

steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

1/2016

88. Ausgabe | 18. Jahrgang

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

Dr. Jörg Stalleiken,
Flick Gocke Schaumburg,
Bonn

1 Editorial

Wagner

Beiträge

- 2 Spatscheck/Falk **Geldwäschestrafbarkeit trotz Beteiligung an der Vortat?**
- 9 Holtz/Thimm **Die Begünstigung des Familienheims im ErbStG – Voraussetzungen, aktuelle Rechtsprechung und Gestaltungsmöglichkeiten**
- 15 Kredig/Link **Europarechtskonforme Entstrickungsbesteuerung?**
- 22 Beul **Neue Chance am Beraterhimmel ./.**
Neues Risiko in der Beraterhöhle – Die Grundrechtecharta bei der Auslegung nationaler unionsrechtsbasierter Normen
- 30 Jahn **Angestellte Berufsträger, „Juniorpartner“ und Scheinpartner in Freiberuflerkooperationen – Eine ertragsteuerrechtliche Betrachtung mit dem Fokus auf Rechtsanwälte und Ärzte**
- 38 **LiteraTour**

www.steuerrecht.org

I.

Zum Rückblick auf das Treffen der WEF-Teilnehmer in Davos im Januar 2016 heißt es in der *Neuen Zürcher Zeitung*: „Zweifellos gibt es einigen Grund zur Verunsicherung. Im Nahen Osten ist unklar, wie die Region befriedet werden kann und ob mit weiteren kriegerischen Auseinandersetzungen und einer neuen Dimension terroristischer Bedrohung zu rechnen ist. In der Flüchtlingsfrage zeigt sich immer deutlicher, daß die Institutionen und Entscheidungsmechanismen der EU schlecht darauf vorbereitet sind, mit solchen Krisen gemeinschaftlich einigermaßen effizient umzugehen. Käme es zu einem Rückfall in populistischen Neo-Nationalismus, wäre das in der Tat ein bedrohliches Szenario. Zudem steht die weltweite wirtschaftliche Erholung noch auf schwachen Füßen und herrscht Unsicherheit darüber, wie der Börsencrash in China zu werten ist. (...)“

NZZ vom 24.01.2016

II.

„Einfach mal die Klappe halten und arbeiten. Machen und nicht nur reden“, zitieren Teilnehmer etwa die Rheinland-Pfälzerin *Julia Klöckner*. Sie und andere Mitglieder der CDU-Spitze kritisierten, die interne Debatte sei in den laufenden Landtagswahlkämpfen nicht hilfreich.

Zit. Zeit-online, 18.01.2016

III.

Die Gastronomie ist eine der schwierigsten Bereiche des menschlichen Soziallebens, weil sich hier die Regeln traditioneller Gastfreundschaft mit denen wirtschaftlicher Transaktionen vermischen. Zum Trost bekommen Sie eine warme Mahlzeit und müssen hinterher nicht abwaschen.

Kathrin Passig/Ina Strübel, NZZ vom 15.01.2016

Einen schönen Winter 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

Dr. Jörg Stalleiken, Rechtsanwalt, Steuerberater, Bonn (JS)

joerg.stalleiken@fsg.de

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

wagner@wagner-joos.de

Die 89. Ausgabe des steueranwaltsmagazin erscheint am 15. April 2016.

Mitschreibende dieser Ausgabe:

Rainer Spatscheck und *Philipp Falk*, Rechtsanwälte in München; *Michael Holtz*, Rechtsanwalt in Bonn; *Annika Thimm*, Dipl. Wirtschaftsjuristin in Bonn; *Alexander Kredig* und *Mathias Link*, Rechtsanwälte in Frankfurt; *Carsten René Beul*, Rechtsanwalt in Neuwied; *Andreas Jahn*, Rechtsanwalt in Bonn.

Fachbeirat

Allgemeines Steuerrecht

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

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/Dipl. Fw. **Rainer Biesgen**, Wessing Rechtsanwälte, Düsseldorf

Europarecht

RA/StB/WP **Dr. Carsten Beul**, Beul & Klatt, Neuwied; RA/FAStR **Dr. Klaus von Brocke**, EY 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, Scharnstraße 2, 70563 Stuttgart; Tel: 0711/7385-0; Fax: 0711/7385-100, www.boorberg.de

Layout und Satz: GreenTomato GmbH, 70193 Stuttgart

Druck: Kessler Druck + Medien, Bobingen

Anzeigenverwaltung: Verlag

Alle Urheber-, Nutzungsrechte und Verlagsrechte vorbehalten.

Die Zeitschrift erscheint sechs Mal im Jahr. Der Bezugspreis ist im Mitgliedsbeitrag enthalten. Für Nichtmitglieder der Arbeitsgemeinschaft im DAV beträgt der Bezugspreis 135,60 EUR inkl. Versandkosten jährlich.

ISSN 1615-5610

Beiträge

Geldwäschestrafbarekeit trotz Beteiligung an der Vortat?

Dr. Rainer Spatscheck, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Strafrecht und Philipp Falk, Rechtsanwalt, Streck Mack Schwedhelm, München*

Gilt der persönliche Strafausschließungsgrund des § 261 Abs. 9 Satz 2 StGB für die Geldwäschetat auch dann, wenn die Vortat, an der der Täter beteiligt war, verjährt ist? Neben einer kurzen Einführung in den Geldwäschetatbestand wird der Meinungsstreit in Literatur und Rechtsprechung sowie ein eigener Lösungsansatz aufgezeigt. Bei Steuerhinterziehungsdelikten spielt die Frage der Strafbarkeit wegen Geldwäsche eine Rolle, wenn die Steuerhinterziehung gewerbsmäßig oder von einem Mitglied einer Bande begangen wurde.

Beispiel:

A hat sich absprachegemäß von B, C und E Scheinrechnungen ausstellen lassen, denen keine Leistungen zugrunde liegen. A hat im Zeitraum von Januar 2004 bis April 2005 auf diesen Scheinrechnungen basierende, falsche monatliche Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben. Dem A wurde für jede dieser falschen Umsatzsteuervoranmeldungen Vorsteuer von jeweils 80.000€ auf seinem Konto gutgeschrieben.

G hat sich in 16 tatmehrheitlichen Fällen der Umsatzsteuerhinterziehung in jeweils besonders schwerem Fall gemäß § 370 Abs. 1, Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO strafbar gemacht. Da der Steuervorteil in Form der erstatteten Vorsteuer je Tat mehr als 50.000€ beträgt, ist das Regelbeispiel des großen Ausmaßes nicht gerechtfertigter Steuervorteile gemäß § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO vorliegend erfüllt.¹ Die Verjährungsfrist jeder dieser Steuerhinterziehungen beträgt gemäß § 376 Abs. 1 AO zehn Jahre. Zu beachten ist, dass die zehnjährige Verjährungsfrist auch für die besonders schweren Fälle der Steuerhinterziehungen gilt, die vor Verlängerung der Verjährungsfrist auf zehn Jahre begangen wurden, wenn diese Delikte im Zeitpunkt der Gesetzesänderung noch nicht verjährt waren. Die Verlängerung der Verjährungsfrist von Steuerhinterziehungen im besonders schweren Fall von fünf auf zehn Jahre gemäß § 376 Abs. 1 AO ist mit Wirkung zum 25.12.2008 eingeführt worden. Diese zehnjährige Verjährungsfrist gilt für alle bei Inkrafttreten dieses Gesetzes noch nicht abgelaufenen Verjährungsfristen gemäß Art. 97, § 23 EGAO.

G hat die Umsatzsteuerhinterziehungen gewerbsmäßig begangen. Gewerbsmäßigkeit liegt vor, wenn der Täter in Absicht handelt, sich durch die wiederholte Begehung von Straftaten (Steuerhinterziehung) eine fortlaufende Einnahmequelle von einigem Umfang und einiger Dauer zu verschaffen.² Die Steuerhinterziehung, die gewerbsmäßig begangen wurde, ist eine „geldwäschefähige“ Vortat, § 261 Abs. 1 Nr. 4 b) StGB. Folglich ist jede Verschleierungs- oder Vereitelungshandlung sowie jede Verschaffung, Verwah-

rung oder Verwendung für sich oder Dritte in Bezug auf die erlangten Steuererstattungen grundsätzlich eine strafbare Geldwäschehandlung. Sind die Steuerhinterziehungsdelikte verjährt, stellt sich die Frage, die vorliegend erörtert wird, ob der Täter der Steuerhinterziehung wegen Geldwäsche strafrechtlich verfolgt werden kann.

I. Geldwäsche, § 261 StGB

Zweck der Geldwäschevorschrift ist es, das Einschleusen von Vermögensgegenständen aus der organisierten Kriminalität und verwandten Kriminalitätsformen in den legalen Finanz- und Wirtschaftskreislauf zum Zweck der Tarnung zu verhindern.³ Durch die Strafbarkeit der Geldwäsche sollen Anreize für jegliche Form der Verschleierung, Vereitelung oder Verwendung dieser Vermögensgegenstände entfallen.⁴ Die inkriminierten Vermögensgegenstände sollen verkehrsunfähig gemacht werden, indem der Täter isoliert wird.

1. Tathandlung

Die Tathandlungen der Geldwäsche lassen sich in folgende drei Tatbestände einteilen: der Verschleierungstatbestand gemäß § 261 Abs. 1 Satz 1 Var. 1 und Var. 2 StGB, der Vereitelungs- und Gefährdungstatbestand gemäß § 261 Abs. 1 Satz 1 Var. 3 StGB sowie der sog. Isolierungstatbestand gemäß § 261 Abs. 2 Nr. 1 und Nr. 2 StGB.⁵

Die Tathandlungen Verbergen oder Verschleiern eines geldwäschefähigen Gegenstands gemäß § 261 Abs. 1 Satz 1 Var. 1 und Var. 2 StGB beschreiben als manipulativ-klandestine Verhaltensweisen typische Geldwäschehandlungen.⁶

* Dr. Rainer Spatscheck ist Partner, Philipp Falk ist Associate bei Streck Mack Schwedhelm PartmbB Köln/Berlin/München

1 Der Bundesgerichtshof sieht das Regelbeispiel des besonderen Ausmaßes iSd. § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO in den Fällen, in denen der Täter ungerechtfertigte Zahlungen vom Finanzamt erlangt hat, ab einer Wertgrenze von 50.000€ als gegeben, siehe BGH vom 02.12.2008 - 1 StR 416/08, BGHSt. 53, 71.

2 BGH vom 11.10.1994 - 1 StR 522/94, NStZ 1995, 85.

3 Neuheuser in Münchener Kommentar, StGB, Bd. 4, 2. Aufl., 2012, § 261 Rz. 2.

4 Stree/Hecker in Schönke/Schröder, StGB, 29. Aufl., 2014, § 261 Rz. 2.

5 Neuheuser in Münchener Kommentar, StGB, Bd. 4, 2. Aufl., 2012, § 261 Rz. 6.

6 Stree/Hecker in Schönke/Schröder, StGB, 29. Aufl., 2014, § 261 Rz. 3.

Die Vereitelung oder Gefährdung in Bezug auf die Ermittlung der Herkunft, das Auffinden, den Verfall, die Einziehung oder Sicherstellung eines geldwäschefähigen Gegenstands gemäß § 261 Abs. 1 Satz 1 Var. 3 StGB erfassen Tathandlungen, die den staatlichen Zugriff auf einen inkriminierten Gegenstand vereiteln oder gefährden können.⁷

Der Isolierungstatbestand gemäß § 261 Abs. 2 Nr. 1 und Nr. 2 StGB betrifft das Verschaffen, Verwahren oder Verwenden bemakelter Gegenstände.

2. Herrühren aus einer Katalogtat

Weitere zwingende Voraussetzung für die Strafbarkeit der Geldwäschehandlung ist neben einer der og. Tathandlungen, daß dieser Gegenstand aus einer der in § 261 StGB genannten rechtswidrigen Straftaten herrührt. Diese „geldwäschefähigen“ Vortaten sind in § 261 Abs. 1 Satz 2, Satz 3 und Abs. 8 StGB abschließend aufgeführt (sog. Katalogtat).

Hervorzuheben ist, daß die Steuerhinterziehung gemäß § 370 AO nur dann als geldwäschefähige Vortat in Betracht kommt, wenn diese gewerbsmäßig oder durch ein Mitglied einer Bande, die sich zur fortgesetzten Begehung der Steuerhinterziehung verbunden hat, begangen worden ist, § 261 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 b) StGB. Als Beispiel für eine gewerbsmäßige und für eine durch ein Mitglied einer Bande begangene Steuerhinterziehung sind die sog. Umsatzsteuerkarusselle zu nennen.⁸

3. Gegenstand i. S. d. § 261 StGB

Tatobjekt i. S. d. § 261 Abs. 1 StGB, welches aus einer rechtswidrigen Katalogtat herrühren muß, ist grundsätzlich jeder vermögenswerte Gegenstand, der seinem Inhalt nach bewegliche oder unbewegliche Sachen oder Rechte umfaßt.⁹ Gemäß § 261 Abs. 1 Satz 3 Hs. 1 StGB sind vom Tatbestand der Geldwäsche auch die unrechtmäßig erlangten Steuererstattungen sowie die durch die Steuerhinterziehung ersparten Aufwendungen erfaßt. Zu den Gegenständen i. S. d. § 261 StGB zählen auch Buchgeld ebenso wie Forderungen im allgemeinen.¹⁰

Beispiel 1:

A und B führen ein gemeinschaftliches Konto. Das Guthaben auf diesem Konto stammt aus von A gewerbsmäßig begangenen Umsatzsteuerhinterziehungen durch unberechtigte Geltendmachung von Vorsteuerabzügen. B, die nicht an den Steuerhinterziehungshandlungen des A beteiligt war, aber von der Herkunft dieses Guthabens Kenntnis hat, tätigt in der Folge Überweisungen, Barabhebungen und erteilt Lastschriftermächtigungen von diesem Konto.

B hat sich durch die getätigten Überweisungen, Abhebungen und Lastschrifterteilungen jeweils der Geldwäsche strafbar gemacht. Die Überweisungen, Barabhebungen und Lastschriftermächtigungen sind Tathandlungen des Verwendens i. S. d. § 261 Abs. 2 Nr. 2 StGB. Das Guthaben stammt aus einer von A gewerbsmäßig begangenen Steu-

erhinterziehung gem. § 370 AO und ist somit ein Gegenstand, der aus einer geldwäschefähigen Vortat gem. § 261 Abs. 1 Satz Nr. 4 b) StGB herrührt.

Abwandlung 1:

Das sich auf dem gemeinsamen Konto des A und der B befindliche Guthaben stammt jeweils zur Hälfte aus rechtmäßigen Zahlungseingängen und aus den gewerbsmäßigen Umsatzsteuerhinterziehungen.

Vermischen sich auf dem Bankkonto rechtmäßige Zahlungseingänge mit Zahlungseingängen aus der (gewerbsmäßigen) Umsatzsteuerhinterziehung, § 261 Abs. 1 Satz Nr. 4 b) StGB, steht dies der Tatobjekteigenschaft des gesamten Guthabens nicht entgegen. Bei der Vermischung kommt es im Grundsatz lediglich darauf an, dass der aus der Vortat herrührende Anteil bei wirtschaftlicher Betrachtung nicht völlig unerheblich ist.¹¹ Der BGH hat in einer jüngeren Entscheidung einen Anteil des Zuflusses aus deliktischen Quellen zwischen 5,9% bis 35% als ausreichend erachtet, um das gesamte Guthaben auf diesem Konto als einen aus einer Straftat nach § 261 Abs. 1 Satz 2 StGB stammenden Gegenstand anzusehen.¹²

In der *Abwandlung 1* des Beispielsfalls ist das gesamte Guthaben des gemeinsamen Bankkontos ein geldwäschetauglicher Gegenstand. B hat sich auch in diesem Fall mit den Überweisungs- und Barabhebungshandlungen wegen Geldwäsche strafbar gemacht.

4. Rechtswidrige Vortat

Bei der Vortat muß es sich um eine rechtswidrige Tat handeln. Seit der Neufassung des Gesetzes zum 09.05.1998 ist gleichgültig, wer die Tat begangen hat. Es kommt somit nicht (mehr) darauf an, daß es sich um die Vortat eines Anderen handelt. Von der Geldwäsche gemäß § 261 StGB sind tatbestandlich somit auch der Vortäter oder Teilnehmer der Vortat erfaßt.

Abwandlung 2:

Ausgangslage wie Beispiel 1. Neben der B tätigt auch der A Überweisungen und Barabhebungen vom gemeinsamen Bankkonto.

Die durch den A getätigten Überweisungen und Barabhebungen sind Tathandlungen des Verwendens i. S. d. § 261 Abs. 2 Nr. 2 StGB. Daß das Guthaben aus einer von A selbst begangenen Vortat stammt (gewerbsmäßige Umsatzsteu-

7 Stree/Hecker in Schönke/Schröder, StGB, 29. Aufl., 2014, § 261 Rz. 3.

8 Siehe zur Funktion eines Umsatzsteuerkarussells: Joecks in Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, 8. Aufl., 2015, § 370 Rz. 354.

9 Fischer, StGB, 62. Aufl., 2015, § 261 Rz. 6.

10 BGH vom 20.05.2015 1 StR 33/15, wistra 2015, 391.

11 Neuheuser in Münchener Kommentar, StGB, Bd. 4, 2. Aufl., 2012, § 261 Rz 54; OLG Karlsruhe vom 20.01.2005 3 Ws 108/04, NJW 2005, 767.

12 BGH vom 20.05.2015 1 StR 33/15, NJW 2015, 3254.

erhinterziehung), schließt die Geldwäsche des A auf der Ebene des Tatbestands nicht aus.

II. § 261 Abs. 9 Satz 2 StGB

1. Persönliche Strafausschließung des Vortäters

Gemäß § 261 Abs. 9 Satz 2 StGB wird wegen Geldwäsche nicht bestraft, wer wegen Beteiligung (Täterschaft oder Teilnahme) an der Vortat strafbar ist. Um den Grundsatz der Straffreiheit von Selbstbegünstigungshandlungen zu wahren und eine Doppelbestrafung in den Fällen zu verhindern, in denen der Vortäter Geldwäschehandlungen vornimmt, wurde in § 261 Abs. 9 Satz 2 StGB die persönliche Strafausschließung angefügt.¹³

Zu Abwandlung 2:

Im Beispielsfall der Abwandlung 2 erfolgt keine Bestrafung des A wegen Geldwäsche. Trotz der Verwirklichung des Tatbestands darf A als Täter der Vortat nicht wegen Geldwäsche strafrechtlich verfolgt werden.

2. An den Gedanken der mitbestraften Nachtat angelehnte Strafausschließungsgründe

In der Gesetzesbegründung wird ausgeführt, daß der persönliche Strafausschließungsgrund des § 261 Abs. 9 Satz 2 StGB an den Gedanken der mitbestraften Nachtat angelehnt ist.¹⁴ Die Regelung des § 261 Abs. 9 Satz 2 StGB entspricht im Wortlaut der persönlichen Strafausschließungsregel des § 257 Abs. 3 Satz 1 StGB, auf den die Gesetzesbegründung Bezug nimmt.¹⁵ Innerhalb der Literatur und Rechtsprechung ist die dogmatische Einordnung des § 261 Abs. 9 Satz 2 StGB als persönlicher Strafaufhebungsgrund oder Konkurrenzregel streitig.¹⁶

3. Exkurs: Mitbestrafte Nachtat

Die mitbestrafte Nachtat ist eine Form der Gesetzeskonkurrenz, sog. Konsumtion bzw. Erfolgseinheit. Hiermit werden Fälle bezeichnet, in denen der Täter einen einzigen Unrechtserfolg durch Anwendung verschiedener, je für sich strafbarer Methoden herbeiführt oder absichert.¹⁷ Im Falle der mitbestraften Nachtat handelt es sich um eine Sicherungstat, die im Anschluß an eine Erlangungstat begangen wird, die aber aufgrund der gleichen Rechtsgutsverletzung als eine Erfolgseinheit zu werten sind. So ist z. B. der Betrug durch Abhebungen von einem durch Diebstahl erlangten Postspargbuch als mitbestrafte Nachtat anzusehen.¹⁸

III. Wirkung der Verjährung der Vortat

Tritt die Verjährung der Vortat ein, stellt sich die Frage, wie sich diese auf die Geldwäsche auswirkt. Hierbei ist zwischen der Wirkung der Verjährung der Vortat auf die Strafbarkeit

der Geldwäsche sowie der Wirkung der Verjährung auf den Strafausschließungsgrund des Vortäters nach § 261 Abs. 9 Satz 2 StGB zu unterscheiden.

1. Verjährung der Vortat ist unerheblich für den Tatbestand der Geldwäsche

Ob die Vortat, aus der der Gegenstand herrührt, verjährt ist, hat für die Erfüllung der Tatbestandsmerkmale der Geldwäsche keine Bedeutung. Dies ergibt sich aus dem Wortlaut des § 261 Abs. 1 Satz 1 StGB, der allein verlangt, daß der Gegenstand aus einer rechtswidrigen Tat herrührt. Wie bei der Begünstigung oder Hehlerei kommt es auch für die Geldwäsche nicht darauf an, ob die Vortat noch verfolgt werden kann.¹⁹

Beispiel 3:

Das Guthaben von 400.000€ auf dem gemeinsamen Konto des C und der D stammen aus gewerbsmäßigen Untreuehandlungen des C. Sieben Jahre nach Beendigung der Untreue überweist die D das Guthaben auf ein anderes Konto. Ein weiteres Jahr nach der getätigten Überweisung leitet die Staatsanwaltschaft ein Ermittlungsverfahren gegen D wegen Geldwäsche ein.

Das Guthaben auf dem gemeinsamen Konto rührt aus einer rechtswidrigen Tat i. S. d. § 261 Abs. 1 Satz 1 StGB her. Die gewerbsmäßige Untreue ist eine geldwäschefähige Vortat, § 261 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 a) StGB. Die durch C getätigte Überweisung ist eine Tathandlung des Verwendens i. S. d. § 261 Abs. 2 Nr. 2 StGB. Dass die Untreue als Vortat im Moment der Ermittlungsaufnahme wegen Geldwäsche verjährt ist, spielt für die Strafbarkeit des C wegen Geldwäsche keine Rolle. § 261 Abs. 1 Satz 1 StGB verlangt das Vorliegen einer rechtswidrigen Tat. Die bereits eingetretene Verfolgungsverjährung der Vortat läßt die Rechtswidrigkeit der Untreue unberührt.

2. Wirkung der Verjährung der Vortat auf den Strafausschließungsgrund des § 261 Abs. 9 Satz 2 StGB ist umstritten

Die Frage, ob die Verjährung der Vortat den persönlichen Strafausschließungsgrund des Vortäters nachträglich wegfallen oder unberührt läßt, ist im Fall des § 261 Abs. 9 Satz 2

¹³ BT-Drucks. 13/8651, 11.

¹⁴ BT-Drucks. 13/8651, 11.

¹⁵ BT-Drucks. 13/8651, 11.

¹⁶ Siehe zum Streitstand *Leipold/Sambikakis/Zöller*, StGB, 2. Aufl., 2015, § 261 Rz. 80.

¹⁷ *Puppe* in Kindhäuser/Neumann/Paefgen, StGB, 4. Aufl., 2013, § 52 Rz. 25.

¹⁸ Siehe BGH vom 09.12.1998 5 StR 619/98, wistra 1999, 108.

¹⁹ *Neuheuser* in Münchener Kommentar, StGB, Bd. 4, 2. Aufl., 2012, § 261 Rz. 61; *Stree/Hecker* in Schönke/Schröder, StGB, 29. Aufl., 2014, § 261 Rz. 6, 11; a.A.: Barton, NSTZ 1993, 159.

StGB höchstrichterlich nicht entschieden.²⁰ In der Literatur ist diese Frage umstritten.

a. Nur Vermeidung von Doppelbestrafung?

§ 261 Abs. 9 Satz 2 StGB soll als bloße Konkurrenzregel eine Doppelbestrafung vermeiden, nicht aber zur Straflosigkeit wegen beider Taten führen.²¹ Demnach soll der Strafausschließungsgrund nicht eingreifen, wenn die Prozessvoraussetzungen der Vortat, wie z. B. die Verjährung, fehlen.²²

Hierbei wird die Rechtsprechung des BGH zur mitbestraften Nachtat herangezogen: Danach gibt es nur dann einen Anlaß, die Nachtat straflos zu stellen, wenn diese Nachtat durch die Strafe für die Haupttat schon hinreichend gesühnt wurde.²³ Kann eine Bestrafung der Haupttat (z. B. wegen Verjährung) nicht erfolgen, entfällt der Grund für die Straflosigkeit der Nachtat.²⁴

b. Voraussetzung nach dem Wortlaut ist allein die Strafbarkeit der Vortat

Nach richtiger Auffassung läßt die Verjährung der Vortat den Strafausschließungsgrund des § 261 Abs. 9 Satz 2 StGB nicht entfallen:

Gemäß dem Wortlaut ist Voraussetzung für den Strafausschließungsgrund nach § 261 Abs. 9 Satz 2 StGB allein die **Strafbarkeit** wegen einer Vortat. Der Gesetzeswortlaut knüpft den Strafausschließungsgrund nicht an die prozessuale Verfolgbarkeit der Vortat. Folglich bleibt der Täter auch mit Eintritt der Verjährung der Vortat strafbar, eine Bestrafung wegen Geldwäsche bleibt ausgeschlossen.

c. Kommentierung zu § 257 Abs. 3 Satz 1 StGB

Da der Gesetzgeber den Strafausschließungsgrund des § 261 Abs. 9 Satz 2 StGB in Anlehnung an die Strafausschließungsregel des Vortäters der Begünstigung gemäß § 257 Abs. 3 Satz 1 StGB eingeführt hat,²⁶ lohnt sich ein Blick in die insoweit umfangreichere Kommentierung zu § 257 Abs. 3 Satz 1 StGB. Die h. M. in der Literatur sieht beim wortgleichen Strafausschließungsgrund des § 257 Abs. 3 Satz 1 StGB die Verfolgbarkeit der Vortat nicht als Voraussetzung für den Strafausschließungsgrund, mit der Folge, daß der Eintritt der Verjährung der Vortat nichts an der Straflosigkeit des Vortäters hinsichtlich der Begünstigungshandlung ändert.²⁷ Eine a. A. bejaht den Rückgriff auf die Begünstigungshandlung, wenn eine Bestrafung der Vortat aus verfahrensrechtlichen Gründen scheitert.²⁸ Dies wird mit dem Gedanken der mitbestraften Nachtat begründet, nach dem die Vortat nicht nur strafbar, sondern auch verfolgbar sein müsse.²⁹

3. Bestimmtheitsgebot, Art. 103 Abs. 2 GG, § 1 StGB

Der Gegenansicht, daß der Strafausschließungsgrund des § 261 Abs. 9 Satz 2 StGB nach Eintritt der Verjährung der Vortat wegfallt,³⁰ stehen des weiteren verfassungsrechtliche Vorgaben entgegen: Ein Wegfall des Strafausschließungs-

grunds des § 261 Abs. 9 Satz 2 StGB mit der Verjährung der Vortat ist mit dem Bestimmtheitsgebot, Art. 103 Abs. 2 GG, § 1 StGB, nicht vereinbar. Der Strafausschließungsgrund des § 261 Abs. 9 Satz 2 StGB besteht auch, wenn die Vortat, wegen der sich der Täter strafbar gemacht hat, verjährt ist.

a. Strafbarkeit ist nicht Verfolgbarkeit

Aus dem Erfordernis gesetzlicher Bestimmtheit folgt ein Verbot strafbegründender oder strafverschärfender Analogie, wobei Analogie nicht im engeren technischen Sinne zu verstehen ist.³¹ Ausgeschlossen ist vielmehr jede Rechtsanwendung, die über den Inhalt einer gesetzlichen Sanktionsnorm hinausgeht.³²

Soweit die Strafverfolgung wegen Geldwäsche bei Verjährungseintritt der Vortat aufleben soll, ist dies eine strafbegründende Analogie. Einer analogen Anwendung steht neben dem strafbegründenden Analogieverbot im Strafrecht entgegen, daß es bereits an einer planwidrigen Regelungslücke fehlt.

Der Gesetzgeber setzt in § 261 Abs. 9 Satz 2 StGB allein die Strafbarkeit der Vortat als Bedingung für den persönlichen Strafausschließungsgrund fest. Die Frage der materiellen Strafbarkeit ist von der prozessualen Durchsetzbarkeit einer Straftat zu trennen. Es ist seit langem durch das BVerfG geklärt, daß die Verjährung die Strafbarkeit der Tat unberührt läßt.³³ Mit der Strafbarkeit entfällt die Verfolg-

20 Das LG München I, Az.: 7 Kls 565 Js 137335/15, hat in einem noch nicht rechtskräftig abgeschlossenen Verfahren die Anklage wegen Geldwäsche gegen den Vortäter wegen Eintritts der Verjährung der Vortaten zugelassen. Eine Verurteilung wegen Geldwäsche erfolgte nicht, da das Verfahren wegen Geldwäsche insoweit gem. § 154 Abs. 2 StPO eingestellt wurde.

