.

Auch hier übernahm das Finanzamt den in Handels- und Steuerbilanz gebildeten Teilwertansatz der erworbenen Pensionsrückstellung im Erwerbszeitpunkt, setzte den Wert in der folgenden steuerlichen Schlußbilanz allerdings auf den nach § 6a EStG ermittelten Wert herab. Gegen die sich dadurch ergebende steuerliche Gewinnerhöhung von rd. 26,9 Mio. EUR richtete sich das Klageverfahren.

5. Urteil vom 26.04.2012 – IV R 43/09¹¹ (Schuldbeitritt für Pensionszusagen)

Die klagende KG hatte ihren Mitarbeitern Ansprüche auf Alters- und Invalidenrente eingeräumt. Sie vereinbarte mit einer konzernverbundenen GmbH einen entgeltlichen Schuldbeitritt, mit dem Letztere sich verpflichtete, als wei-

tere Schuldnerin für die Pensionszusagen der Klägerin gegenüber namentlich bezeichneten Pensionsberechtigten einzustehen. Die Klägerin hatte dafür ein sofort fälliges Basisentgelt zu zahlen, bei dem es sich um die Summe der nach den damaligen Erkenntnissen ermittelten Barwerte der Zahlungsverpflichtungen gegenüber den einzelnen Pensionsberechtigten handelte, hier 309.700 EUR. Im Innenverhältnis war die GmbH verpflichtet, die Zahlungen aus den Pensionsverpflichtungen unter Ausschluß eines Ausgleichsanspruchs zu leisten. Sofern – davon abweichend – die Klägerin in Anspruch genommen werden sollte, hatte sie die Zahlungen im Innenverhältnis für Rechnung der GmbH vorzunehmen, die diese einmal jährlich nachschüssig auszugleichen hatte.

Die Klägerin wies daraufhin für die vom Schuldbeitritt betroffenen Verpflichtungen in ihrer Handels- und Steuerbilanz des Streitjahres die zuvor nach § 6a EStG ermittelten Pensionsrückstellungen (233.860 EUR) nicht mehr aus. Sie war der Auffassung, für sie bestände keine wirtschaftliche Belastung mehr, nachdem sie insoweit durch den Schuldbeitritt freigestellt worden sei. Der gewinnerhöhenden Auflösung der Rückstellung in Höhe von 233.860 EUR setze sie das Basisentgelt in Höhe von 307.900 EUR als sofort wirksamen Aufwand gegenüber. Die GmbH wiederum setze die durch Schuldbeitritt erworbene Verpflichtung mit dem Teilwert (307.900 EUR) an.

Das Finanzamt vertrat hingegen die Auffassung, auch nach dem Schuldbeitritt bleibe der Arbeitgeber, der die Versorgungsleistungen zugesagt habe, weiterhin der Pensionsverpflichtete, dem gegenüber die Pensionsberechtigten ihre Ansprüche allein geltend machen könnten. Die Auflösung der Pensionsrückstellungen sei nicht zulässig, weil die Pensionsverpflichtungen der Klägerin auch nach dem Schuldbeitritt fortbeständen und weiterhin mit den Werten nach § 6a EStG in Höhe von 233.860 EUR auszuweisen seien. Neben der Passivierung der Pensionsrückstellungen nach § 6a EStG habe die Klägerin den Freistellungsanspruch in Höhe des an die GmbH gezahlten Entgeltes (Anschaffungskosten) mit 309.000 EUR als Forderung zu aktivieren.¹² Der BFH gab sämtlichen Klagen statt und erlaubte in allen vorgenannten Fallkonstellationen die steuerwirksame Realisierung stiller Lasten durch Übertragungsvorgänge.

8 Für Jubiläumsrückstellungen § 5 Abs. 4 EStG; hinsichtlich der Zahlungspflichten gegenüber dem PSVaG, die als (künftige) Pflichten einem handelsbilanziellen Ansatzwahlrecht unterliegen (Art. 28 Abs. 1 Satz 2 EGHGB), zieht das nach allgemeinen steuerrechtlichen Grundsätzen ein steuerbilanzielles Ansatzverbot nach sich.

9 BeckRS 2013, 94625.

10 BeckRS 2013, 94630, DStR 2013, 575.

11 DStR 2012, 1128.

12 Vgl. hierzu BMF vom 16.12.2005, IV B 2-S 2176-103/05, Schuldbeitritt in eine Pensionsverpflichtung, Tz. 4, DStR 2006, S. 36; die bilanzielle Behandlung bei der beitretenden GmbH war nicht Gegenstand des Rechtsstreits; insoweit ist jetzt aber auf vorzitierte Entscheidungen des I. Senats vom 12.12.2012 zu verweisen.

III. Die Argumentation der Finanzverwaltung

Der Finanzverwaltung war die aus ihrer Sicht unerwünschte Realisierung der stillen Lasten auf Ebene des Altschuldners durch Übertragungsvorgänge erkennbar ein Dorn im Auge. Sie sah hierin eine Umgehung steuerlicher Ansatzbeschränkungen und einen Verstoß gegen den Grundsatz *lex specialis derogat legi generali*, wenn durch allgemeine bilanzrechtliche Grundsätze, hier den Grundsatz der Neutralität von Anschaffungsvorgängen, spezialgesetzliche Ansatzbeschränkungen unterlaufen würden. Deshalb versuchte sie, die realisierte stille Last durch einen fingierten steuerpflichtigen Erwerbsgewinn beim Erwerber zu kompensieren. Zwar seien Anschaffungsvorgänge erfolgsneutral und damit die erworbenen Verpflichtungen im Erwerbszeitpunkt mit dem Marktwert, also der tatsächlichen Gegenleistung zu bewerten; dieser Wert stelle als tatsächlicher Verpflichtungswert auch die Anschaffungskosten des Erwerbers dar.

Im nächsten Bilanzzeitpunkt, d.h. in der für die Besteuerung maßgebenden nachfolgenden Schlußbilanz des Erwerbers, werde dieser Grundsatz aber wieder von den spezielleren steuergesetzlichen Ansatz- und Bewertungsvorschriften durchbrochen. Der handelsrechtliche Grundsatz der Erfolgsneutralität von Anschaffungsvorgängen komme nämlich nur insoweit zur Anwendung, als keine steuerlichen Ansatz- und Bewertungsvorbehalte bestehen; die Regelungen in § 5 Absatz 2 a bis 4 b, Absatz 5 Satz 1 Nummer 2, § 6 Absatz 1 Nummer 3, 3 a und § 6 a EStG seien zu beachten. Beim Erwerber müsse dann wieder auf den regelmäßig niedrigeren steuerlichen Ansatz abgestockt werden, was zum sogenannten Erwerbsgewinn führt. Das handelsrechtliche Realisationsprinzip (§ 252 Absatz 1 Nummer 4 zweiter Teilsatz HGB) komme wegen der verdrängenden bilanzsteuerrechtlichen Ansatz- und Bewertungsvorbehalte nicht zur Anwendung.¹³

Im Ergebnis holte die Finanzverwaltung den beim Veräußerer entstehenden Verlust aus der Realisierung stiller Lasten phasenverschoben durch einen fingierten Erwerbsgewinn beim personenverschiedenen Erwerber auf.

Daß die hierin liegende Durchbrechung des Anschaffungskostenprinzips zugleich eine systemwidrige Durchbrechung des Prinzips der Besteuerung nach individueller Leistungsfähigkeit mit sich bringt, die kaum mit dem Normzweck der Passivierungsbeschränkungen begründet werden kann, liegt auf der Hand.¹⁴

In den Fällen des entgeltlichen Schuldbeitritts zu Pensionsverpflichtungen versucht die Finanzverwaltung hingegen schon auf der Ebene des Altschuldners den steuerlichen Verlust aus der Zahlungsverpflichtung an den Neuschuldner zu verhindern. Zwar sollen die Zahlungen an den Dritten (Neuschuldner) als Gegenleistung für den Schuldbeitritt nach Maßgabe des § 4 Abs. 4 EStG als Betriebsausgaben abzugsfähig sein; der Altschuldner habe aber neben der Passivierung der Pensionsrückstellung nach § 6a EStG eine Forderung in Höhe des an den Dritten für den Freistellungs-

anspruch gezahlten Entgeltes zu aktivieren, womit die Zahlungsverpflichtung neutralisiert wird. Für im Entgelt enthaltene Aufwendungen, wie beispielsweise Verwaltungskosten und zu entrichtende Beiträge an den Pensionsversicherungsverein (PSV), komme ein Rechnungsabgrenzungsposten nach § 5 Abs. 5 Nr. 1 EStG auch dann nicht in Betracht, wenn diese Kostenbestandteile in der vertraglichen Vereinbarung betragsmäßig festgelegt worden und nach dem Willen der Vertragspartner zweckgebunden zu verwenden seien.¹⁵

IV. Die Argumentation des BFH zur steuerbilanziellen Behandlung erworbener Verbindlichkeiten

Die der Auffassung der Finanzverwaltung widersprechende Begründung der jeweiligen BFH-Entscheidungen liest sich – wie *Hoffmann* zutreffend anmerkt – wie eine „Lehrstunde des Bilanzrechts für Fortgeschrittene“.¹⁶ Ausgehend von den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) leitet der BFH in überzeugender Subsumtion seine Rechtsauffassung her und wiederholt und vertieft sie von Entscheidung zu Entscheidung.

1. Grundsatz der erfolgsneutralen Behandlung von Anschaffungsvorgängen

Ein Erwerber hat in seinen Bilanzen das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen GoB auszuweisen ist, §§ 238 ff. HGB, ergänzt durch §§ 264 ff. HGB für Kapitalgesellschaften.

Zu den wesentlichen GoB zählt das Gebot, Gewinne nur zu berücksichtigen, wenn sie am Abschlußstichtag realisiert sind (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbsatz 2 HGB). Daraus folgt u.a., daß Anschaffungsvorgänge erfolgsneutral zu behandeln sind (Grundsatz der erfolgsneutralen Behandlung von Anschaffungsvorgängen). Der Zugang von Wirtschaftsgütern zum Betriebsvermögen führt zu einer bloßen Umschichtung in der Bilanz in Höhe der Anschaffungskosten; ein unterschiedlicher Ansatz von Zu- und Abfluß ist ausgeschlossen. Eine Gewinnrealisierung kann nur aufgrund nachfolgender betrieblicher Umsatzakte erfolgen.

13 BMF-Schreiben vom 24.06.2011, IV C 6 – S 2137/0-03, Tz. 3 und 4, DStR 2011, 1226.

14 Siehe hierzu vertiefend: *Schlöter*, „Angeschaffte“ Verbindlichkeiten nach dem Urteil des BFH vom 14.12.2011 – I R 72/10, BB 2012, S. 951, 953.

15 BMF-Schreiben vom 16.12.2005, IV B 2-S 2176-103/05 Schuldbeitritt in eine Pensionsverpflichtung, dort Tz. 4, DStR 2006, S. 36.

16 *Hoffmann*, DStR 2012, 1132.

2. Anschaffungskosten, § 255 Abs. 1 Satz 1 HGB

Anschaffungskosten sind gemäß § 255 Abs. 1 Satz 1 HGB die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. Dieser handelsrechtliche Begriff der Anschaffungskosten gilt auch in der steuerbilanziellen Beurteilung.¹⁷ Die bei der Übernahme von Verbindlichkeiten zutreffend erhöhten Anschaffungskosten bilden die Ausgangsgröße für die weitere bilanzielle Entwicklung eines zugegangenen Wirtschaftsgutes.

3. Anwendung auch auf steuerbilanziell unterdotierte Passivposten

Der Grundsatz der erfolgsneutralen Behandlung von Anschaffungsvorgängen findet auch auf übernommene Passivposten und hierbei unabhängig davon Anwendung, ob der Ausweis dieser Passivposten in der Steuerbilanz einem Ausweisverbot bzw. sonstigen Passivierungsbegrenzungen ausgesetzt ist. Denn auch die Übernahme steuerrechtlich zu Recht nicht bilanzierter Verbindlichkeiten ist Teil des vom Erwerber zu entrichtenden Entgelts¹⁸ und erhöht mithin dessen Anschaffungskosten.¹⁹

Die für verschiedene Aufwandspositionen steuerrechtlich angeordneten, von den handelsbilanziellen Ansätzen abweichenden, spezifisch steuerbilanziellen Ansatzverbote ändern hieran nichts. Durch derartige Verbote sollen – lediglich – am Stichtag bereits vorhandene Verpflichtungen entgegen den Vorgaben des handelsbilanzrechtlichen Imparitätsprinzips (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbsatz 1 HGB) auf künftige Veranlagungszeiträume verlagert werden. Steuerbilanziell wird der Verlust aus schwebenden Geschäften erst bei seiner Realisierung effektuiert, nicht bereits bei seiner Entstehung.²⁰

4. Übertragung als Realisierung der Verpflichtung

Die entgeltliche Übertragung von Verbindlichkeiten ist eine solche Realisierung. Wird beispielsweise im Fall von Drohverlustrückstellungen der verlustbedrohte Vertrag entgeltlich gegen Schuldübernahme erworben, dann ist der Erwerber im Verhältnis zum Veräußerer verpflichtet, ihn von der gegenüber dem Gläubiger der Schuld weiter bestehenden Zahlungspflicht (im Streitfall die Verpflichtung zur Mietzahlung) freizustellen. Bei dieser Freistellungsverpflichtung handelt es sich nicht um den Teil eines schwebenden Geschäfts, denn das Geschäft wurde infolge des Erwerbsvorgangs bereits erfüllt. Die Freistellungsverpflichtung ist mithin vom Erwerber sowohl in der Handels- als auch in der Steuerbilanz nach den für ungewisse Verbindlichkeiten geltenden Grundsätzen und nicht als Drohverlustrückstellung zu passivieren.

