

Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers –
eine Untersuchung der europäischen und deutschen Gesetzeslage unter Berücksichtigung des
IESBA Code of Ethics und der neuesten Reformvorhaben der EU-Kommission

Inauguraldissertation
zur Erlangung des akademischen Grades
eines Doktors der Rechte

durch die Rechtswissenschaftliche Fakultät
der Westfälischen Wilhelms-Universität zu Münster

vorgelegt von:

Fabian Drescher
Münster

2014

Erster Berichterstatter: Prof. Dr. Ingo Saenger

Zweiter Berichterstatter: Prof. Dr. Matthias Casper

Dekan: Prof. Dr. Ingo Saenger

Tag der mündlichen Prüfung: 04. Februar 2014

Inhaltsübersicht

Teil 1: Einleitungsteil (Kapitel A)

A.	Einleitung	1
I.	Die Abschlussprüfung als Teil der Finanzverfassung.....	1
II.	Problemstellung: Vertrauensverlust in die Unabhängigkeit der Abschlussprüfer	3
III.	Gang der Untersuchung.....	7
IV.	Zielsetzung der Bearbeitung	8

Teil 2: Grundlagen der Abschlussprüfung (Kapitel B-D)

B.	Die betriebliche Rechnungslegung	10
I.	Das externe Rechnungswesen	10
II.	Das interne Rechnungswesen.....	11
III.	Nationale Vorschriften zur Rechnungslegung	12
IV.	Nationale und internationale Standards für die Buchführung.....	16
C.	Jahres- und Konzernabschluss als Gegenstand der Abschlussprüfung	20
I.	Jahresabschluss und Lagebericht, §§ 264 ff. HGB	20
II.	Konzernabschluss und Konzernlagebericht	27
III.	Feststellung bzw. Billigung der jährlichen Rechnungsabschlüsse.....	29
D.	Die Abschlussprüfung	40
I.	Gesetzliche Pflicht zur Abschlussprüfung, § 316 HGB.....	40
II.	Freiwillige Abschlussprüfung	42
III.	Zeitlicher Rahmen der Abschlussprüfung.....	43
IV.	Gesetzlicher Prüfungsumfang und -maßstab, § 317 HGB	44
V.	Gesetzliche Berichtspflichten des Abschlussprüfers	50
VI.	Weitergehende Prüfungsstandards für die Abschlussprüfung	55
VII.	Funktionen der Abschlussprüfung	61

Teil 3: Einführung in das Thema Unabhängigkeit des Abschlussprüfers (Kapitel E-G)

E.	Hauptprobleme und Risiken für das Vertrauen in die Abschlussprüfung	64
I.	Überhöhte Erwartungen an die Abschlussprüfung, sogenannte Erwartungslücke	64
II.	Entwicklungen des Prüfungsmarktes und Tätigkeitsfeldes der Wirtschaftsprüfer	66

III.	Unabhängigkeitsrisiken bei der Abschlussprüfung.....	69
F.	Der Begriff der Unabhängigkeit	70
I.	Internationale Definitionen	70
II.	Nationale Definitionen	73
III.	Zwischenergebnis.....	75
IV.	Zusammenfassung und Aufgabenstellung für den Gesetzgeber	75
G.	Hauptrisiken für die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers	77
I.	International anerkannte Hauptrisiken	77
II.	Die einzelnen Risikofallgruppen.....	78
III.	Schutzmaßnahmen	87

Teil 4: Gegenwärtige internationale und nationale Unabhängigkeitsstandards (Kapitel H, I)

H.	Internationale Anforderungen an die Unabhängigkeit der Abschlussprüfer	92
I.	Der Sabarnes-Oxley Act of 2002 (SOA)	92
II.	EU-Gesetzgebung ab 2002.....	99
III.	Der IFAC/ IESBA-Code of Ethics.....	127
I.	Umsetzung der Vorgaben in das deutsche Recht	172
I.	Anforderungen im HGB, §§ 319 ff. HGB.....	172
II.	Anforderungen in der WPO sowie der Berufssatzung der Wirtschaftsprüfer.....	245
III.	Rechtsfolgen der Befangenheit des Abschlussprüfers	255
IV.	Kontrolle der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers.....	276

Teil 5: Aktuelle Entwicklungen und Ergebnisse der Arbeit (Kapitel J, K)

J.	Neueste Rechtsentwicklungen zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers.....	309
I.	Grünbuch der EU über die Abschlussprüfung (Oktober 2010)	309
II.	Entwürfe einer Änderungsrichtlinie sowie einer Verordnung vom 30.11.2011	320
III.	Aktuelle Entwicklungen des Gesetzgebungsverfahrens und Ausblick.....	388
K.	Zusammenfassung und Ergebnisse der Arbeit.....	404
I.	International einheitliche Definition der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers	404
II.	Vier international anerkannte Hauptrisiken für die Unabhängigkeit	404
III.	Vorreiterrolle des Sabarnes-Oxley Act	405
IV.	Unabhängigkeitsstandards für die Abschlussprüfer in der EU	406

V.	Fortentwicklung der internationalen Unabhängigkeitsstandards	407
VI.	Neueste Reformvorhaben der EU-Kommission.....	407
VII.	Aktuelle Tendenzen des Gesetzgebungsverfahrens	409
VIII.	Reformbedarf für den deutschen Gesetzgeber	412

Inhaltsverzeichnis

AbkürzungsverzeichnisXXVI-XXIX

LiteraturverzeichnisXXX-XLIX

Teil 1: Einleitungsteil (Kapitel A)

