

Unabhängigkeit des Abschlußprüfers (Sindaco Effettivo) einer italienischen Tochtergesellschaft

Von RA/StB/Revisore Contabile Carsten René Beul, Neuwied

1. Problemstellung

Nach Umsetzung der EG-Bilanzrichtlinien verschärft sich ein bislang oft übersehenes Problem, das auf einer mißverständlichen Übersetzung beruht: Mitglieder des Vorstandes oder Geschäftsführer einer deutschen Muttergesellschaft üben oft gleichzeitig die Funktion des Abschlußprüfers (Sindaco Effettivo) im Rechnungsprüferausschuß (Collegio Sindacale)¹ einer italienischen Tochtergesellschaft aus. Zwar ist nunmehr auch in Italien die 8. EG-Bilanzrichtlinie umgesetzt² und der Beruf des Revisore Contabile³ als Abschlußprüferberuf geschaffen worden. Die bislang gewählten Mitglieder eines Rechnungsprüferausschusses können jedoch weiter – für die Dauer ihrer meist dreijährigen Wahlperiode – ihre Funktion ausüben, auch wenn sie nicht als Revisori Contabili zur Abschlußprüfung berufen sind.

Hieraus kann sich eine doppelte Inkompatibilität, und zwar sowohl auf der Ebene der italienischen Tochtergesellschaft als auch auf der der deutschen Muttergesellschaft ergeben.

2. Inkompatibilität nach italienischem Recht

Die Vorschrift des Art. 2399 CC schreibt vor, daß zumindest derjenige nicht Abschlußprüfer sein kann, der in einem dauernden Dienstverhältnis⁴ zu der Gesellschaft oder einer kontrollierten Gesellschaft steht. Damit sind Vorstandsmitglieder und Geschäftsführer der Gesellschaft und abhängiger Gesellschaften erfaßt. Grundsätzlich sieht Art. 2399 CC in diesem Fall das Erlöschen (decadenza) der Bestellung zum Sindaco Effettivo vor. Fraglich ist, ob dies auch für Mutterunternehmen gilt. Der enge Wortlaut des Art. 2399 CC verweist nur auf abhängige, nicht auf herrschende oder verbundene Unternehmen, allerdings wird auf Art. 2359 CC verwiesen, der auch verbundene Unternehmen erfaßt. Geht man nach dem strengen Wortlaut, so ist lediglich der Vorstand oder Geschäftsführer einer abhängigen Gesellschaft ausgeschlossen. Sinn und Zweck der Regelung unter Einbeziehung des Verweises auf Art. 2359 CC sowie Art. 24 der 8. EG-Bilanzrichtlinie⁵ legen eine weitere Auslegung näher, die auch Vorstände und Geschäftsführer von Muttergesellschaften einschließt. Dies ergibt sich notwendigerweise aus dem Unabhängigkeitserfordernis des Prüfers, den Art. 24 der RL 84/253/EG vorschreibt und der durch Art. 2399 CC in nationales italienisches Recht übernommen wurde.

Damit ist davon auszugehen, daß die Bestellung zum Sindaco Effettivo in den o.a. Fällen erloschen ist. Dann könnte die Gesellschafterversammlung⁶ ein neues Mitglied wählen oder ein gewählter Ersatzprüfer (Sindaco Supplente)⁷ rückt gemäß Art. 2401 CC nach.

Jedoch geht die wohl herrschende Praxis in Italien dahin, daß nur Vorstände und Geschäftsführer von beherrschten Gesellschaften betroffen sind, so daß faktisch nur geringe Konsequenzen zu befürchten wären.⁸

2. Inkompatibilität nach deutschem Recht

Nach deutschem Recht führt diese Sachverhaltskonstellation jedoch zu Schwierigkeiten. Denn gemäß § 317 Abs. 2 ist der Abschlußprüfer des Konzernabschlusses verpflichtet, auch die zusammengefaßten Jahresabschlüsse auf die Beachtung der GoB zu überprüfen. Grundsätzlich gilt dies auch für die Jahresabschlüsse der Tochtergesellschaften.⁹ Hiervon sieht § 317 Abs. 3, 2. Halbsatz eine Ausnahme vor, wenn eine Prüfung durch Abschlußprüfer erfolgte, die nach den Vorschriften der Richtlinie 84/253/EG zugelassen wurden. Gesetzliche Abschlußprüfer im Sinne der vorgenannten Richtlinie sind nunmehr im italienischen Recht die Mitglieder des Collegio Sindacale.¹⁰ Die Qualifikation als Abschlußprüfer in Italien haben jedoch nur die Personen, die als Revisore Contabile in Italien zugelassen sind.¹¹ Hieraus ergibt sich eine doppelte Problematik:

1 Vgl. hierzu und zur Abschlußprüfung in Italien allgemein *Mauri*, demnächst in RIW 1996 mwN.

2 Art. 2397 ff., 2488 CC (Codice Civile = italienisches ZGB).

3 *Mauri*, a.a.O.; *Beul*, IStR. 1996, Seite 64 f. mwN.

4 *Mauri* a.a.O.

5 84/253/EG; interessant ist in diesem Zusammenhang, daß im Unterschied zum übrigen EU-Gebiet in Italien Prüfungsgesellschaften nicht als Pflichtprüfer nach der 8. EG-Bilanzrichtlinie RL 84/253/EG im Rahmen eines Collegio Sindacale fungieren können (vgl. *Mauri*, a.a.O.).

6 Sowohl in italienischen Aktiengesellschaften als auch in Gesellschaften mit beschränkter Haftung hat die Gesellschafterversammlung eine der in der deutschen GmbH vergleichbare Stellung.

7 Vgl. hierzu *Mauri*, a.a.O.

8 Allerdings ist nicht sicher, daß in späterer Zeit keine andere Interpretation erfolgen wird und Sanktionen drohen. Derzeit sind zwar in sehr vielen Unternehmen der italienischen Großindustrie Angestellte der Muttergesellschaften im Collegio Sindacale der Tochtergesellschaften vertreten, dies kann jedoch für die Zukunft auch nicht mehr als „faktischer Schutzmechanismus“ angesehen werden, nachdem in der Vergangenheit eine Welle von Verfahren gegen Mitglieder eben dieser Großindustrie in anderem Zusammenhang eröffnet wurden.

9 *ADS*, § 317 HGB, Rd-Nr. 198.

10 Vgl. *Mauri*, a.a.O.

11 Vgl. *Mauri*, a.a.O.; *Beul* IStR. 1996, Seite 65.

a) Vorstandsmitglieder und Geschäftsführer deutscher Mutterunternehmen sind normalerweise nicht als Abschlußprüfer nach der 8. EG-Bilanzrichtlinie zugelassen

b) Vorstandsmitglieder und Geschäftsführer der Muttergesellschaft sind nicht unabhängig im Sinne des § 319 Abs. 3, Nr. 3 oder Nr. 4 HGB

a) Abschlußprüfer nach der 8. EG-Linie

Zwar ist nur der Revisore Contabile Abschlußprüfer nach der 8. EG-Bilanzrichtlinie, allerdings sieht das italienische Recht Übergangsvorschriften vor, nach denen bislang tätige Rechnungsprüfer ihre Wahlperiode (i.d.R. 3 Jahre) beenden können. Hier ist nach Umsetzung der 8. EG-Bilanzrichtlinie in Italien die Argumentation durchaus naheliegend, daß während des Übergangs bislang mit der Prüfung beauftragte Personen weiter tätig sein können. Insoweit liegt eine dem § 131 b WPO vergleichbare Lage der vorläufigen Bestellung als Abschlußprüfer durch die nationalen Regelungen vor.

b) Fehlende Unabhängigkeit

Gewichtiger ist allerdings, daß die Unabhängigkeit des Abschlußprüfers nicht gewährt ist. Diese ist jedoch eine der notwendigen Voraussetzungen, um nach § 317 Abs. 2, Satz 3, 2. Halb-

satz von einer Prüfung des Jahresabschlusses der Tochtergesellschaft abzusehen. Denn die befreiende Prüfung muß in einer den Anforderungen der §§ 316-324 HGB entsprechenden Weise durchgeführt worden sein.¹² Da jedoch das Hindernis des § 319 Abs. 2, Nr. 3 oder Nr. 4 vorliegt, kann der deutsche Konzernabschlußprüfer den in Italien durch das Collegio Sindacale geprüften Jahresabschluß nicht verwerten¹³. Vielmehr besteht die Verpflichtung, eine eigene Prüfung durchzuführen.

3. Zusammenfassung

Der deutsche Konzernabschlußprüfer hat daher festzustellen, ob Vorstandsmitglieder oder Geschäftsführer deutscher Konzernmuttergesellschaften in italienischen Tochtergesellschaften als Abschlußprüfer (Sindaco Effettivo) im Rechnungsprüferausschuß (Collegio Sindacale) fungieren. Sollte dies der Fall sein, ist er grundsätzlich verpflichtet, den Jahresabschluß der Tochtergesellschaft vollumfänglich eigenverantwortlich zu prüfen.

¹² ADS, § 317 HGB, Rd.-Nr. 229; WP-Handbuch 1992, Band 1, Rd.-Nr. 760.

¹³ Dabei ist zu beachten, daß in Italien nur natürliche Personen Pflichtprüfer i.S.d. 8. Bilanzrichtlinie sein können.

Aus der Rechtsprechung

BFH-Urteile

Umsatzsteuer

Bauleistungen an eine Personengesellschaft auf dem Grundstück eines Gesellschafters – Urteil vom 5. Oktober 1995 – V R 113/92

1. Waren bei Vergabe von Bauleistungen auf dem Grundstück eines Ehegatten auch der andere Ehegatte, die Ehegatten-Gemeinschaft oder eine von den Ehegatten gebildete KG tätig, ist hinsichtlich der für den Vorsteuerabzug maßgebenden Abrechnung anhand der zivilrechtlichen Vereinbarungen (ausdrücklicher oder schlüssiger Art) mit den Bauunternehmern zu prüfen, wer Auftraggeber und damit Leistungsempfänger war (Bestätigung des BFH-Urteils vom 26. November 1987 V R 85/83, BFHE 151, 479, BStBl. II 1988, 158).

2. Zum Vorsteuerabzug berechtigt gemäß § 15 Abs. 1 UStG 1980 nur eine Rechnung, in der der Empfänger der abgerechneten Leistung angegeben ist. Eine Personengesellschaft kann aus einer Rechnung, die nur auf einen Gesellschafter ausgestellt ist, keinen Vorsteuerabzug vornehmen, wenn die Rechnung keinen Hinweis auf die Gesellschaft als Leistungsempfänger enthält.

UStG 1980 § 15 Abs. 1

Sachverhalt:

Die KG betrieb seit ihrer Gründung das Unternehmen (Einzelhandel mit Möbeln) auf dem wie bisher im Allein-

eigentum der Gesellschafterin K stehenden Grundstück. Die Gesellschaft bilanzierte Grundstück und Gebäude als Betriebsvermögen; die mit dem Grundstück im Zusammenhang stehenden Aufwendungen behandelte sie als Betriebsausgaben. Ein schriftlicher Vertrag über die unentgeltliche Nutzung des Grundstücks war nicht abgeschlossen worden. Ein Nutzungsentgelt wurde weder in Rechnung gestellt noch von der KG gezahlt.

Für einen Erweiterungsbau an dem bis 1981 ausschließlich durch die KG genutzten Altbau beantragten die Eheleute K und der Ehemann, Herr K, alleine die erforderlichen Baugenehmigungen; diese wurden antragsgemäß erteilt. Die Herstellungskosten für Gebäude und Betriebsvorrichtungen wurden zum größeren Teil durch Aufnahme von Krediten durch die Eheleute K bei gleichzeitiger Eintragung von Sicherungshypotheken auf dem Grundstück der Ehefrau finanziert. Einen Betrag von etwa 430 000 DM (rd. 23 v. H.) brachte die KG aus eigenen Mitteln auf.

Alle Rechnungen wurden über das Geschäftskonto der KG bezahlt. Sie aktivierte die gesamten Herstellungskosten auch des Erweiterungsbaus; die Hypothekenverbindlichkeiten wurden passiviert, die Schuldzinsen bezahlt und als Betriebsausgaben behandelt.

Die für die Herstellungskosten in Rechnung gestellte Umsatzsteuer machte die KG als Vorsteuerbeträge geltend.

Nach Fertigstellung des Erweiterungsbaus wurde das Grundstück von der KG ohne Zahlung eines Nutzungsentgelts und ohne Abschluß eines schriftlichen Vertrages über