

steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

3/2013

72. Ausgabe | 15. Jahrgang

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

Kirsten Bäuml,
Aachen

Dr. Jennifer Dikmen,
Bonn

81 **Editorial**

Wagner

Beiträge

- 82 Katzung/Noel **Finanzkontrolle Schwarzarbeit (FKS) – „Der unbekannte Ermittler“**
- 88 Knepper/Dornbusch **Umsatzsteuerbefreiung von Privatkliniken – ein Filetstück steuerlichen Wahnsinns**
- 92 Beul **« Renvoi préjudiciel substitutif » Die „Ersatzvorlage“ an den Europäischen Gerichtshof bei unterlassener Vorlage durch das letztinstanzliche Gericht in gewillkürter Vertretung**
- 105 Dinkgraeve **Die Auswirkungen des geplanten § 15 AStG-E nach dem JStG 2013 (Teil 1)**

114 **Termine**

www.steuerrecht.org

I.

Die Computer-Firma Apple ist jetzt vom amerikanischen Senats-Ermittlungsausschuß „verhört“ worden. Klar war, daß das Steuergebaren von Apple legal war. Dennoch ging es um „Steuertricks“, „ausweichen“, „verlagern“ und ähnliches. Also um etwas Unmoralisches, angesiedelt irgendwo zwischen Neid und Mißgunst. Das Ganze läßt an den ehemaligen Senator *Joseph McCarthy* denken, der freilich letztlich scheiterte.

II.

Die EU schlägt wieder mit Altbekanntem und Unverhofftem zu: Sie tut sich bekanntlich schwer mit Lebensmitteln, zu denen nicht nur Gurken und Bananen gehören, sondern auch das Olivenöl. Kaum ist die Olivenöl-Kännchen-Verordnung vom Tisch, geht's weiter: gut gemeint, schlecht gemacht – dieses Mal (sehr populär) gegen die Steuerländer. Die EU will transparentere Firmen und will die länderweise Berichterstattung als Mittel gegen die Steuerflucht erproben. Größere Unternehmen sollen zur länderweisen Berichterstattung über Gewinne, bezahlte Steuern und erhaltene Subventionen verpflichtet werden. Als Beitrag gegen „aggressive Steuerplanung“ sicher ein Beitrag zur Erwärmung des Klimas, heiße Luft also.

III.

Scheingewinne versteuern zu müssen, ist bitter – eine doppelte „Schädigung“ des Anlegers. Der 10. Senat des FG Köln hat jetzt einen Hoffnungsschimmer zugelassen und entschieden, daß Scheingewinne, hier Gutschriften bei Schneeballsystemen, die anschließend zusammenbrechen, nicht versteuert werden müssen. Die Entscheidung ist noch nicht rechtskräftig, gibt aber zu Hoffnungen Anlaß, daß vielleicht die alte Ambros-Rechtsprechung des BFH seit den 90er-Jahren ihr Ende findet.

IV.

Wir hoffen für alle, daß der Sommer auf einen Tag fällt, an dem wir frei haben.

Einen schönen Frühsommer wünscht

Ihr

Jürgen Wagner, LL.M.

Red. [steueranwaltsmagazin](#)

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

Redaktion

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

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

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

Die 73. Ausgabe des [steueranwaltsmagazin](#) erscheint am 15. August 2013.

Mitschreibende dieser Ausgabe:

Matthias Katzung, Rechtsanwalt in Düsseldorf; *Paul Noel*, Rechtsreferendar in Düsseldorf; *Mario Knepper* und *Stephan Dornbusch*, beide Rechtsanwälte in Bonn; *Carsten René Beul*, Rechtsanwalt in Neuwied; *Daniel Dinkgraeve*, Rechtsanwalt in München.

Fachbeirat

Allgemeines Steuerrecht

RA/StB **Andreas Jahn**, Meyer-Köring, Bonn; RA/StB/FA Handels- und Gesellschaftsrecht **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

Internationales Steuerrecht

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

Steuerstrafrecht

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

Europarecht

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

Impressum

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

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

ISSN 1615-5610

Finanzkontrolle Schwarzarbeit (FKS) – „Der unbekannte Ermittler“

Matthias Katzung, Rechtsanwalt/Steuerberater/Fachanwalt für Steuerrecht, und Paul Noel, Rechtsreferendar/Dipl.-Finanzwirt, Wessing & Partner, Düsseldorf

1. Einleitung

Seit 2004 übernimmt die Finanzkontrolle Schwarzarbeit (FKS) Prüfungs- und Ermittlungsaufgaben mit dem Ziel, Schwarzarbeit aufzudecken und zu ahnden. Die FKS führt Prüfungen in einschlägigen Branchen durch, insbesondere um Straftaten und Ordnungswidrigkeiten aufzudecken, die im Zusammenhang mit der Erbringung von Dienst- und Werkleistungen begangen werden.

Zwischen dem Sozialversicherungsrecht und dem Steuerrecht gibt es dort, wo Schwarzarbeit auftritt, eine Vielzahl von Schnittstellen. Deswegen stellt sich in Fällen der Schwarzarbeit notwendigerweise die Frage, wie weit die Prüfungskompetenzen der FKS gehen, welche Auswirkungen eine Prüfung der FKS auf ein mögliches Steuerstrafverfahren hat und wie die Kompetenzen zur Steuerfahndung und der (federführenden) Staatsanwaltschaft abzugrenzen sind.

2. Historie und Bedeutung der FKS

Anfang 2004 wurde die FKS erstmals, damals noch unter der Aufsicht der Oberfinanzdirektion Köln, im Rahmen der Schwarzarbeitsbekämpfung eingesetzt. Heute untersteht die FKS der Bundesfinanzdirektion West und ist organisatorisch in die Hauptzollämter eingebettet. Gesetzlicher Rahmen für den Einsatz der FKS auf dem Gebiet der Schwarzarbeitsbekämpfung ist das Gesetz zur Intensivierung der Bekämpfung der Schwarzarbeit und damit zusammenhängender Steuerhinterziehung (SchwarzArbG) vom 23.07.2004, welches am 01.08.2004 in Kraft trat.¹ In diesem bündelte der Gesetzgeber Regelungen aus den Sozialgesetzbüchern und erweiterte zugleich die Kompetenzen, um eine effektivere Bekämpfung der Schwarzarbeit zu ermöglichen.

Personell setzt sich die FKS aus (ehemaligen) Mitarbeitern der Bundesagentur für Arbeit und Bediensteten der Zollverwaltung zusammen. Aktuell umfaßt die FKS ca. 6.700 Mitarbeiter (ca. 20% der gesamten Zollverwaltung).²

Zumindest statistisch war die FKS bislang erfolgreich. Während die „Schattenwirtschaft“ 2003 noch 17,1% des BIP ausmachte, betrug der prozentuale Anteil in 2012 „nur“ noch 13,4%.³ Angesichts geschätzter 340 Mrd. €, die die Schattenwirtschaft jährlich umsetzen soll, liegt noch ein weiter Weg vor den in die Bekämpfung der Schwarzarbeit involvierten Behörden.

Den Umfang der Arbeit der FKS zeigt die aktuelle Zollbilanz für das Jahr 2012. Danach wurden über einer halbe

Million Personenbefragungen und 66.000 Prüfungen von Arbeitgebern durchgeführt. Zudem leitete die FKS 104.283 Ermittlungsverfahren ein und deckte dabei Schäden durch Schwarzarbeit in Höhe von 750 Mio. € auf.⁴

Folgende Branchen werden durch die FKS insbesondere geprüft:

- Großbaustellen und das Baugewerbe im allgemeinen,
- Güterverkehr,
- Gaststätten- und Beherbergungsgewerbe,
- Personenbeförderungsgewerbe,
- Speditions-, Transport- und damit verbundene Logistikgewerbe,
- Schaustellergewerbe und Unternehmen, die sich am Auf- und Abbau von Messen und Ausstellungen beteiligen,
- Gebäudereinigung.

3. Eingriffsvoraussetzungen und Befugnisse der FKS

3.1. Begriff der Schwarzarbeit

Die FKS ermittelt in Fällen der Schwarzarbeit. Klassisches Beispiel für Schwarzarbeit ist die Tätigkeit eines Arbeitnehmers für seinen Arbeitgeber auf der gemeinsam verabredeten Grundlage, daß die Entlohnung durch die Auszahlung von Schwarzlohn erfolgt. Dabei führt der Arbeitgeber – absprachegemäß – entgegen seiner gesetzlichen Verpflichtung weder Sozialversicherungsbeiträge noch Lohnsteuer an die zuständigen Stellen ab. Für die Beteiligten ergeben sich daraus auf beiden Seiten wirtschaftliche Vorteile. Der Arbeitgeber hat durch die niedrigeren Lohnkosten einen Wettbewerbsvorteil und der Arbeitnehmer profitiert in der Regel von einem höheren Nettoeinkommen oder/und dem Weiterbezug von Sozialleistungen.⁵

1 BGBl. I 2004, 1842.

2 www.zoll.de.

3 Vgl. Schattenwirtschaftsprognose des Instituts für angewandte Wirtschaftsforschung e.V., zu finden unter: www.iaw.edu.

4 Die Jahresstatistik 2012 der Bundeszollverwaltung ist zu finden unter: http://www.zoll.de/SharedDocs/Broschueren/Die-Zollverwaltung/jahresstatistik_2012.html;jsessionid=23D3F7A1E3D76EE10488B6B3C4892480.

5 Zum System der Schwarzarbeit: *Boxleitner* in Wabnitz/Janovsky, Handbuch des Wirtschafts- und Steuerstrafrechts, 3. Aufl. (2007), § 17 Rn. 41 ff.

§ 1 Abs. 2 SchwarzArbG enthält eine Legaldefinition des Begriffs der Schwarzarbeit. Danach leistet Schwarzarbeit, wer Dienst- oder Werkleistungen erbringt oder ausführen läßt und dabei:

- als Arbeitgeber, Unternehmer und versicherungspflichtiger Selbständiger die sozialversicherungsrechtlichen Melde-, Beitrags- oder Auszeichnungspflichten nicht erfüllt,
- als Steuerpflichtiger den steuerlichen Pflichten nicht nachkommt, die sich aus dem Bezug bzw. der Beauftragung von Dienst- oder Werkleistungen ergeben,
- als Empfänger von Sozialleistungen seine Mitteilungspflichten gegenüber dem Sozialleistungsträger, die sich aus Dienst- oder Werkleistungen ergeben, nicht erfüllt,
- als Gewerbetreibender gegen die sich aus § 14 oder § 55 GewO ergebenden Pflichten verstößt (Anzeige eines Gewerbes bzw. Erwerb einer Reisegewerbekarte),
- als Erbringer von Dienst- oder Werkleistungen ein zulassungspflichtiges Handwerk betreibt, ohne sich in die Handwerksrolle eintragen zu lassen.

Von der Regelung ausgenommen sind Tätigkeiten, die nicht nachhaltig auf Gewinn ausgerichtet sind (§ 1 Abs. 2 SchwarzArbG). Dazu gehören insbesondere Gefälligkeiten unter Angehörigen und Nachbarn, auch wenn diese gegen ein geringes Entgelt ausgeübt werden. Eine beitragsmäßige Grenze existiert nicht. Ob eine strafrechtlich nicht relevante Gefälligkeit vorliegt, ist jeweils im konkreten Einzelfall zu entscheiden und beurteilt sich u.a. nach Art und Dauer der Tätigkeit sowie der Höhe der Gegenleistung.

3.2. Befugnisse/Kompetenzen

Welche Befugnisse und Kompetenzen der FKS zustehen, soll anhand von Beispielen verdeutlicht werden.

Beispiel 1

Es ist Montagmorgen. Kurz bevor Sie zu Ihrer Arbeit aufbrechen wollen, klingelt es an Ihrer Tür und die FKS stellt sich vor. Ordnungsgemäß ausgewiesen beginnen die Bediensteten des Zolls mit einer Befragung. Die Bediensteten fragen nach einer Frau Müller, die bei Ihnen (in Ihrem Auftrag) zweimal die Woche die Wohnung putzt und dafür monatlich 200 € bar erhält. Zufälligerweise ist Frau Müller während der Befragung auch in Ihrer Wohnung und kommt ihrer Tätigkeit als Putzfrau nach.

Frau Müller bezieht eine Rente wegen verminderter Erwerbsfähigkeit. Ein Gewerbe hat sie nicht angemeldet. Auch eine Meldung bei der Bundesknappschaft verbunden mit der Abführung der pauschalen Sätze für eine geringfügige Beschäftigung erfolgte nicht, da Frau Müller um ihren Rentenanspruch fürchtet.

3.2.1 Prüfungen der FKS

§ 2 SchwarzArbG definiert die Prüfungsaufgaben der FKS. Primäre Aufgabe der FKS ist es danach, Verstöße gegen sozialrechtliche Bestimmungen aufzudecken

(§ 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 – 3 SchwarzArbG). Daneben prüft die FKS nach § 2 Abs. 1 S. 3 SchwarzArbG auch, ob Anhaltspunkte dafür bestehen, daß Steuerpflichtige den sich aus Dienst- und Werkleistungen ergebenden steuerlichen Pflichten nicht nachgekommen sind.⁶ Die Prüfung der Arbeitsgenehmigungen von Ausländern und die Überprüfung von Arbeitsbedingungen sind ebenso vom Katalog des § 2 SchwarzArbG erfaßt. Zudem nehmen einige Vorschriften des SchwarzArbG auf § 2 SchwarzArbG als zentrale Zuständigkeitsnorm Bezug.

Aus den Regelungen des SchwarzArbG ergibt sich, daß die FKS den Fall der Putzhilfe aus Beispiel 1 zwar überprüfen darf, der Ablauf der Prüfung und der Verfahrensabschluß aber weiteren gesetzlichen Vorgaben unterworfen ist. So ist die unangemeldete Beschäftigung einer Putzhilfe in einem Privathaushalt für den Arbeitgeber zwar nicht strafbar⁷, gleichwohl ist die FKS befugt, zur Verfolgung der durch die unangemeldete Beschäftigung verwirklichten Ordnungswidrigkeiten Ermittlungen vorzunehmen.⁸

Zu diesen Ermittlungen gehört – auch in Fällen der unangemeldeten Beschäftigung einer Putzhilfe – die Befragung von Arbeitnehmern, Arbeitgebern, Auftraggebern und Dritten zu ihren Beschäftigungsverhältnissen gem. § 5 Abs. 1 SchwarzArbG. In diesem Zusammenhang ist zu beachten, daß der Begriff des Auftraggebers durch den BFH in einer aktuellen Entscheidung vom 23.10.2012 sehr weit ausgelegt wurde.⁹ Danach wird als Auftraggeber im Sinne der §§ 3 – 5 SchwarzArbG bereits derjenige bewertet, der eine Dienst- oder Werkleistung durch Personen ausführen läßt, die ihm dafür vereinbarungsgemäß zur Verfügung stehen. Hiervon umfaßt sind auch Personen, denen die Steuerung von Personen verbindlich übertragen worden ist. So wurde eine örtliche Taxizentrale, die Fahraufträge an angeschlossene Taxiunternehmen vermittelte, durch den BFH in seiner Entscheidung vom 23.10.2012 als Auftraggeber bewertet.

Eine Befragung durch die FKS gem. § 5 SchwarzArbG würde in Beispiel 1 der Überprüfung dienen, ob der Arbeitgeber die erforderliche Meldung nach § 28a Abs. 7 SGB IV (sogenanntes Haushaltsscheckverfahren) vorgenommen hat. Zudem würde die FKS prüfen, ob die unangemeldete Tätigkeit dem Rentenbezug der Putzhilfe entgegensteht.

Zur Durchführung von Prüfungen ist die FKS gem. § 3 SchwarzArbG zum Betreten von Geschäftsräumen und Grundstücken von Arbeitgebern und Auftraggebern berech-

6 Dies jedoch nur zur Erfüllung der Mitteilungspflicht nach § 6 SchwarzArbG.

7 Die Strafbarkeit wegen Vorenthalten und Veruntreuen von Arbeitsentgelten nach § 266a StGB ist nach § 111 Abs. 1 S. 2 SGB IV und nach § 209 Abs. 1 S. 2 SGB VII ausgenommen. Die Strafbarkeit nach § 370 AO wegen Steuerhinterziehung entfällt nach § 50e EStG.

8 Im Übrigen besteht der Verdacht der Strafbarkeit wegen Betruges nach § 263 Abs. 1 StGB der Putzfrau zu Lasten des Rententrägers.

9 BFH, Urteil v. 23.10.2012 – VII R 41/10, DStRE 2013, 311.

tigt. Das Betreten von Privaträumen ist von § 3 SchwarzArbG aber nicht umfasst, insoweit wird die Privatwohnung durch Art. 13 GG geschützt. Bei Beschäftigung einer Putz-hilfe in einem Privathaushalt ist der Arbeitgeber somit nicht verpflichtet, der FKS Zutritt zu seiner Privatwoh-nung zu gewähren. Unterlagen, die für die Durchfüh-rung der Prüfung durch die FKS von Relevanz sind, bei-spielsweise ein schriftlicher Arbeitsvertrag, müssen aber gem. §§ 4 Abs. 2, 5 SchwarzArbG durch den Arbeitge-ber vorgelegt werden. Wird der Verpflichtung zur Vorlage von Dokumenten nicht nachgekommen, kann dies nach § 8 Abs. 2 SchwarzArbG als Ordnungswidrigkeit verfolgt werden.

Die Auskunftspflichten der zur Mitwirkung ver-pflichteten Personen bestehen nicht uneingeschränkt. Zum Schutz der Mitwirkungsverpflichteten wurde in § 5 Abs. 1 S. 3 SchwarzArbG der nemo-tenetur-Grund-satz verankert. Danach besteht ein Aussageverweige-rungsrecht, wenn die Auskünfte die verpflichtete Per-son oder eine ihr nahe stehende Person (im Sinne des § 383 Abs. 1 Nr. 1 – 3 ZPO) der Gefahr aussetzen würden, wegen einer Straftat oder einer Ordnungswidrigkeit verfolgt zu werden.

Zusammengefaßt ergeben sich aus dem SchwarzArbG folgende Befugnisse und Verpflichtungen:

§ 3 SchwarzArbG	Betretungsrecht von Grundstücken und Geschäftsräumen
§ 4 SchwarzArbG	Prüfung von Unterlagen
§ 5 SchwarzArbG	Umfassende Mitwirkungspflichten der geprüften Personen – insbesondere Auskunftserteilung und Herausgabe von Unterlagen

Die Mitwirkungspflichten gem. § 5 SchwarzArbG kön-nen mittels der Zwangsmittel der Abgabenordnung durch-gesetzt werden. § 22 SchwarzArbG bestimmt, daß auf das Verwaltungsverfahren der FKS nach dem SchwarzArbG die Vorschriften der Abgabenordnung (AO) grundsätzlich An-wendung finden. Hieraus ergibt sich, daß Verwaltungsakte der FKS mit einem Einspruch angefochten werden können, der jedoch gem. § 361 AO keine aufschiebende Wirkung entfaltet.

3.2.2 Mitteilungspflichten der FKS sowie anderer Behörden

Neben den zentralen Vorschriften über die Prüfungskom-petenz der FKS bildet die umfassende Mitteilungspflicht der FKS und der beteiligten bzw. unterstützenden Behör-den einen weiteren Schwerpunkt des SchwarzArbG. Gem. § 6 SchwarzArbG tauschen die beteiligten Behörden un-tereinander alle relevanten Informationen aus, die für die Prüfung nach dem SchwarzArbG bzw. zur Verfolgung von Straftaten und Ordnungswidrigkeiten erforderlich sind. Hierdurch wird ein umfassendes Informationsnetzwerk

zwischen den einzelnen Behörden begründet. In der Pra-xis erfolgen daher regelmäßig Mitteilungen der FKS an die Finanzämter, die Bundesagentur für Arbeit, die Sozialämter und die Ausländerbehörden.¹⁰ In diesem Zusammenhang steht auch die auf Bundesebene eingerichtete zentrale Da-tenbank der FKS gem. § 16 SchwarzArbG, in der Daten über Schwarzarbeit und illegale Beschäftigung gesammelt und gespeichert werden.

3.3- Materielle Voraussetzungen für Prüfungen nach dem SchwarzArbG

3.3.1 Anfangsverdacht oder Anhaltspunkte

Nach Auffassung des Zolls prüft die FKS auch dann, wenn kein Verdacht oder Anhaltspunkte für relevante Straftaten oder Ordnungswidrigkeiten vorliegen. So heißt es in einer Broschüre des Zolls eindeutig: „Die Beschäftigten der Fi-nanzkontrolle Schwarzarbeit führen verdachtsunabhän-gige Prüfungen durch.“ An anderer Stelle heißt es: „Der Zoll prüft unangekündigt und verdachtslos. Er nimmt sich auch zurückliegende Zeiträume vor.“

Tatsächlich ergibt sich unmittelbar aus dem Schwarz-ArbG nicht, daß zumindest das Vorliegen eines Anfangsver-dachtes Voraussetzung für eine Prüfung durch die FKS ist. Gleichwohl fordern Teile der Literatur einen Anfangsver-dacht für eine Ordnungswidrigkeit oder eine Straftat, um willkürliche Prüfungen ins „Blaue hinein“ zu verhindern.¹¹

In der Praxis gelten Anhaltspunkte, die unter dem straf-prozessualen Anfangsverdacht liegen, als ausreichend für eine Prüfung durch die FKS. Folglich wird insbesondere in den Branchen ohne konkreten Anfangsverdacht geprüft, in denen die Erfahrung gezeigt hat, daß typischerweise Schwarzarbeit vermehrt auftritt. Insofern wird auf empi-rische Anhaltspunkte für das Vorliegen von Schwarzarbeit und damit für Straftaten und Ordnungswidrigkeiten abge-stellt.

3.3.2 Prüfungsanordnung

Über § 22 SchwarzArbG findet die AO für das Verwaltungs-verfahren nach dem SchwarzArbG grundsätzlich Anwen-dung. Hieraus resultiert aber nicht, daß die Prüfungen der FKS den strengen Anforderungen der §§ 196, 197 AO un-terliegen würden.¹² Aus §§ 196, 197 AO, die das Verfah-ren der Außenprüfung regeln, ergibt sich unter anderem, daß Außenprüfungen grundsätzlich angemessene Zeit vor-her schriftlich ankündigt werden müssen. Eine Ausnahme von diesem Grundsatz besteht nur, wenn die vorherige Prü-fungsanordnung den Prüfungszweck gefährden würde.

10 *Wamers* in: Fehn, Schwarzarbeitsbekämpfungsgesetz, § 6 Rn. 22.

11 *Spatscheck/Fraedrich* fordern, wenn es um die Verfolgung von Straf-taten geht, einen Anfangsverdacht: *Spatscheck/Fraedrich*, NZBau 2007, 673, 675; dazu auch *Salditt*, BB-Spezial 2004, 1.

12 Anderer Auffassung insoweit: *Fehn* in NK-SchwarzArbG, §§ 22, 23 Rn. 9 f.

Der Prüfungszweck gilt als gefährdet, wenn Anhaltspunkte für Straftaten oder Ordnungswidrigkeiten vorliegen und der Pflichtige aufgrund der frühzeitigen Bekanntgabe der Prüfungsanordnung die Möglichkeit der Manipulation hätte.¹³ Die im Zusammenhang mit der Gefährdung des Untersuchungszwecks anzustellende Prognose steht im Widerspruch zum Selbstverständnis des Zolls, wonach die FKS Prüfungen verdachtsunabhängig durchführen darf, und den insoweit fehlenden Regelungen im SchwarzArbG.

Unabhängig von der Auffassung des Zolls zur Zulässigkeit verdachtsunabhängiger Prüfungen durch die FKS geht die überwiegende Ansicht davon aus, daß die §§ 196, 197 AO auf Prüfungen nach dem SchwarzArbG nicht anzuwenden sind.¹⁴ Zur Begründung wird ausgeführt, das eine Prüfung der FKS gerade keine Außenprüfung im Sinne der AO sei, weswegen die Vorschriften der §§ 196, 197 AO trotz des allgemeinen Verweises in § 22 SchwarzArbG auf die AO nicht anwendbar seien. Weiter wird ausgeführt, daß eine FKS-Prüfung nicht unmittelbar dazu diene, steuerliche Sachverhalte zu ermitteln und präventiv sei (und damit einer steuerlichen Nachschau im Sinne des § 210 AO vergleichbar, für die ebenfalls keine Prüfungsanordnung erforderlich sei).

Zwischenergebnis: Das SchwarzArbG ermöglicht der FKS ein verdachtsunabhängiges Prüfungsrecht, das an keine formellen Erfordernisse wie etwa eine schriftliche Prüfungsanordnung gebunden ist.

4. Zuständigkeiten der beteiligten Ermittlungsbehörden

Insbesondere bei Verfahren, die unterschiedliche Strafverwürfe zum Gegenstand haben, stellt sich die Frage, wann ist die FKS, Steuerfahndung oder Staatsanwaltschaft zuständig.

Zur Verdeutlichung des Verhältnisses der Ermittlungsbehörden untereinander und zur Abgrenzung der Zuständigkeiten dient das folgende Beispiel:

Beispiel 2

Eheleute Meyer lassen von der A-GmbH ein Mehrfamilienhaus errichten, um einen Teil zu vermieten und einen anderen Teil selbst zu nutzen. An der Straße vor der Baustelle hat die A-GmbH ein Werbeschild aufgestellt, auf dem es heißt: „Schlüsselfertiges Bauen durch die A-GmbH“.

Die Eheleute Meyer streiten seit Erteilung der Baugenehmigung mit dem Nachbarn N über die Einhaltung von Abstandsregelungen zwischen den angrenzenden Gebäuden.

Variante a): Der aufmerksame N sieht auf der Baustelle Fahrzeuge der F-GmbH und denkt sich, daß hier etwas nicht stimmen könne, und zeigt den Vorgang dem Zoll an. Tatsächlich hat die A-GmbH die F-GmbH als Subunternehmer mit einigen Arbeiten beauftragt. Die F-GmbH beschäftigt ohne das Wissen der Eheleute Meyer und der A-GmbH unangemeldete Arbeiter aus einem Nicht-EU-Land, die zudem über keine Arbeitserlaubnis verfügen.

Variante b): N erkennt private PKW, in denen unsachgemäß Werkzeuge und Baumaterial verstaut sind, auf der Baustelle der Eheleute Meyer und meldet auch dies dem Zoll. Tatsächlich gehören die Fahrzeuge deutschen Arbeitern, die kein Gewerbe angemeldet haben und von den Eheleuten Meyer für bestimmte Werkleistungen beauftragt worden sind.

In beiden Fällen nimmt die FKS die Ermittlungen auf und überprüft nach §§ 2 ff. SchwarzArbG die Baustelle.

Die Zuständigkeitsverteilung im Ermittlungsverfahren ist abhängig von den Straftatbeständen, die durch die „Schwarzarbeit“ verwirklicht und von der FKS im Rahmen ihrer Prüfung aufgedeckt werden.

4.1. Fallvariante a)

In Fallvariante a) ist die FKS nach § 2 Abs. 1 Nr. 4 SchwarzArbG zu Ermittlungen wegen möglicher Verstöße gegen aufenthaltsrechtliche Bestimmungen, Vorschriften über das Erfordernis von Arbeitsgenehmigungen und gegen das SchwarzArbG befugt. Über den möglichen Verfahrensabschluß nach Abschluß der Ermittlungen entscheidet anschließend die Staatsanwaltschaft.

Zu prüfen sind in Fallvariante a) Verstöße gegen § 95 Aufenthaltsg durch die ohne den erforderlichen Aufenthaltstitel in Deutschland tätigen Arbeitnehmer der F-GmbH sowie Verstöße der verantwortlichen Personen (i.S.d. § 14 StGB) der F-GmbH gegen § 98 Aufenthaltsg. Daneben ist die Begehung von Ordnungswidrigkeiten wegen der Beschäftigung bzw. Tätigkeit von Ausländern ohne die erforderliche Arbeitsgenehmigung zu prüfen (§ 404 Abs. 2 Nr. 3 und 4 SGB III i.V.m. § 4 Abs. 3 Aufenthaltsg).

Außerdem ist in Fallvariante a) eine mögliche Strafbarkeit der verantwortlichen Personen der F-GmbH nach dem SchwarzArbG wegen illegaler Beschäftigung von Ausländern mit einem ausbeuterischen Charakter (§ 10 SchwarzArbG) oder in einem größeren Umfang (§ 11 SchwarzArbG) zu prüfen. Die ausbeuterische Beschäftigung von ausländischen Arbeitnehmern liegt schon dann vor, wenn nur eine einzige Arbeitsbedingung eines Ausländers in einem auffälligen Mißverhältnis zu der entsprechenden Arbeitsbedingung eines deutschen Arbeitnehmers mit vergleichbarer Tätigkeit steht.¹⁵ Eine illegale Beschäftigung in größerem Umfang ist gegeben, wenn gleichzeitig mehr als fünf oder wiederholt ausländische Arbeitnehmer ohne Arbeitserlaubnis beschäftigt werden.¹⁶

¹³ Vgl. Tipke/Kruse, AO, § 197 Rn. 6; Pahlke/Koenig, AO, § 197 Rn. 29.

¹⁴ Vgl. dazu FG Hamburg, Urteil v. 22.06.2012 – 4 K 46/12, PStR 2012, 263; FG Hamburg, Urteil v. 20.10.2010 – 4 K 34/10, PStR 2011, 113; letztlich bestätigt durch BFH, Urteil v. 23.10.2010 – VII R 41/10, DStRE 2013, 311.

¹⁵ Fehn in NK-SchwarzArbG, §§ 10, 11 Rn. 4.

¹⁶ Fehn in NK-SchwarzArbG, §§ 10, 11 Rn. 9.

