

steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

6/2012

69. Ausgabe | 14. Jahrgang

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

Kirsten Bäuml,
Aachen

Dr. Jennifer Dikmen,
Bonn

201 **Editorial**

Wagner

Beiträge

202 Zacher **Kick-Backs, Eigenprovisionen und Co. – steuerlich betrachtet**

205 Oppel **Die liechtensteinische Stiftung nach der Stiftungsrechts- und Steuerrechtsreform im Fürstentum Liechtenstein – tatsächlich ein attraktives Gestaltungsmodell für Steuerinländer?**

211 Jahn **Erleichterte steuerneutrale Generationennachfolge bei Personengesellschaften – Anmerkung zu BFH, Urteil vom 02.08.2012 – IV R 41/11**

218 Strehlke **Und kein Ende in Sicht – Das ErbStG erneut auf dem verfassungsrechtlichen Prüfstand**

226 Beul **Bilanzierung und Prüfung (Teil 2)**

236 **LiteraTour spezial**

237 **Termine**

www.steuerrecht.org

I.

18. Steueranwaltstag, Berlin im November 2012: Was auffällt, sind Referenten, Ausschußmitglieder und Fachbeirats-Mitglieder, die mit Herzblut bei der Sache sind. Irgendwo im Internet wird „Herzblut“ mit Dynamik, Eifer, Energie, Heftigkeit, Passion, Tatkraft, Leidenschaft und Leidenschaftlichkeit in Verbindung gebracht. Und das ist im Steuerrecht nicht selbstverständlich. Auch Sätze wie „Als Ergebnis der hier vertretenen Auffassung ist festzuhalten, daß Nichtanwendungserlasse nicht prinzipiell und zulässig, aber auch nicht prinzipiell zulässig sind.“ (Dr. Wolfgang Spindler, Präsident des Bundesfinanzhofs a.D.) täuschen nur – die Beteiligten am Steueranwaltstag waren mit Herzblut bei der Sache. Was uns im wiedergewählten Geschäftsführenden Ausschuß dazu motiviert, wieder einen Tagungsband herauszugeben und den nächsten Steueranwaltstag vorzubereiten.

II.

Steueranwalt International 2013, 03.–04. Mai 2013, Punta Negra, Costa d'en Blanes bei Palma de Mallorca: Neue Vorgaben zum internationalen Erbrecht – zur geplanten Europäischen Erbrechtsverordnung; Aktuelle Übersicht zu steuerlichen Problemen grenzüberschreitender Erbschaften; Besteuerung grenzüberschreitender Einkünfte aus Kapitalvermögen; Entwicklungen im grenzüberschreitenden Verfahrensrecht u. v. a. m. – von Referenten wie von Brocke, Kaminski, Micker, Söffing und Spatscheck u. v. a. m.

III.

Umfragen, die kein Mensch braucht: „Drei Viertel aller Frauen geben an, das Handy oder Smartphone sei das wichtigste Gerät in ihrem Alltag. Dennoch hat jede zehnte ihren elektronischen Schatz auch schon einmal in der Toilette versenkt. (www.crn.de).

IV.

Aus www.weihnachten2012.net: „Wann ist Weihnachten 2012? Wie jedes Jahr findet Weihnachten natürlich wieder vom 24. Dezember (Heiligabend) bis 26. Dezember 2012 statt. Interessant sind aber die Wochentage zu Weihnachten 2012 – denn Weihnachten 2012 wird äußerst arbeitnehmerfreundlich (...)“.

In diesem Sinne: Einen schönen Winter wünscht

Ihr
Jürgen Wagner, LL.M.
Red. [steueranwaltsmagazin](http://steueranwaltsmagazin.de)

Sie können der Redaktion Texte, Anregungen und Kritik zum [steueranwaltsmagazin](http://steueranwaltsmagazin.de), 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 70. Ausgabe des [steueranwaltsmagazin](http://steueranwaltsmagazin.de) erscheint am 15. Februar 2013.

Mitschreibende dieser Ausgabe:

Thomas Zacher, Rechtsanwalt in Köln; **Florian Oppel**, Rechtsreferendar in Bonn; **Charlotte Strehlke**, Rechtsanwältin in Düsseldorf; **Carsten René Beul**, Rechtsanwalt in Neuwied; **Andreas Jahn**, Rechtsanwalt in Bonn; **Christian Merz**, Rechtsanwalt in Konstanz.

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 0 30/72 61 52-0;

Verlag: Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG, Scharnstraße 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 111,- EUR, ab 2013 117,- EUR inkl. Versandkosten jährlich.

ISSN 1615-5610

Kick-Backs, Eigenprovisionen und Co. – steuerlich betrachtet

Prof. Dr. Thomas Zacher, MBA, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht sowie für Bank- und Kapitalmarktrecht, Rechtsanwälte Zacher & Partner, Köln und Fachhochschule der Wirtschaft, Bergisch Gladbach

I. Verwirrung um Provisionen – (nicht nur) im Steuerrecht

Ein „heißes Eisen“ im Bank- und Kapitalmarktrecht sind seit geraumer Zeit die Provisionszahlungen. Zivil- und haftungsrechtlich geht es darum, ob und inwieweit bei verschiedenen Anlageprodukten und unterschiedlichen Finanzintermediären in der Vergangenheit oder jedenfalls nach neuer Rechtslage eine explizite Aufklärung des Anlegers über die von seinem Gegenüber für die Vermittlungs- oder Beratungsleistung empfangenen Provisionen erforderlich ist und ob ggf. eine mangelhafte Aufklärung hierüber zur Rückabwicklung der Kapitalanlage insgesamt berechtigt. Aufsichtsrechtlich sind im Zuge der – überwiegend EU-induzierten – Regulierungsbestrebungen entsprechende Angabepflichten bei zahlreichen Produktkategorien und auch Versicherungen nunmehr durch den Gesetzgeber statuiert worden. Auf politischer Ebene wird diskutiert, eine ausschließlich honorargestützte Vermittlungs- oder Beratungsleistung bei Kapitalanlagen und Versicherungen stärker zu fördern oder diese sogar mittelfristig als einzig zulässige Vergütungsform anstelle des bisherigen Provisionsmodells festzuschreiben. Die verschiedenen Diskussionssebenen und ihre einzelnen Streitpunkte können hier nicht vertieft werden.

Bei aller Aufregung um die „neue“ Rechtsprechung zu Provisionen und Kick-Backs und als teils überzogen, teils als angemessen empfundene rechtliche Rahmenbedingungen hierzu wird oft übersehen, daß auch die richtige steuerliche Behandlung tatsächlich empfangener Provisionen oder entsprechender Surrogate ein Dasein in der Grauzone fristet. Zwar gibt es durchaus Urteile des BFH und der Finanzgerichte hierzu, welche allerdings zum Teil nur dünne Schneisen in das Dickicht schlagen, welche allenfalls Einzelfälle erhellen. Manche vergleichbar erscheinenden Fälle werden zudem von verschiedenen Strahlen der Rechtsprechung unterschiedlich getroffen. Der BFH hat jüngst versucht, in einem Urteil¹ eine breitere Schneise zu schlagen – allerdings nur mit mäßigem Erfolg, wie nachfolgend dargestellt werden wird.

II. „Einfache“ Ausgangslage – die Grundfälle

1. Im Normalfall erscheint die ertragsteuerliche² Behandlung zunächst noch einfach und eindeutig. Wer Kapi-

talanlagen oder Versicherungen professionell vermittelt, erzielt gewerbliche Einkünfte im Sinne von § 15 EStG. Für die Praxis ist – gegenüber nicht selten verbreiteten Fehlvorstellungen – insoweit lediglich darauf hinzuweisen, daß für die steuerliche Zuordnung zu Einkünften im Sinne von § 15 EStG allein die **steuerliche** Beurteilung der Gewerblichkeit maßgeblich ist. Wer – z. B. angesichts der aktuell gestiegenen Berufszulassungsvoraussetzungen (vgl. oben) oder aus anderen Gründen – seine Gewerbebeanmeldung „vergißt“ oder andere aufsichtsrechtliche Kriterien tatsächlich nicht erfüllt, bleibt insoweit steuerlich trotzdem Gewerbetreibender.

Letzteres gilt auch grundsätzlich für entsprechende Provisionen oder Vergütungen von Dritter Seite, welche an Freiberufler gezahlt werden, die an sich Tätigkeiten im Sinne von § 18 Abs. 1 EStG ausüben. Auch die qualifizierte Anlage- oder Versicherungsberatung ist eine gewerbliche Tätigkeit,³ so daß sich allenfalls im Einzelfall die Frage stellt, ob bei relativ geringfügigen Einnahmen aus diesem Bereich Hilfs- und Nebengeschäfte eines Freiberuflers vorliegen können. Dabei sind wiederum steuerrechtlich die strengen berufsrechtlichen Maßstäbe, die überwiegend derartige „Hilftätigkeiten“ im Rahmen von rechts-, steuer- oder wirtschaftsberatender Tätigkeit (zu Recht) verbieten, unbeachtlich. Bei rein einkommensteuerlicher Betrachtung liegt ohnehin meist ein eher akademisches Problem vor. In der Praxis können allerdings im Einzelfall durchaus relevante Abgrenzungsprobleme entstehen, weil je nach Zuordnung einerseits nur eine entsprechende Einkommensteuerbelastung, andererseits eine zusätzliche Belastung mit Gewerbesteuer in Kombination mit der Steuerermäßigung gem. § 35 EStG in Betracht kommt. Bei Sozietäten etc. ist im besonderen Maße die Wirkung der sog. Abfärbetheorie zu beachten, nach der im Falle auch nur eines allzu cleveren Berufsträgers mit entsprechenden Nebeneinkünften aus der Anlagevermittlung allzu leicht insgesamt gewerbliche Einkünfte für alle Beteiligten entstehen können.

1 Urteil vom 14.03.2012, XR 24/10, DStRE 2012, S. 858 ff.

2 Die Diskussion um die umsatzsteuerliche Behandlung der letzten Jahre soll hier außer Betracht bleiben, vgl. hierzu *Zacher, Steueranwaltsmagazin* 2008, 128 ff.

3 Vgl. BFH, III R 58/85, BStBl II 1989, S. 24 ff.

3. Wer eindeutig außerhalb eines beruflichen Funktionszusammenhangs nur gelegentlich entsprechende Vermittlungsleistungen vornimmt, erzielt entsprechend dem ausdrücklichen Wortlaut von § 22 Nr. 3 EStG sonstige Einkünfte. Auch hier gilt der „normale“ Steuersatz entsprechend der individuellen Progression, soweit sie die Freigrenze von 256,00 € übersteigen. In der Praxis dürfte der Anwendungsbereich dieser Vorschrift beschränkter sein, als er oft – wenn überhaupt – wahrgenommen wird. Die singuläre Vermittlung im Familienkreis oder der – vergütete – Tip an einen professionellen Vermittler wegen eines entsprechenden Interessenten mag noch gelegentlich im Sinne von § 22 Nr. 3 EStG sein; auch hieraus kann sich aber leicht eine „nachhaltige“ Tätigkeit (wenn auch geringen Umfangs) ergeben, zumal manche Vertriebssysteme auch diese Effekte bewußt mit einbeziehen. Dann gilt das oben Gesagte zu „verdeckten“ gewerblichen Einkünften auch ohne entsprechende Berufszulassung etc.

III. „Eigenprovisionen“ in unterschiedlichem Gewand

1. Eigenprovisionen sind zivilrechtlich eigentlich ein Paradoxon. Eine Vermittlung oder auch Beratung setzt nach allgemeiner Vorstellung voraus, daß sie gegenüber einem anderen (der wiederum mit einem Dritten ggf. kontrahieren soll) erfolgt. Aber schon das Maklerrecht kennt als Ausnahme hiervon das sog. Selbsteintrittsrecht. In der Praxis des Kapitalanlage- und Versicherungsvertriebs sind derartige Eigenprovisionen gang und gäbe. Aus der Sicht von Produktgebern, Emissionshäusern, Versicherungen oder Generalvertrieben ist es letztlich egal, ob der Empfänger der (erfolgreich vermittelten) Leistung ein echter Dritter oder der „Finanzintermediär“ selbst ist. Auch das Steuerrecht folgt zwar grundsätzlich dieser wirtschaftlichen Betrachtungsweise, zieht aber im Einzelfall aus der „Eigenprovision“ andere Konsequenzen als aus der echten „Fremdprovision“.

2. Der BFH betont dabei in dem bereits eingangs genannten Urteil⁴ jetzt ganz besonders den Vorrang der gewerblichen Einkünfte vor allen anderen Einkunftsarten. Da der steuerliche Begriff der Betriebseinnahmen denkbar weit auszulegen wäre und immerhin ein hinreichender Zusammenhang zu einer ansonsten in casu gegenüber fremden Dritten ausgeübten gewerblichen Vermittlungstätigkeit bestehe, teile bei einem (ansonsten) gewerblich tätigen Vermittler auch die Eigenprovision das Schicksal der Fremdprovisionen und sei dementsprechend als Betriebseinnahme zu erfassen.⁵ Auf die zivilrechtlich immerhin zweifelhafte Frage der Rechtsgrundlage käme es im Rahmen der steuerlichen und wirtschaftlichen Be-

trachtungsweise nicht an. Auch wenn man diesen Aussagen noch zu folgen vermag, stellt sich doch eine weitere Frage, welche der BFH in seinem Urteil allerdings nicht thematisiert. Ist – selbst bei rein steuerlich-wirtschaftlicher Betrachtungsweise – eine gewerbliche Tätigkeit „gegenüber sich selbst“ denkbar? Was wäre, wenn die Eigenprovisionen den Hauptteil oder gar den Gesamtumfang der zugeflossenen Provisionen ausmachen würden? Daß hier noch zumindest einige Fragen offen bleiben, liegt auf der Hand, wenn man diesen Fall mit anderen – von der Rechtsprechung ebenfalls bereits unterschiedenen – Konstellationen vergleicht.

3. Den Eigenprovisionen wirtschaftlich eng verwandt sind Provisionsnachlässe, welche dem (Eigen-)Vermittler gewährt werden. Aus der Sicht des Produktgebers oder Hauptvertriebs ist es oft lediglich eine Frage der technischen Abwicklung, ob ein Hin- und Herzahlen in Form der vollen Gegenleistung für das Kapitalanlageprodukt und Rückzahlung eines Eigenprovisionsanteils erfolgt oder von vorne herein ein verminderter „Gesamtpreis“ gefordert wird. Gerade bei Produkten, die ein gesondertes Agio ausweisen, werden auf letzteres oft entsprechende Preisnachlässe gewährt.

Grundsätzlich geht **hier** die Rechtsprechung allerdings davon aus, daß – lediglich – verminderte Anschaffungskosten vorliegen. Zur Begründung wird u.a. das oben schon angesprochene (dort vom BFH aber nicht akzeptierte) Argument benutzt, daß eine selbständige Leistung an sich selbst kaum denkbar wäre und deshalb nicht zwei getrennte Leistungen mit unterschiedlicher Zielrichtung, sondern eine einheitliche (verminderte) Leistung des Eigenvermittlers im Hinblick auf das von ihm erworbene Kapitalanlageprodukt vorläge.⁶ Auch bei der Eigenvermittlung von Versicherungsverträgen hat der BFH bereits entsprechend judiziert.⁷ Dieses Beispiel zeigt allerdings, daß der Weg über die Minderung der Anschaffungskosten bei Eigenprovisionen nicht unbedingt nachteilig sein muss. So ergibt sich bei einem Versicherungsprodukt im privaten Bereich (ggf. außerhalb der Vorsorgeaufwendungen) bei einer Eigenprovision keine steuerlich belastende Wirkung, wogegen etwa bei einem Immobilienerwerb die AFA-Bemessungsgrundlage bei der sog. „Verrechnungslösung“ gemindert wird.

4 Vgl. FN 1.

5 A.a.O., T2 28.

6 Vgl. BFH, Urteil vom 26.02.2002, IX R 20/98 und FG Berlin-Brandenburg, 6 K 6534/03 B; zum Ganzen auch *Kithier*, DStR 2003, 19 ff.

7 Vgl. Urteil vom 02.03.2004, IX R 68/02.

IV. Auch kein Vorrang von Sonderbetriebseinnahmen

Im aktuellen BFH-Fall bestand darüber hinaus die Besonderheit, daß der Vermittler weiterhin geltend machte, bei den betreffenden geschlossenen Fonds als Mitunternehmerschaften im Sinne von § 15 Abs. 2 EStG auch selbst zum Teil beteiligt zu sein. Deshalb müsse der allgemeine Vorrang von Sonderbetriebseinnahmen bei der Einkunftsermittlung auf der Ebene der jeweiligen Fondsgesellschaft beachtet werden. Hier argumentierte der BFH durchaus spitzfindig: Die entsprechenden Vergütungen wären nicht von der jeweiligen Fondsgesellschaft selbst, sondern durch das Emissionshaus ausgezahlt worden, welches die Fonds aufgelegt hatte.⁸ Wirtschaftlich wurden die entsprechenden Beträge natürlich als sog. weiche Kosten aus dem Fondsvermögen beglichen.

Der BFH rechnete allerdings vor, daß die dem Vermittler zugeflossenen Provisionen nur ein Teil dessen gewesen wären, was das Emissionshaus seinerzeit von der Fondsgesellschaft erhalten habe. Deshalb könne von einer schlichten Durchleitung nicht die Rede sein. Offen blieb damit die Frage, ob im Falle einer direkten Provisionsvereinbarung mit der entsprechenden Fondsgesellschaft/Mitunternehmerschaft oder bei einem betragsmäßig eindeutigen „Durchleiten“ doch der Vorrang der Sonderbetriebseinnahmen zu gelten hätte. Auffallend ist allerdings, daß in diesem Zusammenhang der BFH sehr ausführlich argumentiert, weshalb er sich nicht im Widerspruch zu dem auch von ihm grundsätzlich betonten Vorrang der Erfassung von Einnahmen auf der Gesellschaftsebene befände.

Für die Praxis besteht hier ein großes Risiko, daß sich wohl auch in dem entsprechenden Fall zum Teil realisiert hatte. Aufgrund der unklaren Rechtslage können z. B. Fondsgesellschaften mit „problembewußter“ steuerlicher Beratung geneigt sein, im Zweifelsfall Sonderbetriebseinnahmen der an ihnen zugleich beteiligten Vermittler anzunehmen. Vielfach ist dies in der Vergangenheit so geschehen. Wenn dies entsprechend dem jüngsten BFH-Urteil unrichtig ist, ist der Vermittler gleichwohl gehalten, die entsprechenden Einnahmen im Rahmen seiner Steuererklärung – gleichsam „doppelt“ – anzugeben.

Der BFH sieht dieses Problem zwar, hält es aber nicht für durchgreifend. Eine ggf. rechtsirrigere Erfassung bei der Fondsgesellschaft könne die (zutreffende) „nochmalige“ Erfassung beim Eigenvermittler weder ausschließen noch suspendieren.⁹ Wenn hier einmal eine „Doppelbesteuerung“, ggf. aufgrund der Bilanzierung einerseits und des tatsächlichen Zuflusses andererseits in verschiedenen Perioden, eingetreten ist, kann wohl allenfalls der Gedanke der widerstreitenden Steuerfestsetzungen im Sinne von § 174 AO noch helfen. Dies gilt auch für die ähnlich gelagerten Fälle, in denen keine Sonderbetriebseinnahmen, aber bisher in gutem Glauben lediglich eine Minderung der Anschaffungskosten bei Eigenprovisionen angenommen wurde.

V. Fazit

Bad cases make bad law. Man kann dem BFH durchaus nachfühlen, daß er im Falle eines im großem Umfang gewerblich tätigen Vermittlers auch die Eigenprovision einheitlich erfasst wissen wollte und die Diskussion um Sonderbetriebseinnahmen auf Fondsebene, Minderungen der Anschaffungskosten oder mangels Leistung gar steuerfreie Zuflüsse nicht eröffnen wollte. Zu gefährlich schien wohl das Risiko, daß in diesem Dickicht doch letztlich substantielle Zuflüsse steuerlich überhaupt nicht erfaßt würden.

Allerdings ist es nicht zuletzt die Rechtsprechung selbst gewesen, welche die stark einzelfallbezogene Betrachtung favorisiert hat und so an der Entstehung dieses Labyrinths erheblich mitgewirkt hat. Dies kann manchen betroffenen Steuerpflichtigen durchaus hart treffen, der geglaubt hat, den steuerlich richtigen Weg zu beschreiten. Dies gilt gerade auch im Hinblick auf die letzte Facette des Falls, welche den BFH ebenfalls nicht milde stimmte. Der betroffene Vermittler war auch bei den echten Fremdprovisionen von dem Vorrang der Sonderbetriebseinnahmen ausgegangen und hatte dementsprechend die wiederum von ihm selbst an seine Kunden teilweise ausgereichten Eigenprovisionen nicht in seiner Buchhaltung erfasst. Damit blieben – im doppeltem Sinne – die „Kick-Backs“ für ihn ein schlechtes Geschäft.

⁸ Vgl. FN 1, Tz 34.

⁹ Vgl. FN 1, Tz 46.

Die liechtensteinische Stiftung nach der Stiftungsrechts- und Steuerrechtsreform im Fürstentum Liechtenstein – tatsächlich ein attraktives Gestaltungsmodell für Steuerinländer?

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

I. Einführung

Familienstiftungen, auch deutsche, werden oft mit diffusen Vorurteilen belegt. Sie seien ein Instrument zur Inanspruchnahme als ungerechtfertigt angesehener Steuervorteile. Dies trifft jedenfalls in Bezug auf die deutsche Rechtslage i. d. R. nicht zu, denn hier folgt die Stiftungsbesteuerung weitgehend den allgemeinen Regeln, ist im Vergleich zu anderen Gestaltungsmodellen sogar teils ungünstiger.² Stiftungsgestaltungen sind daher hierzulande im privatnützigen Bereich regelmäßig nicht steuerlich motiviert.

Besonders haftet der Makel, Instrument von Steuerhinterziehern zu sein, aber an liechtensteinischen Stiftungen. In der Tat verfolgte der liechtensteinische Gesetzgeber mit dem Personen- und Gesellschaftsrecht (PGR) vom 20.01.1926, das auch das Stiftungsrecht enthält, das Ziel, Liechtenstein durch liberale gesetzliche Rahmenbedingungen zu einem Standort zu machen, der attraktiv für ausländische Investoren ist.³ Eine Stiftung ist eine rechtlich verselbständigte Vermögensmasse ohne Mitglieder und Gesellschafter, die ihren Zweck durch den Einsatz ihres Vermögens verfolgt.⁴ Wesensmerkmal der Stiftung nach deutschem Recht ist, daß ihr Vermögen von dem des Stifters dauerhaft getrennt ist; nach Anerkennung der Stiftung kann sie von dem Stifter nicht mehr widerrufen werden.⁵ Dieser Grundsatz der dauerhaften Vermögensperpetuierung als Grundelement der Stiftungsrechtsdogmatik gilt im liechtensteinischen Stiftungsrecht hingegen nicht. Vielmehr ist sie ein flexibles Gestaltungsinstrument und nimmt damit international eine Sonderstellung ein;⁶ sie ist speziell auf die Bedürfnisse privat-familiärer Vermögensverwaltung ausgerichtet.⁷ Diese gesetzgeberische Absicht ist durch spezielle steuerrechtliche Vorschriften flankiert.

Dieser Beitrag verfolgt das Ziel, einen Überblick über die Grundstrukturen des liechtensteinischen Stiftungsrechts zu gewähren und die wichtigsten Steuerfolgen, die eintreten, wenn sich ein Steuerinländer einer liechtensteinischen Stiftung bedient, überblickartig darzustellen. Dazu gibt es Anlaß, denn das liechtensteinische Stiftungsrecht hat in jüngerer Vergangenheit bedeutende Änderungen erfahren. Die Totalrevision des dortigen Stiftungsrechts⁸ ist am 01.04.2009 in Kraft getreten, eine umfassende Steuerreform⁹ zum 01.01.2011. Aus deutscher Sicht ist besonders der gesetzgeberische Versuch einer europarechtskonformen Ausgestaltung des § 15 AStG durch Aufnahme des Abs. 6 (JStG 2009¹⁰) zu nennen.¹¹ Zudem ist es durch die so-

genannte „Liechtensteiner Steueraffäre“ in Zusammenhang mit der LGT Bank im Jahre 2008 in den Fokus der Öffentlichkeit gerückt.¹²

II. Zivilrecht

Am 01.04.2009 trat in Liechtenstein ein neues Stiftungsrecht in Kraft, welches die seit 1926 bestehende Regelung, die weitgehend an das schweizerische ZGB angelehnt war, ersetzt.¹³ Es ist nun in Art. 552 PGR¹⁴ enthalten, der 41 Paragraphen enthält, der ein eigenes Stiftungsgesetz innerhalb des PGR bildet.¹⁵

1. Stiftungsbegriff und Familienstiftung

Art. 552 §1 Abs. 1 PGR definiert eine Stiftung als rechtlich und wirtschaftlich verselbständigtes Zweckvermögen, das durch eine einseitige Willenserklärung des Stifters errichtet wird. Damit weist sie als wesentliche Merkmale – wie auch eine Stiftung, die nach dem BGB errichtet wurde¹⁶ – stets Stiftungszweck, -vermögen und organisatorische

1 Der Autor promoviert am Institut für Steuerrecht der Universität Bonn zu einem stiftungs- und stiftungssteuerrechtlichen Thema. Er dankt Rechtsanwalt *Jürgen Wagner*, LL.M., vielmals für die kritische Durchsicht des Beitrages (zum jährlichen Überblick *derselbe* in RIW 2011, 111 und 2012, 423).

2 *Pöllath/Richter in Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechtshandbuch³, § 13 Rn. 8, 19.

3 *Jakob*, Die Liechtensteinische Stiftung, S. 4; *Schauer*, ZEuP 2010, S. 338 (341).

4 *Hüttemann/Rawert in Staudinger*, §§ 80–89 BGB (2011), Rn. 1 m. w. N.

5 *Hof in Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechtshandbuch³, § 6 Rn. 55 m. w. N.

6 *Schauer*, ZEuP 2010, S. 338 (345) bewertet dies als „vollständigen Einbruch körperschaftlicher Elemente in die Stiftung“.

7 *Jakob*, Die Liechtensteinische Stiftung, S. 6.

8 LGBL 2008, Nr. 220.

9 LGBL 2010, Nr. 340.

10 BGBl. 2008, S. 2794 ff.

11 Vgl. zu den geplanten Änderungen im Zuge des JStG 2013 *Hosp/Langer*, Liechtenstein-Journal 2012, S 70–76.

12 Vgl. dazu *Schauer*, ZEuP 2010, S. 338 (338 f.) m. w. N.

13 Zu den Gründen der Totalrevision vgl. *Jakob*, Die Liechtensteinische Stiftung, S. 6 ff.; *Schauer*, ZEuP 2010, S. 338 (349 ff.); *Lennert/Blum*, ZEV 2009, S. 171 (171).

14 PGR = Personen- und Gesellschaftsrecht, abrufbar unter <http://www.llv.li/pdf-llv-rdr-gesamtdokument.pdf>. (26.9.2012, 13:37 Uhr).

15 *Jakob*, Die Liechtensteinische Stiftung, S. 11.

16 S. dazu FN 4.

Verfestigung auf.¹⁷ Die Liechtensteinische Rechtsordnung ist bezogen auf das Stiftungsrecht zweckoffen, kennt also gemein- und privatnützige Stiftungen,¹⁸ wobei die Familienstiftung – im Unterschied zur deutschen Rechtslage – zivilrechtlich besonders erwähnt ist. Privatnützige Stiftungen sind solche, die ganz oder überwiegend eigennützigen Zwecken zu dienen bestimmt sind (Art. 552 §2 Abs. 3 PGR), für sie bestehen einige Sonderregelungen.¹⁹ Reine Familienstiftungen sind Stiftungen, deren Stiftungsvermögen ausschließlich der Bestreitung der Kosten der Erziehung oder Bildung, der Ausstattung oder Unterstützung von Angehörigen einer oder mehrerer Familien oder ähnlichen Familieninteressen dient (Art. 552 §2 Abs. 4 Nr. 1 PGR). Die Unterscheidung hat Bedeutung, denn für Familienstiftungen sieht Art. 552 §36 PGR ein Vollstreckungsprivileg vor. Der Stifter kann eine Vollstreckung in die Destinatärsansprüche ausschließen. Sogenannte gemischte Familienstiftungen sind demgegenüber solche, die überwiegend den Zweck einer reinen Familienstiftung verfolgen, ergänzend hierzu aber auch gemeinnützigen oder anderen privatnützigen Zwecken dienen (Art. 552 §2 Abs. 4 Nr. 2 PGR), das Vollstreckungsprivileg ist hier auf den „Familienstiftungsteil“ beschränkt.

Im Unterschied zur deutschen Rechtsordnung und der der meisten anderen Länder sind die Einsatzmöglichkeiten von Stiftungen damit erheblich vielfältiger: Ausdrücklich sind Familienstiftungen gestattet; aus Art 552 §2 Abs. 3 PGR folgt auch die Zulässigkeit der sogenannten Unterhaltsstiftung.²⁰ Dies ist eine Stiftung, die Leistungen an Destinatäre ohne die Erfüllung weiterer Voraussetzungen vornimmt. Sie läßt sich allerdings in der Regel nach liechtensteinischem Recht nicht unter diesen Begriff der Familienstiftung subsumieren, obwohl der Destinatärkreis auf eine Familie beschränkt sein mag. Anders ist dies nur, wenn die voraussetzungslose Begünstigung lediglich „Nebenzweck“ i. S. d. Art. 552 §2 Abs. 3 Nr. 2 PGR ist. Unterhaltsstiftungen sind vielmehr „normale“ privatnützige Stiftungen.²¹

Hinzu kommt aber, daß auch eine sogenannte „Stiftung für den Stifter“, eine Stiftung also, zu deren Begünstigtenkreis der Stifter selbst zählt, rechtlich zulässig und verbreitet ist.²² Allerdings muß die Stiftung selbst fremdnützig sein; eine reine Selbstzweckstiftung gestattet auch das Liechtensteinische Recht nicht.²³ Auch Unternehmensstiftungen sind dem Grunde nach gestattet, in Form der sogenannten Unternehmensträgerstiftung²⁴ allerdings nur, „wenn es der Erreichung ihres gemeinnützigen Zwecks unmittelbar dient“ (Art. 552 §1 Abs. 2 PGR). Unbeschränkt zulässig sind Beteiligungsträgerstiftungen (Holdingstiftungen).