21 *Altenhain* in Kindhäuser/Neumann/Paeffgen, StGB, 4. Aufl., 2013, § 261 Rz. 23.

22 *Altenhain* in Kindhäuser/Neumann/Paeffgen, StGB, 4. Aufl., 2013, § 261 Rz. 23.

23 BGH vom 27.10.1992 - 5 StR 517/92, BGHSt. 38, 366.

24 BGH vom 27.10.1992 - 5 StR 517/92, BGHSt. 38, 366.

25 *Leipold/Sambikakis/Zöller*, StGB, 2. Aufl., 2015, § 261 Rz. 80.

26 BT-Drucks. 13/8651, 11.

27 *Cramer/Pascal* in Münchener Kommentar, StGB, Bd. 4, 2. Aufl., 2012, § 261 Rz. 61; *Stree/Hecker* in Schönke/Schröder, StGB, 29. Aufl., 2014, § 257 Rz. 25; *Fischer*, StGB, 62. Aufl., 2015, § 257 Rz. 12; *Kühl* in Lackner/Kühl, StGB, 28. Aufl., 2014, § 257 Rz. 8; *Geppert*, JURA 1994, 441.

28 *Altenhain* in Kindhäuser/Neumann/Paeffgen, StGB, 4. Aufl., 2013, § 257 Rz. 37; *Walter* in Leipziger Kommentar, StGB, 12. Aufl., 2010, § 257 Rz. 84.

29 *Walter* in Leipziger Kommentar, StGB, 12. Aufl., 2010, § 257 Rz. 84.

30 *Altenhain* in Kindhäuser/Neumann/Paeffgen, StGB, 4. Aufl., 2013, § 257 Rz. 37; *Walter* in Leipziger Kommentar, StGB, 12. Aufl., 2010, § 257 Rz. 84.

31 BVerfG vom 09.12.2004 - 2 BvR 930/04, NJW 2005, 2140.

32 BVerfG vom 09.12.2004 - 2 BvR 930/04, NJW 2005, 2140.

33 BVerfG vom 26.02.1969 - 2 BvL 15/68, BVerfGE 25, 269.

barkeit, nicht dagegen mit der Verfolgbarkeit die Strafbarkeit.³⁴ Eine einmal begangene strafbare Handlung verliert ihren Unrechtscharakter nicht dadurch, daß sie aus tatsächlichen oder rechtlichen Gründen nicht verfolgt wird oder nicht verfolgt werden kann.³⁵

b. Keine analoge Heranziehung allgemeiner Rechtsgrundsätze zur Strafbegründung

Der Rückgriff auf die Rechtsprechung des BGH zur mitbestraften Nachtat³⁶ ist in Bezug auf § 261 Abs. 9 Satz 2 StGB nicht möglich. Die hierzu ergangene Rechtsprechung betrifft Fälle, in denen das Verhältnis zwischen der Erlangungstat und der Sicherungstat nicht gesetzlich geregelt ist. Ist eine gesetzliche Regelung für das Verhältnis der Erlangungstat und der Sicherungstat vorhanden, bestimmt sich dieses Verhältnis nach der gesetzlich normierten Regel. Eine analoge Heranziehung allgemeiner Rechtsgedanken zur Strafbegründung ist mit dem Gewährleistungsinhalt des Analogieverbotes aus Art. 103 Abs. 2 GG, § 1 StGB nicht vereinbar.

Beispiel 4:

Das Guthaben von 400.000€ auf dem Konto des C stammt aus gewerbsmäßigen Untreuehandlungen des C. Sieben Jahre nach Beendigung der Untreue überweist C das Guthaben auf ein anderes Konto.

Das Guthaben auf dem Konto des C rührt aus einer rechtswidrigen Tat iSd. § 261 Abs. 1 Satz 1 StGB her. Die Untreue, § 266 Abs. 1 StGB, ist im Falle der gewerbsmäßigen Begehung eine geldwäschefähige Vortat, § 261 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 a) StGB. Daß die Untreue als Vortat im Moment der Ermittlungsaufnahme wegen Geldwäsche verjährt ist, spielt für die Strafbarkeit der Geldwäsche keine Rolle. Nach zutreffender Ansicht ist die Strafverfolgung des C wegen Geldwäsche ausgeschlossen, da C wegen der Untreue strafbar

ist. Die Verjährung der Vortat hat auf die Strafbarkeit des C wegen Untreue keinen Einfluß. Der Strafausschließungsgrund des § 261 Abs. 9 Satz 2 StGB verlangt ausdrücklich die Strafbarkeit der Vortat, nicht aber dessen prozedurale Durchsetzbarkeit.

IV. Zusammenfassung

Eine höchstrichterliche Entscheidung zur Wirkung der Verjährung auf den Strafausschließungsgrund des § 261 Abs. 9 Satz 2 StGB liegt bisher nicht vor. In der Literatur wird, entsprechend der Strafausschließung des Vortäters bei der Begünstigung, § 257 Abs. 3 Satz 1 StGB, überwiegend die Ansicht vertreten, daß auch mit dem Eintritt der Verjährung die Vortat eine strafbare Tat bleibt. Die Strafausschließung gilt somit auch bei Verjährung der Vortat. Die Gegenansicht sieht hinter § 261 Abs. 9 Satz 2 StGB nur den Zweck der Vermeidung einer Doppelbestrafung, der bei Verjährung der Vortat wegfallen, mit der Folge, daß der Vortäter wegen Geldwäsche bestraft werden könne. Der Anwendung der Rechtsprechung des BGH zur mitbestraften Nachtat steht entgegen, daß mit § 261 Abs. 9 Satz 2 StGB eine abschließende Regelung vorliegt. Eine solche strafbegründende Analogie ist mit dem Bestimmtheitsgrundsatz nicht vereinbar. Es obliegt allein dem Gesetzgeber, die Voraussetzungen für strafbegründende und strafausschließende Tatbestände zu regeln.

34 BVerfG vom 26.02.1969 - 2 BvL 15/68, BVerfGE 25, 269.

35 BVerfG vom 26.02.1969 - 2 BvL 15/68, BVerfGE 25, 269.

36 BGH vom 27.10.1992 - 5StR 517/92, BGHSt 38, 366.



LADEMANN

Außensteuergesetz

mit Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung – BsGaV
Handkommentar

2015, 2. Auflage, 668 Seiten, € 128,-

in Zusammenarbeit mit Deutscher Fachverlag GmbH –
Fachmedien Recht und Wirtschaft

ISBN 978-3-415-05538-4

Die Erläuterungen berücksichtigen u.a. die neue Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung (BsGaV), die Besteuerung nach der »remittance base«, das ZollkodexAnpG sowie das AmtshilfeRLUmG 2013.

Die Kommentierung mit einer breiten Palette von Autoren aus Steuerberatung und Finanzverwaltung stellt die Probleme des AStG praxisgerecht dar.



Weitere Informationen unter
www.boorberg.de/alias/1366710

BOORBERG

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

SZ0216



Wichtige Arbeitsgrundlage.

WWW.BOORBERG.DE

Die Einkommensteuererklärung 2015

Mitarbeiterfortbildung
Stand: Oktober 2015

hrsg. vom Steuerberaterverband Niedersachsen Sachsen-Anhalt e.V. und den Referenten
Dipl.-Finanzwirt Manfred Keil, Steuerberater,
Rinteln, Dipl.-Finanzwirt Frank Krawczyk,
Dozent an der Steuerakademie Niedersachsen,
Rinteln, Dipl.-Finanzwirt Stefan Nordbruch,
Dozent an der Steuerakademie Niedersachsen,
Rinteln, Dipl.-Finanzwirt Markus Perschon,
Steuerberater, Eschburg, und Dipl.-Finanz-
wirt Michael Seifert, Steuerberater, Troisdorf

2015, 412 Seiten, DIN A4, € 31,-

ISBN 978-3-415-05624-4



Leseprobe unter
www.boorberg.de/alias/1422554

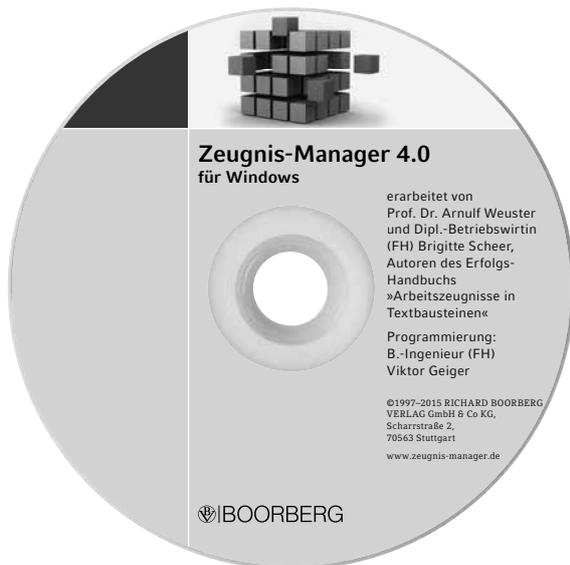
Der Leitfaden geht aus dem Herbst/Winter-Seminar des Steuerberaterverbands Niedersachsen Sachsen-Anhalt e.V. zur Vorbereitung auf die Arbeiten an den Einkommensteuererklärungen 2015 hervor. Er veranschaulicht sämtliche Elemente der Einkommensteuererklärung mit vielen Praxisbeispielen und Hinweisen. Im Mittelpunkt stehen dabei die aktuellen Steuerrechtsänderungen und zahlreichen Verwaltungsanweisungen sowie die neueste Rechtsprechung.

Die Themen sind nach ihrer Bedeutung für die tägliche Praxis gewichtet und anschaulich dargestellt. Die Schwerpunkte:

- Unternehmensbereich
- Arbeitnehmerbereich
- Einkünfte aus Kapitalvermögen
- Rund ums Haus
- Sonstige Einkünfte
- Sonderausgaben
- Außergewöhnliche Belastungen
- Familie im Einkommensteuerrecht

Das Arbeitsheft richtet sich an die Kanzleimitarbeiter der Steuerberater.

 BOORBERG



Das PC-Programm für Arbeitszeugnisse.

WWW.BOORBERG.DE

Zeugnis-Manager 4.0 für Windows

erarbeitet von Professor Dr. Arnulf Weuster und Dipl.-Betriebswirtin (FH) Brigitte Scheer, Programmierung: B.-Ingenieur (FH) Viktor Geiger

Systemvoraussetzung: Windows 7/8/10, Access 2010/2013 oder deren Runtimeversion
CD-ROM mit Updates, Einzelplatzlizenz für die Grundversion (gilt für bis zu 2 User) € 475,-; ab 3 User € 1175,-; ab 5 User € 1580,-; ab 10 User € 2480,-; ab 25 User € 4600,-

– keine Bezugsverpflichtung für Updates –
ISBN 978-3-415-05169-0

Personalverantwortliche können mit dem »Zeugnis-Manager 4.0« unter Windows aussagefähige und rechtlich einwandfreie Zeugnisse zeit- und kostensparend am Computer erstellen.

Das Programm bietet u.a.:

- Über 14.000 Zeugnis-Bausteine, davon 2.000 englische. Das bedeutet jeweils über 3.500 Bausteine für End- und Zwischenzeugnisse in männlicher und weiblicher Form
- Bausteine für außertarifliche und leitende Angestellte sowie für Praktikanten auch in Englisch
- Bausteine für alle Zeugnisarten
- Direkte Übertragung der Zeugnisse in ein Textverarbeitungssystem
- Einzel- und Mehrplatzversion. Auch für Netzwerke

Eine Demo-Version kann über die Internetseite www.zeugnis-manager.de angefordert werden.

Die Begünstigung des Familienheims im ErbStG – Voraussetzungen, aktuelle Rechtsprechung und Gestaltungsmöglichkeiten

Dr. Michael Holtz, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Erbrecht und Fachanwalt für Steuerrecht;
Annika Thimm, Diplom-Wirtschaftsjuristin*, FLICK GOCKE SCHAUMBURG, Bonn

I. Einleitung

Deutschland ist im europäischen Vergleich bezogen auf die Besteuerung der Erbschaft eines überlebenden Ehegatten und bei freigebigen Zuwendungen zwischen Ehegatten ein Hochsteuerland. Inzwischen erheben nämlich 13 der insgesamt 39 Staaten in Europa überhaupt keine Erbschaft- und Schenkungsteuer mehr. Von den verbleibenden 26 Staaten besteuern 17 Staaten den Erwerb des Ehepartners überhaupt nicht oder nur sehr gering. Deutschland gehört somit zu den verbleibenden 9 Staaten (von 39), bei denen eine Erhebung von Erbschaft- und Schenkungsteuer beim Ehepartner erfolgt. Steuersätze von 7 bis 30% können selbst unter Berücksichtigung des Freibetrages von 500.000€ in Deutschland zu erheblichen Belastungen führen.¹ Dies gilt im Erbfall, aber auch bei lebzeitigen unentgeltlichen Vermögensübertragungen zwischen Eheleuten, die grundsätzlich als freigebige Zuwendungen schenkungsteuerpflichtig sind. Auch sog. unbenannte (ehebedingte) Zuwendungen sind nicht deswegen von der Schenkungsteuer ausgenommen, weil sie – wegen ihres spezifisch ehebezogenen Charakters – nach herrschender zivilrechtlicher Auffassung keine Schenkung i.S.d. §§ 516 ff. BGB darstellen.² Ein Vermögenstransfer zwischen Eheleuten, der über den zur Verfügung stehenden Steuerfreibetrag hinausgeht, kann somit schenkungsteuerlich relevante Tatbestände verwirklichen. Hier gilt es Auswege zu finden.

Gestaltungsmöglichkeiten bietet der gesetzliche Güterstand der Zugewinnngemeinschaft, wobei zu beachten ist, daß sich an der Schenkungsteuerpflicht nichts ändert, wenn Übertragungen als „vorzeitiger Zugewinnausgleich“ deklariert werden (unter Fortbestand der Zugewinnngemeinschaft – sog. fliegender Zugewinnausgleich). Rechtsprechung und Finanzverwaltung sehen darin eine schenkungsteuerpflichtige freigebige Zuwendung, die nicht unter § 5 Abs. 2 ErbStG fällt.³ Der Zugewinnausgleich kann zu schenkungsteuerfreien lebzeitigen Übertragungen nur genutzt werden, wenn die Zugewinnngemeinschaft durch notariellen Ehevertrag beendet wird.⁴

Daneben sieht das Gesetz eine sehr relevante Begünstigung für die Übertragung des selbstgenutzten Familienheims vor. Nach § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG ist die lebzeitige Zuwendung des Familienheims (oder eines Anteils daran) und nach § 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG der Erwerb von Todes wegen des Familienheims unter Ehegatten steuerfrei gestellt. Eine Befreiung gibt es daneben auch beim Erwerb

des Familienheims von Todes wegen durch Kinder (§ 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG). Nachfolgend werden die Voraussetzungen der Steuerbefreiung des Familienheims im ErbStG und die damit zusammenhängenden Gestaltungsmöglichkeiten dargestellt.

II. Gesetzliche Regelung (§ 13 Abs. 1 Nr. 4a bis 4c ErbStG)

Gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 4a, 4b und 4c ErbStG bleibt die Übertragung des selbstgenutzten Familienheims bei Erfüllung verschiedener Voraussetzungen erbschaft- und schenkungsteuerfrei. Das Gesetz unterscheidet dabei drei Fälle:

- Die Steuerfreiheit beim Erwerb von Kindern beschränkt sich auf den Erwerb von Todes wegen. Das vom Erblasser genutzte Familienheim muß unverzüglich nach dem Erbfall selbst genutzt und die Nutzung für mindestens 10 Jahre beibehalten werden. Zudem gibt es hier eine Begrenzung auf eine Wohnfläche von 200 m² (vgl. § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG).
- Diese Wohnflächenbegrenzung gibt es nicht, wenn der Ehegatte von Todes wegen erwirbt. Dann ist aber auch der Ehegatte an eine 10-jährige Behaltensfrist gebunden (§ 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG).
- Anders ist dies bei einer lebzeitigen Übertragung auf den Ehegatten. Hier besteht gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG weder eine steuerliche Behaltensfrist noch eine Wohnflächenbegrenzung.

1. Familienheim (§ 13 Abs. 1 Nr. 4a bis 4c ErbStG)

Als Familienheim gilt ein bebautes Grundstück, soweit darin eine Wohnung zu gemeinsamen Wohnzwecken genutzt wird (§ 13 Abs. 1 Nr. 4a Satz 1 ErbStG). Bei Erwerben

* Dr. Holtz ist assoziierter Partner der Partnerschaft FLICK GOCKE SCHAUMBURG am Standort Bonn. Frau Thimm ist dort wissenschaftliche Mitarbeiterin.

1 Die nachfolgenden Ausführungen zur deutschen Rechtslage beziehen sich – zur Vereinfachung der Darstellung – allein auf die Bestimmungen zur Ehe. Sie gelten genauso für die eingetragene Lebenspartnerschaft.

2 Vgl. nur BFH, v. 02.03.1994 – II R 59/92, BStBl. II 1994, 366.

3 BFH, v. 28.06.2007 – II R 12/06, BStBl. II 2007, 785; H E 5.2 ErbStR.

4 Hierzu ausführlich Holtz, steueranwaltsmagazin 2015, 44.

von Todes wegen muß der Erblasser das Familienheim bis zum Erbfall genutzt haben oder aus zwingenden Gründen an einer Selbstnutzung gehindert gewesen sein (§ 13 Abs. 1 Nr. 4b Satz 1 und § 13 Abs. 1 Nr. 4c Satz 1 ErbStG). Das Familienheim kann sowohl im Inland als auch in einem Staat der Europäischen Union sowie des Europäischen Wirtschaftsraums belegen sein.

a) Keine Wertobergrenze (R E 13.3 Abs. 5 Satz 2 und 3 ErbStR)

Die Freistellung von der Steuer ist unabhängig von der Größe und vom Wert des zugewendeten Familienheims (R E 13.3 Abs. 5 Satz 2 und 3 ErbStR: „Die Befreiung ist wertmäßig nicht begrenzt. Eine Prüfung der Angemessenheit findet nicht statt.“). Das Gesetz sieht lediglich in § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG beim Erwerb des Familienheims von Todes wegen durch Abkömmlinge des Erblassers eine Begrenzung vor (Steuerbefreiung nur, soweit die Wohnfläche 200 qm nicht übersteigt).

b) Garagen und sonstige Nebenräume (R E 13.3 Abs. 2 Satz 8 ErbStR)

Neben dem Familienheim selbst sind auch zugehörige Garagen und sonstige Nebenräume in die Begünstigung einzu beziehen. Voraussetzung ist, daß sich diese auf dem Grundstück befinden und ein Nutzungszusammenhang zwischen den Wohn- und Nebenräumen besteht.

c) Gemischt genutzte Grundstücke (R E 13.3 Abs. 2 Satz 7 ErbStR)

Bei gemischt genutzten Grundstücken erstreckt sich die Steuerbefreiung nur auf die zu eigenen Wohnzwecken genutzte Wohnung.

d) Teilweise Nutzung zu anderen als Wohnzwecken unschädlich (R E 13.3 Abs. 2 Satz 9, 10 und 13 ErbStR)

Die Nutzung von Wohnraum zu anderen als zu Wohnzwecken, beispielsweise als Arbeitszimmer, ist unschädlich, wenn dieser Nutzung eine untergeordnete Bedeutung beizumessen ist. Von einem Arbeitszimmer ist auszugehen, wenn es im Wohnbereich liegt und seine Funktion nicht der Nutzung zu Wohnzwecken widerspricht.⁵ Werden Teile der Wohnung zu gewerblichen oder freiberuflichen Zwecken genutzt, so ist eine Steuerbefreiung unter der Voraussetzung möglich, daß neben der unentgeltlichen Überlassung zu diesen Zwecken die Nutzung zu Wohnzwecken überwiegt. Da es auf die tatsächliche Nutzung des Arbeitszimmers ankommt, hindert auch ein an den Arbeitgeber eines Ehegatten vermietetes Arbeitszimmer innerhalb der Wohnung der Ehegatten die Behandlung der Wohnung als Familienheim nicht, wenn das Arbeitszimmer von einem oder beiden Ehegatten genutzt wird.⁶ Für eine weitere auf dem Grundstück des Familienheims befindliche Wohnung, die nicht zu Wohnzwecken genutzt oder auch zu Wohnzwecken an Verwandte unentgeltlich überlassen wird, scheidet eine Steuerbefreiung aus.

e) Mittelpunkt des (familiären) Lebens des Erblassers (FG München v. 22.10.2014)

Der Erblasser muß das Familienheim selbst als Hauptwohnsitz genutzt haben, so das Finanzgericht München in seinem Urteil vom 22.10.2014.⁷ Zwar gilt die Ausnahmeregelung bei Vorliegen objektiv zwingender Gründe, wie beispielsweise einer Pflegebedürftigkeit, nicht nur für den Erwerber, sondern auch für den Erblasser. Bis zum Eintritt der Pflegebedürftigkeit, die den Erblasser an einer Selbstnutzung hindert, muß dieser jedoch das Familienheim als Hauptwohnsitz, d. h. als Mittelpunkt seines (familiären) Lebens genutzt haben. Ein regelmäßiger Besuchsaufenthalt in der Wohnung ist nicht ausreichend. Von einer Selbstnutzung ist auch nicht allein deshalb auszugehen, weil dem Erblasser in der Wohnung dauerhaft ein Zimmer zur Verfügung gestellt wird.

f) Familienheim muß innerhalb angemessener Zeit der Lebensmittelpunkt werden (BFH v. 23.06.2015 und FG Hessen v. 20.07.2015)

In seinem Urteil vom 23.6.2015⁸ hat der Bundesfinanzhof entschieden, daß als angemessene Frist, innerhalb derer sich der Erwerber zur Selbstnutzung des Familienheims entschließen und diesen Entschluß durch einen Einzug in die Wohnung auch tatsächlich umsetzen muß, grundsätzlich ein Zeitraum von sechs Monaten anzusehen ist. Im Einzelfall kann jedoch auch der Beginn einer Selbstnutzung nach mehr als sechs Monaten noch „unverzüglich“ sein, wenn Gründe hierfür vorliegen. Eine solche Verzögerung kann beispielsweise durch eine Erbaueinandersetzung vorliegen.

Das Finanzgericht Hessen hat in seinem Urteil vom 20.7.2015⁹ entschieden, daß eine Selbstnutzung in der Weise vorliegen muß, daß das Familienheim innerhalb der angemessenen Frist zum Lebensmittelpunkt des Erwerbers werden muß. Eine unverzügliche Nutzung des Familienheims als Zweitwohnsitz und eine 14 Monate nach dem Erbfall erfolgende Nutzung als Hauptwohnsitz sah das Gericht nicht als ausreichend an.

g) Keine Begünstigung von Zweit- und Ferienwohnungen (BFH v. 18.07.2013)

Eine weitere Grenze ergibt sich aus dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 18.7.2013¹⁰. Hier wurde die Steuerbefreiung verweigert, da die geschenkte Doppelhaushälfte zwar zu ei-

5 Vgl. H E 13.3 ErbStH, Arbeitszimmer, mit Hinweis auf BFH v. 09.11.1988, Az. II R 61/87, BStBl. II 1989, 135.

6 Vgl. H E 13.3 ErbStH, Arbeitszimmer, mit Hinweis auf BFH v. 26.02.2009, Az. II R 69/09, BStBl. II 2009, 480 zu § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG a.F.

7 Az. 4 K 2517/12, EFG 2015, 238.

8 Az. II R 39/13, DStR 2015, 2066.

9 Az. 1 K 392/15, Nichtzulassungsbeschwerde anhängig unter Az. II B 87/15.

10 Az. II R 35/11, BStBl. II 2013, 1051.

genen Wohnzwecken genutzt wurde, sich dort aber nicht der Mittelpunkt des familiären Lebens der Eheleute befunden hat. Dies sei aber Voraussetzung für das Vorliegen eines steuerbegünstigten Familienheims im Sinne des § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG. Zweit- und Ferienwohnungen sind danach nicht begünstigt. Es muß sich also um den „Hauptwohnsitz“ der Eheleute handeln. Diese Einschränkung wird in den Urteilsgründen auch aus verfassungsrechtlichen Überlegungen hergeleitet.

h) Keine Steuerbefreiung für Wohnrecht am Familienheim (BFH v. 03.06.2014)

Mit Urteil vom 03.06.2014¹¹ hat der Bundesfinanzhof entschieden, daß sich die Steuerbefreiung nicht auf die Zuwendung eines bloßen Wohnrechts am Familienheim erstreckt. Dies gilt auch, wenn das Wohnrecht dinglich gesichert ist. Maßgeblich für das Eingreifen der Steuerbefreiung ist vielmehr das zivilrechtliche Eigentum am Familienheim.

i) Keine Steuerbefreiung bei unentgeltlicher Überlassung (FG Hessen v. 24.03.2015)

Eine unentgeltliche Überlassung des Familienheims schließt eine Selbstnutzung und damit eine Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG aus. Für die Befreiung ist danach stets die Selbstnutzung des Erwerbers erforderlich, auch wenn es sich bei dem erworbenen Familienheim nur um einen Miteigentumsanteil handelt. Eine Steuerbefreiung scheidet auch bei einer unentgeltlichen Überlassung an die Ehefrau des Erblassers aus, die bei eigenem Erwerb die Befreiung nach Nr. 4b hätte in Anspruch nehmen können. Die Normierung der Befreiungen für das Familienheim in den Nrn. 4a, 4b und 4c als Alternativen wurde vom Gesetzgeber bewußt vorgenommen, sodaß nicht von einer planwidrigen Regelungslücke im Gesetz ausgegangen werden kann.

j) Keine Steuerbefreiung bei Nutzungshinderung (BFH v. 23.06.2015)

Eine Steuerbefreiung scheidet aus, wenn der Erwerber von vornherein an einer Selbstnutzung des Familienheims gehindert ist. Eine „Widmung zur Selbstnutzung“ genügt nicht. Vielmehr muß die innere Absicht des Erwerbers dadurch sichtbar werden, daß er das Familienheim tatsächlich zu eigenen Wohnzwecken nutzt. Fehlt es an einer eigenen Nutzung durch den Erwerber, so ist in diesem Fall irrelevant, aus welchen Gründen der Erwerber an der Nutzung gehindert ist. Ob „objektiv zwingende Gründe“ vorliegen, ist insoweit nicht zu klären, da sich der Ausnahmetatbestand des § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG auf die Beendigung der Selbstnutzung bezieht.

k) Keine Steuerbefreiung nach Gebäudeabriss (FG München v. 22.10.2014)

Das Finanzgericht München hat mit Urteil vom 22.10.2014¹² entschieden, daß in der Selbstnutzung eines

auf dem ererbten Grundstück errichteten Neubaus keine Selbstnutzung des Familienheims i.S. der Vorschrift zu sehen ist. Im entschiedenen Fall wurde der im Zeitpunkt des Erbfalls vorhandene Altbau wegen Baufälligkeit beseitigt und auf dem Grundstück ein Neubau errichtet. Das Gericht entschied, daß der vollständige Gebäudeabriss und die Errichtung eines Neubaus nicht mit einer Modernisierung, Sanierung oder Renovierung eines Altbaus vergleichbar sind. Vielmehr ist die physische Erhaltung der geerbten Immobilie Voraussetzung. Eine Ausnahme von der Selbstnutzung des Familienheims nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c Satz 1 ErbStG ist zu rechtfertigen, wenn ein objektiv zwingender Grund vorliegt, der jedoch nur in der Person des Erwerbers begründet sein kann, nicht in äußeren Umständen wie beispielsweise der Baufälligkeit der Immobilie.

l) Maßgeblicher Zeitpunkt der Selbstnutzung

Für die Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG kommt es auf die tatsächliche Nutzung im Zeitpunkt der Steuerentstehung gemäß § 9 ErbStG an.¹³ Im Falle des Getrenntlebens der Ehegatten genügt es, wenn der erwerbende Ehegatte zum Zeitpunkt der Schenkung das Familienheim selbst, ggf. mit den Kindern, nutzt.¹⁴

m) Übertragung mehrerer rechtlich selbständiger Grundstücke?

Während nach den Richtlinien der Finanzverwaltung auch zum Grundstück gehörende Garagen und sonstige Nebenräume in die Begünstigung einzubeziehen sind,¹⁵ fehlt eine ausdrückliche Aussage zur Übertragung mehrerer rechtlich selbständiger Grundstücke. Nach dem Wortlaut der Richtlinie greift die Befreiung nur ein, wenn sich Garagen und sonstige Nebengebäude auf demselben Grundstück wie das Familienheim befinden. Bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise müßte dagegen eher eine Einbeziehung in die Befreiung erfolgen, insbesondere wenn ein unmittelbarer Nutzungszusammenhang besteht. Die Rechtslage kann hier nur als ungeklärt bezeichnet werden.¹⁶ Abhängig von den baulichen Verhältnissen könnte die Schenkung mehrerer Grundstücke als Familienheim von der Finanzverwaltung und später auch vom zuständigen Finanzgericht nicht akzeptiert werden.

¹¹ Az. II R 45/12, BStBl. II 2014, 806.

