

steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

2/2015

83. Ausgabe | 17. Jahrgang

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

Dr. Jörg Stalleiken,
Flick Gocke Schaumburg,
Bonn

Dr. Jennifer Dikmen,
Bonn

41 Editorial

Wagner

Beiträge

42 Bronewski **Fortbildung im Selbststudium – ab 2015 auch mit dem steueranwaltsmagazin**

44 Holtz **Der Zugewinnausgleich in der Erbschaft- und Schenkungsteuer**

51 Reiter **Der Güterstand der Wahl-Zugewinnngemeinschaft und seine erbschaftsteuerliche Behandlung**

56 Biesgen **Zur steuerlichen Abzugsfähigkeit von Aufwendungen bei Selbstanzeigen**

62 Bock **EuGH-Vorlage ErbStG: Freibetrag für beschränkt Steuerpflichtige**

64 Beul **Am deutschen Wesen....? oder: Rechtsanwälte, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer als Verwaltungsrat**

75 Termine

www.steuerrecht.org

Am deutschen Wesen....? oder: Rechtsanwälte, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer als Verwaltungsrat

Dr. Carsten René Beul¹

1. Problemstellung

Die Berufsrechte der deutschen Rechtsanwälte, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer sehen grundsätzlich das Verbot der gewerblichen Betätigung vor. Zwar hätte diese Handhabung durch die Zweitberufsentscheidung des BVerfG¹ relativiert sein müssen. Allerdings wird dies, wie in Deutschland üblich, so angewandt, daß alle Rechtsinstitute, die nicht deckungsgleich mit deutschen sind (wie etwa die Wesensverschiedenheit des Verwaltungsrats mit dem Aufsichtsrat), als dem deutschen Wesen nicht genehm angesehen werden. So ging es in einem Streitfall mit der Wirtschaftsprüferkammer um die Frage, ob ein Berufsträger Verwaltungsrat einer schweizerischen Gesellschaft werden kann. Die Wirtschaftsprüferkammer und das VG Berlin² haben dies abgelehnt. Demgegenüber hält die Wirtschaftsprüferkammer die Übernahme eines Verwaltungsratsmandats in Luxemburg für zulässig. Im folgenden soll untersucht werden, ob das Verbot der Übernahme eines Verwaltungsratsmandats generell und speziell in einer schweizerischen Gesellschaft mit der Rechtsprechung des BVerfG und mit dem EU-Vertrag vereinbar ist.

2. Freiberufler im Verwaltungsrat

2.1 Das Verwaltungsratsystem im Vergleich

Im monistischen System werden die Aufsichts- und die Geschäftsführungsfunktion nicht durch unterschiedliche Organe – wie Vorstand und Aufsichtsrat – ausgeübt, sondern die Aufgabenverteilung erfolgt innerhalb eines Organs. Dieses wird in der Tradition des romanischen Rechtskreises als Verwaltungsrat (VR) bezeichnet, im Französischen Conseil d'administration, im Italienischen Consiglio di amministrazione, im Spanischen Consejo de administración.

In der Regel werden Aufgaben aus dem VR in der Praxis delegiert, insbesondere die Geschäftsführung wird einzelnen Mitgliedern des Verwaltungsrats als Delegierten des Verwaltungsrats mit den entsprechenden Vollmachten übertragen oder es werden Geschäftsführer / Direktoren bestellt, die nicht Mitglieder des VR sind.

Der Grund besteht vor allem darin, daß der VR, der grundsätzlich als Kollegialorgan ausgestaltet ist, der mit Mehrheit der Mitglieder entscheidet und sich daher nicht zur Geschäftsführung eignet, obwohl er rechtlich die Ermächtigung zur Geschäftsleitung innehat. Insoweit ergibt sich nichts anderes, als es auch im angelsächsischen Boardsystem vorgesehen ist.

Im einzelnen werden zwar immer die Geschäftsführungsfunktionen in der Praxis übertragen; die Letztverantwortung und die rechtliche Leitung der Gesellschaft verbleiben jedoch beim VR. Denn die jeweiligen Gesetze sehen keine Geschäftsführung als Organfunktion vor, weshalb die Übertragung der Geschäftsführung – grundsätzlich durch VR-Beschluß – rechtstechnisch durch Übertragung der entsprechenden Vollmachten, d.h. die Delegation von Aufgaben erfolgt.

So sehen die jeweiligen gesetzlichen Bestimmungen ausdrücklich die Verwaltung der Gesellschaft – was die Geschäftsführung grundsätzlich einschließt – durch den VR vor. Im französischen Code de commerce (C.com.) ist dies in Art. L225-17 C.com.³ normiert, wobei der VR gemäß Art. L225-35 C.com. die Aktivitäten der Gesellschaft bestimmt und über deren Umsetzung wacht sowie – unter Beachtung der ausdrücklich der Generalversammlung vorbehaltenen Rechte und des Gesellschaftszwecks – jede Frage behandelt, die für die gute Fortentwicklung der Gesellschaft und durch Beschluß über die sie betreffenden die Angelegenheit entscheidet.⁴ D.h. die Oberleitung verbleibt in jedem Fall dem VR, obwohl die Generalleitung der Gesellschaft gemäß Art. L225-51-1 C.com. entweder auf den Präsidenten des VR oder auf eine andere durch den VR ernannte Person (Generaldirektor) übertragen wird.

Im luxemburgischen Recht ist dieselbe grundsätzliche Aufgabenverteilung mit ähnlichem Wortlaut wie im fran-

1 Rechtsanwalt/Steuerberater/Wirtschaftsprüfer/Fachanwalt für Steuerrecht/Revisore Legale (I)/Reviseur d'Entreprises (L)/Revisionsexperte (CH)/Lehrbeauftragter an der Universität Koblenz-Landau; Neuwied/Mailand/Luxemburg.

2 BVerfGE 87, 287, 330; BVerfG Beschluß vom 23.08.2013, 1 BvR 2912/11.

3 Urteil vom 20.11.2014 VG 22 K 67.14; die Sprungrevision ist beim BVerwG unter Az. 10 C 24.14 anhängig.

4 Art. L225-17: "La société anonyme est administrée par un conseil d'administration composé de trois membres au moins".

5 L225-35: "Le conseil d'administration détermine les orientations de l'activité de la société et veille à leur mise en œuvre. Sous réserve des pouvoirs expressément attribués aux assemblées d'actionnaires et dans la limite de l'objet social, il se saisit de toute question intéressant la bonne marche de la société et règle par ses délibérations les affaires qui la concernent".

zösischen Recht normiert.⁶ Auch hier verbleibt die Oberleitung unentziehbar dem VR.

Auch nach dem italienischen Codice civile, Art. 2380-bis, obliegt die Leitung der Gesellschaft den Verwaltungsräten,⁷ wobei Art. 2381 CC die Delegation der Geschäftsführung auf ein Exekutivkomitee oder einzelne Mitglieder vorsieht, wobei Einzelheiten und Umfang der Bevollmächtigung durch den VR festgelegt werden, dem jederzeit die Berechtigung zu Einzelweisungen zusteht.⁸ Auch hier verbleibt es bei der Oberleitung durch den VR.

Dieses System wurde auch durch die SE-VO⁹ übernommen, der in Art. 43 die Geschäftsführung dem Verwaltungsorgan vorbehält, mit der Möglichkeit der Übertragung auf Geschäftsführer durch Ausführungsgesetze der Mitgliedstaaten. Hierzu normiert § 22 SEAG, daß der Verwaltungsrat die Gesellschaft leitet, die Grundlinien ihrer Tätigkeit bestimmt und deren Umsetzung überwacht, wobei die laufende Geschäftsführung nach § 40 SEAG einem oder mehreren geschäftsführenden Direktoren übertragen werden können, wobei die Mehrheit des Verwaltungsrats aus nicht geschäftsführenden Mitgliedern bestehen muß. Auch hier verbleibt die Oberleitung daher beim Verwaltungsrat.

Allerdings geht die Praxis dahin, daß der VR nach Delegation grundsätzlich lediglich überwachende Funktion behält.

Auch im System des schweizerischen Obligationenrechts hat sich eine Praxis herausgebildet, den VR in einen exekutiven, geschäftsführenden Teil (Delegierter des VR) und einen eher überwachenden Teil aufteilen zu können. Insoweit macht das Recht der Schweiz keine Ausnahme im Vergleich zu den vorstehend erörterten Verwaltungsratssystemen.

2.1 Unvereinbarkeitsregelungen bei Verwaltungsrätstätigkeiten

Traditionell gilt auch in Staaten mit Verwaltungsratssystem das Verbot der gewerblichen Tätigkeit.