A.	Einleitung.....	1
I.	Die Abschlussprüfung als Teil der Finanzverfassung.....	1
1.	Prüfungspflicht, § 316 HGB	1
2.	Aufgaben des Abschlussprüfers, § 2 Abs. 1 WPO, §§ 317 ff. HGB	2
3.	Beratungsleistungen neben der Abschlussprüfung, § 2 Abs. 2, 3 WPO, §§ 319 f. HGB	2
II.	Problemstellung: Vertrauensverlust in die Unabhängigkeit der Abschlussprüfer	3
1.	Auslöser: Unternehmenszusammenbrüche und Bilanzskandale.....	3
2.	Reaktion: Vielzahl gesetzgeberischer Maßnahmen	4
3.	Aktualität: Weitere Firmenpleiten trotz nationaler und internationaler Reformen.....	4
4.	Lösung: Verbesserung der Unabhängigkeit des Prüfers	5
5.	Notwendiges Zusammenspiel mit anderen Faktoren	5
a.	Beachtung anderer Faktoren der Abschlussprüfung neben der Unabhängigkeit.....	6
b.	Reformierung anderer Bereiche des Finanzwesens neben der Abschlussprüfung.....	6
III.	Gang der Untersuchung.....	7
IV.	Zielsetzung der Bearbeitung	8

Teil 2: Grundlagen der Abschlussprüfung (Kapitel B-D)

B.	Die betriebliche Rechnungslegung.....	10
I.	Das externe Rechnungswesen	10
1.	Buchführungspflicht.....	10
2.	Doppelte Buchführung	11
II.	Das interne Rechnungswesen.....	11
III.	Nationale Vorschriften zur Rechnungslegung	12
1.	Das dritte Buch des Handelsgesetzbuchs (HGB).....	12
a.	Spezialvorschriften der Rechnungslegung bei Kapitalgesellschaften, §§ 264 ff. HGB	13
b.	Vielzahl an Reformen der HGB-Rechnungslegung	13
c.	Modernisierung durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG)	14
2.	Das Aktiengesetz (AktG) u.a. rechtsformspezifische Sondervorschriften.....	14

3.	Der Deutsche Corporate Governance Kodex (DCGK).....	15
IV.	Nationale und internationale Standards für die Buchführung.....	16
1.	International Financial Reporting Standards (IFRS).....	16
a.	Obligatorische Einhaltung beim Konzernabschluss, § 315a HGB	16
b.	Transformation in nationales Recht durch „Endorsement“-Verfahren.....	17
2.	Die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung (GoB).....	18
3.	Unterschiede zwischen IFRS und GOB für Unternehmen und Abschlussprüfer	18
C.	Jahres- und Konzernabschluss als Gegenstand der Abschlussprüfung	20
I.	Jahresabschluss und Lagebericht, §§ 264 ff. HGB	20
1.	Funktionen.....	20
2.	Grundprinzip	21
3.	Einteilung der Kapitalgesellschaften in Größenklassen, § 267 HGB	21
4.	Neu: Kleinstkapitalgesellschaften, § 267a HGB.....	22
5.	Kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften, § 264d HGB	22
6.	Bestandteile des Jahresabschlusses	23
a.	Bilanz	23
b.	Gewinn- und Verlustrechnung	24
c.	Anhang	24
d.	Kapitalflussrechnung, Eigenkapitalspiegel und Segmentberichterstattung	25
7.	Lagebericht.....	25
a.	Prüfungspflichtige Angaben, § 289 HGB	26
b.	Nicht prüfungspflichtige Erklärung zur Unternehmensführung, 289a HGB	26
II.	Konzernabschluss und Konzernlagebericht	27
1.	Funktion	27
2.	Grundprinzipien	27
3.	Aufstellungspflicht, §§ 290-293 HGB	28
4.	Konsolidierungskreis, §§ 294-296 HGB.....	29
5.	Bestandteile der Konzernrechnungslegung, §§ 297 ff. HGB.....	29
III.	Feststellung bzw. Billigung der jährlichen Rechnungsabschlüsse.....	29
1.	Bestellung des Abschlussprüfers.....	30
a.	Wahl durch die Gesellschafter	30
b.	Erteilung und Annahme des Prüfungsauftrags.....	31
c.	Ausnahme: Gerichtliche Bestellung, § 318 Abs. 4 HGB.....	31
2.	Aufstellung des Abschlusses.....	32