¹² Az. 4 K 847/13, EFG 2015, 236.

¹³ Vgl. R E 13.1 Abs. 1 S. 1 ErbStR.

¹⁴ BFH v. 26.02.2009, Az. II R 69/06, BStBl. II 2009, 480, 482.

¹⁵ Vgl. R E 13.3 Abs. 1 Satz 8 ErbStR.

¹⁶ Vgl. Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 13 Rn. 57.

n) Familienheim in GbR?

Aufgrund des Transparenzprinzips und dem anteiligen Erwerb der Wirtschaftsgüter eines Gesamthandsvermögens bei Anteilserwerb sollte es keinen Unterschied machen, ob ein Ehegatte einen Miteigentumsanteil am Familienheim oder einen Anteil an einer GbR erwirbt, deren einziges Vermögen das selbstgenutzte Familienheim ist.¹⁷ Da hier jedoch keine Rechtssicherheit besteht, sollte jedenfalls in dem Fall, in dem der übertragende Ehegatte zunächst Alleineigentümer des Familienheims ist, als erstes ein Miteigentumsanteil auf den anderen Ehegatten übertragen und in einem zweiten Schritt die Miteigentumsanteile in das Gesamthandsvermögen eingebracht werden.¹⁸ Auch ist die erbschaftsteuerliche Behandlung bei Anwachsung aufgrund des Todes eines Ehegatten nicht geklärt. Während zivilrechtlich die Anwachsung gemäß § 738 Abs. 1 BGB als Erwerb unter Lebenden zu behandeln ist, bestimmt § 3 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 ErbStG, daß es sich dabei um einen Erwerb von Todes wegen handelt.¹⁹

2. Wohnflächenbegrenzung (§ 13 Abs. 1 Nr. 4c Satz 2 ErbStG)

Erwerben Kinder oder Kinder verstorbener Kinder als Erwerber der Steuerklasse I das Familienheim, so ist die Steuerbefreiung auf eine Größe von 200 qm Wohnfläche begrenzt. Weist das Familienheim eine größere Wohnfläche auf, so ist der überschießende Teil nicht begünstigt. Das Abzugsverbot der mit dem erworbenen Objekt im Zusammenhang stehenden Schulden in § 10 Abs. 6 S. 1 ErbStG betrifft dabei nur den begünstigten Teil des Familienheims. Die anteilig auf den nicht begünstigten Teil entfallenden Schulden dürfen dagegen abgezogen werden.²⁰

3. Behaltensfrist (§ 13 Abs. 1 Nr. 4c Satz 5 und Nr. 4b Satz 5 ErbStG)

Im Falle eines Erwerbs von Todes wegen ist der Erwerber verpflichtet, das Familienheim über einen Zeitraum von zehn Jahren nach dem Erwerb selbst nutzen. Wird die Selbstnutzung innerhalb dieses Zeitraums aufgeben, so entfällt die Befreiung mit Wirkung für die Vergangenheit.²¹ Eine Nachversteuerung tritt dagegen nicht ein, wenn der Erwerber an der Nutzung des Familienheims zu eigenen Wohnzwecken aus objektiv zwingenden Gründen, beispielsweise aufgrund einer Pflegebedürftigkeit, gehindert ist.²² Der Tod des Erwerbers stellt ebenfalls einen unschädlichen Grund für die Aufgabe der Selbstnutzung dar.²³ Eine berufliche Versetzung ist dagegen kein objektiv zwingender Grund, sodaß es in diesem Fall zu einer schädlichen Aufgabe der Selbstnutzung kommt.²⁴ Liegt vorübergehend ein zwingender objektiver Grund vor, der eine Nutzung des Familienheims durch den Erwerber verhindert, und fällt dieser Grund später weg, so hat der Erwerber die Selbstnutzung unverzüglich wieder aufzunehmen.²⁵ Überträgt der Erwerber das erworbene Fa-

milienheim innerhalb von zehn Jahren unter Nutzungsvorbehalt weiter, so ist dies als Verstoß gegen die Behaltensfrist anzusehen.²⁶

Die Aufgabe der Selbstnutzung stellt ein rückwirkendes Ereignis i. S. v. § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO dar, sodaß der Erbschaftsteuerbescheid entsprechend zu ändern ist.²⁷ Der Erwerber hat die Aufgabe der Selbstnutzung dem Finanzamt mitzuteilen.²⁸

Die Frist beginnt im Zeitpunkt des Erwerbs. Dies gilt auch bei einer erst später erfolgenden Erbauseinandersetzung, da der im Erbschaftsteuerrecht maßgebliche Zeitpunkt nach § 9 ErbStG der Zeitpunkt des Erwerbs ist.²⁹

4. Vor- und Nacherbschaft

Da gem. § 6 Abs. 1 ErbStG der Erbe als Vorerbe gilt, kann ein Vorerbe bei Vorliegen aller Voraussetzungen das Familienheim nach § 13 Abs. 1 Nr. 4b oder Nr. 4c ErbStG begünstigt erwerben. Tritt der Nacherbfall ein, so ist für die Versteuerung des Erwerbs grundsätzlich das Verhältnis des Nacherben zum Vorerben, auf Antrag das Verhältnis zum Erblasser maßgeblich (§ 6 Abs. 2 Satz 1 und 2 ErbStG). Ungeklärt ist in diesem Zusammenhang, ob in dem Fall, daß nicht zum Vorerben, sondern aufgrund eines entsprechenden Verwandtschaftsverhältnisses nur zum Erblasser eine Begünstigung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4b oder 4c ErbStG in Anspruch genommen werden kann. Problematisch ist dies, weil das Verhältnis zum Erblasser laut Vorschrift nur für die Besteuerung zugrunde zu legen ist und diese durch Inanspruchnahme der Begünstigung gerade vermieden werden soll.³⁰

5. Übertragung und sonstige steuerfrei Zuwendungen

Die Steuerbefreiung des § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG beschränkt sich nicht auf die Übertragung des Familienheims. Als steuerfreie Zuwendungen unter Lebenden werden auch erfaßt, wenn der andere Ehegatte von eingegangenen Verpflichtungen im Zusammenhang mit der Anschaffung oder

17 Vgl. *Wachter*, ZEV 2014, 191, 192; *Reimann*, ZEV 2010, 174, 176.

18 Vgl. *Reimann*, ZEV 2010, 174, 176.

19 Näher hierzu *Reimann*, ZEV 2010, 174, 176.

20 Vgl. hierzu das Beispiel 1 in H E 13.4 ErbStH.

21 Vgl. R E 13.4 Abs. 6 Satz 4 ErbStR.

22 Vgl. R E 13.4 Abs. 6 Satz 8 f., Abs. 7 Satz 4, Hs. 2, Satz 5 ErbStR.

23 Vgl. R E 13.4 Abs. 6 Satz 9 ErbStR.

24 Vgl. R E 13.4 Abs. 6 Satz 9 ErbStR.

25 Vgl. R E 13.4 Abs. 6 Satz 10 ErbStR.

26 Vgl. R E 13.4 Abs. 6 Satz 2 Hs. 2 ErbStR.

27 Vgl. R E 13.4 Abs. 6 Satz 5 ErbStR.

28 Vgl. R E 13.4 Abs. 6 Satz 6 ErbStR.

29 Vgl. *Jülicher* in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 13 Rn. 71.

30 Vgl. hierzu *Reimann*, ZEV 2010, 174, 177.

der Herstellung des Familienheims freigestellt wird und ein Ehegatte nachträglichen Herstellungs- oder Erhaltungsaufwand für ein Familienheim trägt, das im gemeinsamen Eigentum der Ehegatten oder im Eigentum des anderen Ehegatten steht (vgl. § 13 Abs. 1 Nr. 4a Sätze 1 und 2 ErbStG). In R E 13.3 Abs. 4 ErbStR ist ein Katalog der steuerfreien Gestaltungen zu finden.

III. Gestaltungsmöglichkeiten

1. Lebzeitige Übertragung unter Ehegatten – „Familienheimschaukel“

Die weitreichende Befreiung des § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG bei lebzeitigen Übertragungen auf Ehegatten lädt zu Gestaltungen ein. Hier besteht weder eine steuerliche Behaltensfrist noch eine Wohnflächenbegrenzung. Der Erwerb des Familienheims ist auch wertmäßig nicht begrenzt und es gibt keinen sog. Objektverbrauch. Grenzen ergeben sich allein aus § 42 AO.³¹ Die steuerfreie Schenkung des Familienheims kann also beliebig wiederholt werden. Der Beschenkte kann nach der Schenkung aus dem Haus ausziehen oder dies auch verkaufen, ohne daß die gewährte Steuerbefreiung entfällt. Da keine Nachsteuer droht, wenn die Selbstnutzung aufgegeben wird, ist die lebzeitige gegenüber der letztwilligen Übertragung vorteilhaft. Es kann sich daher anbieten, unter Ausnutzung der zur Verfügung stehenden Regelungsmöglichkeiten (z. B. ein Recht zum Widerruf der Schenkung im Falle der Scheidung) das Familienheim zu schenken und nicht zu vererben. Dann sollte auch ein Widerrufsvorbehalt für den Fall des Vorversterbens des Beschenkten vereinbart werden. In diesem Fall erbt der Schenker das Familienheim nicht (mit der Behaltensfrist), sondern erwirbt es aufgrund des Widerrufs und damit auch steuerfrei und ohne eine Frist. Die freigebige Zuwendung des Familienheims an den anderen Ehegatten ist auch dann nach § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG begünstigt, wenn die Übertragung unter vorbehaltenem Nutzungsrecht erfolgt. Auch hierüber kann der übertragende Ehegatte somit seine Position absichern. Damit bestehen weitreichende Möglichkeiten, um einen steuerfreien Vermögenstransfer unter Eheleuten zu erreichen.

Unter dem Stichwort „Familienheimschaukel“ wird die steuerfreie Schenkung mit späterem Rückkauf und dann erneuter Schenkung diskutiert. Der Beschenkte erhält – empfohlen wird das Verstreichen einer „Schamfrist“ zwischen den einzelnen Schritten – dadurch das Familienheim und den Verkaufspreis, wird also doppelt begünstigt, ohne daß Schenkungsteuer anfällt. Zu beachten sind lediglich die jeweils anfallenden Notargebühren. Insbesondere Umzugsfälle können sich anbieten, um eine „doppelte Begünstigung“ zu erlangen. Der Beschenkte erhält schenkweise das „alte Familienheim“, veräußert es in seinem Namen und behält den Kaufpreis. Das „neue Familienheim“ wird von anderen Ehegatten gekauft und dann verschenkt.

2. Widerrufsvorbehalte im Schenkungsvertrag

Der Schenker kann die lebzeitige Übertragung durch Vereinbarungen im Schenkungsvertrag absichern. Ein vorbehaltenes Wohnungs- oder Nießbrauchsrecht hindert die Begünstigung – wie bereits ausgeführt – nicht. Daneben können Widerrufsvorbehalte vereinbart werden. Neben Vorsorge für „Unglücksfälle“ (Insolvenz, Vorversterben des Beschenkten, dessen Geschäftsunfähigkeit oder die Trennung/Scheidung) ist auch an eine Steuerklausel zu denken. Gerade in Zweifelsfällen, ob die Voraussetzungen des § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG erfüllt sind, ist die erstrebte Steuerfolge durch einen Widerrufsvorbehalt im Schenkungsvertrag abzusichern. Dann kann die Schenkung widerrufen werden, wenn die Steuerfreiheit der Übertragung nicht anerkannt wird (aus welchen Gründen auch immer). Nach § 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG erlischt die Steuer dann mit Wirkung für die Vergangenheit. Der Zustand vor Schenkung kann damit wiederhergestellt werden, ohne daß sich eine Steuerbelastung ergibt. Lediglich ein zwischenzeitlicher Nutzungsvorteil des Beschenkten muß dann versteuert werden (vgl. § 29 Abs. 2 ErbStG).

Folgende Formulierung wäre denkbar:

- (1) Der Schenker behält sich jeweils neben den gesetzlichen Widerrufsgründen das Recht vor, die Schenkung gegenüber der Beschenkten ganz oder teilweise zu widerrufen, wenn
 - a) über das Vermögen des Beschenkten ein Insolvenzverfahren eröffnet oder dessen Eröffnung mangels Masse abgelehnt wird oder auf Grund eines nicht nur vorläufig vollstreckbaren, vorbehaltenen, zur Befriedigung berechtigenden Titels Zwangsvollstreckungsmaßnahmen in den Schenkungsgegenstand eingeleitet und nicht innerhalb von drei Monaten wieder aufgehoben werden;
 - b) der Beschenkte den geschenkten Grundbesitz ohne schriftliche Zustimmung des Schenkers zu dessen Lebzeiten, ganz oder teilweise veräußert oder belastet oder entsprechende Maßnahmen einzuleiten beginnt;
 - c) der Beschenkte vor dem Schenker stirbt;
 - d) der Beschenkte geschäftsunfähig oder für ihn ein Betreuer gemäß § 1896 BGB bestellt wird;
 - e) der Beschenkte und der Schenker länger als drei Monate getrennt leben (entsprechend § 1567 BGB);
 - f) die Schenkung des Grundbesitzes von den Finanzbehörden im Rahmen der Schenkungsteuerveranlagung nicht als voll steuerbefreite Zuwendung eines selbstgenutzten Familienheims unter Lebenden nach § 13

³¹ Vgl. R E 13.3 Abs. 5 ErbStR.

³² Vgl. BFH v. 18.07.2013, Az. II R 35/11, BStBl. II 2013, 1051, Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 13 Rn. 65; Geck in Kapp/Ebeling, ErbStG, § 13 Rn. 38.5.

Abs. 1 Nr. 4a ErbStG angesehen und deshalb Schenkungssteuer für diese Zuwendung festgesetzt wird.

- (2) Der Widerruf kann nur binnen einer Frist von sechs Monaten, nachdem der Schenker von dem Widerrufsgrund Kenntnis erlangt hat, ausgeübt werden. Der Widerruf hat schriftlich zu erfolgen. Bei einem Widerruf nach Ziffer 1. lit. f) ist für den Fristbeginn der Sechsmonats-Frist die Bestandskraft des jeweiligen Steuerbescheides maßgeblich. Das Recht, schon vor Bestandskraft des Steuerbescheids den Widerruf zu erklären, bleibt hiervon unberührt. Vielmehr kann der Widerruf erklärt werden, sobald der erste, auch nur vorläufige oder unter Vorbehalt der Nachprüfung stehende Steuerbescheid dem Beschenkten oder dem Schenker zugegangen ist.
- (3) Mit Ausübung des Widerrufsrechts kann der Schenker die Rückauflassung des Grundbesitzes verlangen. Sofern eine Rückübertragung des Vertragsgegenstandes nicht möglich ist, entsteht mit dem Widerruf ein Wertersatzanspruch. Die Kosten der Rückübertragung trägt der Schenker.
- (4) Nutzungen, welche der Beschenkte vor einer etwaigen Rückübertragung gezogen hat, verbleiben bei diesem. Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Grundstück sind dem Beschenkten nicht zu erstatten.
- (5) Zur Sicherung des aufschiebend bedingten Anspruchs auf Rückübertragung des Grundbesitzes bestellt der Beschenkte hiermit an dem übergebenen Grundbesitz zu Gunsten des Schenkers eine Auflassungsvormerkung und bewilligt und beantragt die Eintragung dieses Rechts im Grundbuch. Der Schenker bevollmächtigt hiermit den Beschenkten unter Befreiung von den Beschränkungen des § 181 BGB und über den Tod hin-

aus, nach seinem Tode unter Vorlage seiner Sterbeurkunde die Löschung der vorstehend bewilligten Vormerkung zu bewilligen.

- (6) Die sich aus vorstehenden Regelungen ergebenden Rechte des Schenkers, die Schenkung zu widerrufen, sind höchstpersönlich und nicht vererblich.

IV. Verfassungsrechtliche Bedenken

Die Steuerbefreiung des Familienheims ist verfassungsrechtlich nicht unumstritten ist. Der Bundesfinanzhof hat in einem Urteil vom 18.06.2013³³ ausgeführt, daß er allgemein erhebliche Zweifel hat, ob die weitreichende Steuerbefreiung des § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG verfassungsgemäß ist. Sie führe bei Eheleuten zu einer Begünstigung von Immobilienvermögen, für die kein hinreichender sachlicher Grund bestehe. Die Steuerbefreiung steht insgesamt zur Diskussion, was künftig zu einer Anpassung oder sogar zum gänzlichen Wegfall der günstigen Regelung führen könnte.³⁴ Auch wenn in den aktuell diskutierten Änderungen des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes das Thema „Familienheim“ nicht enthalten ist, sind Verschlechterungen aus Sicht des Steuerpflichtigen in der Zukunft nicht ausgeschlossen.

³³ Az. II R 35/11, BStBl. II 2013, 1051.

³⁴ Hierzu *Meßbacher-Hönsch*, ZEV 2015, 382: „Die Steuerbefreiung für Familienheime nach § 13 Abs. 1 Nr. 4a bis 4c ErbStG: ein großzügiges Geschenk des Gesetzgebers“.



Schmid

Nachträgliche Schuldzinsen bei den Überschusseinkünften

2015, 250 Seiten, € 48,-

Münchener Schriften zum Finanz- und Steuerrecht, Band 8

ISBN 978-3-415-05596-4

Der Verfasser erörtert die aktuelle Fragestellung der Abzugsfähigkeit sogenannter nachträglicher Schuldzinsen bei den Überschusseinkünften. Nachträgliche Schuldzinsen stehen im Spannungsverhältnis der Abgrenzung zwischen der steuerlich relevanten Erwerbssphäre und der steuerlich irrelevanten privaten Vermögenssphäre.

Die Untersuchung nimmt insbesondere die Rechtsprechungsänderungen des VIII. Senats des Bundesfinanzhofs vom 16.03.2010 für Kapitaleinkünfte, § 20 EStG, sowie des IX. Senats vom 20.06.2012 und 08.04.2014 für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, § 21 EStG, in den Blick.

BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 07 11/73 85-100 · 089/43 61 56 4
TEL 07 11/73 85-343 · 089/43 60 00-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE

SZ0216

Europarechtskonforme Entstrickungsbesteuerung?

Rechtsanwalt Dr. Alexander Kredig; Rechtsanwalt/Steuerberater Dr. Mathias Link, LL.M.¹, HengelerMueller, Frankfurt

A. Einleitung

Grenzüberschreitende Übertragungen von Wirtschaftsgütern und grenzüberschreitende Unternehmensumstrukturierungen sind in international tätigen Unternehmen regelmäßig an der Tagesordnung. Daher verwundert es nicht, daß die steuerlichen Entstrickungsvorschriften, die sich mit solchen grenzüberschreitenden Transaktionen befassen und über das gesamte Ertragsteuerrecht verstreut sind, von der Rechtsprechung, der Finanzverwaltung und der Literatur besondere Beachtung erfahren. Insbesondere die jüngsten Entscheidungen des EuGH in den Rechtssachen *DMC*² und *Verder LabTec*³ sind Gegenstand umfangreicher und teils kritischer literarischer Aufarbeitung. Trotz der einheitlichen Linie der Rechtsprechung des EuGH bleiben nämlich weiter Fragen zur Europarechtskonformität der Entstrickungsvorschriften offen.⁴

Vor diesem Hintergrund läßt sich prophezeien, daß das letzte Wort zur Europarechtskonformität der Entstrickungsbesteuerung noch nicht gesprochen ist. Der vorliegende Beitrag gibt zunächst einen kurzen Überblick über die Entstrickungsregeln des EStG und des UmwStG (B.), zeichnet anschließend die jüngste Entwicklung in der Rechtsprechung nach (C.) und unterzieht schließlich die Entstrickungsregeln einer kritischen Bewertung hinsichtlich ihrer Vereinbarkeit mit dem Europarecht (D.).

B. Überblick über die Entstrickungsbesteuerung

Der Begriff „Entstrickung“ ist gesetzlich nicht definiert. Er umschreibt lediglich einen Vorgang, der in einem Wirtschaftsgut enthaltene stille Reserven dem Besteuerungszugriff des Fiskus entzieht und so einen Ansatzpunkt für die Aufdeckung und Besteuerung der stillen Reserven liefert.⁵ Damit sind Entstrickungen begrifflich zunächst nicht auf grenzüberschreitende Sachverhalte begrenzt, sondern erfassen z.B. auch den Übergang eines Wirtschaftsgutes von der betrieblichen in die private Sphäre im Rahmen einer Entnahme oder Betriebsaufgabe. Solche Vorgänge sind nicht Gegenstand des vorliegenden Beitrags.

I. Tatbestand: Beeinträchtigung eines Besteuerungsrechts

Im grenzüberschreitenden Kontext enthalten einerseits die ertragsteuerlichen Ersatzrealisationstatbestände in § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG, § 16 Abs. 3a EStG und § 12 Abs. 1 KStG

sowie andererseits alle Buchwertfortführungsvorschriften im UmwStG⁶ und in §§ 6 Abs. 5 Satz 1, 16 Abs. 3 Satz 2 EStG spezielle Entstrickungsklauseln. Für eine Buchwertfortführung fordern die zitierten Regeln tatbestandlich entweder, daß ein deutsches Besteuerungsrecht hinsichtlich der Gewinne aus der Veräußerung eines Wirtschaftsgutes nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird⁷ oder „daß die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt“⁸ ist. Inhaltlich ergeben sich aus den divergierenden Formulierungen der Tatbestände keine Unterschiede⁹; es kommt allein darauf an, ob das deutsche Besteuerungsrecht beeinträchtigt wird.

1. Besteuerungsrecht im internationalen Kontext

Zu einer Entstrickung kommt es nach dem Wortlaut des Gesetzes nur, wenn überhaupt ein Besteuerungsrecht an stillen Reserven bestand. Für das Bestehen eines Besteuerungsrechts sind folgende Konstellationen zu unterscheiden: Bei beschränkt Steuerpflichtigen besteht ein Besteuerungsrecht des deutschen Fiskus hinsichtlich stiller Reserven nur, wenn ein inländischer Anknüpfungspunkt für die Gewinne aus der Veräußerung der Wirtschaftsgüter besteht. Das ist insbesondere der Fall, wenn die veräußerten Wirtschaftsgüter einer inländischen Betriebsstätte zuzuordnen sind (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a) EStG, Art. 7 Abs. 1, 13 Abs. 1, 2 OECD-MA).

Bei unbeschränkt Steuerpflichtigen darf der Fiskus aufgrund des Welteinkommensprinzips grundsätzlich auf sämtliche weltweit erzielten Gewinne zugreifen. Wenn eine im Ausland anfallende Steuer auf die deutsche Einkommen-

1 Alexander Kredig ist Associate, Mathias Link ist Counsel bei HengelerMueller, Frankfurt.

2 EuGH v. 23.01.2014, C-164/12, *DMC*, IStR 2014, 106 ff.

3 EuGH v. 21.05.2015, C-657/13, *Verder LabTec*, IStR 2015, 440 ff.

4 So zweifeln Stimmen in der Literatur z.B. an der Europarechtskonformität von § 4g EStG, siehe *Kahle/Beinert*, FR 2015, 585, 592, oder werfen die bisher noch wenig beleuchtete Frage nach dem Zusammenspiel mit der BsGAV auf, siehe *Rasch/Wenzel*, IStR 2015, 128 ff.

5 *Heinicke* in Schmidt, EStG, 34. Aufl. 2015, § 4 Rn 360 „Steuerentstrickung; Steuerverstrickung“; *Abele* in *Sagasser/Bula/Brünger*, Umwandlungen, 4. Aufl. 2011, § 31 Rn. 90; *Kredig*, Das System der Besteuerung stiller Reserven bei Unternehmensumstrukturierungen, 2013, S. 66.

6 §§ 3 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2, 11 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2, 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3, 21 Abs. 2 Satz 3 Nr. 2 und 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG.

7 Siehe §§ 4 Abs. 1 Satz 3, 16 Abs. 3a EStG, § 12 Abs. 1 KStG sowie §§ 3 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2, 11 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2, 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3, 21 Abs. 2 Satz 3 Nr. 2 und 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG.

8 §§ 6 Abs. 5 Satz 1, 16 Abs. 3 Satz 2 EStG

9 Das folgt bereits aus dem Verweis in § 6 Abs. 5 Satz 1 Hs. 2 EStG auf das Regelbeispiel in § 4 Abs. 1 Satz 4 EStG (siehe dazu sogleich).

steuer anzurechnen ist (entweder nach §§ 34c Abs. 1 Satz 1, 34d Nr. 2 Buchst a) EStG, § 26 KStG oder aufgrund eines DBA, das die Anrechnungsmethode anordnet) besteht ein jedenfalls beschränktes Besteuerungsrecht, weil die Anrechnungsmethode die Besteuerung nach dem Welteinkommensprinzip unberührt läßt¹⁰ und die ausländische Steuer erst auf der letzten Stufe der Gewinnermittlung berücksichtigt wird (§ 2 Abs. 6 EStG). Ordnet demgegenüber ein DBA die Freistellungsmethode an, darf der deutsche Fiskus auf Gewinne aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern, die einer Freistellungsbetriebsstätte zugeordnet sind, nicht zugreifen. Ein Besteuerungsrecht besteht nicht.

2. Ausschluß oder Beschränkung des Besteuerungsrechts

Damit stehen die Koordinaten für eine Entstrickung auf den ersten Blick fest. Der Tatbestand ist verwirklicht, wenn entweder der objektive oder der subjektive Anknüpfungspunkt des Besteuerungsrechts zu Lasten des deutschen Fiskus verändert wird.

Dennoch ist das genaue Verständnis der Tatbestandsmerkmale „Ausschluß oder Beschränkung des Besteuerungsrechts“ unklar. Bereits während der Vorarbeiten zum SEStEG, das mit § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG erstmals einen allgemeinen Entstrickungstatbestand kodifizierte, diskutierte die Literatur die Frage, ob die Norm überhaupt einen Anwendungsbereich hat.¹¹ Die geäußerten Zweifel an der Durchschlagskraft der Entstrickungsnormen fanden seinerzeit eine Stütze in der Rechtsprechung des BFH¹² zur Aufgabe der sog. „finalen Entnahmetheorie“. Der BFH hatte in seinen Entscheidungen argumentiert, daß nach einem modernen Verständnis von der Wirkungsweise der Freistellungsmethode im Inland angewachsene stille Reserven auch nach einer Verlagerung des Wirtschaftsgutes in eine ausländische Betriebsstätte der deutschen Besteuerung unterliegen und nur nach der Verlagerung im Ausland zusätzlich angewachsene stille Reserven dem Besteuerungszugriff entzogen seien.¹³ Auf dieser dogmatischen Grundlage argumentierte die Literatur, daß § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG, § 12 Abs. 1 Satz 1 KStG überhaupt keinen Anwendungsbereich hätten, da es selbst bei einer Verlagerung von Wirtschaftsgütern in eine Freistellungsbetriebsstätte nicht zu einem Ausschluß des Besteuerungsrechts an im Inland angewachsenen stillen Reserven kommen könne.¹⁴

Insbesondere weil der BFH auch nach einem Nichtanwendungserlaß der Finanzverwaltung¹⁵ an der Aufgabe der finalen Entnahmetheorie festhielt¹⁶, sah sich der Gesetzgeber zum Handeln gezwungen. Mit dem JStG 2010 führte der Gesetzgeber in § 4 Abs. 1 Satz 4 EStG und in § 12 Abs. 1 Satz 2 KStG rückwirkend¹⁷ ein Regelbeispiel für Entstrickungen ein, um auf diese Weise klarstellend die „finale Entnahmetheorie“ und seine Auffassung von der Funktionsweise der Entstrickungsmechanik gesetzlich festzuschreiben.¹⁸

Zu einer Entstrickung kommt es danach, wenn ein „bisher einer inländischen Betriebsstätte eines Steuerpflichtigen zugeordnetes Wirtschaftsgut einer ausländischen Be-

triebsstätte zugeordnet“ wird (§ 4 Abs. 1 Satz 4 EStG). Das Regelbeispiel beruht auf der Überlegung, daß nach einer Verlagerung eines Wirtschaftsgutes in eine Freistellungs- oder Anrechnungsbetriebsstätte die in dem jeweiligen Wirtschaftsgut enthaltenen stillen Reserven aufgrund der DBA-rechtlichen Freistellung oder der Anrechnung im Ausland erzielter Gewinne entweder gar nicht mehr oder zumindest nicht mehr in voller Höhe besteuert werden dürfen.¹⁹ Mit dem neu eingefügten Regelbeispiel verdeutlicht der Gesetzgeber, daß er die vom BFH vertretene Auffassung von der Wirkungsweise der Freistellungsmethode nicht teilt. Löst der Steuerpflichtige also den objektiven Anknüpfungspunkt für ein Besteuerungsrecht durch die Verlagerung des Wirtschaftsgutes in eine ausländische Betriebsstätte auf, kommt es zu einer Entstrickung aller bisher angewachsenen stillen Reserven.

Über diese Fallgruppen der objektiven Entstrickung hinaus kommt es auch zu einem Verlust des deutschen Besteuerungsrechts an stillen Reserven, wenn der subjektive Anknüpfungspunkt des Besteuerungsrechts aufgelöst wird, etwa indem eine Person ins Ausland wegzieht und dadurch nicht mehr unbeschränkt steuerpflichtig²⁰ ist.