Die Bediensteten der FKS verfügen gem. § 14 SchwarzArbG – als Ermittlungsbeamte der Staatsanwaltschaft – über die gleichen Befugnisse wie die Polizeivollzugsbehörden nach der StPO.¹⁷ „Herrin“ über die durchzuführenden Ermittlungen bleibt aber die Staatsanwaltschaft, die am Ende über den Abschluß des Ermittlungsverfahrens entscheidet.¹⁸

4.2. Fallvariante b)

In Fallvariante b) sind die steuerlichen Pflichten der Betroffenen durch die zuständigen Landesfinanzbehörden zu überprüfen (§ 2 Abs. 1 S. 2 SchwarzArbG). Die Kompetenz der FKS ist insoweit auf die Mitteilung der steuerlich erheblichen Verdachtsmomente beschränkt, die dann durch die Finanzämter für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung aufgegriffen werden.¹⁹ Für eine eigenständige steuerliche Prüfung des Sachverhalts durch die FKS sieht das SchwarzArbG keine Ermächtigungsgrundlage vor.

Aus dem in Fallbeispiel b) dargestellten Sachverhalt ergibt sich ein hinreichender Tatverdacht für eine Steuerhinterziehung (§ 370 AO). Soweit unangemeldete Gewerbe betrieben werden, liegt die Hinterziehung von Einkommen-, Gewerbe- und Umsatzsteuer nahe. Stellt die FKS derartige Fälle fest, ist sie verpflichtet, den Sachverhalt der Steuerfahndung mitzuteilen (§ 6 SchwarzArbG). Eine entsprechende Verpflichtung würde auch in dem in Fallvariante

a) dargestellten Sachverhalt bestehen, falls die FKS im Rahmen ihrer Ermittlungen hinreichende Verdachtsmomente für eine Lohnsteuerhinterziehung feststellen sollte.

Die Zuständigkeitszuweisung zwischen Staatsanwaltschaft und der FKS wird aus verschiedenen Regelungen des OWiG (§§ 21, 40–44 OWiG) deutlich. Liegen Anhaltspunkte für eine Straftat vor, gibt die Verwaltungsbehörde das Verfahren an die Staatsanwaltschaft ab (§ 41 OWiG). Sollte sich der strafrechtliche Verdacht nicht bestätigen, der Verdacht einer Ordnungswidrigkeit aber fortbestehen, kann die Staatsanwaltschaft das Verfahren wieder an die Verwaltungsbehörde übertragen.

Von der Ermittlungskompetenz der FKS und Staatsanwaltschaft ist die der Steuerfahndung zu unterscheiden. Diese ist in §§ 404 S. 1, 208 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 3 AO normiert. Aus § 404 S. 1 AO ergeben sich strafprozessuale Er-

mittlungsbefugnisse. Zudem verweist § 404 S. 2 AO auf § 399 Abs. 2 S. 2 AO und § 110 StPO.

Nach § 208 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 3 AO ist die Steuerfahndung zu Ermittlungen im Rahmen der Aufdeckung von Steuerstraftaten, Steuerordnungswidrigkeiten und unbekanntem Steuerfällen befugt. Zudem ist die Steuerfahndung gem. § 208 Abs. 1 Nr. 2 AO berechtigt, Feststellungen über Besteuerungsgrundlagen in Fällen von Steuerstraftaten bzw. Steuerordnungswidrigkeiten zu treffen. Die Steuerfahndung ist keine Finanzbehörde im Sinne von § 386 Abs. 2 AO, weswegen ihr keine Befugnisse zur selbständigen Durchführung des Ermittlungsverfahrens nach § 399 Abs. 1 AO zustehen.²⁰ Die Beamten der Steuerfahndung sind lediglich Ermittlungspersonen der Staatsanwaltschaft gem. § 152 GVG.²¹ Finanzbehörde im Sinne des § 386 Abs. 2 AO ist die Straf- und Bußgeldsachenstelle, der die Ermittlungsbefugnisse nach § 399 Abs. 1 AO uneingeschränkt zustehen.²²

Die vorgenannten Ermittlungsbefugnisse der Steuerfahndung sowie Straf- und Bußgeldsachenstelle sind nach § 386 AO sachlich beschränkt auf die Ermittlung von Steuerstraftaten. Hieraus resultiert eine Verpflichtung zur Abgabe des Verfahrens an die Staatsanwaltschaft, soweit der Gegenstand der Ermittlungen nicht lediglich Steuerstraftaten betrifft. Zudem besteht gem. § 386 Abs. 4 AO ein Evokationsrecht der Staatsanwaltschaft, auch wenn Gegenstand der Ermittlungen ausschließlich Steuerstraftaten sind.

Zuständigkeiten der Ermittlungsbehörden in tabellarischer Übersicht:

	FKS	Steuerfahndung	Staatsanwaltschaft
Gesetzliche Grundlage	§§ 2 ff., 14 SchwarzArbG	§§ 404, 208 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 3 AO	StPO; § 386 Abs. 4 AO
Befugnisse	Ermittlungsbefugnisse wie Polizeivollzugsbehörde nach StPO	Strafprozessuale Ermittlungsbefugnisse, soweit Ermittlungen wegen Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit.	„Herrin“ des Ermittlungsverfahrens; Ausnahme § 386 Abs. 2 AO: Finanzbehörde (StraBu) ermittelt in Steuerstrafverfahren
Wechsel der Zuständigkeit	Bei Verdacht für Straftat: Abgabe an StA; FKS dann nur noch Ermittlungspersonen der StA	Evokationsrecht der Staatsanwaltschaft auch in Fällen des § 386 Abs. 2 AO gem. § 386 Abs. 4 AO	

17 § 14 SchwarzArbG verdrängt als lex specialis auch die Regelungen der AO, die auf die FKS grundsätzlich Anwendung finden würden, vgl. dazu Buse, AO-StB 2007, 80.

18 Boxleitner in Wabnitz/Janovsky, Handbuch des Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, 3. Aufl. (2007), § 17 Rn. 22 ff.

19 Olgemöller spricht von einer „vorprüfenden Befugnis“, Olgemöller, AG 2007, 619; Mössmer/Moosburger, wistra 2007, 58 f.

20 Jäger in Klein, Abgabenordnung, 11. Aufl. (2012), § 404 Rn. 10.

21 Jäger in Klein, Abgabenordnung, 11. Aufl. (2012), § 404 Rn. 11.

22 Hilgers-Kloutzsch in Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 386 Rn. 32.

5. Einzelfragen

5.1. Auswirkungen einer Prüfung durch die FKS auf die Selbstanzeige im Sinne des § 371 AO

Umstritten war die Frage, ob eine Prüfung durch die FKS die strafbefreiende Wirkung einer Selbstanzeige im Sinne des § 371 AO aufhebt. Gem. § 371 Abs. 2 Nr. 1 lit. c) AO tritt die Straffreiheit nicht ein, wenn ein Amtsträger der Finanzbehörde zur steuerlichen Prüfung, zur Ermittlung einer Steuerstraftat oder einer Steuerordnungswidrigkeit erschienen ist. Zwar sind Beamte der FKS Teil der Finanzverwaltung und damit auch Amtsträger der Finanzbehörde, eine Prüfung der FKS stellt jedoch keine steuerliche Prüfung im Sinne des § 371 Abs. 2 AO dar.²³ Steuerliche Prüfungen sind nur solche Maßnahmen, die der Ermittlung der steuerlichen Verhältnisse eines Steuerpflichtigen zur richtigen und vollständigen Steuerfestsetzung dienen.²⁴ Nach § 2 Abs. 1 S. 2 SchwarzArbG sind für die Überprüfung der Erfüllung der laufenden steuerlichen Pflichten die Landesfinanzbehörden (Finanzämter) zuständig. An diesen Prüfungen darf die FKS lediglich mitwirken (§ 2 Abs. 1 S. 3 SchwarzArbG). Eine Berechtigung der FKS zur Überprüfung zurückliegender Steuerfestsetzungen besteht nicht.

5.2. Nichtstrafrechtliche Konsequenzen

§ 21 SchwarzArbG sieht als weitere Konsequenz vor, daß bei schwerwiegenden Taten im Zusammenhang mit illegaler Beschäftigung, die mit einer Freiheitsstrafe von mindestens 3 Monaten oder einer Geldstrafe von mindestens 90 Tages-

sätzen sanktioniert wurden, für die Dauer von bis zu 3 Jahren ein Ausschluß von öffentlichen Bauaufträgen erfolgt. Entsprechendes gilt bei der Verhängung einer Geldbuße in Höhe von wenigstens EUR 2.500.

6. Fazit

Mit der Einführung des Gesetzes zur Intensivierung der Bekämpfung der Schwarzarbeit und damit zusammenhängender Steuerhinterziehung (SchwarzArbG) hat der Gesetzgeber eine weitreichende rechtliche Grundlage für den Einsatz der FKS auf dem Gebiet der Schwarzarbeitsbekämpfung geschaffen. Unter anderem durch die Möglichkeit zur Durchführung unangekündigter Prüfungen und die durch das SchwarzArbG eingeräumten Ermittlungsbefugnisse steht der FKS ein umfangreiches Instrumentarium zur Verfügung, um Straftaten und Ordnungswidrigkeiten aufzudecken, die durch Schwarzarbeit verwirklicht werden.

Die Abgrenzung der Kompetenzen der unterschiedlichen Ermittlungsbehörden in Fällen der Schwarzarbeit kann dabei zu Abstimmungsproblemen zwischen den beteiligten Behörden führen, die nicht selten auf die rechtlichen Berater der Betroffenen ausstrahlen. Besserung ist insoweit nicht in Sicht, was der gescheiterte Entwurf des JStG 2013 bestätigt. In diesem war eine sogenannte Lohnsteuernachschau vorgesehen, die die Zusammenarbeit der FKS und Lohnsteueraußenprüfung regeln und erleichtern sollte.

²³ Spatscheck/Fraedrich, NZBau 2007, 673, 677; Buse, AO-StB 2007, 80; Möller, PStR 2012, 13.

²⁴ Jäger in Klein, Abgabenordnung, 11. Aufl. (2012), § 371 Rn. 50.



Bilanzierung und Rechnungslegung nach Handels- und Steuerrecht

in tabellarischen Übersichten

von Professor Dr. Heinz Stehle, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Dr. Anselm Stehle, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, und Dipl. oec. Norbert Leuz, Steuerberater

2010, 7. Auflage, 156 Seiten, € 35,-; ISBN 978-3-415-04559-0

Die Broschüre vermittelt Praktikern schnelle, gründliche und systematische Informationen für ihre tägliche Arbeit. Sie dient gleichermaßen Studenten als Orientierungshilfe und Einstieg in die Bilanzierung und Rechnungslegung. Die Themenschwerpunkte des bewährten Werks sind in fünf tabellarischen Übersichten dargestellt. In die siebte Auflage haben die Autoren insbesondere die weitreichenden Neuerungen des Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts (BilMoG) eingearbeitet. Die deutschen Rechnungslegungsvorschriften für den Jahres- und Konzernabschluss im Vergleich zu IAS/IFRS sind ebenfalls dargestellt.

BOORBERG

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

SZ0612

Umsatzsteuerbefreiung von Privatkliniken – ein Filetstück steuerlichen Wahnsinns

Mario Knepper, Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht, und Dr. Stephan Dornbusch, Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht, MEYER-Köring, Bonn*

1. Problemaufriß

Leistungen reiner Privatkliniken, welche die Genehmigungsvoraussetzungen des § 30 GewO erfüllen, nach § 108 SGB V zur Behandlung von gesetzlich versicherten Patienten aber nicht zugelassen sind, waren bis zum 31. 12. 2008 unter den Voraussetzungen des § 4 Nr. 16 lit. b) UStG a.F. in Verbindung mit § 67 Abs. 2 AO von der Umsatzsteuer befreit. Voraussetzung für die Umsatzsteuerbefreiung war, daß mindestens 40% der jährlichen Belegungstage bzw. Berechnungstage auf Patienten entfielen, bei denen keine höheren Entgelte als die Entgelte für allgemeine Krankenhausleistungen nach § 7 Krankenhausentgeltgesetz (KHEntgG) und § 10 Bundespflegesatzverordnung (BPIFV) berechnet werden (sog. „Zweckbetriebsgrenze“).

Mit dem Jahressteuergesetz 2009 hat der Gesetzgeber im Versuch einer Anpassung des deutschen Umsatzsteuerrechts an die Anforderungen der europäischen Mehrwertsteuer-Richtlinien (MwStSystRL) die Regelung des § 4 Nr. 16 lit. b) UStG a.F. gestrichen und die Umsatzsteuerbefreiung durch Einführung des § 4 Nr. 14 lit. b) UStG n.F. neu gefaßt. Ergebnis dieser Bemühungen: Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen einschließlich der Diagnostik, Befunderhebung, Vorsorge, Rehabilitation, Geburtshilfe und Hospizleistungen sowie damit eng verbundene Umsätze, die nicht durch eine öffentliche Einrichtung erbracht werden, sollen nur noch unter den Voraussetzungen des § 4 Nr. 14 lit. b) Satz 2 lit. aa) bis hh) UStG n.F. von der Umsatzsteuer befreit sein. Krankenhäuser in der Rechtsform des Privatrechts wären nur noch dann von der Umsatzsteuer befreit, wenn sie über eine Zulassung nach § 108 SGB V verfügen, was regelmäßig nicht der Fall ist. Obwohl Hintergrund der Gesetzesänderung die systemgerechte Gleichbehandlung des Zugangs zu medizinischen Leistungen sein sollte, unterläge nach diesen Kriterien eine reine Privatklinik, die nach der zuvor geltenden Regelung des § 4 Nr. 16 lit. b) UStG noch umsatzsteuerbefreit war, mit ihren Leistungen nicht mehr länger der Steuerbefreiung.

2. Bewertung

Allerdings entsprechen diese Normen nicht der geltenden Rechtslage, wie sie tatsächlich auf die schon nach der früheren Regelung steuerbefreiten Privatkliniken anzuwenden ist und gemeinschaftskonform anzuwenden wäre. Anlaß zur Neufassung des § 4 Nr. 14 lit. b) UStG durch das Jah-

ressteuergesetz 2009 war für den deutschen Gesetzgeber die Entscheidung des BFH vom 15.03.2007.¹ Der BFH hatte über die Umsatzsteuerbefreiung der durch ein privatrechtliches Laborinstitut erzielten Umsätze zu befinden und entschied, daß (schon) § 4 Nr. 16 UStG a.F. gegen den gemeinschaftsrechtlichen Grundsatz der steuerlichen Neutralität verstößt, da nicht für alle Kategorien privatrechtlicher Einrichtungen, die in Art. 13 Teil A Abs. 1 lit. b) der Richtlinie 77/388/EWG (6. EG-RL) genannt seien, trotz vergleichbarer Leistungen die gleichen Bedingungen für ihre Anerkennung gewährleistet waren. Im Ergebnis befürwortete er aufgrund Umsetzungsdefizits eine unmittelbare Anwendung der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie.

Mit dem Jahressteuergesetz 2009 sollte alles besser werden und sollten deshalb die Regelungen zur Umsatzsteuerbefreiung für ambulante und stationäre Heilbehandlungsleistungen an die MwStSystRL angepaßt werden.² Dies ist gründlich mißglückt: Durch die Verschärfung der Umsatzsteuerbefreiung zu Lasten der privaten Kliniken hat der Gesetzgeber den angestrebten Zweck einer Angleichung des nationalen Rechts an das geltende europäische Recht verfehlt. Der Bundesrat hatte dies auch bemerkt. Kurioserweise versagte er aber nicht die Zustimmung, sondern stellte seine Zustimmung zur Änderung des § 4 UStG im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2009 unter den ausdrücklichen Vorbehalt, daß *die Bundesregierung durch geeignete Maßnahmen spätestens im Rahmen des nächsten geeigneten Gesetzgebungsverfahrens rückwirkend sicherstellen soll, daß keine Schlechterstellung gegenüber dem Status Quo der bisherigen Rechtslage eintritt*. Die Lektüre dieses erstaunlichen Vorbehalts wirft bei einem den 1980er Jahren verhafteten Leser unwillkürlich die Frage auf, ob sich der Bundesrat wohl von „Zurück in die Zukunft“ hat inspirieren lassen und wie eine derartige Rückwirkung im Gesundheitswesen überhaupt umzusetzen sein soll. Die gesetzgeberischen Wirrungen dauern bis heute an.

Die Finanzverwaltung³ allerdings reagierte Mitte 2009 schon einmal mit einer Billigkeitsregelung, nach der die frühere Rechtslage partiell wiederbelebt wurde. Ein Kran-

* www.meyer-koering.de

1 BFH, Urteil vom 15.03.2007 – V R 55/03, BStBl. 2008 II, S. 31, DStR 2007, 946.

2 Vgl. Bundesrat-Drucksache 896/08 vom 19.12.2008, Beschluß zum Jahressteuergesetz 2009.

3 Vgl. OFD Münster vom 15.06.2009, UR 2010 S. 80.

kenhaus, dessen Leistungen bis zum 31.12.2008 unter den Voraussetzungen von § 4 Nr. 16 lit. b) UStG a.F. i.V.m. § 67 Abs. 2 AO umsatzsteuerfrei erbracht wurden, weil die „Zweckbetriebsgrenze“ des § 67 Abs. 2 AO eingehalten war, kann sich auf die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 lit. b) UStG n.F. berufen, wenn eine Zulassung nach § 108 SGB V nur deshalb nicht möglich ist, weil für das Krankenhaus im Rahmen der gesetzlichen Krankenversicherung kein Bedarf besteht und dies vom Krankenhaus durch einen entsprechenden Ablehnungsbescheid nachgewiesen wird. Die Finanzverwaltung verschaffte damit Krankenhausträgern und der für die Krankenhausplanung zuständigen Landesbehörde das Vergnügen, sich mit einem Antrag auseinandersetzen zu dürfen mit dem erstaunlichen Ziel seiner Ablehnung.

3. Unionsrechtlicher Hintergrund

a. Nach der Rechtsprechung des EuGH kann sich der Einzelne in Ermangelung fristgemäß erlassener Umsetzungsmaßnahmen auf unbedingte und hinreichend genaue Bestimmungen einer Richtlinie gegenüber jeder nicht richtlinienkonformen nationalen Vorschrift berufen. Dies gilt auch, soweit die Richtlinie Rechte festlegt, die der Einzelne dem betreffenden Mitgliedstaat gegenüber geltend machen kann.⁴ Daher kann sich der Einzelne vor dem nationalen Gericht gegenüber dem betreffenden Mitgliedstaat insbesondere immer dann auf die Bestimmungen einer Richtlinie berufen, wenn ihre vollständige Anwendung nicht tatsächlich gewährleistet ist, das heißt nicht nur im Fall der unterbliebenen oder unzureichenden Umsetzung, sondern auch dann, wenn die nationalen Maßnahmen, mit denen die Richtlinie ordnungsgemäß umgesetzt wird, nicht so angewandt werden, daß das mit der Richtlinie verfolgte Ziel erreicht wird.⁵

b. Voraussetzung für die unmittelbare Anwendung der Regelungen der MwStSystRL ist allerdings stets, daß nicht schon eine richtlinienkonforme Auslegung des nationalen Rechts erfolgen kann. Ob derartige Auslegungsspielräume bestehen können, soll nicht in Abrede gestellt werden, kann aber bei der vorliegenden Thematik dahinstehen.

Denn nach der Rechtsprechung des EuGH stellen die in Art. 13 der Richtlinie 77/388/EWG (jetzt Art. 132 MwStSystRL) genannten Begriffe eigenständige Begriffe des Gemeinschaftsrecht dar und erfordern eine gemeinschaftsrechtlich-einheitliche Definition.⁶ Die Begriffe, mit denen die Steuerbefreiungen nach der Richtlinie umschrieben werden, sind zwar *grundsätzlich eng* auszulegen, da sie Ausnahmen von dem allgemeinen Grundsatz darstellen, daß jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, der Umsatzsteuer unterliegt.⁷ Sie sind aber *nicht zu eng* auszulegen. Denn die Auslegung der in der Richtlinie verwendeten Begriffe muß stets mit den Zielen in Einklang

stehen, die mit der jeweiligen Befreiung verfolgt werden, und den Erfordernissen des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität entsprechen, auf dem das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht.⁸ So darf eine bei Steuerbefreiungen an sich gebotene enge Auslegung nicht dazu führen, daß die zur Umschreibung der Befreiung verwendeten Begriffe der Befreiung ihre Wirkung nimmt.⁹ Auch der Personenkreis, der von der Steuerbefreiung begünstigt wird, unterliegt nicht dem engen Auslegungsrahmen.¹⁰

Der gemeinschaftsrechtliche Grundsatz der steuerlichen Neutralität verbietet es, daß Wirtschaftsteilnehmer, die gleichartige Umsätze bewirken, bei der Mehrwertsteuererhebung unterschiedlich behandelt werden. Dieser Grundsatz wäre verletzt, wenn die Möglichkeit einer Berufung auf die Steuerbefreiung für die in Art. 13 der Richtlinie 77/388/EWG (jetzt Art. 132 der MwStSystRL) genannten Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin von der Rechtsform abhängen, in der der Steuerpflichtige seine Tätigkeit ausübt.¹¹

Im Ergebnis führt eine richtlinienkonforme Auslegung dazu, daß nicht nur die Umsätze der Krankenhäuser, die in öffentlich-rechtlicher Rechtsform betrieben werden, sondern auch die Umsätze der privatrechtlich organisierten Krankenhäuser von der Mehrwertsteuer zu befreien sind.

c. Allerdings billigt der EuGH den Mitgliedstaaten einen gewissen Ermessensspielraum hinsichtlich der Ausgestaltung der Befreiungstatbestände zu. Er stützt dies aber nur auf Regelungen des Art. 13 Teil A Abs. 2 lit. a) der Richtlinie 77/388/EWG (nunmehr Art. 133 lit. a) bis d) MwStSystRL). Eine Differenzierung zwischen öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Einrichtungen wäre nur dann gerechtfertigt, wenn ein sachlicher Grund für eine solche Differenzierung gegeben wäre. Eine Differenzierung aufgrund der *beruflichen Qualifikation* ist gerechtfertigt¹²; ebenso die Differenzierung nach dem Kriterium, daß die Einrichtung

4 Vgl. EuGH, Urteil vom 19.01.1982, C-8/81 – *Becker*, NJW 1982, 499; Urteil vom 20.05.2003, C-465/00, C-138/01, C-139/01 – *Österreichischer Rundfunk*, BeckRS 2004 77378; Urteil vom 08.06.2006, C-430/04 – *Feuerbestattungsverein Halle e. V.*, DStR 2006, 1082.

5 EuGH vom 11.06.2002, C-62/00 – *Marks & Spencer*, IStR 2002, 565.

6 EuGH vom 06.12.2007, C-451/06 – *Walderhoff*, IStR 2008, 110.

7 EuGH vom 25.10.2007, C-174/06 – *Ufficio IVA di Milano*, IStR 2007, 863.

8 EuGH vom 06.11.2003, C-45/01 – *Dornier*, UR 2003, 584.

9 EuGH vom 14.06.2007, C-434/05 – *Horizon College*, IStR 2007, 545.

10 EuGH vom 25.05.2005, C-498/03 – *Kingscrest Associates und Montecello*, IStR 2005, 486.

11 EuGH vom 10.09.2002, C-141/00 – *Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH*, DStRE 2002, 1196; Urteil vom 07.09.1999, C-216/97 – *Gregg*, DStRE 1999, 803; Urteil vom 25.05.2005, C-498/03 – *Kingscrest Associates und Montecello*, IStR 2005, 486; BVerfG, Urteil vom 10.11.1999, 2 BvR 2861/93, BB 2000, 183; BFH, Urteil vom 15.03.2007, V R 55/03, BeckRS 2007 24002919.

12 EuGH vom 27.04.2006, verb. Rs.C-443/04 und C-444/04 – *H. A. Solleveld und J. E. van den Hout-van Eijnsbergen/Staatssecretarissen van Financien*, IStR 2006, 148.

„ordnungsgemäß anerkannt“ ist.¹³ Im Rahmen seines Ermessens muß der nationale Gesetzgeber jedoch stets die gemeinschaftlichen Grundsätze des Gleichheitsgrundsatzes und der steuerlichen Neutralität sowie den Sinn und Zweck der Umsatzsteuerbefreiung berücksichtigen.¹⁴

aa. Ziel des Art. 13 Teil A Abs. 1 lit. b) der Richtlinie 77/388/EWG (nunmehr Art. 132 Abs. 1 lit. b) der MwStSystRL) ist es, die Kosten der Heilbehandlung zugunsten des Letztverbrauchers zu senken und diese Behandlung dem Einzelnen zugänglicher zu machen.¹⁵ Die Rechtsprechung des BVerfG (noch zu § 4 Nr. 16 lit. b) UStG a. F.) sieht den sachlichen Grund der Befreiung öffentlich-rechtlicher Träger nach dem nationalen Recht hingegen in dem Zweck, die Sozialversicherungsträger als Kostenträger für ihre Versicherten von der Umsatzsteuer zu entlasten.¹⁶ Das BVerfG stützt seine Auffassung auf die Regelung des § 10 der GemeinnützigkeitsVO vom 24.12.1953, der für die Steuerbefreiung eines Krankenhauses verlangt, daß dieses in besonderem Maße der „minderbemittelten Bevölkerung“ diene. Es schließt eine Umsatzsteuerbefreiung privater Träger, die vergleichbare Leistungen erbringen, aber auch nicht aus. Festzustellen bleibt aber, daß sich Sinn und Zweck der nationalen Regelung weder mit dem durch die Richtlinie angestrebten Zweck noch mit ihrem Wortlaut decken. So hat der BFH schon zu § 4 Nr. 16 lit. b) UStG a. F. entschieden, daß sich die nationale Regelung der Steuerbefreiung zu verschiedenen Bedingungen mit dem gemeinschaftlichen Grundsatz der steuerlichen Neutralität und dem Ziel der Richtlinie 77/388/EWG nicht vereinbaren läßt¹⁷; er hat daher die Steuerbefreiung wegen unmittelbarer Anwendung der MwStSystRL bejaht.¹⁸

bb. Nach der Rechtsprechung des EuGH verlangt der gemeinschaftsrechtliche Grundsatz der steuerlichen Neutralität, daß für alle in Art. 13 Teil A Abs. 1 lit. b) der 6. EG-Richtlinie genannten Kategorien privatrechtlicher Einrichtungen die gleichen Bedingungen für ihre Anerkennung in Bezug auf die Erbringung vergleichbarer Leistungen gelten. Die Krankenhausbehandlung umfaßt die stationäre ärztliche Heilbehandlung sowie die Unterbringung und Versorgung der Patienten. Der Begriff der Heilbehandlung schließt insbesondere auch die Diagnostik, Befunderhebung, Vorsorge, Rehabilitation, Geburtshilfe und Hospizleistungen mit ein.¹⁹ Vergleicht man den öffentlich-rechtlichen mit einem privatrechtlichen Träger, der nach § 108 SGB V zugelassen ist, ferner mit den Trägern nach § 4 Nr. 14 lit. b) Satz 2 lit. bb) bis gg) UStG n. F. und mit dem privatrechtlichen Träger, der eine nach § 30 GewO genehmigte reine Privatklinik betreibt, so ergeben sich in Bezug auf die Erbringung der Leistung der Krankenhausbehandlung keine Unterschiede. Dies gilt umso mehr, als gemeinschaftsrechtlich zwingend auf den Patienten als Letztverbraucher und dessen Zugang zu medizinischer Versorgung als Schutzgut abzustellen ist. Alle Träger, gleich welcher Rechtsform und gleich der Zu-

lassung, über die sie gegebenenfalls verfügen, erbringen ihre Krankenhausbehandlung in Form der stationären Heilbehandlung. Die Art und Weise und die Form der Heilbehandlung unterscheiden sich nicht.

Letztendlich differenziert die Regelung des § 4 Nr. 14 lit. b) UStG n. F. damit ausschließlich anhand der privatrechtlichen Rechtsform und Anbindung an einen Sozialversicherungsträger (§ 4 Nr. 14 lit. b) Satz 2 lit. aa) bis hh) UStG n. F.) und verletzt daher den gemeinschaftlichen Grundsatz der steuerlichen Neutralität.

cc. Die Regelung des § 4 Nr. 14 lit. b) UStG n. F. verstößt überdies gegen das gemeinschaftliche Gleichheitsgebot. Nach der Rechtsprechung des EuGH knüpft die Regelung des Art. 13 Teil A Abs. 1 lit. b) der Richtlinie 77/388/EWG an den Ort der Leistung an.²⁰ Ort der Krankenhausbehandlung ist, gleich in welcher Rechtsform das Krankenhaus tätig wird und gleich der Frage nach der Anbindung an einen Sozialversicherungsträger, das Krankenhaus. Ein Differenzierungsgrund innerhalb dieser Gruppe der Leistungserbringer ist nicht gegeben. Insbesondere kann sich ein solcher nicht mit Rücksicht auf den gesetzgeberischen Willen, die Sozialversicherungsträger von einer höheren Kostenbelastung zu verschonen, ergeben. Denn nach Art. 132 Abs. 1 lit. c) der MwStSystRL sollen Heilbehandlungen stets steuerfrei sein. Ziel der Richtlinie ist es, dem Einzelnen einen umfassenden Zugang zur Heilbehandlung zu ermöglichen. Aufgrund der Ungleichbehandlung käme es somit zu einer Wettbewerbsverzerrung zulasten der Privatkliniken – besser zulasten des Zugangs zu Krankenhausleistungen bestimmter Rechtsformen. Eine Steuer, welche nicht den Unternehmer, sondern als indirekte Steuer dessen Abnehmer belasten will, muß für diejenigen Unternehmer, die im Wettbewerb miteinander stehen, aber relativ gleich hoch sein, d. h. die Preise proportional gleich belasten.²¹ Umsatzsteuerbefreiungen sind nur dann sach- und systemgerecht, wenn sie zugunsten der Verbraucher und nicht einzelner Unternehmergruppen wirken. Die erforderliche Wettbewerbsneutralität des Umsatzsteuerrechts entspringt aus Art. 133 lit. d) der MwStSystRL, nach dem eine Wettbewerbsverzerrung zum Nachteil gewerblicher Unternehmer unzulässig ist.

