

steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

03/2009

48. Ausgabe | 11. Jahrgang

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

Kirsten Bäuml
SINA · MAASSEN, Aachen

81 Editorial

Wagner

Beiträge

- 82 Wessing **Die Beschlagnahme von Buchführungsunterlagen beim Steuerberater**
- 90 von Brocke **Zur Diskussion: Europarechtliche Gedanken zu § 14 FMStG**
- 93 Knepper **Jahressteuergesetz 2009 und Umsatzsteuer in Praxis- und Apparategemeinschaften**
- 98 Beul **ISA, IFRS/IAS, 4. Richtlinie etc. – zur Änderung des Rechts der Abschlußprüfung und der Rechnungslegung**
- 106 Unkelbach-Tomczak **GmbH-Reform: Inländische Geschäftsanschrift gewerbesteuerpflichtig?**

Veranstaltungen

- 111 Unkelbach-Tomczak **11. Steueranwalt International – Tagungsbericht**

113 Steuermelder

116 LiteraTour

118 Termine

www.steuerrecht.org

lung zu Lasten eines Partners gleichstehen und kann somit zu einer Umsatzsteuerpflicht führen.

- (4) Unschärfen kann schließlich auch eine Kostenumlage beinhalten, die sich nach dem **Verhältnis der Ausgangsumsätze** der jeweiligen Mitglieder auf der Verwendungsstufe orientiert. Dem Genauigkeitskriterium wäre wohl nur dann noch genügt, wenn diese Umsätze mit Blick auf die verwendeten Ressourcen zumindest typisiert eine vergleichbare Nutzungsintensität und Kostenverursachung widerspiegeln. Dies setzt letztlich vergleichbare Tätigkeiten der Mitglieder voraus.

III. Fazit: Was genau ist genau?

Im Ergebnis führt der Gesetzgeber also ein „Genauigkeitskriterium“ ein, verrät aber wieder einmal nicht „genau“, was er damit meint. Finanzverwaltung und Rechtsprechung werden dies noch konkretisieren.

Sowohl in ertragsteuerlicher als auch umsatzsteuerlicher Hinsicht sollten die Vertragsgrundlagen der Praxisgemeinschaften dahingehend überprüft werden, ob eine ausreichend klare Ausrichtung auf den Charakter der Kostengemeinschaft enthalten ist. Wer als Berater unter dem Aspekt der Verteilungskriterien den sich aus der gesetzlichen Neufassung ergebenden Unschärfen aus dem Wege gehen will, sollte sich schon auf der Gestaltungsebene des Gesellschaftsvertrages an den oben skizzierten Ansätzen orientieren oder für Neugestaltungen wieder einmal das Instrument der verbindlichen Auskunft bemühen, auch wenn sich diese aufgrund der Gebührenpflicht nach § 89 Abs. 3 AO in der durch das Jahressteuergesetz 2007 eingeführten Gesetzesfassung nur noch einer getrübbten Sympathie erfreut.⁶

6 BMF 8.12.2006, IV A 1 – S 0224 – 12/06; BStBl. 2007 I S. 66: Maßgebend bei Dauersachverhalten sind die steuerlichen Auswirkungen im Jahresdurchschnitt.

ISA, IFRS/IAS, 4.Richtlinie etc. – zur Änderung des Rechts der Abschlußprüfung und der Rechnungslegung

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

1. Mögliche Änderung von Normen zur Rechnungslegung im Gemeinschaftsrecht

Die Europäische Kommission erwägt derzeit verschiedene rechtliche Änderungen und Ergänzungen der gesellschaftsrechtlichen Richtlinien. Dabei geht es im wesentlichen um die Einführung Internationaler Standards für Abschlußprüfungen (ISA)¹, die Änderung der materiellen Rechnungslegungsvorschriften² und die Änderung der Regelungen zu Beteiligungen an Prüfungsgesellschaften.³ Außer auf die grundsätzlichen rechtlichen Fragen soll im folgenden schwerpunktmäßig auf die Probleme eingegangen werden, die durch die Richtlinien für den Mittelstand bestehen oder durch die Änderungen entstehen können.

* Der Autor gibt hiermit seine persönliche Meinung wieder, betrachtet dies jedoch auch als Diskussionsgrundlage als Europabeauftragter von wp-net e.V. (www.wp-net.com) für die anstehenden Konsultationsverfahren der Kommission.

- 1 Auf der Basis der Art. 26 II, 48 II der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17.5.2006 über Abschlußprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen (8. gesellschaftsrechtliche Richtlinie) ABl. L 187 vom 9. 6. 2006, 87.
- 2 Konsultation zur Überprüfung der Vierten und Siebten Gesellschaftsrechtsrichtlinie; http://ec.europa.eu/internal_market/consultations/2009/company_law_dir_en.htm.
- 3 Konsultation zu den Kontrollstrukturen bei Prüfungsgesellschaften und ihre Auswirkungen auf den Wirtschaftsprüfungsmarkt; http://ec.europa.eu/internal_market/consultations/2008/audit_firms_en.htm.

2. Zur Frage der Übernahme der internationalen Prüfungsstandards „ISA“ in das nationale Recht

2.1. Grundlagen

Die International Standards on Auditing (ISA) werden durch das von der IFAC (International Federation of Accountants)⁴ bestellte International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)⁵ erarbeitet und weiterentwickelt. Sie werden jährlich im IFAC Handbook publiziert. Die der IFAC (International Federation of Accountants) angeschlossenen Berufsorganisationen der Wirtschaftsprüfung verpflichten sich, die Vorgaben der ISA, unter Berücksichtigung lokaler Gegebenheiten, bei der Erarbeitung eigener Bestimmungen zu befolgen.

Das Regelwerk auf den materiellen Regelungen der IFRS/IAS auf.

2.2. Umsetzungsverfahren und demokratische Legitimation

Das Vorhaben, die ISA in das Gemeinschaftsrecht zu übernehmen, birgt vielfältige Probleme.