II. Rechtsfolgenkonzepte: Stundungsregel vs. sofortige Versteuerung

Als Rechtsfolge fingieren die Entstrickungsregeln entweder eine Entnahme²¹ oder eine Veräußerung²² des betroffenen Wirtschaftsgutes oder versagen im Anwendungsbereich des UmwStG bzw. bei § 6 Abs. 5 EStG die Fortführung der Buchwerte bei einer Umstrukturierungsmaßnahme. Infolgedes-

10 Wagner in Blümich, EStG (März 2015), § 34c Rn. 25.

11 Ablehnend etwa Wassermeyer, DB 2006, 1176, 1180, ders. DB 2006, 2420, 2421; Köhler, IStR 2010, 337, 341; Schneider/Oepen, FR 2009, 22, 28. A.A. Mitschke, FR 2009, 326, 329; ders. DB 2009, 1376, 1377; Benecke, IStR 2010, 101, 102.

12 BFH v. 17.07.2008 - I R 77/06, BStBl. II 2009, 464.

13 BFH v. 17.07.2008 - I R 77/06, BStBl. II 2009, 464, 469 f.

14 Wassermeyer, DB 2006, 1176, 1180; Kahle/Möding, DB 2011, 2338, 2340; Schönfeld, IStR 2010, 133, 136. A.A. Mitschke, DB 2009, 1376, 1377; Benecke, IStR 2010, 101, 102; Hruschka/Hellmann, DStR 2010, 1961, 1962.

15 BMF v. 20.05.2009, BStBl. I 2009, 671 ff.

16 BFH v. 28.10.2009 - I R 99/08, DStR 2010, 40, 42, Tz. 19, 23, 26; BFH v. 28.10.2009 - I R 28/08, IStR 2010, 103, 107, Tz. 53, 59.

17 § 52 Abs. 8b Satz 2 EStG a.F., § 34 Abs. 8 Satz 3 KStG a.F.

18 BR-Drs. 318/10 (B), S. 8 f.

19 BR-Drs. 318/10 (B), S. 8.

20 Die sog. erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht (§ 2 AStG) und die Wegzugsteuer für natürliche Personen, die Anteile i.S.d. § 17 EStG halten (§ 6 AStG), werden in diesem Beitrag nicht weiter betrachtet.

21 § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG.

22 § 16 Abs. 3a i.V.m. § 16 Abs. 3 EStG.

sen sind die Wirtschaftsgüter entweder mit dem Teilwert²³ oder dem gemeinen Wert²⁴ zu bewerten; in jedem Fall sind die stillen Reserven zu realisieren.

Hinsichtlich der Auswirkungen einer Entstrickung auf die Liquidität des Steuerpflichtigen ergeben sich allerdings je nach Fallgestaltung gravierende Unterschiede. Unbeschränkt Steuerpflichtige dürfen bei der Überführung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens in eine andere EU-Betriebsstätte desselben Steuerpflichtigen auf Antrag in Höhe der aufgedeckten stillen Reserven einen Ausgleichsposten bilden, der über fünf Jahre erfolgswirksam aufzulösen ist, § 4g Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 EStG. Dieses Konzept vermeidet die sofortige Besteuerung der gesamten stillen Reserven und führt zu einer zeitlichen Streckung der Steuerzahllast über fünf Jahre.

Der Anwendungsbereich des § 4g EStG ist allerdings sehr lückenhaft und auf Vorgänge ohne Rechtsträgerwechsel beschränkt.²⁵ Die „Ausgleichspostenmethode“ findet lediglich für Entstrickungen nach § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG und § 12 Abs. 1 KStG Anwendung. Insbesondere bei Entstrickungen nach dem UmwStG ist angesichts seines eindeutigen Wortlauts kein Ausgleichsposten vorgesehen (§ 4g Abs. 1 Satz 5 EStG).²⁶ Im Ergebnis müssen daher die aufgedeckten stillen Reserven in allen nicht von § 4g EStG erfassten Fällen sofort und in voller Höhe versteuert werden.

Daneben enthält auch § 36 Abs. 5 EStG einen Ausgleichsmechanismus. Bei einer Entstrickung gemäß § 16 Abs. 3a EStG darf der Steuerpflichtige auf Antrag die geschuldete Steuer in fünf gleichen Jahresraten entrichten, wenn die Wirtschaftsgüter dem Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen in einem anderen EU- oder EWR-Mitgliedsstaat zuzuordnen sind und sich die jeweiligen Staaten bei der Beitreibung der Steuer unterstützen. Auch auf diese Weise wird die sofortige Besteuerung der gesamten aufgedeckten stillen Reserven verhindert.

C. Entwicklung der Rechtsprechung

Da die Entstrickungstatbestände nur in internationalem Kontext relevant werden können, stehen sie zwangsläufig im Fokus des Europarechts. In der jüngeren Vergangenheit hat sich in der Rechtsprechung des EuGH zu Fragen der Entstrickungsbesteuerung ein stabiles Bild entwickelt.

I. National Grid Indus

In der Rechtssache *National Grid Indus*²⁷ äußerte sich der EuGH erstmals grundlegend zu den europarechtlichen Fragestellungen im Zusammenhang mit der Entstrickung von Betriebsvermögen. Streitig war die Europarechtskonformität einer niederländische Vorschrift, die anlässlich der Verlegung des Verwaltungssitzes der National Grid Indus B.V. aus den Niederlanden nach Großbritannien die sofortige Festsetzung und Einziehung der Steuer auf alle bisher noch

nicht realisierten Wertzuwächse im Betriebsvermögen anordnete. Mit dem Argument, die sofortige Festsetzung und Einziehung der Steuer auf stille Reserven bei einem grenzüberschreitenden Wegzug führe zu einem Liquiditätsnachteil für die betroffene Gesellschaft, bejahte der EuGH zwanglos eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit.²⁸

Eine der wesentlichen Aussagen der Entscheidung des EuGH in der Rechtssache *National Grid Indus* ist, daß der Gerichtshof eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit durch eine Entstrickungsbesteuerung als nicht prinzipiell mit den Grundfreiheiten unvereinbar ansieht. Sie könne vielmehr durch das Ziel, eine ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsrechte zwischen den Mitgliedsstaaten zu erreichen²⁹, gerechtfertigt sein.³⁰ Mit der Erhebung einer derartigen Wegzugsteuer sei gewährleistet, daß die nicht realisierten Wertzuwächse, die noch unter der Steuerhoheit des Herkunftsstaates erzielt wurden, auch von diesem Staat besteuert werden.³¹

Kernelement der Entscheidung sind die Ausführungen des EuGH zur Verhältnismäßigkeit der Beschränkung. Der Gerichtshof ging davon aus, daß jedenfalls die sofortige Festsetzung der Steuer im Zeitpunkt des Wegzugs verhältnismäßig sei, weil der besteuerte Mitgliedsstaat auf diese Weise die Steuer bestimmt, die während seiner Steuerhoheit bereits latent entstanden aber mangels Realisierung noch nicht geschuldet ist.³² Demgegenüber hält der EuGH die sofortige Einziehung der festgesetzten Steuer im Ergebnis für unverhältnismäßig.³³ Präzise arbeitet der Gerichtshof die widerstreitenden Interessen heraus. Der Steuerpflichtige soll einerseits eine Belastung seiner Liquidität vermeiden können, die eine Besteuerung im Zeitpunkt des Wegzugs, also ohne Realisierung des Wertzuwachses der betroffenen Wirtschaftsgüter, auslösen würde. Gleichzeitig berücksich-

23 Für § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG ist der Ansatz des Teilwerts umstritten: Für den Teilwert: *Niehus/Wilke* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 6 Rn. 1535. Für den gemeinen Wert: *Kulosa* in Schmidt, EStG, 34. Aufl. 2015, § 6 Rn. 685 i.Vm. Rn. 504.

24 § 4 Abs. 1 Satz 3 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 Hs. 2 EStG; § 16 Abs. 3 Satz 7, Abs. 3a EStG.

25 *Kahle/Beinert*, FR 2015, 585, 586, 587.

26 Zum lückenhaften Anwendungsbereich von § 4g EStG siehe unten D.II.1.

27 EuGH v. 29.11.2011 - C-371/10, *National Grid Indus*, IStR 2012, 27 ff.

28 EuGH v. 29.11.2011 - C-371/10, *National Grid Indus*, IStR 2012, 27, 29 Tz. 37.

29 Zu diesem Rechtfertigungsgrund insbesondere EuGH v. 13.12.2005 - C-446/03, *Marks and Spencer*, IStR 2006, 19.

30 EuGH v. 29.11.2011 - C-371/10, *National Grid Indus*, IStR 2012, 27, 30 Tz. 45 ff.

31 EuGH v. 29.11.2011 - C-371/10, *National Grid Indus*, IStR 2012, 27, 30 Tz. 48.

32 EuGH v. 29.11.2011 - C-371/10, *National Grid Indus*, IStR 2012, 27, 31 Tz. 52.

33 EuGH v. 29.11.2011 - C-371/10, *National Grid Indus*, IStR 2012, 27, 34, Tz. 85.

tigt der EuGH auch den mitunter erheblichen Verwaltungsaufwand, der bei einer späteren Steuererhebung im Zeitpunkt der Realisierung entstehen kann.³⁴

Vor dem Hintergrund dieser widerstreitenden Interessen schlägt der Gerichtshof als Kompromiss für die Ausgestaltung europarechtskonformer Entstrickungsregeln ein Wahlrecht des Steuerpflichtigen zwischen der sofortigen Einziehung der Steuer und einer bis zur tatsächlichen Realisierung der stillen Reserven aufgeschobenen Besteuerung vor, wobei der Preis für die aufgeschobene Besteuerung in einer Sicherheitsleistung (z. B. einer Bankbürgschaft) und gegebenenfalls Zinsen bestehen darf.³⁵

II. DMC

Ausgehend von der Entscheidung in Sachen *National Grid Indus* kam in der Literatur die Frage auf, ob auch das Rechtsfolgenkonzept des § 4g EStG – eine zinslose zeitlich gestreckte Einziehung der Steuerschuld über fünf Jahre – als verhältnismäßig anzusehen sein könnte.³⁶ Diesem Aspekt der Entstrickungsbesteuerung hat sich der EuGH in der Rechtssache *DMC* genährt. In der Sache ging es um die Frage, ob § 20 UmwStG 1995 europarechtskonform war.

Auslöser des Vorabentscheidungsverfahrens war folgender Sachverhalt³⁷: Die in Österreich ansässigen Kommanditisten der DMC GmbH & Co. KG brachten ihre Mitunternehmeranteile im Zuge einer Kapitalerhöhung gegen Gewährung von Geschäftsanteilen in die Komplementärin der KG, die DMC GmbH, ein. Das Vermögen der KG ging durch Anwachsung auf ihre Komplementärin über. Das Finanzamt bewertete die Einbringung auf der Grundlage von § 20 Abs. 3 UmwStG 1995 mit dem Teilwert, weil wegen des DBA zwischen Deutschland und Österreich kein deutsches Besteuerungsrecht mehr hinsichtlich eines Gewinns aus der Veräußerung der den Einbringenden gewährten Gesellschaftsanteile bestehe.

Zunächst arbeitete der EuGH heraus, daß hinsichtlich der Einbringung von Mitunternehmeranteilen nicht die Niederlassungsfreiheit, sondern die Kapitalverkehrsfreiheit anwendbar sei.³⁸ Anschließend stellt der Gerichtshof eine Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit mit dem Argument fest, daß es nicht zum Nachteil einer Aufdeckung stiller Reserven komme, wenn der Einbringende – anders als im zu beurteilenden Fall – weiterhin in Deutschland steuerpflichtig bleibt.³⁹

Im Ergebnis sah der EuGH die Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit allerdings als gerechtfertigt an. Die Entstrickung sichere eine ausgewogene Aufteilung von Besteuerungsrechten, weil die Besteuerungsbefugnis an im Inland angewachsenen stillen Reserven ende.⁴⁰ Zudem sei die Beschränkung auch angemessen, weil die geschuldete Steuer auf die stillen Reserven nach dem Regelungskonzept des §§ 20 Abs. 6 i.V.m. 21 Abs. 2 Satz 3 ff. UmwStG 1995 nicht sofort, sondern gestreckt über fünf gleiche Jahresraten zu zahlen sei.⁴¹

III. Verder LabTec

Diese Sichtweise hat der EuGH in der Rechtssache *Verder LabTec* ausdrücklich bestätigt, der folgender Sachverhalt zugrunde lag:⁴² Die Verder LabTec GmbH & Co. KG überführte immaterielle Wirtschaftsgüter in ihre niederländische Betriebsstätte. Im Rahmen einer Betriebsprüfung stellte das zuständige Finanzamt diesen Sachverhalt fest und bewertete die Überführung der Wirtschaftsgüter mit dem gemeinen Wert. Aus Billigkeitsgründen erhob die Finanzverwaltung nicht sofort den gesamten Betrag, sondern bildete einen Ausgleichsposten, der innerhalb von zehn Jahren erfolgswirksam aufzulösen⁴³ war. Wie in den bisher dargestellten Entscheidungen sah der EuGH auch in den Vorschriften zur Entstrickung bei der Überführung von Wirtschaftsgütern eine Beschränkung europäischen Primärrechts, namentlich der Niederlassungsfreiheit, weil der drohende Liquiditätsnachteil eine Niederlassung in einem anderen EU-Mitgliedsstaat weniger attraktiv mache.⁴⁴ Auch die Ausführungen des EuGH zur Rechtfertigung dieser Beschränkung bewegten sich in mittlerweile bekannten Bahnen. Die sofortige Festsetzung der Steuer auf stille Reserven der überführten Wirtschaftsgüter sei durch das Ziel, die Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedsstaaten aufzuteilen, gerechtfertigt.⁴⁵ Da die Finanzverwaltung die geschuldete Steuer nicht sofort in voller Höhe, sondern durch die rätierliche Auflösung des Ausgleichspostens über insgesamt zehn Jahre gestreckt erhebe, sei auch kein Verstoß gegen das Verhältnismäßigkeitsprinzip festzustellen.⁴⁶

34 EuGH v. 29.11.2011 - C-371/10, *National Grid Indus*, IStR 2012, 27, 32 f., Tz. 68, 70f.

35 EuGH v. 29.11.2011 - C-371/10, *National Grid Indus*, IStR 2012, 27, 33, Tz. 73 ff.; EuGH v. 16.04.2015 - C-591/13, *Kommission/Deutschland*, IStR 2015, 361, 367, Tz.73.

36 *Ege/Klett*, DStR 2012, 2442, 2449; *Thömmes/Linn*, IStR 2012, 282, 284; *Kessler/Philipp*, DStR 2012, 267, 272; *Möller-Gosoge/Kaiser*, BB 2012, 803, 808; *Kredig*, Das System der Besteuerung stiller Reserven bei Unternehmensumstrukturierungen, 2013, S. 327.

37 EuGH v. 23.01.2014 - C-164/12, *DMC*, IStR 2014, 107 ff.

38 EuGH v. 23.01.2014 - C-164/12, *DMC*, IStR 2014, 107, 108, Tz. 38; siehe auch *Linn*, IStR 2014, 136, 138.

39 EuGH v. 23.01.2014 - C-164/12, *DMC*, IStR 2014, 107, 108, Tz. 40.

40 EuGH v. 23.01.2014 - C-164/12, *DMC*, IStR 2014, 107, 110, Tz. 60.

41 EuGH v. 23.01.2014 - C-164/12, *DMC*, IStR 2014, 107, 110, Tz. 62.

42 EuGH v. 21.05.2015 - C-657/13, *Verder LabTec*, DStR 2015, 1166 ff.

43 BMF v. 24.12.1999, BMF 1999-12-24 IV B 4-S 1300-111/99, BStBl. I 1999, 1076 ff. Tz. 2.6.1 a).

44 EuGH v. 21.05.2015 - C-657/13, *Verder LabTec*, DStR 2015, 1166, 1168, Tz. 36 f.

45 EuGH v. 21.05.2015 - C-657/13, *Verder LabTec*, DStR 2015, 1166, 1170, Tz. 48.

46 EuGH v. 21.05.2015 - C-657/13, *Verder LabTec*, DStR 2015, 1166, 1170, Tz. 52.

Das folge schon daraus, daß – wie schon in der Rechtssache *DMC* festgestellt – bereits eine zeitliche Streckung über fünf Jahre angemessen sei.⁴⁷

D. Europarechtskonformität der geltenden Entstrickungsregeln

Vor dem Hintergrund der dargestellten Rechtsprechung kann man zum einen konstatieren, daß die Entstrickungstatbestände zwar eine Beschränkung der Grundfreiheiten darstellen, die ihrerseits aber durch das Ziel einer ausgewogenen Aufteilung von Besteuerungsrechten zwischen den Mitgliedsstaaten gerechtfertigt sein kann. Damit bleibt festzuhalten, daß eine Entstrickungsbesteuerung nicht per se gegen Europarecht verstößt, obwohl sie regelmäßig grenzüberschreitende Sachverhalte betrifft.

Zum anderen läßt sich der Rechtsprechung der EuGH ein vergleichsweise eindeutiger Prüfungsmaßstab für die europarechtskonforme Ausgestaltung des Rechtsfolgenkonzepts von Entstrickungstatbeständen entnehmen: Während die sofortige Festsetzung der Steuer zulässig ist, bleibt die sofortige Erhebung der Steuer unverhältnismäßig. Vielmehr müssen die Liquiditätsbelastungen des Steuerpflichtigen abgemildert werden. Damit fokussieren sich die aktuellen Fragen zur Europarechtskonformität des bestehenden Entstrickungsregimes auf die Rechtsfolgenseite.⁴⁸

I. Ausgleichspostenmethode grundsätzlich europarechtskonform

Abweichend zur in der Rechtssache *National Grid Indus* geäußerten Auffassung des EuGH sieht das Rechtsfolgenkonzept der Entstrickungsbesteuerung de lege lata kein Wahlrecht zwischen sofortiger Besteuerung und einem Besteuerungsaufschub bis zur tatsächlichen Realisierung der stillen Reserven vor. Allenfalls § 4g EStG erlaubt es, die Steuerschuld zeitlich gestreckt zu begleichen, indem ein Ausgleichsposten in Höhe der aufgedeckten stillen Reserven gebildet und über fünf Jahre erfolgswirksam abgeschmolzen wird.⁴⁹ Vor dem Hintergrund dieser grundlegend anderen Mechanik des geltenden Rechts und weil der EuGH bisher noch nicht zu § 4g EStG Stellung nehmen mußte, stellt sich die Frage, ob auch die Ausgleichspostenmethode des § 4g EStG europarechtskonform ist. Diese Frage ist speziell nach der Entscheidung in Sachen *National Grid Indus* umfänglich diskutiert worden.⁵⁰

Ausgangspunkt für die geäußerten Zweifel an der Europarechtskonformität der Ausgleichspostenmethode⁵¹ ist der Umstand, daß das ratielle Abschmelzen des bilanziellen Ausgleichspostens zwangsläufig zu einer jährlichen Belastung der Liquidität des Steuerpflichtigen führt. In den Liquiditätsnachteilen des Steuerpflichtigen bei einer sofortigen Einziehung der Steuer sah der EuGH in der Rechtssache *National Grid Indus* allerdings den wesentlichen As-

pekt, der gegen eine Steuererhebung vor der tatsächlichen Realisierung der stillen Reserven spricht.⁵² Das wirft die Frage auf, ob der EuGH die Ausgleichspostenmethode im Lichte seiner bisherigen Rechtsprechung im Rahmen der Verhältnismäßigkeitsprüfung ebenfalls als angemessen ansehen würde. Für die grundsätzliche Europarechtskonformität des Konzepts eines Ausgleichspostens sprechen folgenden Überlegungen:

Zunächst ist zu beachten, daß das vom EuGH propagierte Wahlrecht letztlich einen Kompromiß zwischen den Interessen des Steuerpflichtigen und den Interessen der Finanzverwaltung darstellt. Während der Steuerpflichtige eine Belastung seiner Liquidität vermeiden möchte, bevor er aus der als Gegenleistung für z. B. die Veräußerung der betroffenen Wirtschaftsgüter die geschuldete Steuer begleichen kann, entsteht für die Finanzbehörden durch eine spätere Steuererhebung ein höherer Verwaltungsaufwand.⁵³ Das Wahlrecht bringt diese konträren Interessen zum Ausgleich, indem der Verwaltungsaufwand durch jährliche Erklärungen über den Verbleib der Wirtschaftsgüter⁵⁴ zuerst auf den Steuerpflichtigen verlagert wird. Erscheint dem Steuerpflichtigen dieser Aufwand im Vergleich zur sofortigen Belastung seiner Liquidität als unangemessen, wird er die sofortige Versteuerung wählen. Aus der Perspektive dieser ökonomischen Analyse erscheint das Wahlrecht als sachgerechter Ausgleich beider Interessen.⁵⁵ Das Ziel eines solchen Kompromisses – wenn auch mit anderer Regelungstechnik – verfolgt die Ausgleichspostenmethode gleichermaßen: Durch die zeitlich gestreckte Steuererhebung hält sich die Belastung der Liquidität in Grenzen und gleichzeitig wird der Verwaltungsaufwand reduziert.

Auch die Belastung der Liquidität durch das Abschmelzen des Ausgleichspostens sollte nach der Rechtsprechung des EuGH nicht grundsätzlich gegen Europarecht verstoßen. Schließlich kommt auch das Wahlrecht des EuGH nicht zwingend gänzlich ohne Belastung der Liquidität aus. Selbst wenn sich der Steuerpflichtige gegen die sofortige

47 EuGH v. 21.05.2015 - C-657/13, *Verder LabTec*, DStR 2015, 1166, 1170, Tz. 52.

48 *Berner*, IStR 2015, 275 ff. lehnt demgegenüber bei unbeschränkter Steuerpflichtigen bereits den Rechtfertigungsgrund der ausgewogenen Aufteilung von Besteuerungsbefugnissen ab.

49 Siehe dazu B.II.

50 *Mitschke*, DStR 2012, 629, 631; *Gosch*, IWB 2012, 779, 784; *Hahn*, BB 2012, 681, 686.

51 *Kraft*, ISR 2013, 297, 301; *Kessler/Philipp*, DStR 2012, 267, 272; *Thömmes*, IWB 2011, 896, 903 f.

52 EuGH v. 29.11.2011 - C-371/10, *National Grid Indus*, IStR 2012, 27, 32 Tz. 68.

53 EuGH v. 29.11.2011 - C-371/10, *National Grid Indus*, IStR 2012, 27, 33 Tz. 73.

54 EuGH v. 29.11.2011 - C-371/10, *National Grid Indus*, IStR 2012, 27, 32 f. Tz. 66, 73.

55 *Kredig*, Das System der Besteuerung stiller Reserven bei Unternehmensumstrukturierungen, 2013, S. 324 f.

Besteuerung der aufgedeckten stillen Reserven entscheidet, können die vom EuGH als zulässig angesehenen Zinsen und Sicherheiten⁵⁶ ebenfalls die Liquidität des Steuerpflichtigen belasten. Zudem belegt die Rechtsprechung des EuGH, daß ein angemessener Ausgleich der widerstreitenden Interessen nicht ausschließlich durch ein Wahlrecht gewährleistet sein muß. Allein mit dem Argument, daß mit zunehmendem zeitlichem Abstand zwischen der Entstrickung und der späteren Steuererhebung das Risiko der Nichteinbringung der geschuldeten Steuer steigt, hält der EuGH in der Rechtssache *DMC* ausdrücklich auch ein zeitlich über fünf Jahre gestaffelte Zahlung für verhältnismäßig.⁵⁷ Diese Auffassung hat der EuGH sogar für die mit § 4g EStG vergleichbare Technik des früheren Betriebsstättenerlasses bestätigt.⁵⁸

Im Ergebnis spricht daher viel dafür, daß der EuGH auch das Konzept des § 4g EStG als europarechtskonform ansehen dürfte.⁵⁹ Trotzdem bleibt auch hinsichtlich des Konzepts von § 4g EStG Raum für berechtigte Kritik. Anders als im Zusammenhang mit dem in der Rechtssache *National Grid Indus* vorgeschlagenen Wahlrecht begründete der EuGH seine Auffassung zur Verhältnismäßigkeit einer ratierlichen Steuererhebung nicht ausführlich. Hintergrund der ratierlichen Auflösung des Ausgleichspostens nach § 4g EStG dürfte die Überlegung sein, daß mit Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens im Unternehmen kontinuierlich Erträge erzielt werden und diese Wirtschaftsgüter oftmals nicht zur Veräußerung bestimmt sind, sondern der Abnutzung unterliegen.⁶⁰ Zweifel an der Zulässigkeit einer ratierlichen Steuerzahlung bleiben jedoch bestehen, wenn die pauschalierte Nutzungsdauer von fünf Jahren keinen realistischen Mittelwert bilden sollte⁶¹ oder die Wirtschaftsgüter keiner Abnutzung unterliegen (z. B. bei Kapitalgesellschaftsanteilen).⁶² Insofern erscheint § 4g EStG – anders als noch der frühere Betriebsstättenerlaß – in der Praxis als zu undifferenzierte und zu unflexible Lösung.

II. Keine Europarechtskonformität im Detail

Trotz des Befunds zum Konzept des § 4g EStG ist die Entstrickungsbesteuerung derzeit nicht umfassend europarechtskonform. Im Detail verbleiben durch die konkrete Ausgestaltung von § 4g EStG erhebliche Zweifel an der Vereinbarkeit mit dem Europarecht.

1. Lückenhafter Anwendungsbereich des Ausgleichspostens

Zum einen dürfen beschränkt Steuerpflichtige keinen Ausgleichsposten bilden. Überführt ein beschränkt Steuerpflichtiger Wirtschaftsgüter aus einer inländischen Betriebsstätte, sind die stillen Reserven vielmehr sofort in voller Höhe zu versteuern. Speziell diesen Umstand sieht die Literatur als kritisch an, ist doch durch die Anknüpfung an den Wohnsitz, gewöhnlichen Aufenthalt, Sitz oder Ort der Geschäftsleitung eine Verletzung der Grundfreiheiten fast evident.⁶³

Außerdem sieht der Anwendungsbereich des § 4g EStG

keinen Ausgleichsposten für Vorgänge im Verhältnis zu EWR-Staaten vor, obwohl die Grundfreiheiten auch im Verhältnis zu diesen Staaten gelten. Schließlich sind Überführungen aus Drittstaaten in EU-Betriebsstätten ebenso wenig erfaßt wie Überführungen von Umlaufvermögen. Nicht nachvollziehbar ist auch, weshalb Entstrickungen, die nicht auf Überführungen, sondern auf Übertragungen beruhen, vom Anwendungsbereich des § 4g EStG ausgeschlossen sind. Für diese Differenzierung ist kein sachlicher Grund ersichtlich. All diese Aspekte sprechen dafür, daß die konkrete Ausgestaltung des § 4g EStG nicht mit dem Europarecht in Einklang steht.⁶⁴

Augenfällig ist auch, daß das UmwStG weder eine eigene Stundungsregel oder einen speziellen Ausgleichsposten enthält und noch nicht einmal § 4g EStG für entsprechend anwendbar erklärt. Infolgedessen unterliegen aufgrund der umwandlungssteuerrechtlichen Entstrickungsklauseln aufgedeckte stille Reserven sofort und in voller Höhe der Besteuerung.⁶⁵ Aus der dargestellten Rechtsprechung des EuGH⁶⁶ folgt aber eindeutig, daß jedenfalls eine sofortige Steuererhebung unverhältnismäßig ist. Insofern verstößt das Rechtsfolgenkonzept des UmwStG hinsichtlich umwandlungsbedingter Entstrickungen gegen Europarecht.⁶⁷

2. Keine Umsetzung der Rechtsprechung des EuGH

Vor diesem Hintergrund bleibt festzuhalten, daß der Gesetzgeber mit § 4g EStG auf halbem Weg stehen geblieben ist. Für die wohl überwiegende Anzahl der Fallgruppen, in denen es zu einer Entstrickung kommen kann, existiert kein Mechanismus, der die Konsequenzen einer sofortigen Steuererhebung abmildert. Das wirkt fast zwangsläufig die

56 EuGH v. 29.11.2011 - C-371/10, *National Grid Indus*, IStR 2012, 27, 33 Tz. 73 f.

57 EuGH v. 23.01.2014 - C-164/12, *DMC*, IStR 2014, 107, 110, Tz. 62.

58 EuGH v. 21.05.2015 - C-657/13, *Verder LabTec*, DStR 2015, 1166, 1170, Tz. 52.

59 *Wied* in Blümich, EStG, § 4g Rn. 2 (Aug. 2014); *Mitschke*, IStR 2014, 111, 112; *Musil*, FR 2014, 470, 472; *Sydow*, DB 2014, 265, 268 f. Gleiches sollte auch für § 36 Abs. 5 EStG gelten.

60 *Kahle/Beinert*, FR 2015, 585, 591.

