

steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

6/2009

51. Ausgabe | 11. Jahrgang

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

Kirsten Bäuml
SINA · MAASSEN, Aachen

Dr. Jennifer Dikmen
Streck Mack Schwedhelm,
München

www.steuerrecht.org

201 Editorial

Wagner

Beiträge

202 Plüss Streit um Retrozessionen

207 Beul Der Abschlußprüfer und die anlaßunabhängige Sonderuntersuchung nach § 62 b WPO – Gemeinschaftsrechtliche Vorgaben und Rechtsqualität als Verwaltungsakt

212 Schwedhelm Die Gestaltung der GmbH-Satzung unter steuerlichen Gesichtspunkten

218 von Brocke § 50d Abs. 3 EStG i.d.F. des JStG 2007 auf dem Prüfstand des EG-Rechts

220 Jülicher Inkrafttreten des deutsch-französischen Doppelbesteuerungsabkommens zur Erbschaft- und Schenkungsteuer: Entlastung versus ungewohnte Besonderheiten

Veranstaltungen

226 Steueranwaltstag 2009 in Berlin – Nach der Bundestagswahl

228 10. EUROFORUM-Jahrestagung „Brennpunkt AG“, 19.–20. 11. 2009, Berlin

229 Bock DBA Deutschland-Schweiz („Arbeit ausüben“ meint nicht nur „Arbeit aufnehmen“)

230 LiteraTour

232 Steuermelder

235 Dokumentation
Auszüge aus dem Koalitionsvertrag

240 Termine

Der Abschlußprüfer und die anlaßunabhängige Sonderuntersuchung nach § 62 b WPO – Gemeinschaftsrechtliche Vorgaben und Rechtsqualität als Verwaltungsakt

Dr. Carsten René Beul, RA/StB/WP/FAStR/RevisoreContabile(I)/Reviseur d'Entreprises (L)/Lehrbeauftragter an der Universität Koblenz-Landau, Neuwied/Mailand/Luxemburg¹

1. Zum Stand der Berufsaufsicht in Deutschland

Für Abschlußprüfer, die Unternehmen von öffentlichem Interesse im Sinne des § 319a HGB prüfen, wird seit Herbst 2007 in gewissen Abständen eine sogenannte anlaßunabhängige Sonderuntersuchung durchgeführt. Dabei werden die Arbeitsergebnisse einschließlich der Arbeitspapiere und Handakten durch eine Abteilung der Berufsaufsicht der Wirtschaftsprüferkammer (WPK), die Abteilung anlaßunabhängige Sonderuntersuchung, überprüft. Rechtsgrundlage sind §§ 61a S. 1 Nr. 2, 62 b WPO. Die Prüfungsergebnisse werden der Abschlußprüferaufsichtskommission (APAK) (die APAK ist bei der WPK angesiedelt und bedient sich des Personals der WPK, nur die Mitglieder der APAK werden vom Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie ernannt), einer 2005 geschaffenen Abteilung in der WPK, vorgelegt.

Darüber hinaus ist ein Abschlußprüfer mit einem Mandat gemäß § 319 a HGB verpflichtet, im dreijährigen Turnus die Prüfung seines Qualitätssicherungssystems von einem besonders zugelassenen Wirtschaftsprüfer überprüfen zu lassen. Diese sog. Qualitätskontrolle wird unter der Aufsicht der Kommission für Qualitätskontrolle (KfQ), einer Abteilung der WPK, abgewickelt und beaufsichtigt. Die Prüfer sind Wirtschaftsprüfer mit der Zusatzqualifikation als Prüfer für Qualitätskontrolle. Der KfQ werden die Prüfungsberichte vorgelegt. Sie wertet aus, erstellt oder widerruft die Teilnahmebescheinigungen, eine Voraussetzung bzw. eine weitere Zugangsprüfung für die Durchführung gesetzlicher Abschlußprüfungen. Ohne diese Teilnahmebescheinigungen dürfen Wirtschaftsprüfer keine gesetzlichen Abschlußprüfungen durchführen. Der Bericht wird einer anderen Abteilung der Wirtschaftsprüferkammer, der KfQ, vorgelegt und dort ausgewertet.

Die übrigen Wirtschaftsprüfer, die gesetzliche Abschlußprüfungen vornehmen wollen, müssen sich einer solchen Qualitätskontrollprüfung alle 6 Jahre unterziehen. Eine solche Qualitätskontrollprüfung kostet je nach Umfang einen Betrag um 10.000 EUR für den mittelständigen Bereich.