3.	Externe Prüfung des Abschlusses durch den Abschlussprüfer	33
4.	Interne Prüfung durch den Aufsichtsrat bzw. Prüfungsausschuss einer AG	33
a.	Prüfungsumfang des Aufsichtsrats.....	34
b.	Weitere Aufgaben des Aufsichtsrats und Zusammenarbeit mit dem Abschlussprüfer.....	34
c.	Optionale Bildung von Prüfungsausschüssen, § 107 Abs. 3 S. 2 AktG.....	35
d.	Obligatorische Bildung von Prüfungsausschüssen, § 324 HGB.....	36
e.	Unterstützung des Aufsichtsrats durch den Abschlussprüfer.....	36
5.	Feststellung des Jahresabschlusses	37
6.	Offenlegung im elektronischen Bundesanzeiger, § 325 ff. HGB	38
D.	Die Abschlussprüfung.....	40
I.	Gesetzliche Pflicht zur Abschlussprüfung, § 316 HGB.....	40
1.	Prüfung des Jahresabschlusses und Lageberichts, § 316 Abs. 1 HGB	40
2.	Prüfung des Konzernabschlusses und Konzernlageberichts, § 316 Abs. 2 HGB	41
3.	Rechtsfolgen einer unterbliebenen Abschlussprüfung.....	41
4.	Ordnungsgeld zur Erzwingung der Abschlussprüfung, § 335 HGB.....	42
II.	Freiwillige Abschlussprüfung	42
1.	Hauptanwendungsfälle und Zielsetzung	43
2.	Anwendung der Vorschriften zur gesetzlichen Abschlussprüfung.....	43
III.	Zeitlicher Rahmen der Abschlussprüfung.....	43
IV.	Gesetzlicher Prüfungsumfang und -maßstab, § 317 HGB	44
1.	Prüfung der Rechnungslegung, § 317 Abs. 1 HGB	44
a.	Prüfung des Jahresabschlusses, § 317 Abs. 1 S. 3	45
b.	Prüfung des Konzernabschlusses, § 317 Abs. 3 HGB	45
c.	Prüfung des Lageberichts bzw. Konzernlageberichts, § 317 Abs. 2 HGB	46
d.	Erweiterung der Prüfung des Lageberichts gemäß Ziffer 7.2.3 Abs. 2 DCGK	47
2.	Sonderfall: Systemprüfung des Risikofrüherkennungssystems, § 317 Abs. 4 HGB	47
a.	Streitiger Umfang und Ausmaß des Überwachungssystems	47
b.	Abgrenzung vom Risikomanagementsystem und dem internen Kontrollsystem (IKS)	48
c.	Systemprüfung beim Risikofrüherkennungssystem i.S.d. § 91 Abs. 2 AktG.....	49
d.	Rechtmäßigkeitsprüfung beim Risikomanagementsystem	49
V.	Gesetzliche Berichtspflichten des Abschlussprüfers	50
1.	Interner Prüfungsbericht an den Aufsichtsrat, § 321 HGB.....	50
a.	Eingangsteil des Prüfungsberichts, § 321 Abs. 1 HGB	51
b.	Erweiterung der gesetzlichen Redepflicht in Ziffer 7.2.3 Abs. 1 DCGK	52

c.	Hauptteil des Prüfungsberichts, § 321 Abs. 2-4 HGB	52
d.	Offenlegung des Prüfungsberichts bei Unternehmensschieflagen, § 321a HGB	53
2.	Bestätigungsvermerk für die Öffentlichkeit, § 322 HGB	54
a.	Kriterien für das Ergebnis des Bestätigungsvermerks	54
b.	Sonstige Mindestinhalte des Bestätigungsvermerks	55
VI.	Weitergehende Prüfungsstandards für die Abschlussprüfung	55
1.	Nationale Prüfungsstandards durch das Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW)	56
a.	Fehlende Rechtsnormqualität	56
b.	„Faktische Bindung“ der Abschlussprüfer	56
2.	International Standards on Auditing (ISA)	57
a.	Die International Federation of Accountants (IFAC)	57
b.	International Standards on Auditing (ISA)	58
c.	Adaption und Transformation der ISA-Prüfungsstandards	58
d.	Kritik an den ISA-Standards	59
e.	Anpassung der IDW-Standards	60
VII.	Funktionen der Abschlussprüfung	61
1.	Kontroll-, Unterstützungs- und Informationsfunktion	61
2.	Beglaubigungs-, Garantie- und Präventivfunktion	62
3.	Die Abschlussprüfung als Teil einer funktionierenden Corporate Governance	62
a.	Interne Corporate Governance: Unterstützung des Aufsichtsrats	63
b.	Externe Corporate Governance: Beseitigung von Informationsrückständen	63

Teil 3: Einführung in das Thema Unabhängigkeit des Abschlussprüfers (Kapitel E-G)

E.	Hauptprobleme und Risiken für das Vertrauen in die Abschlussprüfung.....	64
I.	Überhöhte Erwartungen an die Abschlussprüfung, sogenannte Erwartungslücke	64
1.	Keine lückenlose Abschlussprüfung	65
2.	Keine systematische Aufklärung von Gesetzesverstößen und strafbaren Handlungen	65
3.	Keine Gewähr für die wirtschaftliche Lage und den Fortbestand des Unternehmens	66
II.	Entwicklungen des Prüfungsmarktes und Tätigkeitsfeldes der Wirtschaftsprüfer	66
1.	Internationalisierung und Konzentration	66
2.	Ausdehnung des lukrativen Dienstleistungsangebots	67
3.	Geringere Honorare für die Abschlussprüfung	68
III.	Unabhängigkeitsrisiken bei der Abschlussprüfung	69
F.	Der Begriff der Unabhängigkeit	70

I.	Internationale Definitionen	70
1.	Definitionen der Europäische Union.....	70
a.	Grünbuch „Rolle, Stellung und Haftung des Abschlussprüfers in der EU“ von 1996	70
b.	EU-Empfehlung „Unabhängigkeit des Abschlussprüfers in der EU“ von 2002.....	71
2.	Definitionen der IFAC	71
a.	Der IFAC-Code of Ethics von 1992.....	72
b.	Der IESBA-Code of Ethics von 2009	72
3.	Definitionen der US-Securities and Exchange Commission (SEC)	73
II.	Nationale Definitionen	73
1.	Keine Definition im HGB	73
2.	Berufsrechtliche Regelungen in WPO und BS WP/vBP	74
III.	Zwischenergebnis.....	75
IV.	Zusammenfassung und Aufgabenstellung für den Gesetzgeber	75
G.	Hauptrisiken für die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers	77
I.	International anerkannte Hauptrisiken	77
1.	Abweichungen im deutschen Recht	77
2.	Zwischenfazit: Vier übereinstimmend anerkannte Risiken	78
II.	Die einzelnen Risikofallgruppen.....	78
1.	Die Gefahr der Selbstprüfung	79
a.	Folgen: Unachtsamkeit und Selbstschutz des Prüfers.....	79
b.	Wichtigste Aufgabe: Trennung zulässiger und unzulässiger Beratungsleistungen	80
2.	Eigeninteressen des Abschlussprüfers	81
a.	Finanzielle Abhängigkeit vom Mandanten	81
b.	Sonstige finanzielle Eigeninteressen.....	82
c.	Sonstige Eigeninteressen und Gefahr der Einschüchterung.....	82
3.	Persönliche Vertrautheit durch Nähebeziehungen zum Mandanten	83
a.	Familiäre und persönliche Nähebeziehungen	84
b.	Sonstige Nähebeziehungen	84
4.	Die Parteilichkeit des Abschlussprüfers.....	85
a.	Interessengleichlauf mit dem Mandanten	85
b.	Interessengegensatz zum Mandanten	86
c.	Einflussnahmen durch den Mandanten	86
III.	Schutzmaßnahmen	87
1.	Nationale und internationale Definitionen	87