61 Von einem realistischen Mittelwert geht *Mitschke*, IStR 2014, 216, 217 aus.

62 *Kahle/Beinert*, FR 2015, 585, 591 f.

63 *Crezelius* in Kirchhof, EStG, 14. Aufl. 2015, § 4g Rn. 9; *Kudert/Kahlenberg*, DB 2015, 1377, 1378.

64 *Crezelius* in Kirchhof, EStG, 14. Aufl. 2015, § 4g Rn. 9; *Wied* in Blümich, EStG, § 4g Rn. 2 (Aug. 2014).

65 *Rödder* in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 2. Aufl. 2013, Einführung Rn. 98.

66 Siehe C.I. bis C.III.

67 *Rödder* in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 2. Aufl. 2013, Einführung Rn. 98; *Schmitt* in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwStG, 6. Aufl. 2013, Vor. §§ 11-13 Rn. 21; *Hahn*, BB 2012, 681, 687; *Kredig*, Das System der Besteuerung stiller Reserven bei Unternehmensumstrukturierungen, 2013, S. 329 ff.

weitergehende Frage nach dem methodischen Problem auf, welche Auswirkungen Urteile des EuGH haben und wie diese Entscheidungen in die Rechtswirklichkeit der jeweiligen Mitgliedsstaaten zu transformieren sind.

Der EuGH ist nicht berufen, nationale Normen im Fall eines Verstoßes gegen den AUEV zu verwerfen.⁶⁸ Es ist vielmehr alleinige Aufgabe der jeweiligen Mitgliedsstaaten, zu entscheiden, ob und gegebenenfalls welche Konsequenzen aus den Entscheidungen des EuGH zu ziehen sind.⁶⁹ Ausgangspunkt der Überlegungen ist, dass die Mitgliedsstaaten nach dem Gebot loyaler Zusammenarbeit (Art. 4 Abs. 3 EUV) von sich aus tätig werden und Verstöße gegen Europarecht beseitigen müssen.⁷⁰ Instrumente hierzu sind neben Gesetzesänderungen auch die gemeinschaftskonforme Auslegung einer Norm oder sogar die gemeinschaftskonforme Rechtsfortbildung.⁷¹ In der jüngeren Vergangenheit hat die Rechtsprechung außerdem als europarechtswidrig erkannte Vorschriften „geltungserhalten reduziert“. Dazu hat der BFH⁷² z. B. den Tatbestand der relevanten Norm eingengt, um einerseits den Anforderungen des Europarechts gerecht zu werden und andererseits die Geltung der Vorschrift so weit wie möglich zu erhalten. Dieses Vorgehen würde sich insbesondere eignen, § 4g EStG auf beschränkt Steuerpflichtige und damit auf Auslandsfälle auszudehnen. Bleibt die unbeschränkte Steuerpflicht als Tatbestandsmerkmal von § 4g EStG unbeachtet, handelt es sich nämlich um nichts anderes als eine normerhaltende Reduktion.⁷³

Vor dem Hintergrund des Gebots der loyalen Zusammenarbeit und der zahlreichen Instrumente zur Umsetzung ist es erstaunlich, daß weder der Gesetzgeber noch die Finanzverwaltung bislang auf die in der Literatur diskutierten Verstöße reagiert haben. Für den Steuerpflichtigen ist diese Situation besonders mißlich. Trotz der teils evidenten Verstöße gegen das Europarecht – insbesondere im Anwendungsbereich des UmwStG und hinsichtlich der Einschränkung von § 4g EStG auf unbeschränkt Steuerpflichtige – bleibt im Fall einer europarechtswidrigen Sofortversteuerung letztlich nur der unter Umständen langwierige Rechtsweg. Gleichwohl könnten die vorstehenden Überlegungen zumindest einen Ansatzpunkt zur Argumentation in solchen Verfahren liefern.

E. Fazit

Das Ertragsteuerrecht enthält ein dichtes Netz an Entstrickungstatbeständen. Auslöser einer Entstrickung ist die Verschlechterung des deutschen Besteuerungsrechts. Der Gesetzgeber hat mit Einführung des Regelbeispiels § 4 Abs. 1 Satz 4 EStG verdeutlicht, daß es insbesondere bei der Zuordnung von Wirtschaftsgütern zu einer Anrechnungs- oder Freistellungsbetriebsstätte zur Entstrickung kommt. Damit können zahlreiche grenzüberschreitende Sachverhalte zur Aufdeckung stiller Reserven führen, sodaß zwangsläufig die europarechtlichen Grundfreiheiten tangiert sind. Es ver-

wundert daher nicht, daß sich der EuGH bereits mit der Europarechtskonformität von Entstrickungsregeln befaßt hat. Die Rechtsprechung ergibt in diesem Zusammenhang ein klares Bild: Zwar beschränken Entstrickungstatbestände die Grundfreiheiten. Diese Beschränkung kann unter dem Gesichtspunkt der ausgewogenen Aufteilung von Besteuerungsrechten gerechtfertigt sein. Verhältnismäßig ist aber nur die sofortige Festsetzung der Steuer auf die Aufdeckung der stillen Reserven. Die sofortige Einziehung der Steuer in voller Höhe ist unverhältnismäßig; insofern bedarf es eines Rechtsfolgenkonzepts, das die sofortige Belastung der Liquidität des Steuerpflichtigen abmildert. Aus Sicht des deutschen Steuerrechts bieten nur § 4g EStG und § 36 Abs. 5 EStG einen entsprechenden Mechanismus. Diese Vorschriften entsprechen zwar konzeptionell dem Europarecht. In der konkreten Ausgestaltung bleiben bei § 4g EStG erhebliche Zweifel an der Europarechtskonformität. Da im UmwStG jeglicher Ausgleichsmechanismus fehlt, sind darin enthaltene Entstrickungsregeln unseres Erachtens europarechtswidrig.

68 Hey, *StuW* 2010, 301, 303.

69 Hey, *StuW* 2010, 301, 303.

70 Hey, *StuW* 2010, 301, 305; Rust, *ISTR* 2009, 382, 383.

71 Hey, *StuW* 2010, 301, 304, 306.

72 So etwa zu § 50a Abs. 4 Satz 5 und Satz 6 EStG 1990: BFH v. 24.04.2007, I R 39/04, *BStBl.* II 2008, 95 ff.

73 Zur Erstreckung des Anwendungsbereichs einer Norm auf Auslandsfälle als „Reduktion“ siehe Hey, *StuW* 2010, 301, 313.

Neue Chance am Beraterhimmel ./.. Neues Risiko in der Beraterhöhle – Die Grundrechtecharta bei der Auslegung nationaler unionsrechtsbasierter Normen

Dr. Carsten René Beul, Rechtsanwalt/Steuerberater/Wirtschaftsprüfer/Fachanwalt für Steuerrecht/Revisore Legale (l)/Reviseur d'Entreprises (L)/Revisionsexperte (CH)/Lehrbeauftragter an der Universität Koblenz-Landau; Neuwied/Mailand/Luxemburg

1. Problemstellung

Die Grundrechtecharta der Europäischen Union (GRC) gilt gemäß Art. 51 GRC in erster Linie für die Organe, Einrichtungen und sonstigen Stellen der Union, in zweiter Linie, aber ausschließlich bei der Durchführung des Rechts der Union, auch für die Mitgliedstaaten. Bei der Umsetzung des Unionsrechts findet die Grundrechtecharta daher Anwendung. Fraglich ist, wie weit diese Anwendbarkeit in das nationale Recht der Mitgliedstaaten eingreift. Denn hiervon hängt in Zukunft ab, inwieweit über die Prüfung der unmittelbaren Wirkung eine Richtlinie hinaus unionsrechtlich die Prüfung einer Grundrechtsverletzung erfolgen muß. Exemplarisch soll nachfolgend anhand einer Entscheidung des Verwaltungsgerichts Berlin¹ (VG Berlin) auf den Berufstand der vereidigten Buchprüfer (vBP) eingegangen werden, die als Abschlußprüfer gemäß Art. 2 Nr. 2 RL 2006/43/EG² zu qualifizieren sind,³ in Deutschland gemäß § 319 I 2 HGB jedoch nur eingeschränkt, während Wirtschaftsprüfer (WP) uneingeschränkt prüfen dürfen. Es fragt sich, inwieweit diese Berufszugangsbeschränkung zulässig ist.

2. Reichweite des Grundrechtsschutzes, insbesondere der Berufsfreiheit

Vorab soll nachfolgend die Reichweite des Grundrechtsschutzes erörtert werden. Der Schutz des Grundrechts auf Berufsfreiheit ist in Art. 6 I EU i.V.m. Art. 15 Grundrechtecharta (GRC) normiert. Die Berufsfreiheit ist grundsätzlich ohne Einschränkung gewährleistet. Der Schutz ist deshalb sowohl in Bezug auf unmittelbare als auch mittelbare Eingriffe gewährleistet.⁴ Komplementäres Grundrecht ist das Recht auf unternehmerische Freiheit gemäß Art. 16 GRC, als Ausprägung der Berufsfreiheit⁵, wodurch der Anwendungsbereich auch auf als juristische Personen organisierte Unternehmen erweitert wird, weshalb die Auslegung parallel zu Art. 15 GRC vorzunehmen ist.⁶ Zudem enthält Art. 16 GRC eine Mittelstandsförderungskomponente⁷, die wiederum durch Hinweis auf die „*einzelstaatlichen Rechtsvorschriften und Gepflogenheiten*“ als Reprise des Subsidiaritätsprinzips verstanden werden kann.

Die Einordnung der Normen der GRC war bis zum Inkrafttreten des Vertrags von Lissabon strittig⁸. In diesem

Zusammenhang war die Rechtsverbindlichkeit der GRC dabei in der Vergangenheit für den Schutz der Berufsfreiheit nicht relevant, weil dieses Prinzip bereits als Ausdruck der Verfassungstraditionen in der Rechtsprechung des EuGH⁹ anerkannt war.¹⁰ Selbst wenn die Geltung der GRC als allgemeiner Rechtsgrundsatz des Gemeinschaftsrechts oder Ausdruck der Verfassungstraditionen abgelehnt wurde,¹¹ wurde sie in der Rechtsprechung des EuGH¹² und ebenso bereits seit längerem in den Schlußanträgen der Generalanwälte¹³ sowie in den Entscheidungen des Gerichts erster Instanz¹⁴ zur Auslegung herangezogen.

Im Rahmen der unionsrechtlichen Bewertung ist nunmehr die Berufsfreiheit gem. Art. 15 GRC zu beachten, wobei als Auslegungsmaßstab Artikel 52 GRC heranzuziehen ist. Danach ist Voraussetzung für die Einschränkung der Grundrechtecharta eine Regelung durch Gesetz, wobei

- 1 Urteil VG Berlin v. 03.07.2014, 22 K 52.14, <http://openjur.de/u/733061.html>.
- 2 Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Mai 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 15, 87–107, idF. der Richtlinie 2014/56/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG über Abschlußprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, Abl. L 158, 196 – 226.
- 3 Vgl. Beul, DStR 2011, 257 ff.
- 4 Schwarze in Schwarze EU-Kommentar, 2012, Art. 15 GRC, Rn 5; vgl. hierzu auch Beul, steueranwaltsmagazin 2012, 137 ff; ders. DStR 2014, 2140; ders. DB 2015, 1173.
- 5 Vgl. Schwarze in Schwarze a.a.O. (Fn. 4) Schwarze EU-Kommentar, 2012 Art. 15 GRC Rn. 3 m.w.N.
- 6 Schwarze in Schwarze a.a.O. (Fn. 4), Art. 16 GRC, Rn. 5 f. m.w.N.
- 7 Mann in Sachs, GG, 2009, Art. 12, Rn. 13.
- 8 Knecht in Schwarze, a.a.O. (Fn. 4), Präambel GRC, Rn. 11 m.w.N.
- 9 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.
- 10 Vgl. Hatje in Schwarze, a.a.O. (Fn. 4), Art. 6 EU Rn. 27 m.w.N.
- 11 Schmitz, JZ 2001, 833, 835; Knecht, Matthias H., Die Charta der Grundrechte der Europäischen Union, Stuttgart 2005, 219.
- 12 Knecht in Schwarze, a.a.O. (Fn. 4), Präambel GRC, Rn. 11.
- 13 Knecht in Schwarze, a.a.O. (Fn. 4), Präambel GRC, Rn. 11 m.w.N.
- 14 Knecht in Schwarze, a.a.O. (Fn. 4), Präambel GRC, Rn. 11 m.w.N.

der Wesensgehalt der Rechte und Freiheiten zu achten ist. Dabei kann dies nach Art. 52 I Satz 2 GRC nur unter Beachtung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit erfolgen, 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 zwar auf den ersten Blick im wesentlichen auf dieser Linie zu liegen¹⁵, wobei als problematisch festzuhalten ist, daß nach dieser Rechtsprechung eine Einschränkung der Berufsfreiheit aus Gemeinwohlgründen möglich sein soll, soweit nur der Wesensgehalt des Grundrechts nicht beeinträchtigt wird.¹⁶ Die hieran wiederholt geübte Kritik¹⁷ bemängelt vor allem, daß die Begründungen des EuGH eher formelhaft Struktur und Ziele der Gemeinschaft in den Vordergrund stellen und den Schutz der betroffenen Grundrechte in den Hintergrund treten ließen.¹⁸ Ein weiterer Kritikpunkt wird gegen die oft lediglich zweistufige Prüfung vorgebracht, die neben Geeignetheit und Erforderlichkeit die Angemessenheit oft nicht systematisch mitprüft,¹⁹ wobei die Abwägung nur unzureichend dahingehend erfolge, daß die freie Berufsausübung „Beschränkungen unterworfen werden“, sofern diese „Beschränkungen tatsächlich dem Gemeinwohl dienenden Zielen entsprechen und nicht einen im Hinblick auf den verfolgten Zweck unverhältnismäßigen nicht tragbaren Eingriff darstellen, der die so gewährleisteten Rechte in ihrem Wesensgehalt antastet“.²⁰ So stellte der Gerichtshof die Prüfung der allgemeinen Verhältnismäßigkeit immer wieder in den Vordergrund und umging hierdurch letztlich die Prüfung des Grundrechtes selbst und der speziellen Verhältnismäßigkeit im Rahmen der Grundrechtsprüfung.²¹

Diese Rechtsprechung begegnet Bedenken, weil sie einerseits die Verhältnismäßigkeitsüberprüfung relativ zurückhaltend anwendet und andererseits interventionistischen Vorstellungen einer weitreichenden Struktur- bzw. Industriepolitik breiten Raum schafft.²²

Dagegen ist nach der klassischen (Drei-) Stufentheorie des Bundesverfassungsgerichts²³ durch die Differenzierung, insbesondere zwischen Berufszugangsbeschränkungen und Berufsausübungsregeln bei steigender Intensität des Eingriffs, eine höhere Anforderung an die Rechtfertigung zu stellen, wobei wegen der weiteren Ausdifferenzierung der Rechtsprechung eine schematische Anwendung nicht mehr zeitgemäß erscheint, weshalb sie letztlich als Rahmen im Zusammenhang der Einordnung des Grundrechts auf Berufsfreiheit dient.

Entscheidend ist, daß eine Maßnahme durch vernünftige Erwägungen des Allgemeinwohls legitimiert sein muß,²⁴ wobei das Bundesverfassungsgericht grundsätzlich den Individualrechtsschutz in den Vordergrund stellt²⁵, während der EuGH die Grundrechte in der Vergangenheit schwerpunktmäßig generalisierend prüft, d. h. Verstöße erst

für relevant hält, wenn sie nicht Einzelfall, sondern Ausdruck systemischer Mängel sind.²⁶ Insoweit erscheint es ernstlich zweifelhaft, ob eine Rechtsprechung des EuGH, die den Individualrechtsschutz der Grundrechte nicht aner-

- 15 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.“
- 16 EuGH Slg. 1986, 2909, 2912- Keller; Slg. 1989, 2237, 2269 - Schröder; Slg. 1994, I-5555, 5581f - Winzersekt; *Kokott AöR* 121 (1996), 599, 638; *Vögler*, Defizite beim Schutz der Berufsfreiheit durch BVerfG und EuGH 2001, 79 ff., 200 f.
- 17 Vgl. *Wehlau/Lutzhöft* EuZW 2012, 45, 46 m.w.N.
- 18 *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.
- 19 Vgl. v. *Danwitz*, EWS 2003, 393.
- 20 EuGH v. 11.07.1989, Rs. 265/87, Schröder, Slg. 1989, 2237, Rn. 15; v. 05.10.1994, Rs. C-280/93, Bananenmarktordnung, Slg. 1994, I-4973, Rn. 78; v. 29.04.1999, Rs. C-293/97, *Standley u. a.*, Slg. 1999, I-2603, Rn. 54; v. 12.07. 2001, *Jippes u. a.*, C-189/01, Slg. 2001, I-5689, Rn. 81; v. 15.07. 2004, Rs. C-37/02 und C-38/02, *Di Leonardo und Dilexport*, Slg. 2004, 2004, I-6911, Rn. 82; v. 09.09.2004, Rs.C-184/02 u.a., *Spanien und Finnland/Parlament und Rat*, Slg. 2004, I-7789, Rn. 52; v. 14.12.2004, Rs. C-210/03, *Swedish Match*, Slg. 2004, I-1189, Rn. 72; 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, 7023, Rn. 45.
- 21 Vgl. Schlußanträge Generalanwalt *Tizziano* v. 07.04. 2005, Rs. C-453/03 u.a., ABNA, Slg. 2005, I-10423, Rn. 74: „Zentraler Ungültigkeitsgrund isteindeutig 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. 06.12.2005; 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.“
- 22 *Mann* in *Sachs*, Grundgesetz, 2009, Art. 12, Rn. 9
- 23 *Mann* in *Sachs*, Grundgesetz, 2009, Art. 12 Rn. 125
- 24 St. Rspr., vgl. BVerfGE 7, 377, 405 f.; 16, 286, 297; 65, 116, 125; 70, 1, 28; 77, 308, 332; 78, 155, 162; 81, 70, 84; 85, 248, 259; 93, 362, 369; 101, 331, 347; 104, 357, 364; 106, 216, 219; 109, 64, 85; 111, 10, 32; 114, 196.
- 25 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.
- 26 S.o. Fn. 72; 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.)

kennt 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 Bundesverfassungsgerichts²⁷ erfüllen können. Dies widerspricht diametral dem Ansatz einer individuellen Grundrechtsanwendung des deutschen Verfassungsrechts. Hierin könnte ein Spannungsverhältnis zwischen der Grundrechtsinterpretation durch den EuGH und der traditionellen deutschen durch das Bundesverfassungsgericht entstehen.

Allerdings deutet sich hier eine Änderung der Rechtsprechung des EuGH an, der mehr den individuellen Grundrechtsschutz betont. Dies ergibt sich nunmehr insbesondere aus der Entscheidung des EuGH zur Vorratsdatenspeicherung.²⁸

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 durch den EuGH gewährleistet werden sollte.

Allerdings ist auch unionsrechtlich ein individueller Schutz erforderlich. Hier kann der Vergleich mit der Dogmatik der Grundfreiheiten, die nach der Rechtsprechung des EuGH Beschränkungsverbote darstellen,²⁹ als Beispiel dienen. Insoweit wird vertreten, der grundrechtliche Schutz sei – allerdings im Gemeinschaftsrecht vor Einbeziehung der Grundrechtecharta (GRC) – gemäß Art. 6 EU im Vergleich mit Art. 12 GG defizitär³⁰ und die Ausweitung der Grundfreiheiten zu allgemeinen Beschränkungsverboten hätten die Personenverkehrsfreiheiten zu einem Grundrecht der Berufsfreiheit fortentwickelt.³¹ Das Problem besteht jedoch darin, daß nur bei grenzüberschreitender Tätigkeit und deren Behinderung der Anwendungsbereich der Grundfreiheiten eröffnet wird. Vorliegend steht jedoch die Geltung der Grundrechte gegenüber Rechtsakten der Union und deren Anwendung im Recht der Mitgliedstaaten im Fokus, auch soweit keine grenzüberschreitende Tätigkeit vorliegt. Daher ist ein effektiver Grundrechtsschutz vergleichbar dem Schutz der Grundfreiheiten, der gegenüber Gesetzgebungsakten der Union erforderlich ist, da die Grundrechte nicht weniger schützenswert sind als die Grundfreiheiten.

Auch bei der Grundrechtseinschränkung kann die Verhältnismäßigkeitsprüfung zugrundegelegt werden, die die Rechtsprechung des EuGH zu den Grundfreiheiten anwendet, d.h. Beschränkungen der Berufsfreiheit sind zulässig, wenn sie „tatsächlich dem Gemeinwohl dienenden Zielen der Gemeinschaft entsprechen und nicht einem im Hinblick auf den verfolgten Zweck unverhältnismäßigen, nicht tragbaren Eingriff darstellen, der die so gewährleisteten Rechte in ihrem Wesensgehalt antastet“.³² Insoweit ist der Einschränkungsvorbehalt entsprechend der Rechtsprechung des Gerichtshofes zu den Grundfreiheiten auszugestalten. Die Grundrechtsprüfung ist streng auszulegen und

einer strikten 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 unter Wertungsgesichtspunkten nicht mehr nachvollziehbar.

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

In diese Richtung deutet auch die neuere Rechtsprechung des EuGH in der Vorratsdatenspeicherungsentscheidung.³³ Dort prüft der Gerichtshof zuerst einen Eingriff in den Wesensgehalt des Grundrechts³⁴, sodann die dem Gemeinwohl dienende Zielsetzung³⁵, bevor er die Verhältnismäßigkeitsprüfung vornimmt.³⁶ Hierbei sei wegen der „besonderen Bedeutung des Schutzes personenbezogener Daten für das Grundrecht auf Achtung des Privatlebens und des Ausmaßes und der Schwere des.....Eingriffs in dieses Recht der Gestaltungsspielraum des Unionsgesetzgebers eingeschränkt“ und unterliege deshalb einer „strikten Kontrolle“.³⁷ Daraus ist zu entnehmen, daß der Gerichtshof nunmehr ausgehend vom zu prüfenden Grundrecht den Weg zur individuellen Grundrechtsprüfung eingeschlagen hat und, je enger der Kernbereich des Grundrechts betroffen ist, das gesetzgeberische Handeln einer strikteren Kontrolle unterwirft, womit die Anforderungen an die Verhältnismäßigkeitsprüfung erhöht werden.

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

28 Rs. C-293/12 und C-594/12 Digital Rights Ireland und Seitlinger u. a.

29 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.

30 Bormann a.a.O., 165 f.

31 Bormann a.a.O., 249 ff.

32 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.

33 Rs. C-293/12 und C-594/12 Digital Rights Ireland und Seitlinger u. a.

34 Rs. C-293/12 und C-594/12 Digital Rights Ireland und Seitlinger u. a., Rn. 39f.

35 Rs. C-293/12 und C-594/12 Digital Rights Ireland und Seitlinger u. a., Rn. 41-44.

36 Rs. C-293/12 und C-594/12 Digital Rights Ireland und Seitlinger u. a., Rn. 45ff.

37 Rs. C-293/12 und C-594/12 Digital Rights Ireland und Seitlinger u. a., Rn. 48.

3. Beeinträchtigung der Berufsfreiheit durch Zugangsbeschränkung

3.1. Entscheidung des VG Berlin

Hierzu soll nachfolgend auf eine Entscheidung des Verwaltungsgerichts Berlin³⁸ eingegangen werden. Der Kläger dieses Verfahrens ist seit 1989 in eigener Praxis als vereidigter Buchprüfer, außerdem als Steuerberater und Rechtsanwalt tätig. Er ist zugelassen als Abschlussprüfer (mit Teilnahmebescheinigung). Seinen Antrag auf prüfungsfreie Bestellung zum Wirtschaftsprüfer lehnte die Wirtschaftsprüferkammer ab. Die hiergegen erhobene Klage wies das VG Berlin ab.³⁹

Dabei betrachtet das VG den Antrag auf Zulassung zum Wirtschaftsprüfer als Berufswechsel⁴⁰, der im Rahmen des Art. 12 I GG nur gerechtfertigt sei, soweit dadurch ein überragendes Gemeinschaftsgut, das der Freiheit des einzelnen vorgeht, geschützt werden soll. Soweit es sich – wie hier – um subjektive Zulassungsvoraussetzungen handele, gelte das Prinzip der Verhältnismäßigkeit in dem Sinn, daß die vorgeschriebenen subjektiven Voraussetzungen zu dem angestrebten Zweck der ordnungsgemäßen Erfüllung der Berufstätigkeit nicht außer Verhältnis stehen dürfen.⁴¹ Ein funktionierendes und anerkanntes Wirtschaftsprüferwesen stelle ein solches wichtiges Gemeinschaftsgut dar.⁴² Ähnlich einem Notar spiele der Wirtschaftsprüfer eine entscheidende Rolle für das Funktionieren des Finanzmarkts. Neben der Unabhängigkeit der Prüfer ist das Vertrauen in die Qualität ihrer Arbeit von überragend wichtiger Bedeutung. Dem trage § 15 WPO für den Zugang zum Beruf des Wirtschaftsprüfers Rechnung und die Qualitätskontrolle gemäß § 57a WPO für die laufende Tätigkeit als Abschlußprüfer. Der Gesetzgeber sei verfassungsrechtlich grundsätzlich nicht verpflichtet gewesen, daneben prüfungsfreie Zugangsmöglichkeiten für vereidigte Buchprüfer zu schaffen.⁴³

Der darin liegende Eingriff in die Berufsfreiheit berühre den Kläger nicht, weil er bereits Berufsangehöriger ist. Er könne seinen Beruf als vereidigter Buchprüfer und Abschlussprüfer wie bisher weiter ausüben. Im übrigen binde Art. 12 I GG den Gesetzgeber nicht starr an traditionell vorgeprägte Berufsbilder und zwingt ihn insbesondere nicht, Berufe mit (teil)identischen Tätigkeitsbereichen, aber unterschiedlichen Zugangsvoraussetzungen auf Dauer nebeneinander bestehen zu lassen.⁴⁴

3.2. Unverhältnismäßige Beschränkung gemäß Art. 12 GG

Bereits diese Argumentation kann nicht überzeugen. Sie läßt die Entwicklung des Abschlußprüferberufs vollkommen außer acht. Bereits die Neufassung der Abschlußprüferrichtlinie durch die RL 2006/43/EG brachte berufsrechtliche Änderungen mit sich, die eine umfangreiche Qualitätssicherung für beide Berufsgruppen, nämlich der Wirtschaftsprüfer und der vereidigten Buchprüfer brachte. Durch die Einfügung des § 57 a WPO mit der 7. WPO-Novelle⁴⁵ verpflichtete der Gesetzgeber alle Berufsangehörigen

unterschiedslos zu einer Qualitätskontrolle. Darüber hinaus richtet sich die Satzung für Qualitätskontrolle der Wirtschaftsprüferkammer ebenfalls an alle Berufsangehörigen unterschiedslos, ob WP oder vBP. Der Beruf ist hierdurch nicht mehr in WP und vBP gespalten, sondern vielmehr in Berufsangehörige, die sich der Qualitätskontrolle unterziehen und die damit prüfen dürfen und solchen, die keine Qualitätskontrollprüfung durchführen und damit keine gesetzlichen Abschlußprüfungen mehr vornehmen dürfen. Dies gilt unabhängig von der Frage, ob der Berufsangehörige der Berufsgruppe der WP oder der vBP angehört.

Auch sind die Berufsangehörigen gemäß §§ 43, 57 IV Nr. 1a WPO, 4 II BS WP/vBP⁴⁶ verpflichtet, Aufträge nur dann anzunehmen, wenn sie die dafür erforderliche Sachkunde und über die zur Bearbeitung erforderlichen zeitlichen Ressourcen verfügen. Dies gilt für WP und vBP gleichermaßen. Die Einhaltung dieser Verpflichtung ist Teil des QS-Systems und wird demgemäß mitüberprüft. Sollte es daher tatsächlich der Fall sein, daß ein WP oder vBP geringere Kenntnisse in einem Bereich aufweist, kann er diesbezüglich keine Aufträge annehmen. Ob er über die Kenntnisse und Ressourcen verfügt, muß er dies gemäß § 24 a BS WP/vBP spätestens vor Auftragsannahme⁴⁷ im Rahmen der Prüfungsplanung berücksichtigen und dokumentieren. Auch dies wird durch den Prüfer für Qualitätskontrolle überprüft.

Wenn daher Sinn und Zweck der Beschränkung des Berufszugangs die Sicherung der Qualität sein soll, so hat sich der Gesetzgeber mit Einführung des § 57a WPO für kon-

38 Urteil VG Berlin v. 03.07.2014, 22 K 52.14, <http://openjur.de/u/733061.html>.

39 Urteil VG Berlin v. 03.07.2014, 22 K 52.14, <http://openjur.de/u/733061.html>.

40 A.a.O. Rz.15 unter Verweis auf Bundesverfassungsgericht, Urteil vom 08.02.1977 – 1 BvF 1/76, 1 BvL 7/75, 1 BvL 8/75, 1 BvR 239/75, 1 BvR 92/76, 1 BvR 103 bis 115/76, 1 BvR 140 bis 143/76, 1 BvR 187/76, BVerfGE 43, 291 [363], juris Rn. 164.