So normiert Art. L.822-10 C.com. in Frankreich die Unvereinbarkeit jeder die Unabhängigkeit gefährdenden und gewerblichen Tätigkeit mit der Funktion des Abschlußprüfers.¹⁰ Eine Stellungnahme der französischen Abschlußprüferaufsicht – des H3C – zur Frage, inwieweit ein Abschlußprüfer eine Organfunktion oder eine Geschäftsführungsfunktion in einer gewerblichen Gesellschaft übernehmen kann¹¹, kommt zu einem abwägenden Ergebnis. Ausgehend vom Gesetzeswortlaut des Art. L.822-10 C.com. führt der H3C aus: "Die Tatsache, Gesellschafter, Leiter oder gesellschaftsrechtlich bevollmächtigter Vertreter (Organ) einer Gesellschaft zu sein, selbst wenn diese eine gewerbliche Tätigkeit ausübt, ist nicht für sich mit den Funktionen eines Abschlußprüfers unvereinbar. Derartige Kompetenzen führen nicht notwendigerweise zu einer Einbeziehung in die gewerbliche Tätigkeit der Gesellschaft. Der Umfang der Einbeziehung des Abschlußprüfers in die Tätigkeit

muß analysiert werden, um festzustellen, ob dies mit seinen Funktionen vereinbar ist. Mit anderen Worten ist es erforderlich zu untersuchen, ob der Abschlußprüfer in die gewerbliche Tätigkeit über eine zwischengeschaltete Person im Sinne des Art. L.822-10 C.com. einbezogen ist¹²."

Eine entsprechende Regelung gilt für Anwälte, die allerdings in Bezug auf die Tätigkeit als Verwaltungsrat eindeutig ist. So normiert Art. 6 Gesetz Nr. 71-1130 vom

6 Vgl.: Loi du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales (<http://eli.legilux.public.lu/eli/etat/leg/loi/1915/08/10/n1>):

Art. 50.: "Les sociétés anonymes sont administrées par des mandataires à temps, associés ou non, révocables, salariés ou gratuits.;"
Art. 53.(modifié par la Loi du 23 novembre 1972 (Mém. A72 du 13/12/1972 P.1586), complété par la Loi du 25 août 2006 (Mém. A152 du 31/08/2006 P.2684)) : "Le conseil d'administration a le pouvoir d'accomplir tous les actes nécessaires ou utiles à la réalisation de l'objet social, à l'exception de ceux que la loi ou les statuts réservent à l'assemblée générale".

7 Art. 2380-bis: "La gestione dell'impresa spetta esclusivamente agli amministratori, i quali compiono le operazioni necessarie per l'attuazione dell'oggetto sociale".

8 Art. 2381: ".....Se lo statuto o l'assemblea lo consentono, il consiglio di amministrazione può delegare proprie attribuzioni ad un comitato esecutivo composto da alcuni dei suoi componenti, o ad uno o più dei suoi componenti. Il consiglio di amministrazione determina il contenuto, i limiti e le eventuali modalità di esercizio della delega; può sempre impartire direttive agli organi delegati e avocare a sé operazioni rientranti nella delega. Sulla base delle informazioni ricevute valuta l'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile della società; quando elaborati, esamina i piani strategici, industriali e finanziari della società; valuta, sulla base della relazione degli organi delegati, il generale andamento della gestione".

9 Verordnung (EG) Nr. 2157/2001 des Rates vom 08.10.2001 über das Statut der Europäischen Gesellschaft (SE).

10 Art. L822-10 C.com.:

"Les fonctions de commissaire aux comptes sont incompatibles :
1° Avec toute activité ou tout acte de nature à porter atteinte à son indépendance ;

2° Avec tout emploi salarié ; toutefois, un commissaire aux comptes peut dispenser un enseignement se rattachant à l'exercice de sa profession ou occuper un emploi rémunéré chez un commissaire aux comptes ou chez un expert-comptable ;

3° Avec toute activité commerciale, qu'elle soit exercée directement ou par personne interposée".

11 Avis rendu par le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes en application de l'article R.821-6 du code de commerce relatif à l'exercice d'une activité commerciale du 07.07.2009; http://www.crc-paris.fr/sites/default/files/ressources/upload/20090707_avis0725.pdf.

12 Übersetzung Verf; Originalzitat.: "Le fait d'être associé, dirigeant ou mandataire social d'une société, même si elle exerce une activité commerciale, n'est pas en soi incompatible avec les fonctions de commissaire aux comptes. De telles attributions n'emportent pas nécessairement, selon le Haut Conseil, une implication dans l'activité commerciale de l'entité. Le niveau d'implication du commissaire aux comptes dans l'activité devra être analysé pour déterminer s'il est compatible avec ses fonctions.

Par ailleurs, il conviendra de rechercher si le commissaire aux comptes n'est pas impliqué dans l'activité commerciale par personne interposée, conformément à l'article L.822-10 du code de commerce."

31.12.1971¹³ das Recht Mitglied in Aufsichtsrat und Verwaltungsrat einer gewerblich tätigen (Handels-) Gesellschaft zu sein. Basierend auf der Ermächtigungsnorm des Art. 53 Gesetz Nr. 71-1130 vom 31.12.1971¹⁴, der die Einzelheiten zur Wahrung der Unabhängigkeit delegiert, erfolgt die Abgrenzung in Art. 111 Verordnung Nr. 91-1197 vom 27.11.1991¹⁵, die basierend auf die Unvereinbarkeit mit gewerblichen Tätigkeiten und der Funktion als Gesellschafter-Geschäftsführer (gérant), persönlich haftender Gesellschafter einer Handelsgesellschaft, Mitglied der Geschäftsführung (directoire), Generaldirektor oder Präsident des Verwaltungsrats, letzteres deshalb, weil diesem als Einzelnen bestimmte Befugnisse (vgl. Art. L225-51 C.com.) zu stehen und er geschäftsführend tätig sein kann.

Die Regelungen in Luxemburg sind mit denen in Frankreich vergleichbar. Die Unvereinbarkeitsvorschriften für Abschlußprüfer sind weitgehend wortgleich, bezogen auf die Unvereinbarkeit aufgrund einer Beeinträchtigung der Unabhängigkeit¹⁶, eine gewerbliche Tätigkeit ist nicht explizit geregelt, aber grundsätzlich nicht gestattet. Dies ergibt sich insbesondere aus der bei Ausübung einer freiberuflichen Tätigkeit erforderlichen Unabhängigkeit¹⁷, die in der Praxis durch die Berufskammern oder Institute überwacht werden. Die Überwachung ist dadurch erleichtert, daß nach luxemburgischen Recht jedwede Ausübung einer selbständigen Tätigkeit, mit Ausnahme der Ausübung der anderweitig reglementierten freiberuflichen Tätigkeit als avocat oder Abschlußprüfer (réviseur d'entreprises), einer "autorisation d'établissement", d. h. einer behördlichen Erlaubnis bedarf¹⁸, welche der Geschäftsleiter erfüllen muß.

Am deutlichsten wird dies aus dem Verbot gewerblicher und handwerklicher Tätigkeit in Art. 1 Nr. 7 des luxemburgischen Anwaltsgesetzes¹⁹ und Art. 2.2 der Satzung der luxemburgischen Anwaltskammer²⁰, wonach der Anwalt in geschäftsleitenden Gremien tätig sein, jedoch nicht alleine und nicht mit der laufenden Geschäftsführung betraut sein noch Inhaber einer Erlaubnis gewerblicher Tätigkeit sein darf.

Demgegenüber ist die Frage der Unabhängigkeit des Abschlußprüfers im schweizerischen Recht bereits mandatsbezogen umstritten²¹. Als Beispiel kann jedoch die anwaltliche Unabhängigkeit herangezogen werden, die gemäß Art. 8 I d BGFA²² als Berufspflicht verankert ist.²³ Hierbei ist jedoch die Wirtschaftsfreiheit als Verfassungsgebot der schweizerischen Bundesverfassung (BV) zu beachten, die

14 Art. 53: "Dans le respect de l'indépendance de l'avocat, de l'autonomie des conseils de l'ordre et du caractère libéral de la profession, des décrets en Conseil d'Etat fixent les conditions d'application du présent titre.

Ils présentent notamment :

1° Les conditions d'accès à la profession d'avocat ainsi que les incompatibilités, les conditions d'inscription au tableau et d'omission du tableau et les conditions d'exercice de la profession dans les cas prévus aux articles 6 à 8-1°.

15 Décret no. 91-1197 du 27 nov.1991; Art. 111: "La profession d'avocat est incompatible :

a) Avec toutes les activités de caractère commercial, qu'elles soient exercées directement ou par personne interposée ;

b) Avec les fonctions d'associé dans une société en nom collectif, d'associé commandité dans les sociétés en commandite simple et par actions, de gérant dans une société à responsabilité limitée, de président du conseil d'administration, membre du directoire ou directeur général d'une société anonyme, de gérant d'une société civile à moins que celles-ci n'aient, sous le contrôle du conseil de l'ordre qui peut demander tous renseignements nécessaires, pour objet la gestion d'intérêts familiaux ou professionnels".

16 Loi du 18 décembre 2009 relative à la profession de l'audit (<http://www.legilux.public.lu/rgl/2010/A/0296/A.pdf>); Art. 18: (1) "L'exercice d'une des activités visées à l'article 1er point (29) par le réviseur d'entreprises, le réviseur d'entreprises agréé, le cabinet de révision ou le cabinet de révision agréé est incompatible avec toute activité de nature à porter atteinte aux principes de l'indépendance de la profession".

17 Vgl.: Accès aux activités économiques réglementées; Fiche d'information – Chambre de Commerce (http://www.cc.lu/uploads/tx_userccpublications/EE_Acces_activites_economiques_reglementees_complet.pdf) S.18: "Les professions organisées au sein d'un ordre sont incompatibles avec toute activité pouvant porter atteinte à l'indépendance professionnelle de son titulaire. Plus particulièrement, des activités commerciales et artisanales ne peuvent pas être exercées parallèlement à l'exercice d'une telle activité professionnelle libérale".