Für den Fall, daß die entsprechende Verpflichtung entgeltlich erworben wird, greifen die spezifisch steuerbilanziellen Ansatz- und Bewertungsbeschränkungen somit nicht mehr. Denn dann ist die Verpflichtung realisiert. Sie ist deswegen vom Erwerber sowohl in der Handels- als auch in der Steuerbilanz passivisch auszuweisen.

5. Art der Übernahme ist dabei unbeachtlich

Der von der Finanzverwaltung vertretenen Differenzierung zwischen Schuldbeitritt und Schuldübernahme folgt der BFH nicht. Ob die Schuld im Wege eines internen Schuldbeitritts oder aber im Zuge einer Vertragsübernahme nach § 414 BGB oder im Fall des Erwerbs eines Betriebes nach § 613a BGB oder im Wege der Ausgliederung²¹ von Einzelwirtschaftsgütern (außerhalb des UmwStG) übernommen wurde, ist unbeachtlich. Auf den Passivausweis des Erwerbers hat das keine Auswirkungen.

Im Urteil vom 26.04.2012 liefert der IV. Senat die dogmatisch überzeugende Begründung für die Realisierung durch entgeltlichen Schuldbeitritt mit interner Freistellungsverpflichtung. Durch den Schuldbeitritt werden der ursprüngliche Schuldner und der Schuldbeitretende Gesamtschuldner, die zueinander zu gleichen Anteilen verpflichtet sind, soweit nicht ein anderes bestimmt ist (§ 426 Abs. 1 Satz 1 BGB). Im Außenverhältnis führt ein Schuldbeitritt somit zur Entstehung einer eigenen Schuld des Beitretenden gegenüber dem Gläubiger. Im Innenverhältnis zum bisherigen Schuldner kann der Beitretende die Schuld durch entsprechende Vereinbarung in vollem Umfang übernehmen. Wird der ursprüngliche Schuldner gleichwohl von dem Gläubiger in Anspruch genommen, kann er von dem Beigetretenen Ausgleich verlangen; die Forderung des Gläubigers gegen den Beigetretenen geht auf ihn über (§ 426 Abs. 2 Satz 1 BGB).

Das schlägt sich bei einem entgeltlichen Schuldbeitritt bei Pensionsverpflichtungen auch bilanziell nieder. Zwar schuldet der Altschuldner den Versorgungsberechtigten weiterhin künftige Versorgungsleistungen; seine Inanspruchnahme ist jedoch infolge des Schuldbeitritts des Neuschuldners nicht (mehr) wahrscheinlich. Wenn nach dem Innenverhältnis der Gesamtschuldner allein die (leistungsfähige) Neuschuldner-GmbH künftig zu den Versorgungsleistungen verpflichtet ist, sind die Pensions-

17 Vgl. auch BFH, Urteil vom 14.12.2011, I R 72/10, DStR 2012, 452, m.w.N.

18 BFH, Urteil vom 17.10.2007, I R 61/06, Auswirkung von Rückstellungsverboten auf Veräußerungsgewinn, DStR 2008, 963.

19 So auch BFH, Urteil vom 16.12.2009, I R 102/08, DStR 2010, 265 und Urteil vom 14.12.2011, I R 72/10, DStR 2012, 452.

20 BFH, Urteil vom 16.12.2009, I R 102/08, Passivierung „angeschaffter“ Drohverlustrückstellungen, DStR 2010, 265.

21 § 133 Abs. 1 UmwG führt im Verhältnis zum Gläubiger zu einer gesamtschuldnerischen Haftung.

rückstellungen von dieser GmbH und nicht (mehr) vom Altschuldner zu passivieren. Sie haben sich dann beim Altschuldner in Höhe des vereinbarten Entgelts – in der Regel in Höhe des handelsbilanziellen Werts der Pensionsanswartschaften – realisiert. Die Höhe des Entgelts für den Schuldbeitritt kann aber auch davon abweichen und in gewissem Rahmen frei vereinbart werden.²²

Diese Grundsätze finden gleichermaßen Anwendung auf die durch § 6a Abs. 3 EStG sondergesetzlich vorgegebene Teilwertberechnung von Pensionsverpflichtungen bzw. Pensionsanswartschaften. Werden sie von dem Betriebsübernehmer im Zuge des Unternehmenskaufs oder im Wege der Ausgliederung von Einzelwirtschaftsgütern auf der Grundlage versicherungsmathematischer Werte in diesem Sinne „angeschafft“, sind sie von dem Übernehmer ebenfalls mit diesen tatsächlichen Verpflichtungswerten²³ als ihren Anschaffungskosten auszuweisen.

6. Keine Durchbrechung des Anschaffungskostenprinzips in der Folgebilanz

Bei diesem Wertansatz bleibt es dann entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung auch im weiteren Verlauf des Wirtschaftsjahres und dem dafür maßgebenden nächsten Bilanzstichtag. Eine Durchbrechung durch steuerliche Ansatzbeschränkungen kommt nicht in Betracht. Sie wirken sich aufgrund der erfolgten Realisierung der Verbindlichkeit nicht mehr auf diese Verbindlichkeit aus.

Das gilt wiederum auch für Pensionsverpflichtungen, die infolge der Realisierung im übrigen nicht ihren Charakter verloren haben, wie der BFH klarstellt.²⁴ Vielmehr behält die Verbindlichkeit ihren Charakter als Pensionsverpflichtung, wenn sie von demjenigen, der die Versorgungszusage erteilt hat, z.B. durch Schuldübernahme oder einen sonstigen Übertragungsakt auf eine andere Person übergeht. Es handelt sich nach wie vor um Pensionsverpflichtungen i.S. von § 6a EStG; die besondere Teilwertberechnung des § 6a Abs. 3 EStG wirkt sich insoweit allerdings nicht mehr aus.

7. Anwendung der steuerlichen Ansatzbeschränkungen nur auf neu entstehende Verbindlichkeiten

Der übernommene Passivposten ist insoweit fix. Dann stellen sich Fragen nach der Folgebewertung, wenn sich der Schuldumfang verändert. Vermindert er sich, ist die Rückstellung entsprechend aufzulösen. Für den Fall einer Erhöhung der Verpflichtung wurde teilweise befürchtet, der BFH werde das Einfrieren des passivierten Anschaffungswerts bis zum Erreichen des steuerlichen Werts anordnen,²⁵ so daß die Rückstellung erst nach dem Ausschöpfen des kompensatorischen „Bewertungspuffers“ erhöht werden dürfe. Dem widerspricht der BFH ausdrücklich, denn er kann hierfür zu Recht keine Rechtsgrundlage erkennen. Auch für die Bildung eines besonderen Ausgleichspostens, um die Be-

wertungsdifferenz anderweitig „abzufangen“, erkennt der BFH keine Notwendigkeit.²⁶

Steuerliche Ansatz- und Bewertungsbeschränkungen sind deshalb nur auf zusätzlich neu entstehende bzw. hinzutretende Verpflichtungen anzuwenden. Für Pensionsrückstellungen entfaltet § 6a EStG deshalb nur Auswirkungen auf die kontinuierlichen Zuführungen, mittelbarer die Answartschaften – auf der Basis einer Einzelbewertung der jeweiligen Rückstellung – bis zum Leistungsfall vom Zusagenden ausfinanziert werden und ihre Deckung sichergestellt wird. Diese Zuführungen erhöhen als originär neu entstandene Wertstellungen den mit den Anschaffungskosten rückgestellten Betrag (nur) nach den beschränkenden Bewertungsmaßgaben des § 6a Abs. 3 EStG.²⁷

Hoffmann entdeckt hierin ein nicht zu Unrecht „neu erfundenes Bewertungskompositum“²⁸ mit zwei Bewertungslinien für die Altersversorgungsverpflichtungen.²⁹ Denn die Bilanzbewertung setzt sich dann in den weiteren Jahren aus der durch die Übernahme geschaffenen Verbindlichkeitsrückstellung und der Zuführung nach § 6a Abs. 3 EStG zusammen.

Die im Vorfeld der jüngsten BFH-Entscheidungen angestellten Mutmaßungen, daß auch hinsichtlich des entstehenden Mehrbetrags das steuerliche Passivierungsverbot nicht eingreife,³⁰ sind jedenfalls ebenfalls obsolet.

8. Keine Aktivierung eines Freistellungsanspruchs bei entgeltlichem Schuldbeitritt

Wird wie im vom IV. Senat entschiedenen Fall ein entgeltlicher Schuldbeitritt mit Freistellungsverpflichtung vereinbart, so erfolgt auch keine Kompensation des Verlusts aus der Realisierung stiller Lasten beim Altschuldner durch Aktivierung des Freistellungsanspruchs.

Denn die Verpflichtung des Neuschuldners zur Freistellung des Altschuldners, falls dieser künftig – hier aus den Pensionsverpflichtungen – in Anspruch genommen werden sollte, ist beim Altschuldner schon deshalb kein bilanzierungsfähiges Wirtschaftsgut, weil bereits die künftige Inanspruchnahme aus den Pensionsverpflichtungen ungewiß und für deren Passivierung nicht hinreichend wahrschein-

22 Höfer, Bilanzierung und Bewertung entgeltlich übernommener Versorgungsverpflichtungen, DB 2012, 2130, 2131 und 2132.

23 Vgl. Höfer, DB 2012, 2130: „Übertragungswerte“.

24 BFH, Urteil vom 12.12.2012, I R 28/11, BeckRS 2013, 94630, DStR 2013, 575.

25 Vgl. Geberth, BB 2012, 1660, 1662.

26 BFH, Urteil vom 16.12.2009, I R 102/08, Passivierung „angeschaffter“ Drohverlustrückstellungen, DStR 2010, 265.

27 So schon Schlotter, BB 2012, 951, 954.

28 DStR 2013, 580.

29 DStR 2012, 1128, 1132.

30 Hahne, BB 2012, 697, 698.

lich ist. Wenn das Entgelt für den Schuldbeitritt sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach betrieblich veranlaßt war, führt es – mangels Erfüllung der Voraussetzungen für die Aktivierung eines Wirtschaftsguts – zu sofort abziehbaren Betriebsausgaben. Der wirtschaftliche Wert der Ansprüche, die der Altschuldner aus dem Schuldbeitritt des Neuschuldners gegen diesen hat, spiegelt sich bilanziell allein darin wider, daß die ungewisse Verbindlichkeit aus den Pensionszusagen nicht mehr als Passivposten auszuweisen ist.

9. Darin wohnendes Gestaltungspotential ist unbeachtlich

Der BFH hält es für unbeachtlich, ob der so zu behandelnde Passivausweis, wie – so wörtlich – „vom FA geargwöhnt“ insbesondere in Konzernen Gestaltungsmöglichkeiten eröffnen kann. Denn auch wenn das zuträfe, so wäre das doch nur die zwangsläufige Folge der systematisch richtigen Anknüpfung an handels- und steuerbilanzielle Grundsätze. Zu besteuern sind danach tatsächliche Gewinne, nicht aber fiktive Erwerbsgewinne.³¹ Das sitzt!

V. Gestaltungsüberlegungen

Die vorstehend behandelte Rechtsprechungsserie des BFH verhilft nicht nur in Fällen von Unternehmensverkäufen im Wege eines Asset Deal zu erfreulicher Rechtsklarheit für die bilanzielle Behandlung erworbener Verbindlichkeiten, die steuerlichen Ansatz- und Bewertungsverbote beim Veräußerer unterlagen; sie eröffnet darüber hinaus verschiedene recht einfach umzusetzende Gestaltungsmöglichkeiten, um durch steuerliche Ansatz- und Bewertungsverbote begründete stille Lasten erfolgswirksam zu realisieren. Benötigt wird letztlich nur ein entgeltlicher Übertragungsvorgang, sei es durch Verkauf, sei es durch – nicht steuerneutrale – Ausgliederung oder sei es durch Vereinbarung eines entgeltlichen Schuldbeitritts mit Freistellungsverpflichtung. Insbesondere in Konzernstrukturen werden diese Gestaltungen auf großes Interesse stoßen.

Alleine wegen Jubiläumsrückstellungen werden derartige Gestaltungen sicher nicht aufgegriffen werden. Von Interesse sind in erster Linie Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten (§ 249 Abs. 1 Satz 1 HGB) in Form von Pensionsverpflichtungen. Zu diesen ungewissen Verbindlichkeiten gehört nämlich auch die Verpflichtung, Mitarbeitern künftig Versorgungsleistungen zu erbringen.

Dort werden Übertragungen im Wege eines Verkaufs bzw. eines externen Schuldbeitritts durch Schuldnerwechsel (Schuldneraustausch) regelmäßig nicht in Betracht kommen. Denn § 4 BetrAVG (Betriebsrentengesetz) schränkt die Übertragbarkeit und die Möglichkeit, eine Schuld in der Weise zu übernehmen, daß der Dritte an die Stelle des bisherigen Schuldners tritt (§§ 414 ff. BGB), zum Schutz des Pensions-Sicherungs-Vereins und der Versorgungsberech-

tigten erheblich ein. Eine isolierte Übertragung der entsprechenden Verbindlichkeiten mit befreiender Wirkung ist deshalb regelmäßig nicht möglich.