41 A.a.O. Rz.15 unter Verweis auf Bundesverfassungsgericht, Entscheidung vom 11.06.1958 – 1 BvR 596/56 – BVerfGE 7, 377 [406f], juris Rn. 78, Beschluß vom 18.11.1980 – 1 BvR 228/73, 1 BvR 311/73 –, BVerfGE 55, 185-204, juris Rn. 43.

42 A.a.O. Rz 15 unter Verweis auf Bundesverwaltungsgericht, Urteil vom 26.08.1997 – 1 C 3/96 – juris Rn. 16f.

43 A.a.O. Rz 15 unter Verweis auf Bundesverfassungsgericht, Beschluß vom 18.11.1980 a.a.O. Rn. 46.

44 A.a.O. Rz 32 unter Hinweis auf Bundesverfassungsgericht, Beschluß vom 05.05.1987 – 1 BvR 724/81, 1 BvR 1000/81, 1 BvR 1015/81, 1 BvL 16/82, 1 BvL 5/84 –, BVerfGE 75, 246-283, bei juris, Rn. 55ff.

45 Siebte WPO-Novelle Berufsaufsichtsreformgesetz - BARefG (BGBl. 2007 I S. 2178).

46 Satzung der Wirtschaftsprüferkammer über die Rechte und Pflichten bei der Ausübung der Berufe des Wirtschaftsprüfers und des vereidigten Buchprüfers (Berufssatzung für Wirtschaftsprüfer/vereidigte Buchprüfer - BS WP/vBP); § 4 BS WP/vBP: *Gewissenhaftigkeit (2) WP/vBP dürfen Leistungen nur anbieten und Aufträge nur übernehmen, wenn sie über die dafür erforderliche Sachkunde und die zur Bearbeitung nötige Zeit verfügen.*

47 Entsprechend Art. 22b RL 2006/43/EG.

krete Qualitätssicherung entschieden, die er auf alle Abschlußprüfer gleichermaßen und unterschiedslos anwendet.

Insoweit verkennt das VG diesen Aspekt, wenn es § 15 und § 57a WPO in Zusammenhang setzt.

Auch geht die Argumentation des VG fehl, soweit ausgeführt wird⁴⁸, die Aufhebung der RL 84/253/EWG durch die RL 2006/43/EG (Art. 50) verbessere die Rechtsstellung des Klägers nicht; seine Zulassung als Abschlußprüfer gelte zwar weiter, jedoch werde damit nur das Ziel verfolgt, Rechtssicherheit zu gewährleisten (Erwägung 34); nicht erkennbar sei, daß dadurch die Rechtsstellung der Berufsgruppe der vereidigten Buchprüfer verbessert werden sollte.

Dies läßt die Rechtsentwicklung vollständig außer Acht. Denn bereits die Entscheidung des europäischen Gesetzgebers für eine explizite Sicherung der Qualität und deren Kontrolle gemäß Art. 29 ff. RL 2006/43/EG und deren Umsetzung in das deutsche Recht, insbesondere durch § 57a WPO, dokumentiert deutlich den Wertungswechsel. Damit wird jede Berufszulassungsbeschränkung unverhältnismäßig, die sich auf Qualitätssicherung beruft, wenn denjenigen, denen der Zugang verwehrt wird, andererseits die Einhaltung der geforderten Qualitätssicherungsmaßnahmen aufgrund regelmäßiger Prüfung bescheinigt wird.

Keinesfalls überzeugend sind die Ausführungen des VG⁴⁹, die mit der RL 2006/43/EG verfolgten hohen Qualitätsziele würden unterlaufen, wenn der Kläger ohne weitere Prüfung zum Wirtschaftsprüfer bestellt würde, da die AP-RL⁵⁰ in Art. 6 für Abschlußprüfer eine Eignungsprüfung auf dem Niveau eines Hochschulabschlusses verlange, und zwar auch für den Fall, daß ein Mitgliedstaat von der Möglichkeit Gebrauch macht, Wirtschaftsprüfer aufgrund langjähriger praktischer Erfahrung zuzulassen (Art. 11) und weil Abschlußprüfer aus anderen Mitgliedstaaten der EU einem Eignungstest unterzogen würden (Art. 14).

Diese Begründung klingt angesichts des Sachverhalts nachgerade absurd. Wenn der Kläger Rechtsanwalt ist, verfügt er mit dem 2. Juristischen Staatsexamen über die Befähigung zum Richteramt, was bekanntlich das 1. Juristische Staatsexamen und damit einen Hochschulabschluß voraussetzt. Damit sind gleichwertige Kenntnisse mit Sicherheit nachgewiesen.

Zusätzlich ist zu berücksichtigen, daß Art. 11⁵¹ die Zulassung zum Abschlußprüfer beinhaltet, der vBP jedoch bereits Abschlußprüfer ist, d.h. über eine höhere Qualifikation verfügt als der nach Art. 11 Zuzulassende.

Auch der Verweis auf Art. 14 RL 2006/43/EG greift zu kurz. Es erscheint bereits fraglich, ob das VG die Norm überhaupt gelesen hat, da lediglich von einem „Eignungstest“ die Rede ist. Art. 14 in der konsolidierten Fassung⁵² verweist jedoch auf Art. 3 I g oder h RL 2005/36/EG,⁵³ mithin nach Wahl des Mitgliedstaats auf einen Anpassungslehrgang oder eine Eignungsprüfung. Entsprechend der dortigen Regelung und der nunmehr fast 40-jährigen Rechtsentwicklung zur Berufsanerkennung hat der Eig-

nungsprüfung als Voraussetzung der Berufsanerkennung zwingend die Prüfung seitens der Behörde des Aufnahme staates vorzugehen, inwieweit bereits gleichwertige Kenntnisse nachgewiesen sind – entweder durch Diplome oder durch die Berufspraxis.⁵⁴ Dabei kann die Gleichwertigkeit nicht verneint werden, soweit Kenntnisse durch Richtlinien europaweit harmonisiert wurden. Wenn der Nachweis der Rechtskenntnisse aus zwingenden Gründen des Allgemeinwohls für notwendig erachtet wird, um einen Schutz vor inkompetenter Rechtsberatung zu gewährleisten, können derartige Kenntnisse nur gefordert werden, soweit sie generell zwingend vorgeschrieben sind, setzen also ein Rechtsberatungsmonopol voraus. Dies folgt zwingend aus dem Wortlaut des Art. 14 II 4 RL 2006/43/EG,⁵⁵ nach der sich die Eignungsprüfung nur auf Rechtskenntnisse erstrecken darf. Welche Rechtskenntnisse soll allerdings ein zugelassener Abschlußprüfer – einen grenzüberschreitenden Sachverhalt unterstellt – noch nachweisen, wenn er über die Befähigung zum Richteramt nach deutschem Recht verfügt?

Diese Argumentation wird durch die Entscheidung des europäischen Gesetzgebers gestützt, die Qualitätskontrolle gemäß Art. 29 ff. RL 2006/43/EG einzuführen. Denn wenn alle Abschlußprüfer derselben Qualitätskontrolle unterfallen, gibt es keinen Grund mehr unterschiedliche Abschlußprüferberufe beizubehalten.

48 A.a.O. Rz. 28.

49 A.a.O. Rz. 30.

50 RL 2006/43/EG, a.a.O.

51 *Zulassung aufgrund langjähriger praktischer Erfahrung Ein Mitgliedstaat kann Personen, die die in Artikel 6 festgelegten Voraussetzungen nicht erfüllen, als Abschlußprüfer zulassen, wenn diese nachweisen können, daß sie*

a) entweder 15 Jahre lang einer beruflichen Tätigkeit nachgegangen sind, die es ihnen ermöglicht hat, auf den Gebieten des Finanzwesens, des Rechts und der Rechnungslegung ausreichende Erfahrungen zu sammeln und die in Artikel 7 genannte berufliche Eignungsprüfung bestanden haben,

b) oder sieben Jahre lang einer beruflichen Tätigkeit auf den genannten Gebieten nachgegangen sind sowie die in Artikel 10 genannte praktische Ausbildung absolviert und die in Artikel 7 genannte berufliche Eignungsprüfung bestanden haben.

52 http://www.wpk.de/uploads/tx_templavoila/CELEX-02006L0043-20140616-DE-TXT.pdf :

(1) Die zuständigen Behörden legen Verfahren für die Zulassung von Abschlußprüfern, die in anderen Mitgliedstaaten zugelassen sind, fest. Im Rahmen dieser Verfahren darf dem Abschlußprüfer höchstens ein Anpassungslehrgang im Sinne von Artikel 3 Absatz 1 Buchstabe g der Richtlinie 2005/36/EG des Europäischen Parlaments und des Rates (1) oder eine Eignungsprüfung im Sinne von Buchstabe h der genannten Bestimmung auferlegt werden.

53 Richtlinie 2005/36/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 7. September 2005 über die Anerkennung von Berufsqualifikationen, Abl. L 255 vom 30.09.2005, 22 ff.

54 Vgl. hierzu ausführlich Beul, DStR 2006, 1429 ff. m.w.N.

55 *Sie (sc. die Eignungsprüfung)erstreckt sich ausschließlich darauf, ob der Abschlußprüfer über angemessene Kenntnisse der Rechtsvorschriften des betreffenden Aufnahmemitgliedstaats verfügt, soweit diese Kenntnisse für Abschlußprüfungen relevant sind.*

Außerdem gäbe Art. 14 RL 2006/43/EG keinen Sinn, der die Berufsanerkennung eines Abschlußprüfers regelt. Hier- nach muß der WP ebenso wie der vBP in den Mitgliedstaa- ten der EU anerkannt werden. Erreicht der vBP eine Zulas- sung in einem anderen Mitgliedstaat – z.B. in Österreich –, so müßte er nach dreijähriger dortiger effektiver Tätig- keit in Deutschland wiederum zur Eignungsprüfung i. S. d. Art. 14 RL 2006/43/EG zugelassen werden. Da er jedoch über alle rechtlich relevanten Kenntnisse als Abschlußprü- fer verfügt, müßte diese Eignungsprüfung auf null redu- ziert, ergo erlassen werden.

3.3. Unmittelbare Wirkung der Richtlinie

Darüber hinaus berücksichtigt das VG in keiner Weise die Aufhebung der Übergangsvorschriften der Artt. 20 und 21 RL 84/253/EWG⁵⁶. Denn wenn sich der Wortlaut der RL im Jahr 1984, mithin vor mehr als 30 Jahren, auf einen Über- gang bezog – „kann bis zu einer späteren Koordinierung der Pflichtprüfung der Rechnungslegungsunterlagen zur Durchfüh- rung der Pflichtprüfung“ – darf die Streichung dieser Über- gangsnormen nicht unberücksichtigt übergangen werden. Zu Unrecht verneint das VG daher, daß sich ein vBP nicht auf die RL 2006/43/EG und deren unmittelbare Geltung be- rufen könne. Die Umsetzungsfrist ist unstrittig ausgelaufen. Die RL erscheint auch hinreichend bestimmt und inhaltlich unbedingt, da sie nur von einem Abschlußprüferberuf aus- geht und dem vBP daher das subjektive Recht zusteht, als Abschlußprüfer vollumfänglich anerkannt zu werden. In- soweit bedeutet diese Streichung bzw. Nichtübernahme in die neue RL, daß der europäische Gesetzgeber nunmehr die Zulässigkeit verschiedener Abschlußprüferberufe in einem Mitgliedstaat nicht mehr für zulässig erachtet. Das Argu- ment, der nationale Gesetzgeber dürfe u.U. höhere Anfor- derungen stellen, fruchtet in diesem Zusammenhang nicht, da die alte Regelung die Ausnahme mehrerer Prüferberufe ausdrücklich zuließ, die neue jedoch nicht.

Die Gestattung der Abweichung von einem einheit- lichen Abschlußprüferberuf zeigt, daß der europäische Gesetzgeber grundsätzlich zwingend von nur einem Ab- schlußprüfer ausgeht, da ansonsten die Ausnahmever- schrift der Art. 20 und 21 RL 84/253/EWG nicht erfor- derlich gewesen wäre. Wenn der Gesetzgeber mit der RL 2006/43/EG die RL84/253/EWG aufgehoben hat, die die Möglichkeit zweier Abschlußprüferberufe nebeneinander nicht mehr vorsieht, bringt er damit zum Ausdruck, daß das Nebeneinander zweier Abschlußprüferberufe als befri- stete Möglichkeit ausgelaufen ist.

Auch die Entwicklung der Art. 21 ff. RL 2006/43/EG deutet in dieselbe Richtung. In Art. 21 I RL 2006/43/EG sind die Berufsgrundsätze in ihrer Funktion für das öffent- liche Interesse, die Integrität und Unparteilichkeit nieder- gelegt, wobei gemäß Art. 21 II a.F⁵⁸ das Vertrauen in Ab- schlußprüfungen und eine einheitliche Anwendung dieser Berufsgrundsätze gewährleistet sein sollte. Diese Berufs-

grundsätze sind nunmehr durch umfangreiche Regelungen in Artt. 22 ff. eingefügt, insbesondere Artt. 22b, 24a, 24b, 25a, weshalb der europäische Gesetzgeber davon ausgeht, die Einheitlichkeit im wesentlichen hergestellt zu haben, weshalb Art. 21 II a.F. gestrichen werden konnte.

Die Einheitlichkeit soll damit gewährleistet sein, was auch die Einheitlichkeit des Prüferberufs umfaßt.

Auf diese Auslegung der RL 2006/43/EG können sich die vBP auch unmittelbar berufen, da sie sich klar aus der RL ergibt und ihnen letztlich Recht, die die RL ihnen ver- leiht vorbehalten werden.

56 Achte Richtlinie 84/253/EWG des Rates vom 10. April 1984 aufgrund von Artikel 54 Absatz 3 Buchstabe g) des Vertrages über die Zulas- sung der mit der Pflichtprüfung der Rechnungslegungsunterlagen beauftragten Personen, Abl. Nr. L 126, 20 – 26:

Artikel 20

Ein Mitgliedstaat,in dem zum Zeitpunkt der Annahme dieser Richtlinie mehrere Gruppen natürlicher Personen nach dem Recht dieses Mitgliedstaats die Pflichtprüfung durchführen dürfen, kann bis zu einer späteren Koordinierung der Pflichtprüfung der Rechnungslegungsunterlagen zur Durchführung der Pflichtprüfung der in Artikel 1 Absatz 1 Buchstabe a) genannten Unterlagen einer Gesellschaft, welche die Grenzen von zwei der drei in Artikel 27 der Richtlinie 78/660/EWG festgelegten Größenmerkmale nicht überschreitet, natürliche Personen, die im eigenen Namen handeln, eigens zulassen, sofern sie a) die in den Artikeln 3 bis 19 der vorlie- genden Richtlinie genannten Voraussetzungen erfüllen, wobei jedoch die berufliche Eignungsprüfung auf einem niedrigeren als dem nach Artikel 4 der vorliegenden Richtlinie vorgeschriebenen Niveau stattfinden kann, und b) die Pflichtprüfung dieser Gesellschaft bereits vorgenommen haben, als diese noch nicht die Grenzen von zwei der drei Größen- merkmale, die in Artikel 11 der Richtlinie 78/660/EWG festgelegt sind, überschritten hatte.

Gehört die Gesellschaft jedoch zu einer zu konsolidierenden Gesamt- heit von Unternehmen, bei der zwei der drei in Artikel 27 der Richt- linie 78/660/EWG genannten Größenmerkmale überschritten werden, so dürfen diese Personen die Pflichtprüfung der in Artikel 1 Absatz 1 Buchstabe a) der vorliegenden Richtlinie genannten Unterlagen die- ser Gesellschaft nicht vornehmen.

Artikel 21

Macht ein Mitgliedstaat, in dem zum Zeitpunkt der Annahme dieser Richtlinie mehrere Gruppen natürlicher Personen nach dem Recht dieses Mitgliedstaats die Pflichtprüfung der in Artikel 1 Absatz 1 Buchstabe b) der vorliegenden Richtlinie genannten Unterlagen durchführen dürfen, von der in Artikel 6 Absatz 1 der Richtlinie 83/349/EWG vorgesehenen Möglichkeit keinen Gebrauch, so kann er bis zu einer späteren Koordinierung der Pflichtprüfung der Rech- nungslegungsunterlagen einen nach Artikel 20 der vorliegenden Richtlinie zugelassene Person zur Durchführung der Pflichtprüfung der in Artikel 1 Absatz 1 Buchstabe b) genannten Unterlagen eigens zulassen, wenn zum Bilanzstichtag des Mutterunternehmens die zu konsolidierenden Unternehmen insgesamt aufgrund ihrer letzten Jahresabschlüsse zwei der drei in Artikel 27 der Richtlinie 78/660/ EWG bezeichneten Größenmerkmale nicht überschreiten, sofern diese Person die Pflichtprüfung der in Artikel 1 Absatz 1 Buchstabe a) der vorliegenden Richtlinie genannten Unterlagen sämtlicher in die Konsolidierung einbezogener Unternehmen durchführen darf.

57 A.a.O. Rz. 16 ff.

58 Artikel 21: Berufsgrundsätze...

(2) Um Vertrauen in Abschlussprüfungen und die einheitliche Anwen- dung des Absatzes 1 des vorliegenden Artikels zu gewährleisten, kann die Kommission nach dem in Artikel 48 Absatz 2 genannten Verfahren grundsatzorientierte Durchführungsmaßnahmen zu Berufs- grundsätzen erlassen.

3.4. Grundrechtsschutz in Unionsrecht

Wenn das VG ausführt⁵⁹ „Soweit die Charta der Grundrechte der Europäischen Union vom 12. Dezember 2007 überhaupt auf den Fall des selbstständigen Klägers anwendbar sein sollte, gehen diese nicht weiter als Art. 12 GG. Von Diskriminierung des Klägers könne nicht gesprochen werden. Es ist nicht willkürlich, diesem keinen prüfungsfreien Zugang zum Beruf des Wirtschaftsprüfers zu eröffnen. Die Berufsbilder überschneiden sich, sind aber nicht deckungsgleich.“ kann dem nur teilweise gefolgt werden, in der grundsätzlich gleich ausgerichteten Interpretation der Artt. 12 GG und 15 Grundrechtecharta (GRC). Allerdings springt das VG auch hier wiederum zu kurz.

Wenn man die unmittelbare Anwendbarkeit der RL 2006/43/EG ablehnt, d.h. die Möglichkeit, daß sich vBP unmittelbar hierauf berufen können, ist gerade für diesen Fall die Grundrechtseinschränkung zu prüfen.

Damit ist seitens des Beraters ein neues Prüfungsfeld eröffnet, das einerseits Chancen bietet, wenn die unmittelbare Anwendbarkeit einer Richtlinie fraglich erscheint, andererseits auch Haftungsrisiken aufwirft, wenn dies unterbleibt.

Im hier behandelten Zusammenhang drängt sich im Rahmen der unionsrechtlichen Bewertung die Frage nach der Verletzung der Berufsfreiheit gemäß Art. 15 Grundrechtecharta (GRC) geradezu auf. Denn die mitgliedschaftliche Bindung der GRC erstreckt sich nach der Åkerberg Fransson-Entscheidung⁶⁰ auf alle Sachverhalte, bei denen EU-Recht zur Anwendung gelangt. Dies folgt aus Art. 51 I GRC.⁶¹

Diese Definition des Anwendungsbereichs der Grundrechte der Union wird durch die Erläuterungen zu Art. 51 der Charta bestätigt, die gemäß Art. 6 I 1 Unterabs. 3 EUV und Art. 52 VII der Charta für deren Auslegung zu berücksichtigen sind.⁶² Nach der Rechtsprechung des EuGH „gilt die Verpflichtung zur Einhaltung der im Rahmen der Union definierten Grundrechte für die Mitgliedstaaten ... nur dann, wenn sie im Anwendungsbereich des Unionsrechts handeln“.⁶³

Im hier erörterten Zusammenhang handelt es sich um die Umsetzung der Abschlussprüferrichtlinien⁶⁴ in nationales Recht, womit eine europarechtliche Fallgestaltung vorliegt. Dabei stellt sich die Frage, ob es zulässig ist, höhere Berufszugangsschranken zu errichten, als eine Richtlinie vorsieht, wenn dadurch ein Grundrecht der GRC eingeschränkt wird. Vorliegend ist festzustellen, daß die hier streitigen Auslegungskriterien zumindest teilweise im Zusammenhang mit den Vorgaben aus der Abschlußprüferrichtlinie stehen und sich insbesondere aus der Streichung bzw. Nichtübernahme der Regelungen der Art. 20 und 21 RL 84/253/EWG ergeben.⁶⁵

Als Auslegungsmaßstab ist Art. 52 GRC heranzuziehen. Danach ist Voraussetzung für die Einschränkung der Grundrechtecharta eine Regelung durch Gesetz, wobei der We-

sensgehalt der Rechte und Freiheiten zu achten ist. Dabei kann dies nach Art. 52 I Satz 2 GRC nur unter Beachtung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit erfolgen, 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.

Hat das Gericht eines Mitgliedstaats zu prüfen, ob mit den Grundrechten eine nationale Vorschrift oder Maßnahme vereinbar ist, die in einer Situation, in der das Handeln eines Mitgliedstaats nicht vollständig durch das Unionsrecht bestimmt wird, das Unionsrecht im Sinne von Art. 51 I der Charta durchführt, steht es den nationalen Behörden und Gerichten nur dann frei, nationale Schutzstandards für die Grundrechte anzuwenden, wenn durch diese Anwendung weder das Schutzniveau der Charta, wie sie vom Gerichtshof ausgelegt wird, noch der Vorrang, die Einheit und die Wirksamkeit des Unionsrechts beeinträchtigt werden.⁶⁶ Eine einheitliche Anwendung europaweit hat im vorliegenden Zusammenhang zu gewährleisten, daß diese Regelungen auch europaweit verhältnismäßig anzuwenden sind. Insoweit ist der Richtlinie zu entnehmen, daß sie strengere Anforderungen durch die Mitgliedstaaten ausschließt, da hierdurch die Einheitlichkeit der Anwendung nicht gewährleistet wird und über das hinausgegangen würde, was durch den europäischen Gesetzgeber für erforderlich gehalten wird.

Damit ist der Schutzbereich der GRC eröffnet und die hier angefochtene Auslegung als zu weitgehend anzusehen, da sie die Berufsfreiheit unzumutbar einschränkt.

59 A.a.O. Rz. 33.

60 EuGH v. 26.02.2013, Rs. C-617/10, Åkerberg Fransson, <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?docid=134202&doclang=DE#>

61 EuGH Åkerberg Fransson, a.a.O., Rn. 17.

62 Vgl. in diesem Sinne EuGH v. 22.12.2010, DEB, C 279/09, Slg. 2010, I 13849, Rn. 32.

63 EuGH Åkerberg Fransson, a.a.O., Rn. 20.

64 RL 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17.05.2006, ABl. L 157 vom 09.06.2006, 87 (früher RL 84/253/EWG des Rates vom 10.04.1984 ABl. L 126 vom 12.05.1984, 20).

65 S.o. 3.3.

66 Vgl. für diesen letzten Aspekt EuGH v. 26.02.2013, Melloni, C 399/11, Rn. 60; [http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=134203&pageIndex=0&doclang=DE&mode=req&dir=&occ=first&part=1;Åkerberg Fransson, a.a.O. Rn. 29\).](http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=134203&pageIndex=0&doclang=DE&mode=req&dir=&occ=first&part=1;Åkerberg Fransson, a.a.O. Rn. 29).)

4. Zusammenfassung

Die neuere Rechtsprechung des EuGH zum Grundrechtsschutz eröffnet neben der bisher bekannten Möglichkeit der unmittelbaren Wirkung einer Richtlinie, auf die sich ein Rechteinhaber berufen kann, weitergehende Rechte. Denn wenn im Rahmen der Anwendung des Unionsrechts eine Grundrechtsverletzung unionsrechtlich gerügt werden kann, ist der Berater selbst gut beraten, dies auch zu tun.

Wenn eine Richtlinie nicht eindeutig hinreichend bestimmt ist, d.h. Restzweifel verbleiben, ob und welches

subjektive Recht dem einzelnen gewährt werden soll oder nicht eindeutig inhaltlich unbedingt ist, d.h. nicht unzweideutig eine Verpflichtung beinhaltet, die weder mit einer Bedingung noch einem Vorbehalt versehen ist und auch keiner weiteren gestaltenden Entscheidung der Unionsorgane oder Mitgliedstaaten mehr bedarf, kann die Prüfung einer Grundrechtsverletzung diese Lücke möglicherweise schließen und zu einem identischen Ergebnis führen wie die unmittelbare Wirkung der Richtlinie.



**Kompetent
und umfassend.**

WWW.BOORBERG.DE

Betriebsprüfung und Steuerfahndung

von Dr. Thomas Kaligin, Rechtsanwalt,
Fachanwalt für Steuerrecht

2014, 928 Seiten, € 98,-

ISBN 978-3-415-04749-5



Leseprobe unter
www.boorberg.de/alias/380642

Das Handbuch bietet in seinem ersten Teil mit der Betriebsprüfung, in seinem zweiten Teil mit der Steuerfahndung und in seinem dritten Teil mit dem Steuerstrafverfahren umfassende und aktuelle Praxiserfahrungen. Besonders wertvoll ist der Leitfaden durch den zweiteiligen Aufbau der Ausführungen zur Betriebsprüfung – mit Struktur und Strategie der Betriebsprüfung auf der einen Seite sowie praktischen Einzelfragen zur Betriebsprüfung auf der anderen Seite.

Der Autor erklärt bei der Steuerfahndung detailliert nicht nur die Aufgaben und Befugnisse der Finanzbehörden, sondern auch die typischen Aufgriffsanlässe, wie z.B. Selbstanzeige und Kontenabruf. Zu jedem Problem des Steuerstrafverfahrens, von der Einleitung bis zu seiner möglichst einvernehmlichen Beendigung, findet der Leser konkrete Hinweise.

BOORBERG

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

SZ0216

Angestellte Berufsträger, „Juniorpartner“ und Scheinpartner in Freiberuflerkooperationen – Eine ertragsteuerrechtliche Betrachtung mit dem Fokus auf Rechtsanwälte und Ärzte

Andreas Jahn, Rechtsanwalt und Steuerberater, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, Meyer-Köring, Bonn

I. Problemaufriß, Vervielfältigungstheorie, Stempeltheorie, Bagatellschwelle

Mit viel beachtetem Aufsatz – geschrieben freilich aus der Sicht der Finanzverwaltung – hatte *Sterzinger*¹ Anfang 2008 auf steuerrechtliche Risiken beim Einsatz angestellter Rechtsanwälte in Anwaltspraxen hingewiesen, insbesondere die Umqualifizierung freiberuflicher Einkünfte in solche aus Gewerbebetrieb. Maßgeblich stellte er dabei bei seinen Beispielen aus der Insolvenzverwaltung auf die damals noch gültige Vervielfältigungstheorie bei Einkünften aus § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG ab. Diese Vervielfältigungstheorie hat der BFH inzwischen erfreulicherweise mit Urteilen vom 26.01.2011² aufgegeben. Die für den Katalogberuf des Rechtsanwalts i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG berufstypische Tätigkeit und die anwaltliche Tätigkeit im Bereich der Vermögensverwaltung sind seither insoweit gleichzubehandeln. Die Tätigkeit eines Insolvenz-, Zwangs- und Vergleichsverwalters ist – auch wenn sie durch Rechtsanwälte ausgeübt wird – nach der Rechtsprechung des BFH eine vermögensverwaltende Tätigkeit i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG.³

Es findet nunmehr die sogenannte „Stempeltheorie“, die zunächst nur für Einkünfte i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG herangezogen wurde, für beide Tätigkeiten Anwendung. Die danach für den Bereich der Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit zulässige Mitarbeit fachlich Vorgebildeter setzt voraus, daß der Berufsträger trotz solcher Mitarbeiter auch in diesem Bereich seinen Beruf leitend und eigenverantwortlich i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG ausübt.⁴

Diesem Erfordernis entspricht eine Berufsausübung nach Auffassung des BFH nur, wenn sie über die Festlegung der Grundzüge der Organisation und der dienstlichen Aufsicht hinaus durch Planung, Überwachung und Kompetenz zur Entscheidung in Zweifelsfällen gekennzeichnet ist und die Teilnahme des Berufsträgers an der praktischen Arbeit in ausreichendem Maße gewährleistet. Nur unter diesen Voraussetzungen trägt die Arbeitsleistung – selbst wenn der Berufsträger ausnahmsweise in einzelnen Routinefällen nicht mitarbeitet – den erforderlichen „Stempel der Persönlichkeit“ des Steuerpflichtigen („Stempeltheorie“).⁵

Die Stempeltheorie ist nicht neu. Mit ihr läßt sich im Bereich der freien Berufe in der Regel recht verlässlich abgrenzen, wann die Grenze der Freiberuflichkeit überschrit-

ten wird.⁶ Ob die Stempeltheorie realitätsgerecht und geeignet ist, junge Berufsträger adäquat an eine Partnerschaft heranzuführen, darf hingegen aus Sicht der Praxis gründlich bezweifelt werden; das aber ist nicht Gegenstand dieser Untersuchung. Dennoch, die Stempeltheorie wird vom BFH auf alle freien Berufe des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG angewendet, insbesondere auch auf den Bereich der Heilberufe, so jüngst mit Urteil vom 16.07.2014.⁷ Die Leitsätze lauten: *Selbstständige Ärzte üben ihren Beruf grundsätzlich auch dann leitend und eigenverantwortlich aus, wenn sie ärztliche Leistungen von angestellten Ärzten erbringen lassen.*

Voraussetzung dafür ist, dass sie aufgrund ihrer Fachkenntnisse durch regelmäßige und eingehende Kontrolle maßgeblich auf die Tätigkeit ihres angestellten Fachpersonals – patientenbezogen – Einfluss nehmen, so dass die Leistung den „Stempel der Persönlichkeit“ des Steuerpflichtigen trägt.