18 Loi du 2 septembre 2011 réglementant l'accès aux professions d'artisan, de commerçant, d'industriel ainsi qu'à certaines professions libérales <http://eli.legilux.public.lu/eli/etat/leg/loi/2011/09/02/n1>.

19 Loi du 10 août 1991 sur la profession d'avocat (<http://eli.legilux.public.lu/eli/etat/leg/loi/1991/08/10/n3>) Art. 1er: "La profession d'avocat est une profession libérale et indépendante.

Sont incompatibles avec l'exercice de cette profession:

7. l'exercice d'une activité commerciale ou artisanale".

20 Règlement Intérieur de l'Ordre des Avocats du Barreau de Luxembourg tel que adopté par le Conseil de l'Ordre lors de sa réunion du 9 janvier 2013 (<http://eli.legilux.public.lu/eli/etat/leg/ri/2013/01/09/n1>)

Art. 2.2.: "L'avocat peut être administrateur, gérant, membre du conseil d'administration ou de gérance de sociétés commerciales. Il ne peut pas, à l'occasion de l'exercice de ces fonctions, exercer une activité commerciale, agricole ou artisanale, ni être titulaire d'une autorisation de faire le commerce.

L'avocat ne peut être en charge ni de la gestion journalière de sociétés ayant une activité commerciale, agricole ou artisanale, ni commandité d'une société en commandite ou associé d'une société en nom collectif, ou d'une société civile ayant une activité commerciale, agricole ou artisanale, ni être gérant unique ou administrateur unique d'une telle société, hormis les sociétés d'avocats inscrites sur les listes 5 ou 6 du tableau de l'Ordre des Avocats".

21 Vgl. Bertschinger, AJP/PJA 9/2012, 1221 (http://www.prager-dreifuss.com/system/document_des/122/original/AJP_Unabh_ngigkeit_Revisionsstelle_Bertschinger.pdf?1349167805).

22 Bundesgesetz über die Freizügigkeit der Anwältinnen und Anwälte (<http://www.admin.ch/opc/de/classified-compilation/19994700/201101010000/935.61.pdf>).

23 BGE 123 I 193; BGE 130 I 87.

13 Loi no. 71-1130 du 31.12.1971 (<http://www.w.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=LEGITEXT000006068396>) Art. 6: "Les avocats peuvent Ils peuvent, s'ils justifient de sept années d'exercice d'une profession juridique réglementée, remplir les fonctions de membre du conseil de surveillance d'une société commerciale ou d'administrateur de société. Le conseil de l'ordre peut accorder une dispense d'une partie de cette durée".

nur aus Gründen öffentlichen Interesses unter Beachtung der Verhältnismäßigkeit eingeschränkt werden darf.²⁴

Das schweizerische Bundesgericht führt hierzu²⁵ aus:

“Damit aber steht fest, daß Art. 8 BGFA regelmässig keine Handhabe dafür bietet, einem freierwerbenden Rechtsanwalt, der keine arbeitsvertraglichen Verpflichtungen hat, schon wegen seiner sonstigen geschäftlichen Verbindungen, wie etwa der Einsitznahme in einem Verwaltungsrat oder wegen der Partnerschaft an einer kommerziellen, im Wirtschafts- und Rechtsberatungsbereich tätigen Gesellschaft, den Eintrag ins Anwaltsregister zu verweigern. Was derartige Konstellationen betrifft, läßt sich kein klar abgrenzbares “institutionelles“ bzw. “strukturelles“ Kriterium finden, wie dies das Anstellungsverhältnis darstellt. Den aus solchen wirtschaftlichen Verflechtungen entstehenden Interessenkonflikten hat der Anwalt vorab in Eigenverantwortung Rechnung zu tragen.“

In der Praxis werden Verwaltungsratsmandate allerdings so ausgeübt, daß sie im Licht der vorstehenden Rechtsprechung nicht zu Problemen führen. Denn üblicherweise vereinbaren Angehörige freier Berufe in der Schweiz sogenannte “Treuhänderverträge“ oder “Mandatsverträge“ mit den Gesellschaftern der schweizerischen Gesellschaft treuhänderisch bezüglich der Verwaltungsratsposition. Diese verpflichten sich, als Treuhänder des Gesellschafters nach den Instruktionen des Treugebers zu handeln und diese unbedingt zu befolgen, soweit dies rechtlich zulässig ist. In der Praxis handelt der Verwaltungsrat daher nur auf Weisung. Entscheidungen werden daher entweder der delegierten Geschäftsführung überlassen oder aber aufgrund von Anweisungen der Gesellschaft getroffen. Hieraus ergibt sich, daß der Verwaltungsrat im Rahmen der Geschäftsführung keine Mitentscheidung trifft.

3. Zulässigkeit der Ausübung eines Verwaltungsratsmandats

3.1 Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts

Seit der Zweitberufsentscheidung des BVerfG²⁶ ist grundsätzlich die Berufswahl auch bezüglich eines Zweitberufs frei. Die Entscheidung des BVerfG betraf die Verweigerung oder den Widerruf der Zulassung zur Rechtsanwaltschaft.

Dabei führte das BVerfG aus, daß Ablehnung und Widerruf der Zulassung Eingriffe in die durch Art. 12 Abs. 1 GG gewährleistete Freiheit der Berufswahl darstellen, die grundsätzlich auch das Recht umfaßt, mehrere Berufe zu wählen und nebeneinander auszuüben, wobei die Beschränkung mit dem Ziel die Verbindung bestimmter beruflicher Tätigkeiten auszuschließen nur durch Gesetz oder aufgrund eines Gesetzes und nur zum Schutze eines besonders wichtigen Gemeinschaftsgutes im Rahmen der Verhältnismäßigkeit zulässig ist.²⁷

In diesem Zusammenhang richten sich die Anforderungen, die an die Bestimmtheit einer gesetzlichen Berufs-

wahlbeschränkung zu stellen sind, und die Gesichtspunkte, die die Verhältnismäßigkeitsprüfung leiten, danach, wie intensiv in die Freiheit der Berufswahl eingegriffen wird, wobei es auf den Zweck und die Mittel des Eingriffs ankommen kann.²⁸ Bei der Bewertung von Inkompatibilitätsregelungen kommt es vor allem darauf an, welche wirtschaftlichen Folgen eine Berufssperre für die Bewerber verursacht und welchen Aufwand es kostet, die Sperre zu übersteigen.²⁹

Dabei ist im Rahmen der Zugangshindernisse zu berücksichtigen, daß derjenige, der den Beruf ergreifen will, sich den besonderen Bedingungen des Berufsmarktes stellen muß³⁰, auf dem eine äußerst angespannte Wettbewerbssituation besteht, die sich durch wachsenden Preisdruck und die Konkurrenzsituation, die nicht durch Honorarordnungen reguliert werden, zunehmend verschärft. Inkompatibilitätsvorschriften können sich deshalb hier besonders einschneidend auswirken.³¹

Auch soweit Inkompatibilitätsvorschriften geeignet sind, weil von vornherein und generell ausgeschlossen, daß Tätigkeiten, die unterschiedlichen Berufspflichten unterworfen sind, nebeneinander ausgeübt werden können, weil sich so Interessenkollisionen und Pflichtverletzungen wirkungsvoller unterbinden lassen als durch eine Standesaufsicht, die die Berufsausübung laufend kontrollieren muß, das Berufsbild insgesamt durch Unvereinbarkeitsgrundsätze schärfer umrissen wird als durch eine Vielzahl von Berufsausübungsregeln und die Öffentlichkeit für ihre Anforderungen und Erwartungen an den Berufsstand deutliche Anhaltspunkte erhält³², ist die Erforderlichkeit und Zumutbarkeit der Unvereinbarkeitsvorschriften deutlich kritischer

24 BGE 130 I 87: *“Damit aber fällt auch die Anwaltstätigkeit im Monopolbereich grundsätzlich in den Schutzbereich der von Art. 27 BV garantierten Wirtschaftsfreiheit. Gemäß Art. 36 BV bedarf daher jede Einschränkung der Befugnis, Parteien vor Gericht zu vertreten, einer gesetzlichen Grundlage; sie muß sich durch ein öffentliches Interesse oder durch den Schutz von Grundrechten Dritter rechtfertigen lassen und hat verhältnismäßig zu sein. Unzulässig sind wirtschaftspolitische oder standespolitische Maßnahmen, die den freien Wettbewerb behindern, um gewisse Gewerbezweige oder Bewirtschaftungsformen zu sichern oder zu begünstigen. Andere die Wirtschaftsfreiheit des Anwalts einschränkende, im öffentlichen Interesse liegende Maßnahmen sind zulässig, wenn nebst dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit derjenige der Rechtsgleichheit, namentlich im Sinne der Wettbewerbsneutralität, gewahrt wird (BGE 125 I 417 E. 4a S. 422; 123 I 12 E. 2a S. 15; Urteil 2P.187/2000 vom 8. Januar 2001, publ. in: Pra 90/2001 Nr. 141 S. 835, E. 3a S. 838; Urteil 2P.151/1995 vom 12. Dezember 1996, publ. in: RDA 1997 II Nr. 10 S. 14, E. 4b S. 20)“.*