Aber auch nach BetrAVG unbedenkliche Gesamtrechtsnachfolgegestaltungen durch Umwandlungen dürften ausscheiden. Denn mit § 3 Abs. 1 Satz 2 und § 4 Abs. 1, § 11 Abs. 1 Satz 2 und § 12 Abs. 1 Satz 2, § 15 Abs. 1, § 20 Abs. 2, § 24 Abs. 2 Satz 1 UmwStG werden jeweils verdrängende steuerrechtliche Sonderregelungen sowohl für die Wertansätze in der steuerlichen Schlußbilanz der übertragenden als auch für die übernehmende Körperschaft angeordnet. Maßgebend für die Bewertung von Pensionsrückstellungen ist danach jeweils § 6a EStG, so daß die stillen Lasten eingefroren bleiben.

Stattdessen bietet es sich an, die Pensionsverpflichtungen durch Ausgliederung von Einzelwirtschaftsgütern in eine dadurch entstehende Tochtergesellschaft („Rentner-GmbH“) auszugliedern. Die ausgegliederten Pensionsverbindlichkeiten und das Deckungsvermögen erfüllen regelmäßig weder die Voraussetzungen eines Mitunternehmeranteils noch eines Betriebs noch eines Teilbetriebs. Es liegt ein Fall der Ausgliederung von Einzelwirtschaftsgütern vor, für den das Umwandlungssteuergesetz keine Regelungen enthält und deshalb nicht anwendbar ist. Deshalb kommen auch die verdrängenden umwandlungsteuerrechtlichen Sonderregelungen mit ihrem Verweis auf § 6a EStG nicht zur Anwendung. Zu beachten ist die in § 133 UmwG festgelegte langlaufende Gesamtschuld.

Gestalterisch noch einfacher ist die vom BFH mit Urteil vom 26.04.2012 abgeseignete Vereinbarung eines entgeltlichen Schuldbeitritts, bei dem zivilrechtliche Übertragungsvorgänge hinsichtlich der Pensionsverpflichtungen insgesamt vermieden werden. *Demuth/Eisgruber*³² formulieren deshalb – wenn auch überspitzt:

„Im Ergebnis kann so durch ein einfaches, konzerninternes Blatt Papier die niedrige Rückstellungsbewertung des § 6a EStG dauerhaft vermieden werden. Das kommt faktisch einer Abschaffung des § 6a EStG durch Richterrecht gleich.“

Auch wenn § 6a EStG nicht „abgeschafft“ ist, so hat er doch in vielen Konstellationen seinen Schrecken eingebüßt – zumindest, soweit es zwangsweise gebildete stille Lasten betrifft.

³¹ Der BFH nennt diesen Erwerbsgewinn „one day gain“, zutreffend wird er wohl „day one gain“ meinen.

³² *Demuth/Eisgruber*, *Ausgewählte steuerliche Überlegungen und Beratungsbrennpunkte zum Jahreswechsel 2012/2013* Beihefter zu DStR 49/2012, 135, 144.

V. Ausblick

Der überzeugenden bilanzrechtlichen Argumentation des BFH ist nicht viel entgegenzusetzen. Insbesondere sind der Finanzverwaltung die in den BMF-Schreiben aus 2005 und 2011 niedergelegten Waffen aus den Händen geschlagen, um die beschriebenen Gestaltungen zur Realisierung stiller Lasten zu verhindern. Im Einklang mit Stimmen aus der Literatur faßt der BFH das etwas sarkastische Resümee: „Soll das verhindert werden, bedarf es eines gegenläufigen – dann aber einmal mehr systemwidrig greifenden – Gesetzesbefehls.“³³

Ob ein solches „Nichtanwendungsgesetz“ tatsächlich kommen wird, ist ungewiß. Ein erster Vorstoß des Bundesrats für ein Nichtanwendungsgesetz durch Einführung eines neuen § 5 Abs. 7 EStG – versteckt im Gewand des Gesetzgebungsverfahrens zum Gemeinnützigkeitsentbürokratisierungsgesetz³⁴, ist wegen der unsystematischen Wir-

kung dieser Vorschrift und eines wiederum systemwidrigen Konzernvorbehalts im ebenfalls angeregten § 4f EStG jedenfalls bereits gescheitert.³⁵ Eine neue Gesetzesinitiative ist derzeit nicht in Sicht und dürfte angesichts der Bundestagswahl am 22.09.2013 in diesem Jahr auch nicht mehr zu erwarten sein. Bis auf weiteres sollte dem durch den BFH eröffneten Gestaltungspotential deshalb nichts entgegenstehen.

33 BFH, Urteil vom 12.12.2012, I R 69/11, BeckRS 2013, 94625.

34 Bundesrat-Drucksache 663/12 vom 14.12.2012 zum Entwurf eines Gesetzes zur Entbürokratisierung des Gemeinnützigkeitsrechts (Gemeinnützigkeitsentbürokratisierungsgesetz – GemEntBG).

35 Zur deutlichen Kritik an dem Gesetzesentwurf siehe *Hüttemann*, Stellungnahme vom 06.12.2012 zum GEG, dort Ziffer 3. („Deformierung des Bilanzsteuerrechts“), http://www.bundestag.de/bundestag/ausschuesse17/ao7/anhoeerungen/2012/120/Stellungnahmen/11-Prof_H_ttemann.pdf.

Praxistauglichkeit der Verfahrensverständigung im Strafprozeß nach der aktuellen Verfassungsgerichtsrechtsprechung

Dr. Rainer Spatscheck, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuer- und Strafrecht, Streck Mack Schwedhelm, München

I. Einleitung

Das Bundesverfassungsgericht hatte über drei Verfassungsbeschwerden zu entscheiden, die die Anwendbarkeit und Verfassungsmäßigkeit des Verständigungsgesetzes im Strafverfahren (§ 257c StPO) zum Gegenstand hatten.¹ Im Ergebnis hat das Bundesverfassungsgericht die Anwendungsvoraussetzungen einer Verfahrensverständigung im Strafprozeß für alle Beteiligten weiter erschwert. Gleichzeitig hat es die grundsätzliche Verfassungsmäßigkeit des Verständigungsgesetzes bestätigt, obgleich derzeit noch ein erhebliches Anwendungsdefizit besteht. In der Entscheidung geht das Bundesverfassungsgericht ausführlichst auf alle denkbaren Gesichtspunkte ein und erläutert diese detailreich.

II. Problemstellung

Die Strafprozeßordnung sieht einen genau geregelten Gang der strafrechtlichen Hauptverhandlung vor. Gerade in Steuer- und Wirtschaftsstrafsachen ist die Beweisaufnahme durch zeitintensive Verlesungen von Urkunden, Zeugenvernehmungen und Augenscheinnahme durchzuführen. Da sowohl die Gerichte, als auch Staatsanwaltschaften und Angeklagte in der Praxis hierfür eine Vereinfachung gesucht haben, sind urteilsbezogene Verständigungen (Deal)

seit vielen Jahren üblich. Hierbei wird dem Angeklagten für den Fall eines Geständnisses eine bestimmte Strafe oder jedenfalls eine Strafobergrenze zugesagt. Vereinbarungen dieser Art wurden häufig außerhalb der Hauptverhandlung getroffen. Nach Ablegung des Geständnisses verzichtete das Gericht auf die Beweisaufnahme, so daß die angestrebte Verfahrensverkürzung eintrat. In der Folge wurde entweder – vereinbarungsgemäß – kein Rechtsmittel eingelegt oder ausdrücklich hierauf verzichtet.²

Als Grund für die immer häufigere Anwendung von Absprachen wird die Komplexität der Fallgestaltungen sowie eine immer stärker werdende Regelungsdichte des materiellen Strafrechts, d. h. vor allem des Wirtschafts- und Nebenstrafrechts, angegeben. Beweisverwertungsverbote seien für den Tatrichter kaum noch überschaubar und Verfahrensrechte der Verteidigung, die angeblich im Bereich der Ablehnungsgesuche und Beweisanträgen häufig mißbraucht würden, seien für eine nicht hinnehmbare Verfahrensverzögerung verantwortlich. Hiergegen sei das Beschleuni-

1 BVerfG, 2BvR 2628/10, 2 BvR 2883/10, 2 BvR 2155/11 vom 19.03.2013; http://www.bverfg.de/entscheidungen/rs20130319_2bvr26810.html.

2 *Meyer-Goßner*, StPO 55. Aufl. 2012, Einl. Rn. 119 ff.

gungsgebot in Haft Sachen und die mangelnde personelle und sachliche Ausstattung der Strafjustiz zu sehen, die nicht Schritt hielten.³

Die Verfahrensabsprachen wurden in der Vergangenheit bereits mehrfach höchstrichterlich geprüft. So hatte das Bundesverfassungsgericht bereits in 1987 Absprachen im Strafprozeß grundsätzlich gebilligt.⁴ Voraussetzung war, daß der Angeklagte nicht durch ein gesetzlich nicht vorgesehenes Vorteilsversprechen oder durch Täuschung zu einem Geständnis gedrängt wird. Der Bundesgerichtshof hat den Gerichten, Staatsanwaltschaften und Verteidigern durch mehrere Entscheidungen konkrete Tatbestandsmerkmale für eine Verfahrensverständigung an die Hand gegeben.⁵

Der Schuldspruch darf nicht Gegenstand der Verständigung sein. Ferner darf sich das Gericht nicht allein auf ein Geständnis verlassen, sondern muß dessen Glaubhaftigkeit überprüfen. Dem Angeklagten darf weder gedroht werden, noch darf ihm besonders mildes Urteil für den Fall einer Verständigung in Aussicht gestellt werden, d. h. die Differenz zwischen der verständigungsgemäßen und der bei einem streitigen Verfahren zu erwartenden Sanktion darf nicht unangemessen groß sein (Sanktionenscheren). Die Verständigung selbst hat in öffentlicher Hauptverhandlung zu erfolgen, wobei die Vereinbarung eines Rechtsmittelverzichts nicht zulässig, nach Konkretisierung durch den Großen Senat sogar unwirksam ist. Hierüber war der Angeklagte zu belehren. Das Verständigungsergebnis mußte im Protokoll niedergelegt werden. Keine konkrete Strafe, sondern nur eine Strafobergrenze dürfte zugesagt werden. Hiervon dürfte das Gericht nur abweichen, wenn sich neue, schwerwiegende Umstände zu Lasten des Angeklagten ergeben hatten. Nach der späteren Rechtsprechung des Großen Strafsenats reichte an dieser Stelle bereits aus, daß das Gericht relevante tatsächliche oder rechtliche Aspekte übersehen hatte. Insbesondere die Rechtsprechung drängte den Gesetzgeber zum Handeln. Nach langer, in der Fachöffentlichkeit kontrovers geführter Diskussion wurden u. a. die nachfolgenden, den Kern der Verfahrensverständigung regelnden Vorschriften in die Strafprozeßordnung aufgenommen:⁶

§ 257c ^[1] [Verständigung zwischen Gericht und Verfahrensbeteiligten]

(1) ¹Das Gericht kann sich in geeigneten Fällen mit den Verfahrensbeteiligten nach Maßgabe der folgenden Absätze über den weiteren Fortgang und das Ergebnis des Verfahrens verständigen. ²§ 244 Absatz 2 bleibt unberührt.

(2) ¹Gegenstand dieser Verständigung dürfen nur die Rechtsfolgen sein, die Inhalt des Urteils und der dazugehörigen Beschlüsse sein können, sonstige verfahrensbezogene Maßnahmen im zugrundeliegenden Erkenntnisverfahren sowie das Prozeßverhalten der Verfahrensbeteiligten. ²Bestandteil jeder Verständigung soll ein Geständnis sein. ³Der Schuldspruch sowie Maßregeln der Besserung und Sicherung dürfen nicht Gegenstand einer Verständigung sein.

(3) ¹Das Gericht gibt bekannt, welchen Inhalt die Verständigung haben könnte. ²Es kann dabei unter freier Würdigung aller Umstände des Falles sowie der allgemeinen Strafzumessungserwägungen auch eine Ober- und Untergrenze der Strafe angeben. ³Die Verfahrensbeteiligten erhalten Gelegenheit zur Stellungnahme. ⁴Die Verständigung kommt zustande, wenn Angeklagter und Staatsanwaltschaft dem Vorschlag des Gerichtes zustimmen.

(4) ¹Die Bindung des Gerichtes an eine Verständigung entfällt, wenn rechtlich oder tatsächlich bedeutsame Umstände übersehen worden sind oder sich neu ergeben haben und das Gericht deswegen zu der Überzeugung gelangt, daß der in Aussicht gestellte Strafraum nicht mehr tat- oder schuldangemessen ist. ²Gleiches gilt, wenn das weitere Prozeßverhalten des Angeklagten nicht dem Verhalten entspricht, das der Prognose des Gerichtes zugrunde gelegt worden ist. ³Das Geständnis des Angeklagten darf in diesen Fällen nicht verwertet werden. ⁴Das Gericht hat eine Abweichung unverzüglich mitzuteilen.

(5) Der Angeklagte ist über die Voraussetzungen und Folgen einer Abweichung des Gerichtes von dem in Aussicht gestellten Ergebnis nach Absatz 4 zu belehren.