Führt ein selbstständiger Arzt die jeweils anstehenden Voruntersuchungen bei den Patienten durch, legt er für den Einzelfall die Behandlungsmethode fest und behält er sich die Behandlung „problematischer Fälle“ vor, ist die Erbringung der ärztlichen Leistung durch angestellte Ärzte regelmäßig als Ausübung leitender eigenverantwortlicher freiberuflicher Tätigkeit im Rahmen des § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG anzusehen.

Diese Entscheidung liegt damit auf der Linie der bisherigen Rechtsprechung und bringt die im Prinzip wünschenswerte Gleichstellung der Berufsausübung freier Berufe im Rahmen der Einkünftequalifikation.

Eine weitere Klarstellung und Gleichbehandlung brachten die drei am 11. Februar 2015 veröffentlichten Urteile des wiederum VIII. Senats BFH vom 27.08.2014, mit dem der BFH eine verbindliche Bagatellgrenze für die Abfärbewirkung von geringfügig gewerblichen Einkünften in Frei-

1 *Sterzinger*, Der angestellte Rechtsanwalt als Gewerbesteuerfalle, NJW 2008, 20.

2 BFH, Urteile vom 26.01.2011 - VIII R 3/10, DStRE 2011, 672, und VIII R 29/08 (NV), BFH/NV 2011, 1314 (NV), BeckRS 2011, 95753; Urteil vom 15.12.2010 - VIII R 50/09, DStR 2011, 563.

3 Vgl. zuletzt BFH, Urteil vom 27.08.2014, VIII R 6/12, DStR 2015, 345.

4 BFH, Urteil vom 26.01.2011 - VIII R 3/10, DStRE 2011, 672; Urteil vom 15.12.2010 - VIII R 50/09, DStR 2011, 563.

5 BFH, Urteil vom 27.08.2014, VIII R 6/12, DStR 2015, 345.

6 Zur verbleibenden Kritik vgl. *Olbing*, AnwBl 2016, 33.

7 VIII R 41/12, DStR 2015, 30.

berufler-Personengesellschaften⁸ festlegte. Erbringen die Gesellschafter einer Personengesellschaft ihre Leistungen teilweise freiberuflich und bspw. mangels Eigenverantwortlichkeit teilweise gewerblich, so ist ihre Tätigkeit nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG im Grundsatz insgesamt als gewerblich zu qualifizieren. Denn im Unterschied zur gemischten Tätigkeit eines Einzelunternehmers, bei dem gleichzeitig verrichtete gewerbliche und freiberufliche Betätigungen selbst bei sachlichen und wirtschaftlichen Berührungspunkten in der Regel getrennt zu beurteilen sind, fingiert die Regelung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG für gemischt tätige Personengesellschaften sämtliche Einkünfte als solche aus Gewerbebetrieb, wenn die Personengesellschaft neben nicht gewerblichen Tätigkeiten gleichzeitig eine gewerbliche Tätigkeit ausübt. Unerheblich ist dabei nach dem Wortlaut der Norm, ob der gewerblichen Tätigkeit im Rahmen des gesamten Unternehmens nur geringfügige wirtschaftliche Bedeutung zukommt.⁹ Ob aus Gründen der Verhältnismäßigkeit eine einschränkende Auslegung im Sinn einer Bagatellgrenze erforderlich ist und wo diese Bagatellgrenze anzusiedeln ist, war bislang in Rechtsprechung, Verwaltungsauffassung und Literatur streitig. Das BVerfG jedenfalls billigt die einschränkende Auslegung der Norm:

„Der BFH nimmt der Abfärberegelung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG in seiner für die verfassungsgerichtliche Beurteilung der Vorschrift grundsätzlich maßgeblichen fachgerichtlichen Auslegung dadurch etwas von ihrer Schärfe, dass er sie in einer Reihe von Fällen restriktiv interpretiert (...) Insbesondere hat der BFH seine frühere Rechtsprechung zu einer nur geringfügigen gewerblichen Betätigung einer Personengesellschaft aus Verhältnismäßigkeitserwägungen dahin fortentwickelt, dass einer originär gewerblichen Tätigkeit von äußerst geringem Ausmaß keine die übrige Tätigkeit der Personengesellschaft nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG prägende Wirkung zukommt (BFH v. 11.8.1999, XI R 12/98, BFHE 189, 419, 420 f., DStR 1999, 1688; v. 30.8.2001, IV R 43/00, a. a. O.; v. 29.11.2001, IV R 91/99, BStBl II 2002, 221, DStRE 2002, 411).“¹⁰

Vor diesem Hintergrund hat der BFH nunmehr eine verbindliche Definition der gewerblichen Tätigkeit von äußerst geringem Ausmaß festgelegt und sich hierbei – wenn auch selbsterkannt nicht systematisch korrekt, so jedoch praktisch einfach handhabbar – an einem gewerblichem Netto-Umsatzanteil von maximal 3% des Netto-Gesamtumsatzes, höchstens aber einem gewerblichen Netto-Umsatz in Höhe des gewerbsteuerlichen Freibetrages für Personengesellschaften von € 24.500 (§ 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG) orientiert. Wird eine der beiden Schwellen überschritten, kommt es zur Umqualifizierung in insgesamt gewerbliche Einkünfte.¹¹

Ungeachtet der hierzu bereits ergangenen Kritik,¹² beseitigt diese neue Rechtsprechung eine Reihe von rechtlichen Unsicherheiten. Sowohl mit Hilfe der verbindlichen Bagatellgrenze als auch mit Hilfe der gefestigten ständigen Rechtsprechung zur Stempeltheorie lassen sich steuerrechtliche Konsequenzen deutlich transparenter erkennen und planen.

II. Versteckte Gewerbesteuerfallen bei angestellten Berufsträgern und Juniorpartnern

1. Leitend und eigenverantwortlich tätige angestellte Rechtsanwälte, Scheinpartner und freie Mitarbeiter

Im zitierten Urteil des BFH vom 27. August 2014¹³ hat der VIII. Senat wie ausgeführt die Bagatellschwelle aufgestellt, sich im Kern aber mit der Frage beschäftigt, ob eine Rechtsanwaltssozietät gewerblich tätig wird, wenn sie einem angestellten Rechtsanwalt die eigenverantwortliche Durchführung von Insolvenzverfahren überträgt bzw. überläßt.

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH entfaltet eine Personengesellschaft nur dann eine Tätigkeit, die die Ausübung eines freien Berufs i.S. von § 18 EStG darstellt, wenn sämtliche Gesellschafter die Merkmale eines freien Berufs erfüllen, denn die tatbestandlichen Voraussetzungen der Freiberuflichkeit können nicht von der Personengesellschaft selbst, sondern nur von natürlichen Personen erfüllt werden. Das Handeln der Gesellschafter in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit und damit das Handeln der Gesellschaft darf kein Element einer nicht freiberuflichen Tätigkeit enthalten. Bedienen sich die Gesellschafter, die danach folgerichtig allesamt Mitunternehmer sein müssen, bei der Ausübung ihrer freiberuflichen oder sonstigen selbständigen Arbeit der Mithilfe fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte, dann müssen die Gesellschafter dennoch auf Grund eigener Fachkenntnisse leitend und eigenverantwortlich tätig sein (§ 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG). Daran fehlt es nach Auffassung des VIII. Senats, wenn ein angestellter Rechtsanwalt, der nicht als Mitunternehmer zu qualifizieren ist, eigenverantwortlich Insolvenzverfahren bearbeitet. Die Rechtsgesellschaft erzielt dann insoweit gewerbliche Einkünfte, weil diese nicht auf eine leitende und eigenverantwortliche Tätigkeit der Mitunternehmer der Sozietät entfielen. Der Begriff des freien Berufs im Sinn des § 18 Abs. 1 EStG setzt nach diesem Verständnis immer voraus, daß der einzelne Freiberufler ertragsteuerlicher Unternehmer ist und Freiberuflergesellschaften den ertragsteuerlichen Begriff der Mitunternehmerschaft in der Person jedes Gesellschafters erfüllen. Die Definition der Freiberuflichkeit enthält damit eine dominante wirtschaftliche Begriffskomponente.

8 BFH, Urteile vom 27.08.2014, VIII R 6/12, DStR 2015, 345; VIII R 16/11 DStRE 2015, 397; VIII R 41/11, DStRE 2015, 400.

9 BFH, Urteil vom 27.08.2014, VIII R 6/12, DStR 2015, 345.

10 BVerfG, Beschluß vom 15.01.2008 - 1 BvL 2/04, Tz. 131, DStRE 2008, 1003.

11 BFH, Urteile vom 27.08.2014, VIII R 6/12, DStR 2015, 345; VIII R 16/11 DStRE 2015, 397; VIII R 41/11, DStRE 2015, 400.

12 v. Lersner, Bagatellgrenze für die Nichtanwendung der Abfärberegelung bei teilweise gewerblich tätigen Personengesellschaften in § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG – rechtssystematisch keine Bagatelle, DStR 2015, 2817.

13 VIII R 6/12, DStR 2015, 345.

Als Mitunternehmer ist ein Gesellschafter einer Personengesellschaft nur dann anzusehen, wenn er die Merkmale der Mitunternehmerinitiative und des Mitunternehmerrisikos erfüllt. Mitunternehmerisiko bedeutet gesellschaftsrechtliche oder wirtschaftlich vergleichbare Teilnahme am Erfolg oder Mißerfolg eines gewerblichen oder freiberuflichen Unternehmens. Dieses Risiko wird im Regelfall durch Beteiligung am Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven des Anlagevermögens einschließlich eines Geschäftswerts vermittelt. Mitunternehmerinitiative bedeutet vor allem Teilnahme an unternehmerischen Entscheidungen. Ausreichend ist bereits die Möglichkeit zur Ausübung von Gesellschafterrechten, die wenigstens den Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechten angenähert sind, die z. B. den gesellschaftsrechtlichen Kontrollrechten nach § 716 Abs. 1 BGB bzw. denjenigen eines Kommanditisten entsprechen. Da der gesetzlich nicht näher erläuterte Begriff des Mitunternehmers einer abschließenden Definition nicht zugänglich ist, können die Merkmale der Mitunternehmerinitiative und des Mitunternehmerrisikos im Einzelfall mehr oder weniger ausgeprägt sein (sog. Typusbegriff).¹⁴ Deshalb kann z. B. ein geringeres Initiativrecht durch ein besonders stark ausgeprägtes Mitunternehmerisiko ausgeglichen werden – und vice versa. Allerdings müssen beide Merkmale vorliegen. Ob das zutrifft, ist unter Berücksichtigung aller die rechtliche und wirtschaftliche Stellung einer Person insgesamt bestimmenden Umstände zu würdigen.¹⁵ Die Kriterien für die Annahme einer freiberuflichen Mitunternehmerschaft unterscheiden sich nicht von denen einer gewerblichen Mitunternehmerschaft.¹⁶

Demnach stellt sich in der Tat die Frage, ob nach diesen Vorgaben eine Rechtsanwaltsgesellschaft die Voraussetzungen einer freiberuflichen Mitunternehmerschaft erfüllt, wenn sie einem angestellten Rechtsanwalt die eigenverantwortliche Durchführung von Insolvenzverfahren überträgt bzw. überläßt.

Denn die Ausübung der Insolvenzverwaltertätigkeit ist im wesentlichen dadurch bestimmt, was nach den Regelungen der Insolvenzordnung zu den höchstpersönlich auszuführenden Kernaufgaben eines Insolvenzverwalters gehört. Entscheidend ist folglich nach Auffassung des BFH, ob Organisation und Abwicklung des Insolvenzverfahrens insgesamt den „Stempel der Persönlichkeit“ desjenigen tragen, dem nach § 56 InsO das Amt des Insolvenzverwalters vom Insolvenzgericht übertragen worden ist.

Dies erfordert, daß die Entscheidungen über das „Ob“ bestimmter Einzelakte im Rahmen des Insolvenzverfahrens wie

- die Führung eines Anfechtungsprozesses,
- die Aufnahme eines nach § 240 der Zivilprozeßordnung unterbrochenen Prozesses,
- die Entscheidung über die Kündigung und Entlassung von Arbeitnehmern,
- die Entscheidung über die Art der Verwertung der Masse, durch den Insolvenzverwalter persönlich zu treffen sind.

Ebenfalls sind die zentralen Aufgaben des Insolvenzverwalters

- Berichtspflicht gegenüber dem Insolvenzgericht, der Gläubigerversammlung und dem Gläubigerausschuß (§§ 58 Abs. 1 Satz 2, 69, 79, 152, 156 InsO),
 - Pflicht zur Erstellung eines Insolvenzplans nach § 218 InsO auf entsprechenden Beschluß der Gläubigerversammlung (§ 157 InsO)
 - Schlußrechnungslegung (§ 66 InsO)
- unbeschadet etwaiger Zulieferungs- und Hilfsarbeiten seiner Mitarbeiter im wesentlichen durch ihn selbst vorzunehmen.

Hat er Entscheidungen dieser Art persönlich getroffen, bleibt seine Tätigkeit auch dann eine solche i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG, wenn er das „Wie“, nämlich die kaufmännisch-technische Umsetzung dieser Entscheidung wie z. B. die anwaltliche Durchführung eines Prozesses, die Kündigung bzw. Abwicklung der Entlassung von Arbeitnehmern oder die Verwertung der Masse durch Versteigerung auf Dritte überträgt. Denn der Gesetzgeber hat in der InsO für diese kaufmännisch-technischen Abwicklungsmaßnahmen, anders als für die Berichtspflichten nach den §§ 58 Abs. 1 Satz 2, 156 InsO, keine höchstpersönliche Wahrnehmung durch den Insolvenzverwalter vorgeschrieben¹⁷.

Übt der angestellte Rechtsanwalt seine Tätigkeit als Insolvenzverwalter somit in gleicher Weise aus wie andere als Insolvenzverwalter bestellte Gesellschafter/Mitunternehmer der Sozietät und ist er damit ebenfalls leitend und eigenverantwortlich tätig geworden, so könne im Umkehrschluß insoweit nicht mehr von einer leitenden und eigenverantwortlichen Tätigkeit der Gesellschafter bzw. Mitunternehmer der Sozietät ausgegangen werden.

Folglich setzt sich der VIII. Senat ebenso wie das erstinstanzliche FG Mecklenburg-Vorpommern mit der Frage auseinander, ob der Beurteilung als gewerbliche Einkünfte der Umstand entgegenstehen könnte, daß der angestellte Rechtsanwalt ungeachtet seines formalen Anstellungsverhältnisses und seiner fehlenden Gesellschafterstellung dennoch im Innenverhältnis als Mitunternehmer anzusehen gewesen wäre, verneint dies jedoch im Streitfall:

„Das FG hat die im Klageverfahren noch streitige Frage, ob Rechtsanwalt Y ebenfalls als Mitunternehmer der Klägerin anzusehen ist, auf Grundlage der von ihm getroffenen und von den Beteiligten nicht mit Rügen angegriffenen tatsächlichen

14 BFH-Urteil BFH, Urteil vom 01.08.1996 - VIII R 12/94, DStR 1997, 237.

15 BFH-Urteile vom 25.04.2006 VIII R 74/03, DStRE 2006, 912; vom 17.05.2006 VIII R 21/04, BFH/NV 2006, 1839, BeckRS 2006, 25010246 jeweils m.w.N., zusammenfassend: BFH, Urteil vom 10.10.2012 - VIII R 42/10, DStR 2012, 2532.

16 Vgl. BFH-Urteil vom 08.04.2008, VIII R 73/05, DStR 2008, 1187 m.w.N.

17 BFH, Urteil vom 27.08.2014, VIII R 6/12, DStR 2015, 345; vom 26.01.2011 - VIII R 3/10, DStRE 2011, 672.

Feststellungen (§ 118 Abs. 2 FGO) verneint: E habe keine Mitunternehmerinitiative entfalten können. Er habe auch kein Mitunternehmerisiko getragen, weil er ein Festgehalt und eine Umsatzbeteiligung bezogen und die Klägerin für ihn Lohnsteuer- und Sozialversicherungsbeiträge abgeführt habe (vgl. BFH-Urteile in BFHE 238, 444, BStBl II 2013, 79; vom 29.4.1992 XI R 58/89, BFH/NV 1992, 803). Dies ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.“¹⁸

Im Ergebnis erzielte die Anwaltsgesellschaft damit sowohl freiberuflich Einkünfte als auch gewerbliche Einkünfte, nämlich die aus der Insolvenzverwaltertätigkeit des angestellten Rechtsanwalts. Im Grundsatz mußte es damit zur Umqualifizierung sämtlicher Einkünfte der Anwaltsgesellschaft kommen, was hier nur deshalb unterblieb, weil die erzielten gewerblichen Einkünfte unterhalb der Bagatellschwelle lagen.

Wegen der unter dem Gesichtspunkt der Stempeltheorie bestehenden Gleichstellung der Einkünfte aus § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG mit den Einkünften aus § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG kann dieses Ergebnis nicht nur die Tätigkeiten als Insolvenzverwalter oder sonstige Tätigkeiten des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG betreffen, sondern konsequenterweise auch alle im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG berufstypischen Tätigkeiten eines angestellten Rechtsanwalts, „freien Mitarbeiters“, Scheinpartners oder unternehmerisch nur ungenügend beteiligten Gesellschafters, der, ohne Mitunternehmer zu sein, leitend und eigenverantwortlich tätig geworden ist.

Als Zwischenfazit und zugleich als Gestaltungsoption darf an dieser Stelle auf die durch die Rechtsprechung eröffnete Möglichkeit hingewiesen werden, die bei Überschreiten der Bagatellschwelle drohende Abfärbewirkung dadurch zu vermeiden, dem angestellten Rechtsanwalt, der im Interesse der Rechtsanwaltsgesellschaft leitend und eigenverantwortlich tätig sein soll, den Status eines Mitunternehmers zu gewähren. Dazu muß er nicht zwingend Gesellschafter werden, denn für den Mitunternehmerstatus ist es nicht entscheidend, ob es sich um eine formale Stellung als Gesellschafter im zivilrechtlichen Sinn handelt und ob eine unmittelbare Beteiligung am gemeinschaftlichen Vermögen vorliegt. Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, § 18 Abs. 4 Satz 2 EStG können Mitunternehmer auch solche Personen sein, die nicht in einem zivilrechtlichen Gesellschaftsverhältnis einer Außen- oder Innengesellschaft, sondern in einem wirtschaftlich vergleichbaren Gemeinschaftsverhältnis zueinander stehen. In Betracht kommen hierfür z. B. Gesamthandsgemeinschaften sowie Bruchteilsgemeinschaften. Mitunternehmer, die zivilrechtlich nicht Gesellschafter einer Personengesellschaft sind, werden einkommensteuerrechtlich nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG unmittelbar an der Personengesellschaft beteiligten Gesellschaftern gleichgestellt.¹⁹

Entsprechend empfiehlt es sich zur Vermeidung gewerblicher Einkünfte bei Überschreiten der Bagatellschwelle, „freie Mitarbeiter“, Scheinpartner oder unternehmerisch nur ungenügend beteiligte Gesellschafter, die im

Interesse der Rechtsanwaltsgesellschaft leitende und eigenverantwortliche Tätigkeiten entfalten sollen, in den Status eines echten Mitunternehmers zu versetzen.

2. Ärzte in „freier Praxis“ als freiberufliche Mitunternehmer

Entsprechend der vorstehend für den Beruf des Rechtsanwalts dargelegten Voraussetzungen einer freiberuflichen Tätigkeit im Sinne des § 18 Abs. 1 EStG wendet die Rechtsprechung die Stempeltheorie wie gezeigt auch auf den Arztberuf an. Dennoch werden in Hinblick auf das spezifische Vertragsarztrecht seit Jahren – aus der Sicht eines Steuerrechtlers verwirrende – Diskussionen zur Definition des freien Arztberufs geführt. Das liegt unter anderem an der vertragsarztrechtlichen Definition des § 32 Abs. 1 S. 1 Ärzte-ZV. Danach hat der Vertragsarzt die vertragsärztliche Tätigkeit persönlich in „freier Praxis“ auszuüben. Ob und inwieweit der Bedeutungsgehalt dieses Begriffs deckungsgleich ist mit dem Begriff des Arztes als freier Beruf im Sinn des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG und ob der Begriff der „freien Praxis“ die ertragsteuerliche freiberufliche Unternehmerschaft bzw. Mitunternehmerschaft beinhaltet, wird – soweit ersichtlich – bislang nicht klar herausgearbeitet. Wesentliche Bedeutung schien die Diskussion um den Wesenskern des Begriffs „Arzt in freier Praxis“ vornehmlich im Bereich des ärztlichen Zulassungsrechts und des ärztlichen Gebührenrechts zu entfalten, vereinzelt auch im sozialversicherungsrechtlichen Umfeld.

Daß die dringende Notwendigkeit besteht, die im vertragsärztlichen Zulassungs- und Gebührenrecht geführte Diskussion nunmehr ganz maßgeblich unter dem Gesichtspunkt des ertragsteuerlichen Mitunternehmerbegriffs zu beleuchten, zeigen zwei aktuelle Urteile des FG Düsseldorf vom 19.09.2013.²⁰ Hinsichtlich beider Urteile sind Revisionsverfahren anhängig beim VIII. Senat des BFH unter den Aktenzeichen VIII R 63/13 und VIII R 62/13.

Die Entscheidungen befassen sich mit Gewerbesteuer- risiken bei Ärzten durch die (unerkannt) fehlende Mitunternehmerstellung einer Gesellschafterin einer ärztlichen Gemeinschaftspraxis („Nullbeteiligungsgesellschafter“). Die dem BFH vorgelegte Frage lautet, ob eine aus Augenärzten bestehende GbR keine Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit, sondern solche aus Gewerbebetrieb erzielt, wenn eine in der GbR eigenverantwortlich tätige Augenärztin trotz ihrer Gesellschafterstellung nicht als Mitunternehmerin im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG anzusehen ist.

18 BFH, Urteil vom 27.08.2014, VIII R 6/12, dort Ziffer II. 2. c) aa), DStR 2015, 345.

19 BFH, Ur. vom 01.09.2011 - II R 67/09 (NV), BFH/NV 2011, 2066 (NV).

20 FG Düsseldorf, 11 K 3968/11 F, DStRE 2015, 586, MedR 2015, 381 mit Anm. Ketteler-Eising, und 11 K 3969/11, BeckRS 2014, 94913.

Im Streitfall (in beiden Fällen ging es um dieselbe Arztpraxis) hatte eine aus zwei Ärzten bestehende GbR eine weitere Ärztin als Mitgesellschafterin N aufgenommen, die am Vermögen der Gesellschaft nicht beteiligt war. Sie war auch nicht am Gesamthandsgewinn beteiligt, sondern erhielt nur einen Prozentsatz der von ihr erwirtschafteten Honorare, der im Fall des Verlustes der Gesellschaft bis auf Null gesenkt werden konnte. Die hinzugetretene Ärztin war ausdrücklich nicht an den stillen Reserven und an den Wirtschaftsgütern des Gesamthandsvermögens beteiligt. Investitionen trugen alleine die Altgesellschafter.

Im Rahmen der Ablehnung der beantragten einheitlichen und gesonderten Feststellung stellte das FG Düsseldorf fest, daß der Gesellschafter einer Ärzte-GbR, der nicht an deren Gewinn beteiligt ist, sondern nur an seinen eigenen Umsätzen, nicht Mitunternehmer ist und damit mit den übrigen Gesellschaftern keine gemeinsame Mitunternehmenschaft bildet. Eine einheitliche und gesonderte gemeinsame Gewinnfeststellung komme deswegen nicht in Betracht. Das FG Düsseldorf führt aus:

„Einnahmen der N bleiben auch wirtschaftlich erfolgreichen Jahren auf den Anteil ihrer Honorarumsätze begrenzt. Sie nimmt damit nicht an den Gewinnchancen der GbR teil. Der tatsächlich erzielte Gewinn der GbR hat auf ihre Einnahmen nur dann Auswirkung, wenn er geringer als der ihr zustehende Umsatzanteil ist. In diesem Fall sind ihre Einnahmen auf den Gewinn begrenzt. N nimmt dadurch (begrenzt) am Mißerfolg, nicht aber am Erfolg und den Gewinnchancen der GbR teil.“

Hinzu kam das nur beschränkte Mitunternehmerisiko, weil N keine sonstige Haftung gegenüber Dritten nach außen übernahm, Berufshaftpflichtfälle, abgesichert durch eine Berufshaftpflichtversicherung, ausgenommen. Wenn dann – so das FG Düsseldorf – auch noch ausdrücklich die Beteiligung an den stillen Reserven und an sonstigen Wirtschaftsgütern des Gesamthandsvermögens ausgeschlossen ist, müsse zur Begründung einer Mitunternehmenschaft zumindest die Mitunternehmerinitiative besonders ausgeprägt sein, um das Manko beim Mitunternehmerisiko (und der Mitunternehmerchancen) auszugleichen. Das war vorliegend nicht der Fall. Mitunternehmer in ertragsteuerlichen Sinn waren nach Auffassung des FG Düsseldorf nur die beiden Altgesellschafter.

Im Parallelfall des FG Düsseldorf, in dem es um den Erlaß des entsprechenden Gewerbesteuerbescheids ging, konstatierte der Senat zwar, daß die beiden als Mitunternehmer anzusehenden Ärzte vom Grundsatz her die Tätigkeit eines freien Berufs im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG ausübten. Das aber reichte nicht aus. Denn auch bei der Ausübung eines Katalogberufs erfordere der Charakter der selbstständigen Tätigkeit im Sinne des § 18 EStG, daß die Tätigkeit der Mitunternehmenschaft durch die unmittelbare, persönliche und individuelle Arbeitsleistung des Steuerpflichtigen, d. h. der Mitunternehmer, geprägt ist („Stempel der Persönlichkeit“). Dies war bezüglich der von N eigenverantwortlich behandelten Patienten nicht der Fall.

Die Ärzte-GbR war somit nicht in vollem Umfang eigenverantwortlich und damit freiberuflich tätig geworden.

Die beim VIII. Senat anhängige Revision hatte das FG Düsseldorf wegen grundsätzlicher Bedeutung gem. § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zugelassen. Parallelen zum Urteil des VIII. Senats vom 27.08.2014 sind nicht zu übersehen.

Aus steuerrechtlicher Sicht überraschen die Entscheidungen des FG Düsseldorf vor dem Hintergrund der oben dargestellten Rechtsprechung des BFH letztlich nicht. Vielmehr ist bemerkenswert, daß diese Thematik aus dem Berufsumfeld der Ärzte erst jetzt einer höchstrichterlichen Entscheidung zugeführt wird, zumal die im Hinblick auf die ertragsteuerliche Mitunternehmenschaft bedenkliche Gestaltung des Nullbeteiligungsgesellschafters im Vertragsarztrecht seit vielen Jahre völlig offen diskutiert und in der Praxis offenbar zu den ganz üblichen Gestaltungsmodellen gehört.²¹

3. Zum spezifisch vertragsarztrechtlichen Hintergrund

Scheingesellschafter und vor allem die Figur des Nullbeteiligungsgesellschafters bei Arztkooperationen sind seit Jahren ein ständiger Streitherd im Bereich des ärztlichen Zulassungsrechts (§§ 33 Abs. 2 Satz 1, 32 Abs. 1 S. 1 Ärzte-ZV), des ärztlichen Gebührenrechts²², vereinzelt auch im sozialversicherungsrechtlichen Umfeld²³ und im Strafrecht.²⁴ In erster Linie werden Gestaltungen zum Nachteil der Kassenärztlichen Vereinigung thematisiert, in denen die Kassenzulassung von Ärzten erlangt wurden, die faktisch im Angestelltenverhältnis beschäftigt sind, und in denen die von ihnen erbrachten Leistungen als solche der – tatsächlich nicht bestehenden oder zumindest fraglichen – Gemeinschaftspraxis abgerechnet wurden.

Eine unzulässige Nullbeteiligung eines Arztes führt rückwirkend und ggf. zeitlich unbegrenzt zum teilweisen oder vollständigen Verlust des Abrechnungsanspruchs gegenüber der Kassenärztlichen Vereinigung und unter Umständen auch zum Verlust der vertragsärztlichen Zulassung, ggf. auch der Approbation, sowie schlimmstenfalls zu einer strafrechtlichen Verantwortlichkeit der Beteiligten.²⁵

Auf der Grundlage der beiden Entscheidungen des FG Düsseldorf drohen nun auch erhebliche steuerrechtliche Konsequenzen einer in diesem Sinn unzureichenden Einbindung junger Berufsträger in bestehende freiberufliche Kooperationen.