13 EuGH vom 08.06.2006, C-106/05 – *L. u. P. GmbH*, DStRE 2006, 811.

14 EuGH vom 25.05.2005, C-498/03 – *Kingscrest Associates und Montecello*, IStR 2005, 486.

15 EuGH vom 06.11.2003, C-45/01 – *Dornier*, UR 2003, 584.

16 BVerfG vom 31.05.2007, 1 BvR 1316/04, DStRE 2007, 1335.

17 Siehe o. BFH vom 15.03.2007, V R 55/03, BeckRS 2007, 24002919.

18 Vgl. auch *Dennisen/Henning*, BB 2009, S. 531.

19 Vgl. *Stadie*, UStG, 2009, § 4 Nr. 14 (ab 2009) Rn 23.

20 EuGH vom 08.06.2006, C-106/05 – *L. u. P. GmbH*, DStRE 2006, 811.

21 Vgl. *Stadie*, UStG, 2009, Vorbem. Rn. 46.

4. Neuere Entwicklungen

Die Diskrepanz zwischen den Vorgaben der MwStSystRL und der Umsetzung in § 4 Nr. 14 UStG n.F. ist mittlerweile auch von Finanzgerichten und -behörden aufgegriffen worden. So hatte sich das FG Münster²² in einem AdV-Verfahren mit der Frage zu befassen, ob die von einer Privatklinik erzielten Umsätze der Befreiungsvorschrift des § 4 Nr. 14 lit. b) UStG unterfallen. Das Finanzamt hatte dies in dem zu beurteilenden Fall verneint. Die Privatklinik erfülle nicht die Voraussetzungen des § 4 Nr. 14 lit. b) S. 2 UStG; auf die Billigkeitsregelung der Finanzverwaltung könne sie sich ebenfalls nicht berufen, da die Voraussetzungen von § 4 Nr. 16 lit. b) UStG a.F. im Jahre 2008 ebenfalls nicht erfüllt gewesen seien. Die Privatklinik berief sich auf eine unmittelbare Anwendung des Art. 132 Abs. 1 lit. b) MwStSystRL. Das FG Münster folgte dieser Argumentation; es sei *ernstlich zweifelhaft, ob nicht eine unmittelbare Berufung auf die Richtlinie in Betracht käme, da die Regelung des § 4 Nr. 14 lit. b) UStG n.F. nicht gemeinschaftsrechtskonform sei und die Privatklinik die Bedingungen nach Art. 132 Abs. 1 lit. b) UStG erfülle*. Die Entscheidungsgründe bringen darüber hinaus erhebliche Zweifel des Gerichts zum Ausdruck, ob nicht schon die Bezugnahme der „alten“ Gesetzesfassung des § 4 Nr. 16 lit. b) UStG auf die Zweckbetriebsgrenze des § 67 Abs. 2 AO, auf welche die Finanzverwaltung hilfsweise im Rahmen ihrer Billigkeitsregelung zurückgreift, den steuerlichen Neutralitätsgrundsatz verletze.

Ähnlich äußert sich das FG Baden-Württemberg in einem Urteil aus dem Jahre 2012.²³ Die Entscheidung befaßt sich noch mit dem § 4 Nr. 16 UStG a.F. Die klagende Privatklinik erfüllte nicht die Voraussetzungen des § 4 Nr. 16 lit. b) UStG a.F. Das FG Baden-Württemberg bejahte allerdings eine Steuerbefreiung auf der Grundlage des Art. 132 Abs. 1 lit. b) der 6. EG-RL. Krankenhäuser in privater Trägerschaft seien mit Einrichtungen des öffentlichen Rechts in sozialer Hinsicht vergleichbar, wenn sie wie im Streitfall Wahlleistungen zur Zimmerbelegung und Chefarztbehandlung nur in geringem Umfang erbringen. Insofern sei eine unmittelbare Berufung auf die 6. EG-RL möglich.

Auch die Finanzverwaltung hat sich bereits in dieser Richtung geäußert. Die OFD Frankfurt²⁴ befaßt sich in einer Verfügung aus dem Jahr 2012 zwar nicht mit Privatkliniken, sondern mit Verträgen zur besonderen ambulanten ärztlichen Versorgung nach §§ 73b, 73c SGB V. Auch sie bejaht allerdings eine Steuerbefreiung aufgrund der unionsrechtlichen Vorgaben nach Art. 132 Abs. 1 lit. b) und c) MwStSystRL, selbst wenn die Voraussetzungen des § 4 Nr. 14 lit. a) und lit. b) UStG nicht erfüllt sein sollten.

5. Ergebnis und Empfehlungen für die Praxis

a. Die Neuregelung des § 4 Nr. 14 lit. b) UStG ist mit Art. 132 Abs. 1 lit. b) MwStSystRL nicht vereinbar. Entscheidend

ist, ob die Leistungen von Privatkliniken mit den Leistungen in Krankenhäusern in öffentlicher Trägerschaft sozial vergleichbar sind. Auf die weitergehenden sozial- und krankenhausfinanzierungsrechtlichen Vorgaben in § 4 Nr. 14 lit. b) UStG kann es nicht ankommen. Privatkliniken, deren Leistungen mit den Leistungen von Krankenhäusern in öffentlicher Trägerschaft sozial vergleichbar sind, können sich unmittelbar auf die Steuerbefreiung nach Art. 132 Abs. 1 lit. b) MwStSystRL berufen.

b. Da Betriebsprüfer sich aber nur ungern auf das Feld gemeinschaftsrechtlich konsequenter Argumentation führen lassen, ist es in der Beratungspraxis derzeit noch geboten, abzuklopfen, ob die Zweckbetriebsgrenze nach § 4 Nr. 16 lit. b) UStG erfüllt ist, und auf Grundlage der gegenwärtigen Billigkeitsregelung einen Antrag auf Aufnahme in den Krankenhausplan bei der zuständigen Landesbehörde zu stellen, der im Falle seiner Ablehnung *mangels Bedarfs* auch aus Sicht der Betriebsprüfer regelmäßig zu einer Umsatzsteuerbefreiung führt, und zwar auch dann, wenn der Ablehnungsbescheid per Fax noch in der Schlußbesprechung eintrudelt.

c. Um bis dahin steuerlichen Erklärungspflichten nachzukommen, *kann* es sich je nach Einzelfall empfehlen, zunächst einmal Null-Erklärungen abzugeben und diese mit der vorstehenden Argumentation zur Umsatzsteuerfreiheit zu begründen.

d. Während die Billigkeitsregelung der Finanzverwaltung auf einen Vertrauenstatbestand zugeschnitten ist, bei denen Privatkliniken schon vor dem 01.01.2009 nach § 4 Nr. 16 lit. b) UStG umsatzsteuerbefreit waren, ist es unseres Ermessens nahezu zwingend, daß auch nach dem 31.12.2008 *neu* gegründete oder um *neue Abteilungen* erweiterte Privatkliniken sich hierauf berufen können, wenn sie die Kriterien der Billigkeitsregelung erfüllen. Die weitergehende Argumentation, daß vergleichbare Leistungen von Krankenhäusern auch unabhängig von der Grenze des § 67 Abs. 2 AO umsatzsteuerbefreit sein müssen, erscheint systemgerecht, unterliegt aber in der Beratungspraxis der Unsicherheit, daß der BFH über die Entscheidungen des FG Münster und des FG Baden-Württemberg noch nicht entschieden hat. So verweist das FG Baden-Württemberg etwa auf Folgendes:

22 FG Münster, Urteil vom 18.04.2011 – 15 V 111/11 U, EFG 2011, S. 1380, BeckRS 2011, 95339.

23 FG Baden-Württemberg, Urteil vom 28.11.2012 – 14 K 2883/10, BeckRS 2013, 94588.

24 OFD Frankfurt, 29.06.2012 – S 7170 A – 93 – St 112, DStR 2012, S. 2134.

„Für alle privatrechtlichen Einrichtungen haben außerdem die gleichen Bedingungen für ihre Anerkennung in Bezug auf die Erbringung vergleichbarer Leistungen zu gelten. In diesem Sinne entschied der EuGH, daß die 40 v.H.-Grenze grundsätzlich nicht zu beanstanden ist“ (EuGH – Urt. v. 08.06.2006 C-106/05, SLG 2006, I-05123). Dies bedeutet im Umkehrschluß, daß eine Einrichtung des privaten Rechts dann mit einer Einrichtung des öffentlichen Rechts in sozialer Hinsicht vergleichbar ist, wenn sie – aus den o.g. Gründen wie die Klägerin – die Grenze eingehalten hat.“

Diese Formulierung hebt noch einmal hervor, daß jedenfalls bis zu einer ggf. weitergehenden Feststellung der Verfassungs- oder Gemeinschaftsrechtswidrigkeit einer sol-

chen Bezugnahme auf die 40%-Grenze durch die Umsatzsteuerbefreiungsnorm des § 4 Nr. 16 b UStG a.F. und der hierauf – auch in Ansehung der Neuregelung des § 4 Nr. 14 UStG – noch aufbauenden Billigkeitslösung des BMF die 40%-Grenze derzeit das maßgebliche Abgrenzungskriterium ist. Es ist daher vorläufig davon auszugehen, daß die 40%-Grenze oder ein möglicherweise zukünftig anderes gemeinschaftskonformes Eingrenzungskriterium eingehalten sein muß. Denn auch nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG sind die Mitgliedstaaten nicht grundsätzlich gehindert, für andere Einrichtungen als solche des öffentlichen Rechts soziale Vergleichbarkeitskriterien zu bestimmen.

« Renvoi préjudiciel substitutif » Die „Ersatzvorlage“ an den Europäischen Gerichtshof bei unterlassener Vorlage durch das letztinstanzliche Gericht in gewillkürter Vertretung

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

1. Problemstellung

Nach herrschender Auffassung ist es für den Einzelnen – soweit er nicht Adressat eines Rechtsakts der Union, d.h. von einem solchen unmittelbar und individuell betroffen ist – nicht zulässig, den Europäischen Gerichtshof unmittelbar anzurufen.¹ Bei der Neufassung der Verträge sollte hieran erklärtermaßen auch festgehalten werden², insbesondere habe das Vorabentscheidungsverfahren des Art. 267 AEU (ex-Artt. 234 EG bzw. 177 EWGV) – nach dem Recht vor Inkrafttreten des Lissabon-Vertrags – primär die objektive Funktion, die Rechtseinheit bei der Auslegung und Anwendung des Unionsrechts zu wahren, nicht das vorrangige Ziel, Individualrechtsschutz zu gewähren.³ Es stellt sich daher die Frage, ob bei unterlassener Anrufung durch nationale Gerichte ein „mittelbarer Ausweg“ aus dem Dilemma gefunden werden kann, daß zwar eine Vorlageverpflichtung dieser nationalen Gerichte besteht, allerdings die Blockade des nationalen Gerichts zur Verweigerung des Rechtsschutzes führt. Dies ist dann der Fall, wenn ein letztinstanzliches Gericht entgegen der Vorlageverpflichtung des Art. 267 III AEU (ex-Artt. 234 EG bzw. 177 EWGV) eine Anrufung des EuGH unterlassen hat.

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

1 EuGH v. 06.10.1982, Rs. 283/81, CILFIT, Slg. 1982, 3415 Rn. 9: „Keinen Rechtsbehelf für die Parteien eines bei einem innerstaatlichen Gerichts anhängigen Rechtsstreits“; Schwarze in Schwarze, EU-Kommentar, 3. Aufl. (2012), Art. 267 AEU, Rn. 5; Art. 263 AEU, Rn. 2 m.w.N.; EuGH v. 25.7.2002, UPA, Slg. 2002, I-6677; die erforderliche individuelle Betroffenheit entfällt nunmehr nach Art. 263 IV AEU bei solchen Verordnungen, die keine Durchführungsmaßnahmen nach sich ziehen; vgl. auch *Karpenstein* in Grabitz/Hilf/Nettesheim (GHN), (Stand August 2011), Art. 267 Rn. 1 (Instrument der Zusammenarbeit) und Rn. 2 (Gegensatz zur direkten); Schwarze in Schwarze (a.a.O.) Art.263 AEU Rn. 50 f.

2 Schwarze in Schwarze, a.a.O. (Fn. 1), Art. 263 AEU, Rn. 1; ausführlich hierzu *Last*, Garantie wirksamen Rechtsschutzes gegen Maßnahmen der Europäischen Union, 2009 (Diss. Bonn 2007), 124 ff. m.w.N.

3 Vgl. v. *Danwitz*, NJW 1993, 1108, 1110 ff; *Last*, Garantie wirksamen Rechtsschutzes gegen Maßnahmen der Europäischen Union, 2009 (Diss. Bonn 2007), 81 f., m.w.N.

4 EuGH v. 06.10.1982, Rs. 283/81, CILFIT, Slg. 1982, 3415 ff. 3436; vgl. auch *Kokott/Henze/Sobotta*, JZ 2006, 633 f., m.w.N.

2. Verpflichtung zur Vorlage an den Gerichtshof nach der CILFIT-Doktrin

Nach der CILFIT-Doktrin des EuGH⁴ besteht Vorlagepflicht, wenn Zweifel an der europarechtlichen Auslegung bestehen. Dabei reichen objektive Zweifel aus, keinesfalls kann diesen die „subjektive Gewissheit“ des Gerichts entgegengehalten werden.⁵ Von einer Vorlage kann ein letztinstanzlich entscheidendes Gericht nach der acte-claire-Doktrin nur dann absehen, wenn objektiv sicher ist, daß der EuGH und alle Gerichte der übrigen Mitgliedstaaten gleicher Auffassung sind.⁶ Diese EuGH-Rechtsprechung wird inhaltlich von Seiten deutscher Gerichte eher nach Gutdünken gehandhabt.⁷ Die Großzügigkeit der Handhabung führt zu unterlassenen Anrufungen des EuGH und damit letztlich oft zur Abschottung der nach Art. 267 AEU einzig zur Auslegung der Verträge berufenen Instanz. Hierin liegt ein deutliches Mißverhältnis zwischen den Anforderungen der Rechtsprechung des EuGH und der Sicherung der Vorlage durch die nationalen Gerichte, insbesondere durch das Bundesverfassungsgericht⁸, das im Rahmen der Überprüfung nur die Verletzung des Art. 101 I 2 GG, mithin den Entzug des gesetzlichen Richters prüft. Dies setzt nach der Rechtsprechung des BVerfG Willkür voraus, d.h. gegen die Vorlagepflicht muß offensichtlich unhaltbar verstoßen worden sein.⁹ Die bislang hierzu ergangenen Kammerentscheidungen¹⁰ wurden durch die Mangold-Entscheidung des 2. Senats¹¹ ausdrücklich wieder relativiert. Allerdings scheint ein Konflikt durch eine weitere Kammerentscheidung des 1. Senats¹² vorprogrammiert, der im Ergebnis an der weiten Auslegung festhält. Auch eine Klage vor dem Europäischen Gerichtshof für Menschenrechte wegen Verletzung des Art. 6 I EMRK, des Rechts auf ein faires Verfahren, erscheint wenig erfolgversprechend, da der EGMR in den bisher entschiedenen Fällen¹³ ebenfalls auf die Frage der Willkür abstellt. Die Lösung, den betroffenen Unionsbürger entsprechend der Rechtsprechung des EuGH¹⁴ auf Schadensersatzansprüche¹⁵ zu verweisen, erscheint unbefriedigend, da in erster Linie die Vermeidung des Schadens angestrebt werden sollte.¹⁶

3. Vertragsverletzungsverfahren

Die Verletzung der Vorlagepflicht dürfte grundsätzlich durch ein Vertragsverletzungsverfahren überprüfbar sein.¹⁷ Allerdings sind nur die Kommission oder die Mitgliedstaaten gemäß Artt. 258, 259 AEU (ex-Artt. 226, 227 EG bzw. 169, 170 EWG) antragsberechtigt. Die Kommission hat hiervon bislang aus Zweckmäßigkeitsgesichtspunkten abgesehen.¹⁸ Dieses Recht kann einem Unionsbürger auch nicht entsprechend eingeräumt werden, da es ins Ermessen der Antragsberechtigten gemäß Artt. 258, 259 AEU gestellt ist und keine Verpflichtung besteht, dieses Verfahren einzuleiten. Ansonsten könnte eine Untätigkeitsklage gemäß

Art. 265 AEU (ex-Artt. 232 EG bzw. 175 EWG) zu einer Verpflichtung der Kommission führen, was jedoch – mangels Klagebefugnis und wegen des eingeräumten Ermessens – abzulehnen ist.¹⁹

- 5 Ein Schulbeispiel, wie es nicht gehen darf: BFH VII R 119/94 v. 02.04.1996, DStR 1996, 1245: „Der Senat hat in fester Rechtsprechung....die Auffassung vertreten,....Dabei ist der Senat stets davon ausgegangen, dass keinerlei Zweifel an der richtigen Anwendung des gemeinschaftsrechtlichen Zolltarifrechtes blieb...“. Diese Begründung ist lediglich vorgeschoben, um eine Aufhebung der Entscheidung durch das BVerfG zu verhindern (vgl. BVerfG 2 BvL 12/88 u.a. Beschluss v. 31.05.1990 BVerfGE 82, 159 Rn. 28 „...obwohl es selbst Zweifel hinsichtlich der richtigen Beantwortung der Frage hegt[grundsätzliche Verknennung der Vorlagepflicht]“).
- 6 Zur acte-claire-doctrine, vgl. *Pescatore*, Le recours préjudiciel de l'article 177 du traité CEE et la coopération de la Cour avec les juridictions nationales, 1986, 27 f. Fn. 42.
- 7 Wie *Schön* DStJG 19 (1996), 195 treffend formuliert – „mit äußerster Großzügigkeit gehandhabt“, man könnte auch von „Gutsherrenart“ sprechen, die die Auffassung des EuGH foutiert; vgl. auch *Last*, a.a.O. (Fn. 2), 222 ff. m.w.N.
- 8 BVerfG, NJW 1988, 1456; BVerfGE 82, 159, 195; BVerfG RIW 1994, 519; BVerfG EuZW 1997, 575; BVerfG v. 09.01.2001, BvR 1036/99, Rn 20; nach dieser Rechtsprechung muß das Gericht, das die Vorlage unterläßt, den Beurteilungsrahmen in unvertretbarer Weise überschritten haben (vgl. *Schwarze* in *Schwarze*, a.a.O. (Fn. 1), Art. 267 AEU, Rn 54); wie man sich diesen Anforderungen entziehen kann, zeigt der BFH im o.a. Beispiel (s. o. Fn. 5).
- 9 BVerfG, NJW 1988, 1456; BVerfGE 82, 159, 195; BVerfG RIW 1994, 519; BVerfG EuZW 1997, 575; BVerfG v. 09.01.2001, BvR 1036/99, Rn 20; nach dieser Rechtsprechung muss das Gericht, das die Vorlage unterläßt, den Beurteilungsrahmen in unvertretbarer Weise überschritten haben (vgl. *Schwarze* in *Schwarze*, a.a.O. (Fn. 1), Art. 267 AEU, Rn 54); wie man sich diesen Anforderungen entziehen kann, zeigt der BFH im o.a. Beispiel (s. o. Fn. 5).
- 10 Vgl. BVerfGE 8, 401, 405; 10, 19, 31; BVerfG, Beschluß der 2. Kammer des Ersten Senats vom 09.01.2001, 1 BvR 1036/99, NJW 2001, 1267, 1268; Beschlüsse der 3. Kammer des Ersten Senats vom 14.05.2007, 1 BvR 2036/05, NVwZ 2007, 942, 945, vom 20.02.2008, 1 BvR 2722/06, NVwZ 2008, 780, 781 und vom 25.02.2010, 1 BvR 230/09, NJW 2010, 1268, 1269.
- 11 BVerfG Beschluß vom 06.07.2010, 2 BvR 2661/06 „Mangold“: „Das Bundesverfassungsgericht ist unionsrechtlich nicht verpflichtet, die Verletzung der unionsrechtlichen Vorlagepflicht voll zu kontrollieren und an der dazu ergangenen Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs auszurichten (anders BVerfG, Beschluß der 3. Kammer des Ersten Senats vom 25.02.2010 – 1 BvR 230/09 –, NJW 2010, S. 1268 f.)“.
- 12 BVerfG, Beschluß der 2. Kammer des Ersten Senats vom 30.08.2010, 1 BvR 1631/08, http://www.bverfg.de/entscheidungen/rk20100830_1bvr163108.html: „Nach der ständigen Kammerrechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts hat das Fachgericht Gründe anzugeben, die zeigen, ob es sich hinsichtlich des europäischen Rechts ausreichend kundig gemacht hat und die so dem Bundesverfassungsgericht eine Kontrolle am Maßstab des Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG ermöglichen...“.
- 13 Vgl. *Kokott/Henze/Sobotta*, JZ 2006, 633, 637 m.w.N. in Fn. 46.
- 14 EuGH v. 30.09.2003, Rs. C-224/01, Köbler, Slg. 2003, I-10239; so bereits *Beul*, EuZW 1996, 748.
- 15 *Kokott/Henze/Sobotta*, JZ 2006, 633, 637 ff. m.w.N.
- 16 S.u. 4.
- 17 *Schneider*, AöR 119 (1994), 294, 310f; *Braun/Kentner*, DÖV 2003, 58, 66; *Wölker*, DÖV 2003, 570, 577; *Kokott/Henze/Sobotta*, JZ 2006, 633, 640 m.w.N.
- 18 Vgl. *Schwarze* in *Schwarze*, a.a.O. (Fn. 1), Art. 267 AEU, Rn. 52 m.w.N.; *Kokott/Henze/Sobotta*, JZ 2006, 633, 640.
- 19 Vgl. *Schwarze* in *Schwarze*, a.a.O. (Fn. 1), Art. 265, AEU Rn. 5, Art. 263 AEU Rn. 38 „nichtprivilegierte Kläger“.

4. Rechtsfortbildung und Auslegung der Verträge

Der Gerichtshof hat in ständiger Rechtsprechung mehrmals vergleichbare Problematiken behandelt, so etwa bei der unmittelbaren Geltung von Richtlinien oder der Staatshaftung sowie der Parteifähigkeit des Europäischen Parlaments.²⁰ Die Frage nach der rechtlichen Grundlage hat der EuGH im Zusammenhang mit der Staatshaftung bei Verstoß gegen Primärrecht²¹ aus der Einordnung der Verträge hergeleitet, die als quasi konstitutionelle Verbriefung von Grundfreiheiten und den hieraus resultierenden Ansprüchen zuerst auf Unterlassung²², sodann auf Folgenbeseitigung²³ und zuletzt – sollte eine Folgenbeseitigung nicht möglich sein – auf Wiedergutmachung²⁴ gerichtet ist. Denn die Verträge finden nicht nur eine gesetzliche Grundlage im Recht der Mitgliedstaaten, sondern – und gerade auch – eine vertragliche zwischen demselben. Daher muß die Auslegung selbst über die Werkzeuge der Gesetzesauslegung hinaus auch auf vertragliche Auslegungskriterien rekurren, um gegebenenfalls eine Rechtsfortbildung zu begründen. Hierzu zählt insbesondere der Grundsatz von Treu und Glauben.

Es ist daher verständlich, wenn insoweit als Rechtfertigungsgrund der „effet utile“, die praktische Wirksamkeit des Unionsrechts, in ständiger Rechtsprechung zur Begründung für die Durchsetzung vereitelter Rechte von Unionsbürgern herangezogen und in diesem Zusammenhang regelmäßig der Grundsatz von Treu und Glauben mit angeführt wird, meist in seiner Ausprägung als „venire contra factum proprium“²⁵, dem Grundsatz der Unzulässigkeit widersprüchlichen Verhaltens. Genauso naheliegend wäre aber die Argumentation mit der *exceptio doli*.²⁶

Entsprechende Begründungen finden sich bei der Rechtsprechung zur unmittelbaren Wirkung von Richtlinien²⁷ und der „unionsrechtlich gebotenen Staatshaftung“.²⁸ Vertragsbegünstigter – zivilrechtlich vergleichbar dem Vertrag zugunsten Dritter – ist jeder Adressat der Grundfreiheitsrechte (Drittbegünstigter). Allerdings resultiert aus der Vorlagepflicht auch ein Anspruch des Unionsbürgers auf eine Entscheidung des zuständigen Gerichts, d.h. des EuGH, gerade auch im Hinblick auf den wirksamen Schutz der Grundfreiheiten. Verpflichtungsadressat der Verträge ist nicht isoliert der nationale Gesetzgeber, die Verwaltung oder die Jurisdiktion des Mitgliedstaates, sondern der Mitgliedstaat selbst. Dies gründet sich nach der Rechtsprechung des EuGH insbesondere auf Art. 4 III EU (ex-Art. 10 EG bzw. 5 EGV)²⁹, der sich grundsätzlich an die Mitgliedstaaten als solche richtet, aber zusätzlich und unmittelbar an alle innerstaatlichen Stellen, die funktional angesprochen sind, insbesondere an Behörden und Gerichte, die damit verpflichtet sind, das Unionsrecht durchzusetzen.³⁰ Aus dem normierten Gebot des unionsfreundlichen Verhaltens folgt zuerst gemäß Art. 4 III S. 3, 2. Alt. EU die Unterlassungspflicht³¹ und die Verpflichtung, „die rechtswidrigen Folgen eines Verstoßes gegen das EU-Recht zu beheben“.³² Insoweit

ist der Vorläufer des Art. 4 III EU, Art. 10 EG als Gebot der „Unionstreue“³³ bezeichnet worden. Hier schwingt die zutreffende Ansicht mit, daß Art. 4 III EU letztlich den Grundsatz von Treu und Glauben beinhaltet.³⁴

20 S.u. 5.

21 Für sogenanntes legislatives Unrecht: EuGH v. 05.03.1996, Rs. C-46/93 und C-48/93, Brasserie du Pêcheur SA, Slg. 1996, I-01029; hierzu Ehlers, JZ 1996, 776, m.w.N., 776, Streinz, EuZW 1996, 201; Rainer, IStR 1996, 282; im Zusammenhang mit judikativem Unrecht vgl. Beul, EuZW 1996, 748; EuGH v. 30.09.2003, Rs. C-224/01, Köbler, Slg. 2003, I-10239; unter Fortführung der Rechtsprechung; vgl. EuGH v. 19.11.1991, Rs. C-6 u. 9/90, Francovich, Slg. 1991, I-5357; der Streit, ob eine zulässige Rechtsfortbildung vorliegt (vgl. Ehlers JZ 1996, 776 ff. m.w.N.), dürfte durch die Ratifizierung der Verträge in der Fassung des Lissabon-Vertrags erledigt sein, da die Ratifizierung in Kenntnis der ständigen Rechtsprechung erfolgte.

22 Siehe v. *Bogdany/Schill*, in GH, a.a.O. (Fn. 1), Art. 4 EU (Stand Juli 2010), Rn. 47, 55 m.w.N., speziell zu Art. 4 III 3. UAbs; Ehlers, JZ 1996, 776 ff. m.w.N.

23 EuGH v. 13.01.2004, Rs. C-453/00, Kühne & Heitz, Slg. 2004, I-837, Rn.25; vgl. Ehlers, JZ 1996, 776 ff. m.w.N.

24 EuGH v. 19.11.1991, Rs. C-6 u. 9/90, Francovich, Slg. 1991, I-5357, Rn. 36, hier allerdings als Unterfall des Folgenbeseitigungsanspruchs.

25 EuGH v. 05.04.1979, Rs. 148/78, Ratti, Slg. 1979, 1629, mit Rn. 7 der Schlußanträge Generalanwalt *Reischl*, Slg. 1979, 1650, vgl. *Bierwert* in Schwarze, a.a.O. (Fn. 1), Art. 249, Rn. 28; dabei beruht das widersprüchliche Verhalten darauf, daß der Staat dem Rechtsakt zugestimmt hat, ihn nachher jedoch nicht umsetzt.

26 S.u. Fn. 36.

27 EuGH v. 04.12.1974, Rs. 41/74, van Duyn, Slg. 1974, 1337; v. 05.04.1979, Rs. 148/78, Ratti, Slg. 1979, 1629.

28 S.o. Fn. 21.

29 Art. 4 III EU: „Nach dem Grundsatz der loyalen Zusammenarbeit achten und unterstützen sich die Union und die Mitgliedstaaten gegenseitig bei der Erfüllung der Aufgaben, die sich aus den Verträgen ergeben. Die Mitgliedstaaten ergreifen alle geeigneten Maßnahmen allgemeiner oder besonderer Art zur Erfüllung der Verpflichtungen, die sich aus den Verträgen oder den Handlungen der Organe der Union ergeben. Die Mitgliedstaaten unterstützen die Union bei der Erfüllung ihrer Aufgabe und unterlassen alle Maßnahmen, die die Verwirklichung der Ziele der Union gefährden könnten.“

30 EuGH v. 10.04.1984, Rs. 79/83, Harz, Slg. 1984, 1921, LS. 1, Rn. 8; v. 10.04.1984, Rs. 14/83, von Colson und Kamann, Slg. 1984, 1891, Rn. 26; v. 26.02.1986, Rs. 152/84, Marshall I, Slg. 1986, 723; v. 20.09.1988, Rs. 31/87, Beentjes, Slg. 1988, 4635; v. 13.11.1990, Rs. C-106/89, Marleasing, Slg. 1990, 4135, Rn. 8; v. 16.12.1993, Rs. C-334/92, Wagner-Miret, Slg. 1993, I-6911 Rn. 20; v. 14.07.1994 Rs. C-91/92, Faccini Dori, Slg. 1994, 3325 Rn. 26; v. 05.03.1996, Rs. C-46/93 und C-48/93, Brasserie du Pêcheur SA, Slg. 1996, I-01029, Rn. 39; vgl. auch v. *Bogdany/Schill*, in GH, a.a.O. (Fn. 1), Art. 4 EU (Stand Juli 2010), Rn. 58 f. m.w.N.