2.	Struktur und Arten von Schutzmaßnahmen	88
a.	Schutzmaßnahmen, die von außen vorgegeben werden	88
b.	Schutzmaßnahmen durch den Abschlussprüfer selbst	89
aa.	Allgemeine praxisweite Schutzmaßnahmen	89
bb.	Spezielle auftragsspezifische Schutzmaßnahmen	90
c.	Schutzmaßnahmen des Prüfungsmandanten	91

Teil 4: Gegenwärtige internationale und nationale Unabhängigkeitsstandards (Kapitel H, I)

H.	Internationale Anforderungen an die Unabhängigkeit der Abschlussprüfer	92
I.	Der Sabarnes-Oxley Act of 2002 (SOA)	92
1.	Geltungsbereich des SOA	93
2.	Verbot bestimmter Nichtprüfungsleistungen (Sec. 201).....	94
a.	Zum Schutz vor Selbstprüfungen.....	94
b.	Zur Vermeidung von Managementfunktionen.....	95
c.	Zum Schutz vor Interessenvertretungen und -kollisionen	95
3.	Genehmigung durch das Audit Committee und Berichtspflichten (Sec. 201 f., 204)	96
4.	Interne Rotation (Sec. 203 SOA)	96
5.	Cooling-off-Periode für Wechsel ins Management des Mandanten (Sec. 206).....	97
6.	Veröffentlichung des Honorars des Abschlussprüfers (SEC-VO).....	97
7.	Registrierung und Kontrolle der Prüfer durch eine unabhängige Aufsichtsbehörde	98
8.	Zwischenfazit	98
II.	EU-Gesetzgebung ab 2002.....	99
1.	Empfehlung zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers von 2002	99
a.	Rechtsqualität.....	100
b.	Aufbau und Struktur.....	100
aa.	Rahmenkonzept zur Unabhängigkeit.....	101
bb.	Abschlussprüfer, Prüfungsgesellschaft und Prüfungs- und Auftragsteam.....	101
cc.	Auftragsteam, Weisungsbefugte und Verbund.....	102
c.	Konkrete Vorgaben zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers	102
aa.	Spezielle Gefährdungstatbestände.....	102
(1)	Finanzielle Beteiligungen am Mandanten oder verbundenen Unternehmen.....	103
(2)	Geschäftsbeziehungen zum Prüfungsmandanten	103
(3)	Gleichzeitige Beschäftigung beim Prüfungsmandanten.....	104
(4)	Wechsel zum Prüfungsmandanten	105
(5)	Wechsel zur Prüfungsgesellschaft.....	105
(6)	Nähebeziehungen zum Prüfungsmandanten.....	106

(7) Drohende oder anhängige Rechtsstreitigkeiten mit dem Prüfungsmandanten	107
(8) Langjährige Zusammenarbeit mit Prüfungsmandanten.....	107
bb. Erbringung von Nichtprüfungsleistungen an den Prüfungsmandanten.....	108
(1) Generelle Schutzmaßnahmen	108
(2) Beteiligung an der Erstellung der Buchungsunterlagen oder des Jahresabschlusses	109
(3) Beteiligung an der Entwicklung oder Umsetzung von Finanzinformationssystemen.....	109
(4) Erbringung von Bewertungsleistungen	110
(5) Erbringung von Innenrevisionsleistungen für den Mandanten.....	111
(6) Prozessuale Vertretung des Mandanten.....	111
(7) Unterstützung des Mandanten bei der Einstellung von Führungskräften.....	112
cc. Honorarvorgaben für Prüfungs- und Nichtprüfungsleistungen	113
(1) Honorarveröffentlichung durch den Prüfungsmandanten	113
(2) Unzulässige Honorarformen.....	113
(a) Erfolgshonorare	114
(b) Honorarabhängigkeit	114
(c) Überfällige Honorare.....	115
(d) Unangemessene Honorare.....	115
d. Vergleich mit dem SOA.....	116
2. Modernisierte EU-Abschlussprüferrichtlinie (2006/43/EG) von 2006.....	116
a. Rechtsqualität.....	117
b. Aufbau und Struktur.....	117
c. Konkrete Vorgaben zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers	118
aa. Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaft.....	119
bb. Anforderungen an Prüfernetzwerke, Art. 22 Abs. 2 AP-RL	119
cc. Vorgaben an die Eigentümer von Prüfungsgesellschaften, Art. 24, 3 Abs. 4 AP-RL	120
dd. Beachtung der ISA-Standards bei der Abschlussprüfung, Art. 26 AP-RL	120
ee. Öffentliche Aufsicht über den Berufsstand, Art. 32 ff. AP-RL.....	121
ff. Eingrenzung und Offenlegung der Prüfungshonorare, Art. 25, 49 AP-RL	122
gg. Verschärfte Vorschriften für Unternehmen von öffentlichem Interesse	122
(1) Transparenzbericht, Art. 40 AP-RL	123
(2) Einrichtung eines Prüfungsausschusses, Art. 41 AP-RL.....	124
(a) Grundsätzlich obligatorische Einrichtung	124
(b) Ausnahmen und Befreiungen	124
(3) Unabhängigkeitserklärung und Berichtspflichten, Art. 42 Abs. 1 AP-RL	125
(4) „Cooling-off“ vor Wechsel in Führungsposition des Mandanten, Art. 42 Abs. 3 AP-RL	125
(5) Interne Rotation der verantwortlichen Prüfungspartner, Art. 42 Abs. 2 AP-RL.....	126
(6) Externe Qualitätssicherungsprüfung, Art. 43 AP-RL.....	126