2. Aktuelle Entscheidung des VG Berlin

Ausgangspunkt der Entscheidung des Verwaltungsgerichts Berlin² (VG) war der Fall einer Wirtschaftsprüferin, gegenüber der die Wirtschaftsprüferkammer (WPK) am 11.06.2009 schriftlich die Durchführung einer anlaßunabhängigen Sonderuntersuchung anordnete und Unterlagen anforderte. Auf den hiergegen erhobenen Widerspruch teilte die WPK am 03.07.2009 mit, daß gegen die (verfahrensrechtliche) Einleitung einer Sonderuntersuchung kein Rechtsbehelf oder -mittel statthaft sei, da einer solchen nicht die Qualität eines Verwaltungsaktes zukomme. Im übrigen drohte die WPK an, soweit die in der Anordnung vom 11.06.2009 angeforderten Unterlagen nicht bis zum 10.07.2009 übersandt worden seien, eine Anhörung in den Praxisräumen stattfinden werde und daher Vorsorge zu treffen sei, daß dort der letzte Qualitätskontrollbericht, das Praxis- oder Prüfungshandbuch, der letzte Prüfungsbericht für den Einzel- und Konzernabschluß des 319a-Mandats, sowie die zugehörigen Arbeitspapiere vorgelegt und eingesehen werden können. Dieser Termin wurde mit dem 15.07.2009 10.00 Uhr festgelegt und weiter eine Sichtung der Unterlagen von bis zu 7 Tagen angekündigt. Diesbezüglich wurde die sofortige Vollziehung angeordnet. Auch hiergegen wurde Widerspruch erhoben und Antrag auf einstweiligen Rechtsschutz vor dem VG beantragt. Das VG gab dem Antrag im Ergebnis, nach mündlicher Verhandlung³, am 17.09.2009 weitgehend statt, äußerte jedoch in der Begründung die Ansicht, gemeinschaftsrechtliche Vorgaben stünden dem Verfahren der anlaßunabhängigen Sonderuntersuchung nicht im Wege, außerdem handele es sich bei der Anordnung nicht um einen Verwaltungsakt.

1 Zugleich Besprechung der Entscheidung des Verwaltungsgerichts Berlin VG vom 17.09.2009, 16 L 223/09, im Verfahren des einstweiligen Rechtsschutzes gegen die Anordnung einer anlaßunabhängigen Sonderuntersuchung, in dem der Verfasser als Verfahrensbevollmächtigter auftrat.

2 S.o. Fn. 1.

3 In der mündlichen Verhandlung wurde ca. 30 Minuten seitens des Gerichts erforscht, was die WPK nach dem „Schreiben“ vom 03.07.2009 aus dem „Schreiben“ vom 11.06.2009 noch aufrecht erhält und was durch das zweite „Schreiben“ vom Inhalt des ersten „Schreibens“ aufgehoben sein sollte.

3. Gemeinschaftsrechtliche Aspekte

Die derzeitige Rechtslage in Deutschland widerspricht dem Gemeinschaftsrecht. Zwar sind gemeinschaftsrechtlich Kontrollmaßnahmen durch die 8. gesellschaftsrechtliche Richtlinie 2006/43/EG (Abschlußprüferrichtlinie)⁴ vorgeschrieben. Allerdings muß die öffentliche Aufsicht nach Art. 32 iVm. Art. 2 der Abschlußprüferrichtlinie in der Hand von Nichtberufsausübenden liegen. Nichtberufsausübende sind Personen, die mindestens drei Jahre vor ihrer Beauftragung mit der öffentlichen Aufsicht keine Abschlußprüfungen durchgeführt haben, keine Stimmrechte in einer Prüfungsgesellschaft halten und weder Mitglied eines Verwaltungs- oder Leitungsorgans einer Prüfungsgesellschaft sind, noch bei einer Prüfungsgesellschaft angestellt oder in sonstiger Weise mit einer solchen verbunden waren. Der Vorstand der Wirtschaftsprüferkammer besteht ausschließlich aus aktiven Prüfern. Der derzeitige Präsident ist zugleich Vorstand einer der Big4. Der Abteilungsleiter für Sonderuntersuchungen bei der WPK ist ausweislich des öffentlichen Berufsregisters Wirtschaftsprüfer in eigener Praxis und damit aktiver Berufsträger sowie – zumindest früher – für dieselbe Big4-Gesellschaft tätig wie der derzeitige Präsident. Nach einer Empfehlung der Kommission⁵ soll die Unabhängigkeit vom Berufsstand und die Durchführung der Prüfungen durch Nichtberufsausübende gewährleistet werden. Damit sind bereits die wesentlichen Regelungen der Richtlinie nicht richtlinienkonform in deutsches Recht umgesetzt. Gerade dies war aber Aufgabe des Berufsaufsichtsreformgesetzes.⁶ Diesen Umstand hat auch die Abschlußprüferaufsichtskommission in ihrem Jahresbericht für das Jahr 2008⁷ gerügt.

Das VG Berlin hält demgegenüber in seiner Entscheidung die Umsetzung gemeinschaftsrechtlich für zutreffend. Die Empfehlung der Kommission vom 06.05.2008 zur externen Qualitätssicherung bei Abschlußprüfungen und Prüfungsgesellschaften, die Unternehmen von öffentlichem Interesse prüfen,⁸ sei gemäß Artikel 249 S. 5 EG nicht verbindlich und diene lediglich der Vorbereitung einer weiteren Verbesserung. Zwar räumt das Gericht ein, daß der Wortlaut des Artikels 32 Absatz 3 der Abschlußprüferrichtlinie (und deren Erwägungsgrund Nr. 20), wonach die öffentliche Aufsicht „in der Hand Nichtberufsausübender“ liegen soll, für beide Varianten offen ist, daß nämlich die ausführende Aufsicht oder lediglich eine Oberaufsicht zwingend nicht mit Berufsausübenden besetzt sein muß. Dabei werden zur Begründung verschiedene Sprachfassungen der Richtlinie herangezogen. Allerdings werden die Sprachfassungen von ihren Wortbedeutungen her unzutreffend ausgelegt. Im einzelnen:

- So lautet Artikel 32 Abs. 3 Abschlußprüferrichtlinie (und deren Erwägungsgrund Nr. 20) in der englischen Fassung „public oversight system should be governed by

non-practitioners“. Hieraus ergibt sich, daß das Überwachungssystem selbst von Nichtberufsausübenden bestimmt werden muß. Aus der Sprachfassung „governed“⁹ folgt, daß es sich um aktives Bestimmen, nicht nur um die schlichte Oberaufsicht handelt. Ansonsten wäre eher das im Englischen schwächere „survey“ o.ä. verwendet worden.

- Dieselbe Folgerung ergibt sich aus der französischen Sprachfassung, die von „dirigé“ spricht. Hierin liegt eine aktive Leitung, keinesfalls eine lediglich überwachende Funktion. Ansonsten hätte die französische Fassung eher das passivere „surveiller“ benutzt. Etymologisch ist „diriger“¹⁰ von lateinisch „dirigere“¹¹ abgeleitet.¹² Hierin liegt eindeutig eine aktiv zielgerichtet eingreifende auch befehlende Komponente bei, die sich durch das Präfix „de“ aus „regere“¹³ (regieren) ableitet. Im Französischen ist im übrigen die Unterscheidung zwischen direction und surveillance klar gegeben, ersteres als aktives Leiten, das Zweite als passives Überwachen. Dies folgt auch aus der weiteren Ableitung „directeur“, der eben Leitungsfunktion übernimmt.
- Dieselbe Bedeutung ergibt sich aus der italienischen Fassung „è diretto“ von „dirigere“, leiten, führen.¹⁴
- Die spanische Fassung des Artikels 32 Abs. 3 spricht von „estaré regido“, d.h. durch die Nichtberufsausübenden geleitet. Der Begriff „regido“ (von „regir“ regieren, herrschen, leiten) setzt wiederum aktives Handeln voraus. Etymologisch ist „regir“ unmittelbar vom lateinischen „regere“¹⁵ abgeleitet.

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

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

6 Vgl. BT-Drucksache 16/2858 vom 04.10.2006.

7 Tätigkeitsbericht der Abschlußprüferaufsichtskommission 2008, 7f. : „Im Rahmen der öffentlichen Fachaufsicht über die WPK steht der APAK zwar die Letztentscheidungsbefugnis und damit Letztverantwortung auch für Entscheidungen und Maßnahmen der WPK im Rahmen der Sonderuntersuchungen zu. Die APAK kann damit aber nur bei Entscheidungen der WPK mit unmittelbarer Rechtswirkung nach außen ansetzen; interne operative Entscheidungen der WPK – etwa zur Ausgestaltung des Verfahrens der Sonderuntersuchung – unterliegen aber nicht der Letztentscheidung und können allenfalls mittelbar im Einvernehmen mit der WPK beeinflußt werden.“

8 Empfehlung 2008/362/EG der Kommission, s.o. Fn. 5.

9 Vgl. Oxford Dictionary, 20. A., 1999, „govern“.

10 Vgl. Le Nouveau Petit Robert de la langue Française 2007, „diriger“: „Faire aller selon une manière, un ordre, pour obtenir un résultat“; „mener.....comme maître ou chef responsable“.

11 geraderichten., (nach einem Ziel) ausrichten, lenken; z.B. flumina dirigere, finem dirigere.

12 Vgl. Le Nouveau Petit Robert de la langue Française 2007, „diriger“.

13 Lat. lenken, leiten, regieren.

14 Hiervon abgeleitet „direttore“.

15 S.o. Fn. 13.

- In dieselbe Richtung weist auch die portugiesische Fassung „deve ser gerido“. Auch hier ist in „gerido“ (von „gerir“, leiten)¹⁶ der aktive Anteil des Eingreifens und Steuerns wie im Französischen und Spanischen enthalten. Die etymologische Herleitung folgt aus dem lateinischen „gerere“.¹⁷
- Gleichbedeutend lautet auch die rumänische Übersetzung, die von „este gestionat“ spricht. Auch in dieser Sprachfassung steht die aktive Führung im Vordergrund, wobei „gestiona“¹⁸ etymologisch, ähnlich dem portugiesischen „gerir“, seinen Ursprung im lateinischen „gerere“¹⁹ findet.
- In der niederländischen Fassung wird „wordt beheerd“ verwendet, von dem Verb „beheeren“, führen, leiten, abgeleitet aus heer mit dem Präfix „be-“ Herr sein über, parallel, aber mit schwächerer Bedeutung zum deutschen „beherrschen“.
- In der schwedischen Fassung findet sich „ledas“ von „leda“, leiten, führen.
- Das dänische „styres“ von „styrre“²⁰ leiten, führen, lenken, dirigieren enthält eine dem französischen „diriger“ ähnliche Wortbedeutung.
- Die slowenische Fassung gebraucht „upravljajo“ von „upravljati“ in der Bedeutung lenken, verwalten, ähnlich dem französischen „diriger“.²¹
- Die slowakische Fassung verwendet „vedeny“ von „viest“ führen, leiten.²²
- Dieselbe Bedeutung kommt im Tschechischen „řízen“ von „řídít“ leiten, führen, regieren zu.
- Gleiches gilt im Polnischen für „zarządzany“ von „zarządzenie“, leiten, führen, verwalten.²³
- Dieselbe Bedeutung kommt der Übersetzung in der bulgarischen Fassung „се ръководи“ von „ръководит“²⁴, leiten, führen, zu.
- Alle slawischen Sprachfassungen sind in der Wortbedeutung dem französischen „diriger“ und dem italienischen „dirigere“ am nächsten.