31 v. *Bogdany/Schill*, in GH, a.a.O. (Fn. 1), Art. 4 EU (Stand Juli 2010), Rn. 59 m.w.N.; Ehlers, JZ 1996, 776 ff. m.w.N.

32 EuGH v. 19.11.1991, Rs. C-6 u. 9/90, Francovich, Slg. 1991, I-5357, Rn. 36.

33 *Bleckmann*, DVBl 1976, 483; Blanquet, L'article 5 du Traité CEE, 1994, 19, 371 ff. „fidelité communautaire“; Kahl in Callies/Ruffert, Kommentar zu EU-Vertrag und EG-Vertrag, 2006, Art. 10 Rn. 6; kritisch in Bezug auf die Begriffsbildung v. *Bogdany* in GH, a.a.O. (Fn. 1), Art. 10 EGV (Stand August 2002) Rn. 6, durch die Fassung des Art. 4 III EU sei diese terminologische Unschärfe überwunden (vgl. v. *Bogdany/Schill*, in GH, a.a.O. (Fn. 1), Art. 4 EUV (Stand Juli 2010), Rn. 47.

34 Ausdrücklich normiert Art. 4 III EU den Grundsatz der loyalen Zusammenarbeit. Dieser Grundsatz, im Sinne der Loyalitätsverpflichtungen, geht im Ursprung auf die altrömische *fides* zurück, vgl. hierzu *Beul*, Si mentor falsum modum dixerit. Untersuchungen zu D. 11,6 zu den Artes liberales und zum Dolus malus, 1998 (Diss. Bonn 1996), § 4 II 5 a, b, IV, § 5 II 3 jeweils m.w.N., *fides* als ursprünglich sakraler Schutz in Nahverhältnissen und daraus resultierenden Loyalitätsverpflichtungen, die später auch gerichtlich eingefordert werden konnten.

Wesentlich ist dabei, daß die Verträge ein „Vertrags“-Gesetz darstellen, also alle Anforderungen an ein Gesetz erfüllen, ihnen aber zusätzlich alle Eigenheiten eines Vertrages immanent sind. Hieraus ergibt sich auch die Rechtfertigung für Ansprüche zugunsten des „Drittbegünstigten“. Wenn ein Mitgliedstaat – durch welches Organ auch immer – den Drittbegünstigten in seinen durch den Vertrag verliehenen Rechten verletzt, kann dies nicht ohne Konsequenzen bleiben. Eine solche Konsequenz stellt der Schadenersatz dar. So hat der Gerichtshof zutreffend darauf verwiesen, daß „eine Ausprägung der in den Rechtsordnungen der Mitgliedstaaten geltenden allgemeinen Grundsätze eine rechtswidrige Handlung oder Unterlassung die Verpflichtung zum Ersatz des verursachten Schadens nach sich zieht“.³⁵ Diese Argumentation basiert auf dem Prinzip von Treu und Glauben³⁶ und der generellen Einrede der „exceptio doli“.³⁷ Der Mitgliedstaat unterliegt der Verpflichtung aus den Verträgen grundsätzlich zwar nur im Verhältnis zu den anderen Vertragsparteien, sie zeitigt jedoch auch unmittelbare Rechte zugunsten der Unionsbürger, insoweit vergleichbar einem Vertrag zugunsten Dritter. Dolus wäre es daher, wenn ein Mitgliedstaat, der die Verträge – durch welches seiner Organe auch immer – verletzt, bei einer Rechtsfortbildung, die die Durchsetzung der vertraglichen Verpflichtung sicherstellen soll, auf Hürden nationalen Rechtes verweise. Es kann daher auch nicht darum gehen, ob der EuGH seine ihm verfassungsrechtlich übertragenen Grenzen überschreitet, solange er nur im Rahmen der ihm übertragenen Kompetenz – der Vertragsauslegung und der hieraus begründeten Rechtsfortbildung – verbleibt.³⁸

5. Rechtsfortbildung in der Rechtsprechung des Gerichtshofs

Im Folgenden soll auf die Rechtsprechung des Gerichtshofs, die eine Rechtsfortbildung beinhaltet, exemplarisch eingegangen werden.

5.1. Unmittelbare Wirkung von Richtlinien

Eine wesentliche Rechtsfortbildung stellt die Möglichkeit der unmittelbaren Wirkung von Richtlinien dar. Gemäß Art. 288 AEU (ex-Art. 249 Abs. 3 EG bzw. 189 EWG) ist Adressat der Richtlinie grundsätzlich der jeweilige Mitgliedstaat, die Schaffung unmittelbar geltenden Rechts in den einzelnen mitgliedstaatlichen Rechtsordnungen ist nicht Ziel einer Richtlinie. Allerdings sind die Mitgliedstaaten verpflichtet, die Richtlinien umzusetzen und entgegenstehende Regelungen des innerstaatlichen Rechts zu beseitigen sowie gegebenenfalls neue Bestimmungen zu schaffen. Die Einzelnen können sich daher grundsätzlich nicht auf die Bestimmungen der Richtlinien berufen, um hieraus Ansprüche oder Kompetenzen herzuleiten. Art. 288 AEU normiert keine weitere Geltungswirkung. Nach dem Wortlaut

tritt eine Rechtswirkung für die einzelnen Bürger erst nach Umsetzung einer Richtlinie in Kraft. Aus dem Dilemma, daß den Mitgliedstaat einerseits die Verpflichtung zur Umsetzung der Richtlinie trifft, und andererseits die Ohnmacht des Unionsbürgers betrachtend, der sich bei rechtzeitiger oder zutreffender Umsetzung der Richtlinie gegenüber dem Mitgliedstaat, dessen Staatsangehöriger er ist, auf Rechte berufen könnte, welche ihm aber infolge der Nichtumsetzung verwehrt sind, formulierte der Gerichtshof schon früh³⁹ die Prämisse, daß der Richtlinie in bestimmten Fällen eine unmittelbare Wirkung zukomme. So könne eine Richtlinienbestimmung Rechte des Einzelnen begründen, welche die innerstaatlichen Gerichte zu beachten haben.⁴⁰

35 EuGH v. 05.03.1996, Rs. C-46/93 und C-48/93, Brasserie du Pêcheur SA, Slg. 1996, I-01029, Rn 29.

36 Hierzu soll beispielhaft auf die Entstehungsgeschichte der exceptio doli (Gai. 4, 119) verwiesen werden (vgl. Kaser, Das Römische Privatrecht; Bd. 1, 2.Aufl., München 1971, § 59 IV, 2; § 114 V m.w.N.). Überliefert ist die Einführung der actio de dolo als Klage durch Gaius Aquilius Gallus (vgl. Cicero de off., 3, 58 ff. [60]). Deren Grundsätze werden beschrieben mit „nam esset aliud simulatum, aliud actum“ (Cic. de off. 3,60) – etwas anderes vorspiegeln als tun. Auf demselben Prinzip basierte die exceptio doli, die als Einrede bei Verletzung des Prinzips von Treu und Glauben angewandt wurde, wobei exceptio doli inhaltlich weiter als die deutsche Übersetzung „Arglisteinrede“ geht; da dolus im römischen Recht im weiteren Sinn als Gegenbegriff zur bona fides verstanden wurde (zum historischen Hintergrund vgl. Beul, Si mensor falsum modum dixerit. Untersuchungen zu D. 11, 6 zu den Artes liberales und zum Dolus malus, 1998 [Diss. Bonn 1996], § 4 IV, § 5 II 3 jeweils m.w.N. [dolus im Sinne einer Verletzung der fides als sakral geschützter Verhaltensnorm, die ins ius rezipiert zur Haftung für eine bewusste fides-Verletzung führt]). Entsprechend verschaffte die exceptio doli dem Richter bei strengrechtlichen Klagen eine auf die bona fides gestützte Ermessensfreiheit (vgl. Kaser a.a.O. § 114 V); Paul. D.17,2,3,3 für die societas, also in einem Vertragsverhältnis das auf Dauer angelegt ist und insoweit dauerhafter Loyalität bedarf, wie sie auch die Verträge (vgl. EuGH v. 13.07.1990, Rs. C-2/88, Zwartfeld, Slg. 1990, I-3365) von den Vertragspartnern fordern.

37 Cass. Ulp. D. 44,4,4,33 bezeichnen die exceptio doli als allgemeine Einrede (exceptio generalis).

38 Wobei die hier vorliegende „Rechtsfortbildung“ in ihrer Grundlage bereits auf das stolze Alter von mehr als zwei Jahrtausenden zurückblicken kann.

39 EuGH v. 04.12.1974, Rs. 41/74, van Duyn, Slg. 1974, 1337; v. 5.4.1979, Rs. 148/78, Ratti, Slg. 1979, 1629.

40 EuGH v. 06.10.1970, Rs. 9/70, Leberpfennig, Slg. 1970, 825; v. 17.12.1970, Rs. 33/70 (SACE) Slg. 1970, 1213, 1224) und v. 04.12.1974 Rs. 41/74, van Duyn, Slg. 1974, 1337, Rn. 12: „Zwar gelten nach Artikel 189 (heute Art. 288 AEU, ex-Art. 249 EG) Verordnungen unmittelbar und können infolgedessen schon wegen ihrer Rechtsnatur unmittelbare Wirkung erzeugen. Hierzu folgt indessen nicht, daß andere in diesem Artikel genannte Kategorien von Rechtsakten niemals ähnliche Wirkung erzeugen können. Mit der den Richtlinien durch Art. 189 zuerkannenden verbindlichen Wirkung wäre es unvereinbar, grundsätzlich auszuschließen, daß betroffene Personen sich auf die durch die Richtlinie auferlegte Verpflichtung berufen können. Insbesondere in den Fällen, in denen etwa die Unionsbehörden die Mitgliedstaaten durch Richtlinien zu einem bestimmten Verhalten verpflichten, über die nützliche Wirkung („effet utile“) zu einer solchen Maßnahme abgeschwächt, wenn die Einzelnen sich vor Gericht hierauf nicht berufen und die staatlichen Gerichte sie nicht als Bestandteil des Unionsrechts berücksichtigen könnten“; weitere Nachw. bei Nettesheim in GHN, a.a.O. (Fn 1), Art. 288 AEU (Stand August 2012), Rn. 137.

Nach anfänglicher Ablehnung in einigen Mitgliedstaaten⁴¹ ist die Direktwirkung von Richtlinien inzwischen anerkannt. Demnach „können sich die Einzelnen in Ermangelung von fristgemäß erlassenen Ausführungsmaßnahmen auf Bestimmungen einer Richtlinie, die inhaltlich als unbedingt und hinreichend genau erscheint, gegenüber allen innerstaatlichen, nicht richtlinienkonformen Vorschriften berufen; Einzelne können sich auf diese Bestimmungen auch berufen, soweit diese Rechte festlegen, die dem Staat gegenüber geltend gemacht werden können“.⁴² Zur Begründung wird einerseits das Prinzip der einheitlichen Wirksamkeit des Unionsrechts angeführt.⁴³ Insoweit wäre das Anliegen einer Richtlinie, dem Einzelnen eine Rechtsposition zu verleihen, erheblich beeinträchtigt, möglicherweise sogar unmöglich gemacht, wenn Mitgliedstaaten den Umsetzungsbefehl unbeachtet lassen könnten. Die Hilfsmittel des Vertragsverletzungsverfahrens, des Zwangsgeldverfahrens oder aber Schadensersatzansprüche für den betroffenen Bürger, der aufgrund der Nichtumsetzung einen Schaden erlitten hat, sind nicht geeignet, die Nachteile zu beheben, die eintreten können. Priorität muß die Verhinderung eines Schadens haben.⁴⁴ Dem liegt letztlich, wie ausgeführt⁴⁵, der Rechtsgedanke aus Treu und Glauben zugrunde. Der Mitgliedstaat, der aufgrund der unionsrechtlichen Richtlinien verpflichtet ist, diese umzusetzen, und dadurch seinem Bürger eine Rechtsposition verleihen muß, kann sich diesem gegenüber nicht wirksam auf seine pflichtwidrige Unterlassung berufen. Hierin läge ein treuwidriges Verhalten.⁴⁶ Als Voraussetzung der unmittelbaren Wirkung der Richtlinien sieht der EuGH die folgenden drei Vorgaben:

- Die Richtlinie ist nicht frist- bzw. ordnungsgemäß umgesetzt worden. Dabei ist es unerheblich, warum die Umsetzung unterblieben ist. Der einzelne Mitgliedstaat kann sich nicht darauf berufen, daß andere Mitgliedstaaten die Richtlinie ebenfalls nicht umgesetzt haben⁴⁷, oder darauf, daß die Umsetzung der Richtlinie aufgrund besonderer verfassungsrechtlicher Bestimmungen oder Übungen unterblieben ist.⁴⁸

- Die Richtlinie muß inhaltlich unbedingt sein. Dies ist dann gegeben, wenn die Richtlinie vom Umsetzungswillen des Mitgliedstaates unabhängig ist und keine weitere Einschaltung von Entscheidungsträgern mit Entscheidungsermessens folgen kann.⁴⁹

- Die Richtlinie muß hinreichend bestimmt sein. Eine solche hinreichende Regelung liegt vor, wenn entweder das Ziel genau festgelegt ist oder aber die zu ergreifenden Mittel genau bezeichnet sind.⁵⁰ Soweit den Mitgliedstaaten ein Beurteilungs-, Ermessens- oder Gestaltungsspielraum verbleibt, in dessen Rahmen sie besondere Voraussetzungen regeln können, ist eine unmittelbare Anwendbarkeit nicht möglich.⁵¹

Abzustellen ist auf die jeweilige Norm der Richtlinie, d.h. auch wenn Spielräume bei der Umsetzung einer Richtlinie bleiben, ist bei Vorliegen unbedingter Einzelrege-

lungen oder der Festlegung eines unbedingten Ziels die unmittelbare Anwendung der Richtlinie möglich.⁵² Dies gilt auch bei Festlegung eines Mindeststandards, den die Mitgliedstaaten nicht unterschreiten dürfen.

5.2. Unionsrechtliche Staatshaftung

Eine vergleichbare Problematik hat den Gerichtshof auch dazu bewogen, dem unionsrechtlichen Staatshaftungsanspruch Durchbruch zu verschaffen.⁵³ Dem liegt im Wesentlichen ein Verstoß gegen Art. 4 III EU (ex-Artt. 10 EG bzw. 5 EWG)⁵⁴ zugrunde. Die Rechtslage bei unterlassener Vorlage an den Gerichtshof entgegen der CILFIT-Doktrin und dem Anspruch auf Staatshaftung ist vergleichbar mit der Situation des Einzelnen, der sich auf die Nichtumsetzung einer Richtlinie beruft. Streng nach dem Wortlaut des Vertrags, ohne Berücksichtigung des Telos, wären dem Einzelnen jegliche Rechte abgeschnitten. Die durch den Mitgliedstaat gesetzte Verletzung des Unionsrechts müßte auf anderem Wege beseitigt werden. Dabei sollte jedoch der unionsrechtliche Staatshaftungsanspruch subsidiär bleiben, da in erster Linie Unterlassung vertragswidrigen Verhaltens und sodann Folgenbeseitigung, d.h. Herstellung des vertragsgemäßen Zustandes, anzustreben ist.⁵⁵ Die Rechtsprechung des EuGH postuliert für den unionsrechtlich begründeten Staatshaftungsanspruch drei Voraussetzungen:⁵⁶

41 Vgl. *Nettesheim* in GHN, a.a.O. (Fn 1), Art. 288 AEU (Stand August 2012), Rn. 138 m.w.N.

42 EuGH v. 19.01.1982, Rs. 8/81, Becker, Slg. 1982, 53, 71.

43 Vgl. *Nettesheim* in GHN, a.a.O. (Fn 1), Art. 288 AEU (Stand August 2012), Rn. 139 f. m.w.N.

44 S.o. 4 m. Fn. 22-24.

45 S.o. 4.

46 S.o. 4.

47 EuGH v. 26.02.1976, Rs. 52/75, Gemüse-RL, Slg. 1976, 277, 284 Rn. 11 ff.

48 EuGH v. 01.03.1983, Rs. 301/81, Kommission/Belgien, Slg. 1983, 467, 477 Rn. 6; Rs. 49/86, Kommission/Italien, Slg. 1987, 2995, 3002 Rn. 6.

49 EuGH v. 19.01.1982, Rs. 8/81, Becker, Slg. 1982, 53, 71, Rn. 25, 29 f.; v. 04.12.1986, Rs. 71/85, Niederlande/Federatie, Slg. 1986, 3855, Rn. 13; vgl. auch *Jarras* NJW 1990, 2420, 2424 m.w.N.

50 EuGH v. 19.01.1982, Rs. 8/81, Becker, Slg. 1982, 53, 71, Rn. 25; v. 04.12.1986, Rs. 71/85, Niederlande/Federatie, Slg. 1986, 3855, Rn. 13; vgl. auch *Jarras* NJW 1990, 2420, 2424 m.w.N.

51 EuGH v. 23.02.1994, Rs. C-236/92; Comitato di coordinamento per la difesa della cava, Slg. 1994, I-483 Rn. 9: „wenn sie eine Verpflichtung begründet, die weder an eine Bedingung geknüpft ist noch zu ihrer Erfüllung und Wirksamkeit einer Maßnahme der Gemeinschaftsorgane oder der Mitgliedstaaten bedarf.“

52 *Jarras* NJW 1990, 2420, 2423 f.

53 S.o. Fn. 21.

54 S.o. 4.

55 S.o. 4.

Der Verstoß gegen eine drittschützende Unionsnorm, die offenkundige und erhebliche Überschreitung des unionsrechtlich bestehenden Ermessens und die Kausalität des Verstoßes für den Schaden. Der Einzelne muß sich daher auf inhaltlich hinreichend bestimmte Rechte berufen. Dies betrifft sowohl Verstöße gegen Sekundärrecht⁵⁷ als auch Verstöße gegen Primärrecht.⁵⁸ Dabei gilt als Gesichtspunkt für ein offenkundiges und erhebliches Überschreiten der Befugnis⁵⁹ insbesondere die Klarheit und Genauigkeit der verletzten Vorschriften des Unionsrechts.⁶⁰

Dies ist eingehend zu prüfen, da ein solcher Maßstab auch im Rahmen der Haftung eines Mitgliedstaates für die Verletzung des EU-Rechts durch höchstrichterliche Entscheidungen gilt.⁶¹ Bei einer derartigen Haftung für Verletzung im Zusammenhang mit Schäden des EU-Rechts durch höchstrichterliche Rechtsprechung ist der hinreichend qualifizierte Verstoß dann gegeben, „wenn die fragliche Entscheidung die einschlägige Rechtsprechung des Gerichtshofes offenkundig verkennt“,⁶² d. h. der „Staat haftet für eine solche gemeinschaftsrechtswidrige Entscheidung nur in dem Ausnahmefall, daß das Gericht offenkundig gegen das geltende Recht verstoßen hat“.⁶³ Damit wird seitens des EuGH eine graduell gesteigerte, qualifizierte Rechtsverletzung gefordert, die grundsätzlich den objektiven Anforderungen, die der Gerichtshof in der CILFIT-Doktrin fordert, entgegensteht.⁶⁴

5.3. Parteifähigkeit des Europäischen Parlaments bei der Nichtigkeitsklage

Ein weiteres anschauliches Beispiel liefert die Entwicklung der Rechtsprechung zur Parteifähigkeit des Europäischen Parlaments (EP). Diese früh begonnene und wegweisende – wenngleich zeitweilig uneinheitliche⁶⁵ – Rechtsprechung rührte daher, daß die Verträge für das EP ursprünglich keine Parteifähigkeit vorsahen. Erst mit dem Vertrag von Maastricht wurde die Parteifähigkeit des EP ausdrücklich in Art. 230 III EGV (Art. 263 III AEU) anerkannt, vorher nur richterrechtlich.⁶⁶ Bereits bei der Entscheidung Roquette Frères-Isoglucose⁶⁷ deutete sich die Möglichkeit an, daß die Verletzung der Rechte des Parlaments als Teil des institutionellen Gleichgewichts nicht ohne Folgen bleiben kann, allerdings war das Parlament in diesem Verfahren nur Streithelfer. In der Entscheidung Verkehrspolitik ging es um die Frage der Zulässigkeit einer Untätigkeitsklage des Parlaments⁶⁸, in der die Zulässigkeit mit Hinweis auf die „gewollte institutionelle Stellung“ bejaht wurde. Diese institutionelle Stellung wurde in der Tschernobyl-Entscheidung⁶⁹ weiter hervorgearbeitet und um den Aspekt der wirksamen Kontrolle durch den Gerichtshof ergänzt. Danach muß der Gerichtshof, dessen Aufgabe es nach den Verträgen ist, „über die Wahrung des Rechts bei deren Auslegung und Anwendung zu wachen ... in der Lage sein, ... die richterliche Kontrolle ... durch einen Rechtsbehelf sicherzustellen, der ihm die Erfüllung seiner Aufgabe ermöglicht“.⁷⁰

6. Notwendigkeit der Lückenschließung

Wenn demnach alle Mittel des mitgliedstaatlichen Rechtsweges ausgeschöpft sind und eine Vorlage an den EuGH trotzdem nicht erfolgt, bleiben dem Unionsbürger keinerlei Rechte mehr. Eine weitere Einschränkung dieser Rechte ergäbe sich, wenn generell verlangt würde, daß in einem zweiten Verfahren die unterlassene Vorlage gerügt und hieraus Schadensersatzansprüche geltend gemacht werden. Unterbleibt auch hier wiederum die Vorlage an den EuGH, werden hierdurch auch die unionsrechtlichen Schadensersatz-

56 EuGH v. 08.10.1996, Rs. C-178/94, C-179/94, C-188/94, C-189/94 und C-190/94, Dillenkofer, Slg. 1996, I-4845 Rn. 21 ff.

57 EuGH v. 08.10.1996, Rs. C-178/94, C-179/94, C-188/94, C-189/94 und C-190/94, Dillenkofer, Slg. 1996, I-4845 Rn. 22.

58 EuGH v. 08.10.1996, Rs. C-178/94, C-179/94, C-188/94, C-189/94 und C-190/94, Dillenkofer, Slg. 1996, I-4845 Rn. 21.

59 EuGH v. 05.03.1996, Rs. C-46/93 und C-48/93, Brasserie du Pêcheur SA, Slg. 1996, I-01029.

60 EuGH v. 30.09.2003, Rs. C-224/01, Köbler, Slg. 2003, I-10239 Rn. 55.

61 EuGH v. 30.09.2003, Rs. C-224/01, Köbler, Slg. 2003, I-10239.

62 EuGH v. 30.09.2003, Rs. C-224/01, Köbler, Slg. 2003, I-10239 Rn. 56.

63 EuGH v. 30.09.2003, Rs. C-224/01, Köbler, Slg. 2003, I-10239 Rn. 53

64 S. o. 2.

65 Vgl. Zur Entwicklung *Triantafyllou*, DÖV 1990, 1040 ff., der die Frage aufwarf, ob seinerzeit die Nichtigkeitsklage des EP eine Klage sui generis sei.

66 Zuletzt EuGH Rs. C-70/88, Tschernobyl, Parlament/Rat, Slg. 1990, I-2041.

67 EuGH v. 29.10.1980, Rs. 138/79, Roquette Frères-Isoglucose, Slg. 1980, 3333, Rn. 32: „Nach Auffassung der Klägerin und des Parlaments als Streithelfer ist die Verordnung Nr. 111/77 in ihrer geänderten Fassung wegen Verletzung wesentlicher Formvorschriften für nichtig zu erachten, weil der Rat sie ohne Einhaltung des in Artikel 43 Absatz 2 EWG-Vertrag vorgesehenen Anhörungsverfahrens erlassen habe“.

68 EuGH v. 22.05.1985, Verkehrspolitik, Parlament/Rat, Slg. 1985, 1513, Rn. 17 „..... Man würde die vom Vertrag und insbesondere von Artikel 4 Absatz 1 gewollte institutionelle Stellung eines Organs beeinträchtigen, wollte man es in der Ausübung dieser Befugnis einschränken“.

69 EuGH Rs. C-70/88, Tschernobyl, Parlament/Rat, Slg. 1990, I-2041 Rn. 21 ff:

„21 Diese Befugnisse sind jedoch Bestandteil des von den Verträgen gewollten institutionellen Gleichgewichts. Die Verträge haben nämlich ein System der Zuständigkeitsverteilung zwischen den verschiedenen Organen der Gemeinschaft geschaffen, das jedem Organ seinen eigenen Auftrag innerhalb des institutionellen Gefüges der Gemeinschaft und bei der Erfüllung der dieser übertragenen Aufgaben zuweist.

22 Die Wahrung des institutionellen Gleichgewichts gebietet es, daß jedes Organ seine Befugnisse unter Beachtung der Befugnisse der anderen Organe ausübt. Sie verlangt auch, daß eventuelle Verstöße gegen diesen Grundsatz geahndet werden können“.

70 EuGH Rs. C-70/88, Tschernobyl, Parlament/Rat, Slg. 1990, I-2041 Rn. 23: „Dem Gerichtshof obliegt es nach den Verträgen, über die Wahrung des Rechts bei deren Auslegung und Anwendung zu wachen. Er muß daher in der Lage sein, die Aufrechterhaltung des institutionellen Gleichgewichts und folglich die richterliche Kontrolle der Beachtung der Befugnisse des Parlaments, wenn dieses ihn zu diesem Zweck anruft, durch einen Rechtsbehelf sicherzustellen, der ihm die Erfüllung seiner Aufgabe ermöglicht“.

satzansprüche vereitelt. Die derzeitige Rechtsprechung des EuGH ist in sich nicht konsequent, da ein wesentlicher Aspekt wirksamen Rechtsschutzes ausgehebelt wird. Grundsätzlich ist „Abwehr“ der Folgenbeseitigung und notwendigerweise der Schadensersatzklage vorgreiflich. Der Grundsatz „Dulde und liquidiere“⁷¹ ist letztlich unbefriedigend und kann nicht als Argument herangezogen werden. Die derzeitige Rechtsprechung des EuGH leidet unter dem Mangel, daß einerseits die richterliche Durchsetzbarkeit nicht mehr gegeben ist, da entgegen der CILFIT-Entscheidung⁷² Vorlagen unterbleiben, andererseits im Zusammenhang mit Schadensersatzklagen möglicherweise höhere Anforderungen für das Vorliegen einer unionsrechtswidrigen richterlichen Entscheidung gestellt werden. Insoweit muß die Lücke dringend geschlossen werden, die zwischen dem Primat der alleinigen Auslegung europarechtlicher Normen durch den EuGH und der Vorlageverpflichtung durch die nationalen Gerichte der Mitgliedstaaten entstanden ist. Die Rechtsprechung des Gerichtshofs zeigt diese Tendenz auch bei der Frage der Rechtskraftdurchbrechung.⁷³

Jede unterlassene Vorlage trotz bestehender Vorlageverpflichtung stellt auch einen Verstoß gegen Art. 4 III EU (ex-Artt. 10 EG bzw. 5 EWG) dar.⁷⁴ Daher ist zur Durchsetzung der Rechte des Bürgers Art. 267 AEU dadurch zur Wirksamkeit zu verhelfen, daß bei unterlassener Vorlage durch das letztinstanzliche Gericht und Ausschöpfung aller Rechtsbehelfe des nationalen Rechts eine Partei des Ausgangsverfahrens selbst, vertreten durch den Verfahrensbevollmächtigten im Rahmen der Verfahrensordnung des Gerichtshofs, stellvertretend für das Gericht, das die Vorlage unterlassen hat, die Vorlagefrage stellen kann.

Auch der Einwand, Art. 267 AEU gewähre nicht vorrangig Individualrechtsschutz⁷⁵, kann dem nicht entgegengehalten werden. Denn wenn auch nicht vorrangig, so bezweckte die Norm doch auch den Individualrechtsschutz.⁷⁶ Dies hat sich nach Inkrafttreten des Vertrags von Lissabon nunmehr deutlich vermehrt in Richtung des Individualrechtsschutzes verschoben.

Primärrechtlich ergibt sich ein gewichtiges Argument aus dem Gebot des effektiven Rechtsschutzes. Wirksam ist ein Rechtsschutz im Rahmen des Verfahrens nach Art. 267 AEU nur dann, wenn entsprechend der CILFIT-Doktrin⁷⁷ auch eine Vorlage an den Gerichtshof erfolgt.