(5) Der Angeklagte ist über die Voraussetzungen und Folgen einer Abweichung des Gerichtes von dem in Aussicht gestellten Ergebnis nach Absatz 4 zu belehren.

§ 273 ^[1] [Beurkundung der Hauptverhandlung]

(1a) ¹Das Protokoll muß auch den wesentlichen Ablauf und Inhalt sowie das Ergebnis einer Verständigung nach § 257c wiedergeben. ²Gleiches gilt für die Beachtung der in § 243 Absatz 4, § 257c Absatz 4 Satz 4 und Absatz 5 vorgeschriebenen Mitteilungen und Belehrungen. ³Hat eine Verständigung nicht stattgefunden, ist auch dies im Protokoll zu vermerken.

§ 302 ^[1] [Zurücknahme; Verzicht]

... ²Ist dem Urteil eine Verständigung (§ 257c) vorausgegangen, ist ein Verzicht ausgeschlossen.

§ 35a ^[1] [Rechtsmittelbelehrung]

... ³Ist einem Urteil eine Verständigung (§ 257c) vorausgegangen, ist der Betroffene auch darüber zu belehren, daß er in jedem Fall frei in seiner Entscheidung ist, ein Rechtsmittel einzulegen.

3 BVerfG, a.a.O., Abs. 3.

4 2 BvR 1133/86 vom 27.01.1987, NJW 1987, 2662 f.

5 BGHSt 43, 195 ff. vom 28.08.1997; BGHSt 50, 40 ff. vom 03.03.2005.

6 BGBl. I 2009, 2353.

III. Ausgangsfälle des Bundesverfassungsgerichts

Das Berufungsgericht hatte konkret über drei Fälle zu entscheiden. Der erste Fall betrifft eine Entscheidung des Landgerichts München II, in der im Rahmen einer Verfahrensverständigung eine sogenannte Gesamtlösung gewählt wurde, bei der vereinbart wurde, ein anderes anhängiges Ermittlungsverfahren zu einem weiteren Tatkomplex nach § 154 Abs. 1 StPO einzustellen. Es erfolgte keine Belehrung nach § 257c Abs. 5 StPO. Auch der zweite Fall betrifft das Landgericht München II. Im Rahmen der Verfahrensverständigung wurde der Angeklagte nicht nach § 257c Abs. 5 StPO belehrt. Der Bundesgerichtshof hielt jeweils die Entscheidungen. Im letzteren Fall beruhe das Urteil nicht auf der mangelnden Belehrung. Der dritte Fall schließlich betrifft eine Entscheidung des Landgerichts Berlin. Dem Angeklagten wurde im Rahmen der Hauptverhandlung vom Gericht vor Augen gestellt, wie erheblich der Unterschied zwischen den Sanktionen bei einem einvernehmlichen Verfahrensabschluß und einer streitigen Hauptverhandlung sein kann. Die Kammer verließ sich bei der Urteilsfindung ausschließlich auf das Geständnis des Angeklagten, das dieser durch eine bloße Bestätigung des Anklagesatzes abgab. Der Bundesgerichtshof hob auch dieses Urteil nicht auf, da im Hinblick auf einen „unzulässigen Druck“ auf den Angeklagten kein ausreichender Revisionsvortrag erfolgt sei.

IV. Entscheidungsinhalt

1. Sachverständige

Zur Vorbereitung der Entscheidung holte das Bundesverfassungsgericht verschiedene Stellungnahmen ein und gab ein Sachverständigengutachten bei Prof. Dr. Altenhain, Düsseldorf, in Auftrag⁷. Im Rahmen dieser Studie erhob der Sachverständige bei einer Vielzahl von Richtern, Staatsanwälten und Anwälten statistische Informationen. Bemerkenswert ist, daß 58,9% der befragten Richter angaben, mehr als die Hälfte ihrer Absprachen informell, also ohne Anwendung des § 257c StPO durchzuführen. 26,7% gaben an, immer so zu handeln. 33% erläuterten, außerhalb der Hauptverhandlung Absprachen geführt zu haben, ohne dies in der Hauptverhandlung offengelegt zu haben. Ein solches Verhalten wurde von 41,8% der Staatsanwälte und 74,7% der Verteidiger bestätigt. Ferner wird das negative Testat des §§ 273 Abs. 1a Satz 3 StPO von 54,4% der Richter ignoriert, d.h. der Umstand, daß keine Verständigung erfolgt, wird von der Mehrzahl der Richter nicht ins Protokoll aufgenommen. Häufiger Inhalt von Absprachen sind sogenannte „Gesamtlösungen“, bei denen nicht in die Anklage einbezogene Verfahren nach § 154 StPO bzw. § 154a StPO eingestellt werden. Auch sogenannte „Familienlösungen“ wurden beschrieben, bei denen der Mann eine höhere Frei-

heitsstrafe erhält als die parallel angeklagte Ehefrau, damit diese zu Hause die Kinder versorgen kann. 38,3% der Richter räumten ein, die Glaubhaftigkeit eines Geständnisses selten oder nie zu überprüfen. Der „Strafrabatt“ für die Teilnahme an einer Verfahrensverständigung und die Ablegung eines Geständnisses liegen nach dieser Studie zwischen 25% und 33,3% gegenüber einer Bestrafung in streitiger Hauptverhandlung.

2. Schuldgrundsatz und Aufgabe des Strafprozesses

Das Bundesverfassungsgericht stellt ausführlich das Rechtsstaatsprinzip und den Schuldgrundsatz dar, auf denen das Strafrecht beruhe. Insofern wird ausgeführt, daß die strafrechtliche Sanktion ohne die Feststellung einer individuellen Vorwerfbarkeit mit der Garantie der Menschenwürde und dem Rechtsstaatsprinzip unvereinbar wäre. Die Aufgabe des Strafprozesses sieht das Bundesverfassungsgericht darin, den Strafausspruch des Staates um des Schutzes der Rechtsgüter Einzelner und der Allgemeinheit willen in einem justizförmigen Verfahren durchzusetzen und gleichzeitig dem mit Strafe Bedrohten eine wirksame Sicherung seiner Grundrechte zu gewährleisten. Dem Täter müssen Tat und Schuld prozeßordnungsgemäß nachgewiesen werden. Bis zum Nachweis der Schuld wird seine Unschuld vermutet.⁸ Vor diesem Hintergrund habe der Staat von Verfassung wegen eine funktionstüchtige Strafrechtspflege zu gewährleisten, was sich in einer Aburteilung zu einer gerechten, also schuldangemessenen Bestrafung des Täters im Rahmen der geltenden Gesetze äußere. Hierbei dürfe der Beschuldigte nicht zum bloßen Objekt des Strafverfahrens werden und habe das Recht auf ein faires Verfahren. Letzteres müsse dem Beschuldigten ermöglichen, prozessuale Rechte und Möglichkeiten mit der erforderlichen Sachkunde wahrzunehmen und Übergriffe der staatlichen Stellen oder anderer Verfahrensbeteiligter angemessen abwehren zu können. Das bedeutet allerdings nicht, daß er, d.h. der Beschuldigte, absolute Waffengleichheit haben müsse. Differenzierungen zu der besonders verpflichtenden Stellung der Staatsanwaltschaft seien möglich. Eine Verletzung des Rechts auf ein faires Verfahren liege erst dann vor, wenn eine Gesamtschau auf das Verfahrensrecht – auch in seiner Auslegung und Anwendung durch die Gerichte – ergebe, daß rechtsstaatlich zwingende Folgerungen nicht gezogen worden seien oder rechtsstaatlich Unverzichtbares preisgegeben werde.⁹ In diese Überlegungen sind auch die Erfordernisse einer funktionstüchtigen Strafrechtspflege einzubeziehen. Folglich sei nicht bereits dann die verfahrensrechtliche Position des Angeklagten oder Beschuldigten verletzt, wenn sein grundrechtlicher Anspruch zu Gunsten

7 BVerfG, a.a.O., Abs. 48 f.

8 BVerfG, a.a.O., Abs. 53 bis 56.

9 BVerfG, a.a.O., Abs. 58 und 59.

einer wirksamen Strafrechtspflege eingeschränkt werde. Maßgebliches Argument sei hier die Überlegung, daß auch Verfahrensverzögerungen die Effektivität des Rechtsschutzes in Frage stellen und vermieden werden müssen. Ferner werde die Beweisgrundlage durch Zeitablauf verfälscht und verhindere die bestmögliche Erforschung der materiellen Wahrheit.¹⁰ Ausdruck finde der Leitgedanke der Achtung der Menschenwürde beispielsweise in der Aussagefreiheit des Beschuldigten und des Verbots des Zwanges zur Selbstbelastung. Ferner habe die Unschuldsvermutung als besondere Ausprägung des Rechtsstaatsprinzips Verfassungsrang. In diesem Zusammenhang betont das Bundesverfassungsgericht die Neutralität der Gerichte gegenüber den Verfahrensbeteiligten sowie die freie Anwaltswahl und die besondere Bedeutung des Vertrauensverhältnisses zwischen dem Beschuldigten und seinem Verteidiger unter rechtsstaatlichen Gesichtspunkten.¹¹

3. Verfassungsmäßigkeit des Verständigungsgesetzes

Das Bundesverfassungsgericht hält die Regelungen über die Verständigung im Strafverfahren für verfassungsgemäß. Der Gesetzgeber habe den Verständigungen nur einen begrenzten Rahmen gelassen und sein Regelungskonzept mit spezifischen Schutzmechanismen versehen. So sei es zu erwarten, daß die verfassungsrechtlichen Anforderungen an den Strafprozeß erfüllt würden. Zwar sieht das Bundesverfassungsgericht, daß die Praxis weiterhin Verständigungen außerhalb der gesetzlichen Vorschriften vornimmt. Das allein sei – vor allem vor dem Hintergrund der erst vor kurzem erfolgten Einführung des Verständigungsgesetzes – noch kein Grund für ein verfassungswidriges Regelungsdefizit. Der Gesetzgeber wird allerdings aufgerufen, die Sache intensiv zu beobachten.¹²

Im Einzelnen:

a. Verständigung als Teil des Strafprozeßrechtssystems

Das Bundesverfassungsgericht stellt aufgrund der von ihm beschriebenen Auslegungsmethoden¹³ fest, daß der Gesetzgeber es aufgrund der Praxisrelevanz der Verständigung für notwendig erachtet hat, dieser einen konkreten gesetzlichen Rahmen zu geben, um Rechtssicherheit und eine gleichmäßige Rechtsanwendung zu gewährleisten. Ausdrücklich sei das zentrale Ziel des Gesetzgebers gewesen, wie man die Gesetzgebungsmaterialien zu erkennen, die Verfahrensverständigung in einer den verfassungsrechtlichen Vorgaben gerecht werdenden Weise in das geltende Strafverfahrensrecht zu integrieren, ohne die den Strafprozeß dominierenden Grundsätze der richterlichen Sachverhaltsaufklärung und Überzeugungsbildung anzutasten. Es sollte gerade kein konsensuales Verfahrensmodell eingeführt werden. Vielmehr ging es dem Gesetzgeber darum, dem verfassungsrechtlich verankerten Grundsatz der Wahrheitsermittlung sowie der Findung einer schuldangemessenen Strafe weiter-

hin verpflichtet zu sein. Auch in einer Verständigungssituation dürfe das Maß der Schuldangemessenheit weder über- noch unterschritten werden.¹⁴ So sieht das Bundesverfassungsgericht den Schwerpunkt des Verständigungsgesetzes in der Herstellung von Transparenz, Öffentlichkeit und einer vollständigen Dokumentation des mit einer Verständigung verbundenen Geschehens, die wiederum die als erforderlich bewertete vollumfängliche Rechtsmittelkontrolle ermöglichen und wirksam ausgestalten soll.¹⁵

Vor allem aus § 257c Abs. 1 Satz 2 StPO, das die Aufklärungspflicht des Gerichts nach § 244 Abs. 2 StPO auch im Verständigungsfall aufrechterhält, sei es zu entnehmen, daß eine Verständigung als solche niemals allein die Grundlage eines Urteils sein könne. Allein schon die erhöhte Fehleranfälligkeit von Geständnissen infolge der Anreiz- und Verlockungssituation berge die Gefahr von Falschgeständnissen in sich, weshalb eine ausreichend fundierte Überzeugung des Gerichts von dem von ihm festgestellten Sachverhalt unerlässlich sei¹⁶. So sei auch § 257c Abs. 4 Satz 1 StPO zu verstehen, nachdem die Bindungswirkung der Verständigung für das Gericht entfalle, wenn neue, bedeutsame Umstände hinzukommen.¹⁷

Da § 244 Abs. 2 StPO und somit die Aufklärungspflicht des Gerichts von Amts wegen gilt, sind die allgemeinen Qualitätsanforderungen an Geständnisse auch im Fall einer Verständigung anzuwenden. Das heißt, ein inhaltsleeres Formalgeständnis, bei dem der Angeklagte Sachverhaltsnachfragen verweigert und im Extremfall nur erklärt, der Anklage nicht entgegenzutreten, ist nach Ansicht des Bundesverfassungsgerichts nicht als Geständnis im Sinne des § 257c StPO geeignet.¹⁸ Vor diesem Hintergrund habe das Gericht ein Geständnis zwingend auf seine Richtigkeit zu überprüfen, was durch Beweiserhebung in der Hauptverhandlung umzusetzen sei, um Transparenz und Kontrollierbarkeit zu ermöglichen. Hierbei bleiben die allgemeinen Regeln der Beweisaufnahme, wie z. B. das Selbstleseverfahren, möglich. Allein eine Bezugnahme auf die Aktenlage komme hingegen nicht in Betracht, da insbesondere die Schöffen diese nicht kennen und das Urteil auch nicht der Überzeugungsbildung aus dem Inbegriff der Hauptverhandlung (§ 261 StPO) entspreche.¹⁹

¹⁰ BVerfG, a.a.O., Abs. 59.