d. Geplante Weiterentwicklung der Vorgaben.....	127
III. Der IFAC/ IESBA-Code of Ethics.....	127
1. Rechtsqualität.....	128
2. Aufbau und Struktur.....	128
a. Teil A: Rahmenkonzept.....	129
b. Teile B und C: Spezifische Vorgaben für die wirtschaftsprüfenden Berufe.....	129
3. Konkrete Vorgaben zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers (Abschnitt 290).....	130
a. Rahmenkonzept zur Unabhängigkeit.....	130
aa. Prüfungspraxis und Prüfungsteam.....	131
bb. Netzwerke und Netzwerkmitglieder.....	132
cc. Einheiten von öffentlichem Interesse.....	132
dd. Nahestehende Einheiten.....	133
ee. Zeitraum der Auftragsbearbeitung.....	134
ff. Sonderfälle: Fusionen und Übernahmen, unbeabsichtigte Verstöße.....	134
b. Anwendung des Rahmenkonzepts zur Unabhängigkeit.....	135
aa. Spezielle Gefährdungstatbestände.....	135
(1) Finanzielle Interessen am Mandanten oder mit diesem verbundenen Unternehmen.....	135
(a) Fälle inakzeptabler finanzieller Interessen.....	136
(b) Sonstige Fälle mit möglichen Schutzmaßnahmen.....	137
(2) Geschäftsbeziehungen zum Prüfungsmandanten.....	137
(a) Kreditgeschäfte und Gewährleistungen.....	138
(b) Sonstige Geschäftsbeziehungen.....	138
(c) Vergleich mit den Ausführungen der EU-Kommission.....	139
(3) Schenkungen und Bewirtungen durch den Mandanten.....	140
(4) Drohende oder anhängige Rechtsstreitigkeiten mit dem Prüfungsmandanten.....	140
(5) Nähebeziehungen zum Prüfungsmandanten.....	141
(a) Differenzierung zwischen Angehörigen der engen und nahen Familie.....	141
(b) Vergleich mit dem Begriff „Familienangehörige“ im EU-Recht.....	142
(6) Wechsel zum Prüfungsmandanten.....	142
(a) Vollzogener Wechsel zum Mandanten.....	142
(b) Strengere Anforderungen bei Unternehmen öffentlichen Interesses.....	143
(c) Bevorstehender Wechsel zum Mandanten.....	144
(7) Langjährige Zusammenarbeit mit dem Prüfungsmandanten.....	144
(a) Grundsätzlich Möglichkeit verschiedener Schutzmaßnahmen.....	144
(b) Zwangsrotation nach sieben Jahren bei Unternehmen von öffentlichem Interesse.....	145
(8) Personalüberlassung an den Prüfungsmandanten.....	145
(9) Wechsel zur Prüfungsgesellschaft.....	146

(a)	Prüfverbot bei Tätigkeit für Mandanten im Berichtszeitraum der Abschlussprüfung.....	146
(b)	Einzelfallbetrachtung bei Tätigkeit vor Berichtszeitraum der Abschlussprüfung.....	147
(10)	Gleichzeitige Beschäftigung beim Prüfungsmandanten.....	147
bb.	Erbringung von Nichtprüfungsleistungen an den Prüfungsmandanten.....	148
(1)	Beteiligung an Managementaufgaben.....	149
(2)	Beteiligung an der Erstellung der Buchungsunterlagen oder des Jahresabschlusses	149
(a)	Zulässigkeit technischer oder mechanischer Unterstützungsleistungen.....	150
(b)	Besonderheiten in Notsituationen.....	150
(c)	Zulässigkeit der üblichen Prüfungstätigkeit	150
(3)	Erbringung von Bewertungsleistungen	151
(a)	Grundsätzliche Möglichkeit zur Risikoreduzierung durch Schutzmaßnahmen.....	151
(b)	Fälle irreversibler Unzulässigkeit.....	152
(c)	Sonderfall: Unterstützung des Mandanten bei Rechtsstreitigkeiten	152
(d)	Sonderfall: steuerliche Bewertungsleistungen	152
(4)	Steuerberatungsleistungen für den Mandanten.....	153
(a)	Erstellung der Steuererklärung.....	154
(b)	Steuerberechnungen zum Zwecke von Buchungen des Mandanten.....	154
(c)	Steuerplanung.....	154
(d)	Prozessuale Vertretung in Steuerangelegenheiten.....	155
(5)	Erbringung von Innenrevisionsleistungen für den Mandanten.....	156
(a)	Verbot der Übernahme von Managementfunktionen	156
(b)	Zulässigkeit sonstiger Innenrevisionsleistungen	157
(6)	Beteiligung an der Entwicklung oder Umsetzung von „IT-Systemen“	157
(a)	Verbot der Übernahme von Managementfunktionen	157
(b)	Zulässige und unzulässige „IT-Dienstleistungen“.....	158
(7)	Prozessuale und außerprozessuale rechtliche Vertretung des Mandanten.....	158
(a)	Außergerichtliche Rechtsberatung.....	159
(b)	Gerichtliche Rechtsvertretung.....	159
(8)	Unterstützung des Mandanten bei der Einstellung von Führungskräften.....	159
(a)	Verbot der Übernahme von Managementfunktionen	160
(b)	Einschränkungen bei Schlüsselpositionen der Rechnungslegung.....	160
(9)	Erbringung von Finanzdienstleistungen für den Mandanten.....	161
(a)	Grundsätzliche Möglichkeit zur Risikoreduzierung durch Schutzmaßnahmen.....	161
(b)	Fälle irreversibler Unzulässigkeit.....	161
cc.	Honorarvorgaben für Prüfungs- und Nichtprüfungsleistungen	162
(1)	Honorarabhängigkeit.....	162
(a)	Verhältnis zwischen Honoraren von einem Mandanten und Gesamthonoraren.....	162
(b)	Honorargrenze: 15 % des Gesamthonorars von Mandanten öffentlichen Interesses	162