In diesem Zusammenhang ist insbesondere auf Art. 19 EU⁷⁸ zu rekurrieren. Danach läßt sich durch den Hinweis auf die Gewährleistung eines „effektiven Rechtsschutzes“ die Tendenz des europäischen Gesetzgebers erkennen, seinen Bürgern und Zivilrechtssubjekten (einschließlich der Unternehmen) weitgehende Rechtsschutzmöglichkeiten einzuräumen.⁷⁹ In Art. 19 EU ist dieses Prinzip normiert, gleichfalls gemäß Art. 47⁸⁰ i.V.m. Art. 51 I Grundrechtecharta (GRC), die das Recht auf einen wirksamen Rechtsbehelf vorsehen. Derzeit ist die Einordnung der entsprechenden Normen der GRC strittig.⁸¹ Die Rechtsverbindlichkeit der GRC war in der Vergangenheit bei der

Frage, ob ein effektiver Rechtsschutz gewährleistet werden muß, nicht relevant, weil dieses Prinzip bereits als Ausdruck der Verfassungstraditionen in der Rechtsprechung des EuGH⁸² anerkannt ist.⁸³ Zwar wird abgelehnt, daß die GRC selbst als allgemeiner Rechtsgrundsatz des Unionsrechts oder Ausdruck der Verfassungstraditionen anzusehen ist.⁸⁴ Sie wird aber in der Rechtsprechung des EuGH⁸⁵, ebenso bereits seit längerem in den Schlußanträgen der Generalanwälte⁸⁶ sowie in den Entscheidungen des Gerichts erster Instanz⁸⁷, zur Auslegung herangezogen. Die Regelung des Art. 19 I 2 EU führt nunmehr jedoch dazu, daß die Intention des Art. 47 GRC unmittelbar geltendes Recht geworden ist. Damit ist der Grundsatz des effektiven Rechtsschutzes

71 Vgl. *Haratsch/Hensel* JZ 2008, 144, 146.

72 S.o. 2.

73 EuGH, Urteil v. 18.07.2007, Rs. C-119/05, Lucchini, Slg. 2008, I-06199; vgl. *Haratsch/Hensel* JZ 2008, 144, 146.

74 S.o. 4.

75 *Karpenstein* in GHN (Fn. 1) Art. 267 AEU Rn. 2 m.w.N.

76 v. *Danwitz*, NJW 1993, 1108, 1110 f.; *Karpenstein* in GHN (Fn. 1) Art. 267 AEU Rn. 3.

77 Vgl. *Eser* in Meyer, Kommentar zur Charta der Grundrechte der Europäischen Union, 2006, Art. 47 GRC Rn. 15 m.w.N.

78 Ähnlich auch *Blume*, JZ 2011, 325 ff zur Frage des Zugangs zum EuGH als Gebot europäischer Justizgewährleistung.

79 Ausführlich hierzu *Last*, a.a.O. (Fn. 2), 124 ff. m.w.N.; EuGH s.u. Fn. 82.

80 Ausführlich hierzu *Last*, a.a.O. (Fn. 2), 124 ff. m.w.N.; EuGH s.u. Fn. 82.

81 Vgl. *Hatje* in Schwarze, a.a.O. (Fn. 1), Art. 6 EU, Rn. 5 ff. m.w.N.; *Knecht* in Schwarze, a.a.O. (Fn. 1), Präambel GRC, Rn. 11 m.w.N.

82 EuGH v. 15.10.1987, Rs. 226/86, Unectef/Heylens, Slg. 1987, 4097; v.13.03.2007, Rs. C-432/05, Unibet, Slg. 2007, I-02271, Rn. 37: „Vorab ist darauf hinzuweisen, dass der Grundsatz des effektiven gerichtlichen Rechtsschutzes nach ständiger Rechtsprechung ein allgemeiner Grundsatz des Gemeinschaftsrechts ist, der sich aus den gemeinsamen Verfassungsüberlieferungen der Mitgliedstaaten ergibt, in den Art. 6 und 13. verankert ist (....) und auch von Art. 47 der am 7. Dezember 2000 in Nizza proklamierten Charta der Grundrechte der Europäischen Union (ABl. C 364, S. 1) bekräftigt worden ist“ m.w.N.

Rn. 43.: „Dabei dürfen die Verfahrensmodalitäten für Klagen, die den Schutz der den Einzelnen aus dem Gemeinschaftsrecht erwachsenden Rechte gewährleisten sollen, nicht weniger günstig ausgestaltet sein als die für entsprechende innerstaatliche Klagen (Grundsatz der Gleichwertigkeit) und die Ausübung der durch die Gemeinschaftsrechtsordnung verliehenen Rechte nicht praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren (Grundsatz der Effektivität)...“

Rn. 44.: „Im Übrigen sind die nationalen Gerichte gehalten, die Verfahrensmodalitäten für die bei ihnen anhängigen Klagen, wie zum Beispiel das Erfordernis eines konkreten Rechtsverhältnisses zwischen dem Kläger und dem Staat, so weit wie möglich dahin auszulegen, dass sie zur Erreichung des in Rdnr. 37 des vorliegenden Urteils genannten Ziels beitragen, einen effektiven Schutz der den Einzelnen aus dem Gemeinschaftsrecht erwachsenden Rechte zu gewährleisten.“

83 Vgl. *Hatje*, in Schwarze, a.a.O., Art. 6 EU, Rn. 31 m.w.N.

84 *Schmitz*, JZ 2001, 833, 835; *Knecht, Matthias H.*, Die Charta der Grundrechte der Europäischen Union, Stuttgart 2005, 219.

85 S.o. Fn. 82.

86 *Knecht* in Schwarze, a.a.O., Präambel GRC, Rn. 11 m.w.N.

87 *Knecht* in Schwarze, a.a.O., Präambel GRC, Rn. 11 m.w.N.

ausdrücklicher Bestandteil des Unionsrechts und über Art. 4 III EU (ex-Artt. 10 EG bzw. 5 EGV)⁸⁸ hinaus im Hinblick auf das Unionsrecht eine weitere ausdrückliche Verpflichtung der Mitgliedstaaten.

Auch die Vorbehalte des Vereinigten Königreichs und Polens im Zusatzprotokoll Nr. 30, nach denen weder der EuGH noch ein nationales Gericht befugt sein soll, die Unvereinbarkeit einer innerstaatlichen Vorschrift mit der Charta festzustellen, führt zu keinem anderen Ergebnis. Denn einerseits handelte es sich bei diesem Grundrecht nicht um nationales Recht, sondern um Unionsrecht, andererseits bereits um geltendes Recht. Insoweit gelten die von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze als „acquis communautaire“ weiter, da diese als ungeschriebenes Recht bereits über Art. 6 EU (ex-Art. 6 EUV) vor Inkrafttreten des Vertrags von Lissabon Bestandteil der Rechtsordnung waren. Der Vorbehalt gemäß Nr. 30 kann sich daher nur auf Art. 6 I EU und die dort enthaltene Bezugnahme auf die GRC beziehen. Die Regelungen des Art. 6 III EU entsprechen der bisherigen Formulierung in ex-Art. 6 II EUV a.F.

Zwar sieht Art. 51 II GRC vor, daß weder neue Zuständigkeiten noch neue Aufgaben für die Union begründet werden noch festgelegte Zuständigkeiten und Aufgaben geändert werden. Insbesondere sollte die Einführung einer „europäischen Grundrechtsbeschwerde“ zum EuGH verhindert werden.⁸⁹ Dies steht jedoch der vorliegenden Argumentation nicht entgegen. Denn die CILFIT-Doktrin war bereits Bestandteil der europäischen Rechtsordnung. Vorliegend wird gerade nicht eine allgemeine Anrufungsmöglichkeit des EuGH durch den Bürger vertreten, sondern vielmehr die Möglichkeit eingeräumt, unter engen Voraussetzungen der Verpflichtung des Mitgliedstaates und seiner Gerichte aus Art. 4 III EU i.V.m. Art. 267 AEU Wirksamkeit zu verleihen, um das pflichtwidrige Unterlassen einer Vorlagefrage zu vermeiden respektive zu heilen.

Als weiteres Argument – zumindest in zivil- und strafrechtlichen Verfahren – kann der Rechtsgedanke aus Art. 6 III 1. Alt. EU i.V.m. Artt. 6 und 13 EMRK angeführt werden, die bereits vor Einfügung des Art. 6 III EU und auch vor Einfügung des Art. 6 II EUV a.F. in allen Mitgliedstaaten verbindlich waren und sind⁹⁰, daher auch die Rechtsprechung des EuGH binden.⁹¹

Zuletzt ist Art. 19 I 2 EU als Verpflichtung der Mitgliedstaaten wie folgt formuliert: „Die Mitgliedstaaten schaffen die erforderlichen Rechtsbehelfe, damit ein wirksamer Rechtsschutz in den vom Unionsrecht erfassten Bereichen gewährleistet ist.“

Art. 19 ist als Präzisierung des Art. 4 III EU zu sehen, mit der Zielsetzung, die Voraussetzungen für einen effektiven Rechtsschutz zu schaffen. Soweit diese Voraussetzungen nicht zu einem solchen Rechtsschutz entsprechend der CILFIT-Doktrin führen, ist, entsprechend der Rechtsprechung des EuGH zu Art. 4 III EU, die Regelung des Art. 19 I 2 EU als Rechtfertigung des Instruments der Ersatzvorlage anzusehen.

Eine wesentliche Begründung ergibt sich auch, wenn man die Tschernobyl-Entscheidung⁹² transponiert, indem man die institutionelle Stellung des Parlaments durch den verstärkt in den Vordergrund tretenden Individualrechtsschutz ersetzt und um den Aspekt der wirksamen Kontrolle durch den Gerichtshof ergänzt. Danach muß der Gerichtshof, dessen Aufgabe es nach den Verträgen ist, „über die Wahrung des Rechts bei deren Auslegung und Anwendung zu wachen ... in der Lage sein, ... die richterliche Kontrolle ... durch einen Rechtsbehelf sicherzustellen, der ihm die Erfüllung seiner Aufgabe ermöglicht“⁹³, auch den Individualrechtsschutz gewährleisten können.

7. Rechtskraftdurchbrechung

In der Vergangenheit hat der EuGH immer wieder den rechtsstaatlichen Grundsatz der Rechtskraft gerichtlicher Entscheidungen betont, eine Rechtskraftdurchbrechung abgelehnt⁹⁴ und Folgenbeseitigung⁹⁵ sowie Wiedergutmachung

88 Art. 4 III EU: „Nach dem Grundsatz der loyalen Zusammenarbeit achten und unterstützen sich die Union und die Mitgliedstaaten gegenseitig bei der Erfüllung der Aufgaben, die sich aus den Verträgen ergeben. Die Mitgliedstaaten ergreifen alle geeigneten Maßnahmen allgemeiner oder besonderer Art zur Erfüllung der Verpflichtungen, die sich aus den Verträgen oder den Handlungen der Organe der Union ergeben. Die Mitgliedstaaten unterstützen die Union bei der Erfüllung ihrer Aufgabe und unterlassen alle Maßnahmen, die die Verwirklichung der Ziele der Union gefährden könnten.“

89 Die GRC sollte nicht darauf abzielen, das in den Verträgen vorgesehene Rechtssystem und insbesondere die Bestimmungen über die Zulässigkeit direkter Klagen beim EuGH zu ändern (Erl. Zur Charta der Grundrechte ABl. 2007 C 303/29).

90 Vgl. *Hatje* in Schwarze, a.a.O., Art. 6 EU, Rn. 15 ff. m.w.N.

91 EuGH v. 15.10.1987, Rs. 226/86, *Unectef/Heylens*, Slg. 1987, 4097, Rn. 14; v. 15.05.1986, Rs. 222/84, *Johnston*, Slg. 1986, 1663, Rn. 18; v. 13.03.2007, Rs. C-432/05, *Unibet*, Slg. 2007, I-02271 (s. o. Fn. 64); v. 26.07.2007, Rs. C-305-05, *Ordre des barreaux francophones et germanophone*, Slg. 2007, I-5305, Rn. 31.

92 EuGH Rs. C-70/88, *Tschernobyl*, Parlament/Rat, Slg. 1990, I-2041.

93 EuGH Rs. C-70/88, *Tschernobyl*, Parlament/Rat, Slg. 1990, I-2041 Rn. 21 ff.: (kursiv Originaltext, unterstrichen Einfügung des Verfassers: „21 Diese Befugnisse sind jedoch Bestandteil des von den Verträgen gewollten Individualrechtsschutzes (statt: institutionellen Gleichgewichts).“

22 *Die Wahrung des Individualrechtsschutzes (statt: institutionellen Gleichgewichts) gebietet es, daß jedes Gericht (statt: Organ) seine Befugnisse unter Beachtung der Befugnisse der anderen Gerichte (statt: Organe) ausübt. Sie verlangt auch, daß eventuelle Verstöße gegen diesen Grundsatz geahndet werden können.*

23 *Dem Gerichtshof obliegt es nach den Verträgen, über die Wahrung des Rechts bei deren Auslegung und Anwendung zu wachen. Er muß daher in der Lage sein, die Aufrechterhaltung Individualrechtsschutzes (statt: institutionellen Gleichgewichts) und folglich die richterliche Kontrolle ..., durch einen Rechtsbehelf sicherzustellen, der ihm die Erfüllung seiner Aufgabe ermöglicht“.*

94 EuGH v. 01.06.1999, Rs. C-126/97, *Eco Swiss*, Slg. 1999, I-3055 Rn. 46; v. 16.03.2006, Rs. C-234/04, *Kapferer*, Slg. 2006, I-2585, Rn. 20 f.

95 So z.B. EuGH v. 13.01.2004, Rs. C-453/00, *Kühne&Heitz*, Slg. 2004, I-837; *Schwarze* in Schwarze, a.a.O. (Fn. 1), Art. 267, AEU Rn. 52 m.w.N.

chung⁹⁶ in den Vordergrund gestellt. Dies hat der EuGH in der Lucchini-Entscheidung⁹⁷ deutlich relativiert und den Vorrang des Primärrechtsschutzes wieder stärker betont.⁹⁸ Der Spagat – um nicht zu sagen Eiertanz – zwischen Rechtskraftdurchbrechung und Wiedergutmachung manifestiert sich deutlich in der Köbler-Entscheidung⁹⁹, mit dem Versuch, zwischen Rechtskraftdurchbrechung und Schadenersatz hin- und herzulavieren.¹⁰⁰ Die Diskussion, ob es sich hierbei um eine Rechtskraftdurchbrechung handelt¹⁰¹, erscheint eher akademisch, da alles, was zu einer Haftung für richterliche Fehlentscheidungen führt, im Ergebnis notwendigerweise eine Rechtskraftdurchbrechung darstellt. Bei allem Verständnis für die Kritik¹⁰² an der Begründung der Lucchini-Entscheidung stellt sich die Frage, ob es Aufgabe des EuGH sein kann, die nationalen Systeme der Rechtskraft und die unterschiedlichen dogmatischen Ansätze in Einklang zu bringen.¹⁰³

Die Rechtsfolge ist dem geltenden Unionsrecht auch nicht fremd. Wenn es um den Anwendungsvorrang des Unionsrechts geht, kann dies im Ergebnis für rechtskräftige Gerichtsentscheidungen nicht anders beantwortet werden, als für die Anwendbarkeit eines Gesetzes, d.h. wenn der Anwendungsvorrang für Gesetze gilt, muß er erst recht für die Rechtsprechung gelten. Der Anwendungsvorrang ist inzwischen allgemein anerkannt.¹⁰⁴ Die Rechtskraftdurchbrechung ist nur eine andere Facette des Anwendungsvorrangs. Dies ergibt sich aus der Zusammenschau der in diesem Zusammenhang ergangenen Entscheidungen. So wurde der Anwendungsvorrang auf Verwaltungsentscheidungen¹⁰⁵ erstreckt. In der Folge wurde er erweitert auf Verwaltungsentscheidungen, die sich – infolge späterer EuGH-Entscheidungen – als europarechtlich nicht mehr haltbar erwiesen, wobei insoweit bereits Bestandskraft eingetreten war¹⁰⁶, was als „Rechtskraftdurchbrechung“ eingeordnet wurde.

Auch in der Lucchini-Entscheidung¹⁰⁷ handelt es sich nicht in erster Linie um eine Frage der Rechtskraftdurchbrechung, sondern um die Frage des Anwendungsvorrangs. Dies ergibt sich bereits aus der Formulierung, „daß einer Entscheidung eines innerstaatlichen Gerichts Wirkungen beigelegt werden, die über die Grenzen der Zuständigkeit des fraglichen Gerichts, wie sie sich aus dem Gemeinschaftsrecht ergeben, hinausgehen“¹⁰⁸, und aus der Anknüpfung an die Verpflichtung der nationalen Gerichte, für die Wirksamkeit der europarechtlichen Normen Sorge zu tragen und „erforderlichenfalls jede entgegenstehende Bestimmung des nationalen Rechts aus eigener Entschei-

96 S. o. 5.2.

97 EuGH, Urteil v. 18.07.2007, Rs. C-119/05, Lucchini, Slg. 2008, I-06199.

98 So auch *Haratsch/Hensel* JZ 2008, 144, 146.

99 EuGH v. 30.09.2003, Rs. 224/01, Köbler, Slg. 2003, I-10239.

100 EuGH v. 30.09.2003, Rs. 224/01, Köbler, Slg. 2003, I-10239, Rn. 43, 48 ff.: „43 Zum Vorbringen, die Autorität eines letztinstanzlichen Gerichts könnte dadurch geschmälert werden, daß seine rechtskräftigen Entscheidungen implizit in einem Verfahren gerügt werden könnten, das die Feststellung der Haftung des Staates für diese Entscheidungen ermöglicht, ist zu bemerken, daß das Bestehen eines Rechtswegs, der unter bestimmten Voraussetzungen die Wiedergutmachung der nachteiligen Auswirkungen einer fehlerhaften Gerichtsentscheidung ermöglicht, auch als Bekräftigung der Qualität einer Rechtsordnung und damit schließlich auch der Autorität der Judikative angesehen werden kann.“

48 Hinzu kommt, dass Erwägungen im Zusammenhang mit der Achtung des Grundsatzes der Rechtskraft oder der richterlichen Unabhängigkeit in den nationalen Rechtsordnungen zwar zu – bisweilen erheblichen – Beschränkungen der Befugnis, die Haftung des Staates für durch fehlerhafte Gerichtsentscheidungen verursachte Schäden feststellen zu lassen, geführt haben, daß diese Erwägungen diese Befugnis aber nicht völlig ausschließen konnten. Die Geltung des Grundsatzes der Staatshaftung für Gerichtsentscheidungen ist nämlich – wie der Generalanwalt in den Nummern 77 bis 82 seiner Schlussanträge ausgeführt hat – in der einen oder anderen Form den meisten Mitgliedstaaten bekannt, wenn auch unter engen und verschiedenartigen Voraussetzungen.

49 Weiter kann auch der Europäische Gerichtshof für Menschenrechte insbesondere nach Artikel 41 EMRK einen Staat, der ein Grundrecht verletzt hat, zur Entschädigung der Verletzten Partei verpflichtet. Nach der Rechtsprechung dieses Gerichtshofs kann er eine solche Entschädigung auch zusprechen, wenn die Verletzung auf einer Entscheidung eines nationalen letztinstanzlichen Gerichts beruht (vgl. EGMR, Urteil *Dulaurans/Frankreich* vom 21. März 2000, noch nicht veröffentlicht).

50 Nach alledem ist der Grundsatz, daß die Mitgliedstaaten zum Ersatz von Schäden verpflichtet sind, die einem Einzelnen durch ihnen zuzurechnende Verstöße gegen das Gemeinschaftsrecht entstehen, auch dann anwendbar, wenn der fragliche Verstoß in einer Entscheidung eines letztinstanzlichen Gerichts besteht. Es ist Sache der Rechtsordnung der einzelnen Mitgliedstaaten, zu bestimmen, welches Gericht für die Entscheidung von Rechtsstreitigkeiten über diesen Schadenersatz zuständig ist.“

101 Vgl. auch *Haratsch/Hensel*, JZ 2008, 144, 145.

102 Vgl. *Haratsch/Hensel*, JZ 2008, 144, die allerdings die Entscheidung dogmatisch hervorragend einordnen können! Zwar monieren sie zuerst die „unzureichende Begründung“, um sie später selbst, gleich den *haruspicien*, den Gründen zu entnehmen.

103 Vgl. zu den verschiedenen Rechtskraftdogmatiken *Germelmann*, Die Rechtskraft von Gerichtsentscheidungen in der Europäischen Union (Diss. Berlin 2008), 2009.

104 Std. Rspr. seit EuGH v. 15.07.1964, Rs. 6/64, *Costa/Enel*, Slg. 1964, 1251; v. 09.03.1978, *Simmenthal*, Rs. 106/77, Slg. 1978, 629, Rn. 21–24; v. 08.03.1979, *Salumificio di Cornuda*, Rs. 130/78, Slg. 1979, 867, Rn. 23–27; v. 19. Juni 1990, *Factortame u.a.*, C-213/89, Slg. 1990, I-2433, Rn. 19–21, vgl. auch *Gänswein*, Der Grundsatz unionsrechtskonformer Auslegung nationalen Rechts, 2009, 244 ff. m.w.N.

105 Vgl. auch *Haratsch/Hensel*, JZ 2008, 144, 145.

106 EuGH v. 13.01.2004, Rs. C-453/00, *Kühne&Heitz*, Slg. 2004, I-837; EuGH v. 12.02.2008, Rs. C-2/06, *Kemptner*, Slg. 2008, I 00411 Rn. 35.

107 EuGH, Urteil v. 18.07.2007, Rs. C-119/05, Lucchini, Slg. 2008, I-06199.

108 EuGH, Urteil v. 18.07.2007, Rs. C-119/05, Lucchini, Slg. 2008, I-06199 Rn. 59: „Eine solche Auslegung der genannten Vorschrift kann insbesondere zur Folge haben, daß einer Entscheidung eines innerstaatlichen Gerichts Wirkungen beigelegt werden, die über die Grenzen der Zuständigkeit des fraglichen Gerichts, wie sie sich aus dem Gemeinschaftsrecht ergeben, hinausgehen. Wie das vorliegende Gericht ausgeführt hat, würde die Anwendung dieser Vorschrift, wird sie so ausgelegt, offenkundig im vorliegenden Fall die Anwendung des Gemeinschaftsrechts vereiteln, weil sie die Rückforderung einer unter Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht gewährten Beihilfe unmöglich machen würde.“

dungsbefugnis unangewendet“ zu lassen¹⁰⁹, somit aus der Rechtsprechung zum Anwendungsvorrang.

Die Entscheidung knüpft außerdem an die Offenkundigkeit des Verstoßes an¹¹⁰, was die Anknüpfung an die unionsrechtliche Staatshaftung¹¹¹ nahelegt.

Daher geht die Kritik fehl, der EuGH begründe nicht ausreichend.¹¹² Vielmehr ist die Rechtsprechung im Gesamtzusammenhang¹¹³ zu sehen, woraus sich zusätzliche Argumente für die hier vertretene Auffassung ergeben.

8. Voraussetzungen und Begründungserfordernisse

8.1. Voraussetzungen und Begründungserfordernisse im Allgemeinen

In Anlehnung an die Anforderungen des Gerichtshofes zur unionsrechtlichen Staatshaftung und der unmittelbaren Wirkung von Richtlinien muß auch bei der Ersatzvorlage der Verstoß hinreichend qualifiziert sein, d.h. die Vorlageverpflichtung muß aus dem Verfahren heraus offenkundig verletzt worden sein.

Hierzu ist entsprechend der CILFIT-Doktrin zu verlangen, daß die europarechtliche Frage bereits im Verfahren aufgeworfen wurde. Sollte das Gericht dann nicht vorgelegt haben, käme eine „Ersatzvorlage“ in gewillkürter Vertretung des Gerichts durch den betroffenen Unionsbürger in Frage.

Die Voraussetzungen müssen jedoch restriktiv gehandhabt werden. Die Möglichkeit, die Ersatzvorlagefrage zu stellen, ist nur dann gegeben, wenn diese auch für das Verfahren vor dem nationalen Gericht entscheidungserheblich ist.

Damit der hinreichend qualifizierte Verstoß durch den Gerichtshof geprüft werden kann, ist dieser zu begründen.

Die Vorlageverpflichtung muß klar und eindeutig greifbar und dadurch seitens des zur Entscheidung berufenen Gerichts verletzt sein. Dies setzt voraus, daß im Verfahren vor dem letztinstanzlichen nationalen Gericht die unionsrechtlichen Grundlagen herausgearbeitet und idealerweise auch Vorlagefragen angeregt werden.

Da nur das letztinstanzliche Gericht nach Art. 267 AEU zur Vorlage verpflichtet ist, muß gefolgert werden, daß erst nach Ausschöpfung aller Mittel des innerstaatlichen Rechts eine Vorlage erfolgen kann.

Grundsätzlich sollte nach deutschem Recht auch die Verfassungsbeschwerde wegen Verletzung des gesetzlichen Richters eingelegt worden sein – dies insbesondere deshalb, um z.B. in Deutschland dem BVerfG die Gelegenheit zu geben, die Vertragsverletzung zu verhindern, damit nicht der Vorwurf des ausbrechenden Rechtsakts erhoben werden kann.¹¹⁴ Einzuschränken ist dies jedoch angesichts der Rechtsprechung des BVerfG, solange dieses sich nicht als vorlageverpflichtet ansieht.¹¹⁵ Außerdem kann nicht ver-

langt werden, eine von vornherein aussichtslose Verfassungsbeschwerde zu erheben.

Im Übrigen erscheint es möglich, daß zuerst im Rahmen des nationalen Rechts der unionsrechtliche Schadenersatzanspruch reklamiert wird¹¹⁶, in dessen Verlauf nunmehr die Vorlagefragen erneut geklärt werden müßten.

Soweit auch in diesem Verfahren entgegen der CILFIT-Doktrin keine Vorlage erfolgt, dürfte spätestens dann – möglicherweise erneut nach Anrufung des Bundesverfassungsgerichts – die Vorlage durch den betroffenen Unionsbürger möglich sein. Allerdings ist ein solches Verfahren nicht zwingend erforderlich, da die „Abwehr“ dem Schadensersatz vorgreiflich ist.¹¹⁷

Eine Verletzung muß ausreichend gerügt sein, d.h. insbesondere nicht erst im Verfahren vor dem Bundesverfassungsgericht, denn die Verpflichtung trifft grundsätzlich das letztinstanzliche Gericht, nicht das Bundesverfassungsgericht.¹¹⁸ Da Voraussetzung für die Vorlageverpflichtung die Entscheidungserheblichkeit der Vorlagefrage ist, ist diese zur Begründung der Verletzung der Vorlagepflicht darzulegen. Insoweit ist ausführlich darzulegen, warum und inwieweit es sich um eine notwendige Vorfrage für die Entscheidung handelt.¹¹⁹

8.2. Voraussetzungen und Begründungserfordernisse im Speziellen

Entsprechend der Rechtsprechung des EuGH zur unmittelbaren Wirkung von Richtlinien und zum unionsrechtlichen Staatshaftungsanspruch sind daher folgende Voraussetzungen notwendig:

109 EuGH, Urteil v. 18.07.2007, Rs. C-119/05, Lucchini, Slg. 2008, I-06199 Rn. 61: „Außerdem ergibt sich aus der ständigen Rechtsprechung, dass das innerstaatliche Gericht, das im Rahmen seiner Zuständigkeit die Bestimmungen des Gemeinschaftsrechts anzuwenden hat, gehalten ist, für die volle Wirksamkeit dieser Normen Sorge zu tragen, indem es erforderlichenfalls jede entgegenstehende Bestimmung des nationalen Rechts aus eigener Entscheidungsbefugnis unangewendet läßt (vgl. u.a. Urteile vom 9. März 1978, Simmenthal, 106/77, Slg. 1978, 629, Randnm. 21 bis 24, vom 8. März 1979, Salumificio di Cornuda, 130/78, Slg. 1979, 867, Randnm. 23 bis 27, und vom 19. Juni 1990, Factortame u.a., C-213/89, Slg. 1990, I-2433, Randnm. 19 bis 21) 62. Infolge des Grundsatzes des Vorrangs des Gemeinschaftsrechts gilt diese Regel in der innerstaatlichen Rechtsordnung.“

110 EuGH, Urteil v. 18.07.2007, Rs. C-119/05, Lucchini, Slg. 2008, I-06199 Rn. 59.

111 S.o. 5.2.

112 Haratsch/Hensel, JZ 2008, 144.

113 S.o. 5.

114 Was allerdings nicht zutreffend sein kann (s.u. 9).

115 BVerfG, 1 BvF 1/05 v. 13.03.2007 Rn. 71 f; BVerfG, 2 BvR 2419/06 v. 06.05.2008, Rn. 32.

116 S.o. 2. a.E.

117 S.o. 6, a.A.

118 BVerfG, 1 BvF 1/05 v. 13.03.2007 Rn. 71 f; BVerfG, 2 BvR 2419/06 v. 06.05.2008, Rn. 32.

119 S.u. 8.2.

8.2.1. Offenkundiger Verstoß

Der Verstoß muß offenkundig sein. Offenkundig ist ein Verstoß dann, wenn er objektiv und für das Gericht vorhersehbar gegen die CILFIT-Doktrin des EuGH verstößt. Auf die subjektive Würdigung des Gerichts kann es dabei nicht ankommen.

Hierzu ist es notwendig, daß die Rechtsfrage im Verfahren spätestens vor dem letztinstanzlichen Gericht aufgeworfen wird. Hilfreich wäre es, wenn bereits eine konkrete Rechtsfrage formuliert und als Vorlagefrage dem letztinstanzlichen Gericht vorgeschlagen wurde. Dies ist jedoch nicht zwingend erforderlich, ausreichend erscheint es vielmehr, wenn die europarechtliche Frage als solche vorgebracht wurde. Nicht offenkundig in diesem Sinne wäre die Angelegenheit dann, wenn im Ausgangsverfahren bis zum letztinstanzlichen Gericht die unionsrechtliche Frage keine Rolle gespielt hätte.

Daher ist in der Begründung der Ersatzvorlage ausdrücklich dazu Stellung zu nehmen, daß die entscheidungserhebliche Rechtsfrage bereits spätestens im Verfahren vor dem letztinstanzlichen Gericht aufgeworfen wurde. Soweit sie bereits früher aufgeworfen wurde, ist eine erneute ausführliche Darlegung vor dem letztinstanzlichen Gericht nicht erforderlich, es dürfte vielmehr als selbstverständlich anzunehmen sein, daß das letztinstanzliche Gericht die Akte liest und Ausführungen mit ausdrücklichem Verweis auf das vorherige Vorbringen ausreichen. Insbesondere sind im Hinblick auf die Vorlagepflicht keine allzu strengen Zulässigkeitsanforderungen, wie etwa im Rahmen einer Nichtzulassungsbeschwerde, akzeptabel.¹²⁰

Weiter ist allerdings zu fordern, daß die entsprechenden Schriftsätze an das letztinstanzliche Gericht genau bezeichnet werden und auch der Vortrag vor diesem Gericht in der Ersatzvorlage selbst wiedergegeben wird.

8.2.2. Erheblichkeit des Verstoßes

Des Weiteren muß der Verstoß erheblich sein. Ansonsten wäre kein Rechtsschutzbedürfnis gegeben. Daher ist in der weiteren Begründung anzugeben, inwieweit die unionsrechtliche Vorlagefrage für die Entscheidung des letztinstanzlichen Gerichts entscheidungsrelevant war, d.h. inwieweit die positive Beantwortung der Vorlagefrage durch den EuGH zu einer anderen Entscheidung des letztinstanzlichen Gerichts hätten führen können. Allerdings kann nicht verlangt werden, daß das letztinstanzliche nationale Gericht dann mit Sicherheit eine andere Entscheidung getroffen hätte; darzulegen ist lediglich die Möglichkeit einer anderen Entscheidung unter dem Blickwinkel der unionsrechtlichen Vorlagefrage.

Die Frage des Verschuldens oder eines möglicherweise entschuldbaren Rechtsirrtums kann in diesem Zusammenhang keine Rolle spielen, da die CILFIT-Doktrin von objektiven Kriterien ausgeht. Allein die Zweifelhaftigkeit der uni-

onsrechtlichen Frage hat die Verpflichtung zur Vorlage zur Folge. Daher können Fehlentscheidungen, die objektiv der CILFIT-Doktrin widersprechen, auch nicht mehr durch ausdrücklich geäußerte Überzeugung des Gerichts konterkariert werden.¹²¹ Dies betrifft insbesondere den Fall, daß das letztinstanzliche nationale Gericht sich auf die acte-claire-Rechtsprechung des EuGH berufen sollte. Hier müssen objektiv und eindeutig die Kriterien der acte-claire-Doktrin erfüllt sein.

Des Weiteren ist zu fordern, daß der Antragsteller sich auf Rechte beruft, die ihm durch Primär- oder Sekundärrecht verliehen wurden, und er durch die unterlassene Vorlage in diesen Rechten verletzt wurde. Auch dies ist in der Begründung darzulegen, da ansonsten die Erheblichkeit des Verstoßes nicht ausreichend dargelegt wäre.

8.2.3. Ausschöpfung aller Möglichkeiten des innerstaatlichen Rechts

Als weitere Voraussetzung ist aus der Subsidiarität und der Herleitung der Ersatzvorlage zu fordern, daß alle Mittel des innerstaatlichen Rechts ausgeschöpft wurden, um eine Korrektur¹²² der gerichtlichen Entscheidung mit dem Ziel einer Vorlage zu erreichen. Dies ergibt sich daraus, daß nur das letztinstanzliche Gericht gemäß Art. 267 AEU zur Vorlage verpflichtet ist. Wer danach den Rechtsweg nicht ausschöpft, der kann sich auch nicht auf die Verletzung der Vorlagepflicht stützen, da unterinstanzliche Gerichte zwar vorlegen können, aber nicht müssen.

Dabei ist durch den Kläger des Ausgangsverfahrens darzulegen, welche Rechtsmittel oder außerordentliche Rechtsbehelfe es nach nationalem Recht gegeben hat und wie diese beschieden wurden.

Daneben muß weiter ausgeführt werden, daß die Rechtsmittel des nationalen Rechts nicht durch ein Verschulden im Ausgangsverfahren abgewiesen wurden. Dies gilt insbesondere für den Fall, daß ein Rechtsmittel als unzulässig abgewiesen wurde.

Hierbei ist allerdings zu differenzieren. Wurde das Rechtsmittel etwa wegen Fristversäumnis abgewiesen, beruht dies auf Verschulden bei der Prozeßführung. Erfolgt die Abweisung in Bezug auf das Vorliegen europarechtlicher Zweifel jedoch auf einer Überstrapazierung eventueller im nationalen Recht angelegter Begründungszwänge – mit der Folge der Unzulässigkeit nach nationalem Recht¹²³

¹²⁰ S. u. 8.2.3.

¹²¹ S. o. Fn. 5.

¹²² Vgl. hierzu EuGH v. 13.01.2004, Rs. C-453/00, Kühne & Heitz, Slg. 2004, I-837, Rn. 26; *Haratsch/Hensel* JZ 2008, 144, 145, sehen das Kriterium der Rechtswegerschöpfung bei der Rechtskraftdurchbrechung grundsätzlich als verallgemeinerungsfähig.

¹²³ Vgl. hierzu *Pott*, steueranwaltsmagazin 2011, 220 f. zur Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs.

–, so beruht dies nicht auf dem Verschulden bei der Prozeßführung im Ausgangsverfahren. Vielmehr folgt dann bereits aus der Vorlageverpflichtung, daß eine Darlegung der unionsrechtlichen Fragestellung im Rahmen der Rechtsmittel ausreichend sein muß, um die Ersatzvorlage zu begründen. Es kann nicht Aufgabe des EuGH sein, Begründungserfordernisse des nationalen Rechts im Einzelnen zu untersuchen, wenn die unionsrechtliche Problematik gegenüber dem Gericht aufgeworfen wurde. Dann ist es Pflicht des angerufenen Gerichts, diese zu prüfen und gegebenenfalls der eigenen Vorlagepflicht nachzukommen.

Im Rahmen der Ersatzvorlage ist daher lediglich entscheidend, daß die unionsrechtlich relevante Zweifelsfrage dargelegt wurde. Wird trotzdem das ansonsten form- und fristgerechte Rechtsmittel als unzulässig oder unbegründet verworfen, muß diese Darlegung ausreichen; keinesfalls kann sich das Gericht, das die Vorlage unterlassen hat, auf überspannte Begründungserfordernisse des nationalen Rechts berufen.

8.2.4. Formulierung der Rechtsfrage

Sodann ist die eigentliche Vorlagefrage durch die Partei des Ausgangsverfahrens selbst zu formulieren. Die Vorlage an den Gerichtshof könnte daher wie folgt formuliert werden: „In Wahrnehmung der Verpflichtung des Z-Gerichts (Bezeichnung des letztinstanzlichen Gerichts), den Europäischen Gerichtshof in der Rechtssache XY anzurufen, werden dem Gerichtshof in Stellvertretung des Z-Gerichts folgende entscheidungserhebliche Fragen zur Auslegung des Unionsrechts gemäß Art. 267 AEU vorgelegt: ...“ Dabei sind die Vorlagefragen zu formulieren und eine Vorlage entsprechend Art. 267 AEU zu begründen. Im Übrigen gelten die für die Vorlagefrage relevanten Regelungen.¹²⁴

8.2.5. Frist

Es stellt sich die Frage, in welcher Frist die Ersatzvorlage erfolgen muß. Hier könnte auf die Emmott-Entscheidung des EuGH¹²⁵ zurückgegriffen werden. Dort hat der EuGH entschieden, bei unzureichender Umsetzung einer Richtlinie komme es für den Einzelnen auf den Zeitpunkt der Kenntnis seines Rechtes an. Diese Kenntnis bestehe ab zutreffender Umsetzung der Richtlinie, nicht bereits mit der Entscheidung des EuGH zu der zugrundeliegenden unionsrechtlichen Frage der ordnungsmäßigen Umsetzung. Erst zu diesem Zeitpunkt könne von dem Einzelnen verlangt werden, seine Rechte geltend zu machen. Streng genommen begänne damit die Frist erst dann, wenn der EuGH die Ersatzvorlage als möglich annimmt.

Für eine Befristung ab diesem Zeitpunkt wäre nach der Rechtsprechung des EuGH auf das nationale Recht abzustellen.¹²⁶ Bezüglich der Frage der zeitlichen Begrenzung der Möglichkeit, einen Antrag auf Überprüfung zu stellen, hat der EuGH in der Rechtssache Kühne & Heitz¹²⁷ einen An-

trag innerhalb von drei Monaten nach Kenntniserlangung von der Rechtsprechung des Gerichtshofs nicht als zu spät angesehen hat, insbesondere sei sowohl der Zeitrahmen, innerhalb dessen der Überprüfungsantrag gestellt worden war, zu berücksichtigen, als auch die übrigen vom vorlegenden Gericht angegebenen Umstände. Dabei müsse ein Überprüfungsantrag nicht unbedingt sofort, nachdem der Antragsteller Kenntnis von der Entscheidung des Gerichtshofs erlangt hatte, auf die sich der Antrag stütze, gestellt werden.¹²⁸ Das Gemeinschaftsrecht setze keine genaue Frist für die Einreichung eines Überprüfungsantrags. Eine Verpflichtung, den betreffenden Antrag innerhalb bestimmter Zeit zu stellen, nachdem der Antragsteller Kenntnis von der Entscheidung des Gerichtshofs erlangt hatte, auf die sich der Antrag selbst stütze, bestehe daher nicht.¹²⁹

Allerdings ist nach ständiger Rechtsprechung mangels einer einschlägigen unionsrechtlichen Regelung die Bestimmung der zuständigen Gerichte und die Ausgestaltung von Verfahren, die den Schutz der dem Bürger aus dem Gemeinschaftsrecht erwachsenden Rechte gewährleisten sollen, Sache der innerstaatlichen Rechtsordnung der einzelnen Mitgliedstaaten, wobei diese Verfahren nicht weniger günstig gestaltet sein dürfen als bei entsprechenden Klagen, die nur innerstaatliches Recht betreffen (Äquivalenzgrundsatz), und die Ausübung der durch die Gemeinschaftsrechtsordnung verliehenen Rechte nicht praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren dürfen (Effektivitätsgrundsatz).¹³⁰ Daher ist die Festsetzung angemessener Ausschlußfristen für die Rechtsverfolgung im Interesse der Rechtssicherheit mit dem Unionsrecht vereinbar.¹³¹

¹²⁴ S. u. 8.2.6.

¹²⁵ EuGH v. 25.07.1991, Rs. C-208/90, Emmott, Slg. 1991, I-4269.

¹²⁶ EuGH v. 13.01.2004, Rs. C-2/06, Kühne&Heitz, Slg. 2004, I-837; EuGH v. 12.02.2008, Rs. C-2/06, Kempster, Slg. 2008, I-411 zu Verwaltungsakten: „Die Möglichkeit, einen Antrag auf Überprüfung einer bestandskräftigen Verwaltungsentscheidung zu stellen, wird durch das Gemeinschaftsrecht in zeitlicher Hinsicht nicht beschränkt. Die Mitgliedstaaten können jedoch im Einklang mit den gemeinschaftsrechtlichen Grundsätzen der Effektivität und der Äquivalenz angemessene Rechtsbehelfsfristen festlegen“.

¹²⁷ EuGH v. 13.01.2004, Rs. C-2/06, Kühne&Heitz, Slg. 2004, I-837.

¹²⁸ EuGH v. 13.01.2004, Rs. C-2/06, Kühne&Heitz, Slg. 2004, I-837; EuGH v. 12.02.2008, Rs. C-2/06, Kempster, Slg. 2008, I-411 Rn. 55.

¹²⁹ EuGH v. 13.01.2004, Rs. C-2/06, Kühne&Heitz, Slg. 2004, I-837; EuGH v. 12.02.2008, Rs. C-2/06, Kempster, Slg. 2008, I-411 Rn. 56.

¹³⁰ EuGH v. 12.02.2008, Rs. C-2/06, Kempster, Slg. 2008, I-411 Rn. 57 unter Verweis auf EuGH v. 13.03.2007, Rs. C-432/05, Unibet, Slg. 2007, I-2271, Rn. 43, sowie v. 07.06.2007, Rs. C-222/05 bis C-225/05, Van der Weerd u.a., Slg. 2007, I-4233, Rn. 28 und die dort angeführte Rechtsprechung.

¹³¹ EuGH v. 12.02.2008, Rs. C-2/06, Kempster, Slg. 2008, I-411 Rn. 58 unter Verweis auf EuGH vom 16.12.1976, Rs. 33/76, Rewe, Slg. 1976, 1989, Rn. 5, sowie v. 16.12.1976, Rs. 45/76, Comet, Slg. 1976, 2043, Rn. 17 und 18; v. 27.03.1980, Rs. 61/79, Denkavit italiana, Rn. 23; v. 25.07.1991, Emmott, Rs. C-208/90, Slg. 1991, I-4269, Rn. 16; v. 10.07.1997, Rs. C-261/95, Palmisani, Slg. 1997, I-4037, Rn. 28; v. 17.07.1997, Rs. C-90/94, Haahr Petroleum, Slg. 1997, I-4085, Rn. 48; und v. 24.09.2002, Rs. C-255/00, Grundig Italiana, Slg. 2002, I-8003, Rn. 34.

Nach diesen Grundsätzen wäre zu folgern, daß die Ersatzvorlage innerhalb angemessener Frist eingereicht werden kann, wobei diese Frist wohl mindestens drei Monate betragen sollte, um die Ersatzvorlage nicht übermäßig zu erschweren.

8.2.6. Vollständigkeit der Vorlage

Die Vorlage muß die zwingenden Inhalte aufweisen, denen die Vorlage des Gerichts auch selbst gerecht werden muß.¹³² Sie muß aus sich heraus verständlich sein. Sie kann – und muß – auf Schriftsätze und Akteninhalte verweisen. Dabei muß es dem EuGH bereits aus der Vorlage selbst möglich sein, alle relevanten Informationen zu entnehmen, um die Rechtsfragen und ihre Erheblichkeit beurteilen zu können. Auch dies ist als formale Zulässigkeitsvoraussetzung zu folgern.

9. Ausbrechender Rechtsakt

Sollte die Frage aufgeworfen werden, ob die Ersatzvorlage als ausbrechender Rechtsakt im Sinne der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts¹³³ zu werten ist, ist dies zu verneinen. Das Bundesverfassungsgericht selbst sieht die Frage der Vorlageverpflichtung als eine solche des einfachen Rechts und die verfassungsrechtliche Relevanz nur bei Verstoß gegen Art. 101 I 2 GG (gesetzlicher Richter)¹³⁴ als gegeben an. Liegt wegen der bestehenden Vorlageverpflichtung durch das nationale Gericht objektiv eine Verletzung des einfachen Rechts vor, muß es dem EuGH gestattet sein, im Wege der Rechtsfortbildung das Unionsrecht – als einfaches Recht – auch einfachrechtlich auszulegen.

Soweit sich ein Mitgliedstaat dann gegen eine solche Rechtsfortbildung mit dem Argument zur Wehr setzt, es handele sich um einen ausbrechenden Rechtsakt, handelt dieser treuwidrig. Denn er ist seiner Pflicht aus den Verträgen nicht nachgekommen, indem er eine Vertragspflicht des Mitgliedstaates, die Vorlageverpflichtung, verletzt hat. Dem Einwand des ausbrechenden Rechtsakts stünde daher die klassische *exceptio doli*¹³⁵ entgegen.

10. Mißbrauchsgefahr

Um einer Mißbrauchsgefahr zu begegnen, sollte nicht der Betroffene selbst, sondern nur ein Verfahrensbevollmächtigter, der aufgrund seiner beruflichen Qualifikation als Prozeßbevollmächtigter des Ausgangsverfahrens auftreten kann – etwa aufgrund seiner Qualifikation als Anwalt oder gegebenenfalls als Hochschullehrer – die Vorlagefrage formulieren können. Dies entspricht am ehesten der Diktion des Art. 267 AEU, der ja nur die Vorlage durch ein Gericht zuläßt, wodurch eine zusätzliche Unterscheidung zum „Jedermann-Recht“ der Verfassungsbeschwerde bestünde. Zu-

sätzlich sollte der Vorlegende die Kosten im Falle der Abweisung tragen. Da der Gerichtshof nach Art. 38 seiner Satzung über die Kosten entscheidet, könnten darüber hinaus dem Verfahrensbevollmächtigten die Kosten dann auferlegt werden, wenn er mißbräuchlich handelt. Hinzu kommen müßte allerdings ein Verbot, diese Mißbrauchsgebühr auf den Mandanten abzuwälzen.

11. Zusammenfassung

Aus dem unionsrechtlichen Gebot des *effet utile* – als in Art. 4 III EU normierter Ausprägung von Treu und Glauben –, der Notwendigkeit einer Gewährung effektiven Rechtsschutzes, mit der ausdrücklichen Verpflichtung aus Art. 19 I 2 EU ist zu entnehmen, daß bei einer objektiven und vorhersehbaren Verpflichtung des nationalen Gerichts zu einer Vorlage an den EuGH gemäß Art. 267 III AEU dem Betroffenen des Ausgangsverfahrens die Möglichkeit eröffnet sein muß, in gewillkürter Stellvertretung des letztinstanzlichen Gerichts die Vorlage selbst formulieren und begründen zu lassen. Dabei sind allerdings an die Begründung höhere Anforderungen zu stellen als für den Fall der Vorlage durch das Gericht selbst.

¹³² Vgl. hierzu die Hinweise des EuGH (Hinweise zur Vorlage von Vorabentscheidungsersuchen durch die nationalen Gerichte) v. 28.05.2011, ABl. 2011, C 160/1.

¹³³ BVerfG, 2 BvR 2134/92 v. 12.10.1993, BVerfGE 89, 155 (Maastricht) Rn. 106; BVerfG, 2 BvE 2/08 v. 30.06.2009 (Lissabon), BVerfGE 123, 267 Rn. 240.

¹³⁴ S. o. 2.

¹³⁵ S. o. 4.

Die Auswirkungen des geplanten § 15 AStG-E nach dem JStG 2013 (Teil 1)

Daniel Dinkgraeve, LL.M. / EMBA, Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht, Kanzlei Dinkgraeve, München

1. Einleitung

Die privatnützige (Familien-)Stiftung ist als Instrument der Nachfolgeplanung im Zusammenhang mit größeren Vermögen, sogar als Unternehmensträger selbst und zur Verstärkung und Absicherung größerer Unternehmen vor Übernahme und/oder Zerschlagung, zunehmend in den Fokus der mit diesen Themen befassten Rechtsanwälte und Steuerberater gerückt.¹ Nicht zuletzt auch wegen der fortschreitenden Diversifizierung und Internationalisierung insbesondere bei größeren Vermögen werden zunehmend auch verselbständigte Vermögensträger in Form von Familienstiftungen ausländischer Rechtsordnungen in die Überlegungen der Berater mit einbezogen. Dies auch und gerade, weil eine Reihe ausländischer Rechtsordnungen das Institut der Stiftung in zivilrechtlicher und ertrags-/schenkungs-/erbschaftsteuerlicher Hinsicht je nach Ausgangslage sehr attraktiv gestaltet haben.² Auch die insbesondere im angloamerikanischen Rechtskreis ganz selbstverständlich genutzten Trusts bieten mitunter genau diejenigen Gestaltungsbedingungen, die für den speziellen Einzelfall am geeignetsten erscheinen. Im Rahmen solcher Gestaltungen ist es häufig gewünscht oder sogar unumgänglich, Vermögenswerte und damit Einkommensquellen aus dem Inland in eine andere Jurisdiktion zu verlagern.

Der deutsche Steuergesetzgeber hat im Jahre 1972 durch erstmaligen Erlass des AStG³ auf die mit der Verlagerung von Vermögen zwangsläufig einhergehende Erosion von Besteuerungsgrundlagen im Wege einer Zusammenfassung und Ergänzung der außensteuerlichen Vorschriften reagiert. Der ausländische Familienstiftungen betreffende § 15 AStG ist dabei die Nachfolgevorschrift zu § 12 Steueranpassungsgesetz vom 16.10.1934⁴, der wiederum auf den §§ 2 und 3 der Steueramnestieverordnung vom 23.08.1931⁵ beruht.⁶

Ursprünglich war der nunmehr vorliegende § 15 AStG-E wie die anderen geplanten Änderungen des AStG Teil des JStG 2013, welches diese in Art. 5 zusammenfaßte. Zwar ist das JStG 2013 bekanntlich nicht verabschiedet worden, was vermutlich bis zur diesjährigen Bundestagswahl auch nicht mehr nachgeholt werden wird. Allerdings ist es nicht fernliegend anzunehmen, daß spätestens nach der Bundestagswahl ggf. noch in diesem Jahr (rückwirkend) für den VAZ 2013 die im Entwurf vorliegenden Ergänzungen und Änderungen umgesetzt werden. Schließlich stammt der Entwurf von den momentanen Regierungsparteien und auch die heutige Opposition⁷ wird nicht müde, den unbedingten Willen zur stärkeren Belastung „der Reichen“ auch und ge-

rade durch Verschärfung der Regelungen bzgl. der steuerlichen Behandlung von Auslandsvermögen zu betonen. Eine intensive Beschäftigung mit dem Entwurf ist also nach wie vor geboten.

2. Geplante Änderungen und Konsequenzen

Neben der Änderung und Ergänzung der bestehenden Absätze 1 bis 7 des § 15 AStG wurden die Absätze 8 bis 11 angefügt, deren Regelungsgehalt die steuerliche Behandlung der Familienstiftung noch weitergehend auch den Vorschriften der §§ 7 bis 14 AStG annähert und unterwirft.

2.1 § 15 Abs. 1 AStG-E

Obwohl in Abs. 1 nur der Begriff des Einkommens durch den Begriff der Einkünfte ersetzt wurde und ansonsten nur der als Verdeutlichung der Legaldefinition in Klammern

1 Vgl. z.B. *Fichtelmann*, Die Stiftung als Beteiligte einer Betriebsaufspaltung: Eine oftmals attraktive Gestaltung, Gestaltende Steuerberatung 7/2012, S. 235; *Wenhardt*, Die Familienstiftung als beliebtes Gestaltungsmittel nutzen, Gestaltende Steuerberatung, 6/2010, S. 211; *Hosp/Langer*, Die Totalrevision des Liechtensteinischen Steuerrechts, Praxis Internationale Steuerberatung, 7/2011, S. 182; *Blusz*, Erbfall zur „Unzeit“, Deutscher Anwalt Spiegel, 2012, S. 18.

2 Vgl. z.B. für Österreich das Privatstiftungsgesetz (PStG), die mögliche Ertragsthesaurierung der Stiftung, die geringe Ertragssteuerbelastung der Einkünfte der Stiftung, die momentan in Österreich nicht erhobene Erbschaft-/Schenkungssteuer, die davor sehr geringen Erbschaft-/Schenkungssteuersätze bei Errichtung einer Stiftung und Zustiftungen in Höhe von lediglich 5%.

3 Vgl. Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz) vom 8. September 1972 (BGBl I 1972 S. 1713 – BStBl I 1972 S. 450).

4 Vgl. RGBl I 1934, S. 924.

5 Vgl. RGBl I 1931, S. 449 = RStBl 1931, S. 600.

6 Vgl. zur Rechtsentwicklung z.B. *Schulz* in Lademann, Außensteuergesetz, 1. Auflage, § 15 Rz. 3; *Kirchhain* in Mössner/Fuhrmann, Außensteuergesetz, 2. Auflage 2011, § 15 Rz. 6 und 7; *Wassermeyer* in Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, Loseblatt, Stand: 9/2009, § 15 Rz. 1; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 3. Völlig überarbeitete Auflage 2011, Kapitel 11 Rz. 11.4; *Schulz*, Die Besteuerung ausländischer Familienstiftungen nach dem Außensteuergesetz, 1. Auflage 2010, S. 23 und 24; *Rundshagen* in Grotherr/Herfort/Strunk, Internationales Steuerrecht (Grüne Reihe Band 17), 3. Auflage 2010, Teil II E, S. 502.

7 Vgl. z.B. den zusammenfassenden Kommentar auf: <http://www.spiegel.de/wirtschaft/soziales/warum-die-steuerplaene-von-den-gruenen-ungerecht-sind-a-894413.html>.

eingefügte Begriff der ausländischen Familienstiftung ergänzt wurde, hat der Gesetzgeber im Entwurf des JStG 2013 den gesamten Abs. 1 vollständig inklusive Änderungen wörtlich aufgenommen. Warum nicht einfach nur die entsprechenden Begriffe wie auch bei anderen Normen geändert/ergänzt wurden, ist auch der Gesetzesbegründung zu § 15 Abs. 1 Satz 1 AStG-E nicht zu entnehmen.⁸

2.1.1 Zurechnung der Einkünfte statt des Einkommens

Der in Abs. 1 vorgenommene Austausch des Wortes „Einkommen“ durch das Wort „Einkünfte“ korrigiert eine vom bisherigen Schrifttum⁹ ohnehin geforderte und vom BFH¹⁰ angemahnte Anpassung des § 15 AStG an die Systematik der §§ 7-14 AStG. Es ändert sich dadurch nichts an der ausländischen Familienstiftung als eigenständigem Steuersubjekt.¹¹ Dies verdeutlicht der Gesetzgeber selber in § 15 Abs. 11 AStG-E, denn wenn die ausländische Familienstiftung im steuerrechtlichen Sinne nicht Person wäre, dann wäre eine Zuwendung im steuerlichen Sinne von der Familienstiftung an den Zuwendungsempfänger unmöglich.¹² Daß der Gesetzgeber selbst in der Gesetzesbegründung¹³ erneut den Begriff des Einkommens erwähnt, ist unverständlich, vermutlich aber eher als redaktionelles Versehen zu werten, denn als Ausdruck mangelnden gedanklichen Vollzugs der Änderung durch den Gesetzgeber.¹⁴

2.1.2 Einkünftezurechnung und Gewerbesteuerpflicht

Ging man bisher einhellig¹⁵ davon aus, daß bei der Zurechnung von Einkommen (und nicht etwa des Gewerbeertrags oder von Einkünften aus Gewerbebetrieb) der Familienstiftung schon dem Grunde nach Gewerbesteuer mangels gesetzlichen Anknüpfungspunktes nicht Platz greifen kann¹⁶, führt die Umstellung auf die Zurechnung von Einkünften zu der Frage, ob und inwieweit dem GewStG nunmehr Relevanz zukommt. Die Gewerbesteuerpflicht ist schon jetzt gegeben, wenn und soweit die Familienstiftung selbst eine Betriebsstätte in Deutschland unterhält und das Besteuerungsrecht der dort erzielten Ergebnisse aufgrund des zwischen Deutschland und dem Ansässigkeitsstaat der ausländischen Familienstiftung geschlossenen DBA Deutschland zugewiesen wird. Das dürfte in der Regel der Fall sein, da die meisten von Deutschland abgeschlossenen DBA in ihrer Grundstruktur dem Art. 7 OECD-MA (2008) i.V.m. Art. 5 OECD-MA (2008) folgen.¹⁷ Existiert zwischen dem Ansässigkeitsstaat der ausländischen Familienstiftung und Deutschland kein DBA, so kann Deutschland aufgrund der Verbindung zum eigenen Hoheitsgebiet (genuine link) wegen der Belegenheit der Betriebsstätte in Deutschland und wegen des aus dem Völkerrecht herrührenden Territorialitätsprinzips ohnehin die Besteuerung vornehmen.¹⁸ Im Falle einer solchen Betriebsstätte müsste die Stiftung also für dieselbe Gewerbesteuererklärungen abgeben und Gewerbesteuer in Deutschland bezahlen.¹⁹ Erfolgt nun eine Zurechnung dieser gewerblichen Einkünfte der ausländischen Familienstiftung an ein Körperschaftsteuersubjekt im Sinne

des § 1 Abs. 1 Nr. 1-3 KStG, so handelt es sich bei den zugeordneten Beträgen beim Zurechnungsempfänger zwangsläufig gemäß § 15 Abs. 8 Satz 3 Halbsatz 1 AStG-E i.V.m. § 8 Abs. 2 KStG um Einkünfte aus Gewerbebetrieb des Körperschaftsteuersubjekts²⁰, die damit wiederum auf der Ebene der Körperschaft erneut der Gewerbesteuer unterliegen.²¹ Zwar selten, aber dennoch denkbar ist zudem die vom Gesetzgeber aufgrund der in § 15 Abs. 8 Satz 2 eingefügte Verweisung auf § 20 Abs. 8 EStG erwogene Möglichkeit, daß eine Umqualifizierung in gewerbliche Einkünfte auch bei Nicht-Körperschaftsteuersubjekten stattfindet, zum Beispiel im Falle einer Personengesellschaft als Zurechnungsobjekt, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt. In all diesen Fällen stellt sich das Problem, daß die auf der Ebene der Stiftung für die in Deutschland belegene Betriebsstätte der Stiftung gezahlte Gewerbesteuer zum einen bei der Betriebsstätte gem. § 4 Abs. 5b EStG nicht als Betriebsausgabe abgezogen werden darf, ferner aber auch mangels Erwähnung der Gewerbesteuer in § 12 Abs. 1 Satz 1 AStG in beiden vorgenannten Fällen nicht auf die Gewerbesteuer des Zurechnungsempfängers angerechnet werden kann.²² Allerdings kann durchaus nicht als gesichert gelten, daß der Gesetzgeber die Zurechnungsbesteuerung auch auf die Gewerbesteuer ausdehnen möchte, denn in § 21 Abs. 21 Satz 4 AStG-E ist hinsichtlich der Anwendung des neugefaßten § 15 AStG ab dem VAZ 2013 lediglich die Geltung für die Einkommen- und Körperschaftsteuer erwähnt, nicht jedoch die Gewerbesteuer. Hilfreich wäre sicherlich eine Klarstellung des Gesetzgebers zum Beispiel in § 15 Abs. 1 Satz 2 AStG, daß die Gewerbesteuer genauso wenig wie die Erbschaftsteuer im Zusammenhang mit § 15 AStG relevant

8 Vgl. BR-Drs. 302/12 S. 110 "Zu Buchstabe a:".

9 Vgl. z. B. *Wassermeyer*, Einkommenszurechnung nach § 15 AStG, IStR 2009, S. 191, 195.

10 Vgl. BFH vom 22.12.10, Az. I R 84/09, veröffentlicht in BFH/NV 2011, S. 1069.

11 Vgl. *Kirchhain*, Neues von der Zurechnungsbesteuerung – Gedanken zur geplanten Neufassung des § 15 AStG durch das Jahressteuergesetz 2013, IStR 2012, S. 602.

12 Vgl. *Kirchhain*, a.a.O., S. 602.

13 Vgl. BR-Drs. 302/12, S. 110, 7. Absatz.

14 Vgl. *Kirchhain*, a.a.O., S. 602.

15 Vgl. *Kirchhain*, a.a.O., S. 604 mwN. in Fn. 21.

16 Vgl. *Wenz/Linn* in Haase, Außensteuergesetz Doppelbesteuerungsabkommen, 2. Auflage 2012, § 15 AStG, Rz. 158 und 176; *Kirchhain*, a.a.O., S. 604.

17 Vgl. *Niehaves* in Haase, Außensteuergesetz Doppelbesteuerungsabkommen, 2. Auflage 2012, Art 7 MA Rz. 251.

18 Vgl. zu Anknüpfungspunkten der Besteuerung z. B. *Haase* in Haase, Außensteuergesetz Doppelbesteuerungsabkommen, 2. Auflage 2012, II Einleitung Rz. 26-31.

19 Vgl. *Kirchhain*, a.a.O., S. 604.

20 Vgl. *Kirchhain*, a.a.O., S. 604.

21 Vgl. *Wenz/Linn* in Haase, a.a.O., § 15 AStG, Rz. 176.

22 Vgl. *Kirchhain*, a.a.O., S. 602, 604.

ist, zumindest aber sollte für der Einkommensteuer unterliegende Zurechnungsempfänger die Anwendung des § 35 EStG ermöglicht werden.²³

2.1.3 Dem Grunde nach nicht steuerbare Einnahmen

Die Umstellung von der Zurechnung des Einkommens auf die Zurechnung von Einkünften ändert hingegen nichts im Zusammenhang mit schon dem Grunde nach nicht steuerbaren Einnahmen, denn ob Einnahmen keiner der sieben Einkunftsarten im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 EStG unterfallen, oder ob das sich ja aus dem Gesamtbetrag der Einkünfte (abzüglich Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen bei ESt-Pflichtigen) nach § 2 Abs. 4 EStG ergebende Einkommen zugerechnet wird, führt zum selben Ergebnis in Bezug auf nicht steuerbare Einnahmen.²⁴ Zwar hat der im Zuge der Einführung der Abgeltungsteuer ab dem Veranlagungszeitraum 2009 relevante § 20 Abs. 2 EStG und die damit durch den Wegfall der Spekulationsfrist im Zusammenhang mit Kapitalanlagen verbundene Steuerpflicht insbesondere von privaten Veräußerungsgeschäften in diesem Zusammenhang zu einer starken Einschränkung des Gestaltungsspielraums geführt. Allerdings sind eine Reihe von Veräußerungsgeschäften nach Ablauf der für sie noch maßgeblichen Spekulationsfrist gemäß § 23 Abs. 1 EStG nach wie vor nicht steuerbar im Sinne des EStG und damit keiner Einkunftsart zuzuordnen, wie zum Beispiel die nichtgewerbliche Veräußerung von länger als zehn Jahren gehaltenen Immobilien gem. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG oder gem. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG die nichtgewerbliche Veräußerung von länger als einem Jahr gehaltenen physischen Edelmetallen/Kunstwerken²⁵ sowie zum Beispiel von Oldtimern, wertvollen Weinen etc.

2.1.4 Legaldefinition der ausländischen Familienstiftung

Als weitere Klarstellung wird nunmehr legal definiert, daß eine Familienstiftung dann als ausländisch anzusehen ist, wenn sich ihre Geschäftsleitung im Sinne des § 10 AO und ihr Sitz im Sinne des § 11 AO außerhalb des Geltungsbereichs des AStG befinden.

2.1.5 Rangfolge bezüglich der Bezugs-/Anfallsberechtigten

Weil nach noch aktueller Rechtslage das Einkommen zugerechnet wurde, nur das Einkommen als thesaurierungsfähig angesehen wurde und Nur-Anfallsberechtigte nur auf den Teil des Stiftungsvermögens Zugriff haben, der thesauriert wurde, wurde mangels klarer gesetzlicher Regelung davon ausgegangen, daß die Zurechnung des Einkommens zunächst an die Bezugsberechtigten erfolgt, erst danach an die Nur-Anfallsberechtigten.²⁶ Weil aber nunmehr nicht das Einkommen, sondern die Einkünfte zugerechnet werden, stellt sich die Frage, ob die bisher als sachgerecht angesehene Rangfolge noch immer Gültigkeit haben kann. Die Fortgeltung der bisherigen Rangfolge halten *Wenz/Linn* für noch immer sinnvoll, weil auch jetzt noch ein thesaurie-

rungsfähiges Vermögen gebildet wird, nämlich aus den im Einkommen zusammengefassten Einkünften.²⁷ Angesichts solcher Überlegungen erscheint es sinnvoll, daß der Gesetzgeber im Rahmen der ja ohnehin sehr umfangreichen Änderung des § 15 AStG-E auch hinsichtlich der Rangfolge der Zurechnung zwischen Bezugs- und Anfallsberechtigten klärend eingreift, zum Beispiel durch die Ergänzung der Begriffe „vor-/nachrangig“.

2.1.6 Spendenabzug

Die Zurechnung von Einkünften anstatt des Einkommens der ausländischen Familienstiftung führt zudem zwangsläufig dazu, daß von der ausländischen Familienstiftung geleistete Spenden im Sinne des § 10b EStG für den Zurechnungsbetrag keine Rolle spielen, auch in anderer Weise wegen des Charakters der ausländischen Familienstiftung als selbständiges Steuersubjekt²⁸ sowie mangels ersichtlicher Zurechnungsnormen dem Zurechnungsempfänger nicht zugutekommen und deshalb bei der Ermittlung der Einkommensteuer des Zurechnungsempfängers keine Wirkung zeitigen.²⁹ In diesem Zusammenhang ist also regelmäßig die Überlegung angezeigt, ob tatsächlich die Stiftung eine Zuwendung im Sinne des § 10b EStG vornimmt, oder ob dies nicht durch den unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Zurechnungsempfänger direkt erfolgen sollte. Spenden der ausländischen Familienstiftung an politische Parteien i.S.d. § 34g EStG wirken sich nach wie vor nicht beim Zurechnungsadressaten aus, weil § 34g EStG gem. § 2 Abs. 6 Satz 1 EStG schon systematisch als Tarifvorschrift des EStG im Zusammenhang mit der Ermittlung der Einkünfte oder des Einkommens keine Rolle spielen kann.

2.2 Steueranrechnung nach § 15 Abs. 5 AStG-E

Die Änderungen des Abs. 5 sind der geänderten Systematik des § 15 AStG-E geschuldet³⁰, gehen aber in ihren Auswirkungen über die nicht zuletzt vom Gesetzgeber in der Gesetzesbegründung³¹ dargelegten Erläuterungen hinaus.

23 Vgl. *Kirchhain*, a.a.O., S. 602, 604.

24 Vgl. *Wenz/Linn* in Haase, a.a.O., § 15 AStG, Rz. 159.

25 Vgl. *Wenz/Linn* in Haase, a.a.O., § 15 AStG, Rz. 159.

26 Vgl. z.B. *Wenz/Linn* in Haase, a.a.O., § 15 AStG, Rz. 82.

27 Vgl. *Wenz/Linn* in Haase, a.a.O., § 15 AStG, Rz. 160.

28 Vgl. *Kirchhain*, a.a.O., S. 602, 604.

29 Vgl. *Wenz/Linn* in Haase, a.a.O., § 15 AStG, Rz. 160 aE.

30 Vgl. *Kraft/Moser/Gebhardt*, Neukonzeption der Besteuerung ausländischer Familienstiftungen durch das JStG 2013 – Systematische Würdigung, strukturelle Defizite und Gestaltungsüberlegungen, DStR 2012, S. 1773, 1775.

31 Vgl. BR-Drs. 302/12, S. 110.

2.2.1 Streichung der Verweisung auf § 5 AStG

Der bisher in Abs. 5 vorhandene Verweis auf § 5 AStG ist wegen der Neuregelung in Abs. 9 des Entwurfs – angeblich – überflüssig und deshalb gestrichen worden.³² Anders sehen dies wohl zu Recht z.B. *Kirchhain*³³ und *Wenz/Linn*³⁴, die darauf hinweisen, daß durch den Wegfall der Verweisung auf § 5 AStG auch zwangsläufig der weitere Verweis auf § 2 Abs. 1 Satz 1 AStG ersatzlos entfällt, so daß eine Zurechnungsbesteuerung gegenüber erweitert beschränkte Steuerpflichtigen künftig ausgeschlossen sein wird. Daran ändert auch die in der Gesetzesbegründung geäußerte gegenteilige Ansicht, ein solcher Fall werde von § 15 Abs. 9 Satz 1 AStG-E abgedeckt, nichts, denn § 15 Abs. 9 AStG-E betrifft nicht die Person des erweitert beschränkt steuerpflichtigen Zurechnungsadressaten, sondern Grund sowie Anteil an und Höhe³⁵ der zuzurechnenden Stiftungseinkünfte. *Wenz/Linn* weisen jedoch auf die auch bisher schon sehr seltene Anwendung der aktuellen Regelung hin und begrüßen darob die – gegebenenfalls auch nicht ganz freiwillige – gesetzgeberische Einschränkung des Anwendungsbereichs des § 15 AStG-E.³⁶

2.2.2 Grundregel für die Steueranrechnung

Die Grundregel für die Steueranrechnung wurde insoweit präzisiert, als daß Abs. 5 Satz 1 nunmehr nur noch auf § 12 Abs. 1 und 2 AStG verweist. Die Anrechnung in- und ausländischer Quellensteuern der ausländischen Familienstiftung auf die deutsche Steuer der Zurechnungsadressaten richtet sich damit nach § 12 AStG i.V.m. § 34c EStG und § 10 Abs. 1 AStG.³⁷ Ferner stellt der Gesetzgeber in der Begründung zu Abs. 5 nunmehr klar, daß die Anrechnung in- und ausländischer Abzugssteuern auch im Rahmen der besonderen Tarifvorschrift der Abgeltungsteuer gem. § 32d Abs. 5 EStG möglich ist.³⁸

2.2.3 Steueranrechnung im Falle des § 15 Abs. 11 AStG-E

Gänzlich neu und durch die Neueinführung des § 15 Abs. 11 AStG bedingt stellt der Gesetzgeber im § 15 Abs. 5 Satz 2 AStG-E ferner klar, daß auch solche Quellensteuern nach § 12 Abs. 3 AStG auf die Einkommen-/Körperschaftsteuer der Zurechnungsadressaten anrechenbar sind, die im Falle der Zuwendung einer Stiftung an einen Stifter, Bezugs- oder Anfallsberechtigten vom Ansässigkeitsstaat der Stiftung einbehalten worden sind, selbst wenn diese Zuwendung nach § 15 Abs. 11 AStG wegen bereits erfolgter Versteuerung des Einkommens (früher) oder ab 2013 der Einkünfte in Deutschland beim Zurechnungsempfänger keiner Besteuerung mehr unterliegen sollte. Entgegen der Ansicht von *Wenz/Linn*³⁹ ist der Einbehalt ausländischer Quellensteuer bei einer Zuwendung der ausländischen Familienstiftung an Stifter, Bezugs- oder Anfallsberechtigte insoweit nicht unüblich, als z.B. die Republik Österreich für dort ansässige Stiftungen bei entsprechenden Zuwendungen Kapitalertragsteuer (KESt) von 25 %⁴⁰ (Zuwendung

an österreichische Inländer) bzw. 15 %⁴¹ (Zuwendung an in Deutschland ansässige Steuerpflichtige) des zugewendeten Betrages einbehält.

2.2.4 Nichtanwendung der §§ 7-14 AStG

Der bisherige Satz 2 des Abs. 5 wird vollständig gestrichen. Der Gesetzgeber hält diese Streichung für folgenlos und begründet dies damit, daß die Zurechnung der Einkünfte einer ausländischen Familienstiftung abschließend in § 15 AStG-E geregelt sei.⁴² Zusätzlich ist zu konstatieren, daß sich der vierte Teil des Gesetzes und § 15 AStG ohnehin wechselseitig ausschließen, da an einer Stiftung keine Gesellschafterrechte vorhanden sein können⁴³ und deshalb eine Beteiligung von Steuerinländern an einer Stiftung im Sinne der §§ 7-14 AStG unmöglich ist.⁴⁴

2.3 Dispens nach § 15 Abs. 6 AStG-E

§ 15 Abs. 6 AStG-E enthält sowohl eine aufgrund des EU-Amtshilfegesetzes notwendige Anpassung des Wortlauts als auch eine Ergänzung, die im Zusammenhang mit den neu eingefügten § 15 Abs. 9 und Abs. 10 AStG-E zur vorsorglich Mißbrauchsbekämpfung⁴⁵ notwendig erschien, aber zu mitunter widersinnigen Ergebnissen führen kann.

2.3.1 Verweis auf § 2 Abs. 2 EU-Amtshilfegesetz

In § 15 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 AStG-E wird der Tatsache (redaktionell) Rechnung getragen, daß die dort bisher genannte Richtlinie 77/799/EWG durch das EU-Amtshilfegesetz⁴⁶ (EUAHiG) ersetzt wird, dessen neuer § 2 Abs. 2 nunmehr einschlägig ist. Inhaltlich ändert sich dadurch nach dem momentanen Stand nichts Wesentliches, jedoch kann zu-

32 Vgl. BR-Drs. 302/12, S. 110 "Zu Buchstabe b."; *Wilke* (2012), S. 122.

33 Vgl. *Kirchhain*, a.a.O., S. 606 und 607.

34 Vgl. *Wenz/Linn* in Haase, a.a.O., § 15 AStG, Rz. 163.

35 Vgl. *Kirchhain*, a.a.O., S. 607.

36 Vgl. *Wenz/Linn* in Haase, a.a.O., § 15 AStG, Rz. 163.

37 Vgl. *Wilke*, Die Änderungen bei der Besteuerung der Familienstiftung nach § 15 AStG, PISr 2012, S. 122.

38 Vgl. BR-Drs. 302/12, S. 110 "Zu Buchstabe b.".

39 Vgl. *Wenz/Linn* in Haase, a.a.O., § 15 AStG, Rz. 164.

40 Vgl. *Lang* in Thömmes/Lang/Schuch, Investitions- und Steuerstandort Österreich, 2. Auflage 2005, S. 270; *Kirchmayr* in Mennel/Förster, Steuern in Europa, Amerika und Asien, Loseblatt, 88. Lieferung, Stand 2011, „Österreich“, Tz. 2.7.7 und 2.13.2.

41 Vgl. Art. 10 DBA Deutschland/Österreich; *Götz* in Thömmes/Lang/Schuch, Investitions- und Steuerstandort Österreich, 2. Auflage 2005, S. 309.

42 Vgl. BR-Drs. 302/12, S. 110 "Zu Buchstabe b.".

43 Vgl. *Wenz/Linn* in Haase, a.a.O., § 15 AStG, Rz. 158.

44 Vgl. *Wenz/Linn* in Haase, a.a.O., § 15 AStG, Rz. 165.

45 Vgl. BR-Drs. 302/12, S. 111 "Zu Doppelbuchstabe bb.".

46 Vgl. Entwurf eines JStG 2013, BT-Drs. 17/10000 Art. 1 (S. 5-13) = BR-Drs. 302/12, Art. 1 (S. 2-19).

künftig die Frage aufkommen, ob und inwieweit bilaterale Informationsaustauschabkommen bei Intensivierung des Informationsaustauschs innerhalb der EU⁴⁷ noch den Voraussetzungen einer vergleichbaren Vereinbarung entsprechen.⁴⁸ Daß zusätzlich keine Beitreibungshilfe gefordert⁴⁹ wird, ist insoweit konsequent, als die ausländische Familienstiftung selbst in Deutschland (abgesehen von eventuellen deutschen Betriebsstätten) nicht der Steuerpflicht unterliegt, somit also von der ausländischen Familienstiftung in Deutschland auch keine Steuerzahlung verlangt und damit auch nicht begetrieben werden kann. Die Steuerzahlung aufgrund zugerechneter Einkünfte obliegt alleine dem in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtigen Zurechnungsadressaten.

2.3.2 Einschränkung der Verschonungsregel

Der ferner neu eingefügte § 15 Abs. 6 Satz 2 AStG-E trägt dafür Sorge, daß der unter den Voraussetzungen des Satz 1 aus europarechtlichen Gründen gebotene Dispens von § 15 Abs. 1 AStG-E nach § 15 Abs. 6 Satz 1 AStG-E nicht zur Umgehung der neu eingefügten § 15 Abs. 9 und Abs. 10 AStG-E nutzbar gemacht werden kann.⁵⁰ Dies wird dadurch erreicht, daß sowohl im Bereich der Hinzurechnungsbesteuerung i.S.d. § 15 Abs. 9 AStG-E i.V.m. §§ 7-14 AStG die Prüfung europarechtlichen Schutzes wegen tatsächlicher wirtschaftlicher Tätigkeit der betreffenden Gesellschaft i.S.d. § 8 Abs. 2 AStG als auch bei mehrstöckigen Stiftungen i.S.d. § 15 Abs. 10 AStG-E die Prüfung des tatsächlichen und rechtlichen Entzugs des Stiftungsvermögens von der Einflußnahme des Stifters oder der Bezugs-/Anfallsberechtigten sowie ausreichender zwischenstaatlicher Informationsaustausch immer ab der jeweils untersten Ebene der Gestaltungsstruktur stattzufinden haben.⁵¹ *Wilke*⁵² bedauert, daß im Zusammenhang mit § 15 Abs. 6 Satz 2 AStG-E nur in der Gesetzesbegründung⁵³ auf § 8 Abs. 2 AStG hingewiesen wird. Allerdings ist insoweit *Wenz/Linn*⁵⁴ beizupflichten, die zu Recht darauf hinweisen, daß im Zusammenhang mit der Hinzurechnungsbesteuerung § 15 Abs. 6 Satz 2 AStG-E auf § 15 Abs. 9 Satz 1 AStG-E und damit über die dortige Nennung der §§ 7-14 AStG zwangsläufig auch auf § 8 Abs. 2 AStG verweist. Im Falle von mehrstöckigen Stiftungen führt § 15 Abs. 6 Satz 2 AStG-E ohnehin direkt zu § 15 Abs. 10 AStG-E und macht durch dessen Regelungsgehalt einen ausdrücklichen Verweis auf § 8 Abs. 2 AStG in § 15 Abs. 6 Satz 2 AStG-E ebenfalls überflüssig.⁵⁵

2.3.3 Kritik an § 15 Abs. 6 Satz 2 AStG-E

Allerdings kann die konsequente Anwendung von § 15 Abs. 6 Satz 2 AStG-E zu Ergebnissen führen, die dem Sinn und Zweck des AStG und insbesondere der §§ 7-15 AStG zuwiderlaufen können. Ist zum Beispiel⁵⁶ eine Stiftung rechtlich und tatsächlich vollständig vom Stifter getrennt und besteht zwischen Deutschland und dem Ansässigkeitsstaat dieser Stiftung ein ausreichender Informationsaustausch im Sinne von § 2 Abs. 2 EUAHiG-E, so ist kein sachlicher

Grund ersichtlich, warum § 15 Abs. 1 AStG-E dennoch anzuwenden sein soll, wenn eine der Stiftung nachgelagerte tatsächlich wirtschaftlich nicht tätige Gesellschaft oder eine ihr untergeordnete Stiftung bei entsprechender Bezugsberechtigung der Oberstiftung Zinserträge erzielt und thesauriert (gerade in diesem Falle fände eine Erhöhung des Zurechnungsbetrages statt).⁵⁷ Schließlich erfüllt doch gerade die (Ober-)Stiftung die Voraussetzung des § 15 Abs. 6 Satz 1 AStG-E, so daß Dispens von § 15 Abs. 1 AStG-E aus übergeordneten europarechtlichen Gründen zu erteilen wäre. Die Widersinnigkeit der gesetzlichen Konsequenzen des § 15 Abs. 6 Satz 2 AStG-E bezüglich dieses Beispiels wird noch deutlicher, wenn man sich klarmacht, daß die Stiftung Dispens von § 15 Abs. 1 AStG-E erlangen könnte, wenn sie die vom Gesetzgeber des AStG im Rahmen der §§ 7-14 AStG so vehement bekämpften passiven (Zins)Einkünfte der (nachgeschalteten) Zwischengesellschaft bzw. der Unterstiftung höchstselbst vereinnahmt hätte. Um eine Zurechnung an den Stifter zu vermeiden, müßte eine verselbständigte Stiftung also genau diejenigen passiven Erträge selbst erzielen, die bei einer wirtschaftlich inaktiven Gesellschaft i.S.d. §§ 7-14 AStG für die Beteiligten zwangsläufig zu einer Zurechnung der betreffenden Einkünfte führen würde. Zudem kommt im Zusammenhang mit § 15 Abs. 6 Satz 2 AStG-E doch unmittelbar genau wieder diejenige Diskussion zur mangelnden europarechtlichen Konformität des § 15 AStG auf, die ja gerade als Reaktion auf das im Juli 2007 von der EU-Kommission eingeleitete Vertragsverletzungsverfahren⁵⁸ zur Einführung des aktuell gültigen § 15 Abs. 6 AStG geführt hat.

2.4 Einkünfteermittlung nach § 15 Abs. 7 AStG-E

Auch in § 15 Abs. 7 AStG-E wird zunächst die vollständige Neugestaltung des gesamten § 15 AStG-E hin zur Zurechnung von Einkünften anstatt des Einkommens der ausländ-

47 Vgl. § 2 Abs. 2 Sätze 2 und 3 EUAHiG-E, die auf die jeweils geltende/aktuelle Fassung der Richtlinie 2011/16/EU des Rates und der daraufhin erlassenen europarechtlichen Durchführungsbestimmungen rekurriert.

48 Vgl. *Wenz/Linn* in Haase, a.a.O., § 15 AStG, Rz. 168.

49 Vgl. *Wenz/Linn* in Haase, a.a.O., § 15 AStG, Rz. 168.

50 Vgl. *Wilke*, a.a.O., S. 123; *Wenz/Linn* in Haase, a.a.O., § 15 AStG, Rz. 169.

51 Vgl. *Wenz/Linn* in Haase, a.a.O., § 15 AStG, Rz. 169.

52 Vgl. *Wilke*, a.a.O., S. 123.

53 Vgl. BR-Drs. 302/12, S. 111 "Zu Doppelbuchstabe bb:" letzter Satz.

54 Vgl. *Wenz/Linn* in Haase, a.a.O., § 15 AStG, Rz. 169.

55 Vgl. *Wenz/Linn* in Haase, a.a.O., § 15 AStG, Rz. 169 und 183-186.

56 Vgl. *Wenz/Linn* in Haase, a.a.O., § 15 AStG, Rz. 170.

57 Vgl. *Kirchhain*, a.a.O., S. 605.

58 Vgl. EU-Kommission, Az. 2003/4610; *Wenz/Linn* in Haase, a.a.O., § 15 AStG, Rz. 136; *Schulz* in Lademann, a.a.O., § 15 Rz. 62.

dischen Familienstiftung nachvollzogen. Nach § 15 Abs. 7 Satz 1 AStG-E sind die Einkünfte zunächst/primär nach den Vorschriften des Körperschaftsteuergesetzes und des Einkommensteuergesetzes zu ermitteln. Nach § 15 Abs. 7 Satz 2 AStG-E gilt zudem § 10 Abs. 3 AStG entsprechend (ergänzend). Zudem findet sich in § 15 Abs. 7 Satz 3 AStG-E eine Bestimmung, nach welcher ein sich bei der Einkünfteermittlung ergebender negativer Betrag nicht zugerechnet wird, was im Hinblick auf den sonstigen Regelungsgehalt des § 15 Abs. 7 AStG-E ein wenig unsystematisch erscheint, schließlich betrifft § 15 Abs. 7 AStG-E die Einkünfteermittlung und nicht die Zurechnung der Einkünfte, die ja dem Grunde nach in § 15 Abs. 1 Satz 1 AStG-E geregelt ist.

2.4.1 Einkünfteermittlung nach KStG/ESTG

§ 15 Abs. 7 Satz 1 AStG-E setzt die Änderung in § 15 Abs. 1 Satz 1 AStG-E konsequent um und verweist für die Ermittlung der Einkünfte der ausländischen Familienstiftung zunächst auf die entsprechenden Vorschriften des KStG und EStG, d.h. vornehmlich auf den 2. Teil des KStG und (auch mittelbar über § 8 Abs. 1 KStG) die §§ 3-9c EStG.

2.4.2 Einkünfteermittlung entsprechend § 10 Abs. 3 AStG

Aufgrund des neu eingeführten Verweises auf § 10 Abs. 3 AStG werden die nach § 15 Abs. 7 Satz 1 AStG-E anzuwendenden Gewinnermittlungsvorschriften des KStG und des EStG aber wiederum mit der Folge eingeschränkt, daß bestimmte Steuervergünstigungen nicht zu berücksichtigen sind.⁵⁹ Gleichzeitig können auch Vergünstigungen bei Umwandlungen entfallen gem. § 10 Abs. 3 Satz 4 AStG.

2.4.2.1 Ausnahmen zum Körperschaftsteuergesetz

Auf der Ebene der ausländischen Familienstiftung sind bei der Einkünfteermittlung nicht zu berücksichtigen die fast vollständige Steuerbefreiung (bis auf 5%) für Dividenden nach § 8b Abs. 1 KStG sowie für Veräußerungsgewinne nach § 8b Abs. 2 KStG gem. § 10 Abs. 3 Satz 4 AStG.⁶⁰ Dadurch wird nunmehr zweifelsfrei⁶¹ verhindert, daß bei natürlichen Personen steuerpflichtige Einkünfte durch Zwischenschaltung einer Familienstiftung (nahezu) steuerfrei vereinnahmt werden können.⁶² Damit ist die zumindest zur bisherigen Rechtslage teilweise gegebene Verwirrung auf Seiten der Finanzverwaltung⁶³ abschließend geklärt.

2.4.2.2 Ausnahmen zum Umwandlungssteuergesetz

In § 10 Abs. 3 Satz 4 Halbsatz 2 AStG wird aber auch und gerade das Umwandlungssteuergesetz (UmwStG) genannt, so daß Einkünfte aus einer Umwandlung wegen § 8 Abs. 1 Nr. 10 AStG mangels anwendbarer steuerlicher Vergünstigungsregel voll zu den steuerpflichtigen Einkünften zu rechnen sein können. Da aber in § 15 AStG-E kein Aktivitätstest nach § 8 Abs. 1 Nr. 10 AStG vorgesehen ist, würde jede Umwandlung einer Portfoliobeteiligung der ausländischen Familienstiftung unweigerlich und unabwendbar zu zurechnungspflichtigen Einkünften der Stiftung führen.⁶⁴ Ein sachlicher Rechtfertigungsgrund für diese massive Schlechterstellung der ausländischen Familienstiftung

gegenüber anderen Beteiligten an einem Umwandlungsvorgang ist nicht ersichtlich. Da die Stiftung, entsprechenden tatsächlichen Einfluß vorausgesetzt, bei einer solchen Rechtslage jedwede Umwandlung verhindern müßte, um die ansonsten unvermeidbare Zurechnung von Einkünften zu verhindern, ist vorliegend der Gesetzgeber gefordert, eine entsprechende Klarstellung vorzunehmen.

2.4.2.2.1 Haftungsrisiko für Berater

Sich hingegen alleine aufgrund der Widersinnigkeit der bisher geplanten Regelung darauf zu verlassen, daß diese für Zwecke des UmwStG keine Anwendung findet⁶⁵, könnte sich als gegebenenfalls nicht gerechtfertigtes und damit teures Vertrauen in die Einsichtsfähigkeit der Finanzverwaltung erweisen und ist insbesondere den an entsprechenden Gestaltungen beteiligten Rechtsanwälten und Steuerberatern wegen des damit verbundenen massiven Haftungsrisikos unter keinen Umständen zu raten. Vielmehr muß bei einer solchen Sachverhaltskonstellation von den beteiligten Beratern rechtzeitig/unverzüglich auf die Möglichkeit einer verbindlichen Auskunft gemäß § 89 Abs. 2-7 AO dringend und nachweislich hingewiesen werden.

2.4.2.2.2 Steuerstrafrecht/Verbandsgeldbuße für Mandanten/Berater

Nicht unerwähnt bleiben soll beispielhaft gerade in diesem Zusammenhang das mitunter massive steuerstrafrechtliche Risiko. So wird man bei bewußtem Ignorieren (auch und gerade aus der Annahme (was ja gerade Kenntnis der Rechtslage und damit bewußtes Ignorieren bedingt) heraus, die Regelung könne vom Gesetzgeber nicht gewollt sein) einer gegebenenfalls ab dem 01.01.2013 in gesetzlicher Form bestehenden Regelung nicht umhinkommen festzustellen, daß eine solche Vorgehensweise zumindest dann als vorsätzliches oder zumindest bedingt vorsätzliches rechtswidriges Handeln im Sinne der §§ 369, 370 AO anzusehen ist, wenn dem Finanzamt nicht gleichzeitig der fragliche Sachverhalt vollständig, deutlich und umfassend bei Abgabe von entsprechenden Erklärungen dargelegt wird. Geschieht dies nicht und wird durch unvollständige Angaben/Erklärungen eine Steuer zu gering festgesetzt, so ist zum Beispiel bei Umwandlungsvorgängen und den dort regelmäßig auf-

59 Vgl. *Wilke*, a.a.O., S. 123, der allerdings irrtümlicherweise auf § 10 Abs. 3 Satz 2 AStG verweist, anstatt auf Satz 4.

60 Vgl. Beispielsfall bei *Kraft/Moser/Gebhardt*, a.a.O., S. 1773, 1775-1776.

61 Vgl. *Wenz/Linn* in Haase, a.a.O., § 15 AStG, Rz. 153 zur gegenteiligen Ansicht bzgl. der bisherigen Rechtslage.

62 Vgl. *Wenz/Linn* in Haase, a.a.O., § 15 AStG, Rz. 173.

63 Vgl. *Blumers*, Zurechnung des Einkommens von ausländischen Familienstiftungen – Anmerkungen zum Urteil des Hessischen FG vom 14.11.2012, 10 K 625/08, DStR 2013, 1009 mwN.

64 Vgl. *Wenz/Linn* in Haase, a.a.O., § 15 AStG, Rz. 173.

65 Vgl. *Wenz/Linn* in Haase, a.a.O., § 15 AStG, Rz. 173.

tretenden Betragsgrößen ein Steuerstrafverfahren⁶⁶ für den Zurechnungsempfänger sowie im Falle der Beratung wohl auch wegen zumindest Beihilfe gegen den jeweiligen Berater unausweichlich. Angesichts der rein betragsmäßigen Größenordnungen bei Umwandlungsvorgängen führt dies zwangsläufig zur Gefahr von der massiv zu Lasten der Beschuldigten geänderten Rechtsprechung des ersten Senat des Bundesgerichtshofs zur Strafzumessung⁶⁷ und zum besonders schweren Fall/großen Ausmaß⁶⁸ gem. § 370 Abs. 3 AO bei Steuerstraftaten betroffen zu sein. Zudem darf bei Körperschaften und Personenvereinigungen als Zurechnungsempfänger der inzwischen auch von der Finanzverwaltung herangezogene § 30 OWiG nicht außer acht gelassen werden, der bei entsprechender Verwirklichung von Straftaten oder Ordnungswidrigkeiten durch die Organe/Vertreter (auch im Steuerstrafrecht) nach Abs. 2 eine Geldbuße bis zu 1.000.000 Euro gegen die juristische Person oder Personenvereinigung zusätzlich zu der Bestrafung der handelnden Organe/Vertreter persönlich ermöglicht.

2.4.3 Verlustzurechnung nach § 15 Abs. 7 Satz 3 AStG-E

Auch wenn der Regelungsgehalt dieser Vorschrift mit der Einkünfteermittlung der Stiftung selbst offensichtlich nichts zu tun hat, so wird doch klar geregelt, daß ein sich nach Ermittlung der Einkünfte der ausländischen Familienstiftung ergebender negativer Betrag nicht dem ansonsten nach § 15 Abs. 1 Satz 1 AStG-E zu bestimmenden Zurechnungsadressaten zugerechnet wird. In diesem Zusammenhang kann zum Beispiel die Frage aufkommen, ob dem Zurechnungsadressaten die Einkünfte mehrerer ausländischer Familienstiftungen nach § 15 Abs. 1 AStG-E jeweils einzeln oder saldiert zuzurechnen sind, und insbesondere, ob Verluste bei der einen Stiftung mit positiven Einkünften bei der weiteren Stiftung verrechnet werden dürfen? Ob sich ein gegebenenfalls nicht ausgleichbarer oder im Wege der Saldierung doch zurechenbarer Verlust auf Ebene der Stiftung jemals bei Zurechnungsadressaten auswirken kann, ist durchaus fraglich, wie die nachfolgenden Erwägungen zeigen.

2.4.4 Verluste i.S.d. § 15 Abs. 7 Satz 2 AStG-E i.V.m. § 10 Abs. 3 Satz 5 AStG

Die aktuell geltende Zurechnung des Einkommens der ausländischen Familienstiftung nach § 15 Abs. 1 Satz 1 AStG hat zur Folge, daß ein Verlustvortrag/-rücktrag auf Ebene des Gesamtbetrags der Einkünfte der Stiftung entsprechend § 10d EStG grundsätzlich möglich ist. Anders als in der aktuellen Fassung von § 15 Abs. 7 AStG regelt der neue § 15 Abs. 7 AStG-E nicht mehr ausdrücklich, daß für die auf der Ebene der ausländischen Familienstiftung ermittelten Verluste § 10d EStG entsprechend gilt oder der Verlustvortrag/-rücktrag in sonstiger Weise möglich ist. Eine solche ausdrückliche Regelung in § 15 Abs. 7 AStG-E ist jedoch wegen des Verweises in § 15 Abs. 7 Satz 2 AStG-E auf § 10 Abs. 3 AStG, damit auch auf § 10 Abs. 3 Satz 5 und 6 AStG und

damit auch auf § 10d EStG gegebenenfalls entbehrlich. Allerdings wird durch diese Verweisung erneut die Durchführbarkeit der Regelungen zur ausländischen Familienstiftung beeinträchtigt. In diesem Zusammenhang ist zum Beispiel erneut darauf hinzuweisen, daß die Behandlung der ausländischen Familienstiftung nach § 15 AStG-E zwar den Vorschriften der §§ 7-14 AStG angenähert worden ist und auch werden soll, jedoch alleine schon aufgrund erheblicher Unterschiede der jeweils zu Grunde liegenden Sachverhaltskonstellationen (siehe zum Beispiel Aktivitätsvorbehalt in § 7 Abs. 6a AStG, „Beteiligung“) eine vollständige Gleichbehandlung von Zwischengesellschaften und Familienstiftungen nicht möglich ist. Angesichts des Verweises in § 15 Abs. 7 Satz 2 AStG-E auf § 10 Abs. 3 Satz 5 AStG stellt sich zum Beispiel auch die Frage, inwieweit die Freigrenze bei gemischten Einkünften einer ausländischen Zwischengesellschaft gemäß § 9 AStG Anwendung finden kann? Ebenfalls ist nicht klar ersichtlich, ob die Verluste verschiedener Portfoliogesellschaften miteinander verrechnet werden können, ob Verluste einer Unterstiftung mit den übrigen Einkünften der Oberstiftung verrechnet werden können und ob und inwieweit ein Verlust aus aktiven oder passiven hoch besteuerten Einkünften überhaupt berücksichtigungsfähig ist? Zudem handelt es sich bei der Verweisung in § 10 Abs. 3 Satz 5 AStG auf § 10d EStG nach allgemeiner Auffassung um eine Rechtsgrundverweisung⁶⁹, so daß man konsequenterweise davon ausgehen muß, daß auch die Grundsätze der sogenannten Mindestbesteuerung nach § 10d Abs. 1 und 2 EStG bei der Verlustberücksichtigung Anwendung finden müssen. Auch mit diesen Unklarheiten wird der Steuerpflichtige vom Gesetzgeber momentan schlicht alleine gelassen, was insbesondere die Planbarkeit einer entsprechenden Konstellation stark einschränkt und es damit zunehmend unattraktiv macht.

66 Vgl. § 369 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 370 Abs. 1 Nrn. 1 und 2 AO i.V.m. § 18 Abs. 4 AStG-E i.V.m. §§ 149, 179, 180 AO i.V.m. § 15 Abs. 7 Satz 2 i.V.m. dem 2. Teil des KStG und dem Teil II. des EStG.

67 Vgl. z. B. BGH, Urteil vom 22.05.2012, Az. 1 StR 103/12, veröffentlicht in NJW 2012, S. 2599.

68 Vgl. z. B. BGH, Urteil vom 02.12.2008, Az. 1 StR 375/08, veröffentlicht in wistra 2009, S. 68 oder BGH, Urteil vom 07.02.2012, Az. 1 StR 525/11, veröffentlicht in NJW 2012, S. 1458.

69 Vgl. *Intemann* in Haase, Außensteuergesetz Doppelbesteuerungsabkommen, 2. Auflage 2012, § 10, Rz. 88.



KOMPETENT.

WWW.BOORBERG.DE

Erbschaftsteuerrecht

von **Dr. Norbert Bolz**, Richter am Finanzgericht, Hannover, und **Dr. Michael Messner**, Notar, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Fachanwalt für Erbrecht, Hannover
2012, 3. Auflage, 280 Seiten, DIN A4, € 48,-
Aktuelles Steuerrecht Special, Band 3
ISBN 978-3-415-04830-0



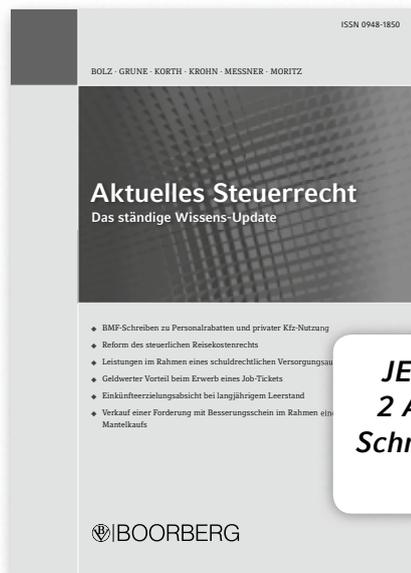
Leseprobe unter
www.boorberg.de/alias/542060

Bereits in der 3. Auflage erscheint der neueste Band der Reihe »Aktuelles Steuerrecht Special«. Der Leitfaden stellt die erbschaftsteuerlichen Konsequenzen und Gestaltungsmöglichkeiten, die sich aus den zivilrechtlichen Grundlagen unter besonderer Berücksichtigung der bundeseinheitlichen Verwaltungsanweisungen zur Erbschaftsteuer (ErbStR 2011) und der Hinweise zu den ErbStR 2011 ergeben, vor und macht sie den Steuerberatern für ihre konkrete Arbeit nutzbar.

Das Arbeitsskript ist praxisfreundlich gestaltet wie alle Hefte des »Aktuellen Steuerrechts«: mit Schlagworten am Rand, Hervorhebung wichtiger Textpassagen und einer Typografie, die die Texte schnell erfassbar macht.

Die Reihe »Aktuelles Steuerrecht Special« wird herausgegeben vom Steuerberaterverband Niedersachsen · Sachsen-Anhalt e.V.

 **BOORBERG**



Bewährte Entscheidungshilfe.

JETZT TESTEN:
2 Ausgaben zum
Schnupperpreis von
€ 25,-

WWW.BOORBERG.DE

Steuerberaterverband Niedersachsen ·
Sachsen-Anhalt e.V. (Hrsg.)

Aktuelles Steuerrecht **Das ständige Wissens-Update**

Erscheint viermal jährlich, DIN A4, Umfang
jeweils ca. 200 Seiten, Jahresabonnementspreis
inkl. AktStR app basic € 172,-;
Sonderpreis ab 10 Abonnements € 152;
jeweils zzgl. Versandkosten

ISSN 0948-1850

Das Konzept dieser Intensiv-Fortbildungsreihe:
Konzentrierte Tipps und Themen aus Fortbil-
dungsveranstaltungen, an denen jährlich über
4500 Steuerberater und Wirtschaftsprüfer teil-
nehmen.

Jedes Heft gliedert sich in die Abschnitte

- **Informationen** aus Presse und Medien
- **AktStR-Themen:** Ausgewählt werden die neuesten Steuerthemen mit der höchsten Praxisrelevanz; die Darstellung ist übersichtlich und auf schnelle Erarbeitung angelegt.
- **Rechtsbehelfsempfehlungen** in knapper Darstellung entsprechend den Schritten Problem – Verfahrensstand – denkbare Entwicklung – Beratungspflichten – Handlungsempfehlungen.
- **AktStR app basic** unter www.aktstr.de – nur für Abonnenten des »Aktuellen Steuerrechts«: die jeweils aktuellen Bände und alle bisher erschienenen Ausgaben seit 1999 – komfortable Recherchefunktionen. AktStR app basic kann auf einem Tablet wie eine App eingerichtet werden.

Die Fachpresse urteilt:

»Wer also den Sachverstand des AktStR nutzt, ist anderen mehr als nur eine Nasenlänge voraus.«
Dr. Friedrich E. Harenberg in NWB 2/2000

 **BOORBERG**

Termine

Juli 2013

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
§ 15a EStG sicher anwenden	StB Dipl.-Fw. Alfred P. Röhrig	01.07.2013, Düsseldorf	IWW Institut für Wirtschaftspublizistik Tel.: 0 211/61 88 12-0 Fax: 0 211/61 88 12-77 www.iww.de *
Praxis der Immobilienbesteuerung Steuerliche Brennpunkte bei Grundstücken im Betriebs- und Privatvermögen	StB Dipl.-Fw. Hans Günter Christoffel	02.07.2013, München	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 0 23 23/14 1-900 Fax: 0 23 23/14 1-123 www.nwb-seminare.de
Inlands- und Auslandsrechnungen in 2013	Dipl.-Fw. Gabriele Hoffrichter-Dahl	02.07.2013, Düsseldorf	FORUM – Institut für Management Tel.: 0 62 21/50 05 01 Fax: 0 62 21/50 05 55 www.Forum-Institut.de
Besteuerung von Lizenzen	RA/FAStR StB Dr. Henning Frase StB Prof. Dr. Patrick Sinewe	02.07.2013, München	Management Circle AG Tel.: 0 61 96/47 22-0 Fax: 0 61 96/47 22-999 www.managementcircle.de *
Internationale Unternehmensfinanzierung Steuerliche Gestaltungshinweise und aktuelle Entwicklungen	RA/FAStR Prof. Dr. Stephan Eilers Prof. Dr. Carsten Pohl RA/FAStR Dr. Martin Schiessl StB Dr. Arne Schnitger	03.07.2013, Düsseldorf	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 0 23 23/14 1-900 Fax: 0 23 23/14 v1-123 www.nwb-seminare.de
GmbH in der Krise und Insolvenz	StB/vBP Prof. Dr. Hans Ott Prod. Dr. Christoph Uhländer	04.07.2013, München	Fachakademie für die Fortbildung der steuer- und rechtsberatenden Berufe GmbH Tel.: 0 89/55 21 38 0 Fax: 0 89/55 21 38 28 www.fas-akademie.de
vGA-Check für GmbH-Verträge Risikovermeidung durch optimierte Vertragsgestaltung	RR Ralf Neumann RA/FAStR Dr. Rolf Schwedhlem	04.07.2013, Köln	Verlag Dr. Otto Schmidt KG Tel.: 0 22 1/93 73 8-656 Fax: 0 22 1/93 73 8-969 www.otto-schmidt.de *
Sommerlehrgang Umsatzsteuer Aktuelles Basiswissen – ideal für Einsteiger	WP/StB Dipl.-Kfm. Thomas R. Kretzschmar	04.07.–05.07.2013, München	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 0 89/38 18 9-0 Fax: 0 89/38 18 9-503 www.beck.de
Besteuerung inländischer Steuerpflichtiger im Ausland, insbesondere Strukturierung von Auslandsinvestitionen – Internationales Erbschaftsteuerrecht	StB Dr. Thomas Schänzle Dr. Eike Cornelius	04.07.–06.07.2013, Düsseldorf	Deutsches Steuerberaterinstitut e.V. Tel.: 0 30/24 62 66 90 Fax: 0 30/24 62 66 99 www.dstv.de *

* Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Das Projekt E-Bilanz Ihre erfolgreiche Umstellung: Lösungsansätze – künftiges Buchungsverhalten – mögliche Datennutzung durch die FinVerw	StB Dipl.-Bw. Sebastian Koch Dipl.-Fw. Markus Gerhard Hülshoff	05.07.2013, Düsseldorf	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 0 23 23/14 1-900 Fax: 0 23 23/14 1-123 www.nwb-seminare.de
Umwandlungssteuerrecht	RA Robert Hörtnagl RA/FAStR Dr. Joachim Schmitt	05.07.2013, Düsseldorf	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 0 89/38 18 9-0 Fax: 0 89/38 18 9-503 www.beck.de *
Die GmbH in der Körperschaftsteuerfalle	StB Dipl.-Fw. Ortwin Posdziech	08.07.2013, Köln	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht des Steuerberaterverbandes Köln GmbH Tel.: 0 22 03/99 32-0 Fax: 0 22 03/99 32-22 www.akademie-stuw.de
Sommerlehrgang Internationales Steuerrecht	RD Franz Hruschka RA/StB Prof. Dr. Peter Lüdemann	08.07.–09.07.2013, München	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 0 89/38 18 9-0 Fax: 0 89/38 18 9-503 www.beck.de
Besteuerung der Fahrzeuge richtig gemacht	Dipl.-Fw. Christoph Kleine-Rosenstein	09.07.2013, Köln	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht des Steuerberaterverbandes Köln GmbH Tel.: 0 22 03/99 32-0 Fax: 0 22 03/99 32-22 www.akademie-stuw.de
Die Betriebsaufspaltung als attraktive Rechtsform des Mittelstandes	RA/StB Dr. Björn Demuth RA/StB Dr. Claas Fuhrmann	10.07.2013, Köln	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht des Steuerberater- verbandes Köln GmbH Tel.: 0 22 03/99 32-0 Fax: 0 22 03/99 32-22 www.akademie-stuw.de
10 Praxisfälle zur Generationennachfolge	StB Dipl.-Fw. Hans Günter Christoffel	10.07.2013, Düsseldorf	IWW Institut für Wirtschaftspublizistik Tel.: 0 21 1/61 88 12-0 Fax: 0 21 1/61 88 12-77 www.iww.de *
Besteuerung ausländischer Betriebsstätten	Dipl.-Kfm. Prof. Dr. Christian Schmidt Dipl.-Kfm. Dr. Ulrich Ziehr	10.07.2013, Freiburg	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 0 30/24 00 87-28 Fax: 0 30/24 00 87-99 www.bstbk.de *
Sommerlehrgang Steuerrecht für Juristen	RA/StB Ulrich Derlien StB Dr. Thomas Elser StB Philipp Matheis ORR Burkhard Schmidt	10.07.–12.07.2013, München	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 0 89/38 18 9-0 Fax: 0 89/38 18 9-503 www.beck.de

* Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

► Termine

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Internationale Verrechnungspreise – Einführung	StB Dr. Axel Nientimp Dipl.-Fw. Rolf Schreiber	11.07.2013, Düsseldorf	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 089/38189-0 Fax: 089/38189-503 www.beck.de *
Intensivkurs Internationales Steuerrecht	Prof. Dr. Till Zech	11.07.–12.07.2013, Düsseldorf	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 02323/141-900 Fax: 02323/141-123 www.nwb-seminare.de
Internationale Verrechnungspreise – Vertiefung	StB Dr. Axel Nientimp Dipl.-Fw. Rolf Schreiber	12.07.2013, Düsseldorf	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 089/38189-0 Fax: 089/38189-503 www.beck.de *
Grundlagen des internationalen Steuerrechts	Dipl.-Fw. Mike Tillmann	15.07.2013, Köln	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht des Steuerberaterverbandes Köln GmbH Tel.: 02203/9932-0 Fax: 02203/9932-22 www.akademie-stuw.de
Erbschaftsteuer international	RA/FAStR Dr. Marc Jülicher	16.07.2013, München	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 030/240087-28 Fax: 030/240087-99 www.bstbk.de *
Anteilsübertragungen in der steuerlichen Praxis Typische Gefahrenquellen erkennen, Fehler vermeiden, Gestaltungspotential nutzen	StB Dipl.-Kfm. Prof. Dr. Hans Ott	18.07.2013, Köln	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 02323/141-900 Fax: 02323/141-123 www.nwb-seminare.de *
Aktuelle Entwicklungen im Einspruchsverfahren und bei den Korrekturvorschriften	VorsRiFG Ulrich Krömker	18.07.2013, Köln	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht des Steuerberaterverbandes Köln GmbH Tel.: 02203/9932-0 Fax: 02203/9932-22 www.akademie-stuw.de
Internationale Arbeitnehmerbesteuerung	RR Hermann Pötschan ORR Helene Wilhelm	19.07.2013, München	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 089/38189-0 Fax: 089/38189-503 www.beck.de *
Check-Up GmbH-Satzung: Zivilrechtliche und steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten und Fallstricke bei Gestaltung des GmbH-Gesellschaftsvertrags	RA/FAStR Dr. Markus Wollweber	22.07.2013, München	Fachakademie für die Fortbildung der steuer- und rechtsberatenden Berufe GmbH Tel.: 089/5521380 Fax: 089/55213828 www.fas-akademie.de
Check-Up Personengesellschaft – Gesellschaftsvertrag: Zivilrechtliche und steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten und Fallstricke bei Gestaltung des Personengesellschaftsvertrags	RA/FAStR Dr. Markus Wollweber	22.07.2013, München	Fachakademie für die Fortbildung der steuer- und rechtsberatenden Berufe GmbH Tel.: 089/5521380 Fax.: 089/55213828 www.fas-akademie.de

* Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Tax Compliance und Steuerstrafrecht	RA/StB Steffen Demuß Robert Gerstenberger RA/StB Dipl.-Fw. Dr. Marcus Geuenich RA Dr. Philipp Genzebach RA/FAStR/StB Dr. Jürgen Schimmele StB Dipl.-Kffr. Birgit Wimmer	24.07.–25.07.2013, München	Management Circle AG Tel.: 0 61 96/47 22-0 Fax: 0 61 96/47 22-999 www.managementcircle.de *
58. Steuerfachtagung Beratungsschwerpunkte aus dem ertragsteuerlichen Bereich	StB Dipl.-Fw. Hans Günter Christoffel	29.07.2013, Norderney	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 0 23 23/14 1-900 Fax: 0 23 23/14 1-123 www.nwb-seminare.de
58. Steuerfachtagung Umstrukturierungen im Lichte der neuen BFH-Rechtsprechung	RiBFH Dr. Gregor Nöcker	30.07.2013, Norderney	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 0 23 23/14 1-900 Fax: 0 23 23/14 1-123 www.nwb-seminare.de
58. Steuerfachtagung Aktuelle Beratungsschwerpunkte zur Umsatzsteuer national und international	StB Dipl.-Fw. Robert Hammerl	31.07.2013, Norderney	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 0 23 23/14 1-900 Fax: 0 23 23/14 1-123 www.nwb-seminare.de

August 2013

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
58. Steuerfachtagung Körperschaftsteuerliche Handlungsspielräume	StB Dipl.-Fw. Lars Mayer	01.08.2013, Norderney	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 0 23 23/14 1-900 Fax: 0 23 23/14 1-123 www.nwb-seminare.de
58. Steuerfachtagung Aktuelle Besteuerungsfragen rund um die Erbschaftsteuer	Prof. Dr. Gerd Brüggemann	02.08.2013, Norderney	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 0 23 23/14 1-900 Fax: 0 23 23/14 1-123 www.nwb-seminare.de
58. Steuerfachtagung Verfahrensrecht im Spannungsfeld zwischen Beratung und Verwaltung	VorsRiFG Ulrich Krömker	03.08.2013, Norderney	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 0 23 23/14 1-900 Fax: 0 23 23/14 1-123 www.nwb-seminare.de
Sommerlehrgang Umwandlungssteuerrecht	RA/StB Dr. David Beutel RD Dipl.-Fw. Dieter Hellmann	08.08.–09.08.2013, München	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 0 89/38 189-0 Fax: 0 89/38 189-503 www.beck.de
Summerschool Steuern und Bilanzierung	StB Wolfgang Börstinger StB Dipl.-Fw. Torsten Krause	12.08.–16.08.2013, Starnberg	WSF Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 0 69/24 24-4750 Fax: 0 69/24 24-4769 www.wirtschaftsseminare.de
Aktuelles Reisekostenrecht (Reisekostenreform)	Dipl.-Bw. Uwe Albert	15.08.2013, Hamburg	Albertakademie Tel.: 0 40/60 30 93 3 Fax: 0 40/60 32 75 8 www.albertakademie.de

* Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

► Termine

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Internationale Betriebsstätten	Dipl.-Fw. Thomas Rupp StB Dr. Hans R. Weggenmann	22.08.2013, Frankfurt	WSF Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 069/24 24-4750 Fax: 069/24 24-4769 www.wirtschaftsseminare.de
Gestaltungen im Internationalen Steuerrecht	RA/StB Prof. Dr. Adrian Cloer Univ.-Prof. Dr. Stephan Kudert	22.08.2013, Berlin	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 030/24 0087-28 Fax: 030/24 0087-99 www.bstbk.de
Internationale Bezüge des Umwandlungssteuerrechts – Steuerplanungstechniken, insbesondere beim Unternehmenskauf	RA StB Dr. Marcus Mick StB Dr. rer. pol. Ingo Stangl StB Dr. Klaus Sieker	22.08.–24.08.2013, Düsseldorf	Deutsches Steuerberaterinstitut e.V. Tel.: 030/24 62 66 90 Fax: 030/24 62 66 99 www.dstv.de *
Internationale Personengesellschaften	Dipl.-Fw. Thomas Rupp StB Dr. Hans R. Weggenmann	23.08.2013, Frankfurt	WSF Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 069/24 24-4750 Fax: 069/24 24-4769 www.wirtschaftsseminare.de
Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht – Rechtsänderungen, Rechtsprechung, Verwaltungsanweisungen	RA/StB Prof. Dr. Adrian Cloer Univ.-Prof. Dr. Stephan Kudert	23.08.–24.08.2013, Berlin	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 030/24 0087-28 Fax: 030/24 0087-99 www.bstbk.de *
Bilanzanalyse für Juristen	Dipl.-Kfm. Michael Edinger	26.08.–27.08.2013, Heidelberg	FORUM – Institut für Management Tel.: 062 21/50 05 01 Fax: 062 21/50 05 55 www.Forum-Institut.de *
Steuer- und Investitionsstandort Russland	RA/StB Richard Wellmann	28.08.2013, Frankfurt	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 023 23/14 1-900 Fax: 023 23/14 1-123 www.nwb-seminare.de

* Weitere Termine beim Veranstalter erfragen



ANSCHAULICHE ARBEITSGRUNDLAGE.

Die rechtlichen und steuerlichen Wesensmerkmale der verschiedenen Gesellschaftsformen

Vergleichende Tabellen

von Professor Dr. Heinz Stehle, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Dr. Anselm Stehle, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, und Dipl. oec. Norbert Leuz, Steuerberater

2010, 20. Auflage, 96 Seiten, € 16,80; ISBN 978-3-415-04375-6



Leseprobe unter
www.boorberg.de/alias/114475

BOORBERG

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

SZ0613

3 MONATE KOSTENLOS TESTEN:

www.estg-context.de



LADEMANN

EStG *context* in Zusammenarbeit mit

Das finden Sie NUR hier:

- > **7 Updates im Jahr – höchste Aktualisierungsrate aller ESt-Kommentare!**
- > **EStG kompakt:**
Aktuelle Entwicklungen und Ausblicke auf Geplantes in Gesetzgebung –
Rechtsprechung – Verwaltung, systematisch in der Paragrafenfolge des EStG
- > **Besprechung aktueller Verwaltungsanweisungen** durch Ministerialrätin
Ingetraut Meurer, Referatsleiterin im BMF
- > **Aufsätze der Fachzeitschrift »Betriebs-Berater«**
- > **Seminarhefte »Aktuelles Steuerrecht«:**
Tipps und Themen aus Fortbildungsveranstaltungen des Steuerberaterverbandes
Niedersachsen · Sachsen-Anhalt, an denen jährlich über 4.500 Steuerberater
und Wirtschaftsprüfer teilnehmen
- > **Dynamischer Versionsvergleich von Vorschriftenfassungen**

DER ONLINE-ARBEITSPLATZ ZUM EINKOMMENSTEUERRECHT

Kontinuierlich fortgeführt mit 7 Updates jährlich
Grundlizenz mit 3 Simultanzugängen monatlich € 55,-



BESTENS BERATEN.

*inkl. Muster-
verträgen zum
Download*

WWW.BOORBERG.DE

Die GmbH

Rechtsform für den Mittelstand

hrsg. von Dr. Peter O. Mailänder M.C.J.,
Rechtsanwalt, Attorney at Law (New York),
und Dr. Axel Mühl, Rechtsanwalt, Fachanwalt
für Steuerrecht, Fachanwalt für Handels- und
Gesellschaftsrecht, Haver & Mailänder,
Rechtsanwälte, Stuttgart

2012, 490 Seiten, € 98,-

BOORBERG PRAXISHANDBÜCHER

ISBN 978-3-415-04767-9



Leseprobe unter
www.boorberg.de/alias/669792

Die GmbH ist die in Deutschland beliebteste und leistungsstärkste Rechtsform. Angelehnt an die verschiedenen Phasen unternehmerischen Handelns beleuchten die Autoren sowohl bestehende **Chancen als auch drohende (Haftungs-) Risiken** sowie vermeidbare Fallstricke. Besonderes Augenmerk legen sie dabei auf die Verzahnung von Gesellschaftsrecht und Steuerrecht, die sich immer stärker auf die Praxis auswirkt und zugleich immer komplexer wird.

Die Darstellung umfasst den **gesamten Lebenszyklus einer GmbH** – von der Gründung und Kapitalaufbringung über die laufende Geschäftstätigkeit des Unternehmens und deren Folgen für Gesellschafter und Geschäftsführer bis hin zur Auflösung und Liquidation der GmbH.

Die **Musterverträge und Checklisten** sind als direkt einsetzbare Arbeitshilfen konzipiert und stehen für Bezieher des Werks auch in elektronischer Form zum kostenlosen Download unter www.boorberg-praxishandbuecher.de zur Verfügung.

 BOORBERG