¹¹ BVerfG, a.a.O., Abs. 61 bis 63.

¹² BVerfG, a.a.O., Abs. 64.

¹³ Anerkannte Methoden der Gesetzesauslegung: Wortlaut der Norm, Systematik, Sinn und Zweck, Gesetzesmaterialien, Entstehungsgeschichte, BVerfG, a.a.O., Abs. 66.

¹⁴ BVerfG, a.a.O., Abs. 67 m.w.N.

¹⁵ BVerfG, a.a.O., Abs. 67 aE.

¹⁶ BVerfG, a.a.O., Abs. 68.

¹⁷ BVerfG, a.a.O., Abs. 69.

¹⁸ BVerfG, a.a.O., Abs. 70.

¹⁹ BVerfG, a.a.O., Abs. 71 und 72.

Nachdem das Bundesverfassungsgericht deutlich gemacht hat, daß die tatsächlichen Feststellungen der Disposition der Beteiligten entzogen sind, betont es ferner, daß dies auch für die rechtliche Würdigung gilt. Gegenstand einer Verständigung ist nach § 257c Abs. 2 Satz 1 StPO nur die Rechtsfolge des Urteils. Hieraus schließt das Gericht, daß beispielsweise eine Strafrahmenverschiebung nicht Gegenstand einer Verständigung sein darf. Das gelte auch dann, wenn sie sich lediglich auf Strafrahmen für besonders schwere oder minder schwere Fälle im Vergleich zum Regelstrahmen beziehe. Obgleich es sich nur um gesetzliche Strafzumessungsregeln handele, sei deren Nähe zu Qualifikationstatbeständen so eng, daß für sie die gleichen Grundsätze zu gelten haben. Der Gesetzgeber bringe mit Sonderstrahmen einen besonderen Unwert- und Schuldgehalt zum Ausdruck, der einer Verständigung nicht zugänglich sei.²⁰

Das Bundesverfassungsgericht geht eindeutig und nachdrücklich davon aus, daß die Vorschriften des Verständigungsgesetzes abschließend sind, d.h. eine außerhalb des gesetzlichen Regelungskonzepts durchgeführte, sogenannte informelle Absprache ist unzulässig. Diese Einschätzung entnimmt der erkennende Senat folgender Auslegung: Schon der Wortlaut des § 257c Abs. 1 Satz 1 StPO lasse Verständigungen nur „nach Maßgabe der folgenden Absätze“ zu. Ansonsten würde auch das umfassende und differenzierte Regelungskonzept des Verständigungsgesetzes umgangen. Ferner sei die Regelung des „Negativtestats“ in § 273 Abs. 1a Satz 3 StPO²¹ nur so zu verstehen, daß informelle Einigungen ausgeschlossen werden sollten, um die vollumfängliche Kontrolle durch das Rechtsmittelgericht zu gewährleisten. Das Bundesverfassungsgericht sieht den Verdacht der Tatbegehung einer Falschbeurkundung im Amt (§ 348 StGB) für die Verfahrensbeteiligten, die im Protokoll vermerken, daß keine Verständigung zustande kam, dennoch informell eine Absprache getroffen haben. Der Senat betont, daß in diesem Fall ein wirksamer Rechtsmittelverzicht ausgeschlossen ist, da die Verständigung außerhalb der gesetzlichen Vorschriften erfolgte.²²

Vor dem Hintergrund des Grundsatzes der Öffentlichkeit und der Objektivierbarkeit der Kontrolle einer Verständigung schließt das Bundesverfassungsgericht sogenannte „Gesamtlösungen“ aus, bei denen andere Verfahren und nicht in der Kompetenz des Gerichts liegende Zusagen getroffen werden.²³ Gerade dieser Umstand wird für die Praxis in der Zukunft ein erhebliches Problem darstellen, da mit Verständigungen häufig eine „Gesamtbefriedigung“ eines umfangreichen Vorganges verbunden ist. So wird es der Zufälligkeit geschuldet sein, ob die Staatsanwaltschaft viele Einzelsachverhalte in eine Anklage bringt oder ob man als Anklagebehörde isoliert vorgeht. In letzterem Fall scheidet eine von allen Verfahrensbeteiligten, dem Grunde nach gewünschte, abschließende Regelung aus. Denkbar ist, für die noch im Ermittlungsverfahren steckenden Strafvorwürfe Anklagen zu erheben und diese mit dem Haupt-

verfahren zu verbinden, um so eine einheitliche, abschließende Regelung des Lebenssachverhalts zu erreichen.

Vor dem Hintergrund der Transparenz und Öffentlichkeit der Geschehnisse um eine Verständigung sowie der Überprüfbarkeit für das Rechtsmittelgericht müssen zur Wirksamkeit Dokumentationspflichten mit Bezug auf die Hauptverhandlung erfüllt werden. So sind alle Erörterungen außerhalb der Hauptverhandlung nach § 243 Abs. 4 StPO jedenfalls hinsichtlich ihres wesentlichen Inhalts nach § 273 Abs. 1a Satz 2 StPO zu protokollieren. Auch die Verständigung selbst ist gemäß § 273 Abs. 1a Satz 1 StPO hinsichtlich des wesentlichen Ablaufs wiederzugeben. Die Verständigung als solche kann folglich nur in der Hauptverhandlung erfolgen. Die Mitteilungspflicht greift, sobald auch im Vorfeld die Möglichkeit und die Umstände einer Verständigung erörtert werden, wie z.B. prozessuales Verhalten, Äußerung zur Straferwartung, Zustimmung oder Ablehnung. Bei der Protokollierung der Verständigung selbst ist nach Einschätzung des Bundesverfassungsgerichts sogar in das Protokoll aufzunehmen, wer die Anregung zu den Gesprächen gab und welchen Inhalt die einzelnen Diskussionsbeiträge aller Verfahrensbeteiligten sowie der Richter hatten, insbesondere von welchem Sachverhalt hier ausgegangen wurde und welche Ergebnisvorstellungen man hatte.²⁴ In der Hauptverhandlung sind die Schöffen genauso wie die Berufsrichter in die Verständigungsgespräche einzubeziehen.

Überraschend mißt das Bundesverfassungsgericht der Staatsanwaltschaft eine aktive Rolle bei der Sicherung der Gesetzmäßigkeit einer Verständigung zu. Neben dem Umstand, daß über die Weisungsgebundenheit und Vereinheitlichung der Standards bis hin zur Kontrollfunktion der Generalstaatsanwaltschaften eine Vereinheitlichung im Umgang mit der Verständigung erwartet wird, scheint das Bundesverfassungsgericht den Richtern bei der Geneigtheit zum großzügigen Abschluß von Verständigungen zu mißtrauen. So erwartet man von der Staatsanwaltschaft, daß sie sich gesetzwidrigen Vorgehensweisen im Zusammenhang mit Verständigungen verweigert und Verstöße gegen die Vorgaben des Verständigungsgesetzes einer revisionsgerichtlichen Kontrolle zugeführt.²⁵

Eine Kontrolle durch die Rechtsmittelgerichte ist nach der Einschätzung des Bundesverfassungsgerichts aufgrund der Dokumentationspflichten in vollem Umfang möglich.

20 BVerfG, a.a.O., Abs. 73 und 74.

21 Zwingende Erklärung, auch daß eine Verständigung nicht stattgefunden hat, im Protokoll.

22 BVerfG, a.a.O., Abs. 75 bis 78.

23 BVerfG, a.a.O., Abs. 79.

24 BVerfG, a.a.O., Abs. 80 bis 86.

25 BVerfG, a.a.O., Abs. 90 bis 93.

So sei es insbesondere Aufgabe des Verfahrens und der Dokumentationspflichten, sicherzustellen, daß die Verfahrensbeteiligten ohne Druck über die Verständigung entscheiden können. Der Ausschluß des Rechtsmittelverzichts nach einer Verständigung (§ 302 Abs. 1 Satz 2 StPO) und das Erfordernis einer qualifizierten Belehrung sicherten insofern die Ermöglichung der Rechtsmittelkontrolle. Letztere hänge im wesentlichen von den Transparenz- und Dokumentationspflichten ab. Deshalb führt ein Verstoß hiergegen grundsätzlich zur Rechtswidrigkeit einer gleichwohl getroffenen Verständigung. Ein Beruhen des Urteils auf diesem Gesetzesverstoß wird regelmäßig deshalb nicht auszuschließen sein, weil die Verständigung, auf der das Urteil beruht, ihrerseits mit einem Gesetzesverstoß behaftet ist. Gleiches gilt, wenn eine Verständigung nicht zustandekommt und es an der gebotenen Negativmitteilung über Einigungsgespräche durch den Vorsitzenden (§ 243 Abs. 4 Satz 1 StPO) oder dem Negativtestat im Protokoll (273 Abs. 1 a Satz 3 StPO) fehlt.²⁶

Das Bundesverfassungsgericht dehnt den Entfall der Bindungswirkung und folglich die Überprüfung durch ein Revisionsgericht für den Fall aus, in dem die Belehrung nach § 257c Abs. 5 StPO unterblieben ist. Der erkennende Senat sieht hierin eine vom Gesetzgeber für den Angeklagten fest normierte Schutzregel. Im Rahmen der Fairness des Verständigungsverfahrens muß der Angeklagte vor der besonderen Anreiz- und Verlockungssituation geschützt werden, um seine Autonomie weitestgehend zu schützen. Folglich führe der bloße Verstoß gegen die Belehrungspflicht im Normalfall zu einem Verfahrensmangel, auf dem das Urteil beruht. Nur so kann nach der Vorstellung des Bundesverfassungsgerichts die Schutzfunktion der Belehrungspflicht ihre Wirkung entfalten.²⁷

b. Verständigungsgesetz mit dem Grundgesetz vereinbar

Das Bundesverfassungsgericht geht davon aus, daß das den Strafprozeß dominierende Schuldprinzip dem Grunde nach eine Verständigung im Strafprozeß nicht ausschließe. Zwar müsse das Gericht frei und ohne ein Interesse am Verfahrensausgang agieren können (Art. 20 Abs. 3 GG), um den Sachverhalt bestmöglich zu ermitteln und das Recht bestmöglich anwenden zu können. Dies gelte auch für eine schuldangemessene Bestrafung im Einzelfall. Grundsätzlich stünde das Schuldprinzip auch nicht zur Disposition des Gesetzgebers. Doch sei anerkannt, daß beispielsweise in Fällen geringfügiger Kriminalität (§ 153 ff. StPO) eine Abweichung von dem strengen Schuldprinzip toleriert werde. Letztlich sei es die Frage der Ausgestaltung durch den Gesetzgeber, wie die Pflicht zur bestmöglichen Erforschung der materiellen Wahrheit umgesetzt werde. So sei es beispielsweise im Strafbefehlsverfahren (§ 407 Abs. 1 StPO) vorgesehen, daß ein Schuldspruch ohne Beweisaufnahme möglich ist. Dieser sei allein deshalb zulässig, weil der Betroffene durch die Einspruchseinlegung die Möglichkeit habe, in das „normale“ strafprozessuale Verfahren überzugehen.²⁸

Zwar schließe das Schuldprinzip grundsätzlich aus, daß sich das Gericht von der Pflicht zur Erforschung der materiellen Wahrheit entferne. Wahrheitserforschung und rechtliche Subsumtion stehen nicht zur freien Disposition der Verfahrensbeteiligten und des Gerichts. Einen echten „Vergleich“ mit der Vereinbarung eines bestimmten Schuldspruchs und einer konkreten Strafe dürfe es deshalb im Strafprozeß nicht geben. Zulässig seien hingegen unverbindliche Erörterungen, eine offene kommunikative Verhandlungsführung, Rechtsgespräche und Hinweise auch über die vorläufige Beurteilung der Beweislage oder der Wirkung von Geständnissen. Zwar bestehe bei einer Verständigung über die Strafunter- bzw. Strafobergrenze das latente Risiko der Nichtbeachtung verfassungsrechtlicher Vorgaben. Insofern sei jedoch der Gesetzgeber gefordert, die Schutzmechanismen fortwährend zu überprüfen, zu vervollständigen und gegebenenfalls zu revidieren.²⁹ Dem Verfassungsgericht ist sicher nicht bewußt, welchen schmalen Grat es hier für die Praxis vorgibt. Immer wenn Rechtsgespräche bzw. Gespräche über die Wirkung von Geständnissen geführt werden, liegt die Gefahr nahe, daß der Angeklagte oder Beschuldigte sich in einer Zwangslage fühlt. Insofern wird es auf die Sensibilität und Geschicklichkeit des Gerichts ankommen, die Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts einzuhalten.