Rechtlich problematisch erscheint es bereits, wenn die Standards privatrechtlich organisierter Institutionen lediglich übernommen werden, da diesen die demokratische Legitimation fehlt. Dies gilt erst recht, wenn eine Umsetzung wie im Rahmen der IFRS⁶ im Komitologieverfahren⁷ vorgenommen werden sollte. Grundsätzlich wäre eine Implementierung nur durch eigenständige Richtlinie oder Verordnung⁸ zulässig. Dann wäre eine auch inhaltliche Diskussion innerhalb der Rechtsetzungsorgane, insbesondere des Europäischen Parlaments, gewährleistet. Eine Diskussion verkäme jedoch zur Farce, wenn das Parlament lediglich die Möglichkeit hätte, die ISA entweder abzulehnen oder anzunehmen, jedoch keine Änderungsvorschläge erarbeiten könnte, weil es sich um Regeln handelt, die dritte privatrechtliche Institutionen erarbeitet haben. Da Art. 251 EG im Kodezisionsverfahren ausdrücklich Änderungsvorschläge vorsieht, stellte es letztlich eine Mißachtung des Parlaments dar, dem ebendieses Recht genommen würde. Als Ausweg bliebe nur der Weg des Komitologieverfahrens⁹, indem die ISA in ihrer jeweiligen Form im vereinfachten Verordnungswege in Gemeinschaftsrecht transponiert würden. Hiergegen wurden bereits im Zusammenhang mit der Übernahme der IFRS/IAS Bedenken geäußert.¹⁰ Diese richten sich dagegen, daß gleichsam unter Umgehung des regulären Verfahrens gemäß Art. 251 EG nur eine dürftige Verordnung als Basisrechtsakt von Parlament und Rat erlassen wird, die inhaltlich kaum erkennen läßt, welche Rechtsnormen im Wege des Komitologieverfahrens daraus entstehen sollen.¹¹

Voraussetzung für dieses Verfahren wäre nach der Rechtsprechung allerdings ein Basisrechtsakt, der die wesentlichen Grundzüge der zu regelnden Materie festlegen müßte.¹² Wesentlich sind dabei solche Bestimmungen, durch die die grundsätzlichen Ausrichtungen der Gemeinschaftspolitik umgesetzt werden.¹³

Die Ermächtigung muß darüber hinaus hinreichend bestimmt sein, wobei die Grenzen der übertragenen Befugnis deutlich anzugeben sind.¹⁴ Auch wenn man die Judikatur dahin deutet, daß der Grad der Bestimmtheit variiert,¹⁵ besteht eine Selbstbindung des Rats gemäß Art. 1 des Komitologie-Beschlusses¹⁶ dahingehend, daß die Hauptbestandteile der delegierten Befugnisse im Basisrechtsakt festzulegen sind. Nicht entschieden ist die Frage, ob im Wege des Regelungsverfahrens gemäß Art. 5 des Beschlusses 1999/468/EG die Grundsätze des Art. 251 EG unterlaufen werden können. Denn durch das Regelungsverfahren ist weder dem Parlament die Möglichkeit eröffnet, eine Durchführungsverordnung zu Fall zu bringen, noch wurde der Wirtschafts- und Sozialausschuß hierzu angehört. Die Problematik ist insoweit vergleichbar mit derjenigen bei Art. 80 I 2 GG. Auch hier muß ein Gesetz bekanntlich Inhalt, Zweck und Ausmaß der erteilten Ermächtigung festlegen, die eine Rechtsverordnung später nur konkretisiert. Als Basisrechtsakt, wie manche ihn ansehen,¹⁷ entspricht Art. 26 II RL 2006/43/EG¹⁸ nicht annähernd den Anforderungen an eine inhaltlich präzise Vorgabe. Die Vorschrift lautet:

„Die Kommission kann nach dem in Artikel 48 Absatz 2 genannten Verfahren über die Anwendbarkeit internationaler Prüfungsstandards innerhalb der Gemeinschaft entscheiden. Die Kommission nimmt internationale Prü-

4 www.ifac.org.

5 www.ifac.org/IAASB.

6 Vgl. hierzu *Beul*, steueranwaltsmagazin 2008, 46 ff.

7 Vgl. hierzu ausführlich *Beul*, steueranwaltsmagazin 2008, 46, 47ff.

8 Im folgenden wird der Begriff Verordnung nur als EG-Verordnung gemäß Art. 249 Abs. 2 EG verwendet, soweit eine solche nach Art. 80 I GG gemeint ist, wird diese als Rechtsverordnung bezeichnet. Dabei ist der Begriff der Basisverordnung (EG) dem deutschen Gesetz vergleichbar und die Durchführungsverordnung (EG) der Rechtsverordnung.

9 S.o. Fn 7.

10 S.o. Fn. 5.

11 Vgl. hierzu *Beul*, steueranwaltsmagazin 2008, 46, 49f.

12 EuGH Rs. 23/75, *Rey Soda*, Slg. 1975, 1302 Rn. 10, 14.

13 EuGH Rs. C-240/90, *Deutschland/Kommission* Slg. 1992, I-5383 Rn. 37.

14 EuGH Rs. 291/86, *Central-Import Münster* Slg. 1988, 3679 Rn.13.

15 *Hummer/Obwexer* in Streinz EUV/EGV, 2003, Art. 202 Rn. 35.

16 1999/468/EG, ABl. L 184 vom 17.7.1999, 23; Beschluß geändert durch den Beschluß des Rates 2006/512/EG, ABl. L 200 vom 22.7.2006, 11.

17 So wohl *Schockaert/Houyoux*, *Forum Financier*, 2007, 515, 521 m. Fn. 25 (abrufbar unter: www.ifac.org/library/ArticleFiles/BFW2007_08_schockaert_en_houyoux.pdf).

18 S.o. Fn.2.

fungsstandards zur Anwendung in der Gemeinschaft nur an, wenn sie

- a) in einem einwandfreien Verfahren mit angemessener öffentlicher Aufsicht und Transparenz erstellt wurden und international allgemein anerkannt sind,
- b) beim Jahresabschluß und beim konsolidierten Abschluß entsprechend den in Artikel 2 Absatz 3 der Richtlinie 78/660/EWG¹⁹ und in Artikel 16 Absatz 3²⁰ der Richtlinie 83/349/EWG festgelegten Grundsätzen zu einem hohen Maß an Glaubwürdigkeit und Qualität beitragen und
- c) dem europäischen Gemeinwohl dienen.“

Damit ist die Bestimmung genauso allgemein gehalten wie der Basisrechtsakt im Zusammenhang mit der Umsetzung der IFRS/IAS²¹, was unter dem Gesichtspunkt der mangelnden demokratischen Legitimation höchst bedenklich erscheint, da letztlich Privatinstitutionen zu Normgebern würden, ohne daß der parlamentarisch legitimierte Wille involviert wäre.

Dies wiederum wirft verfassungsrechtliche Fragen auf, die im zu erwartenden Urteil des BVerfG zum Lissabon-Vertrag eine Rolle spielen dürften. Hierzu zählt insbesondere die Frage, ob Art. 23 GG eine Zustimmung zur Übertragung von Kompetenzen erlaubt, die die demokratische Legitimation, der in Art. 80 GG der absolute Vorrang gewährt wird, konterkarieren kann. Sieht man die Regelung des Art. 80 Abs. 1 2 GG historisch vor dem Hintergrund der Notverordnungen des Reichspräsidenten der Weimarer Republik, als Gebot dem Parlament die inhaltliche Entscheidung einerseits zu überlassen, sie ihm andererseits auch aufzuzwingen, und zwar als Ausdruck des einzig demokratisch legitimierten Normsetzungsprozesses, wäre hier auch der Kern des demokratischen Rechtsstaats tangiert, normiert durch das Demokratieprinzip in Art. 20 Abs. 1 GG.²² Eine Übertragung der Kompetenzen müßte folglich möglicherweise an Art. 79 Abs. 3 GG gemessen werden. Soweit und solange der EuGH seine Rechtsprechung zum Inhalt des Basisrechtsakts²³ beibehielt, ergäbe sich kein Problem. Ein solches entstünde allerdings unweigerlich, wenn diese Rechtsprechung aufgeweicht würde, da dann möglicherweise ein ausbrechender Rechtsakt²⁴ vorläge.