25 Urteil vom 13.04.2004, 2A.126/2003 /leb (http://www.bgfa.ch/de/01_gesetze/oo_bund.htm?eintrag_id=46).

26 BVerfGE 87, 287.

27 BVerfGE 87, 287 Rn. 100; BVerfGE 21, 173, 179.

28 BVerfGE 87, 287 Rn. 101.

29 BVerfGE 87, 287 Rn. 101; BVerfGE 21, 173, 181f.

30 BVerfGE 87, 287, Rn. 102.

31 BVerfGE 87, 287, Rn. 102.

32 BVerfGE 87, 287, Rn. 113.

zu hinterfragen.³³ Denn dies setzte voraus, daß das gesetzgeberische Ziel mit anderen gleich wirksamen, aber weniger belastenden Maßnahmen nicht erreichbar wäre; ferner darf das Interesse der Berufsbewerber nicht ersichtlich schwerer wiegen als die öffentlichen Belange.³⁴ Insbesondere wenn der Gesetzgeber sich darauf beschränkt, Generalklauseln zu schaffen und dabei zunächst von der bloßen Möglichkeit ausgehen durfte, daß berufliche Kombinationen zu Gefahren für die Rechtspflege führen und eine strikte Trennung deshalb erforderlich ist, weshalb bei einer solchen Fallgestaltung eine Beschränkung der Berufswahlfreiheit den Betroffenen grundsätzlich zumutbar sein kann, hängt es davon ab, wie die Generalklauseln durch die Rechtsprechung konkretisiert werden, um zu beurteilen, ob sich die Regelung auf diese Freiheit übermäßig auswirkt, weshalb bei deren Auslegung und Anwendung die Beachtung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes von entscheidender Bedeutung ist.³⁵ Er gebietet im Hinblick auf die grundrechtlich gewährleistete Freiheit der Berufswahl Zurückhaltung bei der Entwicklung typisierender Unvereinbarkeitsregeln.

Bei der Frage der Zulässigkeit gewerblicher Tätigkeit ist eine Einzelfallprüfung geboten, die insbesondere der Frage nachgehen muß, ob sich Anhaltspunkte für Interessenkollisionen oder Berufspflichtverletzungen ergeben haben. Eine Beschränkung allein mit der Begründung, daß erwerbswirtschaftliche Tätigkeit grundsätzlich mit dem Beruf unvereinbar sei und die Organe einer Gesellschaft sich deren Unternehmensziel stets zurechnen lassen müßten, wobei Besonderheiten der Dienst- oder Gesellschaftsverträge und das Vorhandensein von Hilfskräften unerheblich seien, bezeichnet das BVerfG ausdrücklich als verfassungsrechtlich nicht haltbar.³⁶

Ein Grundsatz, wonach freiberufliche und erwerbswirtschaftliche Tätigkeiten grundsätzlich unvereinbar sein sollen, komme in der Bundesrechtsanwaltsordnung nicht zum Ausdruck. Ebenso fehle jeder Anhaltspunkt dafür, daß der Gesetzgeber das Ansehen der Rechtsanwaltschaft durch wirtschaftliche Betätigungen bedroht glaubte. Die Gesetzesbegründung betone zwar, daß sich Anwälte nicht vom Streben nach Gewinn bestimmen lassen dürften; sie füge jedoch hinzu, daß dieser Hinweis nur deshalb wichtig sei, weil sich daraus Berufspflichten ergäben; so dürfe der Rechtsanwalt nicht Wettbewerb treiben, er dürfe seine Kollegen nicht unterbieten und sich am Gewinn eines Prozesses nicht beteiligen. Daraus ergebe sich nichts für die Pflichten bei der Ausübung eines Zweitberufs und für die Vereinbarkeit von Berufen mit unterschiedlichen Pflichtbindungen.³⁷

Soweit Interessenkollisionen deshalb naheliegen, weil ein kaufmännischer Beruf die Möglichkeit bietet, Informationen zu nutzen, die aus der rechtsberatenden Tätigkeit stammen, sei es zwar grundsätzlich im Interesse der Rechtspflege und des Ansehens der Rechtsanwaltschaft geboten, solchen Gefahren zu wehren und auch erkennbares Ziel der umstrittenen Berufswahlbeschränkungen, es verletze je-

doch den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit³⁸, hieraus den Grundsatz abzuleiten, daß kommerzielles Denken schlechthin vom Anwaltsberuf ferngehalten werden soll und mit dieser Begründung jedes Organ einer erwerbswirtschaftlich tätigen Kapitalgesellschaft ohne Ansehen der Aufgabenstellung und der Arbeitsbedingungen von der Rechtsanwaltschaft auszuschließen.

Eine Regel, die den Zugang zum Anwaltsberuf von der Voraussetzung abhängig macht, daß daneben keinerlei erwerbswirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt werden darf, wäre zwar geeignet, Interessenkollisionen in sehr radikaler Form auszuschließen, ist aber nur dort erforderlich und zumutbar, wo die Gefahr einer Interessenkollision sich deutlich abzeichnet und nicht mit Hilfe von Berufsausübungsregeln zu bannen ist; eine generelle Berufszugangssperre ist hingegen unangemessen.³⁹

Dies bestätigt das BVerfG in seinem Beschluß vom 21. 11. 1995⁴⁰ im Grundsatz auch für Wirtschaftsprüfer und in einer neueren Entscheidung für den Beruf des Steuerberaters.⁴¹

3.2 Exkurs: Mißlungene Fassung des § 43a WPO

In diesem Zusammenhang soll auf die Regelung des § 43a WPO eingegangen werden. Diese hat am Maßstab der Zweitberufsentscheidung des BVerfG her gesehen zwei bedeutende Schwachpunkte.

Zuerst das generelle, ausnahmslose Verbot jedweder gewerblichen Tätigkeit und derjenigen als Angestellter.

Demgegenüber hält das BVerfG sowohl das generelle Verbot der Gewerblichkeit für unverhältnismäßig als auch das der Angestelltentätigkeit.

33 BVerfGE 87, 287, Rn. 114.

34 BVerfGE 87, 287, Rn. 114.

35 BVerfGE 87, 287, Rn. 114.

36 BVerfGE 87, 287, Rn. 129.

37 BVerfGE 87, 287, Rn. 130.

38 BVerfGE 87, 287, Rn. 131.

39 BVerfGE 87, 287, Rn. 132.

40 BVerfG, Beschluß vom 21. 11. 1995, 1 BvR 784/94 (<http://web.archive.org/web/20000305192011/http://www.vrp.de/archiv/rupdig/mar96/aktuell/bfr2.htm>): *„Danach kann der Gesetzgeber anordnen, daß eine erwerbswirtschaftliche Betätigung mit der Ausübung des freien Berufs unvereinbar ist, wenn sich bei gleichzeitiger Ausübung beider Berufe die Gefahr einer Interessenkollision und demnach einer Verletzung von Berufspflichten des freien Berufs deutlich absehen läßt und diese Gefahr nicht mit Hilfe von Berufsausübungsregelungen zu bannen ist“.*

41 BVerfG v. 23. 08. 2013, 1 BvR 2912/11, (http://www.bverfg.de/entscheidungen/rk20130823_1bvr291211.html).

42 S.o. Fn.2.

Entgegen der Ansicht des VG⁴² kann hierzu die Entscheidung des BVerwG vom 17.05.2005⁴³ keinesfalls als einschlägig erachtet werden. Der Sachverhalt liegt weitab vom hier zu behandelnden und betrifft einen vom Vermögensverfall bedrohten Wirtschaftsprüfer. Die Tatsache, daß es Regelungen geben muß, wird nicht bestritten; für die Vereinbarkeit des § 43a WPO mit dem Verfassungsrecht besagt dies jedoch nichts.

Mehr noch als für die Anwaltschaft in der Zweitberufsentscheidung⁴⁴ gilt für den Wirtschaftsprüfer, daß ein Grundsatz, wonach die Tätigkeit des Wirtschaftsprüfers und erwerbswirtschaftliche Tätigkeiten grundsätzlich unvereinbar sind, im Berufsrecht der Wirtschaftsprüfer nicht zum Ausdruck kommt. Ebenso fehlt auch hier jeder Anhaltspunkt dafür, daß der Gesetzgeber das Ansehen des Berufes durch wirtschaftliche Betätigungen bedroht glaubte. Eine entgegenstehende Argumentation wäre auch vor der Tatsache weltweit agierender Großkonzerne, die ihre Arbeitsweise – was zugegebenermaßen bei der Prüfung großer Entitäten kaum anders machbar ist – fabrikmäßig organisieren, fast schon dem Verdikt der Lächerlichkeit preisgegeben. Außerdem sind die alten freiberuflichen Bastionen des Werbeverbots und des Verbots des gegenseitigen Unterbietens nicht nur gefallen, vielmehr lächeln den Passagieren an jedem Flughafen großflächige Werbeplakate entgegen und der Preiskampf gerade in den Großprüfungen grenzt bereits an berufspolitischen Kannibalismus. Obwohl der öffentliche Auftrag des Abschlußprüfers mittels Vergleich zum Beruf des Notars aufgewertet werden soll, kann hier, da der Gesetzgeber jeglichen Schutz des Berufsstands etwa durch den Erlaß einer Honorarordnung verweigert, die erwerbswirtschaftliche Tätigkeit des Wirtschaftsprüfers⁴⁵ nicht mehr ernsthaft geleugnet werden. Gänzlich widersprüchlich in seiner Argumentation erscheint das Urteil des VG⁴⁶, wenn einerseits der öffentliche Auftrag des Abschlußprüfers mit dem Beruf des Notars aufgewertet werden soll⁴⁷, andererseits sieht gerade die BNotO in § 8 III vor, daß eine gewerbliche Tätigkeit genehmigungsfähig ist, wenn die Tätigkeit mit ihrem Amt vereinbar und das Vertrauen in die Unabhängigkeit und Unparteilichkeit nicht gefährdet ist. Dies sei jedoch nach Ansicht des VG⁴⁸ nicht entscheidend, da die Unabhängigkeit und Unparteilichkeit eines Wirtschaftsprüfers in stärkerem Maße des Schutzes bedürften als die des Steuerberaters und des Notars. Dieses Argument ist in sich nicht mehr nachvollziehbar, da genau dieses Argument in der Sozietätsentscheidung des BVerfG in entgegengesetzter Form verwandt wurde, da es sich bei der Tätigkeit des Notars gemäß § 1 I BNotO um ein öffentliches Amt handele, das jedoch vom BVerfG als nicht tragfähig angesehen wurde.⁴⁹