Das Mindestkapital einer Liechtensteinischen Stiftung beträgt 30.000 Schweizer Franken, es kann jedoch in Euro oder Dollar aufgebracht werden und beträgt dann 30.000 EUR bzw. Dollar (Art. 552 §13 Abs. 1 PGR). Als zwingendes Organ ist der Stiftungsrat vorgesehen (Art. 552 §24 PGR), der dem deutschen Stiftungsvorstand gleicht. Er muß

aus mindestens zwei Personen bestehen; auch juristische Personen können Mitglied des Stiftungsrates sein. Der Stiftungsrat entscheidet nicht frei, sondern ist an den in den Stiftungsurkunden zum Ausdruck gekommenen Stifterwillen gebunden. Dem Stifter steht es zudem frei, weitere Organe vorzusehen.

2. Errichtung der Stiftung

Wie das deutsche unterscheidet das liechtensteinische Recht die Errichtung der Stiftung unter Lebenden (Art. 552 §14 PGR) und die Errichtung von Todes wegen (Art. 552 §15 PGR).²⁵ Die Errichtung der Stiftung erfolgt durch eine Stiftungserklärung, die in Schriftform abzugeben und zu beglaubigen ist. Die Stiftungserklärung kann in Statut und Beistatut aufgeteilt werden. Das Statut gleicht der Satzung im deutschen Stiftungsrecht. In ihm müssen besonders grundlegende Bestimmungen über die zu errichtende Stiftung aufgenommen werden, insbesondere der Zweck, Angaben über das zu widmende Vermögen, Name und Sitz, Bestimmungen über die Geschäftsführung und Vertretung sowie Regelungen über den Vermögensanfall (Art. 552 §15 ZGR). Im Beistatut, einem die Stiftungsurkunde ausführenden Dokument,²⁶ kann der Stifter weitere Bestimmungen treffen, wenn diese nicht zwingend in das Statut aufgenommen werden müssen, bspw. einen genauen Schlüssel, wie die Erträge der Stiftung verteilt werden sollen.²⁷

In bezug auf die rechtswirksame Entstehung der Stiftung, die von der Errichtung zu unterschieden ist, ist zwischen eintragungspflichtigen und nicht eintragungspflichtigen Stiftungen zu differenzieren. Gemeinnützige²⁸ und

17 Jakob, Die Liechtensteinische Stiftung, S. 21.

18 Im Gegensatz zur Rechtstatsächlichkeit in Deutschland sind in Liechtenstein 45% der Stiftungen gemeinnützig; die hiesige Darstellung bezieht sich nur auf privatnützige Stiftungen. Vgl. zu liechtensteinischen gemeinnützigen Stiftungen bspw. Jakob, Die Liechtensteinische Stiftung, S. 44 ff.

19 Sie unterliegen weder der Eintragungspflicht noch der Stiftungsaufsicht.

20 In Deutschland ist diese nach ganz h.M. auch zulässig, vgl. Hüttemann/Rawert in Staudinger, §§ 80–89 BGB (2011), Vorb. zu §§ 80 ff. Rn. 185 ff. m.w.N.; kritisch dazu seit langem besonders Reuter, bspw. in MünchKomm BGB Bd. 16, § 81 Rn. 96 ff.; in der Schweiz sind Unterhaltsstiftungen nicht gestattet.

21 Jakob, Die Liechtensteinische Stiftung, S. 50 ff.

22 Die ganz h.M. in Deutschland verneint die Zulässigkeit der Stiftung für den Stifter, vgl. nur Hüttemann/Rawert in Staudinger, Vorb. zu §§ 80 ff., Rn. 8 m.w.N.; auch in Österreich ist seit 1993 die „Stiftung für den Stifter“ zulässig.

23 Jakob, Die Liechtensteinische Stiftung, S. 23.

24 Das ist eine Stiftung, die unmittelbar als Einzelkaufmann Trägerin eines Unternehmens ist.

25 Vgl. zur Stiftungerrichtung von Todes wegen Jakob, Die Liechtensteinische Stiftung, S. 76 ff.

26 Das Verhältnis von Statut zu Beistatut wird oft mit dem Verhältnis eines Gesetzes zu einer Ausführungsvorschrift verglichen.

27 Vgl. dazu ausführlich Jakob, Die Liechtensteinische Stiftung, S. 90 ff.

28 Vgl. dazu Jakob, Die Liechtensteinische Stiftung, S. 44 ff.

privatnützige Stiftungen, die auf spezialgesetzlicher Grundlage ein Gewerbe betreiben, werden durch Tätigung des Stiftungsgeschäfts errichtet und erlangen Rechtsfähigkeit durch die Eintragung in das Öffentlichkeitsregister (Art. 552 §14 Abs. 4 PGR). Andere privatnützige Stiftungen, auch Familienstiftungen und Unterhaltsstiftungen, können in das Öffentlichkeitsregister eingetragen werden. Eine Rechtspflicht besteht jedoch nicht. Sie entstehen vielmehr bereits mit der Errichtung der Stiftungsdokumente.²⁹ Unterliegt die Stiftung – wie im Regelfall – keiner Eintragungspflicht, so ist innerhalb von 30 Tagen ab Errichtung eine Gründungsanzeige beim Grundbuch- und Öffentlichkeitsamt zu hinterlegen.³⁰ Schriftliche Dokumente müssen darüber hinaus nicht vorgelegt werden, der verpflichtende Inhalt der Gründungsanzeige beschränkt sich auf rudimentäre Angaben.³¹

3. Besonderheiten im Vergleich zur deutschen Rechtslage

In wesentlichen Grundzügen ist die Stiftung liechtensteinischen Rechts mit der rechtsfähigen Stiftung deutschen Rechts vergleichbar: Beide sind mitgliederlose, selbstständige Vermögensmassen, die einem bestimmten – grds. durch den Stifter festzulegenden – Zweck dienen. Allerdings bestehen auch erhebliche Unterschiede, welche sie zu einem interessanten Gestaltungsinstrument werden lassen.³²

a) Flexibilität und körperschaftliche Elemente

Das deutsche Stiftungsrecht beruht auf dem Grundsatz, daß eine Stiftung nach der Entstehung „versteinert“. An den in der Stiftungssatzung verkörperten Stiftungswillen sind die Organe der Stiftung und auch der Stifter selbst gebunden; für die Berücksichtigung nachträglicher Willensänderungen bleibt kein Raum.³³ Auch Organen der Stiftung wie dem Vorstand oder anderen fakultativen Organen ist eine körperschaftsähnliche Willensbildung nach h. M. weitgehend versagt. Leitlinie ist stets der historische Stifterwille, eine freie Kompetenz zur Änderung der Satzung kann ihnen bspw. nicht eingeräumt werden.³⁴ Entsprechend besteht nach dem Entstehen der Stiftung auch keine Widerrufsmöglichkeit; die Vermögensübertragung ist endgültig und kann grundsätzlich nicht rückgängig gemacht werden.³⁵

Anders ist demgegenüber die Rechtslage in Liechtenstein: Das stiftungsimmanente Prinzip der Versteinerung ist hier durch einige Spezialvorschriften durchbrochen. Nach liechtensteinischem Recht kann sich der Stifter umfassende Gestaltungsrechte in dem Stiftungsstatut vorbehalten, insbesondere den Widerruf der Stiftung und eine freie Änderungsmöglichkeit der Satzung (Art. 552 §16 Abs. 2 Nr. 5 PGR).³⁶ Damit hat er die Möglichkeit, die Stiftung auch nach ihrer Entstehung aufzulösen, den Zweck nach freiem Belieben zu ändern oder die Destinatäre auszutauschen. Allerdings ist diese grundsätzlich körperschaftsähnliche Willensbildungsmöglichkeit – im Gegensatz zur

Rechtslage vor der Totalrevision des Stiftungsrechts in Liechtenstein – beschränkt. Die erwähnten Rechte stehen nur dem Stifter höchstpersönlich zu, sind also weder vererblich noch abtretbar (Art. 552 §30 Abs. 1 PGR).³⁷ Nach dem Tod des Stifters „versteinert“ die Stiftung also, wie dies auch in Deutschland der Fall ist.

b) Vertraulichkeit

Weiterhin wird als ein wesentlicher Vorteil des liechtensteinischen Stiftungsrechts stets die große Diskretion, die im Fürstentum herrsche, hervorgehoben. Diese beruht im wesentlichen auf einer Besonderheit des liechtensteinischen Stiftungswesens, die zunächst nicht auf einer gesetzlichen Bestimmung, sondern einer langjährigen Praxis beruhte.³⁸ Im Zuge der Errichtung tritt oft nicht der wirtschaftliche Stifter (Machtgeber) in Erscheinung, sondern er bedient sich eines Treuhänders (Vordermann). Man spricht in so einem Falle von einer treuhänderischen oder fiduziarischen Stiftungserrichtung.³⁹ Als Treuhänder fungiert im Regelfall ein in Liechtenstein niedergelassener Rechtsanwalt, ein Berufstreuhänder oder eine Treuhandgesellschaft, welche mit dem wirtschaftlichen Stifter durch eine schuldrechtliche Beziehung verbunden sind. Der Fiduziar handelt im eigenen Namen, aber auf Rechnung des Hintermannes. Auf diesem Wege wird dem Bedürfnis von manchen Stiftern nach Diskretion Rechnung getragen, zudem fungiert der Treuhänder als Ansprechpartner vor Ort.⁴⁰ Die bisherige Praxis hatte allerdings aufgrund des Auseinanderfallens der rechtlichen und der wirtschaftlichen Stifterrolle zahlreiche Probleme zur Folge. So war etwa umstritten, wem die Stifterrechte, bspw. im Falle eines Widerrufsvorbehaltes, zugewiesen werden sollten. Im Zuge der Totalrevision des Stiftungsrechts ist hier durch eine spezielle gesetzliche Regelung Rechtssicherheit hergestellt worden. Gem. Art. 552 §4

29 Jakob, Die Liechtensteinische Stiftung, S. 59; Schauer, ZEuP, S. 338 (354); Lennert/Blum, ZEV 2009, S. 171 (172).

30 Man spricht in diesem Zusammenhang auch von einer „hinterlegten Stiftung“.

31 Gem. Art. 552 § 20 Abs. 2 PGR u. a. Name, Sitz, Zweck, ggf. Dauer, Name und Sitz der Mitglieder des Stiftungsrates und Name sowie Sitz des Repräsentanten, einer Art Zustellungsbevollmächtigtem.

32 So bspw. Werner, IStR 2010, S. 589 (596); Lennert/Blum, ZEV 2009, S. 171 (177); Hosp/Langer, BB 2011, S. 1948 (1954).

33 Str., vgl. dazu nur Hüttemann/Rawert in Staudinger, §§ 80–89 BGB (2011), § 85 Rn. 9 ff., § 87 Rn. 17, jeweils m. w. N.

34 Str., vgl. dazu Hüttemann/Rawert in Staudinger, §§ 80–89 BGB (2011), § 87 Rn. 17 m. w. N.

35 Dies ergibt sich bereits aus § 81 Abs. 2 S. 1 BGB.

36 Die Rechtslage gleicht der in Österreich bei Privatstiftungen.

37 Vgl. dazu Schauer, ZEuP 2010, 338 (357 ff.).

38 Lt. Lennert/Blum, ZEV 2009, S. 171 (174) waren vor der Stiftungsrechtsreform 97% der Stiftungsgründungen treuhänderische.

39 Es geht allerdings um die Gründung einer rechtsfähigen Stiftung, nicht um die Gründung einer unselbständigen Stiftung, die auch als treuhänderische Stiftung oder fiduziarische Stiftung bezeichnet wird.

40 Vgl. zur treuhänderischen Stiftungserrichtung Jakob, Die Liechtensteinische Stiftung, S. 78 ff.; Schauer, ZEuP, S. 338 (346 ff.).

Abs. 3 PGR gilt der wirtschaftliche Stifter als Stifter, er ist auch Inhaber der Stifterrechte (Art. 552 §30 Abs. 3). Durch die fiduziarische Stiftungsgründung verbunden mit den sehr geringen Publizitätsvorschriften kann der wirtschaftliche Stifter also unbekannt bleiben; sein Name ist nur dem Treuhänder bekannt.

c) Vermögensschutz

Eine weitere wichtige Funktion kann die liechtensteinische Stiftung als Instrument des Vermögensschutzes (sog. „Asset-Protection“) spielen.⁴¹ Zwar ist die Stiftung eine von dem Stifter vollständig getrennte juristische Person. Sie kann nach deutschem Erbrecht jedoch Gegnerin von Pflichtteilergänzungsansprüchen sein,⁴² zudem unterliegt die Vermögensübertragung möglichen Anfechtungstatbeständen des Schenkungs- und Insolvenzrechts, so daß das Vermögen regelmäßig erst zehn Jahre nach der Einbringung in die Stiftung „sicher“ ist.

Anders ist die Lage in bezug auf die liechtensteinische Stiftung zu beurteilen. Zwar kann die Stiftung grundsätzlich von deutschen Gerichten in Anspruch genommen werden, jedoch besteht zwischen der Bundesrepublik und dem Fürstentum Liechtenstein kein Vollstreckungsabkommen, so daß das Urteil in Liechtenstein nicht vollstreckbar ist.⁴³

Notwendig ist daher eine Klage vor liechtensteinischen Gerichten. Hier ist allerdings zu beachten, daß der Gesetzgeber die Regelungen des Pflichtteils- und Anfechtungsrechtes bewußt restriktiv gehalten hat. Zwar unterliegt das Erbrecht, wenn der Erblasser deutscher Staatsangehöriger war, grundsätzlich dem deutschen Recht (Art. 25 Abs. 1 EGBGB, Art. 10 Abs. 1, Art. 29 Abs. 5 S. 1 IPRG⁴⁴), jedoch bestimmt Art. 29 Abs. 5 S. 2 IPRG, daß die Erhebung von Pflichtteilsansprüchen nur möglich ist, „wenn dies auch nach dem für den Erwerbsvorgang maßgeblichen Recht zulässig ist“. Das für den Erwerbsvorgang maßgebliche Recht ist das liechtensteinische, hier verjährt der Pflichtteilsanspruch nach zwei Jahren.⁴⁵ Ähnlich ist die Lage in bezug auf die Schenkungs- und Insolvenzanfechtung: Die Anfechtung ist nur zulässig, wenn sie auch nach dem liechtensteinischen Recht zulässig wäre (Art. 75 Abs. 2 RSO⁴⁶), das durch kurze Fristen erheblich schuldnerfreundlicher ist.⁴⁷

III. Steuerrecht

Neben den zivilrechtlichen Rahmenbedingungen ist zu untersuchen, ob die Errichtung einer liechtensteinischen Stiftung auch aus steuerrechtlicher Sicht sinnvoll ist. Dabei wird hier davon ausgegangen, daß sowohl Stifter wie auch die Destinatäre (Begünstigte) Steuerinländer sind.

Hinsichtlich der Besteuerung ist in Anknüpfung an die Rspr. des BFH zwischen der transparenten und der intransparenten Stiftung zu unterscheiden. Eine transparente Stiftung liege demnach vor, wenn die Stiftung keine freie Verfügungsmacht über das Stiftungsvermögen erlangt habe,

was insbesondere der Fall ist, wenn sich der Stifter den Widerruf der Stiftung oder das Recht zu Satzungsänderungen vorbehalten habe.⁴⁸ Mangels Bereicherung der Stiftung i.S.v. § 7 Abs. 1 Nr. 1 u. Nr. 8 ErbStG entsteht (zunächst) keine Schenkungsteuerpflicht, jedoch bleibt die Hinzurechnungsbesteuerung des § 15 AstG anwendbar, weil die Voraussetzungen des § 15 Abs. 6 AstG nicht erfüllt sind. Die folgenden Ausführungen beziehen sich auf intransparente Stiftungen,⁴⁹ also auf solche, bei der der Stifter sich rechtlich und tatsächlich seines Vermögens begeben hat.

1. Errichtung

Die Errichtung einer intransparenten Stiftung und die Einbringung des Stiftungsvermögens stellt eine unentgeltliche Vermögensübertragung auf die Stiftung dar, die gem. § 1 Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG in Deutschland schenkungsteuerpflichtig ist. Das Steuerklassenprivileg des § 15 Abs. 2 S. 1 ErbStG, wonach für die Besteuerung der Stiftung das Verwandtschaftsverhältnis des nach der Stiftungsurkunde entferntesten Berechtigten zu dem Erblasser oder Schenker zugrunde zu legen ist, gilt nicht, so daß für die Besteuerung die Steuerklasse 3 anzuwenden ist. Der Steuersatz beträgt folglich mindestens 30%, ab 13 Mio. Euro gar 50%.⁵⁰ Diese Diskriminierung von ausländischen Familienstiftungen gegenüber inländischen Familienstiftungen wird weitgehend als nicht zu rechtfertigender Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit und damit als europarechtswidrig qualifiziert,⁵¹ andererseits gilt die Erbersatzsteuer, die für in-

41 Vgl. zum Vermögensschutz durch inländische Familienstiftungen v. Oertzen/Hosser, ZEV 2010, S. 168 ff.

42 Vgl. Werner, ZEV 2007, S. 560–564.

43 Lennert/Blum, ZEV 2009, S. 171 (176); Werner, IStR 2010, S. 589 (591).

44 Liechtensteinisches Gesetz über das internationale Privatrecht, abrufbar unter <http://www.gesetze.li/Seite2.jsp?LGBIm=1996194> (1.10.2012, 8.48 Uhr).

45 Vgl. dazu Schauer, ZEuP 2010, 338 (364 ff.); Lennert/Blum, ZEV 2009, S. 171 (175 f.); Werner, IStR 2010, S. 589 (591). Allerdings ist zu beachten, daß die Frist erst zu laufen beginnt, wenn die Vermögensübertragung endgültig ist, d.h. der Stifter keine Möglichkeit zum Widerruf mehr hat, vgl. Jakob, Die Liechtensteinische Stiftung, S. 296.

46 Liechtensteinische Rechtssicherheits-Ordnung, abrufbar unter <http://www.gesetze.li/DisplayLGBL.jsp?LGBIm=1923008> (1.10.2012, 9.01 Uhr).

47 Vgl. detailliert dazu Schauer, ZEuP 2010, 338 (364 ff.); Jakob, Die Liechtensteinische Stiftung, S. 309; Lennert/Blum, ZEV 2009, S. 171 (175 f.); Werner, IStR 2010, S. 589 (591); auch hier laufen die Fristen erst, wenn die Vermögensübertragung endgültig ist.

48 BFH v. 28.6.2007 – Az. II R 21/05, ZEV 2007, S. 440 ff.

49 Bzgl. transparenter liechtensteinischer Stiftungen vgl. den Beitrag von Söffing, *steueranwaltsmagazin* 2010, S. 177–183, zur Besteuerung der transparenten Stiftung vgl. auch Hosp/Langer, BB 2011, S. 1948 (1950 ff.).

50 Vgl. Hosp/Langer, BB 2011, S. 1948 (1952); Werner, IStR 2010, S. 589 (593).

51 Vgl. nur Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG44, § 15 Rn. 110 m.w.N.

ländische Familienstiftungen im 30-Jahres-Rhythmus anfällt, für ausländische Familienstiftungen nicht.

In Liechtenstein unterliegt die Errichtung der Stiftung für einen deutschen Steuerinländer, der „deutsches“ Vermögen in die Stiftung einbringt, in den meisten Konstellationen keiner Steuerpflicht.⁵² Jedoch wird eine Gründungsabgabe i. H. v. 0,2% des satzungsmäßigen Kapitals, mind. jedoch 200 Schweizer Franken, erhoben.⁵³

2. Laufende Besteuerung

In Bezug auf die laufende Besteuerung sind verschiedene Ebenen zu unterscheiden, nämlich die der Stiftung und die der Begünstigten.

a) Stiftung

Die Stiftung kann mit ihren Einkünften sowohl in Liechtenstein wie auch in Deutschland steuerpflichtig sein.

aa) Deutschland

Die liechtensteinische Stiftung entspricht grds. einem deutschen Körperschaftsteuerlichen Rechtssubjekt.⁵⁴ Regelmäßig befinden sich Sitz und Geschäftsleitung in Liechtenstein, so daß sie in Deutschland beschränkt körperschaftsteuerpflichtig ist und nur ihre inländischen Einkünfte der Körperschaftsteuer unterfallen.⁵⁵

Unabhängig von der Körperschaftsteuerpflicht werden die Einkünfte einer ausländischen Familienstiftung⁵⁶ gem. § 15 Abs. 1 AStG dem Stifter unmittelbar zugerechnet, wenn er im Inland unbeschränkt oder erweitert steuerpflichtig ist, sonst den unbeschränkt steuerpflichtigen Personen, die bezugs- oder anfallsberechtigt sind, ihrem Anteil entsprechend. Die Zurechnung erfolgt unabhängig davon, ob tatsächlich Ausschüttungen vorgenommen werden oder nicht, die Vorschrift fingiert die Ausschüttung des Gesamteinkommens der Stiftung.⁵⁷ Nachdem die EU-Kommission ein Vertragsverletzungsverfahren gegen Deutschland wegen europarechtlicher Bedenken gegen die Vorschrift eingeleitet hatte, wurde die Norm um die Abs. 6 ergänzt.⁵⁸ Demzufolge ist § 15 Abs. 1 AStG für Stiftungen, die ihren Sitz in einem EU- oder einem EWR-Staat haben, nicht anzuwenden, wenn nachgewiesen ist, daß das Vermögen dem Stifter oder den begünstigten Personen rechtlich und tatsächlich entzogen ist (Nr. 1) und zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Staat, in dem die Stiftung Geschäftsleitung oder Sitz hat, auf Grund der Richtlinie 77/799/EWG oder einer vergleichbaren zwei- oder mehrseitigen Vereinbarung, Auskünfte erteilt werden, die erforderlich sind, um die Besteuerung durchzuführen (Nr. 2).

Wenn sich der Stifter umfassende Gestaltungsrechte vorbehalten hat, wie dies im Falle der transparenten Stiftung der Fall ist, wird Nr. 1 rglm. nicht Genüge getan sein. Liegt hingegen eine intransparente Stiftung vor, ist § 15 Abs. 6 Nr. 1 AStG erfüllt.⁵⁹ Liechtenstein ist nicht Mitglied der EU, sondern des EWR. Die Richtlinie 77/799/EWG (Amtshilferichtlinie) wurde als Rechtsakt der Europäischen

Union nicht in das EWR-Abkommen übernommen.⁶⁰ Jedoch besteht zwischen Deutschland und dem Fürstentum Liechtenstein seit dem 28.10.2009 ein Steuerinformationsabkommen, das den Anforderungen des § 15 Abs. 6 AStG genügt.⁶¹ Allerdings ermöglicht das Abkommen, das national mit dem liechtensteinischen Amtshilfegesetz umgesetzt wurde, keinen automatischen Informationsaustausch. Vielmehr hat die hilfesuchende Behörde, die deutsche Finanzverwaltung, ein Amtshilfeersuchen in schriftlicher Form an die liechtensteinische Steuerverwaltung zu richten, das speziellen Zulässigkeitsvoraussetzungen genügen muß. Unter anderem müssen Angaben über die Identität des Steuerpflichtigen, die Zeitspanne, in bezug auf welche Informationen verlangt werden und insbesondere Gründe zu der Annahme, daß die verlangte Information für die Erhebung von Steuern durch die deutsche Finanzverwaltung voraussichtlich erheblich ist, enthalten sein. Die Finanzverwaltung muß also hinreichende Anknüpfungspunkte darlegen können. Dadurch sollen Ersuchen, die der Ausforschung dienen, sowie Rasterfahndungen vermieden werden. Nach einer positiven Zulässigkeitsprüfung tritt die liechtensteinische Steuerverwaltung an den Informationsinhaber, bspw. eine Bank, ein Treuhänder oder eine Versicherung, heran und fordert diesen auf, ihr innerhalb von 14 Tagen die verlangte Information zukommen zu lassen. Das Bank- und Treuhändergeheimnis entbindet dabei nicht von der Pflicht, Informationen aus dem Geheimbereich offenzulegen.⁶²

52 Die Erbschaft- und Schenkungsteuer wurde in Liechtenstein abgeschafft, der Schenkungsmeldepflicht unterliegen nur liechtensteinische Stifter, auch die Widmungsbesteuerung findet rglm. keine Anwendung, vgl. dazu ausführlich *Hosp/Langer*, BB 2011, S. 1948 (1951); *Werner*, IStR 2010, S. 589 (593).

53 Vgl. *Hosp/Langer*, BB 2011, S. 1948 (1952).

54 BFH v. 25.4.2001 – Az. II R 14/98, IStR 2001, S. 589 (590).

55 Vgl. *Werner*, IStR 2010, S. 589 (593), der a.a.O. auf die Gefahren einer „versehentlichen“ Sitzverlegung in das Inland hinweist, die möglich sei, wenn die Mitglieder der Stiftungsorgane in Deutschland ansässig seien und sich auch die Willensbildung der Organe überwiegend in Deutschland vollziehe.

56 Vgl. zum Begriff *Kraft* in Kraft, AStG, § 15 Rn. 300 ff.

57 *Kraft* in Kraft, AStG, § 15 Rn. 40.

58 Vgl. zur europarechtlichen Problematik und der Rettungsklausel § 15 Abs. 6 AStG *Kraft* in Kraft, AStG, § 15 Rn. 100 ff., 400 ff.

59 *Werner*, IStR 2010, S. 589 (594); *Hosp/Langer*, BB 2011, S. 1948 (1952).

60 Vgl. EWR-Rechtssammlung des Fürstentums Liechtenstein, abrufbar unter http://www.llv.li/pdf/llv-sewr-ewr_register.pdf (2.10.2012, 11.47 Uhr), vgl. auch *Hosp/Langer*, BB 2011, S. 1948 (1952).

61 Vgl. dazu *Hosp/Langer*, IStR 2010, S. 905–909, die allerdings anlässlich einer geplanten Änderung des § 15 Abs. 6 AStG im Zuge des JStG 2013 glauben, daß sich dies bald wieder ändern könnte, vgl. dazu *Liechtenstein-Journal* 2012, S. 70 (74).

62 Vgl. ausführlich dazu *Hosp/Langer*, IStR 2010, S. 905–909; *Hecht/Lampert/Schulz*, BB 2010, S. 2727–2733.

bb) Liechtenstein

Gem. Art. 44 Steuergesetz (SteG)⁶³ sind juristische Personen, dazu zählen auch Stiftungen, die ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Fürstentum Liechtenstein haben, unbeschränkt steuerpflichtig. Bemessungsgrundlage ist der steuerliche Reinertrag. Er ergibt sich aus der nach Maßgabe des PGR zu erstellenden Jahresrechnung (Art. 47 Abs. 1 SteG). Allerdings wird die Bemessungsgrundlage durch zahlreiche Sondervorschriften stark geschmälert. Gem. Art. 48 Abs. 1 SteG sind beispielsweise ausländische Betriebsstättenergebnisse, ausländische Miet- und Pachteinkünfte sowie Beteiligungserträge und Kapitalgewinne steuerfrei. Der Steuersatz beträgt gem. Art. 61 SteG 12,5%, als Mindestertragssteuer werden in jedem Fall 1.200 Schweizer Franken erhoben, die jedoch auf die Ertragsteuer anrechenbar sind (Art. 62 SteG).⁶⁴

Zudem besteht die Möglichkeit, juristische Personen, welche der privaten Vermögensverwaltung dienen, als Privatvermögensstruktur (PVS) qualifizieren zu lassen. Dies ist gem. Art. 64 Abs. 1 Buchst. a) SteG insbesondere möglich, wenn sie in der Verfolgung ihres Zwecks keine wirtschaftliche Tätigkeit ausüben, insbesondere wenn sie ausschließlich bestimmte Finanzinstrumente sowie Beteiligungen an juristischen Personen, liquide Gelder und Bankkontoguthaben erwerben, besitzen, verwalten und veräußern. Privatvermögensstrukturen unterliegen ausschließlich der Mindestertragssteuer i.H.v. 1.200 Schweizer Franken. Sie werden nicht veranlagt (Art. 64 Abs. 8 i.V.m. Art. 62 Abs. 1 u. 2. SteG).⁶⁵

b) Destinatäre

Ausschüttungen an Destinatäre stellen im Falle der intransparenten Stiftung in Deutschland Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. §20 Abs. 1 Nr. 9 S. 2 EStG dar.⁶⁶ Ausschüttungen an Destinatäre, die in Liechtenstein nicht unbeschränkt steuerpflichtig sind, sind dort steuerfrei.⁶⁷

3. Aufhebung

Grundsätzlich sind, auch unabhängig von Widerrufsvorbehalten im Fall der transparenten Stiftung,⁶⁸ Konstellationen denkbar, in denen Stiftungen aufgelöst werden, wie etwa Zeitablauf oder Zweckerreichung. In diesen Fällen ist regelmäßig in einer Anfallsklausel geregelt, wem das Vermögen zufallen soll. Vermögensübertragungen im Rahmen der Aufhebung einer Stiftung sind dabei gem. § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG in Deutschland schenkungsteuerpflichtig. Gem. § 15 Abs. 2 S. 2 gilt als der Schenker jedoch nicht die Stiftung, dies würde zwingend zur Anwendung der Steuerklasse III führen, sondern der Stifter. Die Steuerklasse und ggf. Freibeträge richten sich also nach den persönlichen Verhältnissen des Begünstigten zu dem Stifter.⁶⁹ In Liechtenstein löst dieser Vorgang hingegen keine Steuerpflicht aus.⁷⁰

III. Fazit

Aus steuerrechtlicher Sicht ist der Nutzen einer liechtensteinischen Stiftung im Vergleich zu einer deutschen (Familien-)Stiftung begrenzt. Insbesondere macht die hohe Eingangsbesteuerung die Errichtung einer solchen Stiftung nicht attraktiv, denn das Steuerklassenprivileg, das für inländische Familienstiftungen zur Anwendung kommt, gilt für ausländische Stiftungen nicht. Allerdings unterliegen diese nicht der Erbschaftsteuer. Die laufende Besteuerung gleicht der einer inländischen Stiftung. Sehr fraglich ist, wie sich die Öffnung des Fürstentums für Kooperationen mit den Steuerbehörden anderer Länder auf die viel beschworene Vertraulichkeit der liechtensteinischen Stiftung auswirken wird. Es scheint, als wandle sich Liechtenstein von einer Steueroase zu einem „normalen“ Niedrigsteuerland.⁷¹

Dennoch kann die liechtensteinische Stiftung ein wirksames Instrument zum Vermögensschutz sein, denn zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Fürstentum Liechtenstein besteht kein Vollstreckungsabkommen. So kann beispielsweise die Durchsetzung von Pflichtteilsansprüchen oder Schenkungs- bzw. Insolvenzanfechtungsansprüchen vermieden werden. Möchte man sich aber die anderen Vorzüge des liechtensteinischen Stiftungsrechts, wie Widerrufs- oder Satzungsänderungsvorbehalte zunutze machen, besteht die Gefahr, daß dies mit der Vermögensschutz-Funktion kollidiert, so daß eine Inanspruchnahme vor liechtensteinischen Gerichten droht. Die dortigen (kurzen) Verjährungsfristen der Pflichtteils- und Anfechtungsansprüche beginnen grds. erst nach einer endgültigen Entäußerung des Vermögens. Zudem wird die Stiftung dann u.U. steuerrechtlich nicht anerkannt, was aus schenkungsteuerlicher Sicht willkommen sein kann, jedoch auch die Zurechnungsbesteuerung des § 15 AStG nach sich zieht. In jedem Fall sind Vor- und Nachteile vor dem Einsatz einer liechtensteinischen Stiftung sorgfältig gegeneinander abzuwägen. Ein Allheilmittel oder gar das Ei des Kolumbus ist sie meist nicht.