Da Art. 26 RL 2006/43/EG keinen wirksamen Basisrechtsakt darstellt, läuft § 317 V HGB in der Fassung des BilMoG wegen des Verweises auf ebendiesen Art. 26 RL 2006/43/EG²⁵ praktisch leer. Soweit von der Ermächtigung des § 317 Abs. 6 HGB Gebrauch gemacht werden sollte, begegnet dies auch wegen des Art. 80 Abs. 1 2 GG Bedenken.

2.3. Praktische Probleme für den Mittelstand

2.3.1. Unterschiedliche Rechnungslegungsnormen

Bereits die Jahresabschlußprüfungen im Mittelstand schaf-

fen bei grenzüberschreitender Betätigung erhebliche Probleme. Ein Grund besteht in der fehlenden Harmonisierung der zu prüfenden Bilanzierungsvorschriften. Durch die zahlreichen Wahlrechte, welche die gesellschaftsrechtlichen Richtlinien den Mitgliedsstaaten eröffnen, ergeben sich immer wieder Defizite in der Vergleichbarkeit der Jahresabschlüsse. Die Herstellung vergleichbarer Jahresabschlüsse ist den Beratern mittelständischer Unternehmen oft nur mit erhöhtem Aufwand möglich. Wer beispielsweise einen italienischen Jahresabschluß in einen solchen nach deutschem Recht transponiert, hat erhebliche Umgliederungen zu gewärtigen. Als nur ein Beispiel unter vielen für die Bilanz mag die Ausscheidensvergütung (TFR, trattamento di fine rapporto) dienen, welche bei der deutschen Gliederung oft als Pensionsrückstellung ausgewiesen wird. Diese Abfindung kann nach italienischem Recht auch vor dem Ausscheiden des Arbeitnehmers ausbezahlt werden und ist auf dessen Anforderung an Fondsgesellschaften, ähnlich der deutschen Arbeitszeitkontenregelung, zu überweisen. Daher erscheint ein Ausweis dieser Position in den sonstigen Verbindlichkeiten zutreffender. Dies hat auch Auswirkungen auf die Gewinn- und Verlustrechnung, wo die Zuführung zur Ausscheidensvergütung oft als Aufwendungen für soziale Sicherheiten und Altersvorsorge ausgewiesen wird, besser jedoch als normaler Lohn- und Gehaltsaufwand eingeordnet würde. Auch der Ausweis von Fremdleistungen nach italienischem Recht unterscheidet sich von dem in der deutschen Gliederung, nach der ein großer Teil in den sonstigen betrieblichen Aufwendungen einzuordnen ist. Auch materiell ergeben sich oft Bewertungsunterschiede, so wird z. B. in der italienischen Handelsbilanz der Grund- und Bodenanteil an be-

19 Anmerkung des Verf.: Art. 2 III RL 78/660/EWG (4. gesellschaftsrechtliche RL) hat folgenden Wortlaut: „Der konsolidierte Abschluß hat ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gesamtheit der in die Konsolidierung einbezogenen Unternehmen zu vermitteln“.

20 Anmerkung des Verf.: Art. 16 III RL 83/349/EWG (8. gesellschaftsrechtliche RL) hat folgenden Wortlaut: „Der Jahresabschluß hat ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gesellschaft zu vermitteln“.

21 VO 1606/2002/EG vom 19.7.2002, ABl. L 243 vom 11.9.2002, 1.

22 Zum Demokratieprinzip vgl. BVerfGE 89, 155 vom 12.10.1993, Az: 2 BvR 2134, 2159/92 (Maastricht) Rn 95: „Das Demokratieprinzip hindert mithin die Bundesrepublik Deutschland nicht an einer Mitgliedschaft in einer – supranational organisierten – zwischenstaatlichen Gemeinschaft. Voraussetzung der Mitgliedschaft ist aber, daß eine vom Volk ausgehende Legitimation und Einflußnahme auch innerhalb eines Staatenverbundes gesichert ist.“

23 S.o. m. Fn. 12 ff.

24 Vgl. 5. Leitsatz BVerfGE 89, 155 vom 12.10.1993, Az. 2 BvR 2134, 2159/92 (Maastricht).

25 Betrachtet man die nunmehr erfolgte Einfügung des § 317 V HGB in der Fassung des BilMoG („... die von der Europäischen Kommission in dem Verfahren nach Art. 26 Abs. 1 der Richtlinie 2006/43/EG... angenommen worden sind.“), erstaunt allerdings die Verweisteknik, da auf die Umsetzung gemäß Art. 26 I RL 2006/43/EG verwiesen wird, nicht auf Art. 26 Abs. 2 der RL. Der Basisrechtsakt, aufgrund dessen erlassen werden können soll, wäre jedoch Absatz 2; Absatz 1 legt nur die Verpflichtungen der Mitgliedsstaaten zur Umsetzung fest.

bauten Grundstücken in die Abschreibungsbemessung einbezogen.

2.3.2. Folgen der Rechnungslegung für die Prüfung

Bedingt durch die unterschiedlichen materiellen Regelungen wird auch die Prüfungsarbeit praktisch erschwert. Dies beginnt bei einer banalen Frage wie dem Einsatz computergestützter Qualitätssicherungssysteme. Die Software kann nur für Prüfungen nach IFRS unabhängig vom Einsatzort genutzt werden, ansonsten muß zwingend auf Systeme zurückgegriffen werden, die das Recht des jeweiligen Mitgliedstaates berücksichtigt. Daraus folgt, daß einheitliche Prüfungsstandards, die auch mittelständische Unternehmen in die Lage versetzen, ohne größere Probleme grenzüberschreitend tätig zu werden, nicht ohne eine Vereinheitlichung der Bilanzierungsvorschriften sinnvoll sein können. Denn nur dann wäre es möglich, die jeweilige Software gemeinschaftsweit einzusetzen. Die Texte müßten lediglich übersetzt werden. Es bedürfte nicht des Umwegs über die englische Sprache als lingua franca, der oft zu gravierenden Mißverständnissen führen kann, wenn etwa ein Deutscher und ein Italiener (oder jemand aus dem romanischen Sprachraum allgemein) in englischer Sprache kommunizieren. In den romanischen Ländern fällt vielen exzellenten Fachleuten im mittelständischen Bereich bereits der Gebrauch des Englischen schwer. Hinzu kommen Mentalitätsunterschiede, die trotz des Gebrauchs einer vermeintlich gemeinsamen Sprache diese Unterschiede überdecken und nicht bewußt werden lassen. Sie gelangen erst dann schmerzhaft zu Bewußtsein, wenn Projekte gescheitert sind²⁶.

