

steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

4/2012

67. Ausgabe | 14. Jahrgang

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

Kirsten Bäuml,
Aachen

Dr. Jennifer Dikmen,
Bonn

121 **Editorial**

Wagner

Beiträge

122 Söffing **Kunst und Steuern – Kunststeuer
– künstliche Steuern – Steuern und Kunst
– Steuerkunst – Steuerliche Kunst (Teil I)**

128 Joecks **Einstellung nach Selbstanzeige
(§ 398 a AO)**

134 Alvermann **Der Vorsteuerabzug aus
Strafverteidigungskosten**

137 Beul **Bilanzierung und Prüfung**

144 Jahn **Aufwendungen für die Sanierung
eines selbstgenutzten Gebäudes als
außergewöhnliche Belastung**

151 **Veranstaltungen**

152 **LiteraTour**

153 **Termine**

www.steuerrecht.org

I.

In Deutschland, explizit im Steuerrecht, ist nun wirklich alles geregelt, was man so regeln kann. Glauben wir wikipedia und dem Stichwort „Biersteuer“, wird’s dann wirklich kurios: „Alkoholfreies Bier (Alkoholgehalt bis 0,5 % vol) unterliegt nicht der Biersteuer (§ 1 Abs. 2 Nr. 1 BierStG in Verbindung mit Erläuterungen der Pos. 2203 der Kombinierten Nomenklatur), dagegen fällt auch für den Limonadenanteil eines Radlers Biersteuer an, sofern es als fertige Mischung (in Flaschen) angeboten wird. Der Zuckergehalt der Limonade wird dabei behandelt wie der Stammwürzegehalt im Bier.“ Na denn Prost.

II.

„Im Steuerrecht kommt alles zusammen: Die prinzipielle Ungewißheit des Rechts, die verfassungsrechtliche Anbindung, die Suche nach der richtigen Auslegung und Methode, die Auseinandersetzung um die Bedeutung des Steuerrechts in einer demokratischen Gesellschaft. Die Kunst des Kommentators und – anschließend – des Rechtsanwenders, diesen Anforderungen gerecht zu werden, beruht auf einer umfassenden Kenntnis des Rechtsstoffs, auf der zuverlässigen Beherrschung des methodischen Handwerkszeugs und schließlich auf juristischer Kreativität und Phantasie.“ (aus: Schmidt, EStG, 31. Aufl., 2012).

III.

„Die Beratungspraxis zeigt, daß der rein steuerlich motivierte Wegzug von Unternehmen oder Inhabern großer Vermögen aus Deutschland Ausnahmefälle sind. Das mediale Aufbauschen prominenter Einzelfälle täuscht. Die meisten Unternehmer sind trotz globaler wirtschaftlicher Aktivitäten und persönlicher Weltläufigkeit in ihrer Heimatregion tief verwurzelt und ihr auch emotional stark verbunden. Regierungswechsel, Reformüberlegungen und vermutete gesellschaftliche Tendenzen lassen dennoch gelegentlich die Nachfrage nach Beratung zum Wegzug aus Deutschland anschwellen. Die gemeinsame Erörterung der Voraussetzungen für die Erzielung besonderer Steuereffekte durch einen Wegzug führt in den meisten Fällen zur schnellen Beendigung dieser Überlegungen.“ (aus: Bernd und Christian Rödl in FS für Streck, S. 192).

Einen schönen Sommer wünscht

Ihr

Jürgen Wagner, LL.M.

Red. [steueranwaltsmagazin](#)

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

Redaktion

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

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

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

Die 68. Ausgabe des [steueranwaltsmagazin](#) erscheint am 15. Oktober 2012.

Mitschreibende dieser Ausgabe:

Matthias Söffing, Rechtsanwalt in Düsseldorf; **Wolfgang Joecks**, Professor in Greifswald; **Jörg Alvermann**, Rechtsanwalt in Köln; **Andreas Jahn**, Rechtsanwalt und Steuerberater in Bonn; **Carsten René Beul**, Rechtsanwalt in Neuwied.

Fachbeirat

Allgemeines Steuerrecht

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

Internationales Steuerrecht

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

Steuerstrafrecht

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

Europarecht

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

Impressum

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

Verlag: Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG, Scharstraße 2, 70563 Stuttgart; Tel: 0711/7385-0; Fax: 0711/7385-100, www.boorberg.de
Layout und Satz: GreenTomato GmbH, 70193 Stuttgart

Druck: Kessler Druck + Medien, Bobingen

Anzeigenverwaltung: Verlag

Alle Urheber-, Nutzungsrechte und Verlagsrechte vorbehalten.

Die Zeitschrift erscheint sechs Mal im Jahr. Der Bezugspreis ist im Mitgliedsbeitrag enthalten. Für Nichtmitglieder der Arbeitsgemeinschaft im DAV beträgt der Bezugspreis 111,- EUR inkl. Versandkosten jährlich.

ISSN 1615-5610

Kunst und Steuern – Kunststeuer – künstliche Steuern – Steuern und Kunst – Steuerkunst – Steuerliche Kunst (Teil I)

Dr. Matthias Söffing, Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht, Lehrbeauftragter an der Heinrich-Heine-Universität, Düsseldorf¹

A. Einführung

In Anlehnung an das Hauptthema des 63. Deutschen Anwaltstags „Die Kunst Anwalt zu sein“ haben wir den Begriff Kunst ins Verhältnis zu dem Begriff gesetzt, der den Fachbereich der Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht ausmacht, nämlich Steuer. Wie wir in dem nachfolgenden Beitrag sehen werden, ergeben sich eine Vielzahl von Rechtsgedanken unterschiedlichster Art aus dem mehr oder weniger künstlich erzeugten Wortspiel. In diesem ersten Teil des Beitrags führt uns das erste Wortpaar „Kunst und Steuern/Steuern und Kunst“ in die Tiefen des Steuerrechts und zeigt uns exemplarisch an Hand einiger ausgesuchter Steuerrechtsnormen auf, welche Besteuerungswirkungen Kunst nach sich ziehen kann.

B. Kunst und Steuern/Steuern und Kunst

I. Einführung

„Kunst und Steuern/Steuern und Kunst(...)“ Auf den ersten Blick scheint diese beiden Wortpaare begrifflich nur wenig zu verbinden. Versteht man unter Kunst im weiteren Sinne jede entwickelte Tätigkeit, die auf Wissen, Übung, Wahrnehmung, Vorstellung und Intuition gegründet ist, zum Beispiel die Heilkunst oder die Kunst der freien Rede, so werden unter dem Begriff Kunst im engeren Sinne Ergebnisse gezielter menschlicher Tätigkeit benannt, die nicht eindeutig durch Funktionen festgelegt sind. Die Kunst ist ein menschliches Kulturprodukt, das Ergebnis eines kreativen Prozesses.

Eine gesetzlich verankerte Definition der Steuer findet sich in der Abgabenordnung. § 3 Abs. 1 AO definiert Steuern als Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für besondere Leistungen darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft; die Erzielung von Einnahmen kann Nebenzweck sein.

„Kunst und Steuern/Steuern und Kunst(...)“ Die Verknüpfung beider Begriffe führt natürlich schnell zu der Frage, wie Kunst im Rahmen der Besteuerung berücksichtigt wird. Wird der Kunst im Steuerrecht eine besondere Bedeutung beigemessen? Schließlich bestimmt Art. 5 Abs. 3 Satz 1 GG, daß die Kunst frei ist. Vor diesem Hintergrund fällt auf, daß die Kunst in einer Vielzahl von einzelgesetz-

lichen Steuernormen Eingang gefunden hat. So finden sich kunstspezifische Steuernormen nicht nur im Erbschaftsteuer- und Einkommensteuergesetz, sondern auch in der Abgabenordnung und sogar im Umsatzsteuergesetz.

II. Einzelne Steuernormen

In der Folge sollen daher beispielhaft einige solcher Normen vorgestellt werden, die sich unmittelbar oder mittelbar mit der Besteuerung von Kunst auseinandersetzen:

1. § 13 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a ErbStG

a. Wortlaut der Norm

Steuerfrei bleiben (...)Kunstgegenstände, Kunstsammlungen, wissenschaftliche Sammlungen, Bibliotheken und Archive mit 60 Prozent ihres Werts, (...), wenn

- die Erhaltung dieser Gegenstände wegen ihrer Bedeutung für Kunst, Geschichte oder Wissenschaft im öffentlichen Interesse liegt,
- die jährlichen Kosten in der Regel die erzielten Einnahmen übersteigen und
- die Gegenstände in einem den Verhältnissen entsprechenden Umfang den Zwecken der Forschung oder der Volksbildung nutzbar gemacht sind oder werden.

b. Einzelheiten zum Tatbestand

§ 13 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a ErbStG stellt u. a. bestimmte Gegenstände, deren Erhaltung im öffentlichen Interesse liegt, wie z. B. Kunstgegenstände und Kunstsammlungen, ohne Rücksicht auf ihren Wert oder die Steuerklasse des Erwerbers teilweise von der Erbschaft- und Schenkungsteuer frei. Die seit 1919 im Erbschaftsteuergesetz existierende Regelung hat maßgeblich dazu beigetragen, seit Jahrhunderten im Familienbesitz befindliche Kunstsammlungen und Kulturgüter, oft an ihren authentischen, historischen Standorten, zu erhalten.²

Kunstgegenstände im Sinne von § 13 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a ErbStG sind nur Werke der reinen, d. h. bildenden Kunst,

¹ Dr. Söffing ist Gründungsgesellschafter und Geschäftsführer der S&P Söffing Rechtsanwalts-Gesellschaft mbH mit Niederlassungen in Düsseldorf, München und Zürich. Der Aufsatz basiert auf dem Manuskript eines Vortrages gehalten am 14.06.2012 auf dem 63. Deutschen Anwaltstag in München.

² Heuer/von Cube, ZEV 2008, 565, 565.

Gegenstände, die geeignet sind, in eine nach wissenschaftlichen Gesichtspunkten aufgebaute Sammlung aufgenommen zu werden.³

Sammlungen stellen eine Mehrzahl von Gegenständen dar, die nicht zum Gebrauch bestimmt sind und die durch ihre Vereinigung ihren besonderen Wert erhalten: z. B. Briefmarken-, Münz- oder Porzellansammlungen.⁴

Kunstsammlungen gehören ebenso zum Katalog der begünstigten Gegenstände im Sinne von § 13 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a ErbStG. Zu beachten ist jedoch, daß dies nur dann gilt, wenn die Sammlung selbst Erwerbsgegenstand ist.⁵

Im Ausland befindliche Kulturgüter: Dem Wortlaut des § 13 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a ErbStG ist keine Einschränkung dahingehend zu entnehmen, daß nur im Inland befindliche Kulturgüter der Steuerbefreiung unterfallen. Man könnte mithin der Auffassung sein, daß auch ausländische Kulturgüter unter die Begünstigungsnorm fallen. Ein einschränkendes Verständnis hat die Finanzverwaltung, wenn sie in R E 13.2 Abs. 1 Satz 1 ErbStR die Steuerbegünstigung nur für Gegenstände anwenden will, die sich im Inland, in der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums befinden. Von der Befreiung räumlich ausgenommen wären nach Verwaltungsauffassung demnach Kulturgüter, die sich außerhalb eines Mitgliedstaats der Europäischen Union oder eines Staates des Europäischen Wirtschaftsraums befinden.

Diese Restriktion ist weder vom Wortlaut noch vom Sinn und Zweck der Vorschrift gedeckt. Wenn nicht nur im Inland, sondern auch im europäischen Ausland (EU und EWR) belegene Kulturgüter begünstigt werden sollen, dann wäre es konsequent, auch Kulturgüter in den Anwendungsbereich des § 13 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a ErbStG einzu beziehen – denn der Wortlaut der Vorschrift sieht in räumlicher Hinsicht keinerlei Einschränkungen vor –, die sich in Drittländern befinden. Für eine Einbeziehung von im Ausland belegenen Kulturgütern läßt sich insbesondere das Tatbestandsmerkmal des „öffentlichen Interesses“ heranziehen, welches den Anwendungsbereich der Norm ausdehnt. Der Begriff des „öffentlichen Interesses“ ist grundsätzlich an den Zwecken und Zielen der staatlichen nationalen Gemeinschaft zu bestimmen. Aus nationaler Sicht ist jedoch auch der Erhalt wertvoller Kulturgüter ein grenzübergreifendes Anliegen und somit ebenfalls „öffentliches Interesse“, so daß auch im Ausland belegene Kulturgüter der Befreiung des § 13 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a ErbStG unterliegen sollten.⁶ Zu Recht weist Meincke⁷ in diesem Zusammenhang auf den Nachlaß Thomas Mann hin, der sich in der Schweiz befindet. Dies gilt jedoch nur, soweit auch die weiteren tatbestandlichen Voraussetzungen erfüllt sind und die Kulturgüter im Ausland Bindungen unterliegen, die denen des § 13 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a ErbStG entsprechen.⁸

Kulturgüter, die nur zu vorübergehenden Zwecken ins Ausland gebracht wurden, beispielsweise für eine Ausstellung, werden unstreitig von der Steuerbefreiung des § 13 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a ErbStG erfaßt.⁹

Kunst im Privat- oder Betriebsvermögen: Für die Anwendbarkeit der Steuerbefreiung ist es grundsätzlich nicht entscheidend, ob die begünstigten Wirtschaftsgüter im Betriebsvermögen oder im Privatvermögen des Erblassers oder Schenkers gehalten werden.¹⁰ Zu beachten ist aber, daß die Befreiungsvorschriften für Kunst nur dann zur Anwendung kommen können, wenn ein eigenständiger Wert für den betreffenden Kunstgegenstand innerhalb der Bewertungseinheit „Gewerbebetrieb“ zum Ansatz kommt.¹¹ Wie man im Folgenden sehen wird, kann sich unter diesem Gesichtspunkt sehr wohl eine Differenzierung zwischen steuerlichem Privat- und Betriebsvermögen ergeben.

Unproblematisch anwendbar ist § 13 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a ErbStG für den Fall, daß sich die Kunst im Betriebsvermögen eines gewerblichen oder freiberuflichen **Einzelunternehmens** befindet, da die Kunst in diesem Fall selbst unmittelbarer Gegenstand der Übertragung ist.¹²

Anders stellt sich die Situation hingegen dar, wenn Kunst im Rahmen eines Gesamthandsvermögens einer **gewerblichen Personengesellschaft** übertragen wird. Unmittelbarer Gegenstand der Übertragung ist nicht die Kunst selbst, sondern der Anteil an der Personengesellschaft. Gegenstand des steuerpflichtigen Erwerbs sind demnach nicht – wie im Ertragsteuerrecht – die einzelnen anteiligen Wirtschaftsgüter, sondern die Mitgliedschaft in der Personengesellschaft mit dem entsprechenden Anteil am Gesamthandsvermögen.¹³ Die Steuerbefreiung des § 13 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a ErbStG ist daher nicht auf Kunst im Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft anzuwenden.

3 Geck in Kapp/Ebeling, Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz, § 13 Rn. 28 (Stand der Seite: November 2011).

4 Geck in Kapp/Ebeling, Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz, § 13 Rn. 29 (Stand der Seite: November 2011).

5 Geck in Kapp/Ebeling, Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz, § 13 Rn. 30 (Stand der Seite: November 2011) m.w.N.

6 Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 13 Rn. 29 (Stand der Seite: Juli 2011); im Ergebnis so auch Geck in Kapp/Ebeling, Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz, § 13 Rn. 21 (Stand der Seite: November 2011); H.-U. Viskorf in Viskorf/Knobel/Schuck, ErbStG, BewG, 3. Aufl., 2009, § 13 ErbStG Rn. 21.

7 Meincke, ErbStG, 16. Aufl., 2012, § 13 Rn. 8.

8 Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 13 Rn. 29 (Stand der Seite: Juli 2011), m.w.N.

9 Kobor in Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter, ErbStG, 2. Aufl., 2010, § 13 Rn. 10.

10 Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 13 Rn. 25 (Stand der Seite: Juli 2011); Meincke, ErbStG, 16. Aufl., 2012, § 13 Rn. 8.

11 Hoheisel/Graf Nesselrode, DStR 2011, 441, 442.

12 Hoheisel/Graf Nesselrode, DStR 2011, 441, 441.

13 Hoheisel/Graf Nesselrode, DStR 2011, 441, 442, m.w.N.

Ein Sonderfall ist jedoch beim **Sonderbetriebsvermögen** eines Gesellschafters gegeben. Sonderbetriebsvermögen zeichnet sich dadurch aus, daß ein Wirtschaftsgut des Sonderbetriebsvermögens nicht im Gesamthandseigentum der Gesellschaft, sondern im Eigentum eines Gesellschafters steht. Durch die Übertragung des Gesellschaftsanteils werden die Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens nicht automatisch mit übertragen. Hierzu bedarf es eines gesonderten Übertragungsakts. Es liegt ein unmittelbarer Übertragungsakt in Bezug auf den im Sonderbetriebsvermögen befindlichen Kunstgegenstand vor, so daß er folglich unter die Befreiungsvorschrift fällt.¹⁴

Eine weitere Besonderheit ergibt sich zudem bei solchen Personengesellschaften, die keine gewerblichen oder freiberuflichen Einkünfte vermitteln. Man spricht dann von sog. **vermögensverwaltenden Personengesellschaften**. Rechtlicher Ausgangspunkt für die zu diskutierende Besonderheit ist § 10 Abs. 1 Satz 4 ErbStG. Diese Norm bestimmt, daß der unmittelbare oder mittelbare Erwerb einer Beteiligung an einer Personengesellschaft, die nicht unter § 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 BewG fällt – also keine gewerblichen oder freiberuflichen Einkünfte vermittelt – als Erwerb der anteiligen Wirtschaftsgüter gilt; die dabei übergehenden Schulden¹⁵ und Lasten der Gesellschaft sind bei der Ermittlung der Bereicherung des Erwerbers wie eine Gegenleistung zu behandeln. Man könnte sich mithin auf den Standpunkt stellen, daß das ErbStG bei einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft das Transparenzprinzip vorschreibt und somit aufgrund der gesetzlichen Fiktion des Übergangs der einzelnen Wirtschaftsgüter § 13 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a ErbStG auch anzuwenden ist. Denn das Gesetz unterstellt gedanklich eine unmittelbare Übertragung eines jeden einzelnen Wirtschaftsguts. Es ist somit eine Individualisierung der einzelnen Gegenstände – anders als im Falle der Übertragung eines Anteils an einer gewerblichen oder freiberuflichen Personengesellschaft – möglich, so daß die Steuerbefreiung des § 13 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a ErbStG im Ergebnis anwendbar ist.¹⁶

Soweit sich Kunst im Betriebsvermögen einer **Kapitalgesellschaft** befindet, stellt sich die Lage ebenso wie bei den gewerblichen oder freiberuflichen Personengesellschaften dar. Unmittelbarer Gegenstand der Übertragung ist auch hier ein Gesellschaftsanteil. Die Steuerbefreiung des § 13 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a ErbStG kommt daher nicht zur Anwendung.

2. § 13 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b ErbStG

a. Wortlaut der Norm

Steuerfrei bleiben (...)Kunstgegenstände, Kunstsammlungen, wissenschaftliche Sammlungen, Bibliotheken und Archive in vollem Umfang, wenn die Voraussetzungen des Buchstabens a erfüllt sind und ferner

- der Steuerpflichtige bereit ist, die Gegenstände den geltenden Bestimmungen der Denkmalspflege zu unterstellen,

- die Gegenstände sich seit mindestens 20 Jahren im Besitz der Familie befinden oder in dem Verzeichnis national wertvollen Kulturguts oder national wertvoller Archive nach dem Gesetz zum Schutz deutschen Kulturgutes gegen Abwanderung in der Fassung der Bekanntmachung vom 08. 07. 1999 (BGBl. I S. 1754), zuletzt geändert durch Artikel 2 des Gesetzes vom 18.05.2007 (BGBl. I S. 757, 2547), in der jeweils geltenden Fassung eingetragen sind.

b. Einzelheiten zum Tatbestand

§ 13 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b ErbStG ermöglicht eine Vollbefreiung, soweit zum Tatbestand des § 13 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a ErbStG zwei zusätzliche Voraussetzungen erfüllt sind.

Denkmalspflege: Zum Erhalt dieser Vollbefreiung muß der Gegenstand zunächst den geltenden Bestimmungen der Denkmalspflege unterstellt werden. Die Formulierung „bereit ist, die Gegenstände den geltenden Bestimmungen der Denkmalspflege zu unterstellen“ mutet ein wenig befremdlich an. Die Voraussetzung der „Bereitschaft des Steuerpflichtigen, die Gegenstände den Bestimmungen der Denkmalspflege zu unterstellen“, ist mit dem Landesrecht nicht abgestimmt.¹⁷ Nach diesem kommt es auf einen etwaigen Willen des Denkmaleigentümers, seine Kunstgegenstände dem Denkmalschutz zu unterstellen, nicht an.

Auf eine Bereitschaft des Steuerpflichtigen gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b ErbStG kann es indes nur dann ankommen, wenn sich die erworbenen Gegenstände noch nicht im Schutzbereich der Landesdenkmalgesetze befinden,¹⁸ diese also nicht bereits Denkmal im Sinne der landesrechtlichen Denkmalschutzvorschriften sind, oder die Voraussetzungen für eine formelle Anerkennung als Denkmal durch die Denkmalschutzbehörden der Länder erfüllen.¹⁹ Als bereit im Sinne der Vorschrift wird der Steuerpflichtige in der Regel dann angesehen, wenn er in einem angemessenen Zeitraum nach dem Erwerb die entsprechenden Schritte einleitet, um die Gegenstände unter Denkmalschutz zu stellen.

20 Jahre im Familienbesitz: Weiterhin muß sich der Gegenstand entweder bereits 20 Jahre im Familienbesitz befinden (sog. Adelsprivileg) oder in das Verzeichnis national

14 So auch *Hoheisel/Graf Nesselrode*, DStR 2011, 441, 443.

15 S. hierzu auch R E 10.4 Abs. 1 Satz 1 ErbStR.

16 Im Ergebnis ebenfalls: *Hoheisel/Graf Nesselrode*, DStR 2011, 441, 442.

17 *Leisner*, ZEV 2003, 436, 437.

18 *H.-U. Viskorf* in *Viskorf/Knobel/Schuck*, ErbStG, BewG, 3. Aufl., 2009, § 13 ErbStG Rn. 27.

19 *H.-U. Viskorf* in *Viskorf/Knobel/Schuck*, ErbStG, BewG, 3. Aufl., 2009, § 13 ErbStG Rn. 27.

wertvollen Kulturguts oder national wertvoller Archive eingetragen sein.

In diesem Zusammenhang ist insoweit die Frage interessant, wie weit der Kreis der zu einer Familie gehörenden Personen gezogen werden kann. In der Literatur wird sich dafür ausgesprochen, diesen Kreis nicht zu eng zu fassen. Demnach sollen die vom ErbStG privilegierten Personen der Steuerklassen I und II erfaßt sein.²⁰ Der Begriff „Besitz der Familie“ ist nach Ansicht von *H.-U. Viskorf* dahingehend auszulegen, daß Eigenbesitz an den betreffenden Gegenständen gegeben sein muß, der Eigentum an diesen voraussetzt.²¹ Da Eigenbesitz gemäß § 872 BGB jedoch nur die Ausübung der tatsächlichen Gewalt des Eigenbesitzers über die Sache mit dem Willen ist, sie wie eine im ihm gehörende zu beherrschen,²² erscheint diese Formulierung von *H.-U. Viskorf* zumindest fraglich. Die unentgeltliche Übertragung eines Kulturguts von Todes wegen oder zu Lebzeiten setzt voraus, daß der Übertragende auch Eigentümer war bzw. ist. Er muß aber nicht zwangsläufig auch Besitzer des Kulturgutes sein. Hier genügt eben der Familienbesitz.

Gegenstand des Familienbesitzes: Der Wortlaut der Norm spricht dafür, daß jeder einzelne Gegenstand bereits 20 Jahre im Familienbesitz sein muß. So ist bei einer Übertragung einzelner Gegenstände darauf abzustellen, ob für diesen einzelnen Gegenstand die Vorbesitzzeit erfüllt ist.²³

Für die Ermittlung der Besitzdauer einer Kunstsammlung ist vor diesem Hintergrund zu überlegen, ob auf jeden einzelnen Gegenstand der Sammlung abgestellt werden muß, oder ob sie als Einheit betrachtet werden kann. Es kann insoweit zu Abgrenzungsschwierigkeiten kommen, wenn sich einzelne Teile einer Sammlung noch nicht 20 Jahre im Familienbesitz befinden. Nach überwiegender Auffassung soll hier aufgrund einer Gesamtbetrachtung jedoch nicht auf jedes einzelne Stück abgestellt werden; es soll vielmehr auf die Existenz der Sammlung als solche ankommen.²⁴ Soweit sich der Beginn einer Sammlung nicht eindeutig feststellen läßt, muß auf den wertmäßig überwiegenden Teil abgestellt werden.²⁵

Etwas anderes gilt jedoch wiederum, wenn ein einzelner, bislang zu einer Kunstsammlung gehörender Kunstgegenstand aus einer Sammlung übertragen wird. In diesem Fall muß auch dieser einzelne Gegenstand, da er insofern losgelöst von der Gesamtheit „Sammlung“ übertragen wird, die Vorbesitzzeit von 20 Jahren erfüllt haben.²⁶ So hat sich bereits das FG Münster dafür ausgesprochen, daß der übertragende Kunstgegenstand selbst, also nicht nur die Sammlung, zu der er gehört, die Anforderungen der 20-jährigen Besitzdauer erfüllt.²⁷ Dieser Auffassung hat sich nunmehr auch der BFH angeschlossen.²⁸

Letztlich ist in diesem Zusammenhang auch zu bemerken, daß es für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung nicht ausreichend ist, wenn der einzelne Kunstgegenstand bisher zu einer 20 Jahre alten Sammlung gehört hat. Der

Kunstgegenstand muß sich vielmehr 20 Jahre im *Familienbesitz* befunden haben.²⁹

Letztlich ist im Zusammenhang mit dieser Thematik noch zu überlegen, wie in Bezug auf sog. „junge Kunst“ zu verfahren ist. Bei moderner Kunst wird die Voraussetzung des zwanzigjährigen Familienbesitzes nur selten erfüllt sein, da der Künstler in den meisten Fällen nicht auf eine derart lange Schaffenszeit zurückblicken kann. In der Literatur wird im Hinblick auf Art. 5 Abs. 3 GG daher die Ansicht vertreten, daß es für eine steuerbegünstigte Übertragung moderner Kunst als ausreichend erachtet werden muß, daß sich das Kunstwerk seit seiner *Erschaffung* im Familienbesitz befunden haben muß.³⁰ Dieser Ansicht ist zuzustimmen, da moderne Kunst andernfalls gänzlich aus dem Anwendungsbereich dieser Befreiungsvorschrift ausgenommen werden würde, ohne daß es hierfür einen sachlichen Grund gäbe.

Nachversteuerungsvorbehalt des § 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG: Die Anwendung von § 13 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a ErbStG und § 13 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b ErbStG steht unter einem Nachversteuerungsvorbehalt. Die nachfolgenden Ausführungen gelten daher für beide Vorschriften.

Gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG fällt die Steuerbefreiung mit Wirkung für die Vergangenheit weg, wenn die Gegenstände innerhalb von 10 Jahren nach dem Erwerb veräußert werden oder die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung innerhalb dieses Zeitraums entfallen.

Eine Veräußerung liegt dann nicht vor, wenn der Gegenstand nicht gegen Geld weggegeben wird. Somit stellen unentgeltliche Rechtsgeschäfte wie etwa eine Schenkung oder eine Übertragung zur Erbauseinandersetzung keine

20 *H.-U. Viskorf* in *Viskorf/Knobel/Schuck*, ErbStG, BewG, 3. Aufl., 2009, § 13 ErbStG Rn. 28.

21 *H.-U. Viskorf* in *Viskorf/Knobel/Schuck*, ErbStG, BewG, 3. Aufl., 2009, § 13 ErbStG Rn. 28.

22 *Bassenge* in *Palandt*, BGB, 71., Aufl., 2012, § 872 Rn. 1.

23 *Kobor* in *Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter*, ErbStG, 2. Aufl., 2010, § 13 Rn. 15, m.w.N.

24 *Jülicher* in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 13 Rn. 38 (Stand der Seite: Februar 2010), m.w.N.; *Kobor* in *Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter*, ErbStG, 2. Aufl., 2010, § 13 Rn. 15, m.w.N.; a.A. *H.-U. Viskorf* in *Viskorf/Knobel/Schuck*, ErbStG, BewG, 3. Aufl., 2009, § 13 ErbStG Rn. 28.

25 *Jülicher* in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 13 Rn. 38 (Stand der Seite: Februar 2010).

26 *Kobor* in *Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter*, ErbStG, 2. Aufl., 2010, § 13 Rn. 15, m.w.N.

27 FG Münster, Urteil vom 27.11.1997, 3 K 6236, 6237/94 Erb, 3 K 6236/94 Erb, 3 K 6237/94 Erb, EFG 1998, 680.

28 BFH, Urteil vom 06.06.2001, II R 7/98, ZEV 2002, 331.

29 *H.-U. Viskorf* in *Viskorf/Knobel/Schuck*, ErbStG, BewG, 3. Aufl., 2009, § 13 ErbStG Rn. 28.

30 *Wachter*, ZEV 2002, 331, 333.

Veräußerung dar.³¹ Ebenso wenig entfällt die teilweise bzw. vollständige Steuerfreiheit im Falle der Hingabe von Kunstgegenständen an Zahlungen statt gemäß § 224a AO. § 224a Abs. 1 Satz 2 AO enthält eine gesetzliche Fiktion, wonach die Übertragung des Eigentums an Kunstgegenständen zum Zwecke der Tilgung der Erbschaftsteuerschuld an das steueraufkommensberechtigende Bundesland nicht als Veräußerung im Sinne von § 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG gilt.

3. § 13b Abs. 2 Nr. 5 ErbStG

a. Wortlaut der Norm

Ausgenommen bleibt Vermögen im Sinne des Absatzes 1, wenn das land- und forstwirtschaftliche Vermögen oder das Betriebsvermögen der Betriebe oder der Gesellschaften zu mehr als 50% aus Verwaltungsvermögen besteht. Zum Verwaltungsvermögen gehören

- Kunstgegenstände, Kunstsammlungen, wissenschaftliche Sammlungen, Bibliotheken und Archive, Münzen, Edelmetalle und Edelsteine, wenn der Handel mit diesen Gegenständen oder deren Verarbeitung nicht der Hauptzweck des Gewerbebetriebs ist.

b. Erläuterungen zum Tatbestand

§ 13 Abs. 2 Nr. 5 ErbStG rechnet zum schädlichen Verwaltungsvermögen auch Kunstgegenstände, Kunstsammlungen etc., wenn der Handel mit diesen Gegenständen oder deren Verarbeitung nicht der Hauptzweck des Gewerbebetriebs ist. Im Betriebsvermögen befindliche Kunst gefährdet – außer bei gewerblich tätigen Kunst- oder Antiquitätenhändlern – somit die Anwendung der erbschaftsteuerlichen Verschonungsregelungen. Gemäß § 13b Abs. 2 Satz 4 ErbStG ist zur Ermittlung der Verwaltungsvermögensquote die Summe der gemeinen Werte der Einzelwirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens zum gemeinen Wert des Betriebs in Verhältnis zu setzen.

Vor diesem Hintergrund geben *Hoheisel* und *Graf Nesselrode* in Anknüpfung an den Themenkomplex „Kunst im Privat- oder Betriebsvermögen“ einen interessanten Denkansatz.³² Da nach § 13b Abs. 2 Satz 4 ErbStG jeweils der gemeine Wert anzusetzen ist, wirkt sich eine eventuelle Steuerbefreiung für die im Betriebsvermögen befindliche Kunst bei der Berechnung der Verwaltungsvermögensquote nicht aus. Dies kann im Ergebnis dazu führen, daß ein Kunstgegenstand, der im Betriebsvermögen eines Einzelunternehmens bzw. im Sonderbetriebsvermögen einer Personengesellschaft zwar selbst nach § 13 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG steuerfrei übertragen werden kann, der übrige Betrieb aber von der Verschonung für Betriebsvermögen ausgeschlossen ist. Zu einem Ausschluß der Verschonungsregeln für Betriebsvermögen kommt es insoweit deshalb, weil der gemeine Wert des Kunstgegenstandes die Verwaltungsvermögensgrenze überschreitet.

Beispiel:³³ Der Einzelunternehmer A hat vor Jahren eine Skulptur für 500.000 EUR erworben und diese als Betriebsvermögen seinem Unternehmen zugeordnet. A will im

Jahre 2012 das Einzelunternehmen nunmehr auf seinen Sohn B übertragen. Der Wert des Unternehmens beträgt 10 Mio. EUR. Die Skulptur hat seit ihrer Anschaffung durch A eine Wertsteigerung erfahren und ist nunmehr 4 Mio. EUR wert. Welche Möglichkeiten hat A?

A könnte zum einen den Wert des Unternehmens in Höhe von 6 Mio. EUR (ohne die Skulptur) der Schenkungsteuer unterwerfen oder zum anderen die stillen Reserven in der Skulptur aufdecken und versteuern.

Möglich wäre ferner, daß A eine neue Gesellschaft gründet, deren Gesellschaftszweck der gewerbliche Kunst- und Antiquitätenhandel ist. A müsste die Skulptur sodann in das Betriebsvermögen der neuen Gesellschaft überführen. Da der Kunstgegenstand von einem Betriebsvermögen des A in ein anderes Betriebsvermögen überführt werden würde, könnte eine Übertragung zu Buchwerten gemäß § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG erfolgen. Soweit das neue Unternehmen neben der Skulptur über weiteres Produktivvermögen verfügt – insoweit müßten weitere Kunstgegenstände angeschafft werden, die dem Umlaufvermögen des Unternehmens zuzuordnen sind – könnte dieses unter den Voraussetzungen des § 13a und § 13b ErbStG als begünstigtes Betriebsvermögen übertragen werden.

Aus diesem Beispiel wird ersichtlich, daß, soweit sich Kunst im Betriebsvermögen befindet, zu prüfen ist, ob sich hieraus nachteilige Auswirkungen im Rahmen des Verwaltungsvermögenstests ergeben können. Kunst im Betriebsvermögen eines Einzelunternehmens kann zwar selbst nach § 13 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG zu 60% bzw. zu 100% steuerfrei übertragen werden, jedoch gefährdet sie aufgrund ihrer Berücksichtigung zum gemeinen Wert den positiven Ausgang des Verwaltungsvermögenstests. *Hoheisel* und *Graf Nesselrode* schlagen daher zur Abmilderung etwaiger Problematiken vor, Kunst im Betriebsvermögen bei der Bestimmung der Verwaltungsvermögensquote lediglich in Höhe ihres erbschaftsteuerpflichtigen Wertes zu berücksichtigen. Das würde bedeuten, daß zuerst die Steuerbefreiung gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG zur Anwendung käme und nur der verbleibende Wert im Rahmen des Verwaltungsvermögenstests Eingang finden würde. So ließen sich im Ergebnis eventuelle Wertschwankungen abmildern. Dieser Lösungsansatz läßt sich dogmatisch jedoch nur schwer begründen. So ist dem Wortlaut des § 13b Abs. 2 Satz 4 ErbStG zu entnehmen, daß sich der Anteil des Verwaltungsvermögens am gemeinen Wert des Betriebs nach dem Verhältnis der Summe der gemeinen Werte der Einzelwirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens zum gemeinen Wert des Betriebs

31 *Jülcher* in *Troll/Gebel/Jülcher*, ErbStG, § 13 Rn. 45 (Stand der Seite: Juli 2011).

32 *Hoheisel/Graf Nesselrode*, DStR 2011, 441, 443.

33 Beispiel entnommen aus: *Hoheisel/Graf Nesselrode*, DStR 2011, 441, 444.

bestimmt. Das Gesetz stellt somit eindeutig auf eine Bewertung zum gemeinen Wert ab, § 12 ErbStG, § 9 BewG. Ein anderer Wertansatz scheidet daher aus.

Soweit ersichtlich, ist jedoch die Behandlung von Kunst im Betriebsvermögen in der Literatur noch nicht abschließend geklärt, so daß die auftretenden Widersprüche weiterhin Möglichkeit zur Diskussion bieten.

4. § 224a AO

a. Wortlaut der Norm (in Auszügen)

§ 224a Abs. 1 AO lautet wie folgt:

Schuldet ein Steuerpflichtiger Erbschaft- oder Vermögensteuer, kann durch öffentlich-rechtlichen Vertrag zugelassen werden, daß an Zahlungs statt das Eigentum an Kunstgegenständen, Kunstsammlungen, wissenschaftlichen Sammlungen, Bibliotheken, Handschriften und Archiven dem Land, dem das Steueraufkommen zusteht, übertragen wird, wenn an deren Erwerb wegen ihrer Bedeutung für Kunst, Geschichte oder Wissenschaft ein öffentliches Interesse besteht. Die Übertragung des Eigentums nach Satz 1 gilt nicht als Veräußerung im Sinne des § 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 des Erbschaftsteuergesetzes.

Gemäß § 224a Abs. 3 AO lautet die Rechtsfolge wie folgt:

Kommt der Vertrag zustande, erlischt die Steuerschuld in der im Vertrag vereinbarten Höhe am Tag der Übertragung des Eigentums an das Land, dem das Steueraufkommen zusteht.

b. Erläuterungen zum Tatbestand

Die Regelung mag auf den ersten Blick ungewöhnlich erscheinen, spätestens auf den zweiten Blick offenbart sich jedoch ihr Sinn und Zweck. Die Regelung soll verhindern, daß insbesondere im Erbfall bedeutende Kunst- und Kulturgüter an Private oder ins Ausland veräußert werden müssen und so bedeutende Sammlungen zerschlagen werden.³⁴ Insofern liegen dieser Vorschrift ähnliche Erwägungen zu Grunde, wie sie auch bereits im Zusammenhang mit § 13 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG erörtert wurden.

Gegenstand der Übertragung können Kunstgegenstände, Kunstsammlungen, wissenschaftliche Sammlungen, Bibliotheken, Handschriften und Archive sein. Es handelt sich hierbei um gesetzlich nicht definierte Begriffe, die der Auslegung und einer Wertung im Einzelfall bedürfen.

Hingabe an Zahlungs statt: Der Steueranspruch ist gemäß § 3 Abs. 1 AO ein Geldanspruch. Die Hingabe an Zahlungs statt bedeutet die Erfüllung dieses Steueranspruchs durch eine andere als die gesetzlich geschuldete Geldleistung. Interessant ist in diesem Zusammenhang die Tatsache, daß Steuerschuldner und Eigentümer der hinzugebenden Kulturgüter nicht dieselbe Person sein müssen.³⁵ Gemäß § 48 Abs. 1 AO können auch Dritte eine fremde Steuerschuld tilgen. Daher kann auch ein Dritter durch Hingabe ihm gehörender Kunstgegenstände an Zahlungs statt die Erbschaftsteuerschuld des Steuerschuldners tilgen.³⁶ Hierbei

ist jedoch zu beachten, daß insoweit eine Schenkung oder ein Darlehen des Dritten an den Steuerschuldner vorliegen wird.

Öffentliches Interesse: Ob die Kunstgegenstände, Kunstsammlungen etc. für Kunst, Geschichte und Wissenschaft von Bedeutung sind, ist nach den Umständen des Einzelfalls zu beurteilen.³⁷ Dies kann unter anderem für den Fall bejaht werden, wenn der Erwerb der Gegenstände auch außerhalb von § 224a AO ein zulässiger Verwendungszweck für Haushaltsmittel wäre. So z. B., wenn das Land oder ein Museum gerade diese Gegenstände ohnehin hätte erwerben wollen oder deren Abwanderung ins Ausland einen wesentlichen Verlust für den deutschen Kulturbesitz darstellen würde.³⁸

Kein Rechtsanspruch auf Abschluß des Vertrags nach § 224a AO:

Wichtig zu bemerken ist ferner, daß der Steuerpflichtige keinen Anspruch auf den Abschluß eines Vertrags nach § 224a AO hat. Die Tilgungsart des § 224a AO kommt nur ausnahmsweise in Betracht und ist daher in das freie Ermessen der Finanzverwaltung und des Steuerpflichtigen gestellt.³⁹ Dies ist vor allem darauf zurückzuführen, daß die Vorschriften des öffentlich-rechtlichen Vertrags des Verwaltungsverfahrensgesetzes (§§ 54 ff. VwVfG) nicht ins Steuerrecht übernommen wurden oder für anwendbar erklärt wurden.⁴⁰ Gemäß § 62 Satz 2 VwVfG, der als allgemeingültiger Grundsatz auch im Steuerrecht gilt, kommen bei Fehlen öffentlich rechtlicher Normen die Normen des Bürgerlichen Gesetzbuchs zur Anwendung. Gemäß § 311 Abs. 1 BGB besteht jedoch der Grundsatz der Vertragsfreiheit, so daß ein Anspruch auf Abschluß eines Vertrags auch im Rahmen von § 224a AO ausscheidet.

Der Vertrag wird erst dann wirksam, wenn die oberste Landesbehörde für kulturelle Angelegenheiten (Kultusministerium) ihre Zustimmung zu diesem Vertragsabschluß erteilt hat, § 224a Abs. 2 Satz 4 AO. Durch diese Vorgehensweise soll die Nutzung der Sachkunde des Kultusministe-

34 Alber in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, FGO, § 224a AO Rn. 2 (Stand der Seite: März 2007).

35 Alber in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, FGO, § 224a AO Rn. 10 (Stand der Seite: März 2007).

36 Alber in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, FGO, § 224a AO Rn. 10 (Stand der Seite: März 2007); Kruse in Tipke/Kruse, AO, FGO, § 224a AO Rn. 6 (Stand der Seite: Oktober 2008).

37 Kruse in Tipke/Kruse, AO, FGO, § 224a AO Rn. 4 (Stand der Seite: Oktober 2008).

38 Alber in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, FGO, § 224a AO Rn. 11 (Stand der Seite: März 2007).

39 Alber in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, FGO, § 224a AO Rn. 13 (Stand der Seite: März 2007).

40 Alber in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, FGO, § 224a AO Rn. 12 und 14 (Stand der Seiten: März 2007); a.A. wohl Kruse in Tipke/Kruse, AO, FGO, § 224a AO Rn. 5 (Stand der Seite: Oktober 2008).

riums sichergestellt werden. Die Zustimmung ist von der vertragschließenden obersten Finanzbehörde des Landes einzuholen. Wird die Zustimmung versagt, ist der Vertrag unwirksam.

Wert des Kunstgegenstandes: Der Wert des an Zahlungs statt hingegebenen Kunstgegenstands muß dem Steueranspruch entsprechen. Steht dieser Wert nicht fest, so muß er geschätzt werden. Insbesondere die Schätzung einmaliger Kunstgegenstände und Sammlungen kann sich als schwierig herausstellen. Übersteigt der Wert der Gegenstände die zu tilgende Steuer, muß der Differenzbetrag an den Steuerpflichtigen ausbezahlt werden. In diesem Fall ist unter Umständen eine steuerpflichtige Gewinnrealisierung zu berücksichtigen, beispielsweise wenn die Kunstgegenstände zu einem Betriebsvermögen gehören oder ein Spekulationsgewinn nach § 23 EStG entsteht.⁴¹

5. § 10g Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 EStG

a. Wortlaut der Norm

Der Steuerpflichtige kann Aufwendungen für Herstellungs- und Erhaltungsmaßnahmen an eigenen schutzwürdigen Kulturgütern im Inland, soweit sie öffentliche oder private Zuwendungen oder etwaige aus diesen Kulturgütern erzielte Einnahmen übersteigen, im Kalenderjahr des Abschlusses der Maßnahme und in den neun folgenden Kalenderjahren jeweils bis zu 9% wie Sonderausgaben abziehen. Kulturgüter im Sinne des § 10g Abs. 1 Satz 1 EStG sind

- Mobilien, Kunstgegenstände, Kunstsammlungen, wissenschaftliche Sammlungen, Bibliotheken oder Archive, die sich seit mindestens 20 Jahren im Besitz der Familie des Steuerpflichtigen befinden oder in das Verzeichnis national wertvollen Kulturgutes oder das Verzeichnis national wertvoller Archive eingetragen sind und deren Erhaltung wegen ihrer Bedeutung für Kunst, Geschichte oder Wissenschaft im öffentlichen Interesse liegt.

b. Erläuterungen zum Tatbestand

Herstellung und Erhaltung: Begünstigt werden nach § 10g Abs. 1 Satz 1 EStG Aufwendungen für Herstellungs- und Erhaltungsmaßnahmen. Diese Aufwendungen müssen Herstellungskosten oder Erhaltungsaufwand darstellen.

Maßnahmen an Kulturgütern: Die Begünstigung des § 10g Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 EStG umfaßt nicht alle beliebigen Aufwendungen sondern nur „Maßnahmen an“ dem Kulturgut, die zur Herstellung oder Erhaltung beitragen. Erhaltungsaufwand liegt dann vor, wenn an einem Kulturgut etwas bereits Bestehendes instandgesetzt oder instandgehalten wird.⁴² Zu denken wäre beispielsweise an Reparaturen oder konservierende Maßnahmen. Anders ist dies hingegen bei typischen Betriebskosten wie Kosten für Versicherungen, Beleuchtung, Heizung, Grundsteuern etc. zu beurteilen. Derartige Betriebskosten fallen auch bei Wirtschaftsgütern an, die nicht als Kulturgüter zu qualifizieren sind und stellen deshalb keine Sonderbelastungen dar.⁴³

(Fortsetzung im nächsten Heft)

41 Kruse in Tipke/Kruse, AO, FGO, § 224a AO Rn. 8 (Stand der Seite: Oktober 2008).

42 Siebenhüter in Hermann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, § 10g EStG Rn. 14 (Stand der Seite: Mai 2004).

43 Siebenhüter in Hermann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, § 10g EStG Rn. 14 (Stand der Seite: Mai 2004).

Einstellung nach Selbstanzeige (§ 398 a AO)

Prof. Dr. Wolfgang Joecks, Greifswald¹

I. Einleitung

Die Neuregelung der Selbstanzeige wirft eine Vielzahl von Fragen und Problemen auf, die schon Gegenstand von Beiträgen in dieser Zeitschrift waren.²

Die größten Probleme ergeben sich bei § 398a AO. Er sieht im Verein mit § 371 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 AO vor, daß in Fällen der Verkürzung großen Ausmaßes die ansonsten wirksame Selbstanzeige die Strafbarkeit unberührt läßt, es aber zur verpflichtenden Einstellung des Strafverfahrens kommt. Einige der damit verbundenen Fragen und Probleme sollen nachfolgend näher dargestellt werden.

II. Der Inhalt der Regelung

Die Neuregelung in § 398a AO ist ein Kompromiß zwischen den Abgeordneten, die bei der Steuerhinterziehung

1 Der Verfasser leitet den Lehrstuhl für Strafrecht, insbesondere Wirtschafts- und Steuerstrafrecht an der Ernst-Moritz-Arndt-Universität Greifswald. Der Beitrag geht auf einen Vortrag zurück, den er auf der Jahrestagung des Deutschen Anwaltsinstituts e.V. zum Steuerstrafrecht am 15.03.2012 in Berlin gehalten hat.

2 Vgl. Joecks, steueranwaltsmagazin 2011, 128; Spatscheck/Höll, steueranwaltsmagazin 2011, 206.

im besonders schweren Fall jegliche Möglichkeit der Selbstanzeige nehmen wollten, und denjenigen, die an sich an der Selbstanzeige festhalten mochten.³ Der Kompromiß besteht darin, daß der Steuerhinterzieher, der in großem Ausmaß verkürzt hat, nicht mehr straffrei wird (vgl. § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO), dafür aber unter den Voraussetzungen des § 398a AO einen Anspruch auf Einstellung des Strafverfahrens hat.

Entscheidend für das Verständnis der Vorschrift und insbesondere des Zuschlags nach § 398a Nr. 2 AO ist die Einordnung in das System staatlicher Abgaben und Sanktionen. Nach der Beschlußempfehlung und dem Bericht des Finanzausschusses vom 16.03.2011 handelt es sich um eine „freiwillige Zahlung in Höhe von 5 Prozent der jeweiligen einzelnen verkürzten Steuer“.⁴

Die Vorschrift ist in der beschlossenen Form in großer Hektik auf Grundlage einer „Formulierungshilfe“ entstanden, die nach der Anhörung des Finanzausschusses am 21.02.2011 erstellt worden war. In ihr war zunächst davon die Rede, daß Verfahren in den „Fällen des § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO“ einzustellen waren. In Abs. 2 Nr. 3 war geregelt, daß eine Selbstanzeige bei Verkürzungen über 50.000 EUR nicht möglich ist. Kurz vor der entscheidenden Sitzung des Finanzausschusses wurde dann klargestellt, daß es um Fälle geht, in denen die Selbstanzeige an sich wirksam ist und lediglich die Höhe der Verkürzung deren Wirkungen hindert. Sonst wären die Erstatte einer Selbstanzeige, die etwa wegen einer laufenden Außenprüfung unwirksam ist, in den Genuß der Einstellung gekommen, wenn denn der verkürzte Betrag hoch genug war.

III. Einzelheiten zur Entstehungsgeschichte des Zuschlags

In den Empfehlungen des Bundesrates zum Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2010 vom Juni 2010⁵ war erstmals von einem Zuschlag die Rede. „Zuschläge gemäß § 371 Abs. 3“ sollten in § 3 Abs. 4 AO aufgeführt werden. Der Zuschlag solle pauschal erfolgen, insbesondere unabhängig vom Zeitraum zwischen Tathandlung und Selbstanzeige. Der Zuschlag solle generalpräventiv zur Abgabe richtiger und vollständiger Steuererklärungen bewegen. Er stelle aber auch ein Entgelt für den durch die Steuerhinterziehung und ihre spätere Anzeige veranlaßten Zusatzaufwand der Verwaltung dar.

Gegen einen solchen Zuschlag wurden erhebliche verfassungsrechtliche Bedenken geäußert; die Bundesregierung lehnte ihn zunächst ab. Er wurde aber in der Stellungnahme des Bundesrates zum Schwarzgeldbekämpfungsgesetz wieder aufgegriffen.

Die Motive des Bundesrates erhellen sich aus einer Rede, die Minister *Prof. Dr. Wolfgang Reinhart* (Baden-Württemberg) als Anlage 16 zu TOP 29 der Tagesordnung des Bundesrates zur Sitzung vom 11.02.2011 zu Protokoll ge-

geben hat.⁶ In seinem Verständnis ist ein solcher Zuschlag die zentrale Forderung der Länder. Er habe gerade keinen Strafcharakter. Er sei als steuerliche Nebenleistung ausgestaltet und werde im Besteuerungsverfahren erhoben. Der Zuschlag sei typisierendes Äquivalent des Mehraufwandes der Verwaltung.

Mit der Gesetz gewordenen Fassung ist von Mehraufwand und steuerlicher Nebenleistung nicht mehr die Rede. Die Behandlung des Zuschlags als Gebühr für Mehraufwand und seine Einordnung als steuerliche Nebenleistung hätte dazu geführt, daß der Bundesrat dem Gesetz hätte zustimmen müssen. Nach dem BGBl sind aber lediglich die „Rechte des Bundesrates(...) gewahrt“, die Novelle wurde als Einspruchsgesetz behandelt. Also wird man den Zuschlag kaum in eine steuerrechtliche Kategorie einordnen können.

Damit liegt weiter im Dunkeln, zu welcher Spezies der Zuschlag gehört. Dies mag sich auf die Auslegung auswirken. Festzuhalten bleibt: Mit dem Zuschlag wird auf das Grundrecht nach Art. 14 GG eingewirkt. Zwar steht es dem Gesetzgeber frei, neue Formen der Sanktionen zu erfinden. Es ist aber bei allem staatlichen Handeln der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit und damit das Übermaßverbot zu beachten; dies gilt auch für das Strafrecht.⁷

IV. Die Hinterziehung in großem Ausmaß (§ 398a Nr. 1 AO)

Die Anwendung der Einstellungsvorschrift setzt zunächst voraus, daß eine an sich wirksame Selbstanzeige vorliegt. Hierzu gehört auch, daß die Steuern bezahlt werden, die der Betreffende „zu seinen Gunsten“ verkürzt hat. Wie bei § 371 Abs. 3 AO ist nicht die Steuerschuldnerschaft entscheidend, sondern der wirtschaftliche Vorteil.⁸

Während im Normalfall damit schon Straffreiheit eintritt, sperrt § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO die Selbstanzeige bei Verkürzungen über 50.000 EUR. Wann eine solche Verkürzung vorliegt, ist in einigen Fällen unklar. Dabei ist gesichert, daß es immer nur um Verkürzungen gehen kann, die auch vom Vorsatz des Täters umfasst waren.

1. Zweifelhaft ist, inwiefern das Kompensationsverbot eine Rolle spielt. Wenn der Steuerpflichtige eine Umsatzsteuer-

3 Zur Diskussion im Vorfeld siehe schon *Joecks*, steueranwaltsmagazin 2010, 144 f.

4 BT-Drucks. 17/5067 – neu S. 4.

5 BR-Drucks. 318/1/10.

6 Protokoll S. 62 ff.

7 Vgl. *Joecks* wistra 2002, 201. Siehe auch BVerfGE 109, 133 Rn. 108; BVerfGE 128, 326 Rn. 99.

8 *Joecks*, steueranwaltsmagazin 2011, 129, 132.

Voranmeldung mit einer Zahllast von 1.000 EUR (Umsatzsteuer 51.000, Vorsteuer 50.000) verspätet beim Finanzamt einreicht, hat er eine Steuerhinterziehung begangen und mit der Einreichung der Voranmeldung Selbstanzeige erstattet. Da nach Auffassung des Bundesgerichtshofs⁹ Vorsteuern „andere Gründe“ sind, liegt hier formal eine Verkürzung bezogen auf 51.000 EUR vor. Dem mag man begegnen, indem man jedenfalls für Zwecke des § 371 Abs. 2 Nr. 3, § 398a Nr. 1 AO das Kompensationsverbot nicht anwendet.¹⁰ Auch bei der Festsetzung von Hinterziehungszinsen würde man saldieren.