Alle untersuchten Sprachfassungen beinhalten die Wortbedeutung „leiten“ und „führen“, z.T. enthalten sie in der Wortbedeutung unmittelbar oder abgeleitet das Ursprungselement „beherrschen“ (englisch, niederländisch, spanisch unmittelbar, französisch und italienisch mittelbar) oder „leiten“ (portugiesisch und übersetzt rumänisch, außerdem schwedisch und dänisch sowie slowenisch, slowakisch, tschechisch, polnisch und übersetzt bulgarisch). Insoweit drängt sich die Frage auf, ob nicht eine Intervention aus Deutschland einzig die deutsche Sprachfassung derart abgeschwächt hat, um den Anschein wahren zu können, daß die seinerzeitige Fassung der WPO, die bei Verabschiedung der Abschlußprüferrichtlinie bereits konzipiert war, mit der Richtlinie übereinstimmen könne.²⁵ Das VG ist der Meinung, aus Absatz 4 folge jedoch, daß die derzeitige Rechtslage nur erfordere, daß eine Oberaufsicht mit Nichtberufsausübenden besetzt sein müsse:²⁶

„Die Ausgestaltung der Aufsicht über die Wirtschaftsprüfer in der Bundesrepublik Deutschland genügt diesen Anforderungen, da rechtlich derzeit nicht erforderlich ist, daß die die Wirtschaftsprüfer beaufsichtigende Antragsgegnerin mit Nichtberufsausübenden besetzt ist. Vielmehr ist ausreichend, daß die die Antragsgegnerin in dem in § 66a Abs. 1 S. 1 WPO umschriebenen Bereich beaufsichtigende Abschlußprüferaufsichtskommission mit Nichtberufsausübenden besetzt ist. Der Wortlaut des Absatzes 3 des Art. 32 der Abschlußprüfungsrichtlinie (und deren Erwägungsgrundes Nr. 20), wonach die öffentliche Aufsicht „in der Hand“ von Nichtberufsausübenden liegen muß, ist für beide Varianten offen, daß nämlich die ausführende Aufsicht oder lediglich eine Oberaufsicht zwingend mit Nichtberufsausübenden besetzt sein muß. Aus Absatz 4 des Art. 32 der Abschlußprüfungsrichtlinie ergibt sich aber deutlich, daß die derzeitige Rechtslage nur erfordert, daß eine Oberaufsicht mit Nichtberufsausübenden besetzt sein muß. So heißt es dort, daß die mit (Nichtberufsausübenden besetzte) öffentliche Aufsicht in letzter Instanz für bestimmte Aufgaben (insb. Überwachung) zuständig sein muß.“

Insoweit wird auf die Konkretisierung in Absatz 4 des Artikels 32 Abschlußprüferrichtlinien mit (englisch) „ultimate responsibility“, (französisch) „responsabilité finale“, (spanisch) responsabilidad última“, (italienisch) „responsabilità finale“ und (niederländisch) eindverantwoordelijkheid“ verwiesen. Hier ist bereits fraglich, ob die Oberaufsicht mit der Letztverantwortung überhaupt bei der APAK liegt, da nach § 66 a IV 3 WPO das Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie in Zweifelsfragen entscheidet. Außerdem wird die Wortbedeutung ins Gegenteil verdreht.

16 Das abgeleitete Substantiv „gestão“ entspricht in der Wortbedeutung dem französischen „gestion“ und bedeutet übertragen die aktive (Geschäfts-) Leitung; „gestor“ bezeichnet im Portugiesischen allgemein etwa den Leiter einer Niederlassung, der aktiv das Tagesgeschäft führt.

17 Wortbedeutung: tragen, oft einem Substantiv („bellum gerere“, Krieg führen, „rem gerere“, kämpfen; weitergehend: „res gestae“ in der Bedeutung Verzeichnis der Taten, zurückgehend auf Augustus’ „res gestae divini Augusti“, einem Rechenschaftsbericht seiner aktiven Tätigkeit.

18 Auch hier bedeutet das abgeleitete Substantiv „gestiune“ wie das französische „gestion“ die aktive (Geschäfts-) Leitung.

19 S.o. Fn. 17.

20 Etymologisch dem deutschen „steuern“ verwandt und auch mit dieser Bedeutung.

21 Mit synonyme Bedeutung im Russischen „управлять“.

22 Hiervon abgeleitet „vedenie“, Geschäftsführung, Management.

23 Hiervon abgeleitet das Substantiv „zarządzenie“ Geschäftsleitung, Management.

24 Gleichbedeutend dem russischen „руководить“.

25 Eine bekannte Auswirkung solcher Interventionen bietet die Präambel der Grundrechte-Charta mit der Formulierung „geistig-religiöses Erbe“ in der deutschen Version und „patrimoine spirituel“ in der französischen, um dem laizistischen Frankreich den Religionsbezug zu ersparen.