2.4. Notwendigkeit der stärkeren Vereinheitlichung der materiellen Bilanzierungsregelungen

Auch zur Verbesserung der für den grenzüberschreitenden Geschäftsverkehr notwendigen Voraussetzungen ist eine Vereinheitlichung der Rechnungslegungsvorschriften erforderlich. Dies gilt bei grenzüberschreitenden Sachverhalten des freien Waren- und Dienstleistungsverkehrs und ebenso bei solchen der Niederlassungsfreiheit. Wer eine neue Geschäftsverbindung einzugehen beabsichtigt, erkundigt sich über den zukünftigen Geschäftspartner. Hierzu zählt auch die Einsicht in veröffentlichte Jahresabschlüsse. Was aber nützt es, wenn die Veröffentlichung der Jahresabschlüsse vorgeschrieben ist, deren Inhalt jedoch differiert. Zwar haben die Bilanzrichtlinien eine Verbesserung bewirkt. Um dies nachzuvollziehen, muß man sich vor Augen halten, daß z. B. eine Abschlußprüfung in Italien für die Tochtergesellschaft einer deutschen Mutter früher endlose Diskussionen über Bewertungen erforderte. Die Durchsetzung des Niederstwertprinzips im Bereich der Forderungs- und Vorratsbewertung war deutlich von den geltenden steuerlichen Vorschriften beeinflusst, die eine Wertberichtigung nur zulässig machte, wenn die Ware abverkauft oder die Forde-

rung veräußert wurde oder durch ein Insolvenzverfahren die Wertlosigkeit der Forderung dokumentiert war. In der Praxis mußte man sich sogar mit dem von den finanzierenden Banken erhobenen Vorwurf auseinandersetzen, der Abschlußprüfer stelle die finanzielle Situation der Gesellschaft mit den steuerlich nicht anerkannten Wertberichtigungen schlechter dar als notwendig. Dies hat sich durch die Bilanzrichtlinien und nach deren Umsetzung deutlich gebessert, so daß die Bewertungen sich angleichen. Allerdings gibt es immer noch Unterschiede.

Zu begrüßen wäre daher eine Vereinheitlichung der Rechnungslegungsvorschriften nicht durch Richtlinien, sondern im Wege der Verordnung. Hierdurch schüfe man einheitliche Normen, die Vergleichbarkeit für den Mittelstand wäre mit geringerem Beratungsaufwand hergestellt, und die Abschlußprüfer könnten sich gemeinschaftsweit gleichartiger Prüfungsstandards bedienen, die mit einheitlicher Software auch im mittelständischen Bereich einsetzbar wären.

3. Modifikation der 4. gesellschaftsrechtlichen Richtlinie

3.1. Regelungsnotwendigkeit oder Subsidiarität

Soweit argumentiert wird, das Prinzip der Subsidiarität gemäß Art. 5 EG gebiete, die Vereinheitlichung der Rechnungslegungsvorschriften auf Großunternehmen zu beschränken und die Regelungen für kleine und mittelgroße Unternehmen den Mitgliedstaaten allein zu überlassen, erscheint dies auf den ersten Blick plausibel. Dies setzte jedoch voraus, daß nur Großunternehmen grenzüberschreitend tätig sind. Aber auch mittelständische Unternehmen können grenzüberschreitend tätig sein und profitieren von einer Harmonisierung, zum Beispiel beim Unternehmenskauf in einem anderen Mitgliedstaat. Ein Unternehmen hat weniger Probleme, ein anderes Unternehmen zu erwerben, wenn Rechnungslegungsvorschriften gemeinschaftsweit gelten. Sollte diese Vereinheitlichung künftig nur noch weiter für Großunternehmen dienen, verschlechterten sich die Marktzugangsmöglichkeiten für mittelständische Unternehmen, die auch grenzüberschreitend tätig sind. Denn ähnlich wie die Beseitigung unterschiedlicher Normen dienen einheitliche Rechnungslegungsvorschriften der Vereinfachung der Niederlassung in einem anderen Mitgliedstaat. Dies beginnt bereits bei der Organisation der Buchhaltung, die nicht in jedem Mitgliedstaat anderen Regelungen unterläge, was einen einheitlichen Kontenplan ermöglichte, der wiederum unterjährige Vergleichbarkeit der Buchhaltung und damit der Erfolgskontrolle erleichterte. Wer die Schwierigkeiten relativ kleiner Tochterunternehmen mit

²⁶ Vgl. hierzu *Beul*, FS. Hanisch, 29 f. im Zusammenhang mit Beratungssituationen zwischen Italien und Deutschland.

nur wenigen Mitarbeitern in der Buchhaltung kennt, die außer den nach örtlichen Vorschriften notwendigen Aufzeichnungen auch noch monatlich Bericht an die Muttergesellschaft nach deren Vorgaben erstatten müssen, wird ohne weiteres nachvollziehen können, welche Erleichterung es wäre, wenn die Vergleichbarkeit allein anhand der Buchhaltung sichergestellt wäre.

Auch die grenzüberschreitende Tätigkeit im Waren- und Dienstleistungsverkehr könnte den Marktteilnehmern durch einheitliche Informationsgrundlagen erleichtert werden.²⁷

Das Ziel des Gemeinschaftsrechts ist die Herstellung eines einheitlichen Binnenmarkts. Der Mittelstand darf hiervon nicht ausgeschlossen werden. Der Mittelstand muß bereits Sprachprobleme und steuerliche Unterschiede überwinden. Ein zusätzlicher Kostenfaktor resultiert aus unterschiedlichen materiellen Bilanzierungsnormen, was – wie ausgeführt – sich auch im Fall des Unternehmenskaufs als problematisch herausstellt, da die Jahresabschlüsse nicht vergleichbar sind. Einheitliche Bilanzierungsnormen führen zu besser vergleichbarer Information. Auch die Prüfungsnormen wären vereinheitlicht, wodurch sich wiederum die Prüfungskosten verringerten, da die Software der Abschlußprüfer lediglich übersetzt werden müßte und nicht mehr eine quasi doppelte Abschlußprüfung nach beiden Normsystemen, dem der Tochter- und dem der Muttergesellschaft notwendig wäre. All dies führte zu einer Vereinfachung grenzüberschreitender Betätigung des Mittelstands.

Daher wirkt das Argument der Subsidiarität eher vorge-schoben, um dem Mittelstand gegenüber den Großunternehmen weitere Nachteile im grenzüberschreitenden Bereich zu bereiten.

Das Argument kann lediglich für Kleinstunternehmen gelten, die selten grenzüberschreitende Bezüge aufweisen. Hier kann eine Erleichterung der Rechnungslegung jedem Mitgliedstaat überlassen bleiben.