2. Nach Auffassung des 1. Strafsenats des BGH ist bei mehrfacher tateinheitlicher Verwirklichung des Tatbestandes der Steuerhinterziehung das Ausmaß des jeweiligen Taterfolges zu addieren, da „in solchen Fällen eine tateinheitliche Handlung im Sinne des § 52 StGB vorliegt (BGHSt 53, 71, 85).“¹¹

Reicht also der steuerpflichtige Einzelunternehmer drei falsche Erklärungen (ESt, USt und GewSt) in einem Umschlag ein und erreicht die Addition den Schwellenwert von über 50.000 EUR, liegt *eine* Steuerhinterziehung vor; zugleich ist eine strafbefreiende Selbstanzeige im engeren Sinn nach Auffassung des BGH gar nicht mehr möglich.

Bemerkenswert ist dies insofern, als die Einordnung in den § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO sicherlich diskussionswürdig ist und die Aussage zu § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO die offenbar modern gewordene Sitte fortsetzt, in einem obiter dictum Rechtsgeschichte zu schreiben. Das obiter dictum ist umso bemerkenswerter, als Beschlußempfehlung und Bericht des Finanzausschusses vom 16.03.2011 diese Konstellation behandeln. Nach der Begründung im Finanzausschuß geht es um Verkürzungen mit mehr als 50.000 EUR pro Tat, „das heiße, pro Steuerart und pro Veranlagungszeitraum“, die als Betrag fällig seien.¹²

Überdies stellt sich die Frage nach der Verletzung des Willkürverbots, weil auf einmal für solche Zahlungspflichten, welchen Charakter sie auch immer haben mögen, an die Zufälligkeiten der Einreichung der Steuererklärungen angeknüpft wird. Daß diese Differenzierung mit der Verfassung vereinbar ist, mag bezweifelt werden.¹³

V. Die Bemessungsgrundlage des Zuschlags (§ 398a Nr. 2 AO)

Der Selbstanzeigeerstatte muß einen Zuschlag von 5 v.H. der verkürzten Steuer zahlen, um eine Pflicht-Einstellung zu erreichen. Dies ist mehrfach problematisch. Einmal geht es um die Höhe des Zuschlags, zum anderen um den Rechtsschutz, den man in diesem Zusammenhang erfahren bzw. nicht erfahren kann. Zugleich stellt sich in voller Schärfe wiederum die Frage, zu welcher Gattung der Zuschlag gehört und ob der Gesetzgeber von seinem Sanktionserfindungsrecht in verfassungsgemäßer Weise Gebrauch gemacht hat.

Wenn jemand durch Selbstanzeigen die Hinterziehung von Einkommensteuer in den letzten fünf Jahren berichtet und dann einen Zuschlag von 5 v.H. zahlen muß, ist dies in Relation zu den Hinterziehungszinsen und gar potentiellen Säumniszuschlägen nichts Erschreckendes. Weil der Gesetzgeber seinen Fokus aber nur auf die Schweiz-Anleger gerichtet hatte, hat er übersehen, daß auch andere Steuerarten betroffen sein können, bei denen 5 v.H. ein völlig unangemessener Zuschlag sind.¹⁴

Beispiel: Der Steuerpflichtige reicht die Umsatzsteuer-Voranmeldung für Februar 2012 nicht am 12. März, sondern erst am 15. März beim Finanzamt ein. Die Zahllast beträgt 101.000 EUR.

Weil die Voranmeldung drei Tage zu spät eingereicht wurde, mag zunächst einmal ein Verspätungszuschlag, etwa in Höhe von 1 v.H. der auf volle 100 Euro abgerundeten Steuerschuld, also 1.010 EUR, festgesetzt werden. Da/wenn es eine Hinterziehung in großem Ausmaß ist, wird ein Zuschlag von 5 v.H. der Steuerschuld fällig. Rechnet man den Effekt bei 360 Zinstagen pro Jahr hoch, beträgt der Zinszuschlag bezogen auf die drei Tage Liquiditätsgewinn 600 Prozent.

Beckemper und andere weisen darauf hin, daß eine Anknüpfung an den Nominalbetrag auch in Fällen der Verkürzung auf Zeit in Widerspruch zum Schuldprinzip stehen könnte.¹⁵ Ob dies zutreffend ist, ist zweifelhaft, da das Schuldprinzip etwas mit Bestrafung zu tun hat und dieser Strafzuschlag nicht Strafe im engeren Sinne sein soll.

Andererseits: Der Gesetzgeber darf zwar grundsätzlich typisieren und pauschalieren. Es bestehen aber erhebliche Zweifel, daß dieser Effekt mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit vereinbar ist. Helfen könnte, wenn man für solche Fälle der erkennbar geplanten Verkürzung auf Zeit an den Zinsverlust des Fiskus anknüpft, der allerdings exorbitant geringer ist als der Gewinn, den der Staat macht, weil er einen Säumniszuschlag von 1 v.H. erhebt.

VI. Die Zuschlagspflichtigen

1. Fraglich ist, ob nur Täter zahlen müssen oder auch Teilnehmer. Erstattet der „hilfreiche“ (§ 27 StGB) Steuerberater nach einer Verkürzung von mehr als 50.000 EUR Selbstanzeige, steht deren Wirksamkeit der Sperrgrund des § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO entgegen. In Betracht kommt daher nur

9 Vgl. nur BGH, wistra 1996, 106.

10 Ebenso *Hunsmann*, BB 2011, 2519, 2523.

11 BGH wistra 2012, 191; ebenso jetzt BGH, Urt. vom 22.05.2012–1 StR 103/12.

12 BT-Drucks. 17/5067 – neu S. 19 f.

13 *Beckemper/Schmitz/Wegner/Wulf* wistra 2011, 281, 285, *Hunsmann* NJW 2011, 1482, 1486; siehe auch ders. BB 2011, 2519, 2522 f.

14 Vgl. schon *Joecks*, *steueranwaltsmagazin* 2011, 128, 132.

15 *Beckemper/Schmitz/Wegner/Wulf* wistra 2011, 281, 287.

eine Einstellung nach § 398a AO. Zweifelhaft ist aber, ob dieser überhaupt anwendbar ist. Während § 371 Abs. 3 AO von den „an der Tat Beteiligten“ spricht, setzt die Einstellung nach § 398a AO voraus, daß „der Täter“ unter den Bedingungen der Nr. 1 und 2 zahlt. Folgerichtig wollen *Rolletschke/Roth*¹⁶ den Teilnehmer von der Zahlungspflicht ausnehmen.¹⁷

Nimmt man aber den Gehilfen aus dem Anwendungsbereich des § 398a AO heraus, hat dies eine sicher nicht gewollte Konsequenz: die Sperrwirkung nach § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO knüpft nicht an Täterschaft oder Teilnahme, sondern an den verkürzten Betrag an. Der Gehilfe bleibt also straf- und verfolgbar, eine Einstellung nach § 398a AO ist nicht möglich.

§ 371 Abs. 1 AO spricht von einem „Wer“, der berichtet, § 371 Abs. 2 AO erwähnt bei der Sperrwirkung nur „Täter“, § 371 Abs. 3 AO spricht von einem „an der Tat Beteiligten“ (§ 28 Abs. 2 StGB: Täter und Teilnehmer) und § 398a AO führt nur den „Täter“ an. Solche Verwerfungen gab es teilweise schon in der alten Fassung, ohne daß man daraus – trotz Art. 103 Abs. 2 GG – Konsequenzen gezogen hätte.¹⁸

Liest man die Nr. 2 im Lichte der Nr. 1 so, daß es um Fälle gehen muß, in denen jemand die Steuer „zu seinen Gunsten“ hinterzogen hat,¹⁹ fallen zwar Gehilfen regelmäßig aus der Zahlungsobliegenheit heraus, sie bleiben aber strafbar. Helfen können dann nur die §§ 153, 153a StPO, § 398 AO.

2. Sind mehrere beteiligt, etwa gar als Mittäter, stellt sich die Frage, ob jeder von ihnen zahlen muß oder der Zuschlag nur einmal ansteht.

Beschließen die sieben Mitglieder eines Vereins mittäterschaftlich, die USt-Voranmeldung mit einer Zahllast von 100.000 EUR nicht am 10. des Monats, sondern erst am 9. des Folgemonats einzureichen, ist nach dem Wortlaut des § 398a Nr. 2 AO für die gemeinschaftliche Selbstanzeige durch Einreichung der Voranmeldung mit einer Zahllast von über 50.001 EUR die Zahlung eines Zuschlags von $7 \times 5 = 35$ v.H. (!) = 35.000 EUR (!) nötig, damit es zu der verpflichtenden Einstellung kommt. Man mag sich mit der Erkenntnis behelfen, daß es einen solchen Fall nicht gibt bzw. in dieser Situation niemand bereit sein wird, sich zu einer solchen „freiwilligen Zahlung“ bereitzufinden. Es wird im Zweifel billiger, denn das Strafverfahren auszuhalten. Sicher ist dies aber nicht unbedingt, denn wenn es um höhere Beträge geht, kann auch schon ein Zinsverlust von einem Monat zu Verkürzungen auf Zeit führen, die kaum noch nach den §§ 153, 153a StPO einstellungsfähig sind. 0,5 v.H. sind bei 11 Mio. Euro 55.000 EUR. Wenn dann auch noch einer der Mittäter unter Bewährung steht und gegen ihn eine Bewährungsstrafe von zwei Jahren verhängt worden war, stellt sich schon die Frage, ob man das Risiko einer Anklage eingehen will oder aber innerhalb der gesetzten „angemessenen Frist“ die „freiwillige Zahlung“ leistet.

Im Ergebnis kann meines Erachtens mit dem Zuschlag jedenfalls nicht anders verfahren werden als mit der Haftung für die verkürzten Steuern: Die Zahlung des einen befreit die anderen; der Rest ist eine Frage des Gesamtschuldnerausgleichs.²⁰

VII. Rechtsschutz gegen die Anforderung des Zuschlags

Ist ein solcher Zuschlag in bestimmten Konstellationen offenbar unsinnig, bleibt das Problem, wie man sich gegen einen solchen wehren könnte. Wäre dieser Zuschlag eine steuerliche Nebenleistung, könnte man sich gegen eine entsprechende Zahlung bzw. Anforderung mit dem Einspruch wenden und den Finanzrechtsweg beschreiten. Der Zuschlag ist aber nicht in der Liste der steuerlichen Nebenleistungen enthalten (§ 3 Abs. 4 AO). Die Nähe zu einer solchen steuerlichen Nebenleistung wurde auch sorgfältig vermieden, um eine Zustimmungspflicht des Bundesrates zu vermeiden. Die aktuellen Anweisungen für das Straf- und Bußgeldverfahren sehen die Zuständigkeit für die entsprechende Festsetzung bzw. Anforderung bei der Bußgeld- und Strafsachenstelle, aber nur in solchen Fällen, in denen sie das Verfahren selbstständig führt, also als „kleine Staatsanwaltschaft“ tätig ist.²¹ Damit wird angenommen, daß es sich nicht um eine steuerliche Nebenleistung handele.

Beim gegenwärtigen Stand der Diskussion scheint es nun, als ob man sozusagen schutzlos wäre. *Rolletschke/Roth* meinen, daß man ja ohne Weiteres eine gerichtliche Prüfung dadurch erreichen könnte, daß man die Strafzahlung nicht leistet.²²

Natürlich kann der Betreffende, der meint, angesichts der dreiwöchigen Verzögerung bei der Abgabe der Voranmeldung sei ein Zuschlag von 5 v.H. völlig unangemessen, sich weigern, einen entsprechenden Zuschlag zu zahlen. Die Staatsanwaltschaft mag dann anklagen und der Amtsrichter oder aber das Landgericht entscheiden, ob der Steuerpflichtige Recht hat. Wenn er Recht hat, wird er freigesprochen. Wenn er nach Auffassung des Gerichts Unrecht hat, mag es mit Glück eine Einstellung mit oder ohne Auflagen geben. Hat er kein Glück, wird er verurteilt und je nach seinen persönlichen Einkommensverhältnissen kann

¹⁶ *Rolletschke/Roth*, Stbg 2011, 200, 206.

¹⁷ Ebenso *Hunsmann*, BB 2011, 2519, 2520.

¹⁸ Vgl. *Franzen/Gast/Joecks*, Steuerstrafrecht, 7. Aufl. 2009, § 371 Rn. 177; *Müko-StGB/Kohler* § 371 AO Rn. 199; *Grötsch*, Persönliche Reichweite der Sperrwirkung nach § 371 Abs. 2 AO unter besonderer Berücksichtigung von Personen- und Kapitalgesellschaften, 2003, S. 143 f., 166.

¹⁹ Vgl. *Hunsmann*, BB 2011, 2519, 2524.

²⁰ Vgl. auch *Hunsmann*, BB 2011, 2519, 2524.

²¹ AStBV Nr. 82 Abs. 4 i. d. F. vom 31. 10. 2011.

²² *Rolletschke/Roth*, Stbg 2011, 200, 205.

dann die Geldstrafe signifikant höher sein als der Strafzuschlag nach § 398a Nr. 2 AO.

Beckemper u. a.²³ verweisen in ihrem Beitrag zu Recht darauf, wie problematisch es ist, daß trotz der in Rede stehenden Hinterziehungsbeträge keine Beteiligung des Gerichts vorgesehen ist, während man dies sonst nur bei Fällen der Geringfügigkeit vorsieht (vgl. § 153a Abs. 1 Satz 7 StPO).

In ihrem Beitrag wird im Übrigen erwogen, ob die Festsetzung der nach § 398a AO nachzuzahlenden Steuer und der Geldauflage nicht einen Justizverwaltungsakt im Sinne von § 23 EGGVG darstellt oder eine Rechtsschutzmöglichkeit analog § 98 Abs. 2 Satz 2, § 161a Abs. 3 StPO eingeräumt werden müsste.²⁴ Nun kennen wir aus der StPO Einstellungen gegen Auflagen, ohne daß ein Gericht involviert wäre. Das sind aber durchweg Verfahrenserledigungen, die konsensual angegangen werden. Bei dem Strafzuschlag nach § 398a Nr. 2 AO ist eben dies nicht der Fall, und der Betreffende wird sich etwas „erpreßt“ vorkommen und zahlen. Will man dies nicht, spricht viel für die Lösung von *Beckemper/Schmitz/Wegner/Wulf*.

VIII. Plädoyer für eine verfassungskonforme Auslegung

In der Beschlußempfehlung und dem Bericht des Finanzausschusses vom 16.03.2011 wird bei der Einzelbegründung zu § 398a AO darauf hingewiesen, daß es um eine freiwillige Zahlung ginge, allerdings wird auch suggeriert, daß die Zahlung der Hinterziehungszinsen Voraussetzung für die Straffreiheit sei.²⁵ An anderer Stelle ist davon die Rede, man habe § 398a AO dem § 153a StPO nachempfunden²⁶.

Überwiegend begreift man § 153a StPO trotz der in ihren Wirkungen den Sanktionen des Strafrechts nicht völlig unähnlichen Auflagen und Weisungen als eine verfahrensrechtliche Vorschrift. Die Regelung habe ein eigenständiges, den Maximen des Regelverfahrens nur teilweise folgendes Sanktionierungsverfahren zum Gegenstand.²⁷ Der BGH²⁸ sieht darin keine Sanktion mit Strafcharakter. *Radtko* sieht Art. 92 GG nicht berührt, weil die Quasi-Sanktionen sich vor allem wegen der freiwilligen Übernahme nicht als mit Strafcharakter versehen erweisen.²⁹ Auch andere sehen in den Geldauflagen nach § 153a StPO keine Kriminalstrafe.³⁰ Der Entscheidungsdruck, den der Beschuldigte zweifellos empfinde, sei nicht mit der Ausübung von Zwang zu verwechseln.³¹ Der Gesetzgeber muß aber Gleichmäßigkeit und Willkürfreiheit der staatlichen Strafverfolgung gewährleisten.³² Das Willkürverbot ergibt sich aus dem allgemeinen Rechtsstaatsprinzip.³³

Klar ist, daß der Strafgesetzgeber innerhalb des verfassungsrechtlichen Rahmens erhebliche Spielräume hat, ob und in welchem Umfang er bestimmte Verhaltensweisen unter Strafe stellen will.³⁴ Eine Grenze für eine Kriminalisierung von Verhaltensweisen kann sich aus dem Über-

maßverbot ergeben. Im Hinblick auf den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz hält sich das Bundesverfassungsgericht zurück.³⁵ Die Prüfung, ob eine strafrechtliche Bewehrung verfassungsgemäß sei, habe sich nicht an einem engen Verhältnismäßigkeitsgrundsatz auszurichten; vielmehr sei dem Gesetzgeber ein nicht unerheblicher Spielraum eigenverantwortlicher Bewertung einzuräumen.³⁶

Grundsätzlich muß aber der Gesetzgeber dem Rechtsanwender die Möglichkeit geben, eine im Einzelfall gerechte und verhältnismäßige Strafe zu verhängen.³⁷ Insbesondere das Fehlen einer „Härtefallklausel“³⁸ kann gegebenenfalls eine teleologische Reduktion der Strafvorschrift gebieten.

Nun geht es hier nicht um die Sanktionierung im engeren Sinne, sondern um ein Freikaufverfahren. Die Einwände gegen das Übermaß der staatlichen Reaktion ließen sich gegebenenfalls dadurch entkräften, daß es dem Betroffenen ja freisteht, ein förmliches Strafverfahren durchzustehen, wenn es etwa um eine stattliche Umsatzsteuer-Voranmeldung geht, die lediglich drei Wochen zu spät eingereicht wurde.

Ist also der pauschale, nicht am Maß der Zeit differenzierende Zuschlag mit der Verfassung vereinbar? Von Verfassung wegen ist es dem Gesetzgeber nicht geboten, eine Regelung zur Selbstanzeige vorzusehen. Er kann sie abschaffen. Soweit sich Konflikte aus dem Verbot des Zwangs zur Selbstbelastung ergeben, können insofern Verwertungsverbote helfen. Ebenso kann der Gesetzgeber vorsehen, daß die Straffreiheit nach Selbstanzeige nicht nur von der Zahlung der verkürzten Steuern, sondern auch von der Zahlung etwaiger Hinterziehungszinsen abhängt, und auch deren Höhe sanktionsgleich regeln. All dies unterfällt seinem Ge-

23 *Beckemper/Schmitz/Wegner/Wulf*, wistra 2011, 281, 287 f.

24 *Beckemper/Schmitz/Wegner/Wulf*, wistra 2011, 288.

25 BT-Drucks. 17/5067 – neu S. 22.

26 BT-Drucks. 17/5067 – neu S. 20.

27 *Radtko* in *Radtko/Hohmann*, StPO, Kommentar, 2011, § 153a Rn. 5.

28 BGHSt 28, 69, 70; BGHSt 28, 174, 176.

29 *Radtko* in *Radtko/Hohmann*, StPO, Kommentar, 2011, § 153a Rn. 6.

30 SK-StPO/*Weßlau*, 4. Aufl. 2011, § 153a Rn. 8.

31 SK-StPO/*Weßlau*, 4. Aufl. 2011, § 153a Rn. 9.

32 SK-StPO/*Weßlau*, 4. Aufl. 2011, § 153a Rn. 17 unter Verweis auf BVerfGE 46, 214, 223.

33 BVerfGE 21, 362, 372; 56, 298, 313; 86, 148, 251; 89, 132, 141; *Jarass* in *Jarass/Pieroth*, GG, 10. Aufl., 2009, Art. 20, Rn. 31c; siehe auch *Sachs* in *Sachs*, GG, Kommentar, 5. Aufl. 2009, Art. 20 Rn. 99.

34 MüKo-StGB/*Joecks*, StGB, 2. Aufl. 2011, Einleitung Rn. 18; *Mellinghoff*, Gleichheit im Strafrecht, in *Mellinghoff/Palm* (Hrsg.), Gleichheit im Verfassungsstaat, 2008, S. 147, 157.

35 BVerfGE 80, 182, 185 f.

36 MüKo-StGB/*Joecks*, StGB, 2. Aufl. 2011, Einleitung Rn. 22; BVerfGE 120, 224 zum Geschwisterinzest.

37 BVerfGE 105, 135 = wistra 2002, 175.

38 *Lagodny*, Strafrecht vor den Schranken der Grundrechte, 1996, S. 458.

staltungsspielraum. Man wird es auch der Einschätzungsprärogative des Gesetzgebers zuordnen können, daß er mit einem Schwellenbetrag arbeitet, also bei 50.000 EUR die Selbstanzeige schon nach § 371 AO wirkt, ab 50.001 EUR hingegen eine Einstellung erfolgt, die an die „freiwillige Zahlung“ von 5 v.H. der verkürzten Steuern anknüpft. Selbst die Abschaffung der Selbstanzeige nur für Hinterziehungen ab 50.001 EUR wäre von Verfassungs wegen nicht zu beanstanden – die Anknüpfung an § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 3 AO wäre ein wohl ein hinreichender sachlicher Grund.

Andererseits ist im Rahmen der Gruppe, die ab 50.001 EUR Verkürzung in den Genuss der Einstellung nur kommt, wenn der Zuschlag gezahlt wird, eine Pauschalisierung und Typisierung vorgenommen worden, die der verfassungsrechtlichen Rechtfertigung bedarf. Mit dem Zuschlag wird auf das Grundrecht nach Art. 14 GG eingewirkt. Zwar steht es dem Gesetzgeber frei, neue Formen der Sanktionen zu erfinden. Es ist aber bei allem staatlichen Handeln der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit und damit das Übermaßverbot zu beachten; der Gleichheitssatz gebietet Folgerichtigkeit. Dies gilt auch für das Strafrecht.³⁹

Problematisch ist insofern der Automatismus, mit dem bei Hinterziehungen ab 50.001 EUR der Zuschlag „fällig“ wird. Bei der Bemessung der Hinterziehungszinsen wird auf die Dauer der Verspätung der Zahlung der verkürzten Steuern abgestellt, bei dem Zuschlag nach § 398a Nr. 2 AO hingegen nicht.

Sucht man nach Parallelen, bietet sich ein Blick in das strafrechtliche Verfallsrecht an. Der seit 1992 vorgesehene Bruttoverfall nach § 73 Abs. 1 Satz 1 StGB wird von einigen als unzulässige „Zusatzstrafe“ betrachtet, der Vorwurf der Verdachtsstrafe erhoben.⁴⁰ Es fehlt aber ein Wesensmerkmal der Strafe, nämlich das personale Unwerturteil.

Das Bundesverfassungsgericht hat in seiner Entscheidung zum erweiterten Verfall⁴¹ festgestellt, daß dem Schuldgrundsatz auch Sanktionen unterliegen, die wie eine Strafe wirken. Meint man, der Zuschlag sei eher Abschöpfung als Sanktionierung, mag man aus dem Schuldprinzip herauskommen. Andererseits wird hier nicht etwa irgendetwas abgeschöpft, sondern es wird eine pekuniäre Sanktion an ein strafbares und (Einstellung!) strafbar bleibendes

Vorverhalten angeknüpft. Es geht nicht um eine steuerliche Nebenleistung, der Zuschlag wird nicht im Besteuerungsverfahren erhoben. Der Zuschlag ist nicht typisierendes Äquivalent des Mehraufwandes der Verwaltung. Damit hat der Zuschlag strafähnlichen Charakter.⁴²

Für das Verfallsrecht schafft § 73c StGB die Möglichkeit, in Fällen unbilliger Härte vom Verfall abzusehen oder ihn so niedrig anzusetzen, daß diese unbillige Härte beseitigt ist. Hintergrund ist der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit.⁴³

Im Rahmen des § 73c StGB ist bei der Prüfung der Angemessenheit zu berücksichtigen, daß derjenige, der sein Eigentum aus einer Straftat erlangt hat, von vornherein mit einer Beschränkung seiner Eigentumsfreiheit rechnen muß. Dies mag hier ähnlich sein; ein Vertrauen darauf, daß Hinterziehungszinsen auf Dauer und immer niedriger sind als Säumniszuschläge, ist nicht schutzwürdig. Aber: „Der (verfassungsrechtliche) Bedarf nach einer ‚Handsteuerung‘ über § 73c ist umso größer, je rigider mit der Auslegung des § 73 Abs. 1 Satz 1 und der Bestimmung des erlangten ‚Etwas‘ umgegangen wird“.⁴⁴

Auf unseren Fall übertragen: Knüpft der 5-Prozent-Zuschlag unterschiedslos an Verkürzungen für kurze Zeit und Verkürzungen über einen Mehrjahreszeitraum an, bedarf es einer Härteklausele, um dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu genügen. Wenn man sich nicht traut, die Wertung des § 73c StGB heranzuziehen, dürfte die Regelung verfassungswidrig sein.

39 Mellinghoff, Gleichheit im Strafrecht, in Mellinghoff/Palm (Hrsg.), Gleichheit im Verfassungsstaat, 2008, S. 147, 158.

40 Vgl. MüKo-StGB/Joecks, 2. Aufl. 2012, vor § 73 Rn. 28.

41 BVerfGE 110, 1 = wistra 2004, 255.

42 Vgl. schon Joecks, steueranwaltsmagazin 2011, 128, 133.

43 BVerfGE 110, 1 = wistra 2004, 255 Rn. 105: „Unbillige Härten, die sich im Einzelfall aus der Wertersatzpflicht des § 73d Abs. 2 in Verbindung mit § 73a StGB und aus dem Bruttoprinzip ergeben können, sind von den Fachgerichten durch eine Anwendung der in § 73d Abs. 4, § 73c Abs. 1 StGB vorgesehenen Regelung auszuschließen.“

44 MüKo-StGB/Joecks, 2. Aufl. 2012, § 73c Rn. 8.

Der Vorsteuerabzug aus Strafverteidigungskosten

Dr. Jörg Alvermann, Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Köln¹

Der Bundesfinanzhof hat in einer aktuellen Vorlage den EuGH zu Fragen des Vorsteuerabzugs des Unternehmens aus Strafverteidigungskosten angerufen.² Das Vorlageverfahren ist für die Beratungspraxis von hoher Bedeutung. Nachfolgend ein Überblick zur steuerlichen Problematik und den Beratungsfolgen.

I. Ausgangsfall

Dem Vorlagebeschuß liegt ein typischer Fall des Unternehmenstrafrechts zu Grunde: Eine GmbH erbringt umsatzsteuerpflichtige Bauleistungen. Gegen den Gesellschafter-Geschäftsführer und den Prokuristen wurde wegen des Verdachts von Bestechungsdelikten ermittelt. Im strafrechtlichen Ermittlungsverfahren bestellten sich Verteidiger für die Beschuldigten. In den mit den Verteidigern geschlossenen Vergütungsvereinbarungen waren als Auftraggeber sowohl die Beschuldigten als auch die GmbH genannt. Das strafrechtliche Ermittlungsverfahren wurde nachfolgend gem. § 153a StPO gegen Geldauflage eingestellt. Die Verteidiger stellten ihre Tätigkeit der GmbH in Rechnung, die GmbH machte den Vorsteuerabzug aus den Verteidigerrechnungen geltend. Das Finanzamt versagte den Vorsteuerabzug mit der Begründung, daß die Anwaltsleistungen nicht für das Unternehmen, sondern die persönliche Strafverteidigung der Beschuldigten bestimmt gewesen seien. Hiergegen richtet sich die Klage.

II. Umsatzsteuerrechtliche Ausgangslage

1. Nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG kann der Unternehmer den Vorsteuerabzug aus Lieferungen und sonstigen Leistungen geltend machen, die von einem anderen Unternehmer *für sein Unternehmen* ausgeführt worden sind. Nach inzwischen ständiger Rechtsprechung des BFH ist hierbei zwischen dem unternehmerischen und nichtunternehmerischen Bereich zu differenzieren:³ In seiner jüngeren Rechtsprechung hat der BFH den nationalen Gesetzeswortlaut „für sein Unternehmen“ vor dem Hintergrund des Gemeinschaftsrechts⁴ dahingehend ausgelegt, daß die Kosten „für Zwecke besteuert Umsätze“ bezogen werden müssen.⁵ Der Vorsteuerabzug setzt dementsprechend einen direkten und unmittelbaren Zusammenhang zwischen dem bezogenen Eingangsumsatz einerseits und einem oder mehreren *steuerpflichtigen* Ausgangsumsätzen andererseits voraus.⁶ Fehlt ein solcher direkter und unmittelbarer Zusammenhang, kann der Unternehmer nur noch im Rahmen einer Gesamtzuordnung zum Vorsteuerabzug berechtigt sein, wenn die Kosten zu seinen allgemeinen Aufwendungen gehören und

– als solche – Bestandteile des Preises der von ihm erbrachten entgeltlichen Leistungen sind.⁷

2. Beratungs- und Verteidigungskosten berechtigen dementsprechend zum Vorsteuerabzug, wenn die anwaltliche Leistung einen entsprechenden Zusammenhang zu der umsatzsteuerpflichtigen Tätigkeit des Unternehmens aufweist. Wie eng dieser Zusammenhang sein muß, ist bislang durch die Rechtsprechung noch nicht abschließend geklärt. Der vorliegende Fall macht den Klärungsbedarf deutlich: Der Strafvorwurf stand in offenkundigen Zusammenhang mit der Unternehmenstätigkeit.

Ohne die Unternehmenstätigkeit wäre der Strafvorwurf nicht denkbar – im vorliegenden Fall richtete sich der Verdacht ja sogar darauf, daß die Beschuldigten strafbare Handlungen getätigt hatten, um die Umsatzstätigkeit des Unternehmens zu erhalten und zu fördern. Andererseits ist jeder Strafvorwurf höchstpersönlich, die Verteidiger waren im strafrechtlichen Ermittlungsverfahren nicht für das Unternehmen, sondern für die Privatpersonen bestellt.

3. Im Bereich der Strafverteidigungskosten ist auch § 15 Abs. 1 a UStG zu beachten: nicht abziehbar sind Vorsteuerbeträge, die auf Aufwendungen entfallen, für die ertragsteuerliche Abzugsverbote (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1-4, 7, § 12 Nr. 1 EStG) gelten. Insbesondere gilt nach § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG ein Abzugsverbot für Aufwendungen der Lebensführung, die die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt, auch wenn sie zur Förderung des Berufs oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen. In diesem Zusammenhang hatte die Rechtsprechung bislang differenziert: Bei entsprechender beruflicher oder betrieblicher Veranlassung können Strafverteidigungskosten grundsätzlich abziehbar sein.⁸ Auch bei vorsätzlich

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

- 1 Partner der Sozietät Streck Mack Schwedhelm, Rechtsanwälte und Fachanwälte für Steuerrecht, Köln-Berlin-München.
- 2 BFH vom 22.12.2011, V R 29/10, BFH/NV 2012, 673 ff.
- 3 BFH vom 20.12.1984, V R 25/76, BStBl. II 1985, 176; vom ► 18.11.2004, V R 16/03, BStBl. II 2005, 503; ebenso die Finanzverwaltung, vgl. Abschnitt 15.2 UStAE.
- 4 Vgl. ursprünglich Art. 17 Abs. 2 der 6. EG-RL und jetzt Art. 168 MwSt-SystRL: „für Zwecke seiner besteuerten Umsätze“.
- 5 ► BFH vom 06.05.2010, V R 29/09, BStBl. II 2010, 885; vom ► 09.12.2010, V R 17/10, BStBl. II 2012, 53.
- 6 BFH vom 09.12.2012, a. a. O., 53; vom 13.01.2011, V R 12/08 BStBl. II 2012, 61; ► vom 27.01.2011, V R 38/09 BStBl. I 2012, 68; ebenso die Finanzverwaltung, Abschnitt 15 a UStAE.
- 7 BFH vom 09.12.2012, a. a. O., 53; vom 13.01.2011, V R 12/08 BStBl. II 2012, 61; vom 27.01.2011, V R 38/09 BStBl. I 2012, 68; ebenso die Finanzverwaltung, Abschnitt 15 a UStAE.
- 8 BFH vom 19.02.1982, VI R 31/78, BStBl. II 1982, 467.

begangenen Straftaten und einer Verurteilung ist ein Betriebsausgaben- und Vorsteuerabzug möglich, wenn die Tat in Ausübung der beruflichen Tätigkeit begangen worden ist. Der Abzug setzt aber voraus, daß die dem Steuerpflichtigen zur Last gelegte Tat ausschließlich und unmittelbar aus einer betrieblichen Sphäre heraus erklärbar ist.⁹ Dies hat die Rechtsprechung verneint, wenn der Tatvorwurf Verstöße betrifft, die eine Schädigung des Arbeitgebers zum Gegenstand haben.¹⁰ Eine betriebliche Veranlassung wurde auch dann abgelehnt, wenn der Beschuldigte das Unternehmen „bewußt schädigen wollte oder sich oder einen Dritten durch die schädigende Handlung bereichert hat“.¹¹

III. Vorangehende Entscheidungen des Finanzgerichts

1. In der Vorinstanz hatte das Finanzgericht Köln den unternehmerischen Leistungsbezug – mE zu Recht – bejaht und der Klage stattgegeben.¹² Das Finanzgericht ist insbesondere zutreffend davon ausgegangen, daß die Zuordnung der Leistung zum Unternehmen nicht davon abhängt, daß die bezogene Leistung unmittelbar zur Ausführung der Umsätze verwendet wird. Ausreichend ist vielmehr, wenn der Leistungsbezug im objektiven erkennbaren und wirtschaftlichen Zusammenhang mit der gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit steht und diese fördern soll.¹³ Ausreichend ist, daß der Leistungsbezug (hier: die Rechtsanwaltsleistungen) durch die unternehmerische Tätigkeit *ausgelöst* wurden.¹⁴

2. Auch eine Versagung des Vorsteuerabzugs nach § 15 Abs. 1 a UStG iVm. § 12 Nr. 1 EStG hat das Finanzgericht verneint. Zutreffend weist das Finanzgericht hierbei darauf hin, daß im vorliegenden Fall das Handeln der Beschuldigten gerade darauf ausgerichtet war, der GmbH weitere Aufträge (und damit umsatzsteuerpflichtige Ausgangsumsätze) zu verschaffen. Im Falle des Gesellschafter-Geschäftsführers wurde dieser durch die zusätzlichen Aufträge zwar mittelbar auch persönlich bereichert – hieraus folge jedoch keine überwiegende private Veranlassung: Denn die Bereicherung des Steuerpflichtigen folge dann nicht unmittelbar aus der Straftat, sondern aus der Gesellschafterstellung.¹⁵

IV. Vorlage des BFH an den EuGH

1. Dem BFH kamen anlässlich des Entscheidungsfalles Zweifel über die Auslegung des Unionsrechts. Reicht es für den Vorsteuerabzug aus Strafverteidigungskosten aus, daß sich der strafrechtliche Vorwurf auf eine im Rahmen der Unternehmenstätigkeit erfolgte Handlung bezieht? Oder ist der objektive, nach außen erkennbare Außenauftritt des Strafverteidigers (= Vertretung des Beschuldigten im Ermittlungsverfahren) entscheidend? Was wiegt schwe-

rer: der Entstehungsgrund für die Strafverfolgung (die Unternehmenstätigkeit) oder die objektive Tätigkeit (persönliche Verteidigung des Beschuldigten)?¹⁶ Ein Mitglied des vorlegenden Umsatzsteuersenates des BFH hat das Abstellen auf den Entstehungsgrund „mit guten Gründen als vorzugswürdig“ bezeichnet, allerdings dem EuGH die abschließende Zuständigkeit zur Entscheidung dieser Rechtsfrage zugewiesen.¹⁷

1. Vor diesem Hintergrund hat der BFH mit Beschluß vom 22.12.2011¹⁸ den EuGH folgende Fragen vorgelegt:

„1. Bestimmt sich der von der EuGH-Rechtsprechung bei der Auslegung des Begriffs für „Zwecke seiner besteuerten Umsätze“ i.S. von Art 17 Abs. 2 Buchst. A der Richtlinie 77/388/EWG als maßgeblich erachtete direkte und unmittelbare Zusammenhang

nach dem objektiven Inhalt der vom Steuerpflichtigen bezogenen Leistung (hier: Tätigkeit eines Strafverteidigers, damit eine natürliche Person nicht strafrechtlich verurteilt wird) oder

nach dem Entstehungsgrund der bezogenen Leistung (hier: wirtschaftliche Tätigkeit des Steuerpflichtigen, bei der angeblich eine Straftat durch eine natürliche Person begangen wurde).

2. Falls es auf den Entstehungsgrund ankommt: Ist ein Steuerpflichtiger, der eine Leistung zusammen mit einem Angestellten in Auftrag gibt, gemäß Art. 17 Abs. 2 Buchst. A der Richtlinie 77/388/EWG zum vollen oder nur zum anteiligen Vorsteuerabzug berechtigt und welche Anforderungen bestehen bei Bezug einer Leistung durch mehrere Empfänger an die Rechnungserteilung gemäß Art. 22 Abs. 3 Buchst. b fünfter Gedankenstrich der Richtlinie 77/388/EWG(Rn.22)?

V. Anmerkungen zum Vorlagebeschluß

Ergänzend zu der oben unter II. dargestellten umsatzsteuerrechtlichen Ausgangslage und der unter IV.1 aufgeführten

9 BFH vom 12.06.2002, XI R 35/01, BFH/NV 2002, 1441.

10 BFH vom 30.06.2004, VIII B 265/03, BFH/NV 2004, 1639.

11 BFH vom 18.10.2007, VI R 42/04 BStBl. II, 2008, 223.

12 ►► FG Köln vom 30.06.2009 8 K 1265/07, EFG 2011, 192.

13 FG Köln vom 30.06.2009, a. a. O.

14 FG Köln vom 30.06.2009, a. a. O.

15 FG Köln, a. a. O.

16 Hierzu auch RIBFH *Wäger*, DB 2012, 601, 604.

17 *Wäger*, a. a. O., 604.

18 V R 29/10, BFH/NV 2012, 673 ff.

Kernfrage sei noch auf folgende Gesichtspunkte hingewiesen, die mE für die Entscheidung wesentlich sind:

1. Es ist eine unternehmerische Entscheidung, inwieweit das Unternehmen seine Mitarbeiter und Organe bei der Vorsorge und der Abwehr gegen negative Folgen aus der beruflichen Tätigkeit unterstützt. Dementsprechend sind die hieraus dem Unternehmen entstehenden Kosten auch unternehmerisch veranlaßt und berechtigen zum Vorsteuerabzug. Etwas anderes scheint mir nur dann vertretbar, wenn die (vermeintliche) Verfehlung des Mitarbeiters/Organs erkennbar eine überwiegende private Veranlassung hatte.

2. Ein wichtiger Gesichtspunkt der Übernahme von Strafverteidigungskosten wurde bislang weder in der Vorinstanz noch im Vorlagebeschluß erörtert: Die Verteidigung gegen den strafrechtlichen Vorwurf ist regelmäßig die vorgelagerte Verteidigung gegen einen drohenden Schaden für das Unternehmen. Werden Mitarbeiter/Organe strafrechtlich belangt, drohen dem Unternehmen erhebliche wirtschaftliche Schäden (Behinderung der Unternehmenstätigkeit, Einnahmeausfälle, Imageschäden, Schadensersatzansprüche). Die primäre Motivation des Unternehmens, eine effektive Beratung und Verteidigung gegen den strafrechtlichen Vorwurf sicherzustellen, liegt in der Praxis i.d.R nicht in der Fürsorge für den Mitarbeiter, sondern der Wahrung der wirtschaftlichen Interessen des Unternehmens.

3. Die zweite Vorlagefrage ist aus meiner Sicht überraschend. Wenn das Unternehmen die Leistung zusammen mit einem Angestellten in Auftrag gibt, besteht zivilrechtlich eine Gesamtschuldnerschaft. Der Gläubiger – im vorliegenden Fall der Rechtsanwalt – kann die Zahlung vom Unternehmen im vollen Umfang fordern. Ist die dem Zahlungsanspruch zu Grunde liegende Leistung durch die umsatzsteuerpflichtige Tätigkeit veranlaßt, muß dem zur vollen Zahlung verpflichteten Gesamtschuldner auch der volle Vorsteuerabzug zustehen.

VI. Praxisfolgen der EuGH-Vorlage

Streitfälle sind bis zur abschließenden Klärung durch den EuGH offenzuhalten. Zu beachten ist hierbei, daß die Entscheidung des EuGH aller Voraussicht nach eine Bedeutung entfalten wird, die deutlich über die Ausgangskonstellation hinausgeht:

1. Betroffen sind nicht nur sämtliche Verteidigungskosten in allen Bereichen des Unternehmenstrafrechts, sondern letztlich alle Kosten, die dem Unternehmer, seinen Mitarbeitern und/oder Organen im Rahmen der beruflichen Tätigkeit entstehen. Beispielfhaft sei hier nur die (sowohl strafrechtliche als auch verwaltungs- oder zivilrechtliche) Verteidigung gegen Vorwürfe im Bereich Umweltde-

likte, Arbeitnehmerüberlassung, Verkehrsdelikte, etc. genannt.

2. Auch der Vorsteuerabzug aus Kosten der Strafverteidigung wird durch die EuGH-Vorlage berührt (Beispiel: Verteidigung im strafrechtlichen Ermittlungsverfahren nach Selbstanzeige für nichterklärte Betriebseinnahmen).

3. Sollte der EuGH – was zu hoffen ist – entscheidend auf den Entstehungsgrund der Kosten abstellen, wird auch der Vorsteuerabzug aus steuerlichen Beratungskosten erneut auf den Prüfstand geraten. Hier hatte z. B. der XI Senat den Vorsteuerabzug aus Rechnungen für Dienstleistungen des Steuerberaters zur Erfüllung einkommensteuerrechtlicher Pflichten der Gesellschafter einer Personengesellschaft mit aus meiner Sicht nicht überzeugender Begründung verneint.¹⁹

4. Die EuGH-Vorlage macht noch einmal deutlich, wie wesentlich die Klärung der Mandatierung für den Berater auch aus steuerlicher Sicht ist: Zum einen wird der EuGH zum Vorsteuerabzug bei mehreren Auftraggebern der anwaltlichen Leistung entscheiden. Vor allem aber sollte der Vorlagebeschluß den Berater nicht dazu verführen, generell aus steuerlicher Sicht die Mandatierung durch das Unternehmen anzustreben oder zu empfehlen. Rechtsanwalt und Steuerberater sind einseitige Interessenvertreter, es gilt das Verbot widerstreitender Interessen. Ein Gleichklang der Interessen zwischen dem Unternehmen einerseits und dem Mitarbeiter/Organ andererseits ist im Einzelfall möglich, aber keineswegs der zwingende Regelfall. Steht der Strafverteidiger zugleich im Unternehmensmandat, kann der Vorsteuerabzug des Unternehmens sehr schnell mit einer Interessenkollision des Beraters einhergehen. Die Praxis versucht dies insbesondere bei Compliance-Beratungen mitunter dadurch zu lösen, daß die Zusage der Kostenübernahme durch das Unternehmen einhergeht mit der ausdrücklichen Klarstellung von Unternehmensseite, daß die anwaltliche Mandatierung allein durch den Betroffenen erfolgt und die Inhalte der Beratung nur mit dessen ausdrücklicher Zustimmung dem Unternehmen bekannt gegeben werden dürfen. Ich wage die Prognose, daß auch diese Konstellation früher oder später in der steuerlichen Rechtsprechung einmal erörtert werden wird.

19 ►► BFH vom 08.09.2010 XI R 31/08, BStBl. II 2011, 197.

Bilanzierung und Prüfung

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/Luxemburg¹

1. Problemstellung

Wenn man die stringente Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zu den Römischen Verträgen und ihren Änderungen verfolgt, stehen immer wieder der Grundrechtsschutz und die demokratische Selbstgestaltungsfähigkeit im Vordergrund. Insbesondere die Frage der Übertragung von Hoheitsrechten aufgrund der Regelung des Art. 23 GG, die ihre Grenze in der Ewigkeitsgarantie des Art. 79 III GG in Verbindung mit dem Rechtsstaats- und Demokratieprinzip des Art. 20 I und II sowie Art. 38 GG findet², sowie die Prüfung der Grundrechte durch EuGH und BVerfG.³ Aktuelle Gesetzgebungsvorschläge der EU-Kommission zur Rechnungslegung als Richtlinie⁴ und Abschlußprüfung durch Änderungsrichtlinie (ÄR)⁵ und Verordnung (VO)⁶ geben Anlaß, diese Vorschläge unter dem Blickwinkel des Spannungsverhältnisses zwischen unionsrechtlicher und grundgesetzlicher Zulässigkeit zu erörtern. Der EU hält man – berechtigterweise – vor, daß die demokratische Legitimation ihrer Entscheidungen zu schwach ausgeprägt ist, bei den Rechnungslegungsstandards wird jedoch keinerlei demokratische Legitimation verlangt, und ebensolches droht bei der Übernahme der ISA, den Standards zur Abschlußprüfung.⁷

2. Rechnungslegungsvorschriften, Wirkungen und demokratische gesetzgeberische Grundentscheidung

2.1 Historische Entwicklung

Die derzeitige historische Entwicklung der Rechnungslegungsvorschriften ist – zuvorderst in Deutschland – dadurch geprägt, daß im 19. Jahrhundert das Zeitwertprinzip gerade in den Gründerjahren stark in den Vordergrund gestellt wurde. Hierdurch bedingt führten immer bessere Ergebnisse zu immer höheren Zeitwerten, die in den Bilanzen auch entsprechend zu höheren Wertansätzen und Gewinnausweisen führten. Als infolge einer Rezession diese Gewinne ausblieben, folgte eine ebenso zyklische Reaktion, die sich zu einem Absturz der Werte und einer realen Krise auswirkte. Historisch gesehen war die Gründerzeit und das späte 19. Jahrhundert ein Mikrokosmos der heutigen Finanzkrise.⁸

Hieraus entwickelte sich in der Folge – seit 1884 – die Überzeugung, bei der Bilanzierung die antizyklischen Kri-

sen in den Vordergrund zu stellen. Hierzu gehörte das Vorsichtsprinzip, mit seinen Ausprägungen des Imparitätsprinzips und des Niederwertsprinzips. Hierauf baute das Aktiengesetz von 1967 auf, ebenso die 4. und die 7. Bilanzrichtlinie der EWG. Im Ergebnis lag hierin die letzte gesetzgeberische Entscheidung, in welche Richtung die Rechnungslegung erfolgen sollte.

2.2 Rechnungslegungsziele

Die Rechnungslegungsziele sind seit langem umstritten. Einerseits wird der Grundsatz des Gläubigerschutzes im kontinentalen Recht traditionell vertreten. Andererseits sieht die angelsächsische Tradition die zutreffende Ermittlung des Periodenergebnisses als das zuvorderst anzustrebende Ziel an.

Die letzte demokratisch legitimierte Entscheidung – die 4. und 7. Bilanzrichtlinie⁹ – versuchte die Quadratur des Kreises durch Fixierung des Gläubigerschutzes, korri-

1 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 Verbandes und der Kammer im anstehenden Gesetzgebungsverfahren.

2 Std. Rspr., BVerfGE 89, 155 (Maastricht); 123, 267 (Lissabon) BVerfG v. 07.09.2011, 2 BvR 987/10 (Griechenland), http://www.bverfg.de/entscheidungen/rs20110907_2bvro98710.html.

3 Std. Rspr., BVerfGE 37, 271 (Solange I); 73, 339 (Solange II), hierzu einschränkend BVerfGE 89, 155 (Maastricht).

4 Vorschlag der EU-Kommission für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates über den Jahresabschluß, den konsolidierten Abschluß und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen, 2011/0308 (COD).

5 Vorschlag der EU-Kommission für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG über Abschlußprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, 2011/0389 (COD).

6 Vorschlag der EU-Kommission für eine Verordnung des Europäischen Parlaments und des Rates über spezifische Anforderungen an die Abschlußprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse, 2011/0359 (COD).

7 S.u. 4.1.

8 Vgl. Beul, steueranwaltsmagazin 2012, 19 ff.

9 RL 78/660/EWG (4. Gesellschaftsrechtliche Richtlinie); RL 83/349/EWG (7. Gesellschaftsrechtliche Richtlinie)

giert um den „true and fair view“. Hier wurde der typische Formelkompromiß zwischen zwei gegensätzlichen Auffassungen niedergelegt.¹⁰

2.3 Rechnungslegung durch Private Standardsetzer

Die Problematik zeichnet sich dadurch aus, daß Gremien selbsternannter „Standardsetzer“¹¹ Standards zur Rechnungslegung und zur Prüfung verabschieden. Diesen fehlt jegliche demokratische Legitimation, da sie als Interessierte selbst die Standards beeinflussen wollen, mangels ausreichender Transparenz auch nicht erkennbar ist, wer letztlich Einfluß darauf nimmt. Daher dürfte die pauschale Übernahme derartiger Regelungen, wie es derzeit mit den IFRS geschieht, grundsätzlich nicht erfolgen. Auch die Art und Weise durch Verweis gemäß § 315 a III 1 HGB¹² oder Übernahme im Komitologieverfahren¹³ erscheinen im höchsten Maße bedenklich.

2.4 Entscheidungsnotwendigkeit über die Regelungsziele

Bislang erscheint die dogmatische Einordnung der Rechnungslegungsvorschriften zum Schutz der Gläubiger oder zum Schutz der Aktionäre sich diametral entgegengesetzt zu verhalten. Allerdings dürfte dies inzwischen zu relativieren sein. Die angelsächsische Überlegung hat die Zusatzfigur des sogenannten Stakeholders eingeführt. Der Stakeholder ist eine imaginäre Figur, die in irgendeiner Form an einer Anlageentscheidung beteiligt ist. Das Problem liegt derzeit darin begründet, daß aufgrund der diversifizierten Finanzprodukte letztlich die Unterschiede zwischen Eigen- und Fremdkapital zu verschwimmen drohen und eine wirkliche Unterscheidung zwischen beiden nicht mehr zu treffen ist. Mezzaninstrukturen und Zusatzeigenkapitalstrukturen führten dazu, daß außer dem traditionellen Aktionär, der eine gewisse Rendite erwartet, zusätzliche „Quasi-Aktionäre“ auf den Plan treten, deren Informationsbedürfnis befriedigt werden muß.

Die Erfahrungen der letzten Jahre haben gezeigt, daß Bilanzierungsregeln allein nicht mehr zu einer ausreichenden Aussagekraft führen können. Während das kontinental-europäische Prinzip vorsah, daß im Zweifel zahlenmäßige Korrekturen vorzubringen waren, geht das angelsächsische Prinzip dahin, über Erläuterungen (Anhangangaben, Notes) Zusatzinformationen zu liefern. Diese Zusatzinformationen führen dazu, daß dogmatisch eine Freistellung desjenigen erfolgt, der alle Informationen geliefert hat.

2.5 Entscheidungsprärogative des Gesetzgebers

Allerdings bedarf es im Rahmen der demokratischen Legitimation – wie die Rechtsprechungstradition des Bundesverfassungsgerichts seit Maastricht über Lissabon und Griechenland¹⁴ – ausführt, einer gesetzgeberischen Entscheidung, welche Zweckrichtung die Rechnungslegungs-

vorschriften haben sollen. Die Frage, welche Zielsetzung die Rechnungslegungsvorschriften haben, dürfe nicht von privatrechtlichen Institutionen übernommen werden.¹⁵ Vielmehr muß diese Entscheidung der Gesetzgeber treffen. Es erscheint unvertretbar, daß inhomogene, intransparente Gremien Rechnungslegungsvorschriften verabschieden, ohne sich selbst demokratisch legitimieren zu müssen. Die gesamte derzeitige Struktur der Rechnungslegung und ihrer Vorschriften scheint daher vom Demokratieprinzip her gesehen als untragbar.

3. Verhältnismäßigkeits- und Subsidiaritätsprinzip, Grundrechtsschutz und demokratische Selbstverwaltung

Im Zusammenhang mit den nachfolgend zu erörternden Einzelregelungen soll im Folgenden zuerst auf das Subsidiaritäts- und Verhältnismäßigkeitsprinzip, sodann auf die Grundrechte und die Selbstverwaltung eingegangen werden.

3.1 Subsidiaritätsprinzip

3.1.1 Subsidiaritätsprinzip nach Art. 5 III EU

Das in Art. 5 I i.V.m. Art. 5 III EU geregelte Subsidiaritätsprinzip, das in den Vorgängerregelungen der ex-Art. 3b II EU und ex-Art. 5 II EG wegen deren Unbestimmtheit intensiven Diskussionen ausgesetzt war¹⁶, verdichtet sich nun als justiziables, der Kontrolle des EuGH unterliegendes Prinzip.¹⁷ Das Subsidiaritätsprinzip entwickelt sich dadurch zu einem janusköpfigen Spiegelbild des Verhältnismäßigkeitsprinzips, d. h. ernstgenommen bedarf es bei der Frage, ob eine Regelung dem Subsidiaritätsprinzip entspricht, einer speziellen Verhältnismäßigkeitsprüfung im Mehr-Ebenen-System¹⁸, ob eine Regelung geeignet, erforderlich und angemessen ist. Geeignet und erforderlich ist sie, wenn die avisierten Ziele auf nationaler und regionaler (oder aber auch auf Ebene der Selbstverwaltungskörperschaft) nicht

10 Art. 2 Abs. 3 RL 78/660/EWG und Art. 16 Abs. 3 RL 83/349/EWG.

11 Vgl. auch *Luttermann*, JZ 2011, 965 ff.

12 Vgl. zum deutschen Verfassungsrecht *Michael*, in Bauer u. a., Demokratie in Europa, 2005, 431 ff; *Kirchhof* in Hopt u. a., Kapitalmarktgesetzgebung im europäischen Binnenmarkt, 2008, 167 ff, 170 ff; vgl. auch *Roller*, Komitologie und Demokratieprinzip in KritV 2003, 249 ff, 260 ff.

13 S.u. 4.1.1; *Beul*, **steueranwaltsmagazin** 2008, 46, 47 ff; ders. **steueranwaltsmagazin** 2009, 98, 99f.

14 S. o. Fn. 2 und 3.

15 Vgl. auch *Michael*, a. a. O. (Fn. 12); 431, 444 (Parlamentsvorbehalt) m. w. N.

16 *Lienbacher* in Schwarze, EU-Kommentar, 2012, Art 5 EU, Rn. 16 f. m. w. N.

17 *Lienbacher* in Schwarze a. a. O. (Fn. 16) Art 5 EU, Rn. 17 m. w. N.

18 *Huber* in Bauer u. a., Demokratie in Europa, 2005, 491, 502 ff.

ausreichend, aber auf Unionsebene effizienter verwirklicht werden können.¹⁹

Wenn der EuGH bisher dem Unionsgesetzgeber einen weiten Einschätzungs- und Ermessensspielraum eingeräumt hat²⁰, ist fraglich, ob dies aufrechterhalten werden kann. Denn der Grundsatz der Subsidiarität ist Ausfluß des Demokratieprinzips und des Föderalismus und damit durch Art. 79 III GG geschützt. Daher muß die Justiziabilität des Art. 5 III EU durch dessen Normierung als gestärkt angesehen werden.²¹ Die bisherige Rechtsprechung des EuGH²² ist daher grundsätzlich zu überdenken, unabhängig von der Frage der Einbeziehung in die Verhältnismäßigkeitsprüfung im Rahmen der Grundrechte.²³

3.1.2 Subsidiaritätsprinzip nach Art. 23 GG

Das Subsidiaritätsprinzip, das Art. 23 GG als eine Voraussetzung für die Übertragung von Hoheitsrechten auf die Union ansieht („...und dem Grundsatz der Subsidiarität verpflichtet ist...“), kann nicht ohne Rückbezug auf die Auslegung des Subsidiaritätsprinzips i. S. d. Art. 5 EU bleiben. Einerseits dient das Subsidiaritätsprinzip als Leitlinie, die einen unnötigen Bürokratieaufbau einschränken soll. Andererseits stellt es im Kontext der Artt. 23, 38, 79 III GG die Sicherstellung der demokratischen Teilhabe auf Bundes- und Länderebene dar, auf Bundesebene im Sinne der ständigen Rechtsprechung des BVerfG²⁴, auf Länderebene zur Sicherung der Teilhabe an der demokratischen Willensbildung im Rahmen des durch Art. 79 III GG garantierten Föderalismusprinzips. Denn die Teilhabe am demokratischen Willensbildungsprozess darf nicht auf Bundesebene stehenbleiben, es muß konsequent weitergedacht auch noch eine Entscheidungskompetenz i. S. d. Art. 38 GG auf Länderebene verbleiben, da ansonsten zwar eine Hülle des Föderalismus verbliebe, die aber mangels Entscheidungsinhaltes ausgehöhlt wäre. Nur das Respektieren dieses Rahmens in Berücksichtigung des Art. 4 II EU bei der Auslegung des Subsidiaritätsprinzips durch den EuGH wahrt die Grenzen, die bei der Übertragung der Hoheitsrechte im Zusammenspiel zwischen nationalem (Verfassungs-) Gesetzgeber und Union einvernehmlich gezogen wurden. Dazu reicht ein Lippenbekenntnis zum Subsidiaritätsprinzip nicht aus, da ansonsten der unbedingt garantierte Kernbereich des Art. 79 III GG beeinträchtigt wäre.

Als Beispiel mag das Vorhaben der EU-Kommission dienen, auch Unternehmen, die nicht einmal regionales Gewicht haben, als Unternehmen des öffentlichen Interesses zu definieren.²⁵

Zwar wäre es nicht anzunehmen, allein hieraus einen ausbrechenden Rechtsakt zu folgern. Allerdings führt die derzeitige Auslegung des EuGH, das Prinzip der Subsidiarität fast schrankenlos auf dem Altar des politischen Beurteilungsspielraums zu opfern, zu dem Grundproblem, daß diese Auslegung den Umfang der übertragenen Hoheitsrechte über das nach Art. 79 III GG zulässige Maß hinaus ausweitet. Die Einschränkungen der Übertragung durch

das Subsidiaritätsprinzip stehen zwar auf dem Papier, werden aber nicht respektiert. Insoweit ist die einschränkende Auslegung des Subsidiaritätsprinzips, respektive seine weitgehende Nichtanwendung, als grundsätzliche Missachtung des Loyalitätsgebots nach Art. 4 III EU anzusehen. Da es sich nicht um jeweilige Einzelentscheidungen handelt, sondern um eine durchgängige Rechtsprechung, kann diese einschränkende Auslegung des Subsidiaritätsprinzips unter dem Gesichtspunkt der übertragenen Hoheitsrechte gemäß Art. 23 GG keinen Bestand haben.

3.2 Verhältnismäßigkeitsprinzip nach Art. 5 IV EU

Das in Art. 5 I i. V. m. Art. 5 IV EU geregelte Verhältnismäßigkeitsprinzip, dessen Justiziabilität – gerade in den Vorgängerregelungen der ex-Art. 3b III EU und ex-Art. 5 III EG im Unterschied zum Subsidiaritätsprinzip – zu keiner Zeit in Frage gestellt wurde²⁶, schien trotzdem immer unter dem Schutz der weitreichenden Entscheidungskompetenz zu stehen, die ihm der EuGH einräumte.²⁷ Grundsätzlich ist dabei festzustellen, daß die Befugnis zur rechtlichen Kontrolle durch den EuGH im Hinblick auf die Kontrolldichte vom jeweiligen Rechtsakt abhängt²⁸, wobei die Frage der Abgrenzung insbesondere darin begründet ist, was ureigene Entscheidung des Gesetzgebers ist, was daher nicht mehr durch die Judikative überprüft werden kann. Andererseits ist eine klare Überschreitung durchaus justiziabel.²⁹

In der Praxis führt jedoch die richterliche Zurückhaltung des EuGH dazu, daß die rechtliche Kontrolle zugunsten des Ermessens im Hinblick auf politische, wirtschaftliche oder soziale Entscheidungen zurückweicht, was nach der Rechtsprechung nur dann zur Rechtswidrigkeit führt, wenn die Maßnahme zur Erreichung des Ziels offensichtlich ungeeignet ist.³⁰

Damit stellt das Verhältnismäßigkeitsprinzip isoliert gesehen, d. h. unabhängig von Grundrechtsbeeinträchtigungen³¹ nur einen unzureichenden Schutz dar.

19 Lienbacher in Schwarze a. a. O. (Fn. 16) Art 5 EU, Rn. 24 m. w. N.

20 Lienbacher in Schwarze a. a. O. (Fn. 16) Art 5 EU, Rn. 27 m. w. N.

21 Lienbacher in Schwarze a. a. O. (Fn. 16) Art 5 EU, Rn. 28 f m. w. N.

22 Lienbacher in Schwarze a. a. O. (Fn. 16) Art 5 EU, Rn. 31 m. w. N.

23 S. u. 3.3.1.

24 S. o. Fn. 2.

25 S. u. 4.4.

26 Lienbacher in Schwarze a. a. O. (Fn. 16) Art 5 EU, Rn. 39 m. w. N.

27 Lienbacher in Schwarze a. a. O. (Fn. 16) Art 5 EU, Rn. 39 m. w. N.

28 Lienbacher in Schwarze a. a. O. (Fn. 16) Art 5 EU, Rn. 40 m. w. N.

29 Lienbacher in Schwarze a. a. O. (Fn. 16) Art 5 EU, Rn. 39 m. w. N.

30 Lienbacher in Schwarze a. a. O. (Fn. 16) Art 5 EU, Rn. 41 m. w. N.

31 S. u. 3.3.

3.3 Grundrechtsschutz

3.3.1 Berufsfreiheit; unionsrechtlicher Schutz und Grundgesetz

Das Grundrecht der Berufsfreiheit ist durch Art. 6 I EU i. V. m. Art. 15 GRC geschützt. Die Berufsfreiheit ist grundsätzlich einschränkungslos gewährleistet. Damit dürfte es so auszulegen sein, daß sie sowohl vor unmittelbaren als auch mittelbaren Eingriffen geschützt ist.³²

Bislang war die Einordnung der Normen der GRC strittig.³³ Die Rechtsverbindlichkeit der GRC war dabei in der Vergangenheit bei der Frage, ob die Berufsfreiheit gewährleistet werden muß, nicht relevant, weil dieses Prinzip bereits als Ausdruck der Verfassungstraditionen in der Rechtsprechung des EuGH³⁴ anerkannt ist.³⁵ Zwar wird abgelehnt, daß die GRC selbst als allgemeiner Rechtsgrundsatz des Gemeinschaftsrechts oder Ausdruck der Verfassungstraditionen anzusehen ist.³⁶ Sie wird aber in der Rechtsprechung des EuGH³⁷, ebenso bereits seit längerem in den Schlußanträgen der Generalanwälte³⁸ sowie in den Entscheidungen des Gerichts erster Instanz³⁹ zur Auslegung herangezogen. Die Regelung des Art. 6 EU führt nunmehr jedoch dazu, daß die GRC unmittelbar geltendes Recht geworden ist.

Im Rahmen der unionsrechtlichen Bewertung ist hier speziell die Berufsfreiheit gem. Art. 15 GRC zu beachten. Dabei ist als Auslegungsmaßstab Artikel 52 GRC anzuwenden. Dieser sieht für die Einschränkung der Grundrechtecharta, daß dies nur durch Gesetz geschehen kann, wobei der Wesensgehalt der Rechte und Freiheiten zu achten ist. Art. 52 Abs. 1 Satz 2 GRC wiederum läßt dies nur unter dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu, sodaß Einschränkungen nur vorgenommen werden können, die erforderlich (notwendig) sind und den von der Union anerkannten dem Gemeinwohl dienenden Zielsetzungen oder den Erfordernissen des Schutzes der Rechte und Freiheiten tatsächlich entsprechen.

Die bisherige Rechtsprechung zur Berufsfreiheit scheint auf den ersten Blick im Wesentlichen auf dieser Linie zu liegen.⁴⁰

Problematisch erscheint die Rechtsprechung des EuGH allerdings insoweit, als eine Einschränkung der Berufsfreiheit aus Gemeinwohlgründen möglich sein soll, soweit nur der Wesensgehalt des Grundrechts nicht beeinträchtigt wird.⁴¹ Hieran ist wiederholt Kritik geübt worden.⁴² Bemängelt wurde, daß die Begründungen des EuGH eher formelhaft Struktur und Ziele der Gemeinschaft in den Vordergrund stellten und den Schutz der betroffenen Grundrechte in den Hintergrund treten ließen.⁴³ Ein weiterer Kritikpunkt richtet sich gegen die oft lediglich zweistufige Prüfung, die die Angemessenheit neben Geeignetheit und Erforderlichkeit oft nicht systematisch mitprüften.⁴⁴ Die Abwägung erfolgte nur unzureichend dahingehend einschränkt, daß die freie Berufsausübung „Beschränkungen unterworfen wird, sofern diese „Beschränkungen tatsächlich dem Gemeinwohl dienenden Zielen entsprechen und nicht einen im Hinblick auf den verfolgten Zweck un-

verhältnismäßigen nicht tragbaren Eingriff darstellen, der die so gewährleisteten Rechte in ihrem Wesensgehalt antastet.“⁴⁵ So stellte der Gerichtshof die Prüfung der allgemei-

32 Schwarze, in Schwarze a.a.O. (Fn. 16), Art. 15 GRC, Rn. 5.

33 Knecht, in Schwarze, a.a.O. (Fn. 16), Präambel GRC, Rn. 11 m.w.N.

34 EuGH v. 14.05.1974, Rs. 4/73, Nold, Slg. 1974, 491, Rn. 14; v. 15.10.1987, Rs. 222/86, Unectef/Heylens, Slg. 1987, 4097, Rn. 14; weiter Nachweise bei Mann in Sachs, GG, 2009, Art. 12 Rn. 9 m. Fn. 23.

35 Vgl. Hatje, in Schwarze, a.a.O. (Fn. 16), Art. 6 EU Rn. 27 m.w.N.

36 Schmitz, JZ 2001, 833, 835; Knecht, Die Charta der Grundrechte der Europäischen Union, Stuttgart 2005, 219.

37 Knecht, in Schwarze, a.a.O. (Fn. 16), Präambel GRC, Rn. 11.

38 Knecht, in Schwarze, a.a.O. (Fn. 16), Präambel GRC, Rn. 11 m.w.N.

39 Knecht, in Schwarze, a.a.O. (Fn. 16), Präambel GRC, Rn. 11 m.w.N.

40 EuGH Rs. 265/87, Schröder/Hauptzollamt Gronau, Slg. 1989, 2237 Rn. 15; EuGH Rs. C-154/04 und C-155/04 The Queen–Secretary of State for Health u.a., Slg. 2005, I-6451 Rn. 126 ff. “126. Das Eigentumsrecht gehört wie auch das Recht auf freie Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit zu den allgemeinen Grundsätzen des Gemeinschaftsrechts. Diese Grundsätze können jedoch keine uneingeschränkte Geltung beanspruchen, sondern müssen im Hinblick auf ihre gesellschaftliche Funktion gesehen werden. Folglich können die Ausübung des Eigentumsrechts wie auch das Recht auf freie Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit Beschränkungen unterworfen werden, sofern diese tatsächlich dem Gemeinwohl dienenden Zielen der Gemeinschaft entsprechen und nicht einen im Hinblick auf den verfolgten Zweck unverhältnismäßigen, nicht tragbaren Eingriff darstellen, der die so gewährleisteten Rechte in ihrem Wesensgehalt antastet.

127. Hier könnte das Verbot, Nahrungsergänzungsmittel, die nicht der Richtlinie 2002/46 entsprechen, in der Gemeinschaft zu vermarkten und in den Verkehr zu bringen, zwar die freie Ausübung der beruflichen Tätigkeit der Hersteller dieser Erzeugnisse einschränken.

128. Das Eigentumsrecht der Wirtschaftsteilnehmer wird durch die Einführung einer solchen Maßnahme gleichwohl nicht in Frage gestellt. Kein Wirtschaftsteilnehmer kann nämlich ein Eigentumsrecht an einem Marktanteil geltend machen, selbst wenn er ihn zu einem Zeitpunkt vor der Einführung einer diesen Markt betreffenden Maßnahme besessen hat, da ein solcher Marktanteil nur eine augenblickliche wirtschaftliche Position darstellt, die den mit einer Änderung der Umstände verbundenen Risiken ausgesetzt ist (Urteile vom 5. Oktober 1994 in der Rechtssache C-280/93, Deutschland/Kommission, Slg. 1994, I-4973, Randnr. 79, und Swedish Match, Randnr. 73). Ein Wirtschaftsteilnehmer kann auch kein wohlverworbenes Recht oder auch nur ein berechtigtes Vertrauen auf die Beibehaltung einer bestehenden Situation, die durch Handlungen der Gemeinschaftsorgane im Rahmen ihres Ermessens verändert werden kann, geltend machen (vgl. Urteile vom 28. Oktober 1982 in der Rechtssache 52/81, Faust/Kommission, Slg. 1982, 3745, Randnr. 27, und Swedish Match, Randnr. 73)“;

41 EuGH Slg. 1986, 2909, 2912 – Keller; Slg. 1989, 2237, 2269 – Schröder; Slg. 1994, 555, 5581f – Winzersekt; Kokott AöR 121 (1996), 599, 638; Vögler, Defizite beim Schutz der Berufsfreiheit durch BVerfG und EuGH 2001, 79 ff., 200 f.

42 Vgl. Wehlau/Lutzhöft EuZW 2012, 45, 46 m.w.N.

43 Leisner in FS C.Heymanns, 1995, 395, 406 f.; Storr, Der Staat 36 (1997), 547, 562 ff.; Stein, EuZW 1998, 261; v. Danwitz, EWS 2003, 393, 396 ff.; Kühling, GrundR in v. Bogdandy, Europäisches Verfassungsrecht, 2009, 657, 673 ff.; Streinz, Bundesverfassungsgerichtlicher Grundrechtsschutz und Europäisches Gemeinschaftsrecht, 1989, 384.

44 Vgl. v. Danwitz, EWS 2003, 393.

45 EuGH v. 05.05.1994, Rs. C-280/93 Bananenmarktordnung, Slg. 1994, I-4973; v. 05.05.1998, Rn. 78, Rs. C-157/96, National Farmers' Union, Slg. 1998, I-2211, Rn. 60; v. 12.07.2001, Jippes u.a., C-189/01, Slg. 2001, I-5689, Rn. 81; v. 07.07.2009, S.P.C.M. u.a., C-558/07, Slg. 2009, I-5783, Rn. 41; v. 09.03.2010, ERG u.a., C-379/08 u.a., Slg. 2010, I-2007, Rn. 86 (m.w.N.); v. 08.07.2010; Rs. C-343/09, Afton Chemical, Slg. 2010, I-2010, 7027, Rn. 45.

nen Verhältnismäßigkeit immer wieder in den Vordergrund und umging hierdurch letztlich die Prüfung des Grundrechtes selbst und der speziellen Verhältnismäßigkeit im Rahmen der Grundrechtsprüfung.⁴⁶

Insoweit begegnet diese Rechtsprechung Bedenken, weil sie einerseits die Verhältnismäßigkeitsüberprüfung relativ zurückhaltend anwendet und interventionistische Vorstellungen einer weitreichenden Struktur- bzw. Industriepolitik breiten Raum schafft.⁴⁷

Nach der klassischen (Drei-) Stufentheorie des Bundesverfassungsgerichts⁴⁸ ist durch die Differenzierung insbesondere zwischen Berufszugangsbeschränkungen und Berufsausübungsregeln bei steigender Intensität des Eingriffs eine höhere Anforderung an die Rechtfertigung zu stellen. Wegen der weiteren Ausdifferenzierung der Rechtsprechung ist allerdings eine schematische Anwendung nicht mehr angebracht. Sie dient letztlich als Rahmen im Zusammenhang der Einordnung des Grundrechts auf Berufsfreiheit.

Eine Maßnahme muß durch vernünftige Erwägungen des Allgemeinwohls legitimiert sein.⁴⁹

Dabei stellt das Bundesverfassungsgericht grundsätzlich den Individualrechtsschutz in den Vordergrund⁵⁰, während der EuGH die Grundrechte schwerpunktmäßig generalisierend prüft, d. h. Verstöße erst für relevant hält, wenn sie nicht Einzelfall, sondern Ausdruck systemischer Mängel sind.⁵¹ Insoweit erscheint es ernsthaft zweifelhaft, ob eine Rechtsprechung des EuGH, die den Individualrechtsschutz der Grundrechte nicht anerkennt und vielmehr nur dann eingreift, wenn „systemische Mängel“ vorliegen, noch mit dem Grundrechtsschutz des Grundgesetzes und der Übertragung der Hoheitsrechte gemäß Art. 23 GG übereinstimmt und damit die Anforderungen der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts⁵² erfüllen kann. Dies widerspricht diametral dem Ansatz einer individuellen Grundrechtsanwendung des deutschen Verfassungsrechts. Hieraus resultiert ein Spannungsverhältnis zwischen der Grundrechtsinterpretation durch den EuGH und der traditionellen deutschen durch das Bundesverfassungsgericht.

Aus diesem Grund müsste es im Falle einer Weiterführung dieser Rechtsprechung seitens des EuGH folgerichtig zu einer Kontrolle durch das Bundesverfassungsgericht kommen, wenn kein individueller Grundrechtsschutz gewährleistet werden sollte.

Allerdings ist auch unionsrechtlich ein individueller Schutz erforderlich. Dies ergibt sich aus einem Parallelvergleich zur Dogmatik der Grundfreiheiten. Diese werden als Beschränkungsverbot aufgefaßt.⁵³ Hierzu wird die These vertreten, daß der grundrechtliche Schutz – allerdings im Gemeinschaftsrecht, vor der Einbeziehung der Grundrechtecharta (GRC) gemäß Art. 6 EU – im Vergleich mit Art. 12 GG defizitär sei⁵⁴ und die Ausweitung der Grundfreiheiten zu allgemeinen Beschränkungsverboten die Personenverkehrsfreiheiten zu einem Grundrecht der Berufsfreiheit fortentwickelt hätten.⁵⁵ Die hier untersuchten Fallkon-

stellationen zeigen jedoch, daß dies nicht greifen kann, da nur bei grenzüberschreitender Tätigkeit und deren Behinderung der Anwendungsbereich der Grundfreiheiten eröffnet wird, dieser wirkt jedoch gegenüber den Mitgliedstaaten, wenn deren Regelungen die grenzüberschreitende Tätigkeit behindern. Hier geht es jedoch um die Geltung der Grundrechte gegenüber Rechtsakten der Union. Daher ist ein effektiver Grundrechtsschutz gegenüber Rechtsakten der Union erforderlich.

Eine Lösungsmöglichkeit ergäbe sich in anderer Art und Weise aus der Reflektion der Rechtsprechung zu den Grundfreiheiten als Beschränkungsverbot. Beschränkungen der Berufsfreiheit sind nach der Rechtsprechung des EuGH zulässig, wenn Sie „tatsächlich dem Gemeinwohl dienenden Zielen der Gemeinschaft entsprechen und nicht einen im Hinblick auf den verfolgten Zweck unverhältnismäßigen, nicht tragbaren Eingriff darstellen, der die so gewährleisteten Rechte in ihrem Wesensgehalt antastet“.⁵⁶ Insoweit ist der Einschränkungsvorbehalt entsprechend der Rechtsprechung des Gerichtshofes zu den Grundfreiheiten ausgestaltet. Die Grundrechtsprüfung ist daher – ähnlich wie die Beschränkungsverbote der Grundfreiheiten – stren-

46 Vgl. Schlußanträge Generalanwalt Tizzano v. 07.04.2005, Rs. C-453/03 u. a., ABNA, Slg. 2005, I-10423, Rn. 74: „Zentraler Ungültigkeitsgrund ist (...), eindeutig derjenige, der die Verhältnismäßigkeit betrifft... weil sie (...) die Kontrolle der Beachtung der Grundrechte auf Eigentum und auf unternehmerische Freiheit überlagert und eine spezifische Prüfung damit überflüssig macht.“ Im Urteil (v. 06.05.2005; Rs. C-453/03 u. a., ABNA, Slg. 2005, I-10423 Rn. 88) schloß sich der EuGH dieser Ansicht an, es brauche „...in Anbetracht der Antwort auf die Frage betreffend der Verhältnismäßigkeit ...nicht mehr geprüft zu werden, ob die streitige Vorschrift das Eigentumsrecht ...oder das Recht auf freie Berufsausübung verletzt.“

47 Mann in Sachs, Grundgesetz, 2009, Art. 12, Rn. 9.

48 Mann in Sachs, Grundgesetz, 2009, Art. 12 Rn. 125.

49 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; BVerfGE DVBl 2005, 1503, 1512.

50 Nach der Rspr. des BVerfG enthält Art. 12 GG ein Freiheitsrecht, das als subjektiveres Recht (BVerfGE 63, 266, 286; 81, 242, 254, st. Rspr.) sowohl ein Abwehr- als auch ein Teilhaberecht (BVerfGE 33, 303, 330 f.; 39, 276, 293; 43, 291, 313 f.; 59, 172, 199; 66, 155, 179) impliziert.

51 S. o. Fn. 44; das Abstellen auf systemische Mängel im Grundrechtsschutz betont der EuGH unlängst im Zusammenhang mit dem Asylrecht (Urteil v. 21.12.2011, C-411/10 u. C-493/10 [N.S.], zur Kritik vgl. Weiß, EuZW 2012, 201 f.).

52 BVerfGE 73, 339 (Solange II), hierzu einschränkend BVerfGE 89, 155 (Maastricht).

53 EuGH v. 30.11.1995 Rs. C-55/94 (Gebhard), Slg. 1995 I-4165, st. Rspr.; vgl. hierzu grundlegend Knobbe-Keuk ZHR 1990, 325 und DB 1990, 2573 m. w. N.; zur Entwicklung vgl. Bormann, Der Schutz der Berufsfreiheit im deutschen Verfassungsrecht und im europäischen Gemeinschaftsrecht, 166–228.

54 Bormann a. a. O., 165 f.

55 Bormann a. a. O., 249 ff.

56 EuGH Rs. 265/87, Schröder/Hauptzollamt Gronau, Slg. 1989, 2237 Rn. 15; EuGH Rs. C-154/04 und C-155/04, The Queen-Secretary of State for Health u. a., Slg. 2005, I-6451 Rn. 126.

ger auszulegen und einer strikteren Verhältnismäßigkeitsprüfung zu unterziehen.

Hielte man nämlich an einer nur grundsätzlichen Schutzfunktion der Grundrechte fest, so stünde dies im Wertungswiderspruch zur Rechtsprechung zu den Grundfreiheiten, die deutlich den Individualrechtsschutz in den Vordergrund stellt.

Wenn nunmehr die Grundrechtecharta als unmittelbar geltendes Recht einen geringeren Individualrechtsschutz gewährleisten sollte, ist dies aus Wertungsgesichtspunkten nicht mehr nachvollziehbar.

Daher müsste die Verhältnismäßigkeitsprüfung im Rahmen des Grundrechtsschutzes stärker in den Vordergrund treten, wie es auch aus dem Wortlaut des Art. 52 GRC i. V. m. Art. 15 GRC folgt.

Die Prüfung der Verhältnismäßigkeit müsste daher auf zwei Ebenen erfolgen, zuerst im Rahmen der Verhältnismäßigkeit allgemein nach Art. 5 EU, der dem Gesetzgeber einen weiteren Spielraum einräumt, und sodann im Rahmen der Grundrechtsprüfung, die eine differenziertere Abwägung zwischen Allgemeinwohlinteressen und Individualrechtsschutz gebietet und daher eine intensivere Verhältnismäßigkeitsprüfung.

Im Rahmen der Verhältnismäßigkeitsprüfung fließt auch die Prüfung des Subsidiaritätsprinzips ein. Denn einer Regelung, die dem Subsidiaritätsprinzip widerspricht, fehlt die Erforderlichkeit. Auch insoweit ist der Prüfungsmaßstab auf der Ebene der Grundrechte ein intensiverer als im Rahmen des Subsidiaritätsprinzips

3.3.2 Schutz der unternehmerischen Freiheit

Als zusätzliches im nachfolgenden Zusammenhang relevante Grundrecht ist das Recht auf unternehmerische Freiheit gemäß Art. 16 GRC zu nennen. Er ist Ausprägung der Berufsfreiheit⁵⁷ und stellt klar, daß auch als juristische Personen organisierte Unternehmen in den Anwendungsbereich der Berufsfreiheit fallen. Die Auslegung muß daher parallel zu Art. 15 GRC⁵⁸ erfolgen.⁵⁹

Art. 16 GRC enthält eine Mittelstandsförderungskomponente.⁶⁰

3.3.3 Schutz des Allgemeinen Persönlichkeitsrechts

Ein weiteres zu erörterndes Grundrecht ist das Allgemeine Persönlichkeitsrecht.⁶¹ 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.⁶²

Der Rechtsgedanke findet sich in Artt. 7 und 8 GRC wieder und ist gemäß Art. 6 I EU integraler Bestandteil des Unionsrechts.

Außerdem ist er in Art. 8 EMRK⁶³ enthalten, der über Art. 6 III EU als Grundsatz des Unionsrechts anerkannt ist.

In diesem Zusammenhang ist immer zwischen dem Grundrecht einerseits und dem Grundsatz des öffentlichen Interesses andererseits abzuwägen.

Im Übrigen gelten die Ausführungen zum Spannungsverhältnis zwischen Unionsrecht und deutschem Verfassungsrecht, was die Grundrechtsinterpretation als Individualrechtsschutz⁶⁴ betrifft, entsprechend.

3.4. Berufsständische Selbstverwaltung und demokratische Kontrolle

Im Zusammenhang mit dem Demokratieprinzip ist die Frage aufzuwerfen, inwieweit das Prinzip der berufsständischen Selbstverwaltung unionsrechtlich unterlaufen werden kann. Hier ist gemäß Art. 1 Nr. 15 f. ÄR eine berufsstandsunabhängige Behörde zur Überwachung der Abschlußprüfer vorgesehen. Bisher ist in Art. 32 RL 2006/43/EG⁶⁵ nur eine öffentliche Aufsicht für Prüfer von Unternehmen öffentlichen Interesses vorgesehen. Ob man in diesem Zusammenhang die Auffassung vertritt, die bestehende Regelung sehe eine wirksame berufsstandsunabhängige öffentliche Aufsicht oder eine berufsstandsunabhängige zuständige Behörde vor⁶⁶ – und unabhängig von der Frage ob dies mangels demokratischer Legitimation zulässig ist⁶⁷ –, bezog sich dies jedenfalls nur auf Abschlußprüfungen von Unternehmen öffentlichen Interesses. Jetzt sieht Art. 1 Nr. 15 f. ÄR ausdrücklich eine berufsstandsunabhängige zuständige Behörde vor. Außerdem ist nunmehr definitiv vorgesehen, daß diese Behörde die Aufsicht über Abschlußprüfer unmittelbar und operativ sowie ausschließlich durchführen muß. Das bedeutet, daß alle Abschlußprüfer ohne Ausnahme durch diese Behörde überwacht würden und damit die Berufsaufsicht der Wirtschaftsprüferkammer obsolet würde.

57 Vgl. *Schwarze*, in *Schwarze a. a. O.* (Fn. 16) Art. 15 GRC Rn. 3 m. w. N. 58 S. o. 3.3.1.

59 *Schwarze*, in *Schwarze a. a. O.* (Fn. 16), Art. 16 GRC, Rn. 5 f. m. w. N.

60 *Mann*, in *Sachs*, GG, 2009, Art. 12, Rn. 13.

61 S. u. 4.6.

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

63 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.

64 S. o. 3.3.1.

65 Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17.05.2006 über Abschlußprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 84/253/EWG des Rates ABl. L 157 vom 09.06.2006, 87 ff.

66 Vgl. hierzu Beul, *steueranwaltsmagazin* 2009, 207 ff.

67 S. u. 4.2 a.E.

Dies ginge letztlich weit über das hinaus, was noch in der Empfehlung der EG-Kommission⁶⁸ für die Aufsicht vorgeschlagen worden war.

Die dortige Möglichkeit, Aufgaben unter engen Vorgaben auf andere Stellen zu delegieren, soll jetzt für den gesamten Aufsichtsbereich auf die Registrierung sowie die Bestellung von Abschlußprüfern reduziert werden. Selbst die Möglichkeit dieser Delegation soll nicht dem demokratisch legitimierten Gesetzgeber selbst unmittelbar zustehen; stattdessen soll er lediglich der zuständigen Behörde die Möglichkeit einräumen können, selbst zu delegieren.

In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, ob eine solche Behörde noch demokratisch legitimiert sein kann.

Nach dem herrschenden, durch die Rechtsprechung des BVerfG entwickelten, Legitimationsmodell⁶⁹ bedarf es zur demokratischen Legitimation neben der personellen eine sachlich-inhaltliche demokratische Legitimation, die voraussetzt, daß „die Amtsträger im Auftrag und nach Weisung der Regierung – ohne Anbindung an die Willensentscheidung einer außerhalb parlamentarischer Verantwortung stehenden Stelle – handeln können und die Regierung damit in die Lage versetzen, die Sachverantwortung gegenüber Volk und Parlament zu übernehmen“,⁷⁰ was sich in der Steuerung des Verwaltungshandelns durch Parlamentsgesetz und durch die Möglichkeit der ministeriellen Einzelweisung äußert. Danach sind Behörden, die nicht der Weisungsgewalt des Ressortministers unterliegen, nur bei Vorliegen einer besonderen verfassungsrechtlichen Rechtfertigung zulässig.⁷¹

Hierbei ist jedoch die Offenheit des Demokratieprinzips, die in Bezug auf andere demokratische Legitimationsketten offen ist.⁷² Außerhalb der unmittelbaren Staatsverwaltung und der kommunalen Selbstverwaltung sei das Demokratieprinzip „...offen für andere, insbesondere vom Erfordernis lückenloser personeller demokratischer Legitimation aller Entscheidungsbefugten abweichende Formen der Organisation und Ausübung von Staatsgewalt“.⁷³ Ausdrücklich wird die Offenheit des Demokratieprinzips in Bezug auf die Grundsätze der Selbstverwaltung und der Autonomie betont⁷⁴, die „im Rahmen der repräsentativ verfassten Volksherrschaft“ auch „besondere Formen der Beteiligung von Betroffenen bei der Wahrnehmung öffentlicher Aufgaben“ vorsehen kann, wobei die „organisierte Beteiligung der sachnahen Betroffenen an den sie berührenden Entscheidungen“ die „verbindende Idee des sich selbst bestimmenden Menschen in einer freiheitlichen Ordnung“⁷⁵ verwirkliche. Als legitime Ziele benennt das BVerfG⁷⁶ bei diesen „besonderen Organisationsformen der Selbstverwaltung“ das Mitspracherecht der Betroffenen, die Aktivierung verwaltungsexternen Sachverständigen, sowie einen sachgerechten Interessenausgleich.

Damit kommt der Selbstverwaltung im Rahmen einer berufsständischen Kammer eine bessere demokratische Legitimation zu, als der unabhängigen Behörde diese fehlt. Allerdings setzt dies bei den Handelnden auch das Bewußtsein voraus, keine Partikularinteressen zu vertreten, sondern in erster Linie dem Allgemeinwohl verpflichtet zu

sein, was jedoch Änderungen zu Gunsten der Interessen einer demokratisch gewählten Mehrheit nicht ausschließt, solange damit legitime Ziele verfolgt werden. Die Grenze findet sich in der rücksichtslosen Durchsetzung zu Gunsten eines Teils der vertretenen Berufsangehörigen, unter Missachtung der Interessen eines anderen Teils. Soweit jedoch Einschränkungen für einen Teil der Berufsangehörigen aus Gründen des Allgemeininteresses beschlossen werden, die verhältnismäßig sind, besteht auch insoweit die demokratische Legitimation der Selbstverwaltungskörperschaft.

Insoweit dient die berufsständische Selbstverwaltung im demokratisch ausgestalteten Mehr-Ebenen-System⁷⁷ der Verwirklichung des Demokratieprinzips und damit auch des Subsidiaritätsprinzips, das letztlich die Garantie des Mehr-Ebenen-Systems darstellt.

Da die Union nach Art. 4 II EU (ex-Art. 6 III EU) nicht überwindbare Grenzen der nationalen Demokratiekonzepte zu achten hat⁷⁸, wäre die Anordnung einer unabhängigen Behörde nicht zulässig. Art. 4 II EU (ex-Art. 6 III EU) stellt insoweit das Spiegelbild des Loyalitätsgrundsatzes gemäß Art. 4 III EU dar. Zwar sind nur grundlegende Verfassungsentscheidungen geschützt⁷⁹, allerdings stellt das grundlegende Demokratieverständnis des Grundgesetzes eine solche Grundentscheidung dar.⁸⁰ Eine Einschränkung der berufsständischen Selbstverwaltung durch eine unionsrechtliche Regelung wäre auch ein Eingriff in diese Selbstverwaltung, mit der die betroffene Körperschaft in ihren eigenen Rechten betroffen wäre und die Einlegung entsprechender Rechtsmittel beschließen könnte. Dabei stellt sich dann die Frage, ob im Rahmen der allgemeinen Verhältnismäßigkeitsprüfung⁸¹ und des Subsidiaritätsprinzips⁸² das Ermessen des europäischen Gesetzgebers noch als weit aufgefaßt werden kann. Die Regelung des Art. 4 II EU (ex-Art. 6 III EU) in Verbindung mit dem Subsidiaritäts-

68 Empfehlung 2008/362/EG der Kommission, (Az. K (2008) 1721), ABl. vom 07.05.2008, Nr. L 120, 20.

69 BVerfGE 93, 37 ff.

70 BVerfGE 93, 37, 67.

71 Vgl. hierzu ausführlich *Hermes* in Bauer u.a., *Demokratie in Europa*, 457 ff. 476 ff.

72 BVerfG v. 05. 12.2002, Wasserverbände, BVerfGE 107, 59 ff.

73 BVerfGE 107, 59, 91 f.

74 Zum nachstehenden ausführlich *Hermes*, a. a. O. (Fn. 70), 479 ff.

75 BVerfGE 107, 59, 91 f.

76 BVerfGE 107, 59, 91 f.

77 Vgl. hierzu *Huber*, a. a. O. (Fn. 18), 491 ff. 502 f. m. w. N.

78 *V. Bogdandy/Schill* in Grabitz/Hilf/Nettesheim (GHN), EU, Stand Juli 2010, Art. 4 EU Rn. 13 ff.

79 *V. Bogdandy/Schill* in GHN (s. o. Fn. 77), Art. 4 EU Rn. 15.

80 Dabei ist nicht nur die lokale und regionale Selbstverwaltung (v. *Bogdandy/Schill* in GHN [s. o. Fn. 77], Art. 4 EU Rn. 16) geschützt, sondern die demokratische Struktur der Selbstverwaltung insgesamt.

81 S. o. 3.2.

82 S. o. 3.1.

prinzip des Art. 5 III EU schränkt dieses Ermessen zu Gunsten der berufsständischen Selbstverwaltung ein, zumindest in der Abwägung ein milderer Mittel zu suchen. Insoweit wäre die Durchführung der Berufsaufsicht bei der berufsständischen Selbstverwaltung zwingend zu belassen, gegebenenfalls ergänzt durch eine Kontrollinstanz, die im Rahmen der Berufsaufsicht die ordnungsgemäße Durchführung

überwacht. Zur demokratischen Legitimation gehört jedoch auch die Transparenz und Berichterstattung⁸³ bezüglich der Durchführung der Berufsaufsicht, um die Akzeptanz und demokratische Meinungsbildung zu ermöglichen.

Außerdem stellt diese Regelung möglicherweise einen unzulässigen Eingriff in die Berufsfreiheit⁸⁴ des Abschlußprüfers dar.⁸⁵

Aufwendungen für die Sanierung eines selbstgenutzten Gebäudes als außergewöhnliche Belastung

Andreas Jahn, Rechtsanwalt und Steuerberater, Meyer-Köring, Bonn

I. Vorbemerkung

Kosten für Sanierung und Instandsetzung eines selbstgenutzten Wohngebäudes gehören regelmäßig zu den steuerlich unbeachtlichen Kosten der privaten Lebensführung, sie können nicht abgesetzt werden. Versuche, solche Kosten als außergewöhnliche Belastungen nach § 33 EStG zum Abzug zu bringen, scheiterten bis zur Rechtsprechungsänderung des damals zuständigen III. Senats des BFH in dem Asbest-Urteil vom 09.08.2001¹ und dem Formaldehyd-Urteil vom 23.05.2002², weil sich derartige Aufwendungen nicht in die bis dahin entwickelten Fallgruppen außergewöhnlicher Belastungen eingruppiieren ließen. Für eine Zuordnung zu den Krankheitskosten³ fehlte es an einer konkret auf die Asbestbelastung zurückzuführenden Krankheit und eine Zuordnung zur Fallgruppe der Wiederbeschaffung von existenznotwendigen Gegenständen schied aus, weil die Anschaffung von schadstoffbelasteten Gegenständen nicht mit einem von außen kommenden, willentlich nicht beeinflussbaren unabwendbaren Ereignis, wie Brand, Hochwasser, Kriegseinwirkung, Vertreibung oder politische Verfolgung vergleichbar ist. Deshalb entwickelte der BFH eine neue Fallgruppe für den Bereich der Beseitigung von Schadstoffbelastungen.⁴

Daß damit einerseits kein Freibrief für die Verlagerung privat veranlaßter Aufwendungen auf die Allgemeinheit verbunden war und andererseits noch unklar blieb, welche sonst vorkommenden konkreten Anlässe den Abzug als außergewöhnliche Aufwendungen rechtfertigen können, deut sich in den Urteilen schon klar an. Zudem blieben zuletzt die Anforderungen an die Nachweis- und Beweisobliegenheiten des Steuerpflichtigen insbesondere nach den Entscheidungen des BFH vom 11.11.2010⁵ zur Aufgabe des Erfordernisses der doppelten Nachweispflicht (Vorlagepflicht eines amtlich technischen Gutachtens und eines amts- oder vertrauensärztlichen Gutachtens zum Nachweis der Kausalität zwischen Schadstoffbelastung und Gesundheitsstörung) und der darauf ergangenen Gesetzes-

änderung⁶ offen. Diese Lücken schließt jetzt der VI. Senat des BFH mit seinen drei Urteilen vom 29.03.2012.⁷

II. Aufwendungen für die Sanierung eines selbstgenutzten Gebäudes als außergewöhnliche Belastung

1. Die Urteile des BFH vom 29.03.2012

In dem Verfahren VI R 21/11 ging es um die Aufwendungen für die Beseitigung schadstoffhaltiger, atemwegschädlicher Substanzen, die in einem Wohngebäude verbaut waren, wie heute verbotene Holzschutzmittel, as-

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

- 1 BFH, Urteil vom 09.08.2001, III R 6/01, Asbestsanierung der Außenfassade als außergewöhnliche Belastung, NJW 2002, 1598.
- 2 BFH, Urteil vom 23.05.2002, III R 52/99, Aufwendungen für Neuanschaffung von Mobiliar wegen Formaldehydemissionen als außergewöhnliche Belastung, DStRE 2002, 1129.
- 3 Krankheitskosten betreffen nur solche Aufwendungen, die durch Maßnahmen zur Heilung von Krankheiten oder zumindest zu deren Linderung veranlaßt sind, vgl. BFH, Urteil vom 09.08.2001, III R 6/01, Asbestsanierung der Außenfassade als außergewöhnliche Belastung, NJW 2002, 1598.
- 4 Dazu ausführlich: *Hettler*, Die Berücksichtigung von Aufwendungen zur Schadstoffbeseitigung als außergewöhnliche Belastung, DB 2002, 1848.
- 5 BFH, Urteile vom 11.11.2010, VI R 17/09, DStR 2011, 115, und VI R 16/09, Aufwendungen für die medizinisch indizierte Anschaffung von Schlafzimmernöbeln und einer Couchgarnitur, DStRE 2011, 218.
- 6 § 33 Abs. 4 EStG i.d.F. des StVereinfG 2011 i.V.m § 64 Abs. 1, § 84 Abs. 3 f EStDV.
- 7 BFH, Urteile vom 29.03.2012, VI R 21/11, Aufwendungen für die Sanierung eines Gebäudes als außergewöhnliche Belastung, DStR 2012, 1174; VI R 47/10, Aufwendungen für die Asbestsanierung des Daches eines Wohnhauses als außergewöhnliche Belastung, BeckRS 2012, 95199; VI R 70/10, Aufwendungen für die Sanierung eines mit Echtem Hausschwamm befallenen Gebäudes als außergewöhnliche Belastung, BeckRS 2012, 95197.

besthaltige Faserzementplatten und formaldehydhaltige Spanplatten. Diese Substanzen hatten zu einem unangenehmen, muffigen Geruch geführt und es lag der Verdacht als Ursache für eine Atemwegserkrankung der Tochter der Eigentümer sowie der daraus resultierenden Notwendigkeit regelmäßiger pneumologischer Behandlungen nahe. Der BFH ließ den Abzug grundsätzlich zu, verwies die Sache aber als nicht spruchreif zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurück.

Dem Verfahren VI R 47/10 lag der Streit um die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für die Asbestsanierung eines Dachs zugrunde, das aus Asbestzement-Wellplatten bestand. Auch hier verwies der VI. Senat die Sache als nicht spruchreif zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurück, schränkte die Abzugsfähigkeit allerdings stark ein.

In dem Verfahren VI R 70/10, in dem es um die Aufwendungen für die Sanierung eines mit echtem Hausschwamm befallenen Gebäudes ging, gab der Senat der Revision des Steuerpflichtigen statt und ließ den Abzug zu.

2. Außergewöhnliche Belastungen, § 33 Abs. 1 EStG

Nach § 33 Abs. 1 EStG wird die Einkommensteuer auf Antrag ermäßigt, wenn einem Steuerpflichtigen zwangsläufig größere Aufwendungen als der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstands (außergewöhnliche Belastung) erwachsen. **Zwangsläufig** erwachsen dem Steuerpflichtigen Aufwendungen dann, wenn er sich ihnen aus rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann und soweit die Aufwendungen den Umständen nach notwendig sind und einen angemessenen Betrag nicht übersteigen (§ 33 Abs. 2 Satz 1 EStG). Die Gründe müssen von außen derart auf die Entschließung des Steuerpflichtigen einwirken, daß er ihnen nicht ausweichen kann. Entscheidend ist, ob das Ereignis, dessen Folge die Aufwendungen oder die Verpflichtung zum Bestreiten dieser Aufwendungen sind, für den Steuerpflichtigen zwangsläufig war.⁸ Ziel des § 33 EStG ist es, zwangsläufige Mehraufwendungen für den existenznotwendigen Grundbedarf zu berücksichtigen, die sich wegen ihrer Außergewöhnlichkeit einer pauschalen Erfassung in allgemeinen Freibeträgen entziehen. Aus dem Anwendungsbereich des § 33 EStG ausgeschlossen sind dagegen die üblichen Aufwendungen der Lebensführung, die in Höhe des Existenzminimums durch den Grundfreibetrag abgegolten sind.⁹

a. Aufwendungen im Zusammenhang mit Gegenständen des existenznotwendigen Bedarfs

Aufwendungen, die im Zusammenhang mit Gegenständen des existenznotwendigen Bedarfs stehen, können außergewöhnliche Belastungen sein.

aa. Erster Unterfall: Aufwendungen zur Beseitigung einer konkreten Gesundheitsgefährdung

Gehen von einem Gegenstand des existenznotwendigen Bedarfs **konkrete Gesundheitsgefährdungen** aus, entstehen die Aufwendungen zur Beseitigung dieser Gefährdung dem Steuerpflichtigen aus tatsächlichen Gründen **zwangsläufig** (§ 33 Abs. 2 Satz 1 EStG) und sind deshalb grundsätzlich als außergewöhnliche Belastung abziehbar.¹⁰ Derartigen Aufwendungen kann der Steuerpflichtige aus tatsächlichen Gründen nicht ausweichen, wenn anderenfalls mit einem Schaden für seine Gesundheit oder die Gesundheit seiner Familie zu rechnen ist. Danach können die notwendigen Aufwendungen zur Beseitigung einer von einem Wohnhaus ausgehenden konkreten Gesundheitsgefährdung grundsätzlich als aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig angesehen werden. Eine abstrakte Gefährdung reicht nicht aus. Vielmehr müssen mindestens konkret zu befürchtende Gesundheitsschäden anzunehmen sein.

Kriterien für die notwendige Abgrenzung liefern die bislang entschiedenen Asbest- und Formaldehydfälle: der BFH hält darin nicht schon allein wegen der allgemein bekannten Schädlichkeit von Asbestfasern eine abstrakte Gesundheitsgefährdung für ausreichend. Vielmehr müssen mindestens konkret zu befürchtende Gesundheitsschäden anzunehmen sein. Eine **Gesundheitsgefährdung** ist erst dann gegeben, wenn Asbestfasern in das Innere des Hauses gelangen, denn eine konkrete Gesundheitsgefährdung durch Asbest besteht nur, wenn es dazu kommt, daß Asbestfasern eingeatmet werden können. Bei einer Formaldehydbelastung kommt es demgegenüber darauf an, ob die Ausgasung von Formaldehyd zu einer Formaldehydkonzentration in der Innenraumluft führt, die den in der ChemVerbotsV und GefStoffVO normierten und vom Bundesgesundheitsamt empfohlenen Wert (0,1 ml/ccm = 0,1 ppm) übersteigt. Während für Asbest damit unabhängig von einer bestimmten Konzentration ein umfassendes Herstellungs- und Verwendungsverbot gilt, darf Formaldehyd nur dann nicht in den Verkehr gebracht werden, wenn dies eine Formaldehydkonzentration in der Innenraumluft von 0,1 ppm oder mehr zur Folge hätte.¹¹ Der Gesetzgeber sieht danach eine Formaldehydausgasung, die zu einer Formaldehydkonzentration in der Raumluft von mehr als 0,1 ppm führt, typisierend als gesundheitsgefährdend an. Dem folgt

8 BFH, Urteil vom 20.12.2007, III R 56/04 (NV), BeckRS 2007, 25013216.

9 BFH, Urteil vom 11.11.2010, VI R 17/09, DStR 2011, 115, m.w.N., insbes. BFH, Urteil vom 20.12.2007, III R 56/04 (NV), BeckRS 2007, 25013216.

10 BFH, Urteile vom 29.03.2012, VI R 21/11, DStR 2012, 1174 und VI R 47/10, BeckRS 2012, 95199; vom 09.08.2001, III R 6/01, NJW 2002, 1598; vom 23.05.2002, III R 52/99, DStRE 2002, 1129; vom 11.11.2010, VI R 16/09 Aufwendungen für die medizinisch indizierte Anschaffung von Schlafzimmermöbeln und einer Couchgarmitur, DStRE 2011, 218.

11 Dazu: *Hettler*, DB 2002, 1848.

auch der BFH. Dem Steuerpflichtigen ist insbesondere nicht zumutbar, abzuwarten, ob er tatsächlich zu den besonders empfindlichen Personen gehört, die bereits bei einer nur knapp über dem Grenzwert liegenden Schadstoffbelastung mit Krankheitserscheinungen reagieren.¹²

In den häufigen Asbestfällen hängt die Frage, ob die Notwendigkeit einer Sanierung besteht, wesentlich von der verwendeten Asbestart und den baulichen Gegebenheiten ab. So haben Asbestzementprodukte einen vergleichsweise hohen Anteil an mineralischen Bindemitteln, weshalb die Asbestfasern relativ fest gebunden sind. Bei schwach gebundenen Asbestprodukten wie Spritzasbest ist die Gefahr einer Freisetzung auf Grund äußerer Einflüsse wie Erschütterungen und Alterung der Produkte hingegen höher, ebenso bei asbestbelasteten Elektrospeicheröfen (Nachtspeichergeäte). Unter Berücksichtigung dieser Faktoren muß die Sanierung im Zeitpunkt ihrer Durchführung unerlässlich sein. Deshalb reicht es für die in § 33 EStG geforderte Zwangsläufigkeit nicht aus, daß der Steuerpflichtige möglicherweise in der Zukunft einer Sanierung nicht mehr ausweichen kann.

Darüber hinaus ist bei Sanierungsarbeiten an Asbestprodukten die gesundheitsschädliche Freisetzung von Asbestfasern nicht unvermeidlich, wie der BFH zutreffend darlegt. Dies zeigen die Technischen Regeln für Gefahrstoffe 519-Asbest: Abbruch-, Sanierungs- oder Instandhaltungsarbeiten vom 01.08.2001¹³, die zum Schutz der Beschäftigten und anderer Personen bei Tätigkeiten mit Asbest und asbesthaltigen Gefahrstoffen bei Abbruch-, Sanierungs- oder Instandhaltungsarbeiten gelten. Nach Nr. 7.1 Abs. 1 TRGS 519-Asbest ist bei Sanierungsarbeiten das Arbeitsverfahren so zu gestalten, daß Asbestfasern nicht frei werden und die Ausbreitung von Asbeststaub verhindert wird, soweit dies nach dem Stand der Technik möglich ist. Kann das Freiwerden von Asbestfasern nicht unterbunden werden, sind diese nach Nr. 7.1 Abs. 2 TRGS 519-Asbest an der Austritts- oder Entstehungsstelle zu erfassen und anschließend ohne Gefahr für Mensch und Umwelt zu entsorgen. Damit ist in jedem Einzelfall festzustellen, ob im Zuge der Sanierungsarbeiten das Freisetzen von Asbestfasern nach dem Stand der Technik unterbunden werden kann.

Fehlt es also an der konkreten Freisetzung von Asbestfasern oder ist bei den anstehenden Sanierungsarbeiten nicht mit einer Freisetzung von Asbestfasern zu rechnen, so sind die Sanierungsaufwendungen nicht zwangsläufig im Sinn des § 33 EStG, sondern eine steuerlich nicht zu berücksichtigende Gesundheitsvorsorge. Dann geht es nämlich allenfalls darum, möglicherweise später drohende Gesundheitsgefahren zu vermeiden, so der BFH.¹⁴

Entsprechend ist in Fällen einer Formaldehyd-Ausgasung zu verfahren. Liegt die durch eine Ausgasung verursachte Konzentration von Formaldehyd in der Innenraumluft über dem gesetzlichen Grenzwert, liegt Zwangsläufigkeit vor, liegt die Konzentration unter dem gesetzlichen Grenzwert, so ist ein Austausch von Mobiliar-er-

gelmäßig als steuerlich nicht zu berücksichtigende Maßnahme der Gesundheitsvorsorge zu beurteilen. Das aber gilt nicht uneingeschränkt. Bei unter dem Grenzwert liegenden Konzentrationen hat der Steuerpflichtige die Möglichkeit, die die dennoch gegebene konkrete Gesundheitsgefährdung sowie die Kausalität der Schadstoffbelastung für die gesundheitliche Beeinträchtigung nachzuweisen und er sich deshalb den Aufwendungen aus tatsächlichen Gründen nicht entziehen konnte. Ein zu diesem Zweck erstelltes amtsärztliches Gutachten ist dafür nicht mehr zwingend erforderlich¹⁵, gleichwohl empfehlenswert.¹⁶

bb. Zweiter Unterfall: Kosten zur Wiederherstellung der Wohnbarkeit eines selbstgenutzten Gebäudes

Nach der Rechtsprechung des BFH können auch Kosten zur Wiederherstellung der Wohnbarkeit eines selbstgenutzten Gebäudes, das durch ein von dem Steuerpflichtigen nicht beeinflussbares außergewöhnliches Ereignis beschädigt wurde, Aufwendungen i.S. von § 33 EStG sein.¹⁷ Voraussetzung hierfür ist, daß der Vermögensgegenstand für den Steuerpflichtigen eine existenziell wichtige Bedeutung hat. Wohnen betrifft einen existenziell wichtigen Bereich. Das gilt auch für ein Wohnen im eigenen Haus. Denn dabei ist zu berücksichtigen, daß den in einem eigenen Haus wohnenden Geschädigten der Schaden in dieser Form nicht entstanden wäre, wenn sie das Haus gemietet hätten (das wäre dann ein Schaden des Vermieters) oder das Haus ihrerseits vermietet hätten (in diesem Fall handelte es sich um berücksichtigungsfähige Werbungskosten).¹⁸

Das Wohnen in einem eigenen Haus überschreitet nicht den üblichen Rahmen des Lebensnotwendigen. Zwar muß das elementare private Wohnbedürfnis nicht durch ein Wohnen im eigenen Haus befriedigt werden; es entspricht jedoch der vom BFH mitgetragenen steuer- und sozialrechtlichen Wertung (vgl. z. B. § 90 Abs. 2 Nr. 8 SGB XIII), Wohnen in einem („kleinen“) Einfamilienhaus nicht als ungewöhnlich und unnötig anzusehen. Was in diesem Sinne üblich, angemessen oder „klein“ ist, bleibt der Instanzrechtsprechung vorbehalten. Unerheblich wären jedenfalls Aufwendungen für die Wiederherstellung nicht existenznot-

12 BFH, Urteil vom 23.05.2002, III R 52/99, DStRE 2002, 1129.

13 BArbBl 2001, Nr. 9, 64, berichtigt durch Bekanntmachung vom 08.03.2007, GMBI 2007, 398 - TRGS 519-Asbest.

14 BFH, Urteil vom 09.08.2001, III R 6/01, NJW 2002, 1598.

15 BFH, Urteile vom 29.03.2012, VI R 21/11, DStR 2012, 1174; vom 11.11.2010, VI R 17/09, DStR 2011, 115, und VI R 16/09, DStRE 2011, 218; anders noch BFH, Urteil vom 23.05.2002, III R 52/99, DStRE 2002, 1129.

16 Zu den geänderten Nachweis- und Beweispflichten, siehe unten unter Ziffer e.

17 BFH, Urteile vom 29.03.2012, VI R 70/10 (Hausschwamm), BeckRS 2012, 95197 und vom 06.05.1994, III R 27/92, Wasserschaden durch Rückstau in einer Drainage, DStR 1995, 14.

18 BFH, Urteil 06.05.1994 III R 27/92, DStR 1995, 14.

wendiger Gegenstände wie die Anschaffung emissionsarmer Mobiltelefone oder der Austausch schadstoffbelasteter Einrichtungsgegenstände einer privaten Segelyacht.¹⁹

Im entschiedenen Fall war bei Erwerb des Objekts ein Befall mit Echtem Hausschwamm unentdeckt geblieben. Dieser Befall hatte die Statik des Gebäudes gefährdet und eine aufwendige Sanierung zur Folge gehabt. In der infolge dieses Befalls des Gebäudes mit Echtem Hausschwamm konkret und unmittelbar bevorstehenden Unbewohnbarkeit des Gebäudes und der daraus notwendig gewordenen aufwendigen Sanierung erkennt der BFH ein unabwendbares Ereignis.

(1) Abgrenzung von Baumängeln

Diese unabwendbaren Ereignisse grenzt der BFH von typischen Baumängeln ab, deren Beseitigung steuerlich irrelevant ist. Bei Sanierungsaufwendungen, die infolge von Baumängeln notwendig werden, fehlt es an einer Außergewöhnlichkeit, denn Schadensbeseitigungskosten, die durch Baumängel verursacht worden sind, sind nicht unüblich und nicht mit ungewöhnlichen Ereignissen wie etwa Hochwasserschäden vergleichbar.²⁰

Von einem die Außergewöhnlichkeit der Aufwendungen ausschließenden Baumangel ist bei einem Hausschwambefall nicht auszugehen, denn der Befall mit Echtem Hausschwamm ist regelmäßig nicht davon abhängig, ob das jeweilige Bauwerk entsprechend den allgemein anerkannten Regeln des Bauhandwerks errichtet worden ist.

Bei verbauten gesundheitsgefährdenden Stoffen wie Asbest erfolgt die Abgrenzung anhand der Zulässigkeit des Einsatzes der Baustoffe zum Zeitpunkt ihrer Verwendung. War der Einsatz mittlerweile verbotener schadstoffhaltiger Materialien zum Zeitpunkt der Errichtung des Gebäudes erlaubt, liegt für das Jahr der Errichtung des Gebäudes und damit kein ursprünglicher kein Baumangel vor. Nichts anderes kann nach der Auffassung des BFH gelten, wenn ein solches Gebäude nach einem Verbot der Materialien an den Steuerpflichtigen veräußert wurde. Denn das Rechtsgeschäft der Veräußerung hat die tatsächliche Beschaffenheit des Gebäudes nicht verändert.²¹

(2) Keine Modernisierung oder übliche Instandsetzung

Schließlich hält der BFH in ständiger Rechtsprechung fest, daß auch übliche Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen oder dem gewöhnlichen Wertverzehr geschuldete Baumaßnahmen die Abzugsfähigkeit als außergewöhnlicher Belastung ausschließen.

cc. Dritter Unterfall: Aufwendungen zur Wiederbeschaffung existenznotwendiger Gegenstände und zur Beseitigung unzumutbarer Beeinträchtigungen

Nach der Rechtsprechung des BFH sind Aufwendungen zur Wiederbeschaffung existenznotwendiger Gegenstände oder zur Beseitigung von Schäden an diesen aus Anlaß

eines unausweichlichen Ereignisses wie Brand, Hochwasser, Kriegseinwirkung, Vertreibung oder politische Verfolgung als aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig anzusehen.²² Der BFH spricht dabei von aus einer „privaten Katastrophe“ folgenden Aufwendungen. Einer solchen „privaten Katastrophe“ kommt es gleich, wenn einem Steuerpflichtigen Aufwendungen erwachsen, weil er gezwungen ist, von einem Gegenstand des existenznotwendigen Bedarfs ausgehende unzumutbare Beeinträchtigungen wie Geruchsbelästigungen zu beseitigen.

Anders als die Beeinträchtigung der Nutzbarkeit existenznotwendiger Gegenstände durch sinnlich nicht wahrnehmbare Schadstoffe (etwa Asbest oder Formaldehyd) ist der eingetretene Nachteil bei Geruchsbelästigungen wie bei einem Brand oder bei Hochwasser unmittelbar wahrnehmbar. Um jedoch nur die den Umständen nach notwendigen und angemessenen Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen zum Abzug zuzulassen, verlangt der BFH, die Unzumutbarkeit anhand objektiver Kriterien zu bestimmen. Handelt es sich um Geruchsbelästigungen, ist das Überschreiten von objektiv feststellbaren Geruchsschwellen erforderlich. Eine Veranlassung der Aufwendungen durch das subjektive Empfinden der Beteiligten genügt nicht. Diese Beeinträchtigungen dürfen für den Geschädigten im Zeitpunkt des Erwerbs des Objekts nicht erkennbar gewesen sein, weil es sonst an der Zwangsläufigkeit fehlen würde.

b. Verschulden des Steuerpflichtigen schließt die Abzugsfähigkeit aus

In den zuvor beschriebenen Fällen sind die Aufwendungen allerdings nur dann abziehbar, wenn den Grundstückseigentümer kein Verschulden an der Belastung trifft. Das gilt insbesondere, wenn er den Schaden selbst verursacht hat, so regelmäßig bei Schimmelbefall des Gebäudes oder Geruchsbelästigung durch unzureichendes Lüften oder Beheizen. Nichts anderes wird anzunehmen sein, wenn zumutbare Schutzmaßnahmen unterlassen wurden.

Ein Verschulden des Grundstückseigentümers kann auch dann anzunehmen sein, wenn die von einem Gegenstand des existenznotwendigen Bedarfs ausgehenden konkreten Gesundheitsgefährdungen auf einen Dritten zurückzuführen sind und er die Durchsetzung realisierbarer zivilrechtlicher Abwehransprüche unterläßt. Denn dadurch hätte sich der Steuerpflichtige den Aufwendungen entziehen können.²³

¹⁹ Vgl. hierzu, *Hettler*, DB 2002, 1848.

²⁰ ► BFH, Beschluß vom 11.02.2009, VI B 140/08 (NV), BeckRS 2009, 25014720; BFH, Urteil vom 29.03.2012, VI R 21/11, DStR 2012, 1174.

²¹ BFH-Urteil vom 29.03.2012, VI R 21/11, DStR 2012, 1174.

²² BFH, Urteile vom 29.03.2012, VI R 21/11, DStR 2012, 1174, und vom 09.08.2001, III R 6/01, NJW 2002, 1598, m.w.N.

²³ BFH-Urteil vom 29.03.2012, VI R 47/10, BeckRS 2012, 95199.

Ein Verschulden des Steuerpflichtigen an dem eingetretenen Vermögensschaden ist aber nach bisheriger Rechtsprechung des BFH auch bei Unterlassen des Abschlusses einer allgemein zugänglichen und üblichen Versicherung anzunehmen.²⁴ Denn zur Vermeidung einer den Sinn und Zweck des § 33 EStG überschreitenden Ausdehnung hält es der BFH für geboten, den Steuerpflichtigen vorrangig auf bestehende Versicherungsmöglichkeiten zu verweisen. Die (teilweise) Abwälzung des Schadens auf die Allgemeinheit erscheint dem BFH nicht gerechtfertigt, wenn eine allgemein zugängliche und übliche Versicherungsmöglichkeit nicht wahrgenommen wurde.²⁵ Ob der BFH an dieser strikten Verweisung auf eine „übliche“ Versicherungsmöglichkeit festhalten will, ist angesichts der Entscheidung in dem Verfahren VI R 70/10 unklar, wo er diesen Punkt ausdrücklich offen läßt.²⁶

c. Gegenwertgedanke

Fraglich ist, inwieweit der Gegenwertgedanke bzw. die sog. Gegenwerttheorie einer Abzugsfähigkeit entgegensteht. Denn danach ist der Steuerpflichtige im Grundsatz nicht belastet, wenn er für seine Aufwendungen einen marktfähigen Gegenwert erhält.²⁷

Diesen Gedanken hält der BFH in den vorliegenden Fällen regelmäßig für nicht einschlägig. Denn tauscht der Steuerpflichtige durch eine als zwangsläufig anzusehende Sanierungsmaßnahme gesundheitsgefährdende Gegenstände des existenznotwendigen Bedarfs aus, so steht die Gegenwertlehre dem Abzug der Aufwendungen nicht entgegen.²⁸

Es fehlt dann nicht – wie bei der reinen Vermögensumschichtung – an einer Belastung des Steuerpflichtigen, soweit Werte endgültig abgeflossen sind. Entsprechend haben Rechtsprechung und Verwaltung die Anwendbarkeit des § 33 EStG im Falle des Verlusts von Gegenständen des lebensnotwendigen Bedarfs in Folge eines unabwendbaren Ereignisses oder der schweren Beeinträchtigung des Wohnens unter dem Gesichtspunkt des verlorenen Aufwands im Rahmen des Notwendigen und Angemessenen bejaht, wenn weder Anhaltspunkte für ein Verschulden vorliegen noch von anderer Seite Ersatz zu erlangen ist.²⁹ Auch im Fall der konkreten Gesundheitsgefährdung durch Asbest oder andere Stoffe ist von einem endgültigen Wertverlust auszugehen, da eine in Folge einer von ihr ausgehenden Gesundheitsgefährdung sanierungsbedürftige Fassade wertlos ist.

d. Abzug „Neu für Alt“

Der sich aus der Erneuerung ergebende Vorteil ist jedoch anzurechnen („Neu für Alt“). Dabei obliegt die Ermittlung des Vorteilsausgleichs den Finanzgerichten als Tatsacheninstanz.³⁰ So muß bei Sanierung einer Außenfassade der auf die Vollwärmedämmung entfallende Anteil der Kosten unberücksichtigt bleiben. Bei der Bemessung der auszuscheidenden Werterhöhung billigt der BFH den Rückgriff auf die für die Sanierung eines asbestverseuchten Dachs ent-

wickelte Berechnungsmethode des FG Düsseldorf.³¹ Danach ist zu berücksichtigen, daß jedes normale, auch das nicht schadstoffbelastete Wirtschaftsgut (hier: asbestverseuchte Dächer, Nachtspeicheröfen, etc.) einer Abnutzung unterliegt und nach gewissen Zeiträumen zu ersetzen ist. Die im Wege des Vorteilsausgleichs anzurechnende Wertverbesserung besteht in der verlängerten Nutzungsdauer. Das außergewöhnliche nicht der normalen Lebensführung zuzurechnende Ereignis ist somit die Tatsache, daß bspw. das Dach vor Ablauf der normalen Nutzungsdauer erneuert werden muß. Die dadurch bewirkte längere Lebensdauer des ersetzten Dachs ist als Vorteilsausgleich (neu für alt) anzurechnen, abzugsfähig sind die Kosten der vorzeitigen Erneuerung sowie die Entsorgungskosten.

Das führt im Einzelfall zum vollständigen Ausschluß der Abzugsfähigkeit bei einem Austausch der belasteten Gegenstände nach Ablauf der üblichen Nutzungsdauer, die ggf. durch Gutachten nachzuweisen ist. Die Ersetzung einer 25 Jahre alten Heizung stellt sich daher nicht als außergewöhnliches Ereignis dar, sondern als schlichte Behebung eines normalen Verschleißtatbestandes. Selbst bei Anerkennung einer außergewöhnlichen Belastung kann wegen des Vorteilsausgleichs allenfalls der durch die vorzeitige Erneuerung der Heizungsanlage entstandene Teil der Aufwendungen abgezogen werden.³²

e. Nachweis- und Beweispflichten

In seinem Urteil vom 11.11.2010³³ gab der BFH die bis dahin in ständiger Rechtsprechung geforderten formalisierten Nachweisanforderungen für den Bereich der Krankheitskosten auf. Bis hierhin oblag es dem Steuerpflichtigen, ein amts- oder vertrauensärztliches Gutachten zum Nachweis einer Gesundheitsstörung beizubringen, anson-

24 BFH-Urteil vom 29.03.2012, VI R 70/10, BeckRS 2012, 95197; vom 21.04.2010, VI R 62/08, DStR 2010, 1671; vom 03.03.2005, III R 12/04 (NV), BFH/NV 2005, 1287 (NV).

25 BFH, Urteil vom 06.05.1994, III R 27/92, DStR 1995, 14.

26 Zitat: „Namentlich kann er [der Senat] dahinstehen lassen, ob für die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für Gegenstände des existenznotwendigen Grundbedarfs an dem Erfordernis einer allgemein zugänglichen und üblichen Versicherungsmöglichkeit stets festzuhalten ist.“

27 BFH, Urteil vom 29.11.1991, III R 74/87, DStR 1992, 351.

28 BFH, Urteil vom 09.08.2001, III R 6/01, Asbestsanierung der Außenfassade, NJW 2002, 1598.

29 BFH, Urteile BFH, Urteile vom 29.03.2012, VI R 21/11, DStR 2012, 1174; VI R 47/10, BeckRS 2012, 95199; VI R 70/10, BeckRS 2012, 95197; vom 11.11.2010, VI R 17/09, DStR 2011, 115; vom 23.05.2002, III R 52/99, DStRE 2002, 1129; vom 09.08.2001, III R 6/01, NJW 2002, 1598, jeweils m. w. N.

30 BFH, Urteil vom 11.11.2010, VI R 17/09, DStR 2011, 115; Beschluß vom 08.02.2007, III B 11/06 (NV), BeckRS 2007, 25011325.

31 FG Düsseldorf, Urteil vom 22.07.1999, 10 K 3923/96 E, Asbestsanierung als außergewöhnliche Belastung, DStRE 1999, 862; vgl. BFH, Beschluß vom 08.02.2007, III B 11/06 (NV), BeckRS 2007, 25011325.

32 BFH, Beschluß vom 08.02.2007, III B 11/06 (NV), BeckRS 2007, 25011325.

33 BFH, Urteil vom 11.11.2010, VI R 17/09, DStR 2011, 115.

sten entfiel die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen. Daraus folgte für den Steuerpflichtigen bei einer durch Schadstoffe hervorgerufenen Sanierung eine doppelte Nachweispflicht, nämlich durch Vorlage eines amtlich technischen Gutachtens für die Schadstoffbelastung und eines amts- oder vertrauensärztlichen Gutachtens zum Nachweis der Kausalität zwischen Schadstoffbelastung und Gesundheitsstörung. Dieses formalisierte Nachweisverlangen verwarf der BFH, denn derartige Nachweispflichten ergaben sich nicht aus dem Gesetz und sie widersprachen dem in § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO geregelten Grundsatz der freien Beweiswürdigung.

Darauf reagierte der Gesetzgeber mit einer Verordnungsermächtigung in § 33 Abs. 4 EStG i.d.F. des StVereinfG 2011. Durch § 33 Abs. 4 EStG wird die Bundesregierung ermächtigt, mittels Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrates die Einzelheiten des Nachweises von Aufwendungen nach § 33 Abs. 1 EStG zu bestimmen. Hiervon hat sie in § 64 Abs. 1 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV) Gebrauch gemacht und in § 84 Abs. 3f EStDV eine Anwendung für alle Fälle bestimmt, in denen die Einkommensteuer noch nicht bestandskräftig festgesetzt ist. Gemäß § 64 Abs. 1 EStDV hat der Steuerpflichtige den Nachweis der Zwangsläufigkeit bei Aufwendungen im Krankheitsfall in den dort aufgezählten Fällen zu erbringen. Dem folgt auch der VI. Senat des BFH für Krankheitskosten und hält die gesetzliche Neuregelung auch mit ihrer Rückwirkung für verfassungsgemäß.³⁴

Allerdings hält der Senat diese Gesetzesänderung bei einer Sanierung von Gebäuden zur Beseitigung von Schadstoffen für nicht einschlägig. Insbesondere bedarf es keines amtsärztlichen Gutachtens oder einer ärztlichen Bescheinigung eines Medizinischen Dienstes der Krankenversicherung für medizinische Hilfsmittel, die als allgemeine Gebrauchsgegenstände des täglichen Lebens i.S. von § 33 Abs. 1 SGB V anzusehen sind (§ 64 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchst. e EStDV). Denn dies sind nur solche technischen Hilfen, die getragen oder mit sich geführt werden können, um sich im jeweiligen Umfeld zu bewegen, zurechtzufinden und die elementaren Grundbedürfnisse des täglichen Lebens zu befriedigen. Folglich sind der Umbau eines Hauses oder Umgestaltungen des Wohnumfeldes keine Hilfsmittel in dem genannten Sinne. Der Umstand, daß ein vor Durchführung der Beseitigungs- bzw. Wiederherstellungsmaßnahmen erstelltes amtliches technisches Gutachten nicht vorliegt, steht dem Abzug der durch unabwendbare Ereignisse veranlaßten Aufwendungen nicht entgegen.

Gleichwohl hat der Steuerpflichtige nachzuweisen, daß er sich den Aufwendungen aus tatsächlichen Gründen nicht entziehen konnte. Als Nachweisverpflichteter trägt der Steuerpflichtige das Risiko, daß ein gerichtlich bestellter Sachverständiger im Nachhinein die Zwangsläufigkeit möglicherweise nicht mehr verlässlich feststellen kann. Dieser Gefahr kann der Steuerpflichtige entgehen, wenn er vor Beginn der Behandlung auf eigene Initiative ein amts- oder

vertrauensärztliches Zeugnis bzw. ein amtlich technisches Gutachten einholt oder im Rahmen eines selbständigen Beweisverfahrens gemäß § 155 FGO i.V.m. §§ 485 ff. ZPO die eine tatsächliche Zwangsläufigkeit begründenden Umstände feststellen läßt. Die erforderlichen Feststellungen hat im Übrigen das Finanzgericht nach dem Grundsatz der freien Beweiswürdigung (§ 96 Abs. 1 Satz 1 FGO) zu treffen. Es hat dabei zu berücksichtigen, daß ein von einem Beteiligten vorgelegtes Sachverständigen Gutachten im finanzgerichtlichen Verfahren lediglich als Privatgutachten zu behandeln und damit als urkundlich belegter Parteivortrag zu würdigen ist. Es kann daher nicht als Nachweis für die Richtigkeit des klägerischen Vortrags gewertet werden. Da weder das Finanzamt noch das Finanzgericht die Sachkunde besitzen, um die Zwangsläufigkeit der den Aufwendungen zugrunde liegenden Maßnahme zu beurteilen, ist das Finanzgericht aufgrund seiner Verpflichtung zur Sachaufklärung (§ 76 FGO) gehalten, gegebenenfalls von Amts wegen ein entsprechendes Gutachten einzuholen.³⁵

Um eine mehrfache Belastung der Allgemeinheit mit der Beseitigung von Gefahrstoffen zu vermeiden, ist die ordnungsgemäße Entsorgung des durch die Sanierungsmaßnahme freigesetzten Schadstoffs nachzuweisen. Als neutrale und fachkundige Instanz auf diesem Gebiet dienen die Technischen Überwachungsvereine. Die Kosten für die Entsorgung sind dann ebenfalls nach § 33 EStG zu berücksichtigen.³⁶

3. Auffassung der Finanzverwaltung

Im Wesentlichen folgte die Finanzverwaltung der bisherigen Rechtsprechungsentwicklung, die sie in den EStR 2008 [R 33.2 Aufwendungen für existentiell notwendige Gegenstände] und den dazu ergangenen EStH 2011 (H 33.1 – H 33.4 [Außergewöhnliche Belastungen], Stichwort: Gesundheitsgefährdung) nachvollzog. Aufwendungen zur Wiederbeschaffung oder Schadensbeseitigung können danach im Rahmen des Notwendigen und Angemessenen als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden wenn sie einen existentiell notwendigen Gegenstand betreffen (Wohnung, Hausrat und Kleidung, nicht aber z. B. ein Pkw oder eine Garage).

Dennoch ergeben sich Unterschiede:

- Das schädigende Ereignis darf nicht länger als drei Jahre zurückliegen, bei Baumaßnahmen muß mit der Wiederherstellung oder Schadensbeseitigung innerhalb von drei Jahren nach dem schädigenden Ereignis begonnen worden sein. Diese Einschränkung findet keine Stütze in

34 BFH-Urteil vom 19.04.2012, VI R 74/10 (veröffentlicht am 27.06.2012).

35 BFH, Urteile vom 29.03.2012, VI R 21/11, DStR 2012, 1174; VI R 47/10, BeckRS 2012, 95199; VI R 70/10, BeckRS 2012, 95197.

36 BFH, Urteil vom 09.08.2001, III R 6/01, NJW 2002, 1598.

Gesetz oder Rechtsprechung.

- Die EStH 2011 haben die Gesetzesänderung in §33 Abs. 4 EStG i.d.F. des StVereinfG 2011 nicht nachvollzogen und liegen damit (noch) auf der Grundlage der aktuellen Rechtsprechung. Der Steuerpflichtige ist nach den insoweit nicht bindenden amtlichen Hilfen zwar verpflichtet, die medizinische Indikation der Maßnahmen nachzuweisen. Eines amts- oder vertrauensärztlichen Gutachtens bedarf es hierzu nicht.

III. Fazit

Die jüngste Rechtsprechung des VI. Senats schafft mehr Rechtssicherheit bei der Beurteilung der Frage, ob Aufwendungen für die Sanierung eines selbstgenutzten Gebäudes als außergewöhnliche Belastung abgezogen werden können. Dennoch liegen der reizvollen Idee, persönliche Aufwendungen auf die Allgemeinheit abzuwälzen, immer noch viele Hürden im Weg. Insbesondere die Abgrenzung von gewöhnlichen Baumängeln, der Ausschluß bei eigenem Verschulden, der zwingende Vorteilsausgleich („Alt für Neu“) und die zwar gelockerten, aber immer noch anspruchsvollen Nachweisobliegenheiten lassen nicht viel Raum für kreative Gestaltungen.



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 0711/7385-0 · 089/436000-0 BESTELLUNG@BOORBERG.DE

SZ0212

2. Zürcher Stiftungsrechtstag: „Stiften und Gestalten – Anforderungen an ein zeitgemässes rechtliches Umfeld“

Unter dem Leitmotiv „Stiften und Gestalten – Anforderungen an ein zeitgemässes rechtliches Umfeld“ fand am 15.06.2012 der 2. Zürcher Stiftungsrechtstag unter der Leitung von *Prof. Dr. Dominique Jakob* mit 180 TeilnehmerInnen aus dem In- und Ausland statt.

Inspiziert vom ersten Tagungsthema „Stiftungsstandort Schweiz – heute und morgen“ rief die bekannte Schweizer Unternehmerin *Carolina Müller-Möhl* zu einem „Swiss Giving Pledge“ nach US-amerikanischem Vorbild auf. Es sei an der Zeit, die Schweizer Kultur des Gebens nicht weiter in Verborgenheit zu leben, sondern vielmehr eine breite Öffentlichkeit zu mobilisieren. Ein Vorhaben, das bei Podiumsgast *Dr. Joh. Christian Jacobs* auf offene Ohren stieß, welcher die Rahmenbedingungen für die Stiftungstätigkeit in der Schweiz in einen internationalen Kontext einordnete. Auch *Prof. Dr. Dominique Jakob* befürwortete diesen Vorstoß, da damit die Philanthropie generationenübergreifend gefestigt werden könne.

Beate Eckhardt präsentierte die neuesten Zahlen, Fakten und Trends und hielt fest, daß das Stiftungsparadies Schweiz weiterhin im Wachstum begriffen sei. *Prof. Dr. Dominique Jakob* kommentierte die neuesten rechtlichen Entwicklungen im schweizerischen und europäischen Stiftungswesen. Er warnte vor zu großen Umwälzungen im Rahmen der Reform des Schweizer Aufsichtsrechts und warf einen kritischen Blick auf den Entwurf für ein Europäisches Stiftungstatut. *Dr. Harold Grüniger* beleuchtete verschiedene Ansätze zu innovativer Vermögensbewirtschaftung im Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrecht; die damit verknüpften Begriffe wie z.B. Venture Philanthropy seien aber noch wenig fassbar.

Im Zentrum des zweiten Themenblocks stand die Vertragsgestaltung im Stiftungsrecht. *Dr. Dr. Thomas Sprecher* skizzierte

unterschiedliche Aspekte vertraglicher Gestaltungsformen und erläuterte insbesondere die Ausgestaltung von Kooperationsvereinbarungen und unselbständigen Stiftungen.

Der dritte Tagungsteil widmete sich dem Thema „Asset Protection und Rechte Dritter“. *Prof. Dr. Anne Röthel* erläuterte die verschiedenen Ausgestaltungen von Pflichtteilsrechten im internationalen Vergleich. Das Spannungsfeld des (zukünftigen) Schweizer Pflichtteilsrechts zu internationaler Asset Protection und Gemeinnützigkeit machte *Dr. Manuel Liatowitsch* deutlich und forderte, daß die Pflichtteile in der Schweiz nur noch maximal 50% des Vermögens des Erblassers binden dürften. *Dr. Peter Picht* referierte über Brennpunkte des Haager Trust Übereinkommens und güter- und erbrechtliche Probleme bei der Implantierung des Trusts in der Schweiz. Im Zusammenhang mit den verfahrens- und schiedsgerichtsrechtlichen Aspekten der Asset Protection wies *Prof. Dr. Anton K. Schnyder* auf die Anerkennungsproblematik von Schiedsentscheidungen bei Trusts hin.

Bei der abschließenden Podiumsdiskussion mit Ständerat *Prof. Dr. Felix Gutzwiller*, Initiator der parlamentarischen Motion „Für ein zeitgemässes Erbrecht“, wurde die Frage vertieft, wie das Pflichtteilsrecht an die heutigen Verhältnisse angepaßt werden könnte. Podiumsgast *Dr. Florian Marxer* votierte für das Modell der aus dem angelsächsischen Raum bekannten „Family Provision“. Daneben ging es um veränderte Rahmenbedingungen und Regulierungstendenzen der Stiftungs- und Vermögensstandorte Liechtenstein und Schweiz.

Die Referate der Tagung werden in einem Tagungsband veröffentlicht, welcher Ende 2012 in der Reihe „Schriften zum Stiftungsrecht“ im Helbing & Lichtenhahn Verlag, Basel, erscheint. (*Zentrum für Stiftungsrecht an der Universität Zürich*)

Steuer- und Investitionsstandort Schweiz

Unter der Leitung von Steuerberater *Heiko Kubaille*, MBA, KPMG, Zürich und *Roland Suter*, Tax Director, Ernst & Young AG, Zürich führten die nwb-Seminare eintägige Veranstaltungen in Frankfurt, Hamburg, Köln und Konstanz durch. Kompakt und dicht wurden die Kenntnisse im deutschen, schweizerischen und internationalen Steuerrecht aufgefrischt. Bereits die Einführung und die Darstellung zum internationalen Umfeld des Standortes Schweiz gerieten unfreiwillig zu einer Werbung für den Standort Schweiz. Dies wurde nachfolgend bei den Ausführungen zu den aktuellen Steuerabkommen der Schweiz konkretisiert. Nach der Einführung in die gebräuchlichsten Rechtsformen und den Recht-

setzungsprojekten im Gesellschaftsrecht wurden die Steuer-gestaltungsmodelle und die aktuellen cross-border-Modelle dargestellt und diskutiert. Typisch deutsche Fallstricke bei Auslandsinvestitionen, Gestaltungsmodelle von natürlichen Personen und die Wegzugsproblematik kamen ausführlich zur Sprache, außerdem Erbschaft- und Schenkungsteuer.

Ein über 300-seitiges Skript nebst Arbeitsmaterialien erleichterte die Übersicht und ermöglicht das Arbeiten, Nachschlagen und Vertiefen einzelner Themen. Mit dem Tagungsort Konstanz wurde der süddeutsche Raum perfekt abgedeckt. Die eingespielten Referenten hätten es nicht besser machen können. (*Redaktion*)

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.

Steuer Gesetze 2012 auf USB-Stick

Hrsg. Richard Boorberg Verlag, 2012

21 zentrale Gesetze und Verordnungen plus HGB und GmbHG

Der USB-Stick „Steuer Gesetze 2012“ enthält eine kleine Sammlung von 21 Steuer Gesetzen/-Verordnungen sowie das HGB und GmbHG, die mit dem normalen Internetbrowser betrachtet werden können. Das ist nicht besonders üppig, denn wenn man Internetzugang hat, kann man sich die – stets aktuelle – Ausgabe auch beim BMJ ansehen. Immerhin muß man keine Software für die Sammlung installieren.

Der Packungstext verspricht eine „komfortable Vorschriftenanwendung mit umfangreicher Recherche- und Ausgabefunktion.“ Wir haben zum Test einmal „Hinterziehung“ in die Suche eingegeben. § 370 AO wurde nicht gefunden. Des Weiteren soll es „besonders nützlich“ sein, die historischen Fassungen der Gesetze miteinander vergleichen zu können. Wir haben allerdings nur die aktuelle Fassung finden können.

(Rüdiger Bock, Rechtsanwalt, Konstanz)

Brinkmann

Schätzungen im Steuerrecht

Erich Schmidt Verlag, Berlin, 2. Aufl., 2012, 483 Seiten

Der Autor erläutert ausführlich die Grundlagen der Schätzung gem. § 162 AO, insbesondere die Hauptanwendungsfälle der Nichtabgabe der Steuererklärung und der Schätzung in der Betriebsprüfung. Hinzu kommt die Benennung von Gläubigern und Zahlungsempfängern, die tatsächliche Verständigung, die Schätzung in Folgebescheiden und die Sonderregelung für Verrechnungspreise. Die Berichtigung bestandskräftiger Schätzungsbescheide sowie die Haftung für Steuerschulden bilden eigenständige Kapitel; ergänzend werden Sonderfragen aus ESt, KSt und USt behandelt. Jedenfalls bleiben keine Unklarheiten mehr übrig. (JW)

Handzik,

Erbschaft- und Schenkungsteuer,

8. Aufl., Erich Schmidt Verlag, Berlin, 2012, 318 Seiten

Eine „Gesamtdarstellung“ – mit, wie der Untertitel ver-rät – „zentralen Bewertungsfragen und vielen Schnell-

übersichten“ klingt zunächst nach einem Über-2000-Seiten-Werk. Umso löblicher ist das Ergebnis, das mit gut 300 Seiten auskommt, ohne daß wichtige Teile fehlen würden. Im Gegenteil: Die zahlreichen Gestaltungshinweise zeigen, daß der Autor, Rechtsanwalt, Steuerberater und Fachanwalt für Steuerrecht, die Praxis nie aus dem Auge verliert. (JW)

Dötsch/Patt/Pung/Möhlenbrock

Umwandlungssteuerrecht

7. Aufl., Schäffer-Poeschel, Stuttgart 2012, 1564 Seiten

Auch der Schäffer-Poeschel-Verlag schafft es, bei der Buchherstellung die physischen Grenzen der Buchbinderei mit 1.564 Seiten und 1.821 Gramm arg zu strapazieren. Zwei der vier Autoren sind noch Autoren des Dötsch/Jost/Pung/Witt, Die Körperschaftsteuer. Ein Ergebnis des ausufernden Fleißes also.

Das Werk enthält eine aktuelle paragrafenweise Kommentierung des Umwandlungssteuer Gesetzes und des damit zusammenhängenden § 29 KStG. Kommentiert sind sowohl „die steuerrechtliche Behandlung innerstaatlicher Umwandlungsvorgänge als auch die grenzüberschreitende Herein- und Hinausumwandlung innerhalb Europas sowie Auslands-umwandlungen.“ Nicht nur inhaltliche, auch sprachliche Herausforderungen. (JW)

Leuschner

Das Konzernrecht des Vereins

Mohr Siebeck, Bd. 160, Reihe Jus Privatum, Tübingen, 2011, zugl. Habil. Mainz, 441 Seiten

Vereinsrecht, nur am Rande geregelt und weitgehend abdingbar, wird oft unterschätzt. Dennoch gibt es dankenswerterweise Dissertationen und Habilitationen, die sich intensiv damit auseinandersetzen. Zum Beispiel eben der Autor, der die Mitgliedschaftsrechte im Gesamtverein typisiert. Abstrakt werden Mitgliedschaftsrechte in drei Kategorien unterteilt: die erste Kategorie umfaßt Zustimmungsvorbehalte zu Grundlagengeschäften wie etwa Satzungsänderungen oder die Auflösung des Vereins; der zweiten Kategorie zuzuordnen sind „Rechte, die Einfluß auf die Zusammensetzung der Vereinsmitglieder oder von Vereinsorganen gewähren“. Einer dritten Kategorie zuzuordnen „sind schließlich Zustimmung- oder Weisungsrechte in Bezug auf Geschäftsleitungsmaßnahmen.“ (JW)

In der nächsten Ausgabe u. a.:

LiteraTour Spezial zum Thema „Kommentare“; u. a. Hüffer, AktG-Kommentar; Klein, AO-Kommentar; Meincke, ErbStG-Kommentar; Schmidt, EStG-Kommentar; Baumbach/Hopt, HGB-Kommentar.

September 2012

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Die gemeinnützige GmbH Beratung und Gestaltung im Gesellschafts- und Steuerrecht	RA/FAStR Dr. Jörg Alvermann	03.09.2012, Mannheim	Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt Tel.: 02 21/9 37 38-0 Fax: 02 21/9 37 38-969 www.centrale.de/seminare Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht	RA/StB Prof. Dr. Adrian Cloer Prof. Dr. Stephan Kudert	04.09.2012, Stuttgart	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 0 30/24 00 87-28 Fax: 0 30/24 00 87-99 www.bstbk.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Vorsteuerabzug, Holding und Organschaft	RiBFH Dr. Christoph Wäger	04.09.2012, Frankfurt	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 02 34/9 70 64-0 Fax: 02 34/9 70 35 07 www.anwaltsinstitut.de
Altersversorgungsverpflich- tungen in der Handels- und Steuerbilanz	Dipl.-Kfm. Thomas Budde	06.09.2012, Frankfurt	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 0 23 23/141-9 00 Fax: 0 23 23/141-123 www.nwb-seminare.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Beratung im Internationalen Steuerrecht Die aktuell wichtigsten Themen für den Mittelstand	WP/StB Prof. Dr. Norbert Neu WP/StB Benno Lange RA/FAStR Dr. Heinrich J. Watermeyer	11.09.2012, Köln	Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt Tel.: 02 21/9 37 38-0 Fax: 02 21/9 37 38-969 www.centrale.de/seminare Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Aktuelles Steuerrecht für die tägliche Praxis Sommer 2012 Kompakt	StB/RA Dipl. oec. Univ. Wolfgang Graf StB Prof. Arnold Obermeier	11.09.2012, Mainz	Fachakademie für die Fortbil- dung der steuer- und rechts- beratenden Berufe GmbH Tel.: 089/5521380 Fax.: 089/55213828 www.fas-akademie.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Grenzüberschreitende Sach- verhalte im Fokus der Finanz- verwaltung	Dieter Grümmmer Max Rau	12.09.2012, Frankfurt	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 02 34/9 70 64-0 Fax: 02 34/9 70 35 07 www.anwaltsinstitut.de

September 2012

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Steuerfahndung im Dreiländerreck Deutschland – Österreich – Schweiz/Liechtenstein 2012 Aktuelle Entwicklungen	RA/FAStR Dr. Rainer Spatscheck WP/StB Thomas Hosp Norbert Rossmesl RA Dr. Oliver Untersander RA Prof. Dr. Christoph Urtz RA Dr. Markus Weidmann	13.09.2012, München	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 089/38189-0 Fax: 089/38189-503 www.beck.de
Der Gesellschafterstreit in GmbH und GmbH & Co. KG	RA/FAStR Dr. Jörg Alvermann RA/FAStR Dr. Markus Wollweber	13.09.2012, München	Fachakademie für die Fortbildung der steuer- und rechtsberatenden Berufe GmbH Tel.: 089/5521380 Fax.: 089/55213828 www.fas-akademie.de
Die E-Steuerbilanz	Sven Fuhrmann Dr. Andreas Kowallik	13.09.2012, Stuttgart	WSF Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 069/2424-4750 Fax: 069/2424-4769 www.wirtschaftsseminare.de
Rechte und Pflichten des GmbH-Geschäftsführers	RA Dr. Carsten Beisheim RA Andreas Hecker RA Dr. Notker Polley RA Dr. Florian Schulz	13.09.2012, Hamburg	WSF Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 069/2424-4750 Fax: 069/2424-4769 www.wirtschaftsseminare.de
Bilanzen lesen, verstehen, interpretieren	StB Dipl.-Bw./Dipl.-Wirtsch.-Jurist Dr. Jürgen Mertes	13.–15.09.2012, München	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 030/7261530 Fax: 030/726153111 www.anwaltakademie.de
Wie führe ich einen Finanzgerichtsprozess? – Typische Fehler, Fallstricke und Strategien	RiFG Rainer Weymüller	14.09.2012, München	Fachakademie für die Fortbildung der steuer- und rechtsberatenden Berufe GmbH Tel.: 089/5521380 Fax.: 089/55213828 www.fas-akademie.de
Praxis der Unternehmensbewertung	Prof. Dr. Volker H. Peemöller Dipl.-Kfm. Dr. Stefan Kunowski	14.09.2012, Frankfurt	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 02323/141-900 Fax: 02323/141-123 www.nwb-seminare.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Umwandlungssteuerrecht kompakt Teil 2	Prof. Dr. Hans Ott	14.09.2012, Hamburg	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 02323/141-900 Fax: 02323/141-123 www.nwb-seminare.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht – Rechtsänderungen, Rechtsprechung, Verwaltungsanweisungen	RA/StB Prof. Dr. Adrian Cloer Prof. Dr. Stephan Kudert	14.–15.09.2012, München	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 030/240087-28 Fax: 030/240087-99 www.bstbk.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

September 2012

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Scheidung und Steuern	RA/FASr/FAFamR Ralf Engels	17.09.2012, München	Fachakademie für die Fortbildung der steuer- und rechtsberatenden Berufe GmbH Tel.: 089/5521380 Fax.: 089/55213828 www.fas-akademie.de
Luxemburg 2.012	RA Uwe Bärenz RA/StB Dr. K. Bader J. Bermingham RA Gilles Dusemon Heike Findeisen RA Frank Heykes RA/FASr Dr. Thomas A. Jesch Dr. Stephanie Kremer Marc Meyers RA/FASr Dr. Asmus Mihm Claude Niedner Prof. Dr. Alexander Rust Hans- Jürgen Schmitz	17.–18.09.2012, Frankfurt	EUROFORUM Tel.: 0211/96863000 Fax: 0211/96864000 www.euroforum.de
Schenken und Erben Praxisfälle zum privaten und betrieblichen Bereich	StB Dipl.-Fw. Hans Günter Christoffel	19.09.2012, München	Fachakademie für die Fortbildung der steuer- und rechtsberatenden Berufe GmbH Tel.: 089/5521380 Fax.: 089/55213828 www.fas-akademie.de
Liquidation der GmbH im Ertragsteuerrecht	StB Prof. Dr. Hans Ott	20.09.2012, München	Fachakademie für die Fortbildung der steuer- und rechtsberatenden Berufe GmbH Tel.: 089/5521380 Fax.: 089/55213828 www.fas-akademie.de
Die GmbH & Co. KG im Steuer- und Gesellschaftsrecht	Dipl.-Fw. Hans Günter Christoffel Dr. Eckhard Wälzholz	20.09.2012, Dortmund	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 02323/141-900 Fax: 02323/141-123 www.nwb-seminare.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Bewertung und Bilanzierung gewerblicher Schutzrechte IPR	Prof. Dr. Alexander J. Wurzer WP/StB Dr. Jutta Menninger StB Karen Ferdinand Dipl.-Kfm. Theo Grünwald Dipl.-Bw. Johannes Spannagl Dipl.-Bw. Markus Heinen	20.–21.09.2012, München	FORUM - Institut für Management Tel.: 06221/500501 Fax: 06221/500555 www.forum-institut.de
Sanierung und Insolvenz	Prof. Dr. Hans Haarmeyer RA Dr. Christoph Poertzgen Dr. Gerhard Pape RA Dr. Volker Römermann RA Prof. Dr. Jens. M. Schmittmann Prof. Dr. Christoph Uhländer	21.09.2012, Düsseldorf	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 02323/141-900 Fax: 02323/141-123 www.nwb-seminare.de

September 2012

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Bilanzkunde für Juristen – Basiskurs	RA/StB/WP Friedrich Graf von Kanitz	21.09.2012, Frankfurt	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 02 34/9 70 64-0 Fax: 02 34/9 70 35 07 www.anwaltsinstitut.de
Bilanzkunde für Juristen – Aufbaukurs und Case Study	RA/StB/WP Friedrich Graf von Kanitz	22.09.2012, Frankfurt	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 02 34/9 70 64-0 Fax: 02 34/9 70 35 07 www.anwaltsinstitut.de
GmbH & Co. KG Rechtsform für den Mittelstand	RA/FAStR/StB Prof. Dr. Frank Hannes StB Dr. Carsten Lange RA/FAStR/StB Dr. Michael Winter	25.09.2012, Köln	Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt Tel.: 02 21/9 37 38-0 Fax: 02 21/9 37 38-969 www.centrale.de/seminare Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Umsatzsteuer international	StB Dr. Martin Robisch StB Alexander Thoma	25.–26.09.2012, Stuttgart	WSF Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 0 69/24 24-47 50 Fax: 0 69/24 24-47 69 www.wirtschaftsseminare.de
Typische Gefahrenquellen bei der Beendigung von Perso- nengesellschaften	Bernd Kreuzer	26.09.2012, München	Fachakademie für die Fortbil- dung der steuer- und rechts- beratenden Berufe GmbH Tel.: 0 89/5 52 13 80 Fax.: 0 89/5 52 13 82 8 www.fas-akademie.de
Umwandlungssteurrecht	RA Robert Hörtnagl RA/FAStR/WP Dr. Joachim Schmitt	26.09.2012, 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 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Risikofaktor Sonderbetriebs- vermögen bei der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern und Sachgesamtheiten	Bernd Kreuzer	26.09.2012, München	Fachakademie für die Fortbil- dung der steuer- und rechts- beratenden Berufe GmbH Tel.: 0 89/5 52 13 80 Fax.: 0 89/5 52 13 82 8 www.fas-akademie.de
Ihr Weg zur effizienten Unternehmensberatung	Dipl.-Kfm. Gerald Schwetje	27.09.2012, Düssel- dorf	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 0 23 23/1 41-9 00 Fax: 0 23 23/1 41-1 23 www.nwb-seminare.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Die Besteuerung von Personengesellschaften	RiBFH Dr. Roland Wacker Hermann Bernwart Brandenburg RA/StB Dr. Heinrich Hübner Prof. Dr. Rainer Hüttemann WP/StB Prof. Dr. Ursula Ley	27.–29.09.2012, Hamburg	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 02 34/9 70 64-0 Fax: 02 34/9 70 35 07 www.anwaltsinstitut.de

September 2012

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Basiskurs GmbH	Notar Dr. Hartmut Wicke	28.09.2012, Köln	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 089/38189-0 Fax: 089/38189-503 www.beck.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Praxisschwerpunkte Steuerrecht	RiFG Dr. Horst-Dieter Fumi RiFG Thomas Müller	28.–29.09.2012, Berlin	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 0234/97064-0 Fax: 0234/9703507 www.anwaltsinstitut.de
Praxis des Unternehmenskaufs	Notar Prof. Dr. Heribert Heckschen RA/FAStR/FAHandels-GesellR/Notar Wolfgang Arens RA Dr. Alexander Hirsch RA/FAStR/StB Dr. Thomas Kleinheisterkamp	28.–29.09.2012, Frankfurt	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 0234/97064-0 Fax: 0234/9703507 www.anwaltsinstitut.de
Aktuelle Brennpunkte Betrieb- sprüfung und Prüfung durch Rentenversicherungsträger	RA/RiVerfGH Dr. Jürgen Brand Prof. Dr. Christoph Uhländer	29.09.2012, Frankfurt	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 0234/97064-0 Fax: 0234/9703507 www.anwaltsinstitut.de
Basiskurs AG	Dr. Tobias Bage RA Dr. Sönke Becker RA/Notar Dr. Olaf Gerber Dr. Stephan Semrau	29.09.2012, Köln	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 089/38189-0 Fax: 089/38189-503 www.beck.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

Oktober 2012

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Praxis Steuerstrafrecht	Generalbundesanwältin Prof. Monika Harms RiBFH Prof. Dr. Markus Jäger Prof. Dr. Wolfgang Joecks RA/FAStR Dr. Michael Streck RA Prof. Dr. Franz Salditt RA Carsten Wegner RA Dr. Martin Wulf RD Klaus Herrmann LRD Max Rau RA Sascha Lübbersmann RA/FAStR/FAStR Dr. Markus Gotzens	05.10.2012, Düsseldorf	IWW Institut für Wirtschaftspublizistik Tel.: 0211/618812-0 Fax: 0211/618812-77 www.iww.de
Die Stiftung im Zivil- und Steuerrecht	Notar Dr. Sebastian Spiegelberger Prof. Dr. Rainer Hüttemann Notar Thomas Wachter	06.10.2012, Würzburg	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 0234/97064-0 Fax: 0234/9703507 www.anwaltsinstitut.de

Oktober 2012

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Spenden und Sponsoring	Dr. Harld Brandl FAStR Ulrich Schröfl	09.10.2012, Stuttgart	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 089/3 8189-0 Fax: 089/3 8189-5 03 www.beck.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Beratungsschwerpunkte der Umsatzsteuer	Ass. jur. Peter Mann	09.10.2012, Düsseldorf	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 0 23 23/141-900 Fax: 0 23 23/141-123 www.nwb-seminare.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Steuern und Betrieb	RiFG Dr. Horst-Dieter Fumi	10.–20.10.2012, Bochum	Arbeitsgemeinschaft der Fach- anwälte für Steuerrecht e.V. Tel.: 02 34/93 25 69-0 Fax: 02 34/93 25 69-29 www.fachanwalt-fuer- steuerrecht.de
Aktuelle Umsatzsteuer Herbst 2012	Dipl.-Fw. Peter Müller	11.10.2012, Weilheim	Fachakademie für die Fortbil- dung der steuer- und rechts- beratenden Berufe GmbH Tel.: 089/5 52 13 80 Fax.: 089/55 21 38 28 www.fas-akademie.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Basiskurs Personengesell- schaften	RA/StB Ulrich Derlien Dr. Lars Micker	12.10.2012, Düsseldorf	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 089/3 8189-0 Fax: 089/3 8189-5 03 www.beck.de
Internationale Arbeitnehmer- besteuerung	Hermann Pötschan Helene Wilhelm	12.10.2012, Stuttgart	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 089/3 8189-0 Fax: 089/3 8189-5 03 www.beck.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Umwandlungsrecht und Umwandlungssteuerrecht	RiBFH Dr. Siegfried Widmann Hermann Bernwart Brandenburg Prof. Dr. Georg Crezelius RiFG Dr. Horst-Dieter Fumi Notar Prof. Dr. Dieter Mayer RA/FAStR/StB Dr. Matthias Schell RiFG Dr. Harald Schießl	15.–16.10.2012, Düsseldorf	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 02 34/9 70 64-0 Fax: 02 34/9 70 35 07 www.anwaltsinstitut.de
Besteuerung von Lizenzen	RA/StB Dr. Georg Renner Thomas Rupp	16.10.2012, Frankfurt	FORUM – Institut für Management Tel.: 0 62 21/50 05 01 Fax: 0 62 21/50 05 55 www.forum-institut.de

Oktober 2012

Veranstaltungen	Dozent	Ort /Datum	Veranstalter
Coaching Umsatzsteuer in der Insolvenz	RA Prof. Dr. Jens M. Schmittmann Dipl.-Fw. Holger Busch	16. 10. 2012, Düsseldorf	IWW Institut für Wirtschaftspublizistik Tel.: 02 11/61 88 12-0 Fax: 02 11/61 88 12-77 www.iww.de
Lohn- und sozialversicherungsrechtliche Fragen bei Vergütungen im Verein	StB Horst Lienig	17. 10. 2012, 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
Steuereffiziente Fondsstrukturierung	StB Dr. Thomas Elser RA/FAStR Dr. Rainer Stadler	18. 10. 2012, München	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 0 89/3 81 89-0 Fax: 0 89/3 81 89-5 03 www.beck.de
Umsatzsteuer aktuell	Mathias Szabó Wolfgang Tausch	19. 10. 2012, München	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 0 89/3 81 89-0 Fax: 0 89/3 81 89-5 03 www.beck.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Steuerrecht der Personengesellschaften	RA/StB Ulrich Derlien RA/StB Andreas Kieker	19. 10. 2012, München	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 0 89/3 81 89-0 Fax: 0 89/3 81 89-5 03 www.beck.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Das Unternehmen in der Krise und Insolvenz	Prof. Dr. Georg Crezelius Prof. Dr. Michael Fischer RiAG Prof. Dr. Heinz Vallender RiBFH Dr. Christoph Wäger	22. 10. 2012, Köln	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 02 34/9 70 64-0 Fax: 02 34/9 70 35 07 www.anwaltsinstitut.de
Stiftungen im Zivil- und Steuerrecht Satzungsgestaltung – Besteuerung – Unternehmensnachfolge	RA/StB Dr. Daniel J. Fischer Dr. Jörg Ihle	22. 10. 2012, München	Beckakademie Seminare Verlag C.H. Beck Tel.: 0 89/3 81 89-0 Fax: 0 89/3 81 89-5 03 www.beck.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Intensivkurs Steuern	StB Wolfgang Börstinger StB Dipl.-Fw. Torsten Krause	22.–24. 10. 2012, Mainz	WSF Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 0 69/24 24-47 50 Fax: 0 69/24 24-47 69 www.wirtschaftsseminare.de
Der Steuerexperte der öffentlichen Hand	Harald Bott RA/FAStR/StB WP Prof. Dr. Thomas Küffner Erich Pinkos Hans-Jürgen Rang	22.–25. 10. 2012, Hamburg	EUROFORUM Tel.: 02 11/96 86 30 00 Fax: 02 11/96 86 40 00 www.euroforum.de

Oktober 2012

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Der Joint-Venture-Vertrag in der Praxis	RA Ulrich Bäumer Dr. Jan Curschmann RA/FAStR Dr. Claus Eßers Joachim Hahn RA Dr. Holger Hofmeister RA Dr. Patrick Kaffiné Martin Mildner RA Falk Fischendorf RA Thoma Weidlich	23.10.2012, München	EUROFORUM Tel.: 02 11/96 86 30 00 Fax: 02 11/96 86 40 00 www.euroforum.de
Umsatzsteuer international	Dipl.-Fw. Marc R. Plikat Alexander Thoma	24.–25.10.2012, Mainz	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 0 23 23/141-9 00 Fax: 0 23 23/141-1 23 www.nwb-seminare.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Steuerbilanz 2012	StB Dipl.-Kfm. Jörg Herrfurth StB/WP Dipl.-Kfm. Dr. Christian Zwierner	25.10.2012, Frankfurt	WSF Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 0 69/24 24-47 50 Fax: 0 69/24 24-47 69 www.wirtschaftsseminare.de
Der GmbH-Geschäftsführer im Konzern	RA Dr. Notker Polley RA/StB Ulrich Siegemund RA Dr. Axel Zitzmann	25.10.2012, Mainz	WSF Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 0 69/24 24-47 50 Fax: 0 69/24 24-47 69 www.wirtschaftsseminare.de
Vertiefungs- und Qualifikierungskurs Besteuerung der Unternehmen	RA/FAStR/WP/StB Friedemann Kirschstein	25.–26.10.2012, Bochum	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 02 34/9 70 64-0 Fax: 02 34/9 70 35 07 www.anwaltsinstitut.de
Steuerliche Aspekte der GmbH-Sanierung	RA/StB Dr. Günter Kahlert	26.10.2012, Mannheim	Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt Tel.: 02 21/9 37 38-0 Fax: 02 21/9 37 38-9 69 www.centrale.de/seminare Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Entgeltliche und unentgeltliche Übertragungen und Verfügungen unter Lebenden und von Todes wegen im privaten und betrieblichen Bereich	Prof. Dr. Georg Crezelius Hermann Bernwart Brandenburg RA/Notar/StB Dr. Reinhard Geck Notar Thomas Wachter RiBFH Dr. Roland Wacker	26.–27.10.2012, München	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 02 34/9 70 64-0 Fax: 02 34/9 70 35 07 www.anwaltsinstitut.de
Kapitalgesellschaftstage 2012	Prof. Dr. Guido Förster Prof. Dr. Hans Ott Dr. Stefan Wilk	26.–27.10.2012, Frankfurt	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 0 23 23/141-9 00 Fax: 0 23 23/141-1 23 www.nwb-seminare.de
Lohnsteuer - international	Sandra Fischer Peter Galdia Walter Niermann Martin Reinhold StB Frank Seidel StB Sabine Ziesecke	30.–31.10.2012, Köln	EUROFORUM Tel.: 02 11/96 86 30 00 Fax: 02 11/96 86 40 00 www.euroforum.de