21 Vergleiche stellvertretend und mit umfangreichen Nachweisen: *Gummert/Klimke*, MedR 2011, 615 ff. und 685 ff.

22 BSG, Urteil vom 23.06.2010 - B 6 KA 7/09 R, MedR 2011, 298.

23 Siehe bspw. LSG Baden-Württemberg, Urteil vom 12.12.2014 - L 4 R 1333-13, NZS 2015, 196.

24 Vgl. OLG Koblenz, Beschluß vom 02.03.2000 - 2 Ws 92-94/00, MedR 2001, 144.

25 *Gummert/Klimke*, MedR 2011, 615 m.w.N. Fn 6; OLG Koblenz, Beschluß vom 02.03.2000 - 2 Ws 92-94/00, MedR 2001, 144.

Das BSG hatte mit seinem grundlegenden Urteil vom 23.06.2010²⁶ den Fall einer (dort tatsächlich mißbräuchlichen) Gemeinschaftspraxiskonstellation (GbR) zu würdigen, in der ein zu einer Arztpraxis hinzutretender junger Arzt durch Gemeinschaftspraxisvertrag für eine einjährige Probezeit als „freier Mitarbeiter“ aufgenommen und danach partnerschaftlich als Gesellschafter eingebunden werden sollte. Zur partnerschaftlichen Einbindung kam es später allerdings tatsächlich nicht, an Gesellschafterversammlungen nahm der Hinzutretende nicht teil, am Gesellschaftsvermögen war er nicht beteiligt, von der Außenhaftung war er ausdrücklich freigestellt und er erhielt lediglich ein ergebnisunabhängiges Festgehalt/Festgewinnanteil. Eine Abfindung bei Ausscheiden war nicht vorgesehen; stattdessen hatte er bei seinem Ausscheiden seinen Vertragsarztsitz der Gemeinschaftspraxis unentgeltlich zur Verfügung zu stellen.

Diesen besonderen Sachverhalt nahm das BSG zum Anlaß, die berufstypischen Voraussetzungen des freien (Vertrags-)Arztberufs im Sinne des § 32 Abs. 1 S. 1 Ärzte-ZV zu umreißen und damit von einem faktischen ärztlichen Anstellungsverhältnis abzugrenzen. Im entschiedenen Fall spielte dies maßgeblich dafür eine Rolle, ob Leistungserbringungen unter Mißbrauch ärztlicher Kooperationsformen erbracht und abgerechnet wurden und deshalb – hier vom BSG bejaht – an die Kassenärztliche Bundesvereinigung (KBV) zurückgezahlt werden müssen.

Nach § 32 Abs. 1 S. 1 Ärzte-ZV hat der Vertragsarzt die vertragsärztliche Tätigkeit persönlich in „freier Praxis“ auszuüben. Der vertragsärztliche Begriff der „freien Praxis“ ist nach Auffassung des BSG hinreichend bestimmt und habe durch die Regelungen in § 32 Abs. 1 S. 1 Ärzte-ZV wie auch in § 98 Abs. 2 Nr. 13 SGB V („nach den Grundsätzen der Ausübung eines freien Berufes ...“) normativen Gehalt bekommen hat. Darüber hinaus sei der Begriff der „freien Praxis“ durch zahlreiche Entscheidungen des BSG weiter konkretisiert worden. Das Merkmal erfordere mehr, als nach den §§ 705 ff. BGB für die Stellung als Gesellschafter erforderlich ist. Die vertragsärztliche Tätigkeit muß in beruflicher und persönlicher Selbstständigkeit gesichert sein; erhebliche Einflußnahmen Dritter müssen ausgeschlossen sein; insbesondere darf nicht in Wahrheit ein verstecktes Angestelltenverhältnis vorliegen. Zur erforderlichen eigenverantwortlichen Gestaltung ärztlicher Tätigkeit gehöre es, daß der Arzt ein wirtschaftliches Risiko trage, insoweit es maßgebend von seiner Arbeitskraft abhängen müsse, in welchem Umfang seine freiberufliche Tätigkeit Einkünfte erbringe. Zudem muß der Arzt die Befugnis haben, den medizinischen Auftrag nach eigenem Ermessen zu gestalten sowie über die räumlichen und sächlichen Mittel, ggf. auch über den Einsatz von Hilfspersonal zu disponieren oder jedenfalls an der Disposition mitzuwirken. Somit beinhalte die Tätigkeit in „freier Praxis“ zum einen eine wirtschaftliche Komponente – die Tragung des wirtschaftlichen Risikos wie auch eine Beteiligung an den wirt-

schaftlichen Erfolgen der Praxis – und zum anderen eine ausreichende Handlungsfreiheit in beruflicher und persönlicher Hinsicht.²⁷

Daraus folgert das BSG drei konkrete Voraussetzungen des Begriffs der „freien Praxis“:

1. Übernahme eines erkennbaren wirtschaftlichen Risikos;
2. Beteiligung an der Verwertung des vom Arzt ihm erarbeiteten Praxiswerts (Abfindung);
3. Dispositionsfreiheit.

Offenbar zieht das BSG eine Parallele zur steuerlichen Mitunternehmerschaft,²⁸ ohne aber die steuerrechtlich ausdifferenzierten Begriffe Mitunternehmerisiko und Mitunternehmerinitiative direkt zu subsumieren. Die vorstehenden Voraussetzungen 1. und 2. entsprechen letztlich dem Begriff des Mitunternehmerrisikos (inkl. Mitunternehmerchancen), die Voraussetzung 3. dürfte synonym zum Begriff der Mitunternehmerinitiative zu verstehen sein. Wie im Steuerrecht bei der Prüfung der Voraussetzungen einer Mitunternehmerstellung ohnehin selbstverständliches Allgemeingut, versucht das BSG klarzustellen, daß nicht alle Merkmale der „freien Praxis“ vollständig ausgeprägt sein müssen, sondern auch das Fehlen eines Merkmals entweder infolge der Besonderheit des Einzelfalls oder durch eine die Ausprägung der anderen Merkmale kompensiert werden kann. Fehle es allerdings bereits an den Merkmalen 1. und 2., so liege keine Freie Praxis vor; auf das Merkmal zu 3. komme es dann nicht mehr an. Insbesondere auf das Merkmal der Chance und des Risikos des beruflichen Erfolgs (bspw. durch Gewähren eines gewinnunabhängigen Festgehalts bzw. eines Garantiegewinns) könne nicht vollständig verzichtet werden, auch nicht in der Probezeit:

„Das Erfordernis, dass es beim Vertragsarzt „maßgebend von seiner Arbeitskraft abhängen“ muss, in welchem Umfang seine freiberufliche Tätigkeit Einkünfte erbringt (...), ihn also im positiven wie im negativen Sinne die Chance und das Risiko des beruflichen Erfolges oder Misserfolges persönlich treffen müssen, ist der Notwendigkeit geschuldet, den Status des Vertragsarztes von dem Status des angestellten Arztes abzugrenzen. Nur dann ist das Merkmal beruflicher und persönlicher Selbstständigkeit gegeben und liegt nicht ein (verstecktes) Angestelltenverhältnis vor. Dies bedeutet insbesondere, dass der Vertragsarzt nicht wie ein Angestellter nur ein Festgehalt erhalten darf. Vielmehr muss ihm maßgeblich der Ertrag seiner vertragsärztlichen Tätigkeit zugutekommen, ebenso wie ein eventueller Verlust zu seinen Lasten gehen muss. Dieses Erfordernis muss von Anbeginn der vertragsärztlichen Tätigkeit erfüllt sein, kann mithin nicht für die Dauer einer „Probezeit“ suspendiert werden.“²⁹

²⁶ BSG, Urteil vom 23.06.2010 - B 6 KA 7/09 R, MedR 2011, 298.

²⁷ BSG, Urteil vom 23.06.2010 - B 6 KA 7/09 R, Tz. 35 - 39, MedR 2011, 298.

²⁸ BSG, Urteil vom 23.06.2010 - B 6 KA 7/09 R, Tz. 44, MedR 2011, 298.

Sind also die Voraussetzungen des Begriffs der „freien Praxis“ in diesem Sinn nicht erfüllt, nimmt das BSG ein faktisches Angestelltenverhältnis an. An der freiberuflichen Tätigkeit im Sinne des Vertragsarztrechts fehlt es danach.³⁰ Die Gestaltungsmöglichkeit des Nullbeteiligungsgesellschafters im Vertragsarztrecht dürfte mit diesem Urteil ganz erheblich an Bedeutung verloren haben. Schon alleine die Risiken einer nachträglichen Nichtanerkennung der „freien Praxis“ und die damit verbundenen Risiken der Rückforderung erlangter Arzthonorare stellen den gesellschaftsrechtlichen Gestalter vor hohe Hürden.

Auf dieser Linie liegt auch das jüngst veröffentlichte Urteil des LSG Baden-Württemberg vom 12.12.2014. Dort hatte der Sozialversicherungsträger vom beklagten Zahnarzt Leistung von Sozialversicherungsbeiträgen für einen als Juniorpartner aufgenommen Zahnarzt eingefordert, weil auf der Grundlage der vorzitierten Rechtsprechung des BSG im Prüfzeitraum für den Juniorpartner die gewichtigen Merkmale für ein abhängiges Beschäftigungsverhältnis überwogen hätten, zumal er tatsächlich weder das wirtschaftliche Risiko der Praxis mitgetragen habe noch am Wert der Praxis beteiligt gewesen sei, auch wenn einige Merkmale für eine selbstständige Tätigkeit sprächen. Das LSG gab der Klage statt und nahm ein bestehendes faktisches Abhängigkeitsverhältnis an.

Soweit diese sozialrechtliche Rechtsprechung kommentiert wird, geschieht das regelmäßig aus medizinrechtlicher bzw. vertragsarztrechtlicher Sicht. Nur ganz vereinzelt finden sich Hinweise auf eine Parallele zwischen dem vertragsarztrechtlichen Begriff der „freien Praxis“ zum steuerrechtlichen Begriff der freiberuflichen Mitunternehmerschaft.³² Teilweise wird sehr ausführlich zur Kritik darüber ausgeholt, das BSG habe bei der Definition der „freien Praxis“ vermeintlich fehlerhaft nur die wirtschaftliche Komponente geprüft und den vertragsarztrechtlichen Zwecke des Begriffs verkannt.³³ *Gummert/Klimke* versuchen mit ihrer Kritik die vertragsarztrechtliche und gesellschaftsrechtliche Zulässigkeit der Figur des Nullbeteiligungsgesellschafters mit beachtlichen Argumenten zu verteidigen, allerdings ohne sich im Kern mit den parallelen Anforderungen des § 18 Abs. 1 EStG und den Voraussetzungen einer freiberuflichen Mitunternehmerschaft auseinanderzusetzen. *Von der Embse*³⁴ erinnert vor dem Hintergrund des Urteils des LSG Baden-Württemberg an die sozialversicherungsrechtlichen Risiken und empfiehlt zur Sicherheit vorab bei der Rentenversicherung den sozialversicherungsrechtlichen Status eines Juniorpartners gem. § 7a Abs. 1 Satz 1 SGB IV prüfen zu lassen.

4. „Freie Praxis“ – freiberuflicher Mitunternehmer

Spätestens hier wird erkennbar, daß einerseits der vertragsarztrechtliche Gestalter das Steuerrecht nicht im Fokus hat und sich andererseits das Steuerrecht mit spezifisch vertragsärztlichen und sozialversicherungsrechtlichen Vor-

gaben gar nicht erst aufhält – und sich völlig selbstverständlich mit bei dem steuerrechtlich allein relevanten Rechtsinstrument der Mitunternehmerschaft über die reine Lehre des zivilrechtlichen Gesellschaftsrechts schlicht hinwegsetzt. Am Ende entscheidet das Steuerrecht über die Einkünftequalifikation völlig autonom. Insoweit ist die durch das BSG gezogene Parallele zum steuerrechtlichen Mitunternehmerschaft tatsächlich zu begrüßen. Wünschenswert wäre allerdings auch eine sprachlich-begriffliche Parallele zwischen den verschiedenen Rechtsgebieten, um sich widersprechende Ergebnisse zu vermeiden. Es wäre keinesfalls schädlich, wenn sich die Sozialgerichtsbarkeit in zukünftigen Urteilen zur „freien Praxis“ auch ausdrücklich mit der steuerrechtlichen Rechtsfigur der freiberuflichen Mitunternehmerschaft auseinandersetze und deren durch die Finanzgerichtsbarkeit ausdifferenzierten Merkmale heranzöge – wohlwissend, daß beide Begrifflichkeiten unterschiedlichen Normzwecken dienen, dennoch aber über einen parallelen Kern verfügen.

Wenn Einigkeit besteht, daß der Angehörige eines freien Berufs des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG, damit also auch ein Arzt, ein freiberuflicher Unternehmer ist und eine Gesellschaft solcher freiberuflichen Unternehmer eine freiberufliche Mitunternehmerschaft darstellt, in der ausnahmslos jeder Mitunternehmer jeweils für sich ausreichende Merkmale der Mitunternehmerschaft innehaben muß, um einen Gewerbebetrieb zu vermeiden, so sind die wesentlichen Gestaltungsvorgaben für die freiberufliche Kooperation bereits durch das Steuerrecht vorgezeichnet. Vor dem Hintergrund des spezifisch vertragsärztlichen Zulassungsrechts und nicht zuletzt des ärztlichen Gebührenrechts sollten dabei allerdings vorsorglich nicht alle denkbaren diesmal spezifisch steuerrechtlichen Gestaltungsinstrumente herangezogen werden, bspw. die Begründung einer steuerrechtlich denkbaren freiberuflichen Mitunternehmerschaft trotz bestehendem formalen Anstellungsvertrag. Denn es dürfte einer solchen steuerrechtlichen Gestaltung wenig Sinn anhaften, wenn ihr anschließend die vertragsärztliche Zulassung versagt bleiben muß oder die Leistungserbringung eines solchermaßen eingebundenen freiberuflichen Mitunternehmers gegenüber der kassenärztlichen Vereinigung nicht abgerechnet werden darf.

29 BSG, Urteil vom 23.06.2010 - B 6 KA 7/09 R, Tz. 42, MedR 2011, 298.

30 Vgl. zur grundlegenden Kritik an dieser Rechtsprechung: *Gummert/Klimke*, MedR 2011, 615 ff. und 685 ff.

31 LSG Baden-Württemberg, Urteil vom 12.12.2014 - L 4 R 1333-13, NZS 2015, 196.

32 Vgl. begrüßend: *Scholz* in Beck'scher Online-Kommentar Sozialrecht, Rofls/Giesen/Kreikebohm/Udsching, 39. Edition, Stand: 01.09.2015, Ärzte-ZV § 32, Rz. 9.

33 *Gummert/Klimke*, MedR 2011, 615 (622) und 685 (686, 688).

34 <http://www.meyer-koering.de/de/meldungen/der-angestellte-juniorpartner-weitere-fallstricke-fuer-den-gesellschaftsvertrag-31-03-2015.2094>.

Korrespondierend damit erscheint jedenfalls wenig überzeugend, eine gesellschaftsrechtlich durchaus zulässige Kooperationsform freier Berufe zu gestalten, die womöglich noch den spezifisch vertragsärztlichen Anforderungen der „freien Praxis“ entsprechen mag, der aber die steuerrechtliche Anerkennung als freiberufliche Mitunternehmerschaft versagt bleiben muß. Freilich, zulässig mögen solche Gestaltungen sein; nur müssen dann eben die insbesondere gewerbesteuerrechtlichen Konsequenzen in Kauf genommen werden.

In diesem Sinne bleiben die beiden anhängigen Revisionsentscheidungen des BFH nach den vorausgegangenen Urteilen des FG Düsseldorf abzuwarten. Konsequenterweise wird der wiederum mit der Sache betraute VIII. Senat nicht anders entscheiden können als in dem wegweisenden Urteil vom 27.08.2014-VIII R 6/12 zur dort betroffenen Rechtsanwalts-GbR.

III. Fazit

Der angestellte Berufsträger als Gewerbesteuerfalle ist auch nach der seit 2010 ergangenen klarstellenden Rechtsprechung des BFH noch ein Thema für die Angehörigen der freien Berufe. Das gilt gleichermaßen für alle anderen Einbindungsformen, sei es als freier Mitarbeiter, Scheinpartner oder als Juniorpartner nur ungenügend mitunternehmerisch eingebundene Gesellschafter. Ungeachtet aller noch verbliebenen offenen Fragen und Kritikpunkte haben

- die Aufgabe der Vervielfältigungstheorie,
- die gefestigte Rechtsprechung zur Stempeltheorie,
- die ausdifferenzierten Entscheidungen zu den Voraussetzungen der Anerkennung einer Mitunternehmerschaft und
- die verbindliche Festlegung einer Bagatellgrenze für den im Sinne der Abfärbewirkung unschädlichen Anteil gewerblicher Einkünfte einer freiberuflichen Mitunternehmerschaft

eine ganz erheblich bessere Vorhersehbarkeit steuerrechtlicher Konsequenzen bei der Einbindung hinzutretender Berufsträger in Freiberuflerkooperationen geschaffen.

Aus der Sicht des Berufs des Rechtsanwalts als freier Beruf im Sinn des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG scheint die Rechtslage geklärt. Der freiberufliche Rechtsanwalt ist freiberuf-

licher Unternehmer, die freiberufliche Rechtsanwalts-gesellschaft des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG ist eine freiberufliche Mitunternehmerschaft, in der sämtliche Gesellschafter das Merkmal des Mitunternehmers persönlich erfüllen müssen. Das heißt, jeder, der dort leitend und eigenverantwortlich tätig ist, muß persönlich Mitunternehmer sein, anderenfalls erzielt die Mitunternehmerschaft durch die Tätigkeit der leitend und verantwortlich tätigen Nicht-Mitunternehmer insoweit gewerbliche Einkünfte. Wird die vom BFH verbindlich festgesetzte Bagatelleschwelle überschritten, kommt es zur Umqualifizierung sämtlicher Einkünfte der Mitunternehmerschaft in gewerbliche Einkünfte (Abfärberegelung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG). Will die Rechtsanwalts-gesellschaft diese Konsequenz vermeiden, aber nicht auf die leitende und eigenverantwortliche Tätigkeit des Nicht-Mitunternehmers verzichten, muß sie ihn in den Status eines freiberuflichen Mitunternehmers versetzen.

Für andere freie Berufe des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG kann nichts anderes gelten, freilich auch nicht für den Bereich der Arztberufe. Die vertragsarztspezifische Definition des „Arztes in freier Praxis“ ändert hieran nichts. Die Definition der Freiberuflichkeit des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG und auch der „freien Praxis“ des § 32 Abs. 1 S. 1 Ärzte-ZV enthalten eine dominante wirtschaftliche Begriffskomponente. Es gelten hier dieselben steuerrechtlichen Anforderungen. Der Arzt ist ein freiberuflicher Unternehmer, die freiberufliche Ärzte-gesellschaft des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG ist eine freiberufliche Ärzte-Mitunternehmerschaft, in der sämtliche Gesellschafter das Merkmal des Mitunternehmers persönlich erfüllen müssen. Das heißt, jeder, der dort leitend und eigenverantwortlich tätig ist, muß persönlich Mitunternehmer sein, anderenfalls erzielt die Mitunternehmerschaft durch die Tätigkeit der leitend und verantwortlich tätigen Nicht-Mitunternehmer insoweit gewerbliche Einkünfte.

Gestalter von Vertragswerken für ärztliche Berufskooperationen müssen ungeachtet der vertragsarztspezifischen Besonderheiten und Begrifflichkeiten die steuerrechtlichen Vorgaben freiberuflicher Mitunternehmerschaften zwingend berücksichtigen, wenn gewerbliche Einkünfte vermieden werden sollen. In diesem Sinne lassen auch die beiden beim VIII. Senat des BFH unter den Aktenzeichen VIII R 62/13 und VIII R 63/13 anhängigen Revisionsverfahren keine Überraschungen erwarten.

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.

Fleischer/Hüttemann (Hrsg.),

Rechtshandbuch Unternehmensbewertung

Otto Schmidt Verlag, Köln, 2015, 1188 Seiten

Bei allen interessanten Aspekten der Unternehmensbewertung: Dies ist keine Wissenschaft. Bestenfalls können alle diese Methoden (scheinbar objektive) Anhaltspunkte für subjektive Aspekte bieten, nämlich Schein-Antworten auf die Fragen bieten, wie viel jemand bereit ist zu zahlen und wie viel der Verkäufer für sein Objekt haben will. Es gibt daher (in Anführungszeichen) einen „theoretisch richtigen Wert“ und eine Bandbreite „vertretbarer Werte“. Den dazwischenliegenden Spannungsbereich leuchtet dieses Werk in hervorragender Weise aus.

Hölters,

Handbuch Unternehmenskauf

Otto Schmidt Verlag, Köln, 8. Auflage, 2015, 1680 Seiten

Bei allen Aspekten des Kaufs von Unternehmen handelt es sich nicht nur um rechtlich und wirtschaftlich fassbare Größen, die sich in Formeln und betriebswirtschaftlichen Meßgrößen darstellen lassen, sondern um „lebendige“ Gebilde, in dem Menschen und deren Erfahrungen, Innovationen und know-how abgebildet sind. Darüber hinaus umfaßt auch dieses Werk (immerhin in 8. Auflage) alle rechtlichen und steuerlichen Aspekte, von Praktikern geschrieben für Praktiker.

Stürner,

Geschäftsleitung in fremdnützigen Organisationen

Diss. Heidelberg, 2011; Bd. 84 Schriftenreihe Deutsches, Europäisches und Vergleichendes Wirtschaftsrecht, Nomos Verlag, Baden-Baden, 2014, 697 Seiten, zugl. Diss. Heidelberg, 2013

Für die Geschäftsleitungen von Nonprofit-Organisationen

ist dies eine aktuelle Zusammenfassung jeglicher Haftungsdiskussion, verbunden mit dem compliance-Aspekten und den unterschiedlichen Ansätzen bei Hauptamtlichkeit und Ehrenamtlichen. Im Bereich der Vereine, Stiftungen und gGmbHs werden damit die Fragen der (oft unkritisch übernommenen) business judgement rule anhand der US-amerikanischen Diskussionen und Maßstäbe beleuchtet. Nicht nur lesenswert, sondern für Insider auch wichtig.

Münch,

Handbuch Familiensteuerrecht

C.H. Beck, München, 2015, 489 Seiten

Wenn ein Notar ein Buch schreibt, das sich mit dem Steuerrecht rund um Familien befaßt, erwartet man nicht unbedingt Überlegungen in Richtung „Steuerberatung 2020“ oder Gedanken hinsichtlich Asset Protection. Aber es ist schon richtig: In Zeiten vermehrter Spezialisierung wird der „Rundum-Berater“ immer wichtiger (wenn auch nicht unbedingt häufiger). Auch solche Bücher werden ebenfalls immer wichtiger, wenn auch nicht unbedingt häufiger.

Spindler/Stilz,

AktG

C.H. Beck, München, Kommentar, 3. Aufl., 2015, 2 Bände, 2672 und 2318 Seiten

Knapp 5.000 Seiten Kommentierung von über 40 Autoren haben dieses Werk in der Kommentierungs-Landschaft etabliert. In der übersichtlichen, lesbaren Form, verbunden mit Hervorhebungen, Randziffern, Fußnoten und einer paragrafenweise Kommentierung ist dieses zweibändige Werk sicherlich nun auch an seine Grenzen gestossen. Die Kommentierungs-Landschaft zum AktG wohl ebenso. Wollte man diese nun ausdünnen, so bliebe dieses Werk noch lange an Bord – was ihm auch zu wünschen ist.

Grashoff/Kleinmanns,

Aktuelles Steuerrecht

C.H. Beck, München, 11. Auflage 2015, 208 Seiten

Eine unserer Lieblingsbücher – über Jahre hinweg: Man kann sehr wohl Kompliziertes kurz und dennoch verständlich aufschreiben. So versucht man den Leser zu gewinnen und nicht etwa abzuschrecken. Vom Letzterem gibt es wahrlich genug.

Bornheim/Kröber,

Steuerstrafverteidigung

Erich Schmidt Verlag, Berlin, 3. Aufl. 2015, 605 Seiten

Seit der ersten Auflage im Jahr 2006 hat sich im Recht der Steuerstrafverteidigung so einiges getan. Vielleicht ist es dem zu verdanken, daß dieses Werk dem Umfang nach zu einem stattlichen Umfang herangewachsen ist. Hier wird gezeigt, daß „nur durch eine ineinandergreifende, abgestufte, strukturierte und alle Bereiche umfassende Strategie eine konsequente Verteidigung möglich ist. Es wird mehr und mehr Aufgabe des Verteidigers sein, „Ermittlungsergebnissen“ der Finanzbehörde – die nur allzuoft ein Gemenge aus tatsächlichen Fakten und und mehr oder weniger spekulativen Annahmen darstellen – eigene Fakten entgegenzustellen.“ Dem bleibt fast nichts hinzuzufügen.

Meinzer,

Steuroase Deutschland

C.H. Beck, München, 2015, 288 Seiten

Man weiß nicht so genau, ob der Autor das wirklich Ernst meint oder nicht. Aber schon ein Blick auf den Autor (Steuer- und Finanzanalyst beim Tax Justice network) und den Themen (Geldwäsche in Deutschland etc.) zeigt: Nach jahrelangem Gejammer über das Hochsteuerland Deutschland (haben nicht wir das Steuerzahlen erst erfunden?)

kommt einer daher und behauptet allen Ernstes, Deutschland sei eine Steuroase. Nur ohne Palmen.

Becksches Steuerberater Handbuch 2015/2016

Schriften des Deutschen wissenschaftlichen Instituts der Steuerberater e.V., C.H. Beck, München 2015, 2.450 Seiten

So unverzichtbar Handbücher dieser Art sind, wenn es darum geht, schnell einen möglichst umfassenden Überblick über einen Teilbereich des Steuerrechts zu bekommen, so gefährlich sind die umfangreichen überblickartigen Darstellungen des ausländischen Gesellschafts- und Steuerrechts. So ist der auf S. 1016 ff. dargestellte Teil des liechtensteinischen Steuerrechts teils sehr lückenhaft und entsprach auch bei Redaktionsschluß leider nicht mehr dem neuesten Stand. Auch der Teil Vereinsrecht/Vereinsbesteuerung beinhaltet Fehler, was am Verdienst der gerafften, oberflächlichen Beschreibung für den eiligen Leser kaum Abbruch tut.

Im nächsten Heft: Joecks/Jäger/Randt, **Steuerstrafrecht**; Münchener Kommentar, **BGB, Allgemeiner Teil und Schuldrecht AT**; Engelhardt/Wagenseil (Hrsg.), **Der mittelständische Konzern**; Gummert (Hrsg.), **Münchener Anwaltshandbuch Personengesellschaftsrecht**; Raiser/Veil, **Recht der Kapitalgesellschaften**.

Redaktion

Gesetzbuch24.de

www.gesetzbuch24.de

»Endlich ein Gesetzbuch
nach meinen Wünschen!«



- ▶ Sie wählen online Vorschriften aus
- ▶ Wir drucken Ihr persönliches Gesetzbuch
- ▶ Versandfertig innerhalb von 24 Stunden

BOORBERG



Basiswissen.

Neuaufgabe.

WWW.BOORBERG.DE

Grundzüge im Internationalen Steuerrecht

von Sebastian Korts, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, MBA, M.I. Tax, Köln

2016, 2., vollständig überarbeitete Auflage, 224 Seiten, € 28,-

ISBN 978-3-415-05551-3



in den gängigen Stores

Der Stellenwert des Internationalen Steuerrechts in der Anwaltspraxis wie bei Steuerberatern steigt, auch bedingt durch die wachsende Bedeutung der EU, weiter. Das Werk bietet einen zielgerichteten Einstieg in das komplexe Thema. Insbesondere die anwaltliche Sicht findet dabei Berücksichtigung.

Alle wichtigen Aspekte des Internationalen Steuerrechts werden angesprochen, unter anderem:

- Nationales Außensteuerrecht
- Doppelbesteuerungsabkommen
- Einfluss des Europarechts
- Missbrauchsdiskussion (»BEPS«)
- Internationales Erbschaftsteuerrecht
- Mitarbeiterentsendung

Mit der Einbeziehung des Themas »Internationales Erbschaftsteuerrecht« geht das Werk weit über den üblichen Rahmen hinaus. Berücksichtigt ist die Entwicklung des Internationalen Steuerrechts in Gesetzgebung, Rechtsprechung, Literatur und Verwaltung bis einschließlich Juli 2015.

Das Werk eignet sich für Rechtsanwälte, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, die einen Einstieg in das Rechtsgebiet suchen. Es wird bei der Ausbildung zum »Fachanwalt für Internationales Wirtschaftsrecht« eingesetzt.

 **BOORBERG**