26 S.o. Fn. 1, Beschluß vom 17.09.2009, S. 9 f.

Denn nur wem aktives Eingreifen und die Bestimmung eines Verlaufs möglich ist, dem kann die Letztverantwortlichkeit auferlegt werden. Allein einem Aufsichtsorgan kann man diese Letztverantwortung nicht übertragen. Dies ergibt sich auch aus der Entwurfsbegründung zur Abschlußprüferrichtlinie:²⁷

„Eine glaubhafte Beaufsichtigung des Prüferberufs setzt voraus, daß diese Aufgabe mehrheitlich von Personen wahrgenommen wird, die nicht als Abschlußprüfer tätig sind. ... Gleichwohl müssen die mit der Aufsicht betrauten Personen über hinreichende Kenntnisse im Bereich der Rechnungslegung und Abschlußprüfung verfügen.“

Zudem zählt Absatz 4 nur einzelne Punkte auf, die letztverantwortlich bei der öffentlichen Aufsicht liegen müssen. Und zwar die Überwachung

- a) der Zulassung und Registrierung,
- b) der Annahme von Berufsgrundsätzen, Qualitätskontroll- und Prüfungsstandards sowie
- c) der Fortbildung, Qualitätssicherung und der Untersuchungs- und Disziplinarsysteme.

Das VG verkennt, daß für die hier einschlägige anlaßunabhängige Sonderuntersuchung auch auf Artikel 32 Abs. 5 der Abschlußprüferrichtlinie zurückgegriffen werden muß. Danach muß die öffentliche Aufsicht das Recht haben, bei Bedarf Untersuchungen bei Abschlußprüfern und Prüfungsgesellschaften durchzuführen und geeignete Maßnahmen einzuleiten. Hieraus ergibt sich, daß gerade diese anlaßunabhängigen Sonderuntersuchungen in der Hand der öffentlichen Aufsicht bleiben müssen. In der Gesamtsicht des Artikels 32, insbesondere der Absätze 3 bis 5 ergibt sich daher, daß nicht nur eine „über den Wassern schwebende Aufsicht“, sondern eine aktive Kontrolle durch die öffentliche Aufsicht durch Nichtberufsausübende das von der Richtlinie Geforderte darstellt. Daher ist in der Empfehlung der Kommission²⁸ durchaus eine Interpretation des bestehenden Rechts zu sehen, keine Vorbereitung neuer Rechtsakte. Aber auch wenn man die Abschlußprüferaufsichtskommission als Letztentscheidende und -verantwortliche ansähe, wäre dies nicht richtlinienkonform.

4. Rechtsqualität der anlaßunabhängigen Sonderuntersuchung

Die Anordnung der anlaßunabhängigen Sonderuntersuchung gemäß § 62 b WPO wird dem betroffenen Abschlußprüfer schriftlich mitgeteilt. Nach Auffassung der WPK handelt es sich hierbei nicht um einen Verwaltungsakt, sondern vielmehr um eine behördeninterne Maßnahme.

Allerdings kann das Vorliegen einer Regelung nicht negiert werden. Die Anordnung zielt unmittelbar auf die

Rechtsfolge, daß die Sonderuntersuchung bei dem Abschlußprüfer durchgeführt werden soll und diesem durch das Gesetz eine Duldung einer Reihe von Maßnahmen auferlegt wird.

Nach § 35 S. 1 VwVfG ist ein Verwaltungsakt jede Verfügung, Entscheidung oder andere hoheitliche Maßnahme, die eine Behörde zur Regelung eines Einzelfalles auf dem Gebiet des öffentlichen Rechts trifft und die auf unmittelbare Rechtswirkung nach außen gerichtet ist. Das VG verneint den Regelungscharakter; Regelungsgehalt entfalteteten vielmehr erst die Konkretisierungen der gesetzlichen Mitwirkungspflichten, wie die Aufforderung zur Abgabe bestimmter Angaben, zur Übersendung von Unterlagen oder zur Vorlage von Unterlagen in den Kanzleiräumen²⁹.

Eine Parallele findet sich in der früheren Auffassung zur Verwaltungsakt-Qualität der Anordnung einer steuerlichen Außenprüfung (Betriebsprüfung)³⁰ und der Lehre vom „besonderen Gewaltverhältnis“.