63 Liechtensteinisches Gesetz über die Landes- und Gemeindesteuern, abrufbar unter http://www.gesetze.li/get_pdf.jsp?PDF=2010340.pdf (2.10.2012, 12.12 Uhr).

64 Vgl. dazu *Hosp/Langer*, BB 2011, S. 1948 (1952).

65 Vgl. dazu *Hosp/Langer*, BB 2011, S. 1948 (1952 f.).

66 *Hosp/Langer*, BB 2011, S. 1948 (1953); vgl. auch BFH v. 3.11.2010 – Az. I R 98/09, DB 2011, S. 451, Anm. dazu *Jahn/Oppel*, DB 2011, S. 1187–1189.

67 *Hosp/Langer*, BB 2011, S. 1948 (1953); *Werner*, IStR 2010, S. 589 (596).

68 Wird die Stiftung in Deutschland zivilrechtlich nicht anerkannt, tritt auch im Falle ihrer Auflösung keine Schenkungsteuerpflicht ein, vgl. dazu ausführlich *Stein*, BB 2012, S. 1449–1453.

69 Vgl. *Jülicher* in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 15 Rn. 117.

70 Vgl. *Werner*, IStR 2010, S. 589 (595).

71 So *Hecht/Lampert/Schulz*, BB 2010, S. 2727 (2728).

Erleichterte steuerneutrale Generationennachfolge bei Personengesellschaften – Anmerkung zu BFH, Urteil vom 02.08.2012 – IV R 41/11¹

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

I. Vorbemerkung

Die Unternehmensnachfolge bei Personengesellschaften gestaltet sich aus steuerrechtlicher Sicht bislang regelmäßig schwierig, insbesondere wenn Sonderbetriebsvermögen vorhanden und eine gestufte Übertragung an die nächste Generation beabsichtigt ist sowie wenn zugleich Versorgungsinteressen des Vermögensübergabers berücksichtigt werden sollen. Häufig besteht das Interesse der Senioren-Generation, schon einmal den aktiven Betrieb, nicht aber das im Sonderbetriebsvermögen liegende Betriebsgrundstück an die aktiv im Erwerbsleben stehende nächste Generation zu übertragen; die Mieteinnahmen des Betriebsgrundstücks sollen in der Regel als Sicherung der Altersversorgung dienen und zurückbehalten werden. Außerdem soll die Übertragung an die nächste Generation selbstredend ertragsteuerneutral erfolgen (in der Regel in Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG) und es soll die Betriebsvermögensvergünstigung der §§ 13a, 13b ErbStG ausgenutzt werden.

Gestalterisch liegt es dann auf den ersten Blick nahe, nur die Beteiligung an der Personengesellschaft zu übertragen und das Betriebsgrundstück zurückzubehalten.² Das aber führt unter steuerpflichtiger Aufdeckung der stillen Reserven zur Entnahme des Grundstücks aus dem Sonderbetriebsvermögen in das Privatvermögen des Seniors. Deshalb wiederum liegt die Folgeüberlegung nahe, das Betriebsgrundstück vorab in eine gewerblich geprägte Immobilien GmbH & Co. KG zu überführen, dadurch die stillen Reserven zu erhalten, und danach nur die Beteiligung an der Betriebs-Personengesellschaft an die Kinder zu übertragen.

Dem aber schiebt die Finanzverwaltung einen Riegel vor. Nach Teilziffern 6 f. der BMF-Schreibens vom 03.03.2005³ soll in diesem Fall § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG auf die Übertragung des Anteils am Gesamthandsvermögen keine Anwendung finden. Der sich aus der Übertragung des Anteils am Gesamthandsvermögen ergebende Gewinn ist nach Auffassung der Finanzverwaltung nicht nach §§ 16, 34 EStG begünstigt, sondern laufender Gewinn.

Entsprechend versagt die Finanzverwaltung auch die schenkungsteuerliche Betriebsvermögensvergünstigung. Laut R E 13b.5 Abs. 3 ErbStRL 2011 muß das Betriebsvermögen im Zusammenhang mit dem Erwerb eines ganzen Gewerbebetriebs, eines Teilbetriebs oder einer Beteiligung an einer Personengesellschaft auf den Erwerber übergehen. Diese Begriffe sollen ebenfalls nach ertragsteuerlichen Grundsätzen abzugrenzen sein. Eine begünstigte Übertragung eines Anteils an einer Personengesellschaft oder am Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters sei zwar nicht

davon abhängig, daß die Gesellschaftsanteile und das Sonderbetriebsvermögen im gleichen quotalen Umfang auf den Erwerber übergehen. Vielmehr gelte dies auch dann, wenn der Schenker sein Sonderbetriebsvermögen in geringerem Umfang überträgt oder es insgesamt zurückbehält **und** das zurückbehaltene Sonderbetriebsvermögen weiterhin zum Betriebsvermögen **derselben** Personengesellschaft gehört. „Andere Teilübertragungen“ eines Gewerbebetriebs oder die Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter eines Betriebsvermögens seien nicht begünstigt. Als letztes As zückt die Finanzverwaltung schließlich noch den Verweis auf die wachswenige Gesamtplanrechtsprechung und den Hinweis auf § 42 AO aus dem Ärmel.

Das aber ist insgesamt schwer verständlich, ist doch jeder Teilschritt der Gestaltung für sich gesehen steuerbegünstigt, d.h. für die jeweilige isolierte Übertragung ordnet das Gesetz Buchwertfortführung und damit Steuerneutralität an. Die unentgeltliche Übertragung des Betriebsgrundstücks von einem Sonderbetriebsvermögen des Übergebers in das Gesamthandsvermögen einer anderen Mitunternehmerschaft des Übergebers ist nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG privilegiert und die Übertragung des Mitunternehmeranteils nach § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 1 EStG.

Im vom BFH am 02.08.2012 entschiedenen Fall hatte der Vater diese Variante aufgegriffen und verfeinert, indem er erst einen 80%igen Teil des Mitunternehmeranteils inklusive der 100%igen – also überquotalen – Beteiligung an der Komplementär-GmbH (Sonderbetriebsvermögen II) unentgeltlich an seine Tochter übertrug (begünstigt nach § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 2 Alternative 2 EStG), danach das Betriebsgrundstück in eine GmbH & Co. KG einbrachte (nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG) und dann den restlichen 20% - Mitunternehmeranteil unentgeltlich an seine Tochter übertrug (begünstigt nach § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 1 EStG).

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

1 BFH-Urteil vom 02.08.2012, IV R 41/11, DStR 2012, 2118.

2 Nießbrauchgestaltungen, (Kaufpreis-)Renten-Modelle und Übertragungen gegen Versorgungsleistungen seien an dieser Stelle ausgeklammert.

3 BMF-Schreiben vom 03.03.2005, IV B 2 – S 2241 – 14/05, BStBl 2005 I S. 458, DStR 2005 S. 475.

Dennoch versagten Finanzamt und Finanzgericht die (ertragsteuerliche) Anerkennung der Übertragungsvorgänge. Das dem Verfahren vor dem BFH beigetretene BMF lehnte die steuerliche Anerkennung unter Hinweis auf das Beispiel zu Teilziffer 7 des BMF-Schreibens vom 03.03.2005 ab. Dort heißt es:

„Wird im zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit der Übertragung des Mitunternehmeranteils (sog. Gesamtplanrechtsprechung, BFH-Urteil vom 06.09.2000, BStBl 2001 II S. 229) funktional wesentliches Sonderbetriebsvermögen entnommen oder (z. B. nach § 6 Abs. 5 EStG) zum Buchwert in ein anderes Betriebsvermögen überführt oder übertragen, kann der Anteil am Gesamthandsvermögen nicht nach § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 2 Alternative 2 EStG anzusehen und hat die Fortführung der Buchwerte zur Folge. Die spätere Übertragung des verbliebenen Gesellschaftsanteils erfüllt nach Auffassung des Senats ungeachtet der gleichzeitig zum Buchwert stattfindenden Übertragung von funktional wesentlichem Sonderbetriebsvermögen nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG die Voraussetzungen des § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 1 EStG und führt deshalb ebenfalls nicht zur Aufdeckung stiller Reserven.“

Beispiel:

Vater V war Kommanditist bei der X-KG, an die er ein Grundstück (wesentliche Betriebsgrundlage) vermietet hatte. V übertrug im Juli 2003 seinen Kommanditanteil unentgeltlich auf seinen Sohn S. Bereits im März 2003 hatte V das Grundstück nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG zum Buchwert auf die von ihm neu gegründete gewerblich geprägte Y-GmbH & Co. KG übertragen

Die Buchwertübertragung des Grundstücks ist nach der sog. Gesamtplanrechtsprechung im Zusammenhang mit der Übertragung des Kommanditanteils nach § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 1 EStG zu beurteilen. Die Voraussetzungen für eine Buchwertübertragung nach § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 1 EStG liegen danach nicht vor, weil das Grundstück (wesentliche Betriebsgrundlage im Sonderbetriebsvermögen) nicht an den Sohn übertragen wurde. Ein Anwendungsfall von § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG (unschädliches Zurückbehaltens einer wesentlichen Betriebsgrundlage) liegt nicht vor, weil das Grundstück nicht mehr Sonderbetriebsvermögen der X-KG ist, sondern zum Betriebsvermögen der Y-GmbH & Co. KG gehört. V muß deshalb die stillen Reserven in seinem Kommanditanteil im Jahr 2003 als laufenden Gewinn versteuern. Der (zwingende) Buchwertansatz für das auf die GmbH & Co. KG übertragene Grundstück wird hiervon nicht berührt.“

Der BFH folgte dem nicht, sondern gab der Revision statt und eröffnet damit eine attraktive Möglichkeit für eine erleichterte Generationennachfolge in diesen in der Praxis recht häufig anzutreffenden Fallkonstellationen.

II. Die Entscheidung des BFH vom 02.08.2012

Die streitbefangenen Übertragungen würdigt der Senat dahin, daß zunächst ein Teilmitunternehmeranteil in Gestalt von 80% der Kommanditanteile einschließlich der gesamten zum Sonderbetriebsvermögen des Vaters gehörenden Anteile an der Komplementär-GmbH und sodann die verbliebenen Kommanditanteile von 20% auf die Toch-

ter übertragen worden sind. Zeitgleich mit der letztgenannten Anteilsübertragung wurde das bis dahin zum Sonderbetriebsvermögen des Vaters gehörende Grundstück auf die Immobilien-GmbH & Co. KG übertragen. Die erste Übertragung ist als Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils nach § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 2 Alternative 2 EStG anzusehen und hat die Fortführung der Buchwerte zur Folge. Die spätere Übertragung des verbliebenen Gesellschaftsanteils erfüllt nach Auffassung des Senats ungeachtet der gleichzeitig zum Buchwert stattfindenden Übertragung von funktional wesentlichem Sonderbetriebsvermögen nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG die Voraussetzungen des § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 1 EStG und führt deshalb ebenfalls nicht zur Aufdeckung stiller Reserven.

1. Grundsatz der Buchwertfortführung des § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG

Wird der Anteil eines Mitunternehmers an einem Betrieb unentgeltlich übertragen, so ist bei der Ermittlung des Gewinns des bisherigen Mitunternehmers für die übertragenen Wirtschaftsgüter bzw. Anteile an Wirtschaftsgütern der Buchwert anzusetzen (§ 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 1 EStG). Der Rechtsnachfolger ist nach § 6 Abs. 3 Satz 3 EStG an diese Werte gebunden.

Anteil eines Mitunternehmers im Sinne des § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 1 EStG ist der ganze Mitunternehmeranteil, der sich aus dem Anteil am Gesellschaftsvermögen sowie dem funktional wesentlichen Sonderbetriebsvermögen des Mitunternehmers zusammensetzt.⁴ Zum Buchwert findet eine Anteilsübertragung demnach grundsätzlich nur dann statt, wenn neben dem Gesellschaftsanteil auch das gesamte funktional wesentliche Sonderbetriebsvermögen des Übertragenden auf den Rechtsnachfolger in den Gesellschaftsanteil übertragen wird.

2. Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils i.S. des § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 2 Alternative 2 EStG

Unter der Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils i.S. des § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 2 Alternative 2 EStG ist die Übertragung eines Bruchteils der Anteile des Gesellschaftsvermögens auf den Rechtsnachfolger zu verstehen. Damit verbunden werden kann auch die Übertragung von Sonderbetriebsvermögen des übertragenden Mitunternehmers auf den Rechtsnachfolger in den Gesellschaftsanteil. Notwendig ist die Mitübertragung von Sonderbetriebsvermögen auch nach Auffassung des BFH indessen nicht.

⁴ ►► BFH, Urteil vom 22.09.2011 – IV R 33/08, DStR 2011, 2137, zur insoweit identischen Rechtslage unter der Geltung von § 7 Abs. 1 EStDV a.F.

Dies folgt bereits aus § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG, wonach der Gesetzgeber die Buchwertfortführung auch bei nicht zu mindest anteiliger Mitübertragung von Sonderbetriebsvermögen zuläßt, allerdings mit einer den Rechtsnachfolger bindenden Sperr- bzw. Behaltensfrist. Wird Sonderbetriebsvermögen mitübertragen, nimmt an der Rechtsfolge des § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG das gesamte auf den Rechtsnachfolger in den Gesellschaftsanteil übertragene Sonderbetriebsvermögen teil. In welchem zahlenmäßigen Verhältnis es zu dem Bruchteil des übertragenen Gesellschaftsvermögens steht, ist entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung ohne Bedeutung.

3. Überquotale Übertragung des Sonderbetriebsvermögens ist unschädlich

Der Buchwertfortführung des § 6 Abs. 3 Sätze 1 und 2 EStG auf die erfolgte Übertragung von 80% der Gesellschaftsanteile steht nicht entgegen, daß die Anteile der im Sonderbetriebsvermögen II gehaltenen Anteile an der Komplementär-GmbH nicht nur entsprechend dem übertragenen Teil des Kommanditanteils (80%), sondern überquotale (zu 100%) unentgeltlich übertragen wurden. Denn auch die überquotale Übertragung von Sonderbetriebsvermögen ist allein nach § 6 Abs. 3 EStG zu beurteilen.

Bislang war es umstritten, ob auch insoweit § 6 Abs. 3 EStG zur Anwendung gelangt⁵ oder ob bei überquotaler Übertragung von Sonderbetriebsvermögen anlässlich der Übertragung eines Teils des Anteils am Gesamthandsvermögen der Vorgang in eine Übertragung nach § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG für den quotalen Teil des Sonderbetriebsvermögens und eine Übertragung nach § 6 Abs. 5 EStG für den überquotalen Teil des Sonderbetriebsvermögens aufzuteilen ist. Die Finanzverwaltung vertritt die Auffassung:

„Wird anlässlich der Teilanteilsübertragung von Gesamthandsvermögen Sonderbetriebsvermögen in größerem Umfang (überquotale) übertragen, als es dem übertragenen Teil des Anteils am Gesamthandsvermögen entspricht, ist der Vorgang in eine Übertragung nach § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG für den quotalen Teil des Sonderbetriebsvermögens und eine Übertragung nach § 6 Abs. 5 EStG für den überquotalen Teil des Sonderbetriebsvermögens aufzuteilen.“⁶

Dem widerspricht der BFH, nach dessen Auffassung auch der überquotale Teil des Sonderbetriebsvermögens in den Anwendungsbereich des § 6 Abs. 3 EStG fällt. Dies folge aus einer teleologischen Auslegung von § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG. Diese Vorschrift bezweckt, zu einer quotalen Mitübertragung des Sonderbetriebsvermögens anzuhalten. Bei unterquotalen (Minder-)Übertragungen, die im übrigen wertmäßig, nicht aber gegenständlich (wirtschaftsgutbezogen) zu verstehen sind, greift § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG. Bei einer wertmäßig überquotalen Übertragung von Sonderbetriebsvermögen greift § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG unmittelbar. In diesem Fall ist der Anwendungsbereich des § 6 Abs. 5 EStG nicht eröffnet, denn dieser Übertragungsvorgang ist stets in

Verbindung mit der Übertragung eines Mitunternehmeranteils zu sehen. Es geht bei einer überquotalen Übertragung des Sonderbetriebsvermögens gerade nicht um die Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern, sondern um die Übertragung von Sachgesamtheiten. Die Buchwertfortführung anlässlich der Übertragung von Sachgesamtheiten ist aber ausschließlich nach § 6 Abs. 3 EStG zu beurteilen.

Im entschiedenen Fall waren deshalb hinsichtlich der im ersten Schritt übertragenen 80% der Gesellschaftsanteile zuzüglich der übertragenen Beteiligung an der Komplementär-GmbH nach § 6 Abs. 3 Satz 2 i.V.m. § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 2 Alternative 2 EStG die Buchwerte fortzuführen. Zwar lag bei gegenstandsbezogener Betrachtungsweise eine überquotale Übertragung der Beteiligung an der Komplementär-GmbH vor (100% statt 80%); darauf kommt es aber nicht an. Es entscheidet alleine die wertbezogene Betrachtung. Zurückbehaltene Betriebsgrundstücke werden in der Regel bedeutend wertvoller sein als Anteile an einer Komplementär-GmbH, so daß tatsächlich eine (wertbezogen) unterquotale Übertragung vorliegt und deshalb § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG zur Anwendung gelangt. Die Übertragung der sämtlichen Anteile an der Komplementär-GmbH bei gleichzeitiger Zurückbehaltung des im Sonderbetriebsvermögen befindlichen Betriebsgrundstücks war danach unschädlich, allerdings mit der Folge der fünfjährigen Sperrfrist zulasten des Erwerbers.

4. Es kommt auf das am Tag der Übertragung existierende Betriebsvermögen an

Bei der Übertragung eines Mitunternehmeranteils ist nach Auffassung des BFH das Betriebsvermögen maßgeblich, das am Tag der Übertragung existiert.⁷ Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens, die zuvor entnommen oder veräußert worden sind, sind nicht mehr Bestandteil des Mitunternehmeranteils. Ebenso ist für den Bestand des Gesellschaftsvermögens auf den Zeitpunkt der Übertragung abzustellen. Nach Auffassung des BFH ist es dabei ohne Bedeutung, inwieweit im Zusammenhang mit einer vorherigen Entnahme oder Veräußerung stille Reserven aufgedeckt worden sind.

⁵ Vgl. Wendt, FR 2005, 468, 474.

⁶ BMF-Schreiben vom 03.03.2005, IV B 2 – S 2241 – 14/05, dort Tz. 16, BStBl 2005 I S. 458, DStR 2005 S. 475.

⁷ Vgl. auch ► BFH, Urteil vom 09.11.2011 – X R 60/09, DStR 2012, 648 zur Einbringung eines Einzelunternehmens in eine Personengesellschaft bei vorheriger Veräußerung einer wesentlichen Betriebsgrundlage unter Aufdeckung der stillen Reserven.

5. Kein Vorrang des § 6 Abs. 5 EStG, sondern Gleichrang mit § 6 Abs. 3 EStG

Grundsatz: Wird funktional wesentliches Betriebsvermögen taggleich mit der Übertragung der Gesellschaftsanteile an einen Dritten veräußert oder übertragen oder in ein anderes Betriebsvermögen des bisherigen Mitunternehmers überführt, liegen die Voraussetzungen des § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG für eine Fortführung der Buchwerte nicht vor.

Eine Ausnahme von diesem Grundsatz ist nach Auffassung des IV. Senats aber dann zu machen, wenn die Übertragung auf den Dritten oder die Überführung in ein anderes Betriebsvermögen des bisherigen Mitunternehmers nach § 6 Abs. 5 EStG zum Buchwert stattfindet. Im entschiedenen Fall war das die Übertragung des Betriebsgrundstücks aus dem Sonderbetriebsvermögen bei der Betriebsgesellschaft in das Gesamthandsvermögen der neu errichteten Immobilien-GmbH & Co. KG. Soweit die Finanzverwaltung der Übertragung nach § 6 Abs. 5 EStG Vorrang einräumt mit der Folge, daß dann die unentgeltliche Übertragung des reduzierten Mitunternehmeranteils zur vollen Aufdeckung der darin liegenden stillen Reserven führt, sieht der BFH dafür zu Recht keine Rechtsgrundlage. Mit überzeugender Argumentation gelangt der BFH im Gegensatz zur Auffassung der Finanzverwaltung zu dem Ergebnis, daß die Privilegierungen nach § 6 Abs. 5 EStG und § 6 Abs. 3 EStG gleichberechtigt nebeneinander stehen. Dem ist zuzustimmen.

Bereits nach ihrem Wortlaut können § 6 Abs. 3 und Abs. 5 EStG unabhängig voneinander und damit auch gleichzeitig zur Anwendung gelangen. Sowohl § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG als auch § 6 Abs. 5 EStG sehen dabei jeweils zwingend Buchwerttransfers vor. Wird der Anteil eines Mitunternehmers an einem Betrieb unentgeltlich übertragen, so sind nach § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 1 EStG bei der Ermittlung des Gewinns des bisherigen Betriebsinhabers (Mitunternehmers) die Wirtschaftsgüter mit den Werten anzusetzen, die sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergeben. Nach § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG ist für den Fall, daß ein einzelnes Wirtschaftsgut von einem Betriebsvermögen in ein anderes Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen überführt wird, bei der Überführung ebenfalls der Wert anzusetzen, der sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergibt, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist; nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG gilt Satz 1 der Vorschrift entsprechend, soweit ein Wirtschaftsgut (hier das Betriebsgrundstück) unentgeltlich aus dem Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen einer anderen Mitunternehmerschaft, an der er beteiligt ist, übertragen wird.

Der BFH stellt klar, daß diese zwei gleichlautenden übereinstimmenden Gesetzesbefehle,⁸ die sich in ihrer zwingenden und kein Wahlrecht des Steuerpflichtigen zulassenden Anordnung von Rechtsfolgen logisch nicht wi-

dersprechen, bei gleichzeitigem Vorliegen der jeweiligen Tatbestandsvoraussetzungen grundsätzlich auch nebeneinander zu befolgen sind. Dies bedeutet, daß nach dem Gesetzeswortlaut auch gleichzeitige Buchwerttransfers nach § 6 Abs. 3 und Abs. 5 EStG möglich sind.

6. Gesetzeszwecke der § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG als auch § 6 Abs. 5 EStG

Dieses Ergebnis deckt sich auch mit dem Sinn und Zweck der Vorschriften.

§ 6 Abs. 3 Satz 1 EStG (und seine Vorgängervorschrift des § 7 Abs. 1 EStDV a. F.) setzt den gesetzgeberischen Willen um, bei der unentgeltlichen Übertragung eines Betriebs oder Teilbetriebs oder eines Mitunternehmeranteils auf die Offenlegung der stillen Reserven zu verzichten, um die Liquidität des nach einem Rechtsträgerwechsel fortgeführten Betriebs zu sichern und die betriebliche Kontinuität sicherzustellen. Das ist – selbst als Durchbrechung des Prinzips der subjektbezogenen Einkünfteermittlung – folgerichtig. Denn würde dieser unentgeltliche Vorgang besteuert werden, müßte die Steuerlast regelmäßig – worauf der BFH treffend hinweist – zumindest mittelbar aus der Substanz des Betriebs finanziert werden, so daß es zum Entzug liquider Mittel käme. § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG dient damit typischerweise der Erleichterung der Generationennachfolge, indem die Vorschrift die Übertragung von Sachgesamtheiten (und nicht von Einzelwirtschaftsgütern) begünstigt.

§ 6 Abs. 5 Satz 3 EStG begünstigt gleichfalls unter Durchbrechung des Subjektsteuerprinzips Fälle des Rechtsträgerwechsels. Die Vorschrift erfaßt dabei die Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter, um Umstrukturierungen von Personenunternehmen nicht durch aus der Substanz zu zahlende Ertragsteuern zu erschweren oder zu verhindern, wenn die Übertragung nicht zum Zweck der Vorbereitung einer nachfolgenden Veräußerung oder Entnahme erfolgt.⁹ Der BFH betrachtet dies als ausreichenden Rechtfertigungsgrund für die Verletzung des Folgerichtigkeitsgrundsatzes, wonach die steuerfreie Verschiebung stiller Reserven von einem Gesellschafter auf einen anderen Gesellschafter an sich systemwidrige Transfers sind.¹⁰ Es kommt somit auf die fortgesetzte betriebliche Nutzung des übertragenen Wirtschaftsguts an, wenn auch durch einen neuen Rechtsträger, wenn zugleich die spätere Besteuerung der stillen Reserven gewährleistet ist. Dazu dient unter anderem die Sperrfrist des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG.

8 Vgl. auch ►► BFH, Urteil vom 06.05.2010 – IV R 52/08, DStR 2010, 1374, dort Tz. 23 der Entscheidungsgründe.

9 BT-Drucks 14/6882, S. 32 und 14/7344, S. 7.

10 BFH-Urteil vom 02.08.2012, IV R 41/11, dort Tz. 37 der Entscheidungsgründe, DStR 2012, 2118 und ►► BFH, Beschluß vom 15.04.2010 – IV B 105/09, dort Tz. 17 f. der Entscheidungsgründe, DStR 2010, 1070.

7. Keine Zweckverfehlung bei Übertragungen in engem zeitlichen Zusammenhang

Diese mit § 6 Abs. 3 und Abs. 5 EStG verfolgten Gesetzeszwecke sind – so stellt der BFH erfreulich deutlich klar – auch dann miteinander vereinbar, wenn die an den Übertragungsvorgängen Beteiligten in zeitlichem Zusammenhang sowohl die Rechtsnachfolge des bisherigen Betriebsinhabers als auch Umstrukturierungen beabsichtigen: *„Kommt es insoweit zu einer Konkurrenz (einem Nebeneinander) zweier mit Blick auf ihre Rechtsfolgen übereinstimmender Gesetzesbefehle, so bedarf es deshalb regelmäßig keiner teleologischen Reduktion einer oder beider miteinander konkurrierender Rechtsnormen. Auch der Normzweck schließt es demnach grundsätzlich nicht aus, daß auch gleichzeitige Buchwerttransfers nach § 6 Abs. 3 und Abs. 5 EStG möglich sind. Soweit durch die parallele Anwendung beider Vorschriften mißbräuchliche Gestaltungen zu besorgen sein könnten, wird dem durch die Regelung von sog. Sperrfristen in beiden Vorschriften vorgebeugt (vgl. § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG und § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG).“*¹¹

8. Ausnahme: Zweckverfehlung bei wirtschaftlicher Zerschlagung des Betriebs und Betriebsaufgabe

Der BFH hält die Zweckverfehlung und damit die Versagung der Begünstigung nach § 6 Abs. 3 und 5 EStG allerdings dann („nur dann“) für möglich, wenn die wirtschaftliche Lebensfähigkeit der entsprechenden Sachgesamtheit und damit die Einkünfterzielung des betreffenden Einzelunternehmers oder der Personengesellschaft durch Übertragungen von Einzelwirtschaftsgütern in einer Weise berührt würde, daß es wirtschaftlich zu einer Zerschlagung des Betriebs und damit im Ergebnis zu einer Betriebsaufgabe käme.

Der Anwendungsbereich dieser Ausnahme wird gleichwohl denkbar eng bleiben. Denn der BFH führt hierzu aus: *„Allein der Umstand, daß ein bislang funktional wesentliches Wirtschaftsgut aus dem Betrieb ausscheidet, ohne daß es diesem künftig auf veränderter Rechtsgrundlage (z. B. Miete oder Pacht) weiter zum Wirtschaften zur Verfügung steht, rechtfertigt hingegen noch nicht zwingend die Annahme, daß künftig keine funktionsfähige Sachgesamtheit mehr besteht. Vielmehr kann dies sogar umgekehrt den Schluß rechtfertigen, daß das betreffende Wirtschaftsgut für die Funktionsfähigkeit der Sachgesamtheit – wie etwa bei einem im Rahmen der Generationennachfolge hinsichtlich des Unternehmenszwecks neu ausgerichteten Betrieb – nicht mehr von wesentlicher Bedeutung ist.“*

9. Unbeachtlich, ob funktional wesentliches Sonderbetriebsvermögen betroffen ist

Der Buchwerttransfer gemäß § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG für den unentgeltlichen Übergang eines Mitunternehmeranteils ist damit zukünftig grundsätzlich auch dann nicht ausge-

schlossen, wenn ein zuvor oder taggleich ausgegliedertes Einzelwirtschaftsgut (bspw. das Betriebsgrundstück) zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehört hat.

Die vom BFH noch zu § 7 Abs. 1 EStDV a.F. vertretene (einschränkende) Auslegung des Begriffs des Anteils eines Mitunternehmers ist überholt, weil – wie jetzt klargestellt ist – nach der seit dem Veranlagungszeitraum 2001 gültigen Gesetzeslage grundsätzlich Buchwerttransfers nach § 6 Abs. 3 und Abs. 5 EStG gleichzeitig möglich sind, falls deren Tatbestandsvoraussetzungen vorliegen. Das gilt sowohl für den Einzel- als auch den Mitunternehmer. Es ist deshalb entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung nicht geboten, anlässlich der Übertragung eines Mitunternehmeranteils den Buchwerttransfer nach § 6 Abs. 3 EStG allein deshalb zu versagen, weil zugleich funktional wesentliches Sonderbetriebsvermögen nach § 6 Abs. 5 EStG überführt bzw. übertragen wird. Im übrigen – so der BFH – finde die vom BMF vertretene Differenzierung hinsichtlich funktional wesentlichem und nicht wesentlichem Sonderbetriebsvermögen¹² im Wortlaut des § 6 Abs. 5 EStG keine Stütze.

III. Gestaltungsmissbrauch und Gesamtplan

Der BFH äußert sich in seiner Entscheidung mit fast keinem Wort zu dem vom klagenden Finanzamt eingewendeten Gestaltungsmissbrauch oder zur Gesamtplanrechtsprechung. Das muß er konsequenterweise auch nicht, wenn er von zwei gleichrangigen und gleichlautenden übereinstimmenden Gesetzesbefehlen ausgeht, die sich logisch nicht widersprechen und die bei gleichzeitigem Vorliegen der jeweiligen Tatbestandsvoraussetzungen grundsätzlich auch nebeneinander zu befolgen seien. Dies bedeutet, daß nach dem Gesetzeswortlaut auch gleichzeitige Buchwerttransfers nach § 6 Abs. 3 und Abs. 5 EStG möglich sind.

Ein Gestaltungsmissbrauch i.S. des § 42 AO ist gegeben, wenn eine rechtliche Gestaltung gewählt wird, die, gemessen an dem erstrebten Ziel, unangemessen ist, der Steuerminderung dienen soll und durch wirtschaftliche oder sonst beachtliche nichtsteuerliche Gründe nicht zu rechtfertigen ist.¹³ Eine rechtliche Gestaltung ist dann unangemessen, wenn der Steuerpflichtige die vom Gesetzgeber vorausgesetzte Gestaltung zum Erreichen eines bestimmten wirtschaftlichen Ziels nicht nutzt, sondern dafür

¹¹ BFH-Urteil vom 02.08.2012, IV R 41/11, dort Tz. 38 der Entscheidungsgründe, DStR 2012, 2118.

¹² BMF-Schreiben vom 03.03.2005, IV B 2 – S 2241 – 14/05, dort Tz. 7 und 8, BStBl 2005 I S. 458, DStR 2005 S. 475.

¹³ Z. B. BFH, Urteil vom 09.11.2011 – X R 60/09, DStR 2012, 648; vom 16.01.1996, IX R 13/92, BStBl II 1996, 214, BeckRS 1996, 22011685; vom 17.12.2003, IX R 56/03, BStBl II 2004, 648, DStR 2004, 454.

einen ungewöhnlichen Weg wählt, auf dem nach den Wertungen des Gesetzgebers das Ziel nicht erreichbar sein soll.¹⁴ Angesichts der eindeutigen Gesetzesbefehle liegen die Voraussetzungen eines Gestaltungsmissbrauchs schon begrifflich nicht vor.

Damit aber kommt eine Versagung der Buchwertfortführung auch unter Berücksichtigung der Rechtsfigur des Gesamtplans nicht in Betracht. Dabei kann offenbleiben, ob es sich bei dieser Rechtsfigur lediglich um einen speziellen Anwendungsfall des §42 AO¹⁵ oder um eine davon unabhängige eigenständige steuerrechtliche Würdigung mehrerer wirtschaftlich zusammenhängender Sachverhalte anhand des Normzwecks handelt.¹⁶ Ein Gesamtplan im Sinne der Rechtsprechung des BFH ist regelmäßig dadurch gekennzeichnet, daß ein einheitlicher wirtschaftlicher Sachverhalt aufgrund eines vorherigen, zielgerichteten Plans „künstlich“ zergliedert wird und den einzelnen Teilakten dabei nur insoweit Bedeutung zukommt, als sie die Erreichung des Endzustandes fördern. Dementsprechend ist ein Gesamtplan zu verneinen, wenn wirtschaftliche Gründe für die einzelnen Teilschritte vorliegen und es dem Steuerpflichtigen gerade auf die Konsequenzen dieser Teilschritte ankommt; die Teilschritte haben insoweit eine eigenständige Funktion.¹⁷

In Fällen der Vermögensübergabe an die nachfolgende Generation unter Überführung des im Sonderbetriebsvermögen gehaltenen Betriebsgrundstücks in das Gesamthandvermögen eines weiteren Betriebsvermögens des Übergebers sind genau diese Teilschritte gewollt und genau auf das wirtschaftliche und rechtliche Ergebnis der Teilschritte kommt es dem Vermögensübergeber an. Er verfolgt damit ganz naheliegende und keinesfalls unübliche wirtschaftliche Interessen und bedient sich der dazu vom Gesetzgeber eigens zur Verfügung gestellten Gestaltungsmittel. Dabei spielt es keine Rolle, ob die Übertragungen in einem Schritt oder zweistufig, so wie im entschiedenen Fall erfolgen. Beide Varianten sind auf der Grundlage der Rechtsprechung des BFH steuerlich anzuerkennen.

Um denkbaren mißbräuchlichen Gestaltungen zu begegnen, hält der BFH die Sperrfristen in §6 Abs. 3 Satz 2 EStG und §6 Abs. 5 Satz 4 EStG für ausreichend.

IV. Erbschaft- und schenkungsteuerliche Auswirkungen

Bei der Übertragung von Anteilen an Personengesellschaften ist aus Sicht des Gestalters nicht nur darauf zu achten, ertragsteuerlich die Aufdeckung stiller Reserven zu vermeiden, sondern die schenkungsteuerlichen Verschonungsregeln der §§13a, 13b ErbStG zu erfüllen. Sobald Sonderbetriebsvermögen ins Spiel kommt, wird es rechtlich undurchsichtig.¹⁸

1. Begünstigungsfähiges Betriebsvermögen

Begünstigungsfähig ist der Erwerb inländischen Betriebsvermögens im Sinne des §12 Absatz 5 ErbStG, das im Zeitpunkt der Steuerentstehung als solches vom Erblasser oder Schenker auf den Erwerber übergeht und in der Hand des Erwerbers inländisches Betriebsvermögen bleibt. Dazu gehören nach R E 13b. 5 Abs. 1 Satz 3 ErbStRL 2011 unter Verweis auf §97 Absatz 1 Nummer 5 BewG auch Beteiligungen an Personengesellschaften im Sinne des §15 Absatz 1 Nummer 2 und Absatz 3 oder §18 Absatz 4 EStG. R B 97. 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ErbStRL 2011 führt dazu aus, daß in den Gewerbebetrieb einer Personengesellschaft entsprechend der ertragsteuerlichen Regelung auch die Wirtschaftsgüter aus den Sonderbilanzen (Sonderbetriebsvermögen I und II) einzubeziehen sind. Die schenkungsteuerlichen Wertungen folgen damit grundsätzlich den ertragsteuerlichen Grundsätzen.

Unproblematisch sind sodann die Fälle der vollständigen Übertragung des Mitunternehmeranteils (§13b Abs. 2 ErbStG), wegen R E 13b. 5 Abs. 3 Satz 4 ErbStRL 2011 auch die Gründung einer Gesellschaft durch Aufnahme eines Mitunternehmers und schließlich die quotale Übertragung eines Teils eine Beteiligung (R E 13b. 5 Abs. 3 Satz 4 ErbStRL 2011).

2. Problem der disquotalen Übertragung von Sonderbetriebsvermögen

Nach R E 13b. 5 Abs. 3 Satz 5 und 6 ErbStRL 2011 ist eine begünstigte Übertragung eines Anteils an einer Personengesellschaft oder am Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters nicht davon abhängig, daß die Gesellschaftsanteile und das Sonderbetriebsvermögen im gleichen quotalen Umfang auf den Erwerber übergehen. Die Begünstigung wird auch gewährt, wenn der Schenker sein Sonderbetriebsvermögen in geringerem Umfang überträgt oder es insgesamt zurückbehält **und** das zurückbehaltene Sonderbetriebsvermögen weiterhin zum Betriebsvermögen derselben Personengesellschaft gehört, sowie auch dann, wenn der Schenker sein Sonderbetriebsvermögen in größerem Umfang überträgt. Andere Teilübertragungen eines Gewerbebetriebs oder die Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter eines Betriebsvermögens sollen nicht begünstigt sein. Dies gelte insbeson-

14 BFH, Urteil vom 09.11.2011 – X R 60/09, DStR 2012, 648, m.w.N.

15 So ►► BFH, Urteil vom 25.11.2009 – I R 72/08, BStBl II 2010, 471, DStR 2010, 269.

16 So BFH, Urteil vom 06.09.2000 – IV R 18/99, BStBl II 2001, 229, DStR 2000, 2123; vom 20.01.2005 – IV R 14/03, BStBl II 2005, 395, DStRE 2005, 637.

17 BFH, Urteil vom 09.11.2011 – X R 60/09, DStR 2012, 648, m.w.N.

18 Die übrigen Begünstigungsvoraussetzungen, bspw. Bestehen des Verwaltungsvermögens, Erfüllen Lohnsummenregelung, etc. sollen für die nachfolgenden Betrachtungen als erfüllt gelten.

dere, wenn der Schenker wesentliche Betriebsgrundlagen zurückbehält oder auf andere Erwerber überträgt (R E 13b. 5 Abs. 3 Satz 7 und 8 ErbStRL 2011).

Die Finanzverwaltung äußert sich nicht dazu, wie die Einschränkung „und das zurückbehaltene Sonderbetriebsvermögen weiterhin zum Betriebsvermögen derselben Personengesellschaft gehört“ zu verstehen ist. Es ist unklar, ob hierfür Behaltensfristen gelten sollen (wenn ja, welche?) oder ob nur auf den Tag der Übertragung abzustellen sein soll. Es fehlt ebenso jeglicher Hinweis, ob es sich nur um funktional wesentliches oder auch um nicht wesentliches Sonderbetriebsvermögen handeln soll, das zurückbehalten wird. Ferner fehlen Hinweis zu den Rechtsfolgen, wenn die Voraussetzungen nicht eingehalten werden. Unklar ist des weiteren, was unter konkret unter „andere Teilübertragungen eines Gewerbebetriebs“ zu verstehen sein soll und ob der ertragsteuerlich steuerbegünstigten Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern im Sinne des § 6 Abs. 5 EStG die schenkungsteuerliche Begünstigung versagt werden soll (siehe R E 13b. 5 Abs. 3 Satz 7 ErbStRL 2011) – oder ob das nur gelten soll, wenn funktional wesentliches Betriebsvermögen übertragen wird (zumal der BFH keine Rechtsgrundlage in § 6 Abs. 5 EStG für diese Unterscheidung erkennt) – oder etwa nur, wenn die Voraussetzungen des § 6 Abs. 5 EStG nicht erfüllt sind.

In dem vom BFH entschiedenen Fall wäre der erste Schritt mit der Übertragung der 80%igen Kommanditbeteiligung schenkungsteuerlich begünstigt. Problematisch ist der zweite Schritt, weil der Vater das bisherige Sonderbetriebsvermögen Betriebsgrundstück in ein anderes Betriebsvermögen überführte. Darin liegt jedenfalls kein Verstoß gegen die Behaltensfrist des § 13a Abs. 5 Nr. 1 ErbStG, weil diese Frist nur für den Erwerber gilt. Es könnte aber ein Verstoß gegen R E 13b. 5 Abs. 3 Satz 5 ErbStRL 2011 vorliegen, weil das ursprünglich zurückbehaltene Sonderbetriebsvermögen nicht mehr „weiterhin zum Betriebsvermögen derselben Personengesellschaft“ gehört. Liegt hierin ein rückwirkendes Ereignis, das gemäß § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO zu einer rückwirkenden Änderung des Schenkungsteuerbescheids führt?

V. Fazit

Die erfreulich deutlichen Aussagen im Urteil des BFH vom 02.08.2012 – IV R 41/11 sind rundum zu begrüßen. Sie beseitigen diverse ertragsteuerliche Unklarheiten bei der Vermögensnachfolgeplanung mit Personengesellschaften. Nicht nur, daß endlich das Zusammenspiel von § 6 Abs. 3 und 5 EStG geklärt ist; auch gestufte, schrittweise Übertragungen an die nächste Generation unter Zurückhalten von Sonderbetriebsvermögen und dessen Überführung in ein anderes Betriebsvermögen sind jetzt verlässlich planbar. Und es dürfte in diesen häufigen Fallkonstellationen endlich der Spuk des Verdikts eines Gestaltungsmissbrauchs nach § 42 AO und die Unsicherheit aufgrund der schwer greifbaren Rechtsfigur des Gesamtplans ausgespukt haben. Das ist nicht zuletzt auch der weiteren Rechtsprechung des X. Senats vom 09.11.2011¹⁹ geschuldet.

Die schenkungsteuerrechtliche Unsicherheit bei der Übertragung von Anteilen an Personengesellschaften mit Sonderbetriebsvermögen ist für Steuerpflichtige und ihre Berater allerdings nicht hinnehmbar. Es wäre zu wünschen, die Finanzverwaltung würde sich schenkungsteuerlich möglichst bald 1:1 an die ertragsteuerliche Beurteilung auf der Grundlage der BFH-Rechtsprechung anlehnen und sowohl das BMF-Schreiben vom 03.03.2005 als auch die ErbStRL anpassen. Für eine solche Anlehnung an das Ertragsteuerrecht sprechen zwar verschiedene Hinweise in den ErbStRL 2011 und im Bewertungsgesetz; dennoch, es besteht Klarstellungsbedarf.

19 BFH, Urteil vom 09.11.2011 – X R 60/09, DStR 2012, 648.



Interne Revisionen im öffentlichen Sektor

Organisatorische Ausrichtungen für die Anforderungen der Zukunft

von Dr. Hannes Schuh

2010, 196 Seiten, € 37,-

in Zusammenarbeit mit dem Lnde Verlag

ISBN 978-3-415-04492-0

Der Leitfaden gibt eine Antwort auf die Frage nach der organisatorischen Ausrichtung moderner Interner Revisionen der öffentlichen Verwaltung. Die Leitgedanken sind Mehrwert und Förderung des Organizational Fit For Future in Bezug auf die Gesamtorganisation und Qualität, Teamarbeit und Projektorientierung in Bezug auf die Revisionsorganisation.

 BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564
TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE

SZ0812

Und kein Ende in Sicht – Das ErbStG erneut auf dem verfassungsrechtlichen Prüfstand

Der Vorlagebeschuß des BFH vom 27.09.2012 und seine Folgen für die Gestaltungsberatung

Rechtsanwältin Charlotte Strehlke, LL.M., S&P Söffing Rechtsanwaltsgesellschaft mbH, Düsseldorf ¹

A. Einführung

Eine Entscheidung des BFH mit Nachwirkungen. Nach nicht einmal drei Jahren nach seinem Inkrafttreten muß sich das Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (Erbschaftsteuerreformgesetz – ErbStRG²) vom 24.12.2008³ einer Prüfung durch das BVerfG unterziehen.

Nachdem der BFH bereits mit Beschluß vom 05.10.2011⁴ das BMF aufgefordert hatte, einem Verfahren über die Verfassungsmäßigkeit einzelner Regelungen des ErbStG in der Fassung des Erbschaftsteuerreformgesetzes und des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes⁵ beizutreten, liegt nun der Vorlagebeschuß des BFH an das BVerfG vom 27.09.2012⁶ vor. Wie der BFH bereits in seinem Beschluß vom 05.10.2011 hatte anklingen lassen, hält er das ErbStG in der im Jahr 2009 geltenden Fassung insgesamt für verfassungswidrig.

Die Leitsätze des Vorlagebeschlusses lesen sich wie folgt:

1. *„Der BFH hält § 19 Abs. 1 ErbStG i. V.m. § 13a und § 13b ErbStG in der im Jahr 2009 geltenden Fassung wegen Verstößes gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG für verfassungswidrig, weil die in § 13a und § 13b ErbStG vorgesehenen Steuervergünstigungen nicht durch ausreichende Sach- und Gemeinwohlgründe gerechtfertigt sind und einen verfassungswidrigen Begünstigungsüberhang aufweisen. Die Verfassungsverstöße führen teils für sich allein, teils in ihrer Kumulation zu einer durchgehenden, das gesamte Gesetz erfassenden verfassungswidrigen Fehlbesteuerung, durch die Steuerpflichtige, die die Vergünstigungen nicht beanspruchen können, in ihrem Recht auf eine gleichmäßige, der Leistungsfähigkeit entsprechende und folgerichtige Besteuerung verletzt werden.“*
2. *„Die Gleichstellung von Personen der Steuerklasse II und III im Jahr 2009 ist nicht verfassungswidrig.“*

B. Der Beschluß im Überblick

I. Ausgangssachverhalt

Wie war es dazu gekommen? Stein des Anstoßes war eine Entscheidung des FG Düsseldorf,⁷ die im Grunde schnell auf den Punkt zu bringen ist. Der Kläger war Miterbe nach seinem im Jahr 2009 verstorbenen Onkel zu einem Viertel. Der Wert des auf den Kläger entfallenden Anteils am Nachlaß belief sich auf € 51.266. Der Nachlaß setzte sich

aus Guthaben bei Kreditinstituten sowie einem Steuererstattungsanspruch zusammen. Das zuständige Finanzamt setzte unter Berücksichtigung eines persönlichen Freibetrags von € 20.000 eine Erbschaftsteuer von € 9.360 fest, basierend auf dem für die Steuerklasse II gesetzlich vorgesehen Steuersatz von 30% fest. Der Kläger legte erfolglos Einspruch und Klage ein und beantragte eine Herabsetzung der Steuer auf € 4.680, da nach seiner Auffassung § 19 Abs. 1 ErbStG i.V.m. § 37 Abs. 1 ErbStG in der für Steuerentstehungszeitpunkte nach dem 31.12.2009 geltenden Fassung des Art. 6 des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes für steuerpflichtige Erwerbe in der Steuerklasse II vorgesehene Steuersatz von 15% aus Gründen der Gleichbehandlung im Streitfall anzuwenden sei.

Mit der eingelegten Revision rügt der Kläger nunmehr eine Verletzung von Art. 3 Abs. 1 und Art. 6 Abs. 1 GG, da nach seiner Auffassung die Änderung des § 19 Abs. 1 ErbStG durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz zugunsten der Personen der Steuerklasse II rückwirkend auf das Jahr 2009 hätten erfolgen müssen.

II. Umfassende Rüge der Verfassungswidrigkeit

Als Revisionsgericht sah es der BFH als gemäß Art. 100 Abs. 1 Satz 1 GG i.V.m. § 80 BVerfGG geboten an, dem BVerfG die Frage vorzulegen, ob die auf Steuerentstehungszeitpunkte im Jahr 2009 beschränkte Gleichstellung von Personen der Steuerklasse II und III verfassungsgemäß ist. Hätte sich der BFH allein auf diese Vorlagefrage beschränkt, so wäre der Vorlagebeschuß wahrscheinlich allenfalls bei

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

1 Rechtsanwältin Charlotte Strehlke, LL.M. ist Mitarbeiterin der überörtlichen S&P Söffing Rechtsanwaltsgesellschaft mbH mit Büros in Düsseldorf, München und Zürich.

2 BGBl I, 3018.

3 Zuletzt geändert durch das Gesetz zu dem Abkommen vom 4. Februar 2010 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Französischen Republik über den Güterstand der Wahl-Zugewinnngemeinschaft vom 15.03.2012, BGBl II, 178.

4 ►► BFH-Beschluß vom 05.10.2011, II R 9/11, BFHE 234, 368, BStBl II 2012, 29.

5 Gesetz zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums vom 22.12.2009, BGBl I 3950.

6 BFH-Beschluß vom 27.09.2012, II R 9/11, DStR 2012, 2063.

7 ►► FG Düsseldorf, Urteil vom 12.01.2011, 4 K 2574/10, EFG 2011, 1079.

Rechtshistorikern auf Beachtung gestoßen, da das geltende Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht in § 19 Abs. 1 ErbStG seit der durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz⁸ erfolgten Änderungen bei der Ausgestaltung der Steuersätze inzwischen sehr wohl zwischen den Steuerklassen II und III differenziert.

Wie bereits in Hinblick auf den Beitrittsbeschuß des BFH vom 05.10.2011 vorherzusehen war, läßt es der BFH jedoch nicht mit dieser Vorlagefrage bewenden, sondern ersucht das BVerfG weiterhin um die Prüfung der Frage, ob die Vorschrift des § 19 Abs. 1 ErbStG i. V. m. § 13a und § 13b ErbStG wegen Verstoßes gegen den allgemeinen Gleichheitsgrundsatz verfassungswidrig ist, weil die in § 13a und § 13b ErbStG vorgesehenen Steuervergünstigungen in wesentlichen Teilbereichen von großer finanzieller Tragweite über das verfassungsrechtliche gerechtfertigte Maß hinausgehen und dadurch die Steuerpflichtigen, die die Vergünstigungen nicht beanspruchen können, in ihrem Recht auf eine gleichmäßige, der Leistungsfähigkeit entsprechende und folgerichtige Besteuerung verletzt werden.⁹ Hiermit bringt der BFH im Ergebnis zum Ausdruck, daß er das ErbStG in der im Jahr 2009 geltenden Fassung insgesamt für verfassungswidrig hält. Da der BFH die Verfassungswidrigkeit somit letztlich an der (allgemeinen) Tarifvorschrift des § 19 ErbStG verankert, müßte eine Unvereinbarkeitserklärung des BVerfG konsequenterweise das gesamte ErbStG erfassen.¹⁰ Ob das BVerfG die Ansicht des BFH vor diesem Hintergrund teilt, bleibt indes abzuwarten.

III. Argumentationsführung des BFH

Der Vorlagebeschuß des BFH fußt auf drei wesentlichen Aspekten. Der BFH setzt sich im Rahmen der verfassungsrechtlichen Prüfung¹¹ zum einen mit der Wechselwirkung von Steuertarif und Steuerbemessungsgrundlage auseinander¹² und behandelt in diesem Zusammenhang auch die Verfassungswidrigkeit der Gleichstellung von Personen der Steuerklasse II und III im Jahr 2009, die er jedoch mit wenigen Sätzen im Ergebnis ablehnt. Durch seine Ausführungen zur Wechselwirkung von Steuertarif und Steuerbemessungsgrundlage hat der BFH jedoch erst das Tor zu einer viel tiefergehenden Prüfung aufgestoßen. Nach Auffassung des BFH – und dies ist eine der zentralen Stellschrauben der Entscheidung – stellt § 19 ErbStG eine „Klammernorm“ dar, über die Verstöße gegen den Gleichheitssatz bei der Bestimmung des steuerpflichtigen Erwerbs erst ihre Wirkung entfalten.¹³ Hierdurch wird die Brücke von der Prüfung der allgemeinen Tarifnorm des § 19 ErbStG zu § 13a und § 13b ErbStG und somit letztlich zur Annahme der Verfassungswidrigkeit des gesamten ErbStG geschlagen.¹⁴

Zum anderen untersucht der BFH im Rahmen seiner verfassungsrechtlichen Prüfung die generelle Überprivilegierung des Erwerbs von Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftlichem Vermögen sowie Anteilen an Kapitalgesellschaften.¹⁵

Weiterhin setzt sich der BFH im Rahmen seiner Ausführungen zu einem verfassungswidrigen Begünstigungsüberhang durch die Regelungen über das Verwaltungsvermögen mit den Vorschriften über die Regelungen des Verwaltungsvermögens auseinander. Hierzu werden konkrete Gestaltungsmöglichkeiten aufgegriffen und auf einen verfassungswidrigen Begünstigungsüberhang hin untersucht.¹⁶ Entscheidend ist hier, daß der BFH die dargestellten Gestaltungsmöglichkeiten grds. gerade nicht als mißbräuchliche Gestaltungen i. S. von § 42 AO ansieht, sondern es sich hierbei nach Ansicht des BFH vielmehr um die Folgen einer „verfehlten Gesetzestechnik“ handelt. Die Auseinandersetzung mit § 42 AO sowie die Fokussierung auf konkrete Gestaltungsmöglichkeiten sind insbesondere im Hinblick auf Konsequenzen für die tägliche Beratungspraxis von großer Relevanz und sollen daher im Mittelpunkt der vorliegenden Abhandlung stehen.¹⁷

Letztlich äußert sich der BFH zu einem verfassungswidrigen Begünstigungsüberhang durch die Regelung über die Entwicklung der Lohnsummen, die sich nach Auffassung des BFH schon deswegen im Regelfall für die Verschonung keine entscheidende Rolle spielen, weil mehr als 90% aller Betriebe nicht mehr als 20 Beschäftigte aufweisen.¹⁸

C. Maßgebliche Wechselwirkung von Steuertarif und Steuerbemessungsgrundlage

Auf den ersten Blick mag es verwundern, warum der BFH das Verfahren vor dem FG Düsseldorf als Ausgangspunkt für seinen Vorlagebeschuß gewählt hat. So hätte man sich doch für eine Auseinandersetzung mit der Verfassungswidrigkeit der Vorschriften des § 13a und § 13b ErbStG einen Sachverhalt vorgestellt, der selbst Berührungspunkte zu betrieblichem Vermögen aufweist, beispielsweise weil Anteile an einer Kapitalgesellschaft den unmittelbaren Übertragungsgegenstand bilden. Warum der BFH jedoch gerade die Entscheidung des FG Düsseldorf für seinen Vorlagebe-

8 Gesetz zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums vom 22.12.2009, a. a. O. (Fn. 5).

9 BFH-Beschluß vom 27.09.2012, a. a. O. (Fn. 6), Tz. 13.

10 Sofern das BVerfG die Auffassung des BFH teilt, stünde es dem BVerfG frei, die (rückwirkende) Nichtigkeit zu erklären oder eine Unvereinbarkeitserklärung auszusprechen, die die Anwendung des bisherigen Rechts unter Fristsetzung für eine Neuregelung übergangsweise anordnet.

11 BFH-Beschluß vom 27.09.2012, a. a. O. (Fn. 6), Tz. 51 ff.

12 BFH-Beschluß vom 27.09.2012, a. a. O. (Fn. 6), Tz. 65 ff.

13 BFH-Beschluß vom 27.09.2012, a. a. O. (Fn. 6), Tz. 67.

14 Siehe hierzu unter Gliederungspunkt C.

15 BFH-Beschluß vom 27.09.2012, a. a. O. (Fn. 6), Tz. 82 ff.; siehe hierzu unter Gliederungspunkt D.

16 BFH-Beschluß vom 27.09.2012, a. a. O. (Fn. 6), Tz. 95 ff.

17 Siehe hierzu unter Gliederungspunkt E.

18 BFH-Beschluß vom 27.09.2012, a. a. O. (Fn. 6), Tz. 144.

schluß gewählt hat, wird spätestens auf den zweiten Blick ersichtlich, wenn man sich mit den Ausführungen des BFH zu den Wechselwirkungen zwischen Steuertarif und Steuerbemessungsgrundlage auseinandersetzt.

Da nach Auffassung des BFH das ErbStG in § 19 ErbStG je nach Steuerklasse und Wert des steuerpflichtigen Erwerbs einen einheitlichen Tarif vorsieht und Differenzierungen bei der Belastung des Steuerpflichtigen auf der Ebene der Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs vornimmt, können gleichheits- und damit verfassungswidrige Vorschriften über die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen (Bewertungs- oder Befreiungsvorschriften) zu einem gleichheits- und damit verfassungswidrigen Steuertarif führen.¹⁹ Erst über den Tarif wirken sich die vom Gesetzgeber auf der Ebene der Erfassung des Erwerbs angeordneten Differenzierungen aus.²⁰ Der BFH interpretiert § 19 ErbStG somit als „Klammernorm“, mit der Folge, daß Verstöße gegen den Gleichheitssatz bei der Bestimmung des steuerpflichtigen Erwerbs erst ihre Wirkung entfalten.²¹ Eigentlicher Angriffs- und Ansatzpunkt für die Prüfung der Verfassungswidrigkeit sind dogmatisch somit nicht die speziellen Begünstigungsvorschriften des § 13a und § 13b ErbStG, sondern vielmehr die allgemeine Tarifnorm des § 19 ErbStG, die auch im Verfahren vor dem FG Düsseldorf zur Prüfung stand.

Der BFH betont in diesem Zusammenhang im Hinblick auf die Entscheidung des BVerfG vom 07.11.2006²² auch, daß nicht jeder Gleichheitsverstoß in einer Einzelregelung zu einer Unvereinbarkeit der Tarifnorm des § 19 Abs. 1 ErbStG mit Art. 3 Abs. 1 GG führt. Vielmehr muß im Hinblick darauf, daß eine verfassungswidrige Tarifnorm das gesamte Gesetz erfaßt, die mit dem Gleichheitssatz unvereinbare Regelung nach der Zahl der betroffenen Steuerpflichtigen ebenso wie von ihrer wirtschaftlichen Bedeutung her wesentliche Teilbereiche des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts betreffen.²³ Von einem solchen, das ganze Gesetz erfassenden Verstoß der Tarifvorschrift des § 19 ErbStG gegen Art. 3 Abs. 1 GG ist der BFH jedoch überzeugt.

D. Überprivilegierung des Erwerbs von begünstigtem Vermögen

Der BFH ist der Auffassung, daß die weitgehende oder vollständige Verschonung des Erwerbs von Vermögen im Sinne des § 13b Abs. 1 ErbStG jedenfalls insoweit mit dem allgemeinen Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG nicht vereinbar ist, als – wie es im Regelfall zutrifft – der Betrieb nicht mehr als 20 Beschäftigte hat und daher die Gewährung der Steuervergünstigungen nicht von der Erhaltung von Arbeitsplätzen abhängt.²⁴

Zur Untermauerung der Feststellung, daß eine Überprivilegierung des Erwerbs von begünstigtem Vermögen vorliegt, führt der BFH im wesentlichen die nachfolgenden Aspekte an.

Unter Bezugnahme auf den Beschluß des BFH vom 22.05.2002²⁵ kann eine pauschale Begünstigung des Erwerbs von Betriebsvermögen oder von Anteilen an Kapitalgesellschaften aber nur dann unter dem Gesichtspunkt des Art. 3 Abs. 1 GG verfassungsrechtlich gerechtfertigt sein, wenn unterstellt werden kann, typischerweise gefährde die Erbschaft- und schenkungsteuerrechtliche Belastung die Betriebsfortführung.²⁶ Die Prämisse, die Erbschaftsteuer gefährde generell die Existenz mittelständischer Unternehmen, ist jedoch nach Ansicht des BFH nicht verifizierbar.²⁷

Um dies zu unterstreichen, führt der BFH weiterhin die Stundungsregelung des § 28 ErbStG an, da hierdurch bereits ein Instrument zur Verfügung steht, das insbesondere in Erbfällen die Erhaltung des Betriebs sichern kann.²⁸

Auch sind die Begünstigungen für das für das Betriebsvermögen in ihrer Gesamtwirkung zu weitgehend, um noch von dem verfassungsrechtlich zulässigen Differenzierungsgrund „Schutz der Betriebe“ gedeckt zu sein.²⁹

Nach Ansicht des BFH geht es weiterhin weit über das verfassungsrechtlich Gebotene und Zulässige hinaus, daß die Steuervergünstigungen nach § 13a und § 13b ErbStG ohne Rücksicht auf den Wert des Erwerbs gewährt werden, und zwar auch dann, wenn die für eine Erbschaftsteuerzahlung erforderlichen liquiden Mittel vorhanden sind oder – ggf. im Rahmen einer Stundung der Steuer – ohne weiteres beschafft werden könnten.³⁰

Letztlich ist es für den BFH nicht nachvollziehbar, warum zwar die in § 28 Abs. 1 Satz 1 ErbStG vorgesehene Stundung nur zu gewähren ist, soweit sie zur Erhaltung des Betriebs notwendig ist, die viel weiter gehenden Steuervergünstigungen nach § 13a Abs. 1 Satz 1 ggf. i.V.m. § 13a Abs. 8 sowie Abs. 2 ErbStG aber auch dann beansprucht werden können, wenn sie für die Betriebsfortführung nicht erforderlich sind. Zutreffend stellt der BFH in diesem Kontext fest, daß an eine weitgehende oder vollständige Freistellung von der Steuer höhere Anforderungen als an eine bloße Stundung zu stellen sind.³¹

19 BFH-Beschluß vom 27.09.2012, a.a.O. (Fn. 6), Tz. 66.

20 BFH-Beschluß vom 27.09.2012, a.a.O. (Fn. 6), Tz. 66.

21 BFH-Beschluß vom 27.09.2012, a.a.O. (Fn. 6), Tz. 67.

22 BVerfG-Beschluß vom 07.11.2006, 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1, BStBl II 2007, 192, NJW 2007, 573.

23 So bereits BVerfG Beschluß vom 07.11.2006, a.a.O. (Fn. 22), NJW 2007, 573, 585.

24 BFH-Beschluß vom 27.09.2012, a.a.O. (Fn. 6), Tz. 83.

25 ►► BFH vom 22.05.2002, II R 61/99, BFHE 198, 342, BStBl II 2002, 598.

26 BFH-Beschluß vom 27.09.2012, a.a.O. (Fn. 6), Tz. 84.

27 BFH-Beschluß vom 27.09.2012, a.a.O. (Fn. 6), Tz. 84.

28 BFH-Beschluß vom 27.09.2012, a.a.O. (Fn. 6), Tz. 84.

29 BFH-Beschluß vom 27.09.2012, a.a.O. (Fn. 6), Tz. 84.

30 BFH-Beschluß vom 27.09.2012, a.a.O. (Fn. 6), Tz. 87.

31 BFH-Beschluß vom 27.09.2012, a.a.O. (Fn. 6), Tz. 94.

E. Verfassungswidriger Begünstigungsüberhang durch die Regelungen über das sog. Verwaltungsvermögen

I. Vorbemerkung

In der Folge soll auf die Ausführungen des BFH zu einem verfassungswidrigen Begünstigungsüberhang durch die Regelungen über das Verwaltungsvermögen eingegangen werden. Hierbei stehen die vom BFH diskutierten konkreten Gestaltungsmöglichkeiten im Anwendungsbereich des § 13a und § 13b ErbStG im Mittelpunkt und es werden ihre Konsequenzen für die Gestaltungsberatung näher beleuchtet. Da der BFH in diesem Zusammenhang immer wieder auf einen möglichen Verstoß der einzelnen Gestaltungsmöglichkeiten gegen § 42 AO zu sprechen kommt, wird eingangs die Bedeutung des Gestaltungsmissbrauchs im Erbschaftsteuerrecht kurz skizziert.

II. Bedeutung des Gestaltungsmissbrauchs im Erbschaftsteuerrecht

Grundsätzlich ist jeder Steuerpflichtige frei, bei der Gestaltung seiner geschäftlichen Verhältnisse Formen zu wählen, die ihm die Zahlung von Steuern ersparen.³² Es darf jedoch zur Erreichung dieses Zwecks für das Rechtsgeschäft keine unangemessene Gestaltung gewählt werden, da in diesem Fall ein nicht anzuerkennender Gestaltungsmissbrauch gemäß § 42 AO vorliegen würde. § 42 Abs. 1 Satz 1 AO bestimmt, daß das Steuergesetz durch Mißbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts nicht umgangen werden kann. Ein solcher Mißbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten liegt gemäß § 42 Abs. 2 Satz 1 AO dann vor, wenn eine unangemessene rechtliche Gestaltung gewählt wird, die beim Steuerpflichtigen oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt. Ob eine Gestaltung unangemessen ist, bemißt sich danach, ob sie vernünftigerweise nicht gewählt würde, um das wirtschaftlich angestrebte Ergebnis zu erreichen, sofern man die Absicht, möglichst eine Steuerbelastung zu vermeiden, außer Betracht läßt.³³

Das ErbStG selbst enthält keine von § 42 AO abweichende Vorschriften, so daß § 42 AO als *lex generalis* dort ebenfalls Anwendung finden kann.³⁴ So wurde von der Rechtsprechung beispielsweise im Rahmen von Kettenschenkungen ein Gestaltungsmissbrauch angenommen.³⁵ Inzwischen wird eine solche Kettenschenkung jedoch dem Grund nach anerkannt, so daß sie sich nur noch bei Vorliegen spezieller Voraussetzungen an § 42 AO messen lassen muß.³⁶ Insgesamt ist jedoch festzustellen, daß die im Anwendungsbereich der Erbschaftsteuer gewählten Gestaltungen nur in Ausnahmefällen an § 42 AO scheitern dürften, da aufgrund des geltenden Form- und Typenzwangs naturgemäß nur wenig Raum für einen Mißbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten bleibt.³⁷

III. Gestaltungsmöglichkeiten im einzelnen

Nach Ansicht des BFH ist ein verfassungswidriger Begünstigungsüberhang auch durch die Regelungen über das erb- und schenkungsteuerliche Verwaltungsvermögen bedingt.

Bevor der BFH konkret auf einzelne Gestaltungsmöglichkeiten eingeht, führt er aus, daß über die verfassungswidrige Überbegünstigung des Erwerbs von Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftlichem Vermögen und Anteilen an Kapitalgesellschaften hinaus, § 13a und § 13b ErbStG ferner auch nicht so ausgestaltet sind, daß der Kreis der Begünstigten sachgerecht abgegrenzt wird und die Begünstigungswirkungen hinreichend zielgenau eintreten. Dies beruht insbesondere auf der Ausgestaltung und den Wirkungen des sog. Verwaltungsvermögens gemäß § 13b Abs. 2 ErbStG, die nicht geeignet sind, risikobehaftetes und deshalb zu begünstigendes Betriebsvermögen von weitgehend risikolosem und daher nicht begünstigungswürdigem Betriebsvermögen abzugrenzen.³⁸

Ein dem Gleichheitssatz widersprechender Begünstigungsüberhang der Betriebsvermögensverschonung nach § 13a und § 13b ErbStG liegt nach Auffassung des BFH somit bereits darin, daß nach § 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG bei der Regelverschonung das Betriebsvermögen bis zu 50% (sog. unschädliches Verwaltungsvermögen) aus nicht betriebsnotwendigem Vermögen bestehen kann, da dieses Vermögen ohne eine Einlage in das Betriebsvermögen als Privatvermögen ansonsten der vollen Besteuerung unterliegt.³⁹

Die Regelung nimmt daher, so der BFH, von vornherein in Kauf, daß neben dem Vermögen, das in der Zielrichtung der Betriebsvermögensverschonung⁴⁰ liegt, Gegenstände der privaten Vermögensverwaltung in gleicher Weise, nämlich bis zum Wert des echten Betriebsvermögens, von der Verschonungsregelung erfaßt werden.

32 BFH-Urteil vom 28.01.1972, VIII R 4/66, BStBl II 1972, 322.

33 *Gebel* in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, Anhang AO Rn. 12, Stand der Seite: Juli 2009.

34 BFH-Beschluß vom 24.05.2000, II B 74/99, BFH/NV 2001, 162.

35 BFH-Urteil vom 11.11.1955, III 126/55S, BStBl III, 1955, 395.

36 Siehe hierzu ausführlicher *Griesel* in Daragan/Halaczinsky/Riedel, ErbStG/BewG, 2010, § 7 Rn. 51.

37 *Gebel* in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, Anhang AO Rn. 12, Stand der Seite: Juli 2009.

38 BFH-Beschluß vom 27.09.2012, a. a. O. (Fn. 6), Tz. 95.

39 BFH-Beschluß vom 27.09.2012, a. a. O. (Fn. 6), Tz. 97.

40 *Hinweis:* Als Betriebsvermögensverschonung kann zum einen die *85 %-ige Regelverschonung* in Anspruch genommen werden. Diese Steuerbefreiung wird vom Gesetz als Verschonungsabschlag bezeichnet, § 13a Abs. 1 Satz 1 ErbStG. Darüber hinaus kann eine Freigrenze in Höhe von Euro 150.000 greifen, der sog. Abzugsbetrag. Weiterhin kann der Befreiungstatbestand des § 13a Abs. 8 ErbStG zur Anwendung kommen. Danach steht dem Steuerpflichtigen ein Optionsrecht dergestalt zu, daß er unter den Voraussetzungen des § 13a Abs. 8 ErbStG zu einer *100 %-igen Optionsverschonung* optieren kann.

Wie dies erreicht werden kann, erläutert der BFH anhand der nachfolgend dargestellten Gestaltungsmöglichkeiten, die derzeit in der Gestaltungsberatung zur Reduzierung des Verwaltungsvermögens Verwendung finden.

1. Mehrstufige Konzernstrukturen

Das BMF hat gegen die Bedenken des BFH hinsichtlich eines Begünstigungsüberhangs der Betriebsvermögensverschonung vorgebracht, daß die Festlegung des unschädlichen Verwaltungsvermögens mit bis zu 50% des gesamten Betriebsvermögens eine zulässige Typisierung sei. Diese Auffassung teilt der BFH jedoch ausdrücklich nicht.⁴¹ Das Typisierungsargument des BMF wird nach Auffassung des BFH dadurch entwertet, daß sich durch eine einfache und durchaus weit verbreitete, mehrstufige Konzernstruktur der unter die Verschonungsregelung fallende Anteil des Verwaltungsvermögens am Betriebsvermögen mit jeder weiteren Beteiligungsstufe gemessen am Konzernvermögen deutlich erhöhen kann, ohne daß dies der Gewährung der Steuervergünstigungen des § 13a und § 13b ErbStG entgegensteht.⁴²

a. Ausgangsstruktur

Um dies zu verdeutlichen, untersucht der BFH den Fall der Hintereinanderschaltung mehrerer GmbHs.⁴³ Demnach soll Erblasser A an der GmbH 1 allein beteiligt sein. Zum Vermögen der GmbH 1 gehört u. a. eine 100%-ige Beteiligung an der GmbH 2, die wiederum eine 100%-ige Beteiligung an der GmbH 3 hält, und diese letztlich 100% der Anteile an der GmbH 4 hält. Das Vermögen aller Gesellschaften besteht zu 50% aus Verwaltungsvermögen im Sinne des § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG. Das Vermögen der GmbH 1, 2 und 3 setzt sich aus dem Verwaltungsvermögen und der Beteiligung an der jeweiligen Tochtergesellschaft zusammen.

Erbschaftsteuerlich beurteilt sich der Fall wie folgt: Die Anteile an der Obergesellschaft GmbH 1 stellen gemäß § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG grds. begünstigungsfähiges Betriebsvermögen dar. Ob die Anteile an der GmbH 1 jedoch auch tatsächlich begünstigt sind, ist weiterhin an § 13b Abs. 2 ErbStG zu messen. Danach bleibt Vermögen im Sinne des § 13b Abs. 1 ErbStG von der Begünstigung ausgenommen, wenn es zu mehr als 50% aus Verwaltungsvermögen besteht. Im vorliegenden Fall ist insbesondere die Vorschrift des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 ErbStG von Bedeutung, wonach u. a. Beteiligungen an Kapitalgesellschaften von mehr als 25% nur dann Verwaltungsvermögen darstellen, wenn bei diesen Gesellschaften (also auf Beteiligungsebene) das Verwaltungsvermögen mehr als 50% beträgt.

In der vom BFH untersuchten Ausgangsstruktur hat dies zur Folge, daß die von der GmbH 1 gehaltenen Anteile nicht zum Verwaltungsvermögen der GmbH 1 gehören, sondern zum übrigen Betriebsvermögen, da auf jeder Beteiligungsebene das Verwaltungsvermögen nicht mehr als 50% beträgt. Nach Auffassung des BFH berücksichtigt § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 ErbStG jedoch nicht, daß sich neben dem auf jeder Beteiligungsebene unmittelbar vorhandenen

Verwaltungsvermögen hinter der Beteiligung an der nachgeordneten Gesellschaft weiteres Beteiligungsvermögen verbirgt. Dies erachtet der BFH im Ergebnis als nicht sachgerecht, insbesondere dann nicht, wenn aufgrund einer solchen Hintereinanderschaltung von Gesellschaften der Wert des Verwaltungsvermögens den Wert des echten Betriebsvermögens um ein Vielfaches übersteigt.⁴⁴

Noch offensichtlicher tritt dieses Ergebnis nach Ansicht des BFH im Falle der Option zur Vollverschonung des § 13a Abs. 8 ErbStG zutage. Im Anwendungsbereich der Vollverschonung beträgt der höchstens zulässige Anteil des Verwaltungsvermögens am Betriebsvermögen gemäß § 13a Abs. 8 Nr. 3 ErbStG zwar höchstens 10%, jedoch gilt diese Grenze nur für die oberste Beteiligungsebene. Für die nachfolgenden Ebenen bemißt sich das Verwaltungsvermögen weiterhin nach § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 ErbStG. Dies bedeutet, daß in der vom BFH dargestellten Ausgangsstruktur nur auf Ebene der GmbH 1 die 10%-Grenze zu beachten gewesen wäre. Um eine Vollverschonung zu erreichen, hätte somit einfach eine weitere Beteiligungsebene (GmbH 0) über die bestehende Struktur gesetzt werden müssen, in deren Vermögen sich lediglich die Beteiligung an der GmbH 1 befindet. Diese Beteiligung würde sodann auf Ebene der GmbH 0 wegen § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 ErbStG nicht als Verwaltungsvermögen qualifizieren, so daß aufgrund der Einschaltung der GmbH 0 als Holding zu einer Vollverschonung optiert werden könnte.

b. Mehrstufige Konzernstrukturen in der Gestaltungsberatung

In der Beratung eröffnet § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 ErbStG in Verbindung mit der Möglichkeit der Optionsverschonung einen großen Gestaltungsspielraum. Man stelle sich Unternehmer U vor, der seine 100%-ige Beteiligung an der U-GmbH bereits jetzt im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge auf seine Kinder übertragen möchte. Aufgrund eines Verwaltungsvermögensanteils im Unternehmen von knapp 45% wäre eine unmittelbare Schenkung der GmbH-Anteile jedoch nicht der optimale Weg. Zwar könnte die 85%-ige Regelverschonung in Anspruch genommen werden, jedoch nicht die 100%-ige Optionsverschonung gemäß § 13a Abs. 8 ErbStG. Hier könnte daher der Weg über eine Holdingstruktur zielführend sein.

Wird über die U-GmbH eine weitere GmbH gehängt, die 100% der Anteile an der U-GmbH hält, so wären im Falle einer Übertragung nur die Anteile an der Holding unmittelbarer Übertragungsgegenstand. Die Anteile an der holding-GmbH stellen gemäß § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG

41 BFH-Beschluß vom 27.09.2012, a. a. O. (Fn. 6), Tz. 100.

42 BFH-Beschluß vom 27.09.2012, a. a. O. (Fn. 6), Tz. 102.

43 BFH-Beschluß vom 27.09.2012, a. a. O. (Fn. 6), Tz. 105.

44 BFH-Beschluß vom 27.09.2012, a. a. O. (Fn. 6), Tz. 107 ff. mit Rechenbeispiel.

grds. begünstigungsfähiges Vermögen dar. Auch § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 ErbStG steht einer Begünstigung nicht im Wege, da die Verwaltungsvermögensquote auf Ebene der U-GmbH unter 50% liegt. Soweit auf Ebene der Holding selbst die Verwaltungsvermögensquote unter 10% liegt, kann im Falle einer Übertragung der Anteile an der Holding unter den Voraussetzungen des § 13a Abs. 8 ErbStG nunmehr zu einer Vollverschonung optiert werden. Dabei macht es grds. keinen Unterschied, ob Unternehmer U die Anteile an der Holding GmbH unmittelbar auf seine Kinder überträgt oder beispielsweise die Anteile in eine Familienstiftung einlegt und seinen Kindern eine Begünstigtenstellung einräumt. Zwar stellt die Übertragung der Anteile auf die Stiftung gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG eine Schenkung unter Lebenden dar, jedoch finden § 13a und § 13b ErbStG auch in diesem Fall Anwendung,⁴⁵ so daß die Optionsverschonung gemäß § 13b Abs. 8 Nr. 3 ErbStG in Anspruch genommen werden kann.

c. Konsequenzen des Vorlagebeschlusses für die Gestaltungsberatung

Die Nutzung von Holdingstrukturen bleibt nach dem Vorlagebeschluß des BFH zumindest auch in unmittelbarer Zukunft weiterhin möglich. Der BFH stellt deutlich heraus, daß es sich bei der Nutzung von mehrstufigen Konzernstrukturen nicht um eine mißbräuchliche Gestaltungsmöglichkeit im Sinne des § 42 AO handelt, sondern um die Folgen einer verfehlten Gesetzestechnik, deren Wirkungen der Gesetzgeber gekannt und hingenommen hat.⁴⁶ Ob die Regelung des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 ErbStG und die hierin verankerte Verwaltungsvermögensgrenze von 50% auf nachfolgenden Beteiligungsebenen auch nach einer möglichen Gesetzesänderung Bestand haben wird, bleibt abzuwarten.

2. Cash-Gesellschaften

a. Ausgangsstruktur

Eine weitere Gestaltungsmöglichkeit, die der BFH im Rahmen seiner Prüfung eines verfassungswidrigen Begünstigungsüberhangs untersucht, ist die in der Praxis vielfach gebräuchliche sog. Cash-Gesellschaft oder Cash-GmbH. Ein weiterer, dem Gleichheitsgrundsatz widersprechender Überhang der Verschonungsregelungen für das Betriebsvermögen ergibt sich nach Ansicht des BFH daraus, daß Geldforderungen wie u.a. Sichteinlagen, Spareinlagen und Festgeldkonten bei Kreditinstituten nicht zum Verwaltungsvermögen im Sinne des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 ErbStG gehören. Ein Anteil an einer GmbH, deren Vermögen ausschließlich aus solchen Forderungen besteht, kann deshalb durch freigiebige Zuwendung oder von Todes wegen erworben werden, ohne daß Erbschaftsteuer anfällt, wenn die Voraussetzungen des § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG erfüllt sind und der Erwerber gemäß § 13a Abs. 8 Nr. 2 ErbStG für die völlige Steuerbefreiung optiert und für sieben Jahre die Behaltensregelung des § 13a Abs. 5 ErbStG beachtet.⁴⁷ Diese Bevorzugung der Erwerber von Anteilen an einer Gesell-

schaft, deren Vermögen ausschließlich aus nicht zum Verwaltungsvermögen im Sinne des § 13b Abs. 2 ErbStG gehörenden Geldforderungen besteht, gegenüber den Erwerbern von Geldforderungen im Privatvermögen ist nach Ansicht des BFH mit den Anforderungen an eine willkürfreie, folgerichtige, an den Zuwachs an Leistungsfähigkeit anknüpfende Besteuerung des Erwerbers und somit dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG nicht vereinbar.⁴⁸

b. Cash-Gesellschaften in der Gestaltungsberatung

Cash-Gesellschaften erfreuen sich in der Gestaltungsberatung außerordentlicher Beliebtheit. Auch hier stelle man sich wieder den Unternehmer U vor, der neben seinen Anteilen an der U-GmbH noch über weiteres nicht betriebliches Vermögen verfügt. Auch dieses weitere Vermögen, das sich aus fremdvermieteten Immobilien (€ 2.500.000), Wertpapieren (€ 11.000.000), Edelmetallen (€ 3.000.000) und Bargeld (€ 100.000) zusammensetzt, möchte Unternehmer U nunmehr an seine Kinder übertragen.

Würde Unternehmer U den direkten Übertragungsweg wählen, so wäre festzustellen, daß weder für die Immobilien⁴⁹ noch für die Wertpapiere, die Edelmetalle oder das Bargeld als unmittelbare Übertragungsgegenstände eine erbschaft- und schenkungsteuerliche Begünstigung in Anspruch genommen werden könnte.

Auch bei Einlage dieses Vermögens als solches in eine GmbH könnte eine Begünstigung nicht erreicht werden. Zwar wären die Anteile an der GmbH gemäß § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG grds. begünstigungsfähig, bei unveränderter Zusammensetzung des Vermögens bestünde jedoch das Vermögen der GmbH, soweit nicht zusätzliches produktives Betriebsvermögen eingelegt werden würde, zu mehr als 50% aus Verwaltungsvermögen, da die Wertpapiere gemäß § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 ErbStG, die Edelmetalle gemäß § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 5 ErbStG und die fremdvermieteten Immobilien aufgrund der Nutzungsüberlassung an Dritte gemäß § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 ErbStG schädliches Verwaltungsvermögen darstellen würden. Einzig das Barvermögen wäre gemäß § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 ErbStG nicht zum Verwaltungsvermögen zu zählen.

Hieraus folgt, daß vor dem Zeitpunkt einer unentgeltlichen Übertragung das vorhandene Wertpapiervermögen, die Edelmetalle und auch die Immobilien veräußert werden

45 Blumers, DStR 2012, 1, 3.

46 BFH-Beschluß vom 27.09.2012, a. a. O. (Fn. 6), Tz. 116.

47 BFH-Beschluß vom 27.09.2012, a. a. O. (Fn. 6), Tz. 117. Das Lohnsummenfordernis ist für die Cash-Gesellschaften nicht zu beachten, da diese im Regelfall die von § 13a Abs. 1 Satz 4 ErbStG geforderte Mindestbeschäftigtenzahl von 20 nicht erreichen.

48 BFH-Beschluß vom 27.09.2012, a. a. O. (Fn. 6), Tz. 121.

49 Für ein eigengenutztes Familienheim käme bei einer Zuwendung unter Lebenden allenfalls die Steuerbefreiung des § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG in Betracht. Dies gilt jedoch nur für eine Zuwendung an Ehegatten oder Lebenspartner.

müßten⁵⁰ und das erlöste Barvermögen sodann nach Gründung einer GmbH in diese eingelegt werden könnte. Durch die Einlage von Barvermögen hätte diese Cash-Gesellschaft nunmehr kein schädliches Verwaltungsvermögen, so daß auf diesem Wege begünstigtes Vermögen im Sinne des § 13b ErbStG geschaffen wurde. Nach der unentgeltlichen Übertragung der GmbH-Anteile auf seine Kinder können die in der GmbH befindlichen Barmittel z. B. in Wertpapiere reinvestiert werden. Anders als im Falle einer Personengesellschaft, bei der sich die Reinvestition des Barvermögens als eine für die Behaltensfrist des § 13a Abs. 8 Nr. 2 ErbStG schädliche Veräußerung wesentlicher Betriebsgrundlagen darstellen könnte, ist bei einer Kapitalgesellschaft ein Verstoß gegen die Behaltensfrist nicht gegeben. Ein solcher Verstoß liegt bei einer Kapitalgesellschaft u. a. nur dann vor, wenn die wesentlichen Betriebsgrundlagen – im Fall der Cash-Gesellschaft also das Barvermögen – veräußert und das dadurch erzielte Vermögen an die Gesellschafter ausgeschüttet werden würde. Soweit das reinvestierte Vermögen jedoch in der Gesellschaft selbst verbleibt, führt die Reinvestition nicht zu einem Verstoß gegen die Behaltensfrist und damit zu einem (ggf. teilweisen) Verlust der Begünstigung. Interessant ist ferner auch der Aspekt der Überausschüttungen. Soweit vom Erwerber Ausschüttungen aus der GmbH getätigt werden und diese über die in § 13a Abs. 5 ErbStG normierte Grenze von € 150.000 hinausgehen, führen sie in entsprechender Höhe zum rückwirkenden Wegfall des Verschonungsabschlags. Um dies zu verhindern, kann der Erwerber gegen Ende der Behaltensfrist eine Einlage tätigen, um den Betrag von € 150.000 übersteigende Entnahmen wieder auszugleichen. Hierin liegt nach Auffassung der Finanzverwaltung kein Gestaltungsmissbrauch.⁵¹

c. Konsequenzen des Vorlagebeschlusses für die Beratungspraxis

Auch das Gestaltungsmittel Cash-Gesellschaft kann nach dem Vorlagebeschluß des BFH vorerst weiterhin Verwendung finden. Eine mißbräuchliche Gestaltung im Sinne des § 42 AO kann hierin nach Auffassung des BFH nicht gesehen werden.⁵² Es handelt sich vielmehr lediglich um die Nutzung von Gestaltungsmöglichkeiten, die der Gesetzgeber dadurch eröffnet hat, daß er Gesellschaften ausdrücklich nicht allein deshalb von den Steuerbegünstigung nach §§ 13a und 13b ErbStG ausgenommen hat, weil sie lediglich vermögensverwaltend tätig sind.⁵³ Weitere Rückendeckung ergibt sich auch daraus, daß der BFH eine verfassungskonforme Auslegung des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 ErbStG dahingehend, daß Bankguthaben und Festgelder schädliches Verwaltungsvermögen seien, ablehnt.⁵⁴ Eine solche Auslegung dieser Vorschrift wäre weder mit dem Wortlaut noch mit deren Sinn und Zweck, dem systematischen Zusammenhang und der Entstehungsgeschichte vereinbar.⁵⁵

Bis zu einer Änderung der Vorschriften über das Verwaltungsvermögen⁵⁶ gewährt der Vorlagebeschluß somit auch bei weiterer Nutzung der Cash-Gesellschaft den Steuerpflichtigen Planungssicherheit. Da jedoch nicht auszu-

schließen ist, daß das BVerfG die Nichtigkeit des ErbStG rückwirkend feststellt, sollte in den Schenkungs- und Abtretungsvertrag der Cash-Gesellschaft-Anteile eine Widerrufs-klausel oder ein Rücktrittsrecht für den Fall aufgenommen werden, daß das auf die Schenkung anwendbare Recht vom BVerfG für verfassungswidrig erklärt wird.⁵⁷

3. Forderungs-Gesellschaften

Als verfassungsrechtlich bedenklich sieht der BFH auch die sog. Forderungsgesellschaften an. Da Geldforderungen, die Wertpapieren nicht vergleichbar sind – zumindest nach bisher geltendem Recht – nicht zum Verwaltungsvermögen i. S. des § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG gehören,⁵⁸ kann für die Gesellschaften, deren Vermögen ausschließlich oder zu einem hohen Anteil aus Verwaltungsvermögen besteht, erreicht werden, daß der Verschonungsabschlag von 100 % zu gewähren ist.⁵⁹ Dies ermöglicht es auch – so der BFH – Privatvermögen gleich welcher Art und Weise in den die Verschonungsregelung für Betriebsvermögen einzubeziehen.⁶⁰

Dies kann dadurch erreicht werden, daß eine GmbH (GmbH 1), die ausschließlich Verwaltungsvermögen hält, dieses Verwaltungsvermögen an eine andere GmbH (GmbH 2) veräußert und dann selbst nur noch die – in der Regel gestundete – Kaufpreisforderung gegen GmbH 2 hält. Bei einer Übertragung beider Gesellschaften ist GmbH 2 wertlos, da sie die erworbenen Vermögensgegenstände aktiviert hat, gleichzeitig jedoch eine Verbindlichkeit gegen GmbH 1 passiviert hat. GmbH 1, die die Forderung gegen GmbH 2 hält, hat ausschließlich begünstigtes Betriebsvermögen.

Im Falle des Unternehmers U hätte dieser somit seine im Privatvermögen gehaltenen nicht betrieblichen Vermögenswerte in die GmbH 1 einlegen können, die diese an GmbH 2 veräußert hätte. Auf diese Weise wäre er im Falle einer Übertragung der beiden Gesellschaften in den Genuß der Vollverschonung gekommen.

Im Hinblick auf § 42 AO ist festzustellen, daß der BFH hier durchaus einen Mißbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten in Betracht zieht, indem er anführt,

50 Die Immobilien könnten auch unter Stundung der Kaufpreisforderung an die Kinder von Unternehmer U veräußert werden. Die hierdurch entstehende Kaufpreisforderung ist weder als Wertpapier noch als vergleichbare Forderung zu qualifizieren, so daß durch ihre Einlage in die GmbH kein Verwaltungsvermögen entstehen würde.

51 R E 13a.8 Abs. 4 Satz 1 ErbStR.

52 BFH-Beschluß vom 27.09.2012, a. a. O. (Fn. 6), Tz. 120.

53 BFH-Beschluß vom 27.09.2012, a. a. O. (Fn. 6), Tz. 120.

54 BFH-Beschluß vom 27.09.2012, a. a. O. (Fn. 6), Tz. 127.

55 BFH-Beschluß vom 27.09.2012, a. a. O. (Fn. 6), Tz. 127.

56 Siehe hierzu Gliederungspunkt F.

57 Siehe hierzu auch ZEV 2012, 402; Wachter, DStR 2011, 2331.

58 Siehe allerdings zu den geplanten Änderungen im Verwaltungsvermögensbegriff Gliederungspunkt F.

59 BFH-Beschluß vom 27.09.2012, a. a. O. (Fn. 6), Tz. 131.

60 BFH-Beschluß vom 27.09.2012, a. a. O. (Fn. 6), Tz. 131.

daß das Aktivvermögen der GmbH 2 beliebig umgeschichtet oder in das Privatvermögen überführt werden kann, ohne daß dies vorbehaltlich eines im Einzelfall möglicherweise gegebenen Mißbrauchs von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten auf die Gewährung des Verschonungsabschlags auswirkt, denn dieser bezieht sich ausschließlich auf die GmbH 1.⁶¹ Eine Überführung von Aktivvermögen der GmbH 2 ins Privatvermögen sollte daher vor diesem Hintergrund vermieden werden.

F. Aktuelles zum JStG 2013

Der Bundesrat hatte am 06.07.2012 eine umfassende Stellungnahme⁶² zum Gesetzesentwurf der Bundesregierung über ein Jahressteuergesetz 2013⁶³ beschlossen und zahlreiche Änderungen vorgenommen. Demnach sollten gemäß §13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Satz 1 ErbStG-Entwurf „Wertpapiere sowie vergleichbare Forderungen, Zahlungsmittel, Sichteinlagen, Bankguthaben und andere Forderungen, soweit deren Wert nicht geringfügig ist“, zukünftig zum Verwaltungsvermögen zu zählen sein. „Hierzu gehö-

ren auch Forderungen, die aus der Veräußerung von Verwaltungsvermögen stammen“, §13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Satz 3 ErbStG-Entwurf. Die vom Bundesrat vorgeschlagene Neuregelung sollte nach bisherigem Zeitplan für alle Erwerbe ab dem 26.10.2012 gelten und hätte somit der Nutzung der Cash-Gesellschaften und der Forderungs-Gesellschaften ab diesem Stichtag ein Ende bereitet. Bereits am 25.10.2012 wurde in zweiter und dritter Lesung das Jahressteuergesetz, allerdings ohne die geplanten Änderungen des Verwaltungsvermögens, beschlossen. Die Nutzung der Cash-Gesellschaften und Forderungs-Gesellschaften besteht somit fürs erste weiter fort. Es ist jedoch sehr wahrscheinlich, daß der Gesetzgeber die Änderungen im Verwaltungsvermögensbegriff und damit das Ende dieser Gestaltungsmöglichkeiten ggf. in einem separaten Steuergesetz beschließen wird. Die weitere Entwicklung bleibt daher abzuwarten

61 BFH-Beschluß vom 27.09.2012, a. a. O. (Fn. 6), Tz. 132.

62 BR-Drs. 302/12, Stellungnahme des Bundesrates vom 06.07.2012.

63 BT-Drs.17/10000, Gesetzesentwurf der Bundesregierung vom 19.06.2012.



Aktuelles Handelsrecht 2012 (AktHR)

Praxiswissen für Berater

Rechnungslegung von Personengesellschaften – Bilanzierung von Anteilen an Personengesellschaften

hrsg. vom Steuerberaterverband Niedersachsen · Sachsen-Anhalt e.V., bearbeitet von Professor Dr. H.-Michael Korth, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, Hannover

2012, 74 Seiten, DIN A4, € 24,-

ISBN 978-3-415-04783-9

Die Rechnungslegung von Personengesellschaften ist einerseits durch personalistische Strukturen geprägt, andererseits von den für die Kapitalgesellschaften geltenden Rechnungslegungsvorschriften beeinflusst.

Die sich aus diesem Spannungsfeld ergebenden und in diesem Heft behandelten Bilanzierungsprobleme betreffen insbesondere die Abgrenzung von Eigen- und Fremdkapital, den Ausweis von Anteilen an Komplementärgesellschaften, die Ermittlung latenter Steuern, aber auch den Ausweis und die Bewertung von Anteilen an Personengesellschaften sowie die Vereinnahmung bzw. Aktivierung von Gewinnansprüchen. Bei der unentgeltlichen oder entgeltlichen Übertragung von Wirtschaftsgütern hängen zudem die steuerlichen Auswirkungen (§ 6 Abs. 5 EStG) maßgeblich von der bilanziellen Behandlung in der Personengesellschaft ab.

BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564
TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE 52112

Bilanzierung und Prüfung (Teil 2)

Bleiben demokratische Legitimation und Grundrechtsschutz (Berufsfreiheit) auf der Strecke? – Zugleich Verteidigung der berufsständischen Vertretung als Kammersystem

Dr. Carsten René Beul, RA/StB/WP/FAfStR/Revisore Contabile (I)/Reviseur d'Entreprises (L)/Revisionsexperte (CH)/ Lehrbeauftragter an der Universität Koblenz-Landau; Neuwied/Mailand/Luxemburg*

Der nachstehende Beitrag schließt an den gleichnamigen Artikel im steueranwaltsmagazin 2012, 137 ff. an.

4. Geplante Regelungen zur Abschlußprüfung

Grundsätzlich ist die Richtung, die die Kommission bei den Regelungen zur Abschlußprüfung vorschlägt, zu begrüßen. Allerdings ist dies in einigen Punkten nicht ausreichend und führt deshalb zu Friktionen, da die Maßnahmen z.T. nicht geeignet, z.T. unangemessen sind und über das hinausgehen, was zur Zielerreichung notwendig wäre. Im folgenden soll auf ausgewählte kritische Regelungen eingegangen werden.

4.1 Einführung der ISA

4.1.1 Formelle Einbeziehung im Gesetzgebungsverfahren

Der Entwurf der EU-Kommission schlägt in Art. 1 Nr. 12 ÄR die Einfügung eines Art. 26 in die Richtlinie vor. Darin ist die Einführung der Internationalen Standards für Abschlußprüfungen (ISA) vorgesehen. Die International Standards on Auditing (ISA) werden durch das von der IFAC (International Federation of Accountants)⁸⁶ bestellte International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)⁸⁷ erarbeitet und weiterentwickelt. Sie werden jährlich im IFAC Handbook publiziert. Die der IFAC (International Federation of Accountants) angeschlossenen Berufsorganisationen der Wirtschaftsprüfung verpflichten sich, die Vorgaben der ISA, unter Berücksichtigung lokaler Gegebenheiten, bei der Erarbeitung eigener Bestimmungen zu befolgen. Die Übernahme der ISA ist in Art. 1 Nr. 12 ÄR vorgesehen (Einfügung Art. 26 Nr. 2) durch Verweis auf die Regelungen der ISA Stand 2009 sowie (durch Art. 1 Nr. 12 ÄR mit Einfügung Art. 26 Nr. 3 und Art. 1 Nr. 12 ÄR mit Einfügung Art. 48a⁸⁸) der Ermächtigung zu Änderungen im durch delegierten Rechtsakt gemäß Art. 290 AEU.⁸⁹ Rechtlich problematisch erscheint es bereits, wenn die Standards privat-rechtlich organisierter Institutionen lediglich übernommen werden, da diesen die demokratische Legitimation fehlt.⁹⁰ Dies gilt erst recht, wenn die weitere Anpassung durch delegierten Rechtsakt gemäß Art. 290 AEU vorgenommen werden soll. Grundsätzlich wäre eine Implementierung nur durch eigenständige Richtlinie oder Verordnung⁹¹ zulässig. Nunmehr enthält der Vorschlag der Kommission den Ver-

such, im Rahmen der Richtlinie durch statischen Verweis auf die Standards privatrechtlicher Institutionen, diese un- actu zu implementieren, ohne den Wortlaut selbst in die Richtlinie aufzunehmen. Hierdurch kann jedoch der bislang an diesem Vorgehen geäußerten Kritik⁹² nicht entgegen-gewirkt werden. Denn auch insoweit wird der gesetz-geberische Wille nicht textlich dokumentiert. Eine auch inhaltliche Diskussion innerhalb der Rechtsetzungsorgane, insbesondere des Europäischen Parlaments, ist nicht ge-währleistet, zumal das Parlament lediglich die Möglich-keit hätte, die ISA entweder abzulehnen oder anzunehmen, je-doch keine Änderungsvorschläge einbringen kann, weil es sich um Regeln handelt, die dritte privatrechtliche Institu-tionen erarbeitet haben. Da Art. 294 AEU im ordentlichen Gesetzgebungsverfahren (ex-Art. 251 EG „Kodezisionsver-fahren“) ausdrücklich Änderungsvorschläge vorsieht, stellt es letztlich eine Mißachtung des Parlaments dar, dem eben dieses Recht genommen wird. Es ist aber die ureigene Auf-gabe des Gesetzgebers zu entscheiden, was angemessene Be-rufspflichten sein sollen.

* Der Autor ist Vorsitzender des Ausschusses „Berufsrecht“ der Wirtschaftsprüferkammer und Vorstand des Verbandes wp.net, gibt nachfolgend allerdings ausschließlich seine persönliche Meinung wieder, betrachtet dies jedoch auch als Diskussionsgrundlage für die Meinung des Berufsstands im anstehenden Gesetzgebungsverfahren. Der Beitrag setzt die Ausführungen in steueranwaltsmagazin 2012, 137 ff. fort.

86 www.ifac.org.

87 www.ifac.org/IAASB.

88 Zu Art. 48a III ist anzumerken, daß diese Regelung inhaltsgleich mit Art. 290 II a AEU und daher entbehrlich ist.

89 Zum früheren Komitologieverfahren vgl. *Sydow*, JZ 2011, 157, 158 m. Fn. 8; *Beul*, steueranwaltsmagazin 2008, 46, 47 ff.; zur grundsätzlichen Kritik an der mangelnden Berücksichtigung des Demokratieprinzips beim Komitologieverfahren vgl. *Roller*, Komitologie und Demokratieprinzip, in: *KritV* 2003, 249 ff., 260 ff.; ausführlich auch *P.M. Huber*, AöR 133 2008, 389 ff., II 2; *Luttermann*, JZ 2011, 965, 967; *Zeitler*, DB 2003, 1529, 1532.

90 *P.M. Huber*, AöR 133, 2008, 389 ff., II 2.

91 Im folgenden wird der Begriff Verordnung nur als Verordnung gemäß Art. 288 Abs. 2 AEU verwendet, soweit eine solche nach Art. 80 I GG gemeint ist, wird diese als Rechtsverordnung bezeichnet. Dabei ist der Begriff der Basisverordnung (EU) dem deutschen Gesetz vergleichbar und die Durchführungsverordnung (EU) der Rechtsverordnung.

92 Vgl. hierzu ausführlich *Beul*, steueranwaltsmagazin 2008, 46, 47 ff.; *ders.* steueranwaltsmagazin 2009, 98, 99 ff.

Auch die Übernahme der Änderungen mittels delegierten Rechtsakts,⁹³ durch den die ISA in ihrer jeweiligen Form im vereinfachten Verordnungswege in das Gemeinschaftsrecht transponiert würden, erscheint nicht unproblematisch. Hiergegen wurden bereits im Zusammenhang mit der Übernahme der IFRS/IAS Bedenken geäußert.⁹⁴ Diese richteten sich dagegen, daß gleichsam unter Umgehung des Kodifikationsverfahrens gemäß ex-Art. 251 EG (jetzt ordentliches Gesetzgebungsverfahren gemäß Art. 294 AEU) nur eine dürftige Verordnung als Basisrechtsakt von Parlament und Rat erlassen wurde, die inhaltlich kaum erkennen läßt, welche Rechtsnormen im Wege des Komitologieverfahrens daraus entstehen sollen.

Voraussetzung für dieses Verfahren war bereits nach der bisherigen Rechtslage ein Basisrechtsakt,⁹⁵ der die wesentlichen Grundzüge der zu regelnden Materie festlegen mußte.⁹⁶ Diese Wesentlichkeit⁹⁷ ist nunmehr auch ausdrücklich in Art. 290 I 1 AEU geregelt. Wesentlich sind dabei solche Bestimmungen, durch die die grundsätzlichen Ausrichtungen der Unionspolitik umgesetzt werden.⁹⁸ Art. 290 AEU regelt: „In den betreffenden Gesetzgebungsakten werden Ziele, Inhalt, Geltungsbereich und Dauer der Befugnisübertragung ausdrücklich festgelegt. Die wesentlichen Aspekte eines Bereichs sind dem Gesetzgebungsakt vorbehalten und eine Befugnisübertragung ist für sie deshalb ausgeschlossen.“, was bereits der bisherigen Forderung der Rechtsprechung nach hinreichender Bestimmtheit mit Festlegung der Grenzen der übertragenen Befugnis entspricht.⁹⁹ Zwar sieht Art. 290 AEU nunmehr ein Widerspruchsrecht von Parlament und Rat gegen einen delegierten Rechtsakt vor. Allerdings wird ein delegierter Rechtsakt nicht automatisch auf die Tagesordnung des Parlaments gesetzt, noch besteht das Anhörungsrecht des Wirtschafts- und Sozialausschusses. Aus denselben Gründen begegnet eine Übernahme der ISA unmittelbar ins deutsche Recht erheblichen Bedenken, soweit diese auf § 317 V HGB gestützt werden sollte.¹⁰⁰

4.1.2 Berufsfreiheit als Prüfungsmaßstab

4.1.2.1 Eingriff in die Berufsfreiheit

Bei den Prüfungsstandards wiederum handelt es sich um Arbeitsanweisungen an die Prüfer, die wegen der Berufsausübungsfreiheit notwendigerweise als Eingriff in eben diese Berufsausübung und damit in den Anwendungsbereich des Art. 12 GG fallen.

Voraussetzung für die Einschränkung der Berufsfreiheit ist nach Art. 12 I 2 GG zuerst das Vorliegen eines Gesetzes im formellen Sinne.¹⁰¹ Insoweit ist es fraglich, ob ein *uno actu* durch bloßen Verweis in der gesetzlichen Regelung übernommenes Regelwerk oder ein im Wege des delegierten Rechtsakts umgesetztes Regelwerk als Gesetz im Sinne des Art. 12 GG anzusehen ist. Dem steht bereits der Wortlaut des Art. 290 AEU entgegen.¹⁰² Wenn es sich daher nicht um ein Gesetz im Sinne des Art. 12 GG handelte, käme den Normen keinerlei materiellrechtliche Wir-

kung zu. Im Zweifel müßte dem EuGH im Rahmen einer Vorlagefrage über die Reichweite des Art. 290 AEU gleichfalls die Problematik aufgezeigt werden, die sich ergäbe, wenn mangels demokratischer Legitimation der Regelung diese dennoch als mit Art. 290 AEU vereinbar angesehen würde. In einem solchen Fall wäre nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts eine demokratische Legitimation des Gesetzgebungsaktes zu verneinen und ein ausbrechender Rechtsakt anzunehmen. Damit lägen die formellen Voraussetzungen an ein Gesetz im Sinne des Art. 12 GG nicht vor, so daß diese Normen unanwendbar bleiben müßten. Materiellrechtlich handelt es sich bei den ISA letztlich um reine Berufsausübungsregelungen. Diese können durch vernünftige Erwägung des Allgemeinwohls legitimiert sein.¹⁰³ Vernünftige Gründe des Allgemeinwohls sind im vorliegenden Fall durchaus die qualitative Verbesserung der Abschlußprüfung europaweit sowie der Verbraucherschutz, da das Vertrauen des Verbrauchers in die Abschlußprüfung gestärkt werden soll. Allerdings ist sowohl das derzeitige Regelwerk der ISA als unverhältnismäßig anzusehen, weil es wegen seines Umfangs – der eher den einer Kommentierung aufweist – grundsätzlich die erforderliche Regelungsdichte bei weitem übersteigt. Der Umfang der Regelungen ist mit Hunderten von Seiten überdimensioniert

93 S. o. Fn. 64.

94 Vgl. Beul, *steueranwaltsmagazin* 2008, 46, 47 ff.; zum deutschen Verfassungsrecht vgl. F. Kirchhof a. a. O. (Fn. 12), 167 ff., 170 ff.; s. o. Fn. 90 m. w. N.

95 Vgl. Schoo in Schwarze, EU-Kommentar, 2012, Art. 290 Rn. 6.

96 EuGH Rs. 23/75, Rey Soda, Slg. 1975, 1302 Rn. 10, 14.

97 Vgl. Schoo in Schwarze, EU-Kommentar, 2012, Art. 290 Rn. 11, zur Umsetzung durch die neue Komitologie-VO (VO 182/2011/EU v. 16.02.2011) und zur Abgrenzung zwischen delegiertem Rechtsakt (Art. 290 AEU) und Durchführungsrechtsakt (Art. 291 AEU) vgl. Sydow, JZ 2012, 157 ff., 158 f.

98 EuGH Rs. C-240/90, Deutschland/Kommission Slg. 1992, I-5383 Rn. 37.

99 EuGH Rs. 291/86, Central-Import Münster Slg. 1988, 3679 Rn.13; auch wenn man diese Judikatur dahin deutet, daß der Grad der Bestimmtheit variiert (Hummer/Obwexer in Streinz EU/EGV, 2003, Art. 202 Rn. 35), bestand bereits eine Selbstbindung gemäß Art. 1 des 2. Komitologie-Beschlusses (1999/468/EG, ABl. L 184 vom 17.07.1999, 23; Beschluß geändert durch den Beschluß des Rates 2006/512/EG, ABl. L 200 vom 22.07.2006, 11) dahingehend, daß die Hauptbestandteile der delegierten Befugnisse im Basisrechtsakt festzulegen sind. Nicht entschieden ist die Frage, ob im Wege des Regelungsverfahrens gemäß Art. 5 des Beschlusses 1999/468/EG die Grundsätze des ex-Art. 251 EG unterlaufen werden konnten. Denn durch das Regelungsverfahren war weder dem Parlament die Möglichkeit eröffnet, eine Durchführungsverordnung zu Fall zu bringen, noch ist der Wirtschafts- und Sozialausschuß hierzu anzuhören.

100 Insoweit liegt eine Parallelität zu 315 a HGB vor (vgl. hierzu F. Kirchhof a. a. O. [Fn 12], 175)

101 Mann in Sachs, GG, 2009, Art. 12 Rn 108 m. w. N.

102 S. o. 4.1.1.

103 S. o. 3.3.1; zum deutschen Verfassungsrecht vgl. BVerfGE 7, 377, 405 f.; 16, 286, 297; 65, 116, 125; 70, 1, 28; 77, 308, 332; 78, 155, 162; 81, 70, 84; 85, 248 259; 93, 362, 369; 101, 331, 347; 104, 357, 364; 106, 216, 219; 109, 64, 85; 111, 10, 32; BVerfG DVBl 2005, 1503, 1512.

und allein auf die Durchführung der Prüfung großer Unternehmen zugeschnitten. Dabei handelt es sich um die Regelungen, nicht um Erläuterungen oder Kommentierungen. Bereits dieser Regelungsumfang sprengt den Rahmen dessen, was – zumindest für die Prüfung mittelgroßer Unternehmen – noch als verhältnismäßig angesehen werden kann. Hier gilt das, was F. Kirchhof zu den IFRS-SME ausgeführt hat:¹⁰⁴ „Die Frage der grundrechtsverletzenden Bindung könnte sich allerdings bei den IFRS-SME anders stellen, wenn kleine oder mittlere Unternehmen im Übermaß durch ein ausgefeiltes, voluminöses Regelwerk mit erheblichem Anwendungsaufwand überfordert werden, wenn sie einer ausufernden Haftung wegen Bilanzfehlern infolge der großen Wertungsoffenheit der IFRS-Regeln ausgesetzt sind oder wenn der Grundsatz „nulla poena sine lege“ des Art. 103 Abs. 2 GG aufgrund von Blankettstrafnormen infrage steht, zu deren Detaillierung die IFRS benutzt werden“. Das gilt ebenfalls für die ISA; Diese sind weder geeignet, um die Prüfung eines mittelgroßen Unternehmens durchzuführen, noch erforderlich. Denn wenn grundsätzlich alle Regelungen, die für Großunternehmen gedacht sind, ebenfalls auf mittelgroße Unternehmen Anwendung finden sollen, ist bereits die Geeignetheit fraglich, zumindest ist es nicht erforderlich. Außerdem widerspricht es dem Übermaßverbot, zumal hier auch das geprüfte Unternehmen selbst betroffen ist. Denn die Prüfung stellt einen Eingriff in die unternehmerische Freiheit¹⁰⁵ dar. Wenn diese überdimensioniert vorgenommen wird, sind die Rechte des Unternehmens selbst betroffen. Denn auch dieser Eingriff muß verhältnismäßig sein, was er – da übermäßig – nicht ist. Die Einführung der ISA wirkt sich daher auf zwei Ebenen aus, zuerst auf der des Abschlußprüfers und auch auf Ebene des Unternehmens. Eine so weitgehende „Gängelung“ der Berufsangehörigen ist keinesfalls erforderlich, um den angestrebten Schutz zu erreichen, vielmehr ist eine geringere Eingriffsintensität mit überschaubaren Normen ausreichend, um dem Ziel Rechnung zu tragen. Hierzu bedarf es keinesfalls einer bis ins einzelne kasuistisch ausformulierten Regelungsdichte. Diese Bedenken scheint auch die Kommission im Verordnungsentwurf zu teilen, da sie in Art. 1 Nr. 20 ÄR eine Öffnung¹⁰⁶ vorsieht.

Eine „Allgemeinverbindlichkeitserklärung“ der derzeitigen überdimensionierten Prüfungsstandards auf alle gesetzlichen Abschlußprüfungen ist daher als unverhältnismäßig und unzulässig abzulehnen. Besser wäre die Einführung unbedingt notwendiger Prüfungsregeln für mittelgroße Gesellschaften mit branchenbezogenen Zusatzvorschriften (alles jedoch durch den Gesetzgeber geregelt) und darüber hinaus weitere ausführlichere Prüfungsregeln für große sowie für kapitalmarktorientierte Unternehmen.

4.1.2.2 „Skalierung“ als untauglicher Rechtfertigungsansatz

Durch Art. 1 Nr. 20 ÄR soll mit Einführung eines Art. 43a RL sichergestellt werden, daß die Anwendung der Prüfungsstandards „in angemessenem Verhältnis zum Umfang und der Komplexität der Tätigkeit dieser Unternehmen steht.“

Wenn im Berufsstand von Skalierung gesprochen wird, meint dies, daß die ISA heruntergebrochen werden und nur teilweise anwendbar sind; d. h., es werden nur die Standards angewandt, die im Einzelfall notwendig sind, um ein hinreichend sicheres Prüfungsergebnis zu erhalten. Allerdings ist dies durch den Abschlußprüfer festzulegen, der alle Normen zu berücksichtigen und die unanwendbaren auszuschließen hat. Diese Sichtweise stellt allerdings einen unverhältnismäßigen Eingriff in die Berufsausübungsfreiheit dar, die nicht durch hinreichende Gründe des Allgemeinwohls gerechtfertigt sind.

Denn es bedarf der Grundsatzentscheidung des Gesetzgebers, was unabdingbar ist. Eine Gängelung des Berufsangehörigen ohne diese Grundsatzentscheidung ist nicht vom Gesetzesvorbehalt gedeckt. Selbst wenn ein Gesetz dies statuieren sollte, müßte es verhältnismäßig sein. Dies erscheint bereits im Ansatz nicht gegeben. Denn statt die ISA verpflichtend einzuführen, soll der Abschlußprüfer im Einzelfall prüfen, ob eine Regelung für die betreffende Prüfung entbehrlich sein kann. Damit stuft man die ISA von „allgemeinverbindlich“ auf „potentiell verbindlich“ ab. Der vorsichtige Berater ist jedoch verpflichtet, im Zweifelsfall den rechtlich sichersten Weg zu gehen. D. h., er wird im Zweifelsfall lieber mehr als weniger prüfen. Hierdurch belastet er sich und das geprüfte Unternehmen unverhältnismäßig, da dies möglicherweise geeignet, allerdings nicht erforderlich ist und dem Übermaßverbot widerspricht. Allein das Ansinnen an den Prüfer, die gesamten Normen der ISA zu überdenken und begründet abzuwägen, von welchen Normen er sich abzuweichen in der Lage sieht, ist ein Irrweg. Er birgt das Risiko der fehlerhaften Entscheidung mit entsprechenden schadensersatzrechtlichen und auch berufsrechtlichen Risiken. Da es sich zuvörderst um eine Entscheidung des Gesetzgebers handelt, die dieser unzulässigerweise auf den Abschlußprüfer abwälzt, erscheint diese Vorgehensweise vordergründig als elegant, hat aber zur Folge, daß das Risiko vollumfänglich auf den Prüfer mittelständischer Unternehmen abgewälzt wird. Fordert er zuviel von seinen geprüften Unternehmen, werden ihn diese – zu Recht – auf das Übermaßverbot hinweisen können, da insoweit auch das Unternehmen den Eingriff in die unternehmerische Freiheit¹⁰⁷ abwehren können muß. Fordert er zuwenig, riskiert er im Schadensfall eine Haftungsinanspruchnahme oder ein berufsrechtliches Verfahren. Die Skalierung gibt dem Abschlußprüfer daher nur Steine statt Brot, da ihm die Aufgabe aufgebürdet werden soll, die der Gesetzgeber übernehmen müßte.

¹⁰⁴ F. Kirchhof, a. a. O. (Fn. 12), 174 f.

¹⁰⁵ S. o. 3.3.2.

¹⁰⁶ S. u. 4.1.2.2.

¹⁰⁷ S. o. 3.3.2.

4.1.2.3 Abschaffung der Prüfungspflicht für mittelgroße Unternehmen als Kapitulation des Gesetzgebers vor seiner Verantwortung

Die neueren Entwicklungen im Gesetzgebungsverfahren der EU¹⁰⁸ deuten darauf hin, daß man die Prüfung der mittelgroßen Gesellschaften insgesamt abschaffen möchte. Es könnte sich fast der Eindruck aufdrängen, der Gesetzgeber wolle sich der undankbaren Aufgabe entledigen, indem er die Fragen zur Verhältnismäßigkeit und Subsidiarität mit einem großen Federstrich umgeht. Eigene Erfahrungen des Verfassers mit dem Ausscheiden von Unternehmen aus der Prüfungspflicht im Rahmen der Gestaltung zur Vermeidung von Publikationspflichten haben gezeigt, daß die Mandatsverhältnisse hierdurch nicht beeinträchtigt wurden. Die Unternehmen ließen sich nach wie vor weiter prüfen. Eine Einbuße an Honoraren ist für den Prüfer hierdurch nicht zu erwarten. Allerdings wird derzeit jedes Unternehmen, das in die mittelgroße Struktur hineinwächst, an einen Prüfungsablauf gewöhnt. Bereits mit Einführung der 4. und 7. Gesellschaftsrechtlichen Richtlinie¹⁰⁹ – die vom Gläubigerschutz ausging – wurde dies als geeignet und erforderlich angesehen. Wenn jetzt davon abgesehen werden sollte, stellt sich die Frage, ob das, was über mehrere Jahrzehnte als notwendig angesehen wurde, bereits seit damals rechtswidrig war. Denn das, was die Annäherung der Bilanzrechte an Vergleichbarkeit geschaffen hat, bedeutete für den Mittelstand einen großen Schritt zur Vereinfachung grenzüberschreitender Investitionsentscheidungen.¹¹⁰ Was aber sollte der Gesetzeszweck sein? Soll der Gläubigerschutz betont oder die Anlegerinformation gestärkt werden?

Soweit die Anlegerinformation wesentlich im Vordergrund steht, wäre eine Prüfungspflicht eher entbehrlich. Der Normgeber will verlässliche Informationen für die Adressaten des Jahresabschlusses. Dies ist ohne Prüfung nicht gewährleistet. Adressat ist jedoch auch der Gläubiger, was sich aus der Offenlegungspflicht ergibt, denn der Anleger hat ein spezielles Informationsrecht. Gerade bei unternehmergeführten Gesellschaften erscheint eine Prüfungspflicht notwendig, damit die offengelegten Zahlen verwertbar sind und nicht manipulativ eingesetzt werden. Da das Rechnungswesen im Mittelstand sehr oft als nebensächlich angesehen und daher ebenso oft vernachlässigt wird, was sich häufig bereits in der Besetzung der Buchhaltung mit unzureichend ausgebildeten Mitarbeitern zeigt. All dies birgt ein erhebliches Fehlerpotential bei den Jahresabschlüssen. Wollte man die Prüfungspflicht abschaffen, müßte man konsequenterweise auch auf die Offenlegung verzichten. Man könnte jetzt die Vermutung äußern, hier werde deshalb so argumentiert, damit den mittelständischen Abschlußprüfern keine Prüfungsaufträge verlorengehen. Dies ist jedoch unzutreffend. Denn einerseits ist es von der Rendite her kein großer Unterschied, ob man ein prüfungspflichtiges Unternehmen prüft oder eine eingeschränkte Prüfung ohne Bestätigungsvermerk

durchführt. Im letzteren Fall ist das Risiko geringer und die Mandantenakzeptanz größer. Denn die Beschäftigung mit der ungeliebten Buchhaltung erzeugt bei vielen mittelständischen Unternehmern starke Aversionen, da sie nach ihrer Auffassung nur von wichtigeren Aufgaben, wie Expansion und Vertrieb, abgelenkt werden, Kosten verursacht, ohne Rendite zu bringen. Weist man auf Mängel in der Buchhaltung hin, hat man als Überbringer der schlechten Nachricht einen schwierigen Stand, weil es nach Auffassung des Mandanten Aufgabe des Abschlußprüfers, den er als Berater sieht, ist, eventuelle Fehler ohne großes Aufheben auszubügeln. Die Pflichtprüfung gefährdet daher ein Mandat eher als eine eingeschränkte Prüfung. Zudem besteht das Risiko der Überprüfung durch Qualitätskontrollprüfer oder Aufsichtsbehörde. Wenn der Spagat zwischen stetigem Drängen auf Verbesserung des Buchhaltungssystems und Korrektur festgestellter Fehler problematisch erscheint, können sich berufsrechtliche Probleme ergeben. Denn bei einer hohen Anzahl fehlerhafter oder unterlassener Buchungen, die auf Anregung des Abschlußprüfers korrigiert wurden, wird seitens des Qualitätskontrollprüfers oder der Berufsaufsicht oft die Frage aufgeworfen, ob der Abschlußprüfer nicht unzulässigerweise an dem Abschluß erstellend mitgewirkt hat. Trotzdem erscheint es für das Unternehmen gerade bei einer starken Unternehmerpersönlichkeit besser, wenn frühzeitig über die Pflichtprüfung ein Anpassungsdruck aufgebaut wird, der zu einer stetigen Verbesserung des Rechnungswesens zwingt. Hierdurch werden die Voraussetzungen für den Fortbestand des Unternehmens verbessert, da die Frühwarnfunktionen und Kontrollmechanismen besser funktionieren. Darüber hinaus sollte die Hilfestellung von Seiten des Abschlußprüfers nicht durch die Keule strafrechtlicher Sanktionen ersetzt werden.

Die gesetzlichen Regelungen sind Aufgabe des Gesetzgebers. Hiervor darf er nicht kapitulieren, insbesondere nicht Entscheidungen treffen, die dazu führen, daß gesetzgeberische Entscheidungen, die mehr als 30 Jahre zurückliegen und sich bewährt haben, mit einem Federstrich beiseite gefegt werden. Auch in diesem Zusammenhang zeigt sich, wie wichtig es ist, daß der Gesetzgeber den Gesetzeszweck festsetzt. Die derzeitigen Auflösungstendenzen des Gläubigerschutzes zeigen dies nicht nur im Bilanzrecht,¹¹¹

108 Vgl. http://www.wpk.de/aktuell/nachricht_19-07-2012_02.asp.

109 Vierte Richtlinie 78/660/EWG des Rates vom 25. Juli 1978 auf Grund von Artikel 54 Absatz 3 Buchstabe g des Vertrages über den Jahresabschluß von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen, ABl. L 222 1978, 11 ff. und Siebente Richtlinie 83/349/EWG des Rates vom 13. Juni 1983 aufgrund von Artikel 54 Absatz 3 Buchstabe g) des Vertrages über den konsolidierten Abschluß ABl. L 193, 1983, 1.

110 Vgl. *Beul, steueranwaltsmagazin* 2009, 100 f.

111 S. o. 2 m. w. N.

sondern – im vorliegenden Zusammenhang – auch im Prüfungsrecht.

4.2 Unabhängige Aufsichtsbehörde, demokratische Kontrolle

Die unabhängige Behörde unterliegt bereits dem Manko mangelnder demokratischer Legitimation, weshalb sie nach zentralem Verständnis des deutschen Verfassungsrechts zusätzlichen Einwänden ausgesetzt ist.¹¹²

Außerdem begegnet diese Regelung erheblichen Bedenken, da ein unzulässiger Eingriff in die Berufsausübungsfreiheit¹¹³ des Abschlußprüfers vorliegt. Die Verlagerung der Berufsaufsicht von der Selbstverwaltung auf eine unabhängige Behörde stellt einen Eingriff in die Berufsausübungsfreiheit dar. Sie widerspricht dem Subsidiaritätsprinzip, da die sachnähere Regelung auf der Ebene der Selbstverwaltung erreicht werden kann, was die Erforderlichkeit entfallen läßt. Es ist auch nicht ersichtlich, daß diese Aufsicht nicht funktioniert. Zumindest ist die Regelung deshalb unverhältnismäßig, weil als milderes Mittel eine Kombination zwischen Selbstverwaltung und unabhängiger Aufsicht gewählt werden könnte. Die vorgesehene Regelung ist daher als unzulässiger Eingriff in die Berufsfreiheit zu werten.

4.3 Einbeziehung freiwilliger Prüfungen bei kleinen Unternehmen

Der Vorschlag der EU-Kommission sieht in Art. 1 Nr. 2 Buchst. a) ÄR vor, daß sich die Regelungen nicht nur auf gesetzlich vorgeschriebene Abschlußprüfungen beziehen sollen, sondern auch sogenannte freiwillige Prüfungen nicht prüfungspflichtiger Unternehmen. Hierdurch wäre nicht nur die Prüfungsdurchführung selbst betroffen (z.B. Anwendungspflicht der ISA auch in diesem Bereich), vielmehr sind zusätzlich regulatorische Maßnahmen wie z.B. externe Qualitätskontrollen einzubeziehen, was den Kreis der hiervon betroffenen Berufsangehörigen stark ausweitet. Dies führt zu Lasten kleiner und mittlerer Praxen zu weitergehenden Pflichten, die erhebliche Kosten verursachen.

Die Regelung ist im Hinblick auf die Berufsausübungsfreiheit¹¹⁴ des Abschlußprüfers zu überprüfen. Es ist nicht ersichtlich, warum eine solche Regelung europaweit erforderlich sein sollte. Sie widerspricht dem Subsidiaritätsprinzip, weil nicht begründbar ist, welche Ziele hierdurch auf Unionsebene besser verwirklicht werden können und warum diese von den Mitgliedstaaten nicht erreicht werden können. Außerdem widerspricht sie dem Übermaßverbot, da sie zusätzliche Kostenbelastungen hervorrufen, die in keiner Relation zu den zu erwarteten Verbesserungen stehen. Die Mittel-Zweck-Relation erscheint vollkommen aus dem Ruder gelaufen. Die Regelung stellt daher einen unzulässigen Eingriff in die Berufsfreiheit dar.

4.4 Unternehmen öffentlichen Interesses

Die Definition des Begriffes „Unternehmen von öffentlichem Interesse“ findet sich in Art. 2 Nr. 13 der Richtlinie (Art. 1 Nr. 2 Buchst. d) ÄR, obwohl die speziellen Regelungen für diese Unternehmen in der Verordnung enthalten sind. Bei der bislang schon geltenden Regelung in Art. 2 Nr. 13 RL 2006/43/EG werden sowohl kapitalmarktorientierte Unternehmen als auch Versicherungen und Kreditinstitute ausdrücklich erwähnt. Bislang wurde den Mitgliedstaaten die Möglichkeit eingeräumt, zusätzlich „andere Unternehmen ... zu bestimmen, beispielsweise Unternehmen, die aufgrund der Art ihrer Tätigkeit, ihrer Größe oder der Zahl ihrer Beschäftigten von erheblicher öffentlicher Bedeutung sind.“ Außerdem wurde in Art. 39 RL 2006/43/EG eine Öffnungsklausel normiert, die den Mitgliedstaaten ermöglicht, nach eigenem Ermessen nicht kapitalmarktorientierte Unternehmen von einigen besonders hohen Anforderungen (z.B. Transparenzbericht, Pflichten zur Implementierung eines Prüfungsausschusses, besondere Regelungen bezüglich Unabhängigkeit und Verkürzung des Peer-Review-Zeitraumes) auszunehmen. Demgegenüber enthält der Vorschlag zu Art. 1 Nr. 2 Buchst. d) ÄR eine extreme Ausweitung des Kreises der Unternehmen öffentlichen Interesses, durch einen Numerus Clausus weiterer sieben Branchen, die als finanzmarktnah angesehen werden (z.B. Zahlungsinstitute, E-Geld-Institute, zentrale Gegenparteien usw.). Die bisherige Öffnungsklausel soll wegfallen. Aufgrund der lediglich branchenbezogenen Definition kommen zusätzliche Belastungen auf die betroffenen Unternehmen zu, unabhängig von den Größenkriterien. Wenn man die branchenbezogene Einbeziehung aller kapitalmarktorientierten Unternehmen betrachtet, stellt sich bereits heute die Frage, inwieweit derartige Unternehmen geringer Größe ein Risiko für die Öffentlichkeit oder gar ein systemisches Risiko darstellen sollen. Wer derzeit den Aufwand bei der Prüfung derartiger Unternehmen betrachtet, der vollkommen überdimensioniert ist und kleine kapitalmarktorientierte Unternehmen wegen der hohen Kosten immer wieder vor die Frage stellt, diese Position (etwa durch Delisting) aufzugeben, fragt sich, warum nunmehr auch kleine sonstige Unternehmen in die erhöhten Pflichten eingebunden werden sollen. Hierzu ist insbesondere auf die in Art. 2 Nr. 13d ÄR enthaltenen „Wertpapierfirmen“ verwiesen, die eine Vielzahl kleiner und sehr kleiner Finanzdienstleister umfaßt, deren Tätigkeit in Portfolioverwaltung oder Anlageberatung besteht.

Die Regelung ist unter dem Blickwinkel des Eingriffs in die Berufsfreiheit¹¹⁵ bzw. unternehmerische Freiheit¹¹⁶ zu untersuchen. Die betroffenen Unternehmer und Unterneh-

¹¹² S. o. 3.4.

¹¹³ S. o. 3.3.1.

¹¹⁴ S. o. 3.3.1.

¹¹⁵ S. o. 3.3.1.

¹¹⁶ S. o. 3.3.2.

men haben z. T. nur – wenn überhaupt – regionale Bedeutung; eine irgendwie geartete systemische Relevanz kommt ihnen in keiner Weise zu. Insoweit ist nicht ersichtlich, warum eine solche Regelung europaweit erforderlich sein sollte. Sie widerspricht dem Subsidiaritätsprinzip, weil nicht begründbar ist, welche Ziele in bezug auf Unternehmen nur regionaler Relevanz hierdurch auf Unionsebene besser verwirklicht werden können und warum diese von den Mitgliedstaaten oder regional nicht erreicht werden könnten. Außerdem widerspricht sie dem Übermaßverbot, da sie zusätzliche Kostenbelastungen hervorruft, die in keiner Relation zu den zu erwarteten Verbesserungen stehen. Die Mittel-Zweck-Relation erscheint überstrapaziert. Die Regelung stellt daher einen unzulässigen Eingriff in die Berufsfreiheit bzw. unternehmerische Freiheit dar.

4.5 Verbot der Erbringung prüfungsfremder Leistungen, prüfungsverwandter Leistungen und generelles Verbot der Erbringung prüfungsfremder Leistungen

Nach dem Vorschlag zu Art. 10 I VO soll es nicht gestattet sein, daß Abschlußprüfer und solche, die dem Netzwerk des Abschlußprüfers angehören, andere als Abschlußprüfungs- oder prüfungsverwandte Leistungen erbringen.

Die Definition von prüfungsverwandten Leistungen erfolgt in Art. 10, Ziff. 2 a) bis f) VO. Im deutschen Recht ist eine Vielzahl von Prüfungsleistungen geregelt, die gesetzlich zwingend durch den Abschlußprüfer im Rahmen der Jahresabschlußprüfung erbracht werden müssen (z. B., DepotG, MaRisk, WpHG, § 53 HGrG, § 317 Abs. 4 HGB, GwG [Geldwäsche]), wobei dies jedoch nicht Bestandteil der Abschlußprüfung ist. Hierdurch kommt es zu Friktionen, weil diese Tätigkeiten möglicherweise aufgrund der unklaren Diktion der als prüfungsverwandten Leistungen im Sinne von Art. 10 Ziff. 2 Buchst. f) VO zu werten sein könnten.

Zwar enthält der Vorschlag der VO in Art. 9 Ziff. 2 VO eine Begrenzung der Honorare für prüfungsverwandte Leistungen auf 10 % des Abschlußprüfungshonorars. Hierdurch ergäbe sich jedoch eine empfindliche Einschränkung, da der Honoraranteil dieser prüfungsverwandten Leistungen in der Praxis deutlich mehr als 10 % beträgt, wodurch die Durchführung gesetzlicher Prüfungsaufträge in Deutschland gefährdet wäre. Im Zusammenhang mit der Rechtfertigung stellt sich die Frage, inwieweit diese Regelung zur Stärkung der Unabhängigkeit des Abschlußprüfers beitragen soll. Unter dem Blickwinkel des Eingriffs in die Berufsfreiheit sind daher Argumente für die Geeignetheit und die Angemessenheit der Maßnahme nicht ersichtlich, eine Rechtfertigung nicht gegeben und die Maßnahme daher als unzulässiger Eingriff in die Berufsfreiheit anzusehen.

Auch das vollständige Verbot prüfungsfremder Leistungen gemäß Art. 10 V VO begegnet erheblichen Bedenken

im Hinblick auf die Verhältnismäßigkeit, da sie nur auf die großen vier Prüfungsgesellschaften („Big 4“)¹¹⁷ zugeschnitten ist und diesen jegliche Beratung verbieten soll. Es ist nicht ersichtlich, welche positiven Einflüsse auf die Unabhängigkeit hierdurch entstehen sollen. Dem liegt eher der – zwar naheliegende – Vorab-Pauschalverdacht unzulässiger Absprachen zwischen den großen Prüfungsgesellschaften zugrunde, nach dem Motto: Wenn der eine prüft, berät der andere und umgekehrt. Dem kann jedoch nicht durch prohibitive Regelungen entgegengewirkt werden. Vielmehr ist dies Sache der zuständigen Kartellbehörde.

Eine solche Regelung steht daher der unzulässige Eingriff in die Berufsfreiheit¹¹⁸ bzw. unternehmerische Freiheit¹¹⁹ geradezu auf die Stirn geschrieben. Es ist nicht ersichtlich, warum diese Regelung erforderlich sein soll, noch warum geeignet – wenn man nicht eine unzulässige kartellrechtlich-prohibitive Argumentation gelten ließe.

Sie erweist sich in bezug auf die Mittel-Zweck-Relation als offenkundiger Verstoß gegen das Übermaßverbot und ist daher unzulässig.

4.6 Marktintegrität, Bekanntmachung von Sanktionen und Maßnahmen

Der Vorschlag der Kommission sieht in Art. 17 VO bei Verdacht dolosen Verhaltens neben der Informationspflicht des Unternehmens vor, daß der Abschlußprüfer diesen Verdacht der zuständigen Behörde mitzuteilen hat, wenn er der Meinung ist, daß die von dem geprüften Unternehmen eingeleiteten Maßnahmen nicht geeignet sind, diese Unregelmäßigkeiten abzustellen. Die Redepflicht gegenüber den zuständigen unternehmensinternen Gremien (z. B. Aufsichtsrat) – als Adressaten der Prüfungsergebnisse – erscheint von der Zielrichtung der Prüfung, wie bereits im geltenden deutschen Recht geregelt, möglich. Fraglich ist jedoch, ob dies auch für Mitteilungen an Außenstehende – z. B. zuständige Behörden – gilt, da insoweit eine Durchbrechung der Verschwiegenheitspflicht vorliegt. Insbesondere liegt ein Verstoß gegen das Nemo-tenetur-Prinzip¹²⁰ nahe, da die Meldung an die zuständige Behörde – die nicht klar definiert ist – auch die zuständige Staatsanwaltschaft sein könnte. Außerdem könnte der Eingriff möglicherweise nicht mehr verhältnismäßig sein. Einerseits besteht eine gesetzliche Verpflichtung auf Auskunftserteilung an den Ab-

117 Zur Monopolproblematik der Big 4 vgl. *Luttermann* JZ 2011, 965 f.

118 S. o. 3.1.1.

119 S. o. 3.3.2.

120 Das Selbstbelastungsverbot (*nemo tenetur se ipsum accusare, nemo tenetur jurare in suam turpitudinem*) ergibt sich aus dem Recht auf ein faires Verfahren gemäß Art. 6 EMRK, und ist als allgemeines justizielles Grundrecht unionsrechtlich sowohl zugunsten natürlicher Personen als auch von Unternehmen anerkannt (vgl. EuGH v. 18. 10. 1989, Rs. 374/87, *Orkem/Kommission*, Slg. 1989, 3283 Rn. 35; v. 07. 01. 2004, Rs. C-204/00, *Aalborg Portland*, Slg. 2004, I-123 Rn. 64 f.

schlußprüfer, weshalb eine Selbstbelastung möglich wäre, wenn dieser die Informationen weitergeben muß und dies wiederum zu strafrechtlicher Verfolgung führen kann. Andererseits obliegt es in erster Linie den Überwachungsorganen und nicht dem Abschlußprüfer, Unregelmäßigkeiten nachzugehen. Diesen muß das Opportunitätsprinzip erhalten bleiben, d. h. dies bedeutet auch die Möglichkeit, im Interesse des Unternehmens von einer Strafverfolgung abzuweichen. Sollten dem öffentlichen Interessen entgegenstehen, ist es Sache des Gesetzgebers, im Einzelfall – wie bei der Geldwäsche – entsprechende Pflichten zu regeln. Hier handelt es sich um die Abwägung zwischen öffentlichem (Straf-) Verfolgungsinteresse und dem Schutz der Privatsphäre bzw. dem Schutz der Unternehmensinteressen. Soweit nach den in Art. 64 VO vorgeschlagenen Bekanntmachungen von Sanktionen und Maßnahmen der Berufsaufsicht gegen Berufsangehörige die zugrundeliegenden Pflichtverletzungen sowie die verantwortlichen Personen veröffentlicht werden sollen, wäre dies verpflichtend, sofern nicht die Stabilität der Finanzmärkte hierdurch ernsthaft gefährdet wird. Diese generelle Prangerwirkung birgt zweierlei Gefahren: Erstens, daß bei wirklich gravierenden Verstößen wegen ihrer Relevanz für die Finanzmärkte im Einzelfall ein Interesse daran bestehen – oder so argumentiert werden kann –, daß gerade diese signifikanten Fälle nicht öffentlich bekannt zu machen sind, kleinere Verstöße allerdings der vollen Prangerwirkung unterliegen, was im folgenden unter grundrechtlichen Gesichtspunkten zu untersuchen ist. Übergreifend ist der Schutz des Allgemeinen Persönlichkeitsrechts¹²¹ zu berücksichtigen. Es ist in der deutschen Verfassungstradition bereits früh aus Art. 2 I (freie Entfaltung der Persönlichkeit) i. V. m. Art. 1 I GG (Schutz der Menschenwürde) postuliert.¹²² Dabei handelt es sich um den komplementären Schutz der geistig-seelischen Integrität¹²³ zum Schutz der körperlichen Integrität. Insofern erscheint die Rückkopplung des BVerfG zur Menschenwürde zutreffend. Geschützt wird der Mensch in seinem gesamten Sein, nicht nur in der körperlichen Unversehrtheit.¹²⁴ Dies findet eine Parallele in Rechtsprechung des EuGH, die zuerst die einzelnen Freiheitsrechte anerkannte, Schutz der Menschenwürde,¹²⁵ Vereinigungsfreiheit,¹²⁶ Religionsfreiheit,¹²⁷ Recht auf Unverletzlichkeit der Wohnung¹²⁸ und des Briefverkehrs,¹²⁹ bis hin zur Ableitung aus den beiden letztgenannten, dem allgemeinen Persönlichkeitsrecht,¹³⁰ als Achtung des Privatlebens, des Arztgeheimnisses, der Familiengemeinschaft, des Schutzes persönlicher Informationen. Außerdem ist der Rechtsgedanke in Art. 8 EMRK¹³¹ enthalten, der über Art. 6 III EU als Grundsatz des Unionsrechts anerkannt ist. Insofern stellt sich die Frage, ob das Allgemeine Persönlichkeitsrecht nunmehr als Rechtsgedanke aus der Menschenwürde des Art. 1 GRC und den übrigen vorgenannten Normen der GRC entsprechend der Rechtsprechung des BVerfG verallgemeinerungsfähig ist. Dies liegt nahe wegen der mittelbaren Ableitung des Allgemeinen Persönlichkeitsrechts aus dem Schutz der Menschenwürde,¹³² wenn man die-

ses Recht quasi im Sinne einer Abstrahlwirkung der Menschenwürde versteht, ohne daß hieraus der uneingeschränkte Schutz gefolgert werden könnte.

Zusätzlich ist auf den Schutz personenbezogener Daten gemäß Art. 8 und 7 GRC zu rekurren. Eine ausführliche Begründung kann in diesem Zusammenhang nicht erfolgen, da sie den Umfang sprengte; sie bleibt daher späteren Ausführungen vorbehalten. Eine Rechtfertigung kann daraus hergeleitet werden, daß die Veröffentlichung über die Einleitung von Sanktionen oder Untersuchungen gegen Abschlußprüfer von Unternehmen öffentlichen Interesses bei sehr stark öffentlichkeitsrelevanten Fällen geeignet erscheint, das öffentliche Vertrauen in die Aufsichtssysteme zu erhalten bzw. wiederherzustellen. Es ist nicht angängig, daß die Öffentlichkeit mangels Veröffentlichung derartiger Untersuchungen den Eindruck erhält, eine wirksame Kontrolle finde nicht statt. Es ist jedoch auch erforderlich, die Einstellung eines Verfahrens oder einen Freispruch zu veröffentlichen, um die Reputation der Betroffenen wiederherzustellen. Allerdings ist es nicht ersichtlich, warum

121 S. u. 4.6.

122 BGHZ 13, 334, 338 (Veröffentlichung von Briefen); BGHZ 26, 349, 354 (Herrenreiter); BVerfGE 35, 202 (Lebach); BVerfGE 34, 269 (Soraya).

123 BVerfGE 16, 194, 201 f.; 17, 108, 117; 19, 179, 184; 27, 344, 351; *Murswiek* in Sachse, GG, 5. A. 2009, Art. 2 Rn. 61.

124 Dies findet nunmehr auch eine Parallele in der neueren Rechtsprechung des BVerfG, das ein Mindestmaß an Teilhabe am gesellschaftlichen, kulturellen und politischen Leben über die physische Existenz hinaus als Bestandteil eines menschenwürdigen Lebens ansieht und daher auf Art. 1 GG stützt (vgl. BVerfG, 1 BvL 1/09 vom 09.02.2010 [Hartz IV], http://www.bverfg.de/entscheidungen/ls20100209_1bvlo00109.html und BVerfG, 1 BvL 10/10 vom 18.07.2012 [Geldleistungen an Asylbewerber], http://www.bverfg.de/entscheidungen/ls20120718_1bvlo01010.html)

125 EuGH v. 12.11.1969, Rs. 26/69, *Stauder*, Slg. 1969, 419, 424; v. 11.01.1974, Rs. 4/73, *Nold*, Slg. 1974, 491 m. Rn. 12 ff.; v. 09.10.2001, Rs. C-377/98, *Niederlande/Parlament und Rat*, Slg. 2001, I 7079.

126 EuGH v. 08.10.1974, Rs. 175/73, *Gewerkschaft/Rat*, Slg. 1974, 917 Rn. 14.

127 EuGH v. 27.10.1976, Rs. 130/75, *Prais*, Slg. 1976, 1589.

128 EuGH v. 21.09.1989, Rs. 46/87, *Hoechst*, Slg. 1989, 2859.

129 EuGH v. 21.09.1989, Rs. 46/87, *Hoechst*, Slg. 1989, 2859.

130 EuGH v. 26.10.1980, Rs. 136/79, *National Panasonic/Kommission*, Slg. 1980, 2033, 2056 ff.; v. 21.09.1989, Rs. 47/87 u. a., *Hoechst*, Slg. 1989, 2859; L v. 08.04.1992, Rs. C-62/90, *Kommission/Deutschland*, Slg. 1992, I-2575, Rn. 23; v. 05.10.1994, Rs. 404/92, *X/Kommission*, Slg. 1994, I-4737, Rn. 17; vgl. auch *Lecheler*, ZEuS 2003, 337, 342.

131 EGMR, (Kleine Kammer) v. 24.06.2004; Beschwerde-Nr. 59320/00, (v. Hannover I), NJW 2004, 2647 ff.; EGMR, (Große Kammer) v. 07.02.2012, Az. 40660/08 und 60641/08 (v. Hannover II), *Kommunikation und Recht* 2012, 179 ff.

132 Zur Kritik und zur Abgrenzung vgl. *Höfling*, Sachse, GG, 5. A. 2009, Art. 1 Rn. 66 m. w. N., wobei allerdings der ganzheitliche Ansatz des BVerfG nicht berücksichtigt wird, der von der körperlichen Unversehrtheit ausgehend dies auf die geistig-seelische Integrität ausweitet (s. o. Fn. 124). Hier wird der Mensch in seiner Menschenwürde als Einheit von Körper und Psyche verstanden, was eine Heilung der historisch vorgefundenen Überbetonung der körperlichen Unversehrtheit darstellt, die zuvörderst geregelt wurde.

eine generelle Regelung erforderlich sein und den Persönlichkeitsschutz in jedem Fall verdrängen soll. Je weniger schwerwiegend ein Verstoß anzusehen ist, um so mehr muß bei der Abwägung der Schutz der Persönlichkeit überwiegen, da das öffentliche Interesse an der Ahndung des Verstoßes und seiner Bekanntgabe geringer ausfällt. Bei geringfügigen Verstößen reicht daher eine allgemeine Bekanntgabe ohne Nennung von Namen bzw. eine rein statistische Veröffentlichung vollkommen aus.

4.7 Externe Rotation, Mehrjahresbestellung, Co-Audit und qualitätssichernde Entgeltregelungen als Maßnahmenpaket

Der Vorschlag der EU-Kommission schreibt in Art. 33 VO eine Mehrjahresbestellung und die verpflichtende Rotation des Abschlußprüfers der Unternehmen öffentlichen Interesses vor. Dies soll gemäß Nr. 27 der Erwägungsgründe der Stärkung der Unabhängigkeit dienen. Außerdem sind andere Maßnahmen gemäß Art. 33 Ziff. 4 VO vorgeschrieben, die ebenfalls dieses Ziel verfolgen. Allerdings bestehen gegen diese Maßnahmen – soweit sie isoliert festgeschrieben werden sollten – erhebliche Bedenken. So ist davon auszugehen, daß die Rotation allein nur dazu führt, daß die Gruppe der vier großen weltweit agierenden Netzwerke („Big 4“) den Markt weiter unter sich aufteilen.¹³³ Die Rotation führt also nur zu einem Karussellverhalten der geprüften Unternehmen. Insoweit erscheint die Geeignetheit der isolierten Maßnahme mehr als zweifelhaft. Allerdings ergibt sich eine weitere Rechtfertigung für die externe Rotation, die jedoch auch nicht als isolierte Maßnahme gerechtfertigt werden kann. Diese ergibt sich daraus, daß eine wesentliche Befürchtung im Rahmen des Gesetzgebungsvorhabens dahingehend gehegt wurde, daß die Big 4 inzwischen systemische Relevanz haben. Als im Zusammenhang mit dem Enron-Skandal das damals fünfte weltweit agierende Netzwerk, Arthur Andersen, auseinanderbrach, führte dies zur Marktkonzentration auf nunmehr nicht mehr fünf, sondern vier Großanbieter. Hierdurch besteht nunmehr die Sorge vor einem Wegbrechen eines weiteren, soweit ein neuer Skandal an die Öffentlichkeit dringt. Aus diesem Grunde wurde möglicherweise seitens der europäischen Behörden – die allein einen europaweiten Überblick hätten erhalten können – die Rolle der Banken-Abschlußprüfer in der Finanzkrise nur unzureichend öffentlich untersucht. Denn der Nachweis gravierender Fehler könnte wiederum zu einer weiteren Marktkonzentration führen. Die Big 4 sind nunmehr auch „too big to fail“.

Daher sollten Anreize geschaffen werden, den Markt wieder so zu gestalten, daß ohne Gefahr für das System ausreichend Anbieter vorhanden sind, um den Wegfall eines der Anbieter verkraften zu können. Hierzu hatte die Kommission erwogen, zusätzlich zur Rotation ein Co-Audit („joint audit“ mit gemeinsamem Prüfungsurteil) vor-

zuschreiben, d. h. einen zweiten Abschlußprüfer, der nicht den Big 4 angehören durfte. Eine entsprechende Regelung hat jedoch keinen Eingang in den Vorschlag der Kommission gefunden. Die Überlegungen waren jedoch durchaus überzeugend. Denn eine Maßnahme allein ist nicht geeignet, die Ziele – Stärkung der Unabhängigkeit und Förderung eines ausreichenden Angebots – zu erreichen. Dabei kann man beide Ziele nicht trennen, da sie ineinandergreifen. Die Tatsache, daß ein Abschlußprüfer selbst systemrelevant („to big to fail“) ist, birgt die Gefahr, daß seine Unabhängigkeit gefährdet sein könnte, da bei Fehlverhalten eine Maßnahme nicht mit gebotener Härte angeordnet werden kann und daher die Verführung bestehen könnte, nicht allzu strenge Maßstäbe anzulegen.

Mehrfjahresbestellung und externe Rotation sind für die Unabhängigkeit des Abschlußprüfers von großer Bedeutung. Die Mehrjahresbestellung macht im Rahmen der Prüfung ein Schielen auf die jährliche Wiederwahl entbehrlich, stärkt also die Unabhängigkeit. Allerdings ist gerade bei großen Abschlußprüfungen ein ruinöser Preiskampf zu beobachten. Geeignet und erforderlich wäre für Unternehmen öffentlichen Interesses daher die Kombination mehrerer Komponenten, nämlich die der Rotation mit Mehrjahresbestellung und Co-Audit bei gleichzeitiger qualitätssichernder Entgeltregelung, damit eine qualitativ ausreichende Prüfungstätigkeit auch bezahlt und damit gesichert wird.¹³⁴ Die externe Rotation führt dazu, daß ein allzu vertrautes Verhältnis zwischen Prüfungsgesellschaft und geprüftem Unternehmen nicht entstehen kann. Die Nachteile der externen Rotation als isolierte Maßnahme liegen darin, daß hierdurch eine Sicherstellung ausreichenden Erfahrungswissens nicht unbedingt gewährleistet ist. Außerdem ist ein sogenannter Kamineffekt zu befürchten, der dazu führt, daß nach externer Rotation die ehemals von mittelgroßen Prüfern geprüften Unternehmen durch eine der Big4-Gesellschaften geprüft werden und dann im Rahmen dieser Gruppe wechseln. Gegen die externe Rotation

¹³³ Vgl. zur Kritik an der Änderung der Meinung durch die EU-Kommission *Luttermann*, JZ 2011, 965 f.

¹³⁴ Eine Parallele findet sich in dem Spannungsverhältnis zwischen der Alimentation des Berufsbeamtentums und der Bekämpfung der Korruption. Die preußischen Beamten mußten regelmäßig den Dienstort wechseln, „rotieren“, erhielten dafür u. a. eine amtsangemessene Alimentation, um unabhängig, d. h. nicht korrumpierbar zu sein. Dies ist heute noch Inhalt der hergebrachten Grundsätze des Berufsbeamtentums und insoweit durch Art. 33 GG gewährleistet (vgl. *Battis*, in *Sachse*, GG, 5. A. 2009, Art. 33 Rn. 71; vgl. zuletzt *BVerfG* v. 14.02.2012, 2 BVL 4/10 [zur W-2 Besoldung], 1. LS, Rn. 145 m. w. N.) Diese Grundsätze des deutschen Verfassungsrechts sind insoweit allgemeingültig, als derjenige, von dem man beruflich ein hohes Maß an Unabhängigkeit – anders ausgedrückt eine hohe Korruptionsresistenz – erwartet, auch in der Lage sein muß, sein Leben zu bestreiten. Ein öffentlich-rechtliches System, das dies nicht gewährleistet, verwirkt gleichsam den Anspruch auf Korruptionsfreiheit. Spannt man diesen Bogen weiter vom Notar als Gebührenbeamten zu den sonstigen Trägern öffentlicher Aufgaben, wie hier den Abschlußprüfern, ergibt sich eine hinreichende Rechtfertigung auch für eine qualitätssichernde Entgeltregelung durch den Gesetzgeber.

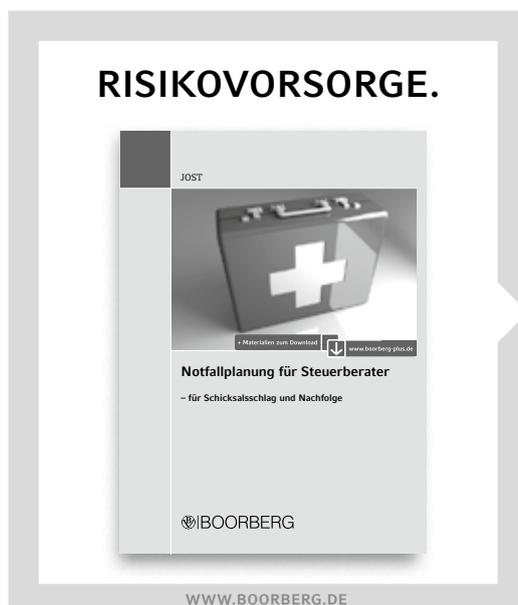
insbesondere bei sehr komplexen Prüfungen kann sprechen, daß die Vertrautheit mit einem Mandat auch zur Folge haben kann, daß die Schwachstellen eines Unternehmens bekannt sind und deren Entwicklung über mehrere Prüfungen beobachtet werden können. Andererseits birgt diese Vertrautheit die Gefahr, betriebsblind zu werden, weshalb ein Wechsel neue Erkenntnisse bringen kann. Wenn nun die externe Rotation mit einem Co-Audit gekoppelt wird, werden immer neue Anstöße durch den neu hinzukommenden Prüfer gegeben, ohne daß das Erfahrungswissen verlorenginge. Sicherzustellen ist jedoch eine überlappende Rotation, so daß im Regelfall immer ein schon länger bestellter Abschlußprüfer verbleiben kann. Ein weiteres Argument für das Co-Audit besteht darin, daß hier zwei voneinander Unabhängige zu einer gemeinsamen Meinungsbildung kommen müssen, was als Stärkung des Vier-Augen-Prinzips anzusehen ist.

Da es sich bei der vorgesehenen externen Rotation um einen Eingriff in die Berufsfreiheit der Abschlußprüfer handelt, wäre die Anordnung einer isolierten Maßnahme als Vorgehen unter dem Gesichtspunkt eines unzulässigen Eingriffs in die Berufsfreiheit¹³⁵ zu betrachten und wegen Ungeeignetheit und Verstoß gegen das Übermaßverbot als unverhältnismäßig anzusehen. Denn zur Sicherstellung einer ausreichenden Anzahl von Anbietern führt diese Maßnahme nicht, ist also ungeeignet. Als Maßnahme zur Stärkung der Unabhängigkeit wäre sie ungeeignet, da dann nur ein Wechsel innerhalb des Oligopols entstünde (Karussell-effekt) und die größeren mittelständischen Abschlußprüfer

Mandatsverlusten ausgesetzt wären, mit der zusätzlichen Gefahr, daß diese Mandate später nur noch unter den Big4 wechseln (Kamineffekt). Diese Effekte bleiben auch bestehen, wenn keine Maßnahmen für eine qualitätssichernde Entgeltregelung getroffen werden. Denn dann ist zu erwarten, daß allein die Big 4 zulasten der größeren Mittelständler den ruinösen Preiskampf durchstehen können. Außerdem ist eine längere Mehrjahresbestellung – wie derzeit in Frankreich üblich – ein geeignetes Mittel, die Unabhängigkeit zu stärken. Zuletzt ist darauf hinzuweisen, daß nur die Kombination der Mittel den geringstmöglichen Eingriff, mit den für alle Beteiligten geringsten wirtschaftlichen Einbußen, darstellt. Die Big 4 werden nur geringe Marktanteile – wenn überhaupt – auf Grund des Co-Audit abgeben müssen, da die großen Mittelständler nicht in der Lage sein werden, alle Großgesellschaften im gleichen Umfang zu prüfen. Allerdings dürfte die externe Rotation mit Co-Audit nur bei den komplexen Abschlußprüfungen kapitalmarkt-orientierter Unternehmen gerechtfertigt sein. Bei sonstigen Prüfungen wäre der Aufwand übermäßig und daher nicht zulässig.

Die Mehrjahresbestellung mit qualitätssichernder Entgeltregelung ist zur Stärkung der Unabhängigkeit auch bei den übrigen Abschlußprüfungen erforderlich und gerechtfertigt.

135 S.o. 3.1.1.



Notfallplanung für Steuerberater – für Schicksalsschlag und Nachfolge

von Alexander Jost

2011, 150 Seiten, € 24,80

ISBN 978-3-415-04086-1

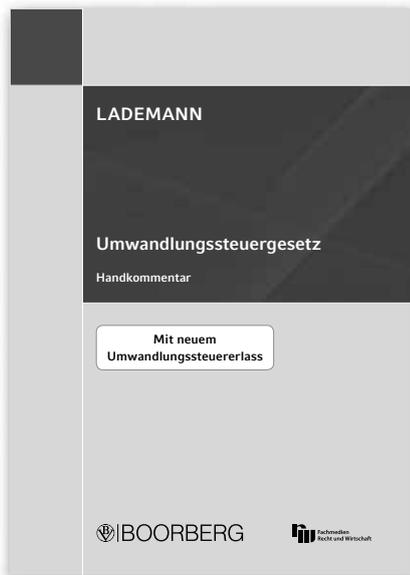
Mit Hilfe dieses Buches erstellen Sie Schritt für Schritt alle notwendigen Unterlagen, die wichtig für einen reibungslosen Ablauf in Ihrer Kanzlei sind, falls Sie kurzfristig ausfallen. Für Ihre private Vorsorge finden Sie hier ebenfalls aussagekräftige Hinweise und Empfehlungen, die Ihren privaten Notfallplan ermöglichen. Praxisorientierte und umfassende Erläuterungen sowie zahlreiche Mustervorlagen, Schreiben, Verfügungen, Verträge, Vollmachten und Dokumentationen machen dieses Buch zur idealen Arbeitshilfe.

Als besonderer Service stehen sowohl der Leitfaden für die Kanzlei als auch der Leitfaden für persönliche Vorkehrungen zum **kostenlosen Download unter www.boorberg-plus.de/alias/notfallplanung** für Sie bereit.

BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564
TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE

SZ0412



TOPAKTUELL.

WWW.BOORBERG.DE

LADEMANN
Umwandlungssteuergesetz
Handkommentar

von Wjatscheslav Anissimov, Dr. Stefan Behrens, Dr. Hartmut Hahn, Ines Heß, Professor Dr. Dirk Jäschke, Dr. Vanessa Köth, Professor Dr. Jörg Ottersbach, Dr. Wendelin Staats, Dr. Jürgen Staiger und Privatdozent Dr. Michael Stöber

2012, 864 Seiten, € 128,-

in Zusammenarbeit mit Deutscher Fachverlag GmbH – Fachmedien Recht

ISBN 978-3-415-04743-3

Der Handkommentar enthält topaktuelle Erläuterungen des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStG) **mit dem neuen BMF-Umwandlungssteuererlass 2011** vom 11. November 2011. Dieses sehr umfangreiche BMF-Schreiben setzt sich mit der komplexen Materie in ihren vielfältigen Bezügen zu nahezu allen Gebieten des Ertragsteuerrechts auseinander. Mit dem neuen Umwandlungssteuererlass ändern sich die Rahmenbedingungen für Unternehmen und ihre Berater grundlegend.

Der Kommentar analysiert dementsprechend das neue Umwandlungssteuergesetz mit einem deutlichen Schwerpunkt auf dem hierzu ergangenen Erlass: Welche Grundentscheidungen liegen ihm zugrunde, welche Konsequenzen lassen sich aus ihm ziehen und wo begegnet die Auffassung der Finanzverwaltung fundierten Bedenken? Gleichzeitig geben die Autoren Antworten auf zahlreiche nicht geregelte Fragen. Die Rechtsprechung, die bisher nahezu ausschließlich zum alten Recht erging, wird in ihren Auswirkungen auf das neue Recht analysiert. Die umfangreiche Literatur zum Thema ist ausgewertet und auf den Punkt gebracht.

 **BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564 TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE SZ0412

LiteraTour spezial

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.

Ahrens/Gehrlei/Ringstmeier

Fachanwaltskommentar Insolvenzrecht

Luchterhand, Köln, 2012, 2562 Seiten

Dies ist ein Kommentar, der entsprechend der Aktualität natürlich auch das ESUG berücksichtigt und neben den Grundkommentierungen des Insolvenzrechts bzw. der InsO auch auf bedeutende Nebengesetze Bezug nimmt, die der geneigte Praktiker in der täglichen Praxis ebenso kennen wie beachten muß. Insbesondere der Blick über den Tellerrand hinaus mit der ausführlichen Kommentierung des AnfG und der auszugsweisen Kommentierung der einschlägigen Normen des StGB rechtfertigen die Bezeichnung als Fachanwaltskommentar. Es wird auch die Möglichkeit gegeben, mit einem insgesamt übersichtlichen und strukturierten Werk weitere Bereiche tiefergründig zu beleuchten.

Die zusätzlichen Kommentierungen zum KredReorgG zeigen nochmals die Aktualität des Kommentars, der auch den durch die Finanzmarktkrise der letzten Jahre aufgeworfenen Problemen Rechnung trägt und eine alltagstaugliche Kommentierung auch dazu anbietet. Ein unverzichtbarer Kommentar für jeden Praktiker.

Haarmeyer/Wutzke/Förster (Hrsg.)

Insolvenzordnung, Kommentar

ZAP-Verlag, Köln, 2012, 2557 Seiten

Hier handelt es sich um einen nun in der 2. Auflage erschienenen ausführlichen Kommentar zur InsO. Als „topaktuell, konzentriert auf das Wesentliche, praxisnah gewichtet, fundiert und dennoch verständlich“ beschriebenes Arbeitsmittel; im Format erinnernd an einen Handkommentar. Durch seinen Umfang und die Art seiner Kommentierung steht er den anderen Standardwerken zur InsO in nichts nach. Vielmehr läßt die fortlaufende Aktualisierung der Online-Version – leider nach der Testphase kostenpflichtig – die Annahme zu, hier eine auf Dauer angelegte Anschaffung zu tätigen, da quasi die nächste Auflage von Zeit zu Zeit zumindest online schon verfügbar sein wird. Auch die zahlreichen Literatur- und Rechtsprechungshinweise in den Fußnoten verhindern eine übersichtliche Darstellung nicht und ermöglichen auch die umfangreiche Erschließung eines Problembereiches.

Schmidt, Andreas (Hrsg.)

Hamburger Kommentar zum Insolvenzrecht

Carl Heymanns Verlag, Köln, 2012, 2448 Seiten

Ein weiterer Kommentar zum Insolvenzrecht, derzeit in der 4. Auflage erschienen und seiner Zeit – nicht nur da mit einer CD-ROM bestückt – angemessen. Zwar enthält die CD keine Daten künftiger Insolvenzschuldner, dafür aber eine umfassende Datenbank zu insolvenzspezifischen Entscheidungen und Rechtsvorschriften.

Die Kommentierung, insbesondere im Hinblick auf die mögliche Sanierung von Unternehmen, ist hier in der täglichen Arbeit sehr nützlich. Besonders hervorzuheben ist dabei die ausführliche Kommentierung zu § 225 a Abs. 2 InsO – Thema: debt-equity-swap. Besonders an diesem Beispiel (und hier sehr ausführlich) werden wieder einmal die Schnittstellen zum Gesellschaftsrecht und zum Steuerrecht herausgearbeitet und dargestellt. Da neben den internationalen Bezügen (Darstellung EuInsVO) auch die Insolvenzstrafatbestände (StGB) in der täglichen Praxis immer mehr an Bedeutung gewinnen, macht eine solche Kommentierung ergänzend zur InsO vorliegend Sinn. Einerseits rundet sie den insolvenzrechtlichen Kommentar ab, andererseits macht sie ihn gerade auch für den in der insolvenzrechtlichen Beratung tätigen Kollegen unverzichtbar.

Vallender / Undritz (Hrsg.)

Praxis des Insolvenzrechts

ZAP-Verlag, Köln, 2012, 1158 Seiten

Ein Arbeitsbuch, das sowohl die Grundlagen des Insolvenzrechts vermittelt als auch darüber hinaus eine tiefgreifende Auseinandersetzung mit der Materie zuläßt und bedeutsame Neuerungen aufgrund des ESUG berücksichtigt. Über 18 Kapitel wird sowohl fundiert auf die einzelnen Verfahren, die Verfahrensabschnitte und die dabei Beteiligten eingegangen, als auch ein Überblick der Problemfelder in den einzelnen Rechtsgebieten (insbesondere Arbeits-, Steuer- und Gesellschaftsrecht) gegeben. Sehr hilfreich ist dabei für die davon betroffenen Praktiker die Darstellung der Besonderheiten bei grenzüberschreitenden Insolvenzen, sowohl innerhalb als auch außerhalb des Geltungsbereichs der EuInsVO, die einen schnellen, gleichwohl aber fundierten Überblick bietet.

Abgerundet wird der Überblick in diesem Arbeitsbuch mit dem Thema „Haftungsfragen und Insolvenzdelikte“, womit nochmals die Bedeutung dieser Problemfelder in der aktuellen Insolvenzrechtspraxis deutlich unterstrichen wird. Zusammengefaßt ist dies ein hilfreiches Arbeitsmittel für all diejenigen, die mit dem Insolvenzrecht einen Bezugspunkt haben.

Christian Merz, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, Wagner & Joos Rechtsanwälte, Konstanz

Termine

Januar 2013

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Die neue E-Bilanz: Praktische Umsetzung zum 01.01.2013	StB Marco Czezka StB Dipl.-Fw. Lukas Hendricks	09.01.2013, Hannover	IFU Institut für Unternehmensführung Tel.: 02 28/5 20 00-0 Fax: 02 28/5 20 00-20 www.ifu-institut.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
FiBu 2013 – Forum Finanzbuchhaltung: Bilanzierung und Besteuerung 2013	StB Prof. Dr. Jörg Hoffmann Prof. Dr. Michael Schmitt Thomas Blöink RDin Petra-Christine Harder-Buschner RA Prof. Dr. Ralph Landsittel Dipl.-Fw. Mathias Szabó	09.01.2013, Köln	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 0 23 23/141-9 00 Fax: 0 23 23/141-123 www.nwb-seminare.de
Lohnsteuer 2013 XXL	Dipl.-Fw. Ralf Gebhardt Krankenkassen-Fw. Wolfgang Stuhlmann	11.01.2013, München	Fachakademie für die Fortbildung der steuer- und rechtsberatenden Berufe GmbH Tel.: 0 89/5 52 13 80 Fax: 0 89/55 21 38 28 www.fas-akademie.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Jahressteuergesetz 2013 aktuell	RR Thomas Rupp StB Dr. Hans Weggenmann	14.01.2013, Düsseldorf	WSF Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 0 69/24 24-47 50 Fax: 0 69/24 24-47 69 www.wirtschaftsseminare.de
Umsatzsteuer im Energiehandel	RA/FAStR/StB/WP Prof. Dr. Thomas Küffner StB Dipl.-Kfm. Ulrich Schmerkotte	15.01.2013, Frankfurt	Management Circle AG Tel.: 0 6196/47 22-0 Fax: 0 6196/47 22-999 www.managementcircle.de
Umsatzsteuer und elektronische Rechnungen	Prokurist Carsten Crantz Prokurist Sebastian Löser	15.01.2013, Frankfurt	Management Circle AG Tel.: 0 6196/47 22-0 Fax: 0 6196/47 22-999 www.managementcircle.de
Unternehmensbesteuerung 2013	Thomas Rupp StB Dr. Hans Weggenmann	17.01.2013, Frankfurt	WSF Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 0 69/24 24-47 50 Fax: 0 69/24 24-47 69 www.wirtschaftsseminare.de
Besteuerung von Investmentfonds	StB Marco Brinkmann StB Christian Eberbach	17.01.2013, Frankfurt	Management Circle AG Tel.: 0 6196/47 22-0 Fax: 0 6196/47 22-999 www.managementcircle.de
Rechnungslegung in Non-Profit-Organisationen	WP Dr. Reinhard Berndt RA/WP/StB Harald Spiegel	23.01.2013, Köln	EUROFORUM Tel.: 02 11/96 86 30 00 Fax: 02 11/96 86 40 00 www.euroforum.de

Januar 2013

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Neues Update für prüfende Berufe	WP/StB Dipl.-Ök. Dr. Wolf-Michael Farr	23.01.2013, Köln	Steuerberater-Verband e.V. Köln Tel.: 0 22 03/99 30 90 Fax: 0 22 03/99 30 99 www.stbverband-koeln.de
Grunderwerbsteuer bei Umstrukturierungen	RA/FASr/StB Dr. Stefan Behrens RDin Gerda Hofmann Vizepräsident BFH Hermann-Ulrich Viskorf	23.01.–24.01.2013, München	EUROFORUM Tel.: 02 11/9 68 630 00 Fax: 02 11/96 86 40 00 www.euroforum.de
Besteuerung von Lizenzen	RA/FASr/StB Dr. Henning Frase StB Prof. Dr. Patrick Sinewe	24.01.2013, Köln	Management Circle AG Tel.: 0 61 96/47 22-0 Fax: 0 61 96/47 22-999 www.managementcircle.de
Die Non-Profit-Organisation 2013	RA/FASr Dr. Jörg Alvermann StB Karsten Baum RA/FAArB Prof. Dr. Björn Gaul MR Ingo Graffe Kirsten Hols Dipl.-Volksw. Prof. Dr. Rainer Hüttemann Dipl.-Bw. Frank Jacoby RA/FASr/StB Dr. Christian Kirchhain Ralf Klaßmann StOAR Andreas Kümpel StB Annette Sachse RA/FASr Dr. Stephan Schauhoff Corinna Schmidt RiBFH Dr. Christoph Wäger	24.01.–25.01.2013, Köln	EUROFORUM Tel.: 02 11/96 86 30 00 Fax: 02 11/96 86 40 00 www.euroforum.de
Basiskurs GmbH im Steuerrecht Gründung – laufende Besteuerung – Liquidation	StB Lars Rohrlack-Soth	25.01.2013, Köln	BeckAkademie Seminare Verlag C.H. Beck Tel.: 0 89/3 81 89-0 Fax: 0 89/3 81 89-5 03 www.beck.de
E-Commerce und die Umsatzsteuer	StB Dipl.-Fw. Torsten Krause	25.01.2013, Bonn	WSF Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 0 69/24 24-47 50 Fax: 0 69/24 24-47 69 www.wirtschaftsseminare.de
Umsatzsteuer aktuell mit besonderer Berücksichtigung der europäischen Rechtsentwicklung	Dipl.-Fw. Mathias Szabó Dipl.-Fw. Wolfgang Tausch	25.01.2013, Frankfurt	BeckAkademie Seminare Verlag C.H. Beck Tel.: 0 89/3 81 89-0 Fax: 0 89/3 81 89-5 03 www.beck.de
NWB Winterfachtagung Steuer- und Gesellschaftsrecht 2013	MR Hermann Bernwart Brandenburg RiBFH Jürgen Brandt StB Dipl.-Finanzwirt Hans Günter Christoffel RA/FAArB/FAHandels-Gesellr/FAInsoR Dr. Volker Römermann Prof. Dr. Christoph Uhländer	28.01.–01.02.2013, Schruns/Montafon Österreich	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 0 23 23/141-9 00 Fax: 0 23 23/141-123 www.nwb-seminare.de
Verrechnungspreise in der Betriebsprüfung	Prof. Dr. Bert Kaminski ORR Dipl.-Kfm./Dipl.-Fw. Dirk Wendel	31.01.2013, Frankfurt	Management Circle AG Tel.: 0 61 96/47 22-0 Fax: 0 61 96/47 22-999 www.managementcircle.de

Februar 2013

Veranstaltungen	Dozent	Ort / Datum	Veranstalter
Steuertagung 2013 im Kitzbüheler Land	StB Dipl.-Fw. Mirco Heidrich Dipl.-Fw. Guido Preuß	04.02.–07.02.2013, Kitzbühel/Österreich	IFU Institut für Unternehmens- führung Tel.: 02 28/5 20 00-0 Fax: 02 28/5 20 00-20 www.ifu-institut.de
IWB Jahrestagung 2013 Der internationale Steuercheck für die Praxis	StB Dr. Xaver Ditz Vors. RiBFH Prof. Dr. Dietmar Gosch RA/FAStR Dr. Florian Haase, RA/StB Prof. Dr. Heinz-Klaus Kroppen RD Dr. Carsten Pohl Dipl.-Fw. Robert Risse	05.02.2013, Düsseldorf	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 0 23 23/141-9 00 Fax: 0 23 23/141-123 www.nwb-seminare.de
E-Bilanz Elektronische Bilanz für Mandanten effektiv erstellen	StBin/WPin Prof. Dr. Ursula Ley StB Dierk Vogel StB Jochen Kirsammer	07.02.2013, Hamburg	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 0 30/24 00 87-28 Fax: 0 30/24 00 87-99 www.bstbk.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Anforderungen an die Erstellung von Sanierungskonzepten	StB Dipl.-Kfm. Dr. Michael Bormann	08.02.2013, München	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 0 30/24 00 87-28 Fax: 0 30/24 00 87-99 www.bstbk.de
Update: Aktuelles zur Rechnungslegung	StB/WP Dipl.-Kfm. Prof. Dr. Manfred Pollanz	14.02.2013, Erfurt	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 0 30/24 00 87-28 Fax: 0 30/24 00 87-99 www.bstbk.de
Betreuung privater Vermögen 2013	StB Prof. Dr. Andreas Söffing Dr. Carsten Schildknecht RA Dr. Hilger von Livonius RA/StB Dr. Martin Krause RA Dr. Matthias Geurts RA/FAStR Dr. Christian von Oertzen RA Dr. Daniel Lehmann OAR Wilfried Mannek RA/FAStR/FAErbR Dr. Stephan Scherer Daniel Bader Oliver Kraft WP/StB Mag. Reinhard Leitner RA/StB Prof. Dr. Christian Rödl RA/StB Dr. Konstantin Mettenheimer RA/StB Dr. Jens Escher StB Prof. Dr. Swen Bäuml	14.02.–15.02.2013, Bergisch Gladbach	EUROFORUM Tel.: 02 11/96 86 30 00 Fax: 02 11/96 86 40 00 www.euroforum.de
Die Kapitalgesellschaft 2013	Prof. Dr. Georg Crezelius RA/FAStR/StB Dr. Thomas Kleinheisterkamp RiFG Bernd Rätke RA/StB Oliver Rosenberg RA/FAStR/StB Dr. Matthias Schell	14.02.–16.02.2013, Berlin	Deutsches Anwaltsinstitut e. V. Tel.: 02 34/9 70 64-0 Fax: 02 34/9 70 35 07 www.anwaltsinstitut.de

Februar 2013

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Sachzuwendungen im Lohn- und Umsatzsteuerrecht	StB Michael Lohmann Dipl.-Bw. Uwe Albert	20.02.2013, Hamburg	Albertakademie Tel.: 0 40/6 03 09 33 Fax: 0 40/6 03 27 58 www.albertakademie.de
Internationale Unternehmensfinanzierung Steuerliche Gestaltungshinweise und aktuelle Entwicklungen	RA/FAStR Prof. Dr. Stephan Eilers RD Dr. Carsten Pohl RA/FAStR Dr. Martin Schiessl StB/Dipl.-Bw. Dr. Arne Schnitger	21.02.2013, Frankfurt	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 0 23 23/141-9 00 Fax: 0 23 23/141-1 23 www.nwb-seminare.de
Latente Steuern nach HGB Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz managen	Prof. Dr. rer. pol. Reinhard Heyd	21.02.2013, Düsseldorf	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 0 23 23/141-9 00 Fax: 0 23 23/141-1 23 www.nwb-seminare.de
Latente Steuern nach IFRS Berechnung, Bewertung, Bilanzierung und Ausweis nach IAS 12	Prof. Dr. rer. pol. Reinhard Heyd	22.02.2013, Düsseldorf	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 0 23 23/141-9 00 Fax: 0 23 23/141-1 23 www.nwb-seminare.de
Grenzüberschreitender Mitarbeiterereinsatz: Lohnsteuer und Sozialversicherungsrecht/ Outbound und Inbound	Ulrich Buschermöhle Dipl.-Kfm./Dipl.-Fw. Dr. Oliver Schmidt	27.02.2013, Frankfurt	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 0 30/24 00 87-28 Fax: 0 30/24 00 87-99 www.bstbk.de
Intensivkurs Internationales Steuerrecht	Prof. Dr. Till Zech	27.02.–28.02.2013, Frankfurt	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 0 23 23/141-9 00 Fax: 0 23 23/141-1 23 www.nwb-seminare.de

WAGNER  JOOS

RECHTSANWÄLTE
FACHANWÄLTE FÜR HANDELS-
UND GESELLSCHAFTSRECHT

Konstanz / Zürich / Vaduz

Jürgen Wagner, LL.M., Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht
Peter Joos, Dipl. Betriebswirt (FH), Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht
Rüdiger Bock, LL.M., Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht
Christian Merz, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, Bankkaufmann

www.wagner-joos.de