(2) Überfällige Honorare.....	163
(3) Erfolgshonorare.....	164
(4) Vorgaben zur praxisinternen Vergütungsvereinbarung und Leistungsbeurteilung.....	165
(5) Unangemessene Honorare.....	165
4. Fortentwicklung des IESBA-Kodex.....	165
a. Rechtsfolgen von Verstößen gegen den Kodex.....	166
b. Interessenkonflikte des Abschlussprüfers.....	166
c. Vorschlag zur Änderung der Definition des „Prüfungsteams“.....	167
5. Zwischenfazit: Vergleich des IESBA-Kodex mit den EU-Standards.....	168
a. Vergleichbares Grundkonzept durch sog. „conceptual framework-approach“.....	168
b. Striktere Vorgaben des IESBA-Kodex für Unternehmen öffentlichen Interesses.....	169
c. Erweiterter Begriff „Unternehmen von öffentlichem Interesse“ im IESBA-Kodex.....	169
d. Weiterer Adressatenkreis des EU-Rechts.....	170
e. Fortentwicklung der internationalen Unabhängigkeitsstandards.....	170
f. Ziel: Weiterentwicklung und Vereinheitlichung der Standards.....	171
I. Umsetzung der Vorgaben in das deutsche Recht.....	172
I. Anforderungen im HGB, §§ 319 ff. HGB.....	172
1. Modernisierung der Unabhängigkeitsvorschriften.....	172
a. Anpassung des § 319 HGB und Einfügung des § 319a HGB durch das BilReG.....	173
b. Anpassung der §§ 319, 319a HGB und Einfügung des § 319b HGB durch das BilMoG.....	173
2. Aufbau und Struktur.....	173
a. Maßgebliches Kriterium der „Besorgnis der Befangenheit“.....	174
b. § 319 Abs. 2 HGB als Generalklausel.....	174
c. Absolute Befangenheitsgründe in §§ 319 Abs. 3, § 319a Abs. 1 S. 1 HGB.....	175
d. Verschärfte Anforderungen für Unternehmen öffentlichen Interesses in § 319a HGB.....	175
3. Konkrete Vorgaben zur Unabhängigkeit, §§ 319 Abs. 2-5, 319a, 319b HGB.....	176
a. Absolute Befangenheitsgründe.....	176
aa. Sinn der Differenzierung.....	177
bb. Spezielle Gefährdungstatbestände.....	177
(1) Finanzielle Beteiligungen am Mandanten oder verflochtenen Unternehmen.....	178
(a) Direkter Anteilsbesitz und indirekte Beteiligung.....	178
(b) Sonstige finanzielle Interessen.....	179
(c) Vergleich mit den internationalen Vorgaben.....	179
(aa) Engere Voraussetzungen für unzulässige direkte Beteiligung im HGB.....	179
(bb) Engere internationale Voraussetzungen für unzulässige indirekte Beteiligung.....	180

(2) Gleichzeitige Beschäftigung beim Prüfungsmandanten	180
(a) Einzelheiten der nationalen Vorgabe	181
(b) Vergleich mit den internationalen Vorgaben	181
(aa) Strenge Anforderungen im Fall der Doppelbeschäftigung	181
(bb) Keine Regelung von Personalüberlassung	182
(cc) Keine Regelung des Wechsels eines Prüfers zum Mandanten	182
(dd) Keine Regelung des Wechsels vom Prüfungsmandanten zur Prüfungsgesellschaft	183
(3) Honorarabhängigkeit	183
(a) Gesamteinnahmen aus beruflicher Tätigkeit als Maßstab	183
(b) Strengere Höchstgrenzen für kapitalmarktorientierte Unternehmen	184
(c) Vergleich mit den internationalen Vorgaben	185
(aa) Keine Honorarobergrenze in den Vorgaben der EU	185
(bb) Honorarobergrenze mit weniger einschneidenden Rechtsfolgen durch das IESBA	185
(d) Kritik an den Höchstgrenzen	186
(4) Langjährige Zusammenarbeit mit Prüfungsmandanten von öffentlichem Interesse	186
(a) Interne Rotation bei Abschlussprüfung in sieben oder mehr Fällen	186
(b) Verantwortlicher Jahresabschlussprüfer	187
(c) Verantwortlicher Konzernabschlussprüfer	187
(d) Verantwortlicher Jahres- und Konzernabschlussprüfer	188
(e) Erstreckung der Rotation auf freiwillige Abschlussprüfungen	189
(f) Umfang des Prüfungsverbots für den einzelnen Wirtschaftsprüfer	189
(g) Vergleich mit den internationalen Vorgaben	190
(h) Rotation des auftragsbegleitenden Qualitätssicherers, § 24d BS WP/vBP	191
(i) Bislang keine externe Rotation im HGB	192
cc. Erbringung von Nichtprüfungsleistungen für den Prüfungsmandanten	192
(1) BGH-Urteil vom 21. April 1997 zur Vereinbarkeit von Prüfung und Beratung	193
(2) Verbotene Nichtprüfungsleistungen bei sämtlichen Abschlussprüfungen	194
(a) Beteiligung an der Erstellung der Buchungsunterlagen oder des Jahresabschlusses	194
(aa) Fälle unzulässiger Mitwirkung	195
(bb) Fälle zulässiger Prüfungstätigkeit	195
(cc) Fälle zulässiger Beratungstätigkeit	196
(dd) Vergleich mit den internationalen Vorgaben	196
(b) Erbringung von Innenrevisionsleistungen für den Mandanten	197
(aa) Unzulässigkeit nur bei Durchführung in verantwortlicher Position	197
(bb) Vergleich mit den internationalen Vorgaben	198
(c) Beteiligung an Managementaufgaben	198
(aa) Verbot von Managementfunktionen, Zulässigkeit von Beratung des Managements	199
(bb) Vergleich mit den internationalen Vorgaben	199