Die Tatsache, daß der Wirtschaftsprüfer nach § 17 WPO vereidigt wird, kann nicht als Argument dienen⁵⁰, da dies gemäß § 12a BRAO auch für den Rechtsanwalt gilt.

Auch die Tätigkeiten nach § 2 Abs. 2 und Abs. 3 WPO können entgegen der Ausführungen des VG⁵¹ nicht als Ar-

gument herangezogen werden; dieses Argument spricht eher gegen die Entscheidung. Denn einerseits handelt es sich nicht um Vorbehaltsaufgaben, insbesondere stellt die Beratung und Vertretung in steuerlichen Angelegenheiten den Kernbereich der Aufgaben des Steuerberaters dar, der ebenso in wirtschaftlichen Angelegenheiten beraten kann, die Wahrnehmung fremder Interessen ist Kernbereich der Tätigkeit des Rechtsanwalts.

Die Entscheidung des BVerfG vom 21.11.1995⁵² kann ebenfalls nicht zur Begründung herangezogen werden, denn dort wird der Inhalt der Zweitberufsentscheidung vollinhaltlich auch auf Wirtschaftsprüfer erstreckt, allerdings das Verbot der Aus- und Fortbildungsveranstaltungen über den Kreis der Berufsangehörigen hinaus im entschiedenen Fall wegen der Gefahr der Interessenkollision bejaht.⁵³ Über die Verfassungsmäßigkeit des § 43a WPO wurde allerdings ausdrücklich nur insoweit entschieden, als

42 S.o. Fn.2.

43 BVerwG vom 17.05.2005, 6 C 15/04, Rn. 1: *“Die Wirtschaftsprüferkammer teilte dem Beklagten mit Schreiben vom ... mit, nach einer vom Amtsgericht ... erhaltenen Auskunft sei der Kläger im Schuldnerverzeichnis des Gerichts mit zwei Haftbefehlen eingetragen. Sie habe den Kläger wiederholt angeschrieben und gebeten, für eine Löschung der Eintragungen zu sorgen; dieser habe aber nicht reagiert. Am ... gab der Kläger unter Vorlage eines Vermögensverzeichnisses die eidesstattliche Versicherung über seine Vermögensverhältnisse ab, nachdem er zu diesem Zweck verhaftet worden war“.*

44 BVerfGE 87, 287, Rn. 130.

45 Aus denselben Gründen wie bei BVerfGE 87, 287, Rn.130 [s.o.] dargestellt

46 S.o. Fn.2: *“eher mit dem Notar vergleichbar“.*

47 So BVerwG v, 26.08.1997, 1 C 3/96, JurionRS 1997,12558, Rn. 16 im Zusammenhang mit der Zulassung als Syndikus-vBp.

48 S.o. Fn.2.

49 BVerfGE 98, 49 Rn. 60: *“Es ist deshalb fernliegend, im Hinblick auf diese besondere Pflichtenbindung des Wirtschaftsprüfers objektive Gefahren für die Unabhängigkeit und Unparteilichkeit des Anwaltsnotars oder einen Ansehensverlust zu besorgen“.*

50 So aber BVerwG v, 26.08.1997, 1 C 3/96, JurionRS 1997,12558, Rn. 18 im Zusammenhang mit der Zulassung als Syndikus oder vBp.

51 S.o. Fn.2.

52 BVerfG, Beschluß vom 21.11.1995, 1 BvR 784/94 (<http://web.archive.org/web/20000305192011/http://www.vrp.de/archiv/rupdig/marg6/aktuell/bfr2.htm>): *“Danach kann der Gesetzgeber anordnen, dass eine erwerbswirtschaftliche Betätigung mit der Ausübung des freien Berufs unvereinbar ist, wenn sich bei gleichzeitiger Ausübung beider Berufe die Gefahr einer Interessenkollision und demnach einer Verletzung von Berufspflichten des freien Berufs deutlich absehen lässt und diese Gefahr nicht mit Hilfe von Berufsausübungsregelungen zu bannen ist“.*

53 BVerfG, Beschluß vom 21.11.1995, 1 BvR 784/94 a. a. O.: *“Die Befürchtung erscheint berechtigt, dass die ihnen obliegende Verpflichtung zur unabhängigen und unparteiischen Wahrnehmung ihrer Prüfungsaufgaben unter einer gewerblichen Veranstaltertätigkeit leidet, die nicht auf die Aus- und Fortbildung für den eigenen Berufsstand beschränkt ist“.*

es um eben diese Aus- und Fortbildungstätigkeit, über den Kreis der Berufsangehörigen hinaus, ging.⁵⁴

In einer neueren Entscheidung zu § 57 IV StBerG bezeichnet das BVerfG⁵⁵ die Genehmigungsfähigkeit gewerblicher Betätigung als Gesetzgebungshandeln, das die *„gebotene Liberalisierung des Berufsrechts ... vollzogen und ausdrücklich Ausnahmen vom grundsätzlichen Verbot der gewerblichen Tätigkeit vorgesehen hat“*.

Damit ist klar die Botschaft verbunden, daß der Gesetzgeber aufgefordert ist, eben diese *„gebotene Liberalisierung des Berufsrechts“* vorzunehmen, was auch für den Wirtschaftsprüferberuf gelten muß.

Soweit daher eine gewerbliche Tätigkeit vorliegt, müßte eine Einzelfallprüfung, wie sie das BVerfG fordert, ermöglicht werden, um die Verhältnismäßigkeit zu wahren.

Als Argument kann auch nicht dienen, der Gesetzgeber könne generell die Entscheidung fällen, jegliche gewerbliche Tätigkeit zu untersagen. Hierauf weist die Begründung der 2. Kammer des 1. Senats des BVerfG *„die gebotene Liberalisierung des Berufsrechts“*⁵⁶ hin, da sie ihre Stütze in der Zweitberufsentscheidung findet, wenn dort ausgeführt wird, ob die Unvereinbarkeitsvorschriften erforderlich und für die betroffenen Berufsbewerber zumutbar seien, setze voraus, daß *„das gesetzgeberische Ziel“*⁵⁷ mit anderen gleich wirksamen, aber weniger belastenden Maßnahmen nicht erreichbar wäre. Damit ist klargestellt, daß auch die gesetzgeberische Entscheidung nicht mehr frei sein kann, was klar wird, wenn man sich vor Augen hält, daß es sich um eine Berufszugangsentscheidung handelt, da ansonsten die Zulassung verweigert oder widerrufen werden muß.

Dasselbe gilt für die Frage, ob die Tätigkeit als Syndikus-Wirtschaftsprüfer zulässig ist.

Dies hat das BVerwG – konkret im Fall eines Vereidigten Buchprüfers – abgelehnt.⁵⁸

Diese Entscheidung wirft jedoch erhebliche Fragen unter Wertungsgesichtspunkten auf. Während das BVerwG die Geeignetheit und Erforderlichkeit ohne weiteres bejaht⁵⁹, sieht dies das BVerfG differenzierter. Augenfällig wird dies, wenn das BVerwG⁶⁰ ausführt, daß sich *„durch Unvereinbarkeitsregelungen Interessenkollisionen und Pflichtverletzungen wirkungsvoller unterbinden lassen als durch eine Ständesaufsicht, die die Berufsausübung laufend kontrollieren muß“* und sich hierbei meint auf das BVerfG berufen zu müssen, das gerade dieses Argument zwar im Rahmen der Geeignetheit bejaht⁶¹, jedoch bei der Frage der Erforderlichkeit und Zumutbarkeit für die Betroffenen im Ergebnis deutlich verneint.⁶² Dasselbe gilt für die Argumentation des BVerwG, daß der Gesetzgeber auf der Grundlage allgemeiner Erfahrungen von einer entsprechenden Einstellung des Publikums ausgehen durfte⁶³, da dieses Argument der dargestellten Rechtsprechung des BVerfG widerspricht, die gerade eine Einzelfallprüfung verlangt.