Hält man sich nunmehr die Argumentation der WPK und des VG vor Augen und vergleicht diese mit der historischen Entwicklung der Prüfungsanordnung im Verfahren der Finanzverwaltung, so drängt sich der Schluß auf, daß hier die Rechtsentwicklung um Jahrzehnte zurückverlagert werden soll. Denn die anlaßunabhängige Sonderuntersuchung nach § 62 b WPO sieht in Absatz 2 die entspre-

27 Vorschlag der Europäischen Kommission vom 16.03.2004, KOM (2004) 177 endgültig, 2004/0065 (COD), 8.

28 S.o. Fn. 5.

29 S.o. Fn. 1, Beschluß vom 17.09.2009, S. 7.

30 Daher soll kurz die Entwicklung der Auffassungen zu dieser Prüfungsanordnung rekapituliert werden:

Die heutige steuerliche Außenprüfung fand nach mehreren Anläufen ihren Vorläufer in der Buch- und Betriebsprüfung nach der RAO 1919 (zum Folgenden vgl. ausführlich *Eckhoff* in Hübschmann/Hepp/Spitaler (HHSp), AO/FGO, Loseblatt, Stand Juni 2002, Vor §§ 193-203, Rn. 10 ff, § 196 Rn. 7 ff jeweils m.w.N.). Diese setzte anfangs lediglich die Möglichkeit des Finanzamts fest zu prüfen, ob Bücher und Aufzeichnungen fortlaufend, vollständig und formell und sachlich richtig geführt werden. Soweit diese Unterlagen für die Festsetzung der Steuer von Bedeutung waren, mußten sie nach § 173 II RAO 1919 auf Verlangen zur Prüfung vorgelegt werden. Durch § 198 RAO 1919 durften die Finanzämter und von ihnen beauftragte Personen zum Zweck dieser Prüfung die Geschäftsräume in den üblichen Geschäftsstunden betreten. Die Steuerpflichtigen und ihre Angestellten hatten ihnen jede für die Prüfung erforderliche Auskunft zu erteilen und alle für die Prüfung in Betracht kommenden Schriftstücke zur Einsicht vorzulegen. Nach § 206 RAO 1919 konnten die Finanzämter Sachverständige zuziehen oder Prüfungsbeamte, die ihnen zugeordnet waren, verwenden. Sie konnten sich ferner der Hilfe von Vertretern und Angestellten der Verbände und Vertretungen des Betriebs- oder Geschäftszweigs, dem der Steuerpflichtige angehört, bedienen. Die beauftragte Person mußte vor der Prüfung benannt und konnte aus bestimmten Gründen (Gefahr der Verletzung eines Geschäfts- oder Betriebsgeheimnisses oder eines Schadens für die geschäftliche Tätigkeit des Steuerpflichtigen) abgelehnt werden. Eine Regelung, welche Rechtsqualität der Prüfungsanordnung zukam, enthielt die RAO nicht.

Eine noch stärker von Willkür geprägte Praxis folgte in den Jahren 1933-1945, als die Auslegung „nach der nationalsozialistischen Welt-

chende Anwendung der §§ 62 Abs 1 bis 5 und 62 a WPO vor. Im Rahmen von § 62 a WPO können bei Verletzung von Mitführungspflichten Zwangsgelder festgesetzt werden. § 62 I bis V WPO schreibt verschiedene Pflichten zum Erscheinen vor der WPK, Auskunfts- und Vorlagepflichten sowie das Betreten- und Einsichtsrecht vor. Die Betroffenen haben insoweit eine Duldungspflicht.

Die Verletzungen der Mitwirkungs- und Duldungspflichten können darüber hinaus gegebenenfalls als Berufspflichtverletzung verfolgt werden³¹ und sollen bei einer 319a-Prüfung sogar eine nicht unerhebliche Berufspflichtverletzung darstellen.³²

Insoweit stellt die Prüfungsanordnung selbst eine Regelung dar, an die sich unmittelbar Rechtsfolgen aufgrund der vorgenannten Vorschriften knüpfen. Die WPK ist als Behörde anzusehen, die Einzelfallregelungen durch die Prüfungsanordnungen vornimmt. Durch die vorstehenden gesetzlichen Bestimmungen entfaltet die Bekanntgabe der Anordnung einer anlaßunabhängigen Sonderuntersuchung auch unmittelbare Rechtswirkung nach außen, da der Adressat der Anordnung aufgrund der gesetzlichen möglichen Zwangsmittel und Ahndung als Berufspflichtverletzung in seiner Person getroffen wird und damit die Anordnung mit Wissen und Willen der Behörde den Bereich der Verwaltung verlassen hat.³³ Eine andere Rechtsauffassung widerspräche dem Grundgedanken des Artikels 19 Abs. 4 GG. Die Rechtslage ist vollkommen vergleichbar mit der oben beschriebenen Rechtsentwicklung im Rahmen der steuerlichen Außenprüfung.

Ansonsten müßte jede einzelne Prüfungsmaßnahme als eigenständiger Verwaltungsakt angefochten werden.³⁴ Man stelle sich vor, ein Prüfer steht vor der Kanzlei der zu prüfenden Person. In diesem Fall wäre das Einlaßbegehren als Verwaltungsakt zu qualifizieren. Hiergegen müßte der Widerspruch eingelegt werden mit der Folge, daß der Prüfer, wegen der aufschiebenden Wirkung des Widerspruchs, unverrichteter Dinge von dannen ziehen müßte. Dies läßt sich weiter für jedes Auskunftersuchen, jede Bitte um Vorlage eines Schriftstückes etc. weiterspinnen.