3.2. IFRS/IAS

Derzeitiger Stand

Die Internationalen Rechnungslegungsstandards (International Accounting Standards [IAS] bzw. International Financial Reporting Standards [IFR]) (IFRS/IAS) werden vom International Accounting Standards Board (IASB) entwickelt.²⁸ Die Grundstruktur des IASB ist durch drei Organe gekennzeichnet, die IASB Trustees, den IASB und das IFRIC. Die 22 Trustees, darunter Wirtschaftsprüfer, Analysten, Professoren und Bilanzersteller, nominieren und kontrollieren den IASB. Die Trustees sind ehrenamtlich tätig und bestimmen nach anfänglicher Auswahl durch ein Nominierungskomitee zukünftige neue Mitglieder durch Zuwahl (Koop-

tion). Der Board besteht überwiegend aus hauptamtlichen Mitgliedern. Er nimmt Berichte des International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC, früher SIC) zu den Interpretationen einzelner IFRS/IAS entgegen, entscheidet aber selbst über die Veröffentlichung und damit das Wirksamwerden dieser IFRIC. Ebenso entscheidet er über Veröffentlichung und Wirksamwerden der Standards. Es handelt sich somit um eine privatrechtlich organisierte Institution, die ihrerseits über keinerlei demokratische Legitimation verfügt. Die Anerkennung der IAS/IFRS für die EG erfolgt im Wege der Komitologie.²⁹

3.2.1. Demokratische Entscheidungen zur möglichen Übernahme der Standards ins Gemeinschaftsrecht

Derzeit wird die Frage aufgeworfen, ob diese Standards als allgemeine, alle Unternehmen bindende Rechnungslegungsgrundsätze in das Gemeinschaftsrecht übernommen werden sollten. Unabhängig von dem grundsätzlichen Problem der demokratischen Legitimation,³⁰ ist es auch fraglich, ob eine solche Übernahme opportun erscheint. Es handelt sich nicht allein um eine fachliche Entscheidung, sondern um eine demokratisch zu legitimierende Grundentscheidung. Dafür sind die unterschiedlichen Zielrichtungen der Informationspflichten einerseits gegen den Gläubigerschutz andererseits abzuwägen. Dies läßt das gesamte Spannungsverhältnis offenbar werden zwischen behütendem Schutz des Verbrauchers einerseits und dem Vertrauen in den mündigen, informierten Bürger andererseits. Beides zusammen ist nicht erreichbar. Auch hat das Scheitern vieler Regelungen, die bis ins Kleinste gingen, gezeigt, daß derartige detaillierte Einzelfallregelungen keine zusätzliche Rechtssicherheit garantieren, sondern oft mehr Schlupflöcher eröffnen als Generalklauseln. Im Gegenteil erwecken derartige Einzelfallregelungen immer wieder den Eindruck, daß alles lückenlos geregelt ist. Demgegenüber eröffnen Generalklauseln die Möglichkeit individueller Anpassung an den konkreten Einzelfall. Insoweit wird auch augenfällig, daß Abschlußprüfer nur innerhalb der Grenzen handeln können, die ihnen die Normgeber zugestehen. Als Beispiel mögen die jüngsten Entwicklungen im Bewertungsrecht dienen³¹, die normalerweise als Betrug der Strafverfolgung ausgesetzt wären (§ 263 StGB), im Zuge der kreativen Bilanzierungsstandards jedoch zur Norm erhoben, von den der Abschlußprüfern nicht mehr beanstandet werden können; welche glückliche Fügung, entspannt dies doch das Haftungsrisiko mit dem daraus folgenden positiven Einfluß auf Versicherungsprämien. Andererseits

27 S.o. 2.3.

28 Vgl. hierzu ausführlich m. w. N. Beul, steueranwaltsmagazin 2008, 46 ff.

29 Zur Kritik s.o. 2.2 m.w.N.

30 S.o. 2.2 m.w.N.

31 S.u. 3.2.3 zur Frage der Bewertung nicht marktgängiger Vermögensgegenstände.

wird der Abschlußprüfer zum Prügelknaben, wenn die Bilanzierungsvorschriften versagen. Warum hat er das nicht vorhergesehen? Muß er das? Nein, er muß die Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften prüfen, nicht ob der Gesetzgeber ordentlich oder schlampig arbeitet. Hierzu fehlt ihm als Prüfer (leider?) die demokratische Legitimation.

Zudem stellt sich die zusätzliche Problematik der Einstellung zu einem Unternehmen. Betrachtet man ein Unternehmen nur als Vehikel zu einer möglichst schnellen Geldvermehrung zugunsten der Anteilseigner, die im Falle ausbleibender Gewinne ihr Geld sofort abziehen dürfen oder sieht man es auch als organisches Geflecht von menschlichen Beziehungen, dem man auch eigene Interessen zugestehen muß.³²

3.2.2. Intransparenz, „künstliche“ Bewertungen und falsche Anreize

Die derzeitige Tendenz bei der Änderung der Bewertungsregelungen und die Diskussion um deren weitere Modifizierungen nehmen erschreckende Ausmaße an. Unter dem Eindruck der globalen Finanzkrise wird nur unzureichend erörtert, inwieweit die materiellen Bilanzierungsregelungen mit ihrer Undurchsichtigkeit und Intransparenz zu dem Desaster beigetragen haben. Das Regelungswerk der IAS/IFRS ist nur noch für Experten verständlich und auch für diese nur eingeschränkt. Die Fülle der Informationen, die mit der Aufweichung traditioneller strenger Bilanzierungsregeln einhergehen, führt dazu, daß die vermeintlich höhere Transparenz im Ergebnis verschleiert, weil viele nicht in der Lage sind, das alles zu verstehen, und andere nicht willens sind, sich alles durchzulesen. Darüber hinaus haben die Aufwertungsrallies, die die Fair-value-Bewertungen der IAS/IFRS zuließen, zum Ausweis tatsächlich unrealisierter Gewinne geführt, die teilweise ausgeschüttet und dadurch dem Eigenkapital des Unternehmens entzogen wurden. Oder aber es wurden Fair-value-Bewertungen von Vermögensgegenständen vorgenommen, für die kein Markt existierte, indem man einen solchen simulierte. Wer jedoch die Aufwärtsbewegungen laut bejubelte, beginnt jetzt die Abwärtsbewegungen zu bejammern und zu beschimpfen, ja sie sogar mit verantwortlich zu machen für die globale Krise. Es wird suggeriert, eine Änderung der Bewertung dahingehend, daß Verluste nicht mehr ausgewiesen werden müssen, sondern teilweise nicht zur Kenntnis genommen werden sollen, führe zur Markterholung. Unter dem Druck der Banklobby entschied daher der Financial Accounting Standards Board (FASB), daß die Bewertung zu Marktpreisen (mark-to-market) in gewissen (inaktiven) Kategorien gelockert werden kann.³³ Hierdurch fühlte sich Europa bei der Rechnungslegung in eine relativ schlechtere Position versetzt, da die Lockerung des amerikanischen FASB im «Mark-to-market»-Bereich nur in den USA gilt. Nunmehr sind folgerichtig derartige Bestrebungen auch in Europa zu vermerken.³⁴ Man sollte doch ehrlicherweise zu-

geben, daß hohe Ausweise nicht realisierter Gewinne in volatilen Märkten zwangsweise ebenso hohe Verlustausweise nach sich ziehen können. Wenn dann in der Euphorie die Gewinne immer höher werden, führt die Panik zu umgekehrten Ausschlägen. Statt daher in der Krise zu derartigen Mitteln zu greifen, sollte man dazu übergehen, die Ursache für die Ausschläge aufgrund übertriebener Euphorie und Panik einzudämmen.

Dabei stellt sich naturgemäß die Frage der richtigen Periodenabgrenzung, d. h. in welchen Zeitabschnitten Erfolge oder Mißerfolge eines Unternehmens zu ermitteln sind. Langfristige Strategien wirken sich auch erst langfristig aus, stark zyklisch schwankende Branchen können keine gleichmäßigen Periodenergebnisse erwirtschaften. Aber diese Schwankungen wurden von den Verantwortlichen – nach der praktischen Erfahrung der letzten zwei Jahrzehnte – immer wieder ausgenutzt, um Bonuszahlungen zu erzielen, gerade wenn Boni von Quartalszahlen abhingen. Dies nutzten deutsche Mittelständler gerade im Verhältnis zu amerikanischen Lieferanten auch geschickt aus. Das Szenario war immer ähnlich. Der Verkäufer des Lieferanten rief an, um flehentlich um Aufträge im ablaufenden Quartal zu bitten. Der deutsche mittelständische Kunde wies darauf hin, daß er nichts benötige. Daraufhin wurde mit zukünftigen Boni, langen Zahlungszielen oder sonstigen Anreizen geworben. Dies wiederum führte zu einem Vorzieheffekt beim deutschen Kunden, der in einer späteren Periode zwingend weniger bestellte. Dies mußte zu irgendeiner Zeit dazu führen, daß die angestrebten Quartalszahlen nicht mehr erreicht werden konnten, weil die Kunden nicht immer mehr vorziehen konnten. In einer solchen Periode waren die Ergebnisse überproportional rückläufig, was für die Bonusbezieher insgesamt irrelevant wurde, da die Boni nicht negativ wurden. Die Summe der Boni aller Perioden zusammen war hierdurch höher, als die Berechnung der Boni aus dem Gesamtergebnis aller Perioden ergeben hätte. Beispiel: Ein Bonus von 10% wird auf der Basis von Quartalsergebnissen (Gewinnen) bezahlt. Folgende Ergebnisse werden erzielt: Im ersten Quartal Gewinn 1 Mio, im zweiten Quartal Verlust 1 Mio, im dritten Quartal wiederum 1 Mio Gewinn, im vierten Quartal erneut Verlust 1 Mio. Als Resultat sind 200.000 Bonuszahlungen fällig. Bei Berechnung des Bonus auf der Basis des Jahresergebnisses wäre dieser gleich null.

32 Selbst wenn man weit von der übertriebenen Forderung nach endlosem Dienst des Eigentums an der Allgemeinheit entfernt ist, erscheint der Grundsatz des Art. 14 II GG sinnvoll, allein schon aus Gründen der generellen Allgemeinwohlverpflichtung.

33 NZZ vom 6.4.2009.

34 Vgl.: www.standardsetter.de/drsc/docs/press_releases/090409_DSR_Pospapier_Finanzmarktkrise.pdf.

3.3. Prüfungspflicht für mittelständische und unternehmergeführte Gesellschaften

Um diese Frage einigermaßen sinnvoll zu beantworten, ob man die Prüfungspflicht für mittelständische und unternehmergeführte Gesellschaften abschaffen soll, muß man erst die Frage nach der Zielrichtung der Prüfungspflicht beantworten:

Will das Recht den Gläubigerschutz betonen oder soll die Anlegerinformation gestärkt werden?

Soweit die Anlegerinformation wesentlich im Vordergrund steht, wäre eine Prüfungspflicht eher entbehrlich.

Der Normgeber will verlässliche Informationen für die Adressaten des Jahresabschlusses. Dies ist ohne Prüfung nicht gewährleistet. Adressat ist auch der Gläubiger, was sich aus der Offenlegungspflicht ergibt, denn der Anleger hat ein spezielles Informationsrecht. Gerade bei unternehmergeführten Gesellschaften erscheint eine Prüfungspflicht notwendig, damit die offengelegten Zahlen verwertbar sind und nicht manipulativ eingesetzt werden.

Da das Rechnungswesen im Mittelstand meist als nebensächlich angesehen und daher oft vernachlässigt wird, was sich oft schon in der Besetzung der Buchhaltung mit unzureichend ausgebildeten Mitarbeitern zeigt. Dies birgt ein erhebliches Fehlerpotential bei den Jahresabschlüssen. Will man die Prüfungspflicht abschaffen, müßte man konsequent auch auf die Offenlegung verzichten.

Man könnte jetzt die Vermutung äußern, hier werde deshalb so argumentiert, damit den mittelständischen Abschlußprüfern keine Prüfungsaufträge verlorengehen. Dies ist jedoch unzutreffend. Denn einerseits ist es von der Rendite her kein großer Unterschied, ob man ein prüfungspflichtiges Unternehmen prüft oder eine eingeschränkte Prüfung ohne Bestätigungsvermerk durchführt. Im letzteren Fall ist das Risiko geringer und die Mandantenakzeptanz größer. Denn die Beschäftigung mit der ungeliebten Buchhaltung erzeugt in vielen mittelständischen Unternehmen starke Aversionen, da sie nach ihrer Auffassung nur von wichtigeren Aufgaben, wie Expansion und Vertrieb, abgelenkt werden, ohne daß dies Rendite brächte, sondern dazu auch noch Kosten verursacht. Weist man auf Mängel in der Buchhaltung hin, hat man als Überbringer der schlechten Nachricht einen schwierigen Stand, weil es nach Auffassung des Mandanten Aufgabe des Abschlußprüfers, den er als Berater sieht, ist, eventuelle Fehler ohne großes Aufheben auszubügeln. Die Pflichtprüfung gefährdet daher ein Mandat eher als eine eingeschränkte Prüfung. Zudem besteht das Risiko der Überprüfung durch Qualitätskontrollprüfer. Wenn dann der Spagat zwischen stetigem Drängen auf Verbesserung des Buchhaltungssystems und Korrektur festgestellter Fehler problematisch er-

scheint, können sich berufsrechtliche Probleme ergeben. Denn bei einer hohen Anzahl fehlerhafter oder unterlassener Buchungen, die auf Anregung des Abschlußprüfers korrigiert wurden, wird seitens des Qualitätskontrollprüfers oft die Frage aufgeworfen, ob der Abschlußprüfer nicht unzulässigerweise an dem Abschluß erstellend mitgewirkt hat.

Trotzdem erscheint es für das Unternehmen gerade bei einer starken Unternehmerpersönlichkeit besser, wenn frühzeitig über die Pflichtprüfung ein Anpassungsdruck aufgebaut wird, der zu einer stetigen Verbesserung des Rechnungswesens zwingt. Hierdurch werden die Voraussetzungen für den Fortbestand des Unternehmens verbessert, da die Frühwarnfunktionen und Kontrollmechanismen besser funktionieren. Darüber hinaus sollte nicht die Hilfestellung von Seiten des Abschlußprüfers durch die Keule strafrechtlicher Sanktionen ersetzt werden.

3.4. Vereinheitlichung der Rechnungslegungsvorschriften in Fortführung der Richtlinie als Alternative

Es erscheint daher als beste Lösung, die Rechnungslegungsvorschriften konsequent zu vereinheitlichen. Dabei böte sich an, die 4. und 7. gesellschaftsrechtliche Richtlinie als Grundlage zu nehmen und diese Regelungen weiter vereinheitlicht als Verordnung neu zu fassen. Damit wäre das Problem der mangelnden demokratischen Legitimation, das mit dem Komitologieverfahren verbunden wäre, behoben. Möglicherweise könnte die Mitverantwortung der materiellen internationalen Rechnungslegungsvorschriften für die derzeitige Finanzkrise ein zusätzliches Argument bieten, klare und überschaubare Regelungen einzuführen, unter stärkerer Berücksichtigung der bewährten Regeln des Vorstands- und des Imparitätsprinzips.

4. Förderung neuer Strukturen für Prüfungsgesellschaften

Die Europäische Kommission beschäftigt sich mit der Frage, wie der derzeitige Markt für Abschlußprüfer weiteren Teilnehmern auch im grenzüberschreitenden Bereich geöffnet werden kann. Teilweise ist die Beschränkung des Marktzugangs für mittelständische Abschlußprüfer – wie dargelegt³⁵ – bereits im materiellen Recht der Rechnungslegungsvorschriften begründet. Darüber hinaus sind die Strukturen der „big four“ geeignet, den Wettbewerb zu behindern, da diese die Qualitätssicherungssysteme in manchen Mitgliedsstaaten³⁶ dazu instrumentalisieren, kleinere Konkurrenten vom Markt zu verdrängen. Dies wird dadurch erreicht, daß

35 S.o. 2.3.2.

36 Vgl. *Gschrei*, Blindflug in der Zeitenwende, wp.net Magazin 2009, 9.

Qualitätssicherungsanforderungen aufgestellt werden, die für Großprüfungen gewiß geeignet sind, bei mittelgroßen Gesellschaften, bei denen der Abschlußprüfer selbst die wesentlichen materiellen Punkte mitprüft, jedoch vollkommen überflüssig. Durch die kritiklose Übernahme der ISA würden zusätzliche Marktzugangshindernisse aufgebaut. Auch die immer komplexeren Regeln der IFRS/IAS führen zu zusätzlichen Barrieren, da diese Bestimmungen ebenfalls von den Repräsentanten der „big four“ dominiert werden. Hierbei werden Regelungen geschaffen, die in ihrer Komplexität mehr verschleiern als verdeutlichen. Wegen dieser Komplexität wiederum ist es relativ einfach, über die Kontrollgremien, die z. B. in Deutschland auch weitgehend von Mitarbeitern der „big four“ dominiert werden, angebliche Verstöße gegen IFRS/IAS-Regeln zu monieren und damit Konkurrenz aus dem Markt zu drängen.³⁷ Daher müßten auch vor diesem Hintergrund die materiellen Regelungen vereinheitlicht werden und für alle Marktteilnehmer gelten.

Soweit die Kommission die Frage aufwirft, ob man Investoren erlauben solle, sich an Prüfungsgesellschaften zu beteiligen³⁸, erscheint Skepsis angebracht. So ist anzumerken, daß der Abschlußprüferberuf ein freier Beruf ist, dessen Berufsangehörige ein relativ hohes Maß an Unabhängigkeit gegenüber Gewinnoptimierungsgesichtspunkten aufweisen sollten. Das bedeutet selbstverständlich nicht die Aufforderung zur Ablegung der Armutsgelübde, ein angemessenes Honorar ist auch erforderlich, um die Unabhängigkeit zu wahren. Sobald ein Investor eine Beteiligung eingeht, wird er dies unter dem Aspekt der Rendite betrachten. Hier werden die Angehörigen der „big four“, die laufend ihre Umsatzplanungen und -steigerungen im Auge behalten müssen³⁹, genauso wie in großen Anwaltskanzleien auch, weniger Bedenken sehen. Der Lösungsansatz dürfte eher darin zu sehen sein, das Potential der kleineren Abschlußprüfer zu nutzen und zu bündeln. Hierzu reicht es nicht aus, diese zu einem neuen Anbieter zusammenzuwerfen. Vielmehr müssen diese konzeptionell in den Abschlußprüfungsprozeß eingebunden werden, ohne sie in das Korsett der großen Netzwerke zu zwingen, die oftmals gerade von diesen Berufsangehörigen abgelehnt werden. Grundsätzlich sollte der Ansatz über ein genossenschaftlich strukturiertes Koordinationscenter gesucht werden, das die benötigten Kapazitäten plant und trägt. Allerdings sollte jeder, der eine Prüfung federführend leitet, Kollegen in anderen Staaten in Anspruch nehmen dürfen, die er auswählt. Denn gerade der Umstand, daß er es im bisherigen System nicht darf, bewegt viele Berufsangehörige, die „big four“ zu verlassen und sich lieber in kleinen Strukturen zu betätigen. Aus einer solchen zentral koordinierten, aber auch dezentral organisierten Struktur heraus könnten die mittelständischen Berufsträger auch größere Arbeitseinheiten bilden, um Abschlußprüfungen international durchzuführen. Ein weiterer Aspekt bestünde darin, die Ausbildung junger Berufsträger zu internationalisieren. Dies geschieht derzeit

durch Bildung von speziellen Teams für jeweils ein anderes Land. Diese sind jedoch oft nicht in der Lage, komplexere Lösungen für das Gebiet mehrerer Staaten zu erarbeiten. Wünschenswert wäre der Aufbau von interdisziplinären Beratungszentren, an denen Berufsträger unterschiedlichster Nationalität bei der Lösung komplexer Probleme zusammenarbeiten können. Dies wiederum kann zu einer Vertiefung der späteren Zusammenarbeit im weiteren Berufsleben führen, da das persönliche Vertrauensverhältnis wesentlich gestärkt würde.

Zu überlegen wäre daher, ob derartige Strukturen nicht im Wege der Förderung kleiner und mittelständischer Unternehmen begleitet werden könnten.

5. Zusammenfassung

Die Implementierung der ISA in das Gemeinschaftsrecht im Komitologieverfahren erscheinen ebenso problematisch wie die der IFRS/IAS, da der Basisrechtsakt zu unbestimmt ist und es daher an einem demokratisch legitimierten Verfahren fehlt. Dies hätte nach deutschem Verfassungsrecht Folgewirkungen, da eine solche Umsetzung als ausbrechender Rechtsakt anzusehen wäre, sollte der EuGH sie trotzdem als wirksam ansehen.

Faktisch schaffen die unterschiedlichen Rechnungslegungsnormen immer noch Barrieren, grenzüberschreitend tätig zu werden. Dies gilt insbesondere für den Mittelstand, für den einheitliche Rechnungslegungsvorschriften eine bürokratische Erleichterung darstellten, keinesfalls ein Hindernis, zumal auch die Rahmenbedingungen der Abschlußprüfungen vereinheitlicht würden. Dabei macht es keinen Sinn, die Normen der Prüfungsstandards vor denen des materiellen Rechts der Rechnungslegung zu vereinheitlichen, weil erstere auf letzteren aufbauen. Vielmehr erscheint es sinnvoll, den Auswüchsen der internationalen Rechnungslegungsstandards endlich Einhalt zu gebieten, da diese mitursächlich für die derzeitige Finanzkrise sind.

Eine Befreiung von der Prüfungspflicht für mittelständische und unternehmergeführte Unternehmen kann nicht

37 Vgl. *Gschrei*, Blindflug in der Zeitenwende, wp.net Magazin 2009, 9.

38 http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/market/oxera_consultation_en.pdf.

39 Dies führt bei den „big four“-Gesellschaften dazu, die gesetzlichen Honorare bei Abschlußprüfungen durch Beratungsaufträge quer zu subventionieren. Dies belegt die Erlösauswertungen 2007 (vgl. *Gschrei*, WP-Rating, wp.net Magazin 2009, 21 ff). Im Ergebnis können hierdurch die die Aufträge vergebenden Vorstände wieder Einfluß auf den Abschlußprüfer nehmen, eines Umstand, den man eigentlich vermeiden wollte, um die Funktion der Abschlußprüfung nicht durch Abhängigkeiten zu entwerten. Wenn Berufsfremde als Gesellschafter Gewinnmaximierung anstreben, wird sich das Problem der Beeinflussbarkeit eher noch verschärfen.

im Sinne dieser Unternehmen sein, da das langsame Heranführen an Ordnungsstrukturen und Rechnungslegungsvorschriften nur so erreicht werden kann und der Gläubigerschutz eine wesentliche Rolle spielt. Ansonsten würde die Kontrolle durch den Abschlußprüfer auf die Sanktion durch die Strafverfolgungsbehörden verlagert.

Die Rechnungslegungsvorschriften sollten daher nach mehr als zwei Jahrzehnten nunmehr als Verordnung gefaßt werden, um als Kodifikation einheitliche Geltung zu erlangen.

Zuletzt ist die Überlegung der Kommission, Investoren die Möglichkeit zu eröffnen, sich an Prüfungsgesellschaften zu beteiligen, geeignet, eine Diskussion in Gang zu setzen. Allerdings hieße dies, den Teufel mit dem Beelzebub auszutreiben. Eher sollten Wege gesucht werden, neue Strukturen zu schaffen, die das Potential der mittelständischen Abschlußprüfer nutzen, ohne sie in das Korsett der großen Netzwerke einzuzwängen. Dabei muß insbesondere die Möglichkeit geboten werden, persönliche Vertrauensbeziehungen zu nutzen und diese auch gezielt zu fördern.

GmbH-Reform: Inländische Geschäftsanschrift gewerbsteuerpflichtig?

Sabine Unkelbach-Tomczak, Rechtsanwältin und Fachanwältin für Steuerrecht, Frankfurt am Main

Durch die **GmbH-Reform 2008** wurde der Begriff der „inländischen Geschäftsanschrift“ neu in das „Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG)“, in das Aktiengesetz (AktG) und in das Handelsgesetzbuch (HGB) eingeführt. Für neu gegründete und bereits bestehende GmbH und Aktiengesellschaften ergibt sich die Frage, wie dieser neue Begriff nach dem Gesellschafts-, Handelsregister- und Steuerrecht zu verstehen ist und wie er sich in der Rechtsanwendung auswirkt. Eine einheitliche rechtliche Anwendung im Zivil- und Steuerrecht könnte vor allem deshalb zu Schwierigkeiten führen, weil der Begriff in das Steuerrecht nicht eingeführt wurde.

A. Gesellschaftsrecht

Das „Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Mißbräuchen“ – kurz als **MoMiG** bezeichnet – trat am 1. November 2008 in Kraft (BGBl. I 2008, S. 2026). Diese Reform des GmbH-Gesetzes ist die umfassendste seit seinem Bestehen seit dem Jahr 1892.

Durch das MoMiG wurden neben dem GmbHG beispielsweise auch das Einführungsgesetz zum GmbHG, das Handelsgesetzbuch (HGB), das Einführungsgesetz zum HGB, die Handelsregisterverordnung (HRV), das Aktiengesetz (AktG), das Einführungsgesetz zum Aktiengesetz (EGAktG), die Zivilprozeßordnung (ZPO), die Insolvenzordnung (InsO) und die Abgabenordnung (AO) geändert. Weitere Steuergesetze sind nicht erfaßt.

I. Ziel der GmbH-Reform

Ein Ziel der GmbH-Reform ist die Deregulierung und Modernisierung der Rechtsform der GmbH als Kapitalgesellschaft und die Steigerung ihrer Wettbewerbsfähigkeit für den internationalen Rechtsverkehr im Vergleich zu konkurrierenden ausländischen Rechtsformen. Das andere Ziel ist ein besserer Schutz der Rechtsform der GmbH vor Mißbrauch. Hier geht es in erster Linie um den Mißbrauch durch sogenannte „Fimenbestatter“, welche eine GmbH in wirtschaftlichen Schwierigkeiten einer ordnungsgemäßen Insolvenz und Liquidation entziehen, indem sie die Geschäftsführer abberufen und das Geschäftslokal aufgeben (Bundestagsdrucksache 16/6140, Begründung, S. 25, 26). Dieser Mißbrauch soll auf zweierlei Weise verhindert werden: Zum einen wird in diesen Fällen die Zustellung an die GmbH erleichtert. Andererseits werden im Falle der Führungslosigkeit und Insolvenzureife der GmbH ihre Gesellschafter verpflichtet, den Insolvenzantrag zu stellen. Außerdem werden die Geschäftsführer verpflichtet, der GmbH solche Zahlungen zu erstatten, welche die Geschäftsführer an die Gesellschafter geleistet haben und die zur Zahlungsunfähigkeit der GmbH führen mußten.

Damit wird der GmbH als Betätigungsform mittelständischer Unternehmen in besonderem Maß Rechnung getragen. Die GmbH ist die im deutschen Mittelstand beliebteste Rechtsform. Dafür spricht, daß es in Deutschland etwa 900.000 Gesellschaften dieser Rechtsform gibt.