Erstaunlich in diesem Zusammenhang ist die Regelung des § 43a WPO dahingehend, daß eine Tätigkeit als Hochschullehrer – auch im Beamtenverhältnis im Gegen-

satz zu § 7 BRAO – zulässig sein soll, obwohl gerade hier das BVerfG eine Rechtfertigung zur Regelung einer Unvereinbarkeit sieht.⁶⁴

Auch die Behauptung, ein milderes Mittel stehe nicht zur Verfügung, ist unzutreffend. Wenn man davon ausgeht, daß ein Großteil der aktiven Wirtschaftsprüfer keine Pflichtprüfungen mehr vornehmen kann, da sie nicht über eine Teilnahmebescheinigung gemäß §§ 319 Abs. 1 HGB, § 57a WPO verfügen, wäre ein milderes Mittel bereits, die betreffenden Berufsangehörigen nicht zur Teilnahmebescheinigung zuzulassen, bzw. – sollte diese im anstehenden Gesetzgebungsverfahren abgeschafft werden – sie nicht zu den Vorbehaltsaufgaben zuzulassen. Dann wären diese nicht verpflichtet, ihre Zulassung zurückzugeben, und könnten die öffentlichen Vorbehaltsaufgaben nicht wahrnehmen, allerdings die übrigen Beratungstätigkeiten übernehmen und sich gegenüber den Syndikus-Steuerberatern positiv abgrenzen.

Als Argument hierfür kann auch die Historie der Wirtschaftsprüfung in Deutschland dienen, die zeitweilig z.B. aus dem Bereich der interessengeleiteten Prüfung durch Gesellschaften, die von Banken der öffentlichen Hand kontrolliert wurden. So war ein Nukleus der heutigen KPMG, die Rheinisch-Westfälische Treuhand und die Deutsche Treuhandgesellschaft, letztlich Tochtergesellschaften der Deutschen Bank, Gesellschafter der Treuarbeit die in C&L, heute PWC aufging, war der Bund. Auch wenn möglicherweise hierdurch die Unabhängigkeit gegenüber dem Mandanten größer gewesen war, ist es dem heutigen gesetzlichen Berufsbild nicht mehr adäquat und ist geeignet, die vorstehende Einschränkung zu rechtfertigen. Ansonsten bestünde die Gefahr, daß Banken oder sonstige Interessierte wirtschaftlich abhängige Unternehmen durch ihre Syndikus-WP prüfen zu lassen.

54 BVerfG, Beschluß vom 21.11.95, 1 BvR 784/94 a. a. O.: *„...die aufgeworfene Frage, ob das gesetzliche Verbot, neben der Berufstätigkeit als Wirtschaftsprüfer oder vereidigter Buchprüfer gewerblich allgemein zugängliche Aus- und Fortbildungsveranstaltungen durchzuführen, mit Art. 12 Abs. 1 GG vereinbar ist.“* Hierbei zitiert das BVerfG die Normen jedoch falsch, da der in BGBI. I 1994, 1569 neu eingefügte § 43a WPO in Abs. 3 keine Ziff. 7 enthält und wohl auch nicht Abs. 4 Ziff. 7 gemeint sein dürfte, sondern Abs. 4 Ziff. 6, der die Aus- und Fortbildung für Berufsangehörige als vereinbar ansieht.

55 BVerfG v. 23.08.2013, 1 BvR 2912/11, Rn. 26, (http://www.bverfg.de/entscheidungen/rk20130823_1bvr291211.html).

56 BVerfG v. 23.08.2013, 1 BvR 2912/11, (http://www.bverfg.de/entscheidungen/rk20130823_1bvr291211.html).

57 BVerfGE 87, 287, Rn. 114.

58 BVerwG v. 26.08.1997, 1 C 3/96, JurionRS 1997, 12558

59 BVerwG v. 26.08.1997, 1 C 3/96, JurionRS 1997, 12558, Rn. 27

60 BVerwG v. 26.08.1997, 1 C 3/96, JurionRS 1997, 12558, Rn. 28.

61 BVerfGE 87, 287, Rn. 113.

62 BVerfGE 87, 287, Rn. 114.

63 BVerwG v. 26.08.1997, 1 C 3/96, JurionRS 1997, 12558, Rn. 22.

64 BVerfGE 87, 287, Rn. 118f; BVerfG v. 14.09.1984, 1 BvR 1155/84.

3.3 Verwaltungsratsmandat keine gewerbliche Tätigkeit

Vor dem Hintergrund dieser Rechtsprechung, die gerade betont, bei der Auslegung sei zu berücksichtigen ist, daß nicht jedes Organ einer erwerbswirtschaftlich tätigen Kapitalgesellschaft ohne Ansehen der Aufgabenstellung und der Arbeitsbedingungen zur Unvereinbarkeit führen kann, muß im vorliegenden Zusammenhang ein Verwaltungsratsmandat als vereinbare Tätigkeit angesehen werden. Dies muß sowohl im Rahmen der §§ 7 Nr. 8 BRAO und 57 IV StBerG als auch des § 43a WPO gelten, da insoweit bei verfassungskonformer Auslegung bereits keine gewerbliche Tätigkeit vorliegt.

Dies ergibt sich aus den vorstehenden Ausführungen⁶⁵ und der Vergleichbarkeit mit einem Aufsichtsratsmandat, soweit keine spezielle Delegation zur Geschäftsführung vorliegt.

So geht auch der Corporate governance Codex der Schweiz⁶⁶ davon aus, daß der Verwaltungsrat in geschäftsführende und kontrollierende Mitglieder aufgeteilt werden kann.

So sieht Ziff. 12 vor: *“Der Verwaltungsrat soll so klein sein, daß eine effiziente Willensbildung möglich ist, und so groß, daß seine Mitglieder Erfahrung und Wissen aus verschiedenen Bereichen ins Gremium einbringen und die Funktionen von Leitung und Kontrolle (Ziff. 21 ff.) unter sich verteilen können.“*

Ziff. 22 enthält eine Regelung, die typischerweise auf den deutschen Aufsichtsrat zugeschnitten sein könnte: *“Als unabhängig gelten nicht exekutive Mitglieder des Verwaltungsrats, welche der Geschäftsführung nie oder vor mehr als drei Jahren angehört haben und die mit der Gesellschaft in keinen oder nur verhältnismäßig geringfügigen geschäftlichen Beziehungen stehen.“*

Zur Abgrenzung formuliert Ziff. 11: *“Überträgt er die Führungsaufgaben an einen Delegierten oder eine separate Geschäftsleitung, so erläßt er ein Organisationsreglement mit einer klaren Abgrenzung der Kompetenzen; in der Regel behält er sich bestimmte bedeutsame Geschäfte zur Genehmigung vor.“*

Zwar wird auch im schweizerischen Recht die Oberleitung gemäß Art. 716a OR ausdrücklich dem VR vorbehalten, wobei es sich bei dieser *“Oberleitung“* nicht um eine exekutive Aufgabe des VR handelt, sondern um eine entsprechend § 111 AktG zu verstehende Funktion des überwachenden Teils des VR.

Das schweizerische Recht folgt in der Strukturierung der gesellschaftsrechtlichen Organe dem monistischen System, wie es in den romanischen Ländern ausgeprägt ist. Der Verwaltungsrat kann die Geschäftsführung insoweit an einen sogenannten delegierten Verwaltungsrat übertragen.

Während die Wirtschaftsprüferkammer eine solche Tätigkeit in Luxemburg für zulässig hält, verneint sie es für die Schweiz.

Allerdings sind die rechtlichen Gegebenheiten annähernd deckungsgleich. Während die Tätigkeit des VR-Dele-

gierten oder des Geschäftsführers, der nicht gleichzeitig VR ist, exekutive Befugnisse umfaßt, handelt der VR-Präsident i.d.R. nicht aktiv geschäftsleitend. Hierzu zählt auch nicht die Möglichkeit, sich die Zustimmung zu bestimmten Geschäften vorzubehalten. Dies ist auch im deutschen Recht bei der Einrichtung eines Beirats oder sogar gesellschaftsvertraglich der Gesellschafterversammlung möglich und üblich, ohne daß hierdurch der Charakter der Geschäftsführung eines gewerblichen Unternehmens erreicht würde.

Die Vorschrift des Art. 716a Obligationenrecht normiert ein Minimum an Verantwortung, damit das Kollegialorgan seinen Überwachungspflichten auch nachkommt, insbesondere nicht davon ausgeht, jegliche Verantwortung delegieren zu können.

Die Position des Verwaltungsratsmitglieds und auch die des Vorsitzenden des Verwaltungsrats umfaßt als solche keine genuin geschäftsführenden Tätigkeiten, da der VR nur als Kollegialorgan handelt, der in Sitzungen Beschlüsse faßt. Ein Handeln mit unmittelbarer Außenwirkung ist daher in der Rechtspraxis zu umständlich, weshalb dieses auf ein geschäftsführendes Verwaltungsratsmitglied delegiert wird; insoweit umfaßt die Übertragung der Geschäftsführung auch die eigentliche gewerbliche Tätigkeit.

Nicht entscheidend ist, ob gemäß Art. 716a OR zwingend Kernkompetenz der Geschäftsführung stets beim Verwaltungsrat verbleiben. Denn erstens verbleiben Tätigkeiten nur beim Kollegium insgesamt, andererseits sind sie vom Umfang der Tätigkeit verglichen mit dem Tagesgeschäft bereits von untergeordneter Relevanz. Selbstverständlich sind nicht alle Kompetenzen delegierbar; dies käme einer vollständigen Delegation der Verantwortung gleich. Hierbei handelt es sich jedoch nicht um die praktische Geschäftsführung, sondern um Kontrollfunktionen. Rechtlich ist es jedem VR-System immanent, daß der VR als Kollegialorgan Geschäftsführungsfunktionen wahrnehmen könnte, dies in der Rechtspraxis allerdings nicht erfolgt.

Dabei ist es nicht erforderlich, daß die Struktur mit der des Aufsichtsrates nach deutschem Recht identisch ist. Dies kann man bei rechtsvergleichender Betrachtung auch keinesfalls erwarten.

Die Oberleitung der Gesellschaft gemäß Artikel 716a OR bedeutet auch nicht, daß die Leitung schlechthin vorbehalten wird. Bei der Oberleitung handelt es sich nur um Zielfestsetzung, nicht jedoch um deren Umsetzung. Dies ergibt sich auch aus dem Vergleich mit den übrigen hier behandelten Rechtssystemen.

Die Festlegung der Organisation beinhaltet die Definition der Aufgabenbereiche und Pflichten (also das Aus-

65 S.o. 2.

66 Swiss code of best practice for corporate governance, Verband der Schweizer Unternehmen, http://www.ecgi.org/codes/documents/swisscodeofbestpractice_german.pdf.

maß der Delegation von Geschäftsführungsaufgaben, ob die Gesellschaft Tochtergesellschaften bilden kann oder als Stammhaus mit Betriebsstätten agieren soll, die Größe der Geschäftsleitung etc.). Nicht delegierbar insoweit ist nur die Organisation der dem VR direkt unterstellten Stellen.

Dieses Ergebnis wird insbesondere aus dem Wortlaut des Art. 8 Abs. 2 Bankenverordnung (Schweiz) deutlich:

“Kein Mitglied des für die Oberleitung, Aufsicht und Kontrolle verantwortlichen Organs einer Bank darf der Geschäftsführung angehören.“

Daraus folgt im Umkehrschluß, daß der VR grundsätzlich als Überwachungsorgan und nicht als Geschäftsführungsorgan verstanden wird.

Keinesfalls kann aus den Ausführungen im Schrifttum⁶⁷ entnommen werden, es habe eine Umgestaltung des Verwaltungsrats in ein dualistisches System im Rechtssinne – wie im deutschen Aktienrecht – stattgefunden. Denn auch hier verbleibt es bei der Oberleitung nach Art. 716a OR; die gesetzlichen Regelungen des schweizerischen Obligationenrechts werden nicht unterlaufen, sie bleiben vielmehr in Kraft, was die Praxis unterstreicht, daß diejenigen VR-Mitglieder, auf die keine Geschäftsführung delegiert wurde, eine aufsichtsführende Stellung einnehmen. Der Unterschied, auf den Kammerer⁶⁸ letztlich hinweist, liegt darin, daß auf kein Mitglied des VR im Bankensektor die Geschäftsführung delegiert werden darf.

Auch soweit die Finanzverantwortung beim VR verbleiben muß, ist dies nur Mittel zum Zweck zur Gewährleistung einer effektiven Kontrolle, damit jederzeit Einblick in die finanzielle Lage besteht.

Hieraus folgt keinesfalls die Notwendigkeit, über die Kontrollfunktionen hinauszugehen.

Im monistischen System sind notwendigerweise Regelungen dazu zu treffen, die Geschäftsleitung zwar zu übertragen, allerdings auch wirksam die Kontrolle wahrnehmen zu können.

Eine vollständige Trennschärfe zwischen Geschäftsführung und Aufsichtsfunktion ist auch in dem System des deutschen Gesellschaftsrechts nicht vorgesehen. Dies ergibt sich insbesondere aus § 111 AktG, dessen Abs. 4 lautet: *“Maßnahmen der Geschäftsführung können dem Aufsichtsrat nicht übertragen werden. Die Satzung oder der Aufsichtsrat hat jedoch zu bestimmen, daß bestimmte Arten von Geschäften nur mit seiner Zustimmung vorgenommen werden dürfen.“*

Außerdem kann auch im deutschen GmbH-Recht unbestreitbar jede Mitgliederversammlung einer GmbH der Geschäftsführung Weisungen erteilen.⁶⁹

Die Oberleitung ist daher letztlich als Parallele zu § 111 AktG und § 37 GmbHG zu sehen. Sie dient letztlich dazu, den aufsichtsführenden Vertretern im Verwaltungsrat ein Mindestmaß an Verantwortung zu belassen und insbesondere sicherzustellen, daß diese ihrer Aufsichtsfunktion auch nachkommen.

Die Stellung als Aufsichtsrat in einer Aktiengesellschaft und als Gesellschafter einer GmbH mit weitgehenden Wei-

sungsbefugnissen stellt auch nach deutschem Recht eine erlaubte Tätigkeit des Wirtschaftsprüfers dar.

Dabei kann nicht behauptet werden, daß die Tätigkeit im Rechnungs- und Finanzwesen es zwangsläufig mit sich führe, daß die finanziellen und wirtschaftlichen Verhältnisse des Mandanten umfassend zugänglich gemacht werden müssten, und hierdurch eine erhebliche Gefahr des Auftretens von Interessenkonflikten bestehe. Dies ist auch bei der Aufsichtsrats­tätigkeit eines Wirtschaftsprüfers in einer Aktiengesellschaft der Fall, insbesondere wenn dieser im Prüfungsausschuß des Aufsichtsrats sitzt.

Die Rechtspraxis der Verwaltungsräte, die gleichzeitig Angehörige freier Berufe sind, geht im Regelfall dahin, daß diese ihre Mandate nur im Rahmen eines Mandatsverhältnisses weisungsgebunden annehmen und keine eigenen Entscheidungen treffen, diese vielmehr entweder der delegierten Geschäftsführung überlassen oder aber aufgrund von Anweisungen der Gesellschafter handeln. Dies ist auch die überwiegende ständige Rechtspraxis in der Schweiz.

Das Verwaltungsgericht⁷⁰ hat im eingangs zitierten Fall eine Beweiserhebung mit der Begründung abgelehnt, die einschlägigen Normen seien bekannt und auf eine von den gesetzlichen Regelungen abweichende Rechtspraxis komme es nicht an. Insoweit wäre sehr wohl eine Beweiserhebung erforderlich gewesen, wenn es darauf angekommen wäre.⁷¹ Denn hier geht es nicht darum, daß der Richter Recht auszulegen hat, vielmehr ist die Rechtspraxis im Ausland entscheidend, wenn sie nicht von einer eindeutigen entgegenstehenden Rechtsprechung abweicht. Einem deutschen Richter steht insbesondere nicht das Urteil zu, daß es sich bei dieser Rechtspraxis um eine “rechtswidrige Praxis“ handelt. Denn das ausländische Recht ist hier als Sachverhalt anzusehen, das in seiner Rechtspraxis hinzunehmen ist; zu einer entgegenstehenden Auslegung des fremden Rechts ist der deutsche Richter nicht befugt.

Ein Interessenkonflikt könnte nur dann eintreten, wenn sich das betreffende Verwaltungsratsmitglied über die Aufsichtstätigkeit hinaus umfassend in die Geschäftsführung einmischte. Allerdings läge der Fall dann gleich dem eines Alleingeschafters einer GmbH, der umfassend die Geschäftsführung beeinflußt bzw. ständig Weisungen gemäß § 37 GmbHG erteilt.

Hielte man es für zutreffend, daß eine vollständige Trennung zwischen Aufsicht und Geschäftsführung im mo-

67 Kammerer, Die unübertragbaren und unentziehbaren Kompetenzen des Verwaltungsrats, Diss. Zürich (1997), 200 “praktisch ein dualistisches System“.

68 Kammerer, a. a. O.

69 Vgl. Zöllner/Noack in Baumbach/Hueck GmbHG, 19. A., Rn.20 zu § 37 GmbHG.

70 S.o. Fn.2.

71 Was jedoch nicht der Fall war, da das Gericht im Grunde mit einer Wahrunterstellung arbeitete, womit das Urteil nicht darauf beruhen konnte.

nistischen System nicht vorgesehen und rechtlich nicht möglich sei, wäre jegliche Tätigkeit eines Wirtschaftsprüfers in einer SE mit monistischer Struktur unzulässig.

Insoweit generalisierend einen Interessenkonflikt zu vermuten, ginge zu weit und wäre unverhältnismäßig. Das Ergebnis widerspräche den erwähnten Grundsätzen der Zweitberufsentscheidung des BVerfG, das hierzu wörtlich ausführt:⁷² *„Aufgrund der Vielfalt möglicher erwerbswirtschaftlicher Betätigungen ist eine Einzelfallprüfung erforderlich, die der Vielgestaltigkeit der Tätigkeiten Rechnung trägt. Die Einführung einer Berufswahlshranke hinsichtlich gewerblicher Tätigkeiten ist nur dort erforderlich und zumutbar, wo die Gefahr einer Interessenkollision sich deutlich abzeichnet und nicht mit Hilfe von Berufsausübungsregeln zu bannen ist.“*

3.4 Verwaltungsrats­tätigkeit zumindest genehmigungsfähig

Doch auch für den Fall, daß man die Verwaltungsrats­tätigkeit als gewerblich einstufen sollte, muß sie genehmigungsfähig sein. Denn der Gesetzgeber des § 43a WPO hat diesen nicht bewußt verfassungswidrig formuliert, weshalb entweder eine verfassungskonforme Auslegung im Wege der teleologischen Reduktion oder Analogie in Frage kommt.

Entscheidet man sich für den Weg der teleologischen Reduktion des § 43a WPO, hätte dies zur Folge, daß deren Umfang letztlich der Rechtsprechung überlassen bliebe. Dies könnte man aus der Zweitberufsentscheidung des BVerfG herauslesen, soweit dort ausgeführt wird:⁷³ *„Innerhalb der kaum übersehbaren Vielfalt kaufmännischer Betätigungen gibt es viele Berufe, die sich unschwer vom Tätigkeitsfeld eines Rechtsanwalts trennen lassen, zumindest mit Hilfe von Berufsausübungsregeln. Aufgabe der Rechtsprechung ist es, die denkbaren Gefahren für die Rechtspflege, die von einer erwerbswirtschaftlichen Tätigkeit ausgehen können, zu erfassen und je nach ihrer Wahrscheinlichkeit den verschiedenen Berufsgruppen zuzuordnen“.*

Der Rechtsprechung bliebe dann überlassen, welche Fallgruppen als gewerbliche Tätigkeiten als zulässig und welche als unzulässig anzusehen wären.

Demgegenüber wäre eine Analogie zu §§ 43a Abs. 3 Nr. 2, 2. Hs WPO, 57 Abs. 4 StBerG vorzuziehen, da hierdurch die Autonomie der Wirtschaftsprüferkammer als Selbstverwaltungskörperschaft⁷⁴ nicht in Frage gestellt würde.

Zu begrüßen wäre hierzu zwar eine Entscheidung des Gesetzgebers, um *„die gebotene Liberalisierung des Berufsrechts“*⁷⁵ auch für Wirtschaftsprüfer zu vollziehen und *„ausdrücklich Ausnahmen vom grundsätzlichen Verbot der gewerblichen Tätigkeit“*⁷⁶ vorzusehen.

Jedenfalls ergibt sich dies aus der Kammerentscheidung des BVerfG⁷⁷, da ansonsten diese Verfassungsbeschwerde durch den Senat hätte entschieden werden und eine Gesetzesänderung angeordnet werden müssen.

Wenn demnach bereits bei einer *„normalen“* gewerb-

lichen Tätigkeit derartige verfassungsrechtliche Bedenken bestehen, dürfte dies erst Recht für Aufsichtstätigkeiten gelten.

Legt man die Gewerblichkeit einer Tätigkeit im vorliegenden Zusammenhang verfassungskonform vor dem Hintergrund der bestehenden Rechtsprechung des BVerfG aus, kann eine überwachende Tätigkeit⁷⁸ in einem Organ des monistischen Systems nicht untersagt, zumindest muß sie genehmigt werden.

3.5 Unionsrechtliche Aspekte

Die ausnahmslose Annahme einer gewerblichen Betätigung und die Versagung des Berufszugangs stellt eine Verletzung der Niederlassungsfreiheit und Dienstleistungsfreiheit gemäß Artt. 49, 56 AEUV iVm Artt. 4, 5 und 16 des Freizügigkeitsabkommens EG-CH dar.⁷⁹ Denn bei der Tätigkeit als VR handelt es sich um eine berufliche Tätigkeit. Soweit das VG in seiner Entscheidung⁸⁰ die Anwendbarkeit des FZA unter Verweis auf das Urteil des EuGH vom 15.07.2010⁸¹ anzweifelt, übersieht es, daß die unmittelbare Anwendbarkeit in dem entschiedenen Fall der Jagdbesteuerung aufgrund der fiskalischen Regelung verneint wurde.

Für den Berufszugang sieht das Freizügigkeitsabkommen jedoch ausdrückliche Regelungen vor. So ist vom Sinn und Zweck des Abkommens gemäß Art. 7 b FZA ausdrücklich das *„Recht auf berufliche und geographische Mobilität, das es den Staatsangehörigen der Vertragsparteien gestattet, sich im Hoheitsgebiet des Aufnahmestaates frei zu bewegen und den Beruf ihrer Wahl auszuüben“* umfaßt, es handelt sich gerade um einen Kernbereich des Abkommens, der derzeit politisch bekanntlich höchst umstritten ist.

Eine Beschränkung des Berufszugangs liegt vor; der Zugang wird weniger attraktiv gemacht⁸², weil er mit dem Verlust einer beruflichen Zulassung erkauft werden müsste.

Auch wenn zwingende Gründe des Allgemeininteresses

72 BVerfGE 87, 287, 330; BVerfG-Beschluß vom 23.08.2013, 1 BvR 2912/11, Rn. 26.

73 BVerfGE 87, 287, Rn. 132.

74 Vgl. hierzu Beul DStR 2014, 2410 ff.

75 BVerfG-Beschluß vom 23.08.2013, 1 BvR 2912/11, Rn. 26.

76 BVerfG-Beschluß vom 23.08.2013, 1 BvR 2912/11, Rn. 26.

77 BVerfG (2. Kammer des Ersten Senats), Beschluß vom 23.08.2013, 1 BvR 2912/11.

78 S.o.3.3.

79 Vgl. Beul steueranwaltsmagazin 2006, 125 f.

80 S.o. Fn. 2.

81 EuGH v. 15.07.2010, Rs. C-70/09, Hengartner, Slg. 2010, I-7229 Rn. 40: *„Das Abkommen und seine Anhänge enthalten keine spezifische Regelung, wonach Dienstleistungsempfängern der Grundsatz der Nichtdiskriminierung im Rahmen der Anwendung fiskalischer Regelungen über gewerbliche Transaktionen, die eine Dienstleistung zum Gegenstand haben, zugutekommt“.*

82 EuGH v. 30.11.1995 Rs.C-55/94, Gebhard, Slg. 1995 I-4165.

ses und die grundsätzliche Geeignetheit entsprechend der Rechtsprechung des BVerfG⁸³ bejaht werden können, ist die Erforderlichkeit und Zumutbarkeit aus denselben Gründen zu verneinen. Diese Argumentation wird auch durch die Ansicht der französischen Abschlußprüferaufsicht H3C⁸⁴ und die gleichlautende Rechtsprechung des schweizerischen Bundesgerichts⁸⁵ gestützt.

Außerdem drängt sich im Rahmen der unionsrechtlichen Bewertung die Frage nach der Verletzung der Berufsfreiheit gemäß Art. 15 Grundrechtscharta (GRC) auf, wobei als Auslegungsmaßstab Artikel 52 GRC heranzuziehen ist. Danach ist Voraussetzung für die Einschränkung der Grundrechtscharta eine Regelung durch Gesetz, wobei der Wesensgehalt der Rechte und Freiheiten zu achten ist. Dabei kann dies nach Art. 52 Abs. 1 Satz 2 GRC nur unter Beachtung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit erfolgen, so daß 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 mitgliedschaftliche Bindung der GRC erstreckt sich nach der Åkerberg-Fransson-Entscheidung⁸⁶ auf alle "unionsrechtlich geregelten Fallgestaltungen", mithin auf Regelungen, die in den "Geltungsbereich des Unionsrechts"⁸⁷ fallen. Im vorliegenden Fall handelt es sich um die Umsetzung der Abschlußprüferrichtlinien⁸⁸ 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 das Grundrecht der GRC eingeschränkt wird.

4. Zusammenfassung

Im monistischen System bleibt zwar grundsätzlich die rechtliche Möglichkeit der Einflußnahme auf die Geschäftsführung, jedoch ist das System der VR-Beschlüsse mit

Mehrheitsentscheidungen für die tägliche Geschäftsführung praktisch ungeeignet, weshalb die Geschäftsführung in der Praxis entweder auf ein Mitglied des Verwaltungsrats oder einen Dritten delegiert wird. Hierdurch verbleiben dem Verwaltungsrat im wesentlichen Aufsichtsfunktionen.

Vor dem Hintergrund der Zweitberufsrechtsprechung ist daher das Merkmal der Gewerblichkeit verfassungskonform dahingehend auszulegen, daß eine solche Tätigkeit, die in die tägliche Geschäftsführung nicht involviert ist, nicht als Geschäftsführung einer gewerblich tätigen Gesellschaft betrachtet werden kann und damit berufsrechtlich zulässig sein muß. Zumindest gebietet eine verfassungskonforme Auslegung eine Gesetzeslücke durch Analogie dahingehend zu schließen, daß diese Tätigkeit genehmigungsfähig sein muß, was im Übrigen auch für gewerbliche Tätigkeiten allgemein und für nichtselbständige Tätigkeiten gelten muß.

Eine andere Handhabung widerspräche Art. 12 GG und wäre als Beschränkung unionsrechtswidrig bzw. im Zusammenhang mit den bilateralen Verträgen als solche unzulässig und auch im Hinblick auf die Berufsfreiheit der Grundrechtscharta bedenklich.

83 S.o. 3.1.

84 S.o. 2.2 m. Fn.11.

85 S.o. 2.2 m. Fn.23.

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

87 EuGH v. 26.02.2013, Rs. C-617/10, *Åkerberg Fransson*, a. a. O., Rn.19.

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