Soweit das Bundesverfassungsgericht das Verständigungsgesetz konkret an den gemachten Vorgaben mißt, stellt es fest, daß die verfassungsrechtlichen Vorgaben in ausreichender Weise eingehalten werden. Insofern wiederholt es die bereits herausgearbeiteten Kriterien und Auslegungsergebnisse des Verständigungsgesetzes, um die Verfassungsmäßigkeit im einzelnen zu bestätigen, wobei besonderer Wert auf die Einhaltung der Belehrungspflichten und die Dokumentationspflichten gelegt wird.³⁰

c. Defizitärer Vollzug unschädlich

Ausgehend von der repräsentativen empirischen Erhebung des Sachverständigen *Prof. Altenhain* stellt das Verfassungsgericht die erhebliche Mißachtung der Vorgaben des Verständigungsgesetzes durch die Praxis und die Rechtsmittelgerichte fest. Es geht jedoch davon aus, daß dies nicht ein Problem der Verständigungsregelung an sich ist. Ein strukturelles Regelungsdefizit wird vom Bundesverfassungsgericht nicht angenommen. Vielmehr wird noch-

26 BVerfG, a.a.O., Abs. 94 bis 98; nur in ganz besonderen Fallgestaltungen, wenn zweifelsfrei feststeht, daß es keinerlei Gespräche gegeben hat, in denen die Möglichkeit einer Verständigung im Raum stand, soll der Verstoß gegen die Verfahrensvorschriften des Verständigungsgesetzes unbeachtlich sein.

27 BVerfG, a.a.O. Abs. 99.

28 BVerfG, a.a.O., Abs. 100 bis 104.

29 BVerfG, a.a.O., Abs. 105 bis 107.

30 BVerfG, a.a.O., Abs. 108 bis 115.

mals bekräftigt, daß die immer komplexer werdenden Lebenssachverhalte sowie die Ausweitung des materiellen Strafrechts einen immer differenzierteren Ablauf des Strafverfahrens dringend erfordern und somit eine Verständigungsregelung unerlässlich ist.³¹ Mit dem Selbstverständnis eines Bundesgerichts geht der Senat davon aus, daß Kritik an der Regelung des Verständigungsrechts auf interessengeleiteten Mißverständnissen und Bestrebungen, die gesetzliche Regelung wegen ihrer als unpraktisch empfundenen Schutzmechanismen zu umgehen, beruhe.³² Auch wenn ja das Bundesverfassungsgericht dem Verständigungsgesetz bescheinigt, daß es eine Verfahrensweise im Strafprozeß zulasse, die den verfassungsrechtlichen Vorgaben widerspräche, wird dem Gesetzgeber dennoch die „Hausaufgabe“ mitgegeben, die Entwicklung sorgfältig im Auge zu behalten, um ein gegebenenfalls festgestelltes Vollzugsdefizit rechtzeitig durch geeignete Maßnahmen beseitigen zu können.³³

4. Entscheidungen in den drei Einzelfällen

Den herausgearbeiteten Leitlinien folgend stellt das Bundesverfassungsgericht fest, daß die beiden Entscheidungen des Landgerichts München II und des Bundesgerichtshofs die Beschwerdeführer in ihrem Recht auf ein faires, rechtsstaatliches Verfahren verletzen und gegen die Selbstbelastungsfreiheit verstoßen (Art. 2 Abs. 1 GG i.V.m. Art. 20 Abs. 3 GG). Gestützt wird dies auf die jeweils unterbliebene Belehrung der Angeklagten über die Voraussetzungen und Folgen des Wegfalls der Bindungen an eine Verständigung (§ 257c Abs. 5 StPO). Ferner habe der Bundesgerichtshof im Rahmen der Beruhensprüfung die grundlegende Bedeutung der Belehrungspflicht für die Fairness des Verfahrens und die Selbstbelastungsfreiheit verkannt. Auch die Entscheidungen des Landgerichts Berlin und des Bundesgerichtshofs verletzen den Beschwerdeführer in seinen Rechten. Das Bundesverfassungsgericht stützt dies auf die Überlegung, daß das Landgericht ein unter weitgehender Weigerung, Fragen zu beantworten, abgegebenes formal inhaltsleeres Geständnis als Grundlage einer Verurteilung akzeptiert hat. Es erfolgte quasi keine Beweiserhebung. Auch sei ein Geständnis, das sich in einer Bezugnahme auf die Anklage erschöpft, als Grundlage einer Verständigung bereits ungeeignet, weil es keine Überprüfung seiner Glaubhaftigkeit ermögliche. Hinzu komme, daß das Gebot des schuldangemessenen Bestrafens dadurch verletzt worden sei, daß eine nicht zu rechtfertigende Spannweite zwischen der zugesagten Strafobergrenze für eine Verständigung, auf der einen Seite, und für den Fall einer Verurteilung in einer nach herkömmlicher Verfahrensweise geführten Hauptverhandlung im Raum stehenden Straferwartung, auf der anderen Seite, dem Betroffenen vom Gericht genannt wurde.

V. Beurteilung und Zusammenfassung

Das Bundesverfassungsgericht hat die Konturen des Verständigungsgesetzes weiter herausgearbeitet. Hervorzuheben sind hier: Ein verständigungsbasiertes Geständnis darf nicht in einer bloßen Bezugnahme auf die Anklage bestehen und muß vom Tatgericht inhaltlich nach allgemeinen Grundsätzen überprüft werden. Eine Strafraumenverschiebung darf nicht Gegenstand der Verständigung sein. Gesamtlösungen unter Einbeziehung anderer Verfahren, die nicht der Kompetenz des Gerichts unterliegen, sind unzulässig. Informelle Verständigungen sind unzulässig und gegebenenfalls strafbar. Ein Verstoß gegen die Transparenz-, Belehrungs- und Dokumentationspflichten führt grundsätzlich zur Rechtswidrigkeit der Verständigung. Ein Beruhen wird regelmäßig angenommen. Scheitert eine Verständigung und fehlt es an der gebotenen negativen Mitteilung oder dem vorgeschriebenen negativen Testat im Protokoll, ist das Urteil rechtswidrig. Ein Beruhen wird angenommen. Das Vorgehen und die Argumentation des Bundesverfassungsgerichts ist zwar nachvollziehbar, doch werden die neu postulierten Gefahren für die Wirksamkeit einer Verfahrensverständigung dazu führen, daß diese in der Praxis seltener verwandt wird. Für alle Beteiligten dort dürfte es fast einfacher sein, eine „normale“ Hauptverhandlung durchzuführen, als alle Voraussetzungen für eine Verständigung zu erfüllen. Bei Letzterer müssen nach den Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts auch umfangreiche Beweiserhebungen durchgeführt werden, um Eingeständnisse zu verifizieren. Damit verliert die Verständigung die in der Praxis auch dem Schutz des Angeklagten dienende verfahrensverkürzende Wirkung. Verstöße gegen die Dokumentations- und Belehrungspflichten werden vom Bundesverfassungsgericht den absoluten Revisionsgründen nachgebildet. Im Moment ist nicht davon auszugehen, daß die Konkretisierungen des Bundesverfassungsgerichts der Akzeptanz des Verständigungsgesetzes dienlich sind.

31 BVerfG, a.a.O., Abs. 116 bis 119.

32 BVerfG, a.a.O., Abs. 120.

33 BVerfG, a.a.O., Abs. 121 und 122.

LiteraTour

Die Rubrik „LiteraTour“ greift willkürlich und subjektiv aus der Flut der steuerrechtlichen Literatur besonders lesenswerte oder wenigstens bemerkenswerte Beiträge heraus. Angesichts der Flut steuerrechtlicher Literatur soll nicht der Eindruck erweckt werden, die Redaktion hätte die Vielfalt der Publikationen auch nur annähernd gesichtet. Erst recht ist damit keine Abwertung nicht erwähnter Autoren verbunden.

Wir greifen den Faden wieder auf, den wir in Heft 5/2012 verlassen hatten. Zwei *LiteraTour* *spezial*, der eine zum Thema Kommentare, der andere zum Insolvenzrecht, haben die übliche steuerrechtliche Literaturflut unterbrochen.

Burhenne

Recht der gemeinnützigen Organisationen und Einrichtungen

Erich Schmidt Verlag, Berlin 2012, Loseblatt

Die Loseblatt-Sammlung besteht seit dem Jahr 1975 und kommt in hübscher, aber unhandlicher Verpackung daher. Ohne weitere Prüfung drängt sich der Eindruck auf, das Werk sei komplett. Schon nach wenigen Seiten der Übersicht fallen Texte und Verordnungen auf, die der Sammelwut des Autors, aber natürlich auch der Komplexität der Materie geschuldet sind: Die Verordnung des Oberkirchenrats über die Stiftungsaufsicht der Evangelischen Landeskirche in Württemberg, der Codex des kanonischen Rechts, das Vergnügungssteuergesetz Nordrhein-Westfalen und das Thüringische Sammlungsgesetz – all das hätte man dennoch nicht erwartet. Erst recht nicht (freilich etwas ältere) Materialien wie die „Reformdiskussion im Ausland zu Fragen des Stiftungsrechts“ (Wissenschaftlicher Dienst des Deutschen Bundestags) und die Vorschläge der vom Bundespräsidenten berufenen Sachverständigen-Kommission zur Parteienfinanzierung im Jahr 1983. Diese sind historisch wertvoll, aber für die tägliche Arbeit weniger relevant.

Graf/Jäger/Wittig

Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, Kommentar

C.H. Beck, München 2011, 3084 Seiten

Ein gigantisches Werk, das alleine seiner Optik wegen an den physischen Grenzen der Buchmacherkunst angelangt ist. Wenn einmal 3.000 Seiten erreicht und überschritten sind, sollte man vielleicht gewisse Grenzen respektieren. Knapp 50 (!) Autoren haben das „gesamte“ Wirtschafts- und Steuerstrafrecht gesammelt, katalogisiert und kommentiert – bis hin zur FruchtsaftVO, der FeuerzeugVO und der VitaminVO. Da natürlich auch die Schrift erheblich geschrumpft ist, sollte der geneigte Leser sich Gedanken machen...

Wachter (Hrsg.)

AktG-Kommentar

RWS Verlag, Köln 2012, 1819 Seiten

Auch hier gilt: Der physische Machbarkeitswahn bei Büchern hat Grenzen. Das etwas unglückliche Format nähert sich dem hoch-wie-breit, lang-wie-dick und kommt zu einem etwas unförmigen Ergebnis. Aber dies ist natürlich ein erster Eindruck, der wie immer den Inhalt nicht tangiert.

17 Bearbeiter aus Wissenschaft, Notariat, Anwaltschaft (einschließlich der Unternehmensanwälte), Steuerberater und Wirtschaftsprüfer geben dem Werk in der 1. Auflage einen praxisorientierten Schliff, auch wenn natürlich alle Bearbeitungssancen eines Gesetzeskommentars beibehalten wurden. Mit einem Freischaltcode ist die elektronische Version des Buches nutzbar – ein sog. Zusatznutzen, der nicht unterschätzt werden kann.

Saenger/Inhester (Hrsg.)

GmbHG-Handkommentar

Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden 2011, 1611 Seiten

Trotz seines erheblichen Umfangs ist dieser Kommentar eindeutig handlicher als der *Wachter*. Die Herausgeber haben auch gleich das Wort „Handkommentar“ benutzt. Auch hier haben 17 Bearbeiter an der 1. Auflage mitgewirkt, um eine „lebendige und moderne Kommentierung“ vorzulegen. Damit soll ein Anspruch formuliert und wohl nicht ausgesagt werden, andere Kommentierungen seien tot und veraltet.

Hamann/Sigle

Vertragsbuch Gesellschaftsrecht

C.H. Beck, München, 2. Aufl., 2012, 927 Seiten

Die 2. Auflage ist aktuell, aktualisiert und, wie die Herausgeber und Autoren festhalten, inhaltlich weiterentwickelt. Allerdings ist dieses Vertragsbuch auch ein Sammelsurium von Themen, wie sie in dieser Breite im Gesellschaftsrecht an der Tagesordnung sind: Gestaltung, Finanzierung, Internationalisierung, Mergers & Acquisitions und Nachfolge. Die Gliederung ist wesentlich logischer und behandelt in einem ersten Teil Vertragsverhandlung und -gestaltung, danach in weiteren Teilen die Lebenszyklen von Gesellschaften zwischen Gründung, Wachstum und der Unternehmensnachfolge oder dem Verkauf. Formulierungsbeispiele und Musterverträge sind sehr hilfreich, von großem Wert allerdings die Kommentierungen des guten Dutzends Bearbeiter, praktisch ausschließlich aus der Anwaltschaft.

Baum

AO/FGO, Handausgabe 2012,
Stollfuß, Bonn 2012, 1280 Seiten

Die „Handausgaben“ sind wirklich für die Aktentasche geeignet. Sie erhalten aber auch einen Registrierungscode, der den Zugang zur Online-Datenbank ermöglicht. Das ist freilich die Ergänzung zum gedruckten Buch für den, der es auf dem Tablet-Computer mag.

Kuhn/Reinwarth/Fröhlich

BGB Besseres Gesetzbuch
Knaur Taschenbücher, München 2011, 334 Seiten

Extrem witzig ist es nicht, dennoch von einem unglaublichen Fleiß geprägt: Unter Barcelonas Sonne und wahrscheinlich unter dem Einfluß des einen oder anderen Fläschchens vino tinto ist ein treffender, aber selten den

speziellen Juristenhumor weit übertreffender Text entstanden. Manchmal aber doch: „(...) ist jede Narrenzunft verpflichtet, durch das Ausrufen eines sogenannten Narrenrufs unbeteiligte Dritte auf die Verbreitung von karnelavistisch-humoristisch motiviertem Personal hinzuweisen“ (es folgt tatsächlich eine Sammlung von Narrenrufen), „die so absurd und saublöd sind, daß sie nicht mal erfunden sind.“

In der nächsten Ausgabe u. a.:

Riedel (Hrsg.), Praxishandbuch Unternehmensnachfolge; **Mayer/Bonefeld (Hrsg.)**, Testamentsvollstreckung; **Priester/Mayer/Wicke (Hrsg.)**, Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Bd. 3, Gesellschaft mit beschränkter Haftung; **Bork/Schäfer (Hrsg.)**, GmbHG, Kommentar.