(d)	Erbringung von Finanzdienstleistungen für den Mandanten.....	200
(aa)	Generelle Unzulässigkeit aufgrund eigener Vermögensinteressen.....	200
(bb)	Vergleich mit den internationalen Vorgaben	201
(e)	Erbringung versicherungsmathematischer Leistungen oder Bewertungsleistungen	202
(aa)	Praktische Anwendungsfälle.....	202
(bb)	Unzulässigkeitskriterium der Eigenständigkeit.....	203
(cc)	Vergleich mit den internationalen Vorgaben.....	203
(3)	Verbotene Nichtprüfungsleistungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse.....	204
(a)	Erbringung von Rechts- und Steuerberatungsleistungen für den Mandanten	205
(aa)	Rechts- und Steuerberatungsleistungen i.S.d. § 319a Abs. 1 S. 1 Nr. 2 HGB.....	205
(bb)	Ausmaß: Beratung über das Aufzeigen von Gestaltungsalternativen hinaus.....	206
(cc)	Beratung über die Prüfungstätigkeit hinaus vs. prüfungsnahe Beratungsleistungen	207
(dd)	Unmittelbare, wesentliche Auswirkung auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage	207
(ee)	Weiterhin zulässige Rechts- und Steuerberatungsleistungen.....	207
(ff)	Kein Verbot gerichtlicher Interessenvertretung.....	208
(gg)	Vergleich mit den internationalen Vorgaben zur Rechtsberatung.....	209
(hh)	Vergleich mit den internationalen Vorgaben zur Steuerberatung	210
(b)	Beteiligung an der Entwicklung oder Umsetzung von Finanzinformationssystemen.....	211
(aa)	Begriff Rechnungslegungsinformationssysteme	211
(bb)	Gestaltende Tätigkeit von nicht untergeordneter Bedeutung	212
(cc)	Vergleich mit den internationalen Vorgaben.....	212
dd.	Vorschriften zum Schutz vor Umgehung der Verbote.....	213
(1)	Durch Sozien des Abschlussprüfers	214
(a)	Erfordernis der gemeinsamen Berufsausübung.....	214
(b)	Vergleich mit den internationalen Vorgaben	215
(2)	Durch Beschäftigte des Abschlussprüfers	216
(a)	Beschäftigung einer inhabilen Person bei der Prüfung.....	216
(b)	Vergleich mit den internationalen Vorgaben	217
(3)	Durch Ehegatten oder Lebenspartner des Abschlussprüfers	217
(a)	Voraussetzung: Bestand der Ehe/Lebenspartnerschaft zur Zeit der Prüfung.....	218
(b)	Kein direkter Ausschluss für nahe Familienangehörige.....	218
(c)	Vergleich mit den internationalen Vorgaben.....	219
(4)	Durch Wirtschaftsprüfungsgesellschaften.....	219
(a)	Ausschluss durch Einzelpersonen oder Personengruppen der Prüfungsgesellschaft	220
(b)	Geltung der sonstigen Umgehungstatbestände auch für Prüfungsgesellschaften.....	220
(c)	Vergleich mit den internationalen Vorgaben.....	221
(aa)	Einzelfallabhängige Einbeziehung durch die EU-Kommission.....	221
(bb)	Keine Differenzierung des IESBA durch den Begriff „Prüfungspraxis“	221

(5) Durch Mitglieder des Netzwerks des Abschlussprüfers.....	222
(a) Netzwerk i.S.d. § 319b HGB.....	222
(aa) Zusammenwirken für gewisse Dauer bei der Berufsausübung.....	223
(bb) Verfolgung gemeinsamer wirtschaftlicher Interessen.....	223
(b) Abgrenzung zur Sozietätsklausel	224
(aa) 1. Auffassung: Abgrenzung über Name, Gewinn- und Verlustaufteilung, etc.....	225
(bb) 2. Auffassung: Abgrenzung über Verantwortlichkeit gegenüber dem Mandanten	225
(c) Verbote des § 319b HGB.....	226
(d) „Einflussabhängige“ und „absolute“ Inhabilität.....	226
(e) Vergleich mit den internationalen Vorgaben.....	227
b. Relative Befangenheitsgründe	227
aa. Auslegung und Konkretisierung.....	228
bb. Anwendungsbereich und spezielle Gefährdungstatbestände	228
(1) Geschäftsbeziehungen zum Prüfungsmandanten	229
(a) Vergleich mit den internationalen Vorgaben.....	229
(b) Berufsrechtliche Umsetzung durch § 23 Abs. 1 Nr. 3, 4 BS WP/vBP	230
(2) Verwirklichung von Ausschlussgründen durch nahe Angehörige	231
(3) Wechsel in Führungspositionen des Prüfungsmandanten	231
(a) Vergleich mit den internationalen Vorgaben.....	231
(b) Berufsrechtliche Umsetzung durch § 43 Abs. 3 WPO	232
(4) Fehlleistungen des Abschlussprüfers	233
(a) Konkretisierung durch BGH-Urteil vom 25. November 2002	233
(b) Vergleich mit den internationalen Vorgaben	234
(c) Berufsrechtliche Umsetzung durch § 23 Abs. 2 Nr. 1, 2 BS WP/vBP	235
(5) Weitere Fallgruppen.....	235
(6) Zwischenfazit	236
c. Honorarveröffentlichung für Prüfungs- und Nichtprüfungsleistungen.....	237
aa. Nach § 285 HGB Nr. 17, § 314 Abs. 1 Nr. 9 HGB.....	237
(1) Angabepflichten nach dem BilReG.....	238
(2) Änderungen durch das BilMoG.....	238
(a) Abschlussprüfer i.S.v. § 285 HGB Nr. 17, § 314 Abs. 1 Nr. 9 HGB	239
(b) Berechnetes Gesamthonorar für das Geschäftsjahr	240
(c) Aufschlüsselung des Gesamthonorars in vier Honorarkategorien.....	240
(d) Konzernklausel.....	241
(e) Besonderheiten beim Konzernabschluss	241
(3) Vergleich mit den internationalen Vorgaben.....	242
bb. Nach Ziffer 7.2.1 Abs. 1 S. 2 DCGK	243
d. Unabhängigkeitserklärungen des Abschlussprüfers	243