Darüber hinaus wird es auch praktisch ein Problem, wenn der betreffende Prüfer vor der Tür steht, diesem die Prüfung zu verweigern und zu diesem Zeitpunkt Widerspruch einzulegen. Hier besteht psychisch ein Problem nunmehr den Widerspruch einzulegen und das Betreten zu untersagen. Damit wäre der Rechtsschutzgedanke des Art. 19 Abs. 4 GG praktisch geschwächt, zumal die WPK darauf hinweist, daß die Verletzung der Mitwirkungs- und Duldungspflichten als Berufspflichtverletzung anzusehen seien. Hier gilt der Grundsatz entsprechend, daß niemandem zugemutet werden kann, Sanktionen abzuwarten, um eine Angelegenheit rechtlich klären zu lassen.³⁵ Die Interessenlage und

öffentlich-rechtliche Beurteilung ist insoweit identisch mit der zur steuerlichen Außenprüfung beschriebenen.

5. Überlegungen de lege ferenda

Um die Unabhängigkeit des Kontrollsystems zu stärken, erscheint eine Auslagerung der öffentlichen Aufsicht gemeinschaftsrechtlich geboten. Die Entscheidungen der öffentlichen Aufsicht könnten dann sowohl von den Betroffenen als auch von der WPK gerichtlich angefochten werden. Eine Letztentscheidung des Bundesministeriums für Wirtschaft und Technologie, wie bislang in § 66a Abs. 4 S. 3 WPO vorgesehen, entfiel. Auch wäre eine Verquickung der Mitglieder in der Aufsicht mit den zu Überwachenden nicht mehr möglich.³⁶

anschauung“, wie sie im Steueranpassungsgesetz niedergelegt wurde, vorgenommen wurde. Noch in den 50er Jahren schloß sich der Bundesfinanzhof der 1936 geäußerten Auffassung des RFH an, wonach § 201 RAO ein öffentlich-rechtliches Gewaltverhältnis begründet, daß es dem Finanzamt gestatte, alle erforderlichen und geeignet erscheinenden Maßnahmen zu treffen, um die mit den Steuergesetzen beabsichtigten Zwecke zu verwirklichen. Hierin liege eine „Generalmächtigung“ zu Eingriffen jeder Art. Diese überlagere, überdecke und umfasse folglich alle anderen Arten der Steueraufsicht. Hier ist deutlich die Nachwirkung der Auslegung der Steuergesetze „nach der nationalsozialistischen Weltanschauung“ wie sie im Steueranpassungsgesetz niedergelegt wurden, zu erkennen. Folgerichtig wurde die Betriebsprüfungsanordnung nicht als Verwaltungsakt aufgefaßt, sondern als behördeninterne Maßnahme im Rahmen des „öffentlich-rechtlichen Gewaltverhältnisses“.

Hiergegen wandte sich insbesondere *Tipke* (Steuerliche Betriebsprüfung im Rechtsstaat, 1968), der die Betriebsprüfung vor dem Hintergrund der „verfahrensprägenden Kraft“ des Grundgesetzes auch für die Betriebsprüfung (*Tipke* a.a.O. 14.) postulierte und sie nicht als „Gewaltverhältnis“, sondern als „Rechtsverhältnis“ ansah. Auch der Bundesfinanzhof qualifizierte nunmehr im Jahr 1968 (BFH vom 13.02.1968 - GrS. 5/67, BStBl. II 1968, 365; vom 24.10.1972 - VIII R 108/72, BStBl. II 1973, 542) die Prüfungsanordnung als Verwaltungsakt. Hierzu war entscheidend, daß die Rechtsschutzgarantie gemäß Art 19 Abs. 4 GG zu gewährleisten war. Zuvor hatte man in den Prüfungshandlungen noch auf § 162 X RAO 1919 gestützte Realakte erblickt. Nach der nunmehr vollzogenen Änderung der Auffassung konnte die Prüfungsanordnung als eine – auch im Hinblick auf den Prüfungsumfang – hinreichend bestimmte Rechtsgrundlage für die Betriebsprüfung angesehen werden. Dies war auch deshalb notwendig, da aufgrund der praktischen Ausgestaltung der Betriebsprüfung diese durch die Verwaltung notfalls zwangsweise durchgeführt werden konnte (*Eckhof* in HHSp, a.a.O., § 196, Rn. 9 m.w.N.). Erst mit der Abgabenordnung 1977 wurde in § 196 AO die Prüfungsanordnung als schriftlicher Verwaltungsakt festgeschrieben. Insoweit wurde die Rechtsprechung des Großen Senats gesetzlich fixiert.

31 *Krauß* in Hense/Ulrich, WPO, 2008, § 62 Rn. 62.

32 *Krauß* in Hense/Ulrich, a.a.O., § 62 Rn. 66.

33 Oder spielt unterschwellig mit, daß nicht sein kann, was nicht sein darf? Denn wenn das Gericht eine halbe Stunde benötigt um durch Befragung den Inhalt der Verfügungen bei den Vertretern der WPK „herauszukitzeln“ (s.o. Fn. 3), drängt sich bei einem Verwaltungsakt die Frage der Nichtigkeit auf. Außerdem wäre der im Verfahren gerügte Ermessensnichtgebrauch nachträglich nicht mehr zu heilen.

34 So wohl auch *Krauß* in Hense/Ulrich, a.a.O., § 62 Rn. 77.

35 Eine starke Ausprägung dieses Grundsatzes reflektiert die Rechtsprechung des BVerfG zur Rechtswegerschöpfung vor Einlegung der Verfassungsbeschwerde, die bei Sanktionsandrohung nicht erforderlich ist (vgl. BVerfGE 81, 70, 82f).

36 Inwieweit die Annahme von Zuwendungen seitens einzelner Mitglieder der APAK, die von großen Prüfungsgesellschaften geleistet

Um jeden Interessenkonflikt – und auch strafrechtliche Gefährdung³⁷ – zu vermeiden, müßte die Mehrheit der Mitglieder der öffentlichen Aufsicht ihrerseits in das Beamtenverhältnis – u.U. auf Zeit – berufen werden. Dabei sollten die Mitglieder über richterliche Unabhängigkeit, entsprechend den Mitgliedern des Bundesrechnungshofs, verfügen. Um die Struktur schlank zu halten, sollte die öffentliche Aufsicht sich als Prüfungsleiter einzelner Prüfer für Qualitätskontrolle bedienen können.

6. Zusammenfassung

Die derzeitigen Regelungen zur anlaßunabhängigen Sonderuntersuchung begegnen gemeinschaftsrechtlich erheblichen Bedenken. Die Wortsinnsauslegung in 14 von 15 untersuchten Sprachen ergibt eindeutig, daß die öffentliche Aufsicht von mehrheitlich Nichtberufsausübenden geleitet werden muß; nur in der 15. (deutschen) Sprachfassung wäre eine andere Auslegung nicht ausgeschlossen.

Die Anordnung der Sonderuntersuchung selbst muß wie die Anordnung der steuerlichen Außenprüfung, im Lichte des Grundgesetzes betrachtet, als Verwaltungsakt angesehen werden. De lege ferenda sollte eine unabhängige Behörde, der eine Minderheit aktiver Berufsträger angehören kann, geschaffen werden, wobei die Mitglieder, dem Vorbild des Bundesrechnungshofs folgend, mit richterlicher Unabhängigkeit ausgestattet sein sollten.

werden, derzeit überhaupt zulässig ist, erscheint bereits nach geltendem Recht höchst fraglich. Denn bei den Mitgliedern der APAK handelt es sich um Amtsträger, weshalb insoweit der Tatbestand der Vorteilsnahme gemäß § 331 StGB beim Amtsträger und der Vorteilsgewährung (§ 333 StGB) bei den Verantwortlichen der Prüfungsgesellschaft möglicherweise vorliegen könnte.

37 S.o. Fn. 36.

Die Gestaltung der GmbH-Satzung unter steuerlichen Gesichtspunkten

Dr. Rolf Schwedhelm, Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Streck Mack Schwedhelm, Köln

Satzungsregelungen haben i.d.R. keine unmittelbaren steuerlichen Auswirkungen. Sie sind jedoch vielfach Grundlage für steuerlich relevante Entscheidungen. Satzungsregelungen sollten daher immer auch unter steuerlichen Gesichtspunkten hinterfragt werden. Der nachfolgende Beitrag gibt eine Übersicht über die wesentlichen steuerrelevanten Vertragsregelungen.

1. Unternehmensgegenstand

Der Unternehmensgegenstand ist ggf. Indiz für die Zurechnung von Geschäftschancen und kann damit vGA-relevant sein.

2. Geschäftsjahr

Dem handelsrechtlichen Geschäftsjahr entspricht steuerrechtlich das Wirtschaftsjahr (§ 4 a EStG). Die Umstellung des Wirtschaftsjahrs auf einen vom Kalenderjahr abweichenden Zeitraum kann nur im Einvernehmen mit dem Finanzamt erfolgen (§ 4 a Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG, § 8 b EStDV); eine Umstellung auf das Kalenderjahr bedarf keiner Zustimmung.

3. Stammkapital

Steuerlich ist es grundsätzlich nicht notwendig, die GmbH mit einem über 25.000 EUR hinausgehenden Stammkapital auszustatten. Auch kapitalersetzende Darlehen sind Fremdkapital und kein verdecktes Stammkapital.¹ Die Grenzen der Gesellschafter-Fremdfinanzierung bestimmt § 8 a KStG.² Ebenso wenig führen Rangrücktrittsvereinbarungen hinsichtlich eines von einem Gesellschafter gewährten Darlehens oder Bürgschaften des Gesellschafters zu einer Einlage.³ Nur ein Forderungsverzicht durch Erlaßvertrag ist

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

1 BFH I R 127/90 vom 05.02.1992, BStBl. 1992 II, 532; BMF-Schreiben IV B 7-S 2742-61/92 vom 16.09.1992, BStBl. 1992 I, 653; Groh, BB 1993, 1882; Wassermeyer, ZGR 1992, 639; zur Besteuerung der Zinsen BFH VIII R 33/92 vom 16.11.1993, GmbHR 1994, 639; zur Gesellschafter-Fremdfinanzierung nach der Unternehmenssteuerreform Keßler/Teufel, DB 2001, 1955.

2 Schwedhelm, GmbH-StB 2005, 83.

3 BFH IV R 57/91 vom 30.03.1993, BStBl. 1993 II, 502; ►► IV R 13/04 vom 10.11.2005, GmbHR 2006, 158; dazu Wassermeyer, GmbHR 2006, 240; Wassermeyer, DB 2006, 296.