TOPAKTUELL.

Mietrechtsänderungsgesetz 2013

Ein schneller Überblick für die Praxis

von Axel Wetekamp, Rechtsanwalt, Richter am Amtsgericht München a.D.
2013, 60 Seiten, € 12,-
ISBN 978-3-415-04959-8

Der Autor Axel Wetekamp, ein renommierter, aus zahlreichen Vorträgen und Seminaren bekannter Mietrechtler, gibt einen kurzen Überblick über die Themen der Mietrechtsnovelle: von der Erleichterung der energetischen Modernisierung und den Änderungen im Bereich des Wärmecontractings über die Senkung der Kappungsgrenze für Mieterhöhungen und das Verhindern von Umwandlungen bis zu den Möglichkeiten, gegen Mietnomaden vorzugehen.

Die Darstellung der Rechtslage wird ergänzt durch die Vorschriften in alter und neuer Fassung.

WWW.BOORBERG.DE

 BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 07 11/7385-100 · 089/4361564 TEL 07 11/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE

Termine

Mai 2013

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Steuergünstige Gestaltung der Vermögensnachfolge 2013 nach dem „Aus“ der „Cash“-Gesellschaften	Prof. Dr. Gerd Brüggemann StB Dipl.-Fw. Dipl.-WJ. Jürgen Mertes	02.05.2013, Köln	IFU Institut für Unternehmensführung Tel.: 0 22 8/52 00 0-0 Fax: 0 22 8/52 00 0-20 www.ifu-institut.de *
Steuereffiziente Fondsstrukturierung	StB Dr. Thomas Elser RA/FAStR Dr. Rainer Stadler	02.05.2013, Köln	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 0 89/38 18 9-0 Fax: 0 89/38 18 9-503 www.beck.de *
Steuerstrafverteidigung unter verschärfter Rechtsprechung – Der 1. Senat des BGH und das Steuerstrafrecht	RA/FAStR Boris Kuder	03.05.2013, Köln	Eiden Juristische Seminare Tel.: 0 22 1/98 10 26-44 Fax: 0 22 1/98 10 26-51 www.eiden-seminare.com
Der bankfeste Jahresabschluß	StB Doris Wolff StB Dipl.-Fw. Gerhard Wüst	03.05.2013, Frankfurt	IWW Institut für Wirtschaftspublizistik Tel.: 0 211/61 88 12-0 Fax: 0 211/61 88 12-77 www.iww.de *
Steuerrecht des Non-Profit-Sektors	Dipl.-Fw. Harald Bott RiBFH Karin Heger Prof. Dr. Rainer Hüttemann RA/FAStR/StB Dr. Christian Kirchhain WP/StB Prof. Dr. Ursula Ley RA/FAStR Dr. Christian Schauhoff	03.05. bis 04.05.2013, Frankfurt	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 0 23 4/97 06 4-0 Fax: 0 23 4/97 03 507 www.anwaltsinstitut.de
Steueranwalt International 2013 der Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht	RA Dr. Klaus Manfred Brocke RA Roland Buge Prof. Dr. Bert Kaminski RA/FAHa&GesellR/FAStR Sebastian Korts Dr. Lars Micker RA/FAStR/FAStrfR Dr. Rainer Spatscheck	03.05. bis 04.05.2013, Costa d'en Blanes/Mallorca	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 0 30/72 615 30 Fax: 0 30/72 615 3111 www.anwaltakademie.de
Praxis der Immobilienbesteuerung Steuerliche Brennpunkte bei Grundstücken im Betriebs- und Privatvermögen	StB Dipl.-Fw. Hans Günter Christoffel	04.05.2013, Frankfurt	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 0 23 23/14 1-900 Fax: 0 23 23/14 1-123 www.nwb-seminare.de *
GmbH & Co. KG im Steuerrecht	WP/StB Dipl.-Fw. Klaus Altendorf	06.05.2013, Köln	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 0 89/38 18 9-0 Fax: 0 89/38 18 9-503 www.beck.de *

* Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

Mai 2013

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Steuerorientierte Rechtsformwahl für den Mittelstand	RA/FAStR Dipl.-Fw. Rüdiger Gluth RA/FAStR Dipl.-Fw. Thomas Rund	06.05.2013, Köln	Verlag Dr. Otto Schmidt KG Tel.: 0 22 1/93 73 8-656 Fax: 0 22 1/93 73 8-969 www.otto-schmidt.de *
Aktuelle ertragsteuerliche Entwicklungen und Gestaltungshinweise	StB Dipl.-Fw. Hans Günter Christoffel	06.05.2013, Köln	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht Tel.: 0 22 03/99 32-0 Fax: 0 22 03/99 32-22 www.akademie-stuw.de
Das Projekt E-Bilanz Ihre erfolgreiche Umstellung: Lösungsansätze – künftiges Buchungsverhalten – mögliche Datennutzung durch die Fin-Verw	StB Dipl.-Bw. Sebastian Koch Dipl.-Fw. Markus Gerhard Hülshoff	07.05.2013, München	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 0 23 23/14 1-900 Fax: 0 23 23/14 1-123 www.nwb-seminare.de
Sanieren statt liquidieren Neue Möglichkeiten der Sanierung durch Insolvenz nach dem ESUG	RA Robert Buchalik	07.05.2013, Berlin	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 0 23 23/14 1-900 Fax: 0 23 23/14 1-123 www.nwb-seminare.de *
Das Unternehmertestament Zivilrechtliche und steuerrechtliche Gestaltung mit Formulierungshinweisen	RA/FAStR Dr. Randolf Mohr	07.05.2013, Stuttgart	Verlag Dr. Otto Schmidt KG Tel.: 0 22 1/93 73 8-656 Fax: 0 22 1/93 73 8-969 www.otto-schmidt.de *
Die neue Gelangensbestätigung	Robert Hammer RA/StB Dr. Christian Salder	13.05.2013, Düsseldorf	Management Circle AG Tel.: 0 61 96/47 22-0 Fax: 0 61 96/47 22-999 www.managementcircle.de
Umsatzsteuer aktuell mit besonderer Berücksichtigung der europäischen Rechtsentwicklung	Dipl.-Fw. Mathias Szabó Dipl.-Fw. Wolfgang Tausch	13.05.2013, Düsseldorf	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 0 89/38 189-0 Fax: 0 89/38 189-503 www.beck.de *
Stiftungen im Zivil- und Steuerrecht Satzungsgestaltung – Besteuerung – Unternehmensnachfolge	RA/StB Dr. Daniel J. Fischer Dr. Jörg Ihle	14.05.2013, Frankfurt	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 0 89/38 189-0 Fax: 0 89/38 189-503 www.beck.de *
Grenzüberschreitende Mitarbeiterentsendung Systematik, Einzelprobleme, Aktuelles	RD Dipl.-Fw. Walter Niermann	14.05.2013, Frankfurt	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 0 23 23/14 1-900 Fax: 0 23 23/14 1-123 www.nwb-seminare.de *
Die Quellensteuer	StB Dr. Peter Happe Dr. Fabian Völkel	15.05.2013, München	Management Circle AG Tel.: 0 61 96/47 22-0 Fax: 0 61 96/47 22-999 www.managementcircle.de *

* Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

Mai 2013

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Umwandlungssteuerrecht für Praktiker Praxisfälle und Gestaltungsmöglichkeiten nach dem UmwSt-Erlass	StB Prof. Dr. Robert Strauch RA/StB Siegfried Glutsch	16.05.2013, Hamburg	IWW Institut für Wirtschaftspublizistik Tel.: 0 211/618812-0 Fax: 0 211/618812-77 www.iww.de *
Anteilsübertragungen in der steuerlichen Praxis Typische Gefahrenquellen erkennen, Fehler vermeiden, Gestaltungspotential nutzen	StB Dipl.-Kfm. Prof. Dr. Hans Ott	16.05.2013, München	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 0 23 23/14 1-900 Fax: 0 23 23/14 1-123 www.nwb-seminare.de *
Bilanzanalyse für Juristen Bilanzen lesen, verstehen und beurteilen	Dipl.-Kfm. Michael Edinger	16.05. bis 17.05.2013, Düsseldorf	FORUM · Institut für Management Tel.: 0 62 21/50 05 01 Fax: 0 62 21/50 05 55 www.forum-institut.de *
Brennpunkt Betriebsprüfung	Hartmut Böcker RA/StB Dipl.-Fw. Dr. Marcus Geuenich Franz Hruschka StB Dipl.-Fw. Stefan Voßkuhl	16.05. bis 17.05.2013, Düsseldorf	Management Circle AG Tel.: 0 61 96/47 22-0 Fax: 0 61 96/47 22-999 www.managementcircle.de
Bilanzierung von Personengesellschaften Besonderheiten aus Sicht von Handels- und Steuerbilanz – Herausforderungen für die Bilanzierungspraxis	StB/WP Dipl.-Kfm. Kai Peter Künkele StB/WP Dipl.-Kfm. Dr. Christian Zwirner	17.05.2013, Düsseldorf	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 0 23 23/14 1-900 Fax: 0 23 23/14 v1-123 www.nwb-seminare.de *
Umsatzsteuer und Zoll	Dipl.-Fwin Tanja Koch	22.05.2013, Köln	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht Tel.: 0 22 03/99 32-0 Fax: 0 22 03/99 32-22 www.akademie-stuw.de
GmbH & Co. KG: Brennpunkte in der Beratungspraxis Praxischwerpunkte Ertragsteuern – Übertragungen – Nachfolge	RA/StB Dipl.-Fw. Dr. Jörg Stalleiken RA/StB Dr. Thomas Stein	22.05.2013, Düsseldorf	IWW Institut für Wirtschaftspublizistik Tel.: 0 211/618812-0 Fax: 0 211/618812-77 www.iww.de *
Der Verrechnungspreis-Manager	StB Thomas Hülster Prof. Dr. Bert Kaminski Dr. Martin Lagarden StB Stephan Marx	23.05. bis 24.05.2013, Frankfurt	Management Circle AG Tel.: 0 61 96/47 22-0 Fax: 0 61 96/47 22-999 www.managementcircle.de
Neuerungen im Vertragsarzt-recht	RA/FAMedR/FASozR Jörn Schroeder-Printzen	24.05.2013, Hannover	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 0 30/72 61 53 0 Fax: 0 30/72 61 53 111 www.anwaltakademie.de
Brennpunkt Betriebsprüfung	RD Max Rau	24.05.2013, Bochum	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 0 23 4/97 06 4-0 Fax: 0 23 4/97 03 507 www.anwaltsinstitut.de

* Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

Mai 2013

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Aktuelles Bilanzsteuerrecht	RA/StB/WP Friedrich Graf von Kainitz RD Thorsten Kontny RiFG Bernd Rätke	24.05.2013, Frankfurt	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 0 23 4/97 06 4-0 Fax: 0 23 4/97 03 507 www.anwaltsinstitut.de
NWB Praxisforum Insolvenzen und Steuern – aktuelle Problemfelder des Insolvenzsteuerrechts	RA/FAInsoR//FAHa&GesellR/StB/InsV Prof. Dr. Jens M. Schmittmann Prof. Dr. Christoph Uhländer RD Thomas Waza	25.05.2013, Berlin	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 0 23 23/14 1-900 Fax: 0 23 23/14 1-123 www.nwb-seminare.de *
Tax Compliance und Steuerstrafrecht	RA/StB Steffen Demuß Robert Gerstenberger RA/StB Dipl.-Fw. Dr. Marcus Geuenich RA Dr. Philipp Genzebach RA/FAStR/StB Dr. Jürgen Schimmele StB Dipl.-Kffr. Birgit Wimmer	27.05. bis 28.05.2013, Frankfurt	Management Circle AG Tel.: 0 61 96/47 22-0 Fax: 0 61 96/47 22-999 www.managementcircle.de *
Betriebswirtschaftliche Beratung von Existenzgründern durch den Steuerberater	StB Dr. Andreas Nagel	28.05.2013, Köln	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht Tel.: 0 22 03/99 32-0 Fax: 0 22 03/99 32-22 www.akademie-stuw.de

Juni 2013

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Besteuerung von Lizenzen	RA/FAStR/StB Dr. Henning Frase StB Prof. Dr. Patrick Sinewe	03.06.2013, Frankfurt	Management Circle AG Tel.: 0 61 96/47 22-0 Fax: 0 61 96/47 22-999 www.managementcircle.de
E-Commerce und die Umsatzsteuer	StB Dipl.-Fw. Torsten Krause	04.06.2013, Frankfurt	WSF Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 0 69/24 24-4750 Fax: 0 69/24 24-4769 www.wirtschaftsseminare.de
Unternehmensbewertung nach dem Erbschaftsteuerreformgesetz	StB/WP Dipl.-Kfm. Christoph Wollny	04.06.2013, Hamburg	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 0 30/24 00 87-28 Fax: 0 30/24 00 87-99 www.bstbk.de
Erbschaftsteuer international	RA/FAStR Dr. Marc Jülicher	04.06.2013, Kiel	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 0 30/24 00 87-28 Fax: 0 30/24 00 87-99 www.bstbk.de
Einkommensteuer für Berufsanfänger und Wiedereinsteiger	Dipl.-Fw. Konrad Csisz	05.06.2013, Köln	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht Tel.: 0 22 03/99 32-0 Fax: 0 22 03/99 32-22 www.akademie-stuw.de *
Internationale Umstrukturierungen – unter Berücksichtigung des neuen Umwandlungssteuererlasses	StB Prof. Dr. Robert Strauch	05.06.2013, Köln	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 0 30/24 00 87-28 Fax: 0 30/24 00 87-99 www.bstbk.de

* Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

Juni 2013

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
IWB Verrechnungspreisforum 2013	StB Axel Eigelshoven VizePräs. FG Dr. Horst-Dieter Fumi StB Dipl.-Kfm. Alexander Loh RA/FAStR Dr. Stephan Rasch StB Dr. Achim Roeder OR Dipl.-Fw. Rolf Schreiber	05. 06. 2013, Frankfurt	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 02 32 3/14 1-900 Fax: 02 32 3/14 1-123 www.nwb-seminare.de
Besteuerung von Banken	StB Marco Brinkmann StB Christian Eberbach RA/StB Dr. Franz Markus Frantzen	05. 06. bis 06. 06. 2013, Frankfurt	Management Circle AG Tel.: 0 61 96/47 22-0 Fax: 0 61 96/47 22-999 www.managementcircle.de
Fonstdokumentation Verträge, Side Letters und Klauseln unter AIFM-D und KAGB	Frank Dornseifer Frank Herring Dr. Thomas A. Jesch Dr. Ulf Klebeck RA Dr. Martin Krause Dr. Stephanie Kremer Jürgen Storjohann	05. 06 bis 06. 06. 2013, Frankfurt	EUROFORUM Tel.: 0 211/96 86 3000 Fax: 0 211/96 86 4000 www.euroforum.de
Internationale Verrechnungspreise – Aktuelle Entwicklungen	StB Dr. Axel Nientimp Dipl.-Fw. Rolf Schreiber	06. 06. 2013, Düsseldorf	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 0 89/38 18 9-0 Fax: 0 89/38 18 9-503 www.beck.de *
Steuern bei M&A	Andreas Benecke RA/FAStR/StB Dr. Martin Klein RA/StB Dr. Matthias Scheifele	06. 06. 2013, Hamburg	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 0 89/38 18 9-0 Fax: 0 89/38 18 9-503 www.beck.de *
Gründung von Personengesellschaften und Wechsel im Gesellschafterbstand Beratungsschwerpunkte aus zivil- und steuerrechtlicher Sicht	RA/StB Dr. Helmut Volb	06. 06. 2013, Frankfurt	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 02323/141-900 Fax: 02323/141-123 www.nwb-seminare.de *
Steueroptimierung in der mittelständischen GmbH	WP/StB Dipl.-Kfm. Prof. Dr. Norbert Neu Ralf Neumann RA/FAStR/StB Dr. Jochen Neumayer	06. 06. 2013, Köln	Verlag Dr. Otto Schmidt KG Tel.: 0 22 1/93 73 8-656 Fax: 0 22 1/93 73 8-969 www.otto-schmidt.de *
Bilanzsteuerliche Beratungsfelder 2013	StB/WP Prof. Dr. Klaus-Jürgen Lehwald	06. 06. 2013, Köln	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht Tel.: 0 22 03/99 32-0 Fax: 0 22 03/99 32-22 www.akademie-stuw.de
Haftungsvermeidung bei der steuerlichen und wirtschaftlichen Beratung im Krisenumfeld	RA/FAInsoR/InsV Dr. Claus-Peter Kruth	06. 06. 2013, Aachen	Verein der Steuerberater · Wirtschaftsprüfer · vereidigten Buchprüfer e.V. Tel.: 0 221/92 53 636 Fax: 0 221/92 53 638 www.stbverein-koeln.de *

* Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

Juni 2013

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Der qualifizierte Zollexperte	Dipl.-Fw. Robert Böhm Erik Brutscheidt Herbert Kühle Ewald Plum Dipl.-Fw. Jochen Schmidt StB Dipl.-Fw. Alexander Thoma Dipl.-Fw. Stefan Vonderbank	10.06. bis 11.06.2013, München	EUROFORUM Tel.: 0 211/96 86 30 00 Fax: 0 211/96 86 40 00 www.euroforum.de *
Praxisfälle Umwandlungssteuerrecht Fallstudien zum neuen Umwandlungssteuererlaß	StB Dipl.-Kfm. Lars Behrendt Dipl.-Fw. Dirk Krohn	11.06.2013, Frankfurt	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 0 89/38 18 9-0 Fax: 0 89/38 18 9-503 www.beck.de *
Einkunftsübergreifende steuerliche Gestaltungsmodelle für den Beratungsalltag	StB Dipl.-Fw. Lars Mayer	11.06.2013, Köln	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht Tel.: 0 22 03/99 32-0 Fax: 0 22 03/99 32-22 www.akademie-stuw.de
Umsatzsteuer international Praxisorientierte Umsetzung – Inklusive aller Neuerungen	StB Dipl.-Fw. Marc R. Plikat StB Dipl.-Fw./Dipl.-Vw. Alexander Thoma	11.06. bis 12.06.2013, Düsseldorf	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 0 23 23/14 1-900 Fax: 0 23 23/14 1-123 www.nwb-seminare.de
Besteuerung der öffentlichen Hand	Prof. Dr. Rainer Hüttemann und weitere	11.06 bis 12.06.2013, Düsseldorf	EUROFORUM Tel.: 0 211/96 86 30 00 Fax: 0 211/96 86 40 00 www.euroforum.de
Die E-Steuerbilanz	Dr. Andreas Kowallik WP/StB Olaf Günster	12.06.2013, Düsseldorf	WSF Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 0 69/24 24-4750 Fax: 0 69/24 24-4769 www.wirtschaftsseminare.de
Der Gesellschaftsvertrag im Zivil- und Steuerrecht	RA/FAStR Dr. Klaus Bauer	14.06.2013, Stuttgart	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 0 30/72 61 53 0 Fax: 0 30/72 61 53 111 www.anwaltakademie.de
Steuerliche Testaments- und Vertragsgestaltung	RA/WP/StB Dr. Paul Richard Gottschalk	14.06.2013, München	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 0 89/38 18 9-0 Fax: 0 89/38 18 9-503 www.beck.de *
Brennpunkt E-Bilanz Lösungsansätze für das Umsetzungsprojekt	StB Jörg Herrfurth WP/StB Dipl.-Kfm. Dr. Christian Zwirner	14.06.2013, Hamburg	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 0 89/38 18 9-0 Fax: 0 89/38 18 9-503 www.beck.de *
Immobilientransaktionen im Steuerrecht Umsatzsteuer – Grunderwerbsteuer – Ertragsteuer	RA Dr. Marc Oliver Banzhaf RA/StB Wulf Kring RA/StB Dr. Tobias Kuck StB Philipp Matheis RAin/StB Kirsten Placke	14.06.2013, Frankfurt	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 0 89/38 18 9-0 Fax: 0 89/38 18 9-503 www.beck.de *

* Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

Juni 2013

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Aktuelle Entwicklung des Umwandlungsrechts aus gesellschafts- und steuerrechtlicher Sicht	Prof. Dr. Heribert Heckschen StB Dipl.-Km. Prof. Dr. Hans Ott Hermann-Ulrich Viskorf	14.06.2013, Hamburg	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 0234/97064-0 Fax: 0234/9703507 www.anwaltsinstitut.de
Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht – Rechtsänderungen, Rechtsprechung, Verwaltungsanweisungen	RA/StB Prof. Dr. Adrian Cloer Univ.-Prof. Dr. Stephan Kudert	14.06. – 15.06.2013, Hannover	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 030/24 00 87-28 Fax: 030/24 00 87-99 www.bstbk.de *
Übertragung heilberuflicher Praxen – vertragsarztrechtliche, zivilrechtliche und steuerliche Aspekte	RA/FAMedR/FAStR Michael Seiters	15.06.2013, München	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 030/72 61 53 0 Fax: 030/72 61 53 111 www.anwaltakademie.de
ELSTAM steht vor der Tür – Praxishinweise für die Umstellung	Dipl.-Fwin Renate Quick	18.06.2013, Köln	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht Tel.: 022 03/99 32-0 Fax: 022 03/99 32-22 www.akademie-stuw.de
Internationale Betriebsstätten und Personengesellschaften Aktuelle Besteuerungsfragen – Fallbeispiele	OAR Dipl.-Fw. Thomas Rupp StB Dr. Hans R. Weggenmann	19.06.2013, Düsseldorf	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 023 23/14 1-900 Fax: 023 23/14 1-123 www.nwb-seminare.de
Rügener Steuerfachtage 2013 Aktuelle Umsatzsteuer für den Beratungsalltag	StB Prof. Dipl.-Kfm. Rolf-Rüdiger Radeisen	20.06.2013, Ostseebad Binz	Steuerberater-Verband e.V. Köln Tel.: 022 03/99 30 9-0 Fax: 022 03/99 30 9-9 www.stbverband-koeln.de
Rügener Steuerfachtage 2013 Generationsnachfolge unter dem besonderen Blickwinkel der Erbschaftsbesteuerung	StB Dipl.-Fw. Hans Günter Christoffel	21.06.2013, Ostseebad Binz	Steuerberater-Verband e.V. Köln Tel.: 022 03/99 30 9-0 Fax: 022 03/99 30 9-9 www.stbverband-koeln.de
Rügener Steuerfachtage 2013 Körperschaftsteuer/Bilanzsteuerrecht und Einkommensteuer	MR Dr. Thomas Eisgruber	22.06.2013, Ostseebad Binz	Steuerberater-Verband e.V. Köln Tel.: 022 03/99 30 9-0 Fax: 022 03/99 30 9-9 www.stbverband-koeln.de
Effektive Verteidigung im Steuerstrafrecht	RA/FAArbR/FAStR Uwe-Jürgen Bohlen	21.06.2013, Bremen	Eiden Juristische Seminare Tel.: 0221/98 10 26-44 Fax: 0221/98 10 26-51 www.eiden-seminare.com
Steuerstandort Liechtenstein Vorteile und Chancen für den deutschen Anleger	WP/StB Mag. Thomas Hosp StB Dipl.-Kfm. Matthias Langer	21.06.2013, Frankfurt	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 089/38189-0 Fax: 089/38189-503 www.beck.de *
Refresher Steuerstrafrecht Risiken erkennen – Haftung vermeiden	RA/FAStR/StB Dr. Andreas Grötsch Vors. RiLG Michaela Welnhofer	21.06.2013, Düsseldorf	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 023 23/14 1-900 Fax: 023 23/14 1-123 www.nwb-seminare.de

* Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Nutzen und Aussagekraft der betriebswirtschaftlichen Auswertung	StB/Dipl.-Bw./Dipl.-WJ. Dr. Jürgen Mertes	21.06.2013, Frankfurt	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 030/7261530 Fax: 030/726153111 www.anwaltakademie.de
Personengesellschaften in der steuerlichen Beratungspraxis	RiFG Thomas Müller RA/FAStR Prof. Dr. Gerhard Winter	22.06.2013, Bochum	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 0234/97064-0 Fax: 0234/9703507 www.anwaltsinstitut.de
Einheitsbewertung vom Bauantrag bis zur korrekten Grundsteuer	Uwe Jüttner	25.06. bis 26.06.2013, Frankfurt/Offenbach	FORUM · Institut für Management Tel.: 06221/500501 Fax: 06221/500555 www.Forum-Institut.de
Umsatzsteuer aktuell	RA/StB/WP Prof. Dr. Thomas Küffner Alexander Schmidt	25.06.2013, Stuttgart	Verlag Dr. Otto Schmidt KG Tel.: 0221/93738-656 Fax: 0221/93738-969 www.otto-schmidt.de *
Geldwerte Vorteile	Dipl.-Fw. Bernhard Hillmoth	26.06.2013, Köln	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht Tel.: 02203/9932-0 Fax: 02203/9932-22 www.akademie-stuw.de

* Weitere Termine beim Veranstalter erfragen



TOPAKTUELLE ERLÄUTERUNGEN.

Rechtsstand: 1.1.2013

von Professor Dr. Otto-Gerd Lippross, Rechtsanwalt und Steuerberater, und Dipl.-Finanzwirt Hans-Georg Janzen, Steuerberater, hrsg. vom Steuerberaterverband Niedersachsen · Sachsen-Anhalt e.V.

2013, 916 Seiten, DIN A4, € 49,50

ISBN 978-3-415-04927-7

Die umfangreiche Arbeitsunterlage enthält:

- UStG und UStDV mit Rechtsstand 1.1.2013
- Umsatzsteuer-Anwendungserlass in konsolidierter Fassung mit Rechtsstand 1.1.2013 mit optischen Hervorhebungen der Änderungen in 2012
- kommentierende Hinweise der Referenten zu den Änderungen des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses bis einschließlich 1.1.2013
- Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie mit Rechtsstand 1.1.2013
- Durchführungsverordnung zur Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie

WWW.BOORBERG.DE

 BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 07 11/7385-100 · 089/4361564 TEL 07 11/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE