

steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

1/2016

88. Ausgabe | 18. Jahrgang

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

Dr. Jörg Stalleiken,
Flick Gocke Schaumburg,
Bonn

www.steuerrecht.org

1 Editorial

Wagner

Beiträge

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

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

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

1. Problemstellung

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

2. Reichweite des Grundrechtsschutzes, insbesondere der Berufsfreiheit

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

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

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

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

- 1 Urteil VG Berlin v. 03.07.2014, 22 K 52.14, <http://openjur.de/u/733061.html>.
- 2 Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Mai 2006 über Abschlußprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 84/253/EWG des Rates, Abl. L 15, 87–107, idF. der Richtlinie 2014/56/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG über Abschlußprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, Abl. L 158, 196 – 226.
- 3 Vgl. Beul, DStR 2011, 257 ff.
- 4 Schwarze in Schwarze EU-Kommentar, 2012, Art. 15 GRC, Rn 5; vgl. hierzu auch Beul, steueranwaltsmagazin 2012, 137 ff; ders. DStR 2014, 2140; ders. DB 2015, 1173.
- 5 Vgl. Schwarze in Schwarze a.a.O. (Fn. 4) Schwarze EU-Kommentar, 2012 Art. 15 GRC Rn. 3 m.w.N.
- 6 Schwarze in Schwarze a.a.O. (Fn. 4), Art. 16 GRC, Rn. 5 f. m.w.N.
- 7 Mann in Sachs, GG, 2009, Art. 12, Rn. 13.
- 8 Knecht in Schwarze, a.a.O. (Fn. 4), Präambel GRC, Rn. 11 m.w.N.
- 9 EuGH v. 14.05.1974, Rs. 4/73, Nold, Slg. 1974, 491, Rn. 14; v. 15.10.1987, Rs. 222/86, Unectef/Heylens, Slg. 1987, 4097, Rn. 14; weiter Nachweise bei Mann in Sachs, GG, 2009, Art. 12 Rn. 9 m. Fn. 23.
- 10 Vgl. Hatje in Schwarze, a.a.O. (Fn. 4), Art. 6 EU Rn. 27 m.w.N.
- 11 Schmitz, JZ 2001, 833, 835; Knecht, Matthias H., Die Charta der Grundrechte der Europäischen Union, Stuttgart 2005, 219.
- 12 Knecht in Schwarze, a.a.O. (Fn. 4), Präambel GRC, Rn. 11.
- 13 Knecht in Schwarze, a.a.O. (Fn. 4), Präambel GRC, Rn. 11 m.w.N.
- 14 Knecht in Schwarze, a.a.O. (Fn. 4), Präambel GRC, Rn. 11 m.w.N.

der Wesensgehalt der Rechte und Freiheiten zu achten ist. Dabei kann dies nach Art. 52 I Satz 2 GRC nur unter Beachtung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit erfolgen, sodaß Einschränkungen nur vorgenommen werden können, die erforderlich (notwendig) sind und den von der Union anerkannten, dem Gemeinwohl dienenden Zielsetzungen oder den Erfordernissen des Schutzes der Rechte und Freiheiten tatsächlich entsprechen.

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

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

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

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

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

- 15 EuGH Rs. 265/87, Schröder/Hauptzollamt Gronau, Slg. 1989, 2237 Rn 15; EuGH Rs. C-154/04 und C-155/04 *The Queen – Secretary of State for Health u.a.*, Slg. 2005, I-6451 Rn. 126 ff: „126. Das Eigentumsrecht gehört wie auch das Recht auf freie Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit zu den allgemeinen Grundsätzen des Gemeinschaftsrechts. Diese Grundsätze können jedoch keine uneingeschränkte Geltung beanspruchen, sondern müssen im Hinblick auf ihre gesellschaftliche Funktion gesehen werden. Folglich können die Ausübung des Eigentumsrechts wie auch das Recht auf freie Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit Beschränkungen unterworfen werden, sofern diese tatsächlich dem Gemeinwohl dienenden Zielen der Gemeinschaft entsprechen und nicht einen im Hinblick auf den verfolgten Zweck unverhältnismäßigen, nicht tragbaren Eingriff darstellen, der die so gewährleisteten Rechte in ihrem Wesensgehalt antastet.“
- 16 EuGH Slg. 1986, 2909, 2912- Keller; Slg. 1989, 2237, 2269 - Schröder; Slg. 1994, I-5555, 5581f - Winzersekt; *Kokott AöR* 121 (1996), 599, 638; *Vögler*, Defizite beim Schutz der Berufsfreiheit durch BVerfG und EuGH 2001, 79 ff., 200 f.
- 17 Vgl. *Wehlau/Lutzhöft EuZW* 2012, 45, 46 m.w.N.
- 18 *Leisner* in FS C.Heymanns, 1995, 395, 406 f.; *Storr*, *Der Staat* 36 (1997), 547, 562 ff; *Stein EuZW* 1998, 261; v. *Danwitz*, *EWS* 2003, 393, 396 ff.; *Kühling*, *GrundR*, in v. *Bogdandy*, *Europäisches Verfassungsrecht*, 2009, 657, 673 ff; *Streinz*, *Bundesverfassungsgerichtlicher Grundrechtsschutz und Europäisches Gemeinschaftsrecht*, 1989, 384.
- 19 Vgl. v. *Danwitz*, *EWS* 2003, 393.
- 20 EuGH v. 11.07.1989, Rs. 265/87, Schröder, Slg. 1989, 2237, Rn. 15; v. 05.10.1994, Rs. C-280/93, *Bananenmarktordnung*, Slg. 1994, I-4973, Rn. 78; v. 29.04.1999, Rs. C-293/97, *Standley u. a.*, Slg. 1999, I-2603, Rn. 54; v. 12.07. 2001, *Jippes u. a.*, C-189/01, Slg. 2001, I-5689, Rn. 81; v. 15.07. 2004, Rs. C-37/02 und C-38/02, *Di Leonardo und Dilexport*, Slg. 2004, 2004, I-6911, Rn. 82; v. 09.09.2004, Rs.C-184/02 u.a., *Spanien und Finnland/Parlament und Rat*, Slg. 2004, I-7789, Rn. 52; v. 14.12.2004, Rs. C-210/03, *Swedish Match*, Slg. 2004, I-1189, Rn. 72; v. 07.07.2009, S.P.C.M. u. a., C-558/07, Slg. 2009, I-5783, Rn. 41; v. 09.03.2010, *ERG u. a.*, C-379/08 u.a., Slg. 2010, I-2007, Rn. 86 (m.w.N.); v. 08.07.2010; Rs. C-343/09, *Afton Chemical*, Slg. 2010, I-2010, 7023, Rn. 45.
- 21 Vgl. Schlußanträge Generalanwalt *Tizziano* v. 07.04. 2005, Rs. C-453/03 u.a., *ABNA*, Slg. 2005, I-10423, Rn. 74: „Zentraler Ungültigkeitsgrund isteindeutig derjenige, der die Verhältnismäßigkeit betrifft....weil sie.... die Kontrolle der Beachtung der Grundrechte auf Eigentum und auf unternehmerische Freiheit überlagert und eine spezifische Prüfung damit überflüssig macht.“ Im Urteil (v. 06.12.2005; Rs. C-453/03 u.a., *ABNA*, Slg. 2005, I-10423 Rn. 88) schloß sich der EuGH dieser Ansicht an, es brauche „...in Anbetracht der Antwort auf die Frage betreffend der Verhältnismäßigkeit ...nicht mehr geprüft zu werden, ob die streitige Vorschrift das Eigentumsrecht ...oder das Recht auf freie Berufsausübung verletzt.“
- 22 *Mann* in *Sachs*, *Grundgesetz*, 2009, Art. 12, Rn. 9
- 23 *Mann* in *Sachs*, *Grundgesetz*, 2009, Art. 12 Rn. 125
- 24 *St. Rspr.*, vgl. *BVerfGE* 7, 377, 405 f.; 16, 286, 297; 65, 116, 125; 70, 1, 28; 77, 308, 332; 78, 155, 162; 81, 70, 84; 85, 248, 259; 93, 362, 369; 101, 331, 347; 104, 357, 364; 106, 216, 219; 109, 64, 85; 111, 10, 32; 114, 196.
- 25 Nach der *Rspr.* des BVerfG enthält Art.12 GG ein Freiheitsrecht, das als subjektiveres Recht (BVerfGE 63, 266, 286; 81, 242, 254, *st. Rspr.*) sowohl ein Abwehr- als auch ein Teilhaberecht (BVerfGE 33, 303, 330 f; 39, 276, 293; 43, 291, 313 f; 59, 172, 199; 66, 155, 179) impliziert.
- 26 S.o. Fn. 72; das Abstellen auf systemische Mängel im Grundrechtsschutz betont der EuGH unlängst im Zusammenhang mit dem Asylrecht (Urteil v. 21.12.2011, C-411/10 u. C-493/10 [N.S.], zur Kritik vgl. *Weiß*, *EuZW* 2012, 201 f.)

kennt und vielmehr nur dann eingreift, wenn „systemische Mängel“ vorliegen, noch mit dem Grundrechtsschutz des Grundgesetzes und der Übertragung der Hoheitsrechte gemäß Art. 23 GG übereinstimmt und damit die Anforderungen der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts²⁷ erfüllen können. Dies widerspricht diametral dem Ansatz einer individuellen Grundrechtsanwendung des deutschen Verfassungsrechts. Hierin könnte ein Spannungsverhältnis zwischen der Grundrechtsinterpretation durch den EuGH und der traditionellen deutschen durch das Bundesverfassungsgericht entstehen.

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

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

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

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

einer strikten Verhältnismäßigkeitsprüfung zu unterziehen.

Hielte man nämlich an einer nur grundsätzlichen Schutzfunktion der Grundrechte fest, so stünde dies im Wertungswiderspruch zur Rechtsprechung zu den Grundfreiheiten, die deutlich den Individualrechtsschutz in den Vordergrund stellt. Wenn nunmehr die Grundrechtecharta als unmittelbar geltendes Recht einen geringeren Individualrechtsschutz gewährleisten sollte, ist dies unter Wertungsgesichtspunkten nicht mehr nachvollziehbar.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

3. Beeinträchtigung der Berufsfreiheit durch Zugangsbeschränkung

3.1. Entscheidung des VG Berlin

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

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

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

3.2. Unverhältnismäßige Beschränkung gemäß Art. 12 GG

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

48 A.a.O. Rz. 28.

49 A.a.O. Rz. 30.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

3.3. Unmittelbare Wirkung der Richtlinie

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

Die Gestattung der Abweichung von einem einheitlichen Abschlußprüferberuf zeigt, daß der europäische Gesetzgeber grundsätzlich zwingend von nur einem Abschlußprüfer ausgeht, da ansonsten die Ausnahmenvorschrift der Art. 20 und 21 RL 84/253/EWG nicht erforderlich gewesen wäre. Wenn der Gesetzgeber mit der RL 2006/43/EG die RL84/253/EWG aufgehoben hat, die die Möglichkeit zweier Abschlußprüferberufe nebeneinander nicht mehr vorsieht, bringt er damit zum Ausdruck, daß das Nebeneinander zweier Abschlußprüferberufe als befristete Möglichkeit ausgelaufen ist.

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

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

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

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

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

Artikel 20

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

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

Artikel 21

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

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

58 Artikel 21: Berufsgrundsätze...

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

3.4. Grundrechtsschutz in Unionsrecht

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

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

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

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

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

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

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

sensgehalt der Rechte und Freiheiten zu achten ist. Dabei kann dies nach Art. 52 I Satz 2 GRC nur unter Beachtung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit erfolgen, sodaß Einschränkungen nur vorgenommen werden können, die erforderlich (notwendig) sind und den von der Union anerkannten, dem Gemeinwohl dienenden Zielsetzungen oder den Erfordernissen des Schutzes der Rechte und Freiheiten tatsächlich entsprechen.

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

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

59 A.a.O. Rz. 33.

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

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

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

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

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

65 S.o. 3.3.

66 Vgl. für diesen letzten Aspekt EuGH v. 26.02.2013, Melloni, C 399/11, Rn. 60; [http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=134203&pageIndex=0&doclang=DE&mode=req&dir=&occ=first&part=1;Åkerberg Fransson, a.a.O. Rn. 29\).](http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=134203&pageIndex=0&doclang=DE&mode=req&dir=&occ=first&part=1;Åkerberg%20Fransson,%20a.a.O.%20Rn.%2029)

4. Zusammenfassung

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

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

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



**Kompetent
und umfassend.**

WWW.BOORBERG.DE

Betriebsprüfung und Steuerfahndung

von Dr. Thomas Kaligin, Rechtsanwalt,
Fachanwalt für Steuerrecht

2014, 928 Seiten, € 98,-

ISBN 978-3-415-04749-5



Leseprobe unter
www.boorberg.de/alias/380642

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

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

BOORBERG

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

SZ0216