(aa)	Nach § 321 Abs. 4a HGB	244
(bb)	Nach Ziffer 7.2.1 Abs. 1 S. 1 DCGK	244
II.	Anforderungen in der WPO sowie der Berufssatzung der Wirtschaftsprüfer.....	245
1.	Berufsgrundsätze des Wirtschaftsprüfers, §§ 43 ff. WPO	245
a.	Versagung der Tätigkeit, § 49 WPO	246
b.	Verbot des Wechsels in Schlüsselpositionen des Mandanten, § 43 Abs. 3 WPO	246
c.	Dokumentation der Unabhängigkeit in den Arbeitspapieren, § 51b Abs. 4 S. 2 WPO	247
d.	Transparenzbericht, § 55c WPO	247
(aa)	Mindestinhalt in § 55c Abs. 1 S. 2 WPO	248
(bb)	Weitere Anforderungen an Prüfungsgesellschaften	249
(cc)	Vergleich mit den internationalen Vorgaben.....	249
2.	Konkretisierung der Vorgaben aus HGB und WPO durch die BS WP/vBP	250
a.	Unzulässige Vergütungsformen, § 2 Abs. 2 BS WP/vBP, § 55 WPO.....	250
(aa)	Erfolgshonorare	250
(bb)	Sonstige bedingte oder an Zusatzleistungen geknüpfte Honorare.....	251
(cc)	Sonstige unzulässige Vergütungen	252
(dd)	Vergleich mit den internationalen Vorgaben	252
(1)	Teilweise Überschreitung der internationalen Honorarvorgaben.....	252
(2)	Teilweises Zurückbleiben hinter den internationalen Honorarvorgaben.....	253
b.	Sonstige Vorgaben zum Schutz der Unabhängigkeit, §§ 21 ff. BS WP/vBP	253
(aa)	Konkretisierung der Unabhängigkeitsstandards des HGB.....	253
(bb)	Vereinzelte Abweichungen gegenüber dem HGB	254
III.	Rechtsfolgen der Befangenheit des Abschlussprüfers	255
1.	Keine Nichtigkeit/Anfechtbarkeit des festgestellten Abschlusses.....	255
2.	Ersetzung eines gewählten Prüfers, § 318 Abs. 3 HGB.....	256
a.	Antragsberechtigung	257
b.	Antragsfrist.....	257
c.	Ausschluss der Antragsstellung	258
3.	Kündigung durch den Abschlussprüfer, § 318 Abs. 6-8 HGB	258
4.	Berufsrechtliche Vorgaben an den Abschlussprüfer.....	259
5.	Bußgeld und zivilrechtliche Folgen für den Prüfer.....	259
a.	Anfängliche Inhabilität: Verlust des Honoraranspruchs	260
b.	Nachträgliche Inhabilität: Streitiger Umfang des Vergütungsanspruchs.....	260
(aa)	Literatur: Honoraranspruch für Tätigkeit bis zur Inhabilität	261
(bb)	BGH: Vergütung aufgrund bestehenden Rücktrittsrechts abhängig vom Mandanten	262
c.	Schadensersatzansprüche	262

aa.	Haftung gegenüber der geprüften Gesellschaft aus § 323 Abs. 1 S. 3 HGB	263
(1)	Ausweitung der Anspruchsverpflichteten und -berechtigten	264
(2)	Pflichtverletzung: Verstoß gegen unparteiliche Prüfung, § 323 Abs. 1 S. 1 HGB.....	264
(3)	Verschulden.....	265
(4)	Kausaler Vermögensschaden.....	266
(5)	Haftungssummenbegrenzung, § 323 Abs. 2 HGB	267
(6)	Mitverschulden.....	267
(7)	Verjährung.....	268
(8)	Verhältnis zu deliktischen Ansprüchen des Mandanten gegen den Prüfer.....	269
bb.	Haftung des Prüfers gegenüber Dritten aus allgemeinen zivilrechtlichen Ansprüchen	270
(1)	Vertragliche Haftung: Einbeziehung in den Schutzbereich des Prüfungsvertrags.....	270
(2)	Sonstige mögliche Vertragsansprüche Dritter gegen den Prüfer.....	271
(3)	Deliktische Dritthaftung	271
(4)	Kausale Vermögensschäden Dritter	272
(5)	Mitverschulden und Haftungsobergrenzen des § 323 Abs. 2 BGB.....	272
cc.	Schutz durch Berufshaftpflichtversicherung	273
dd.	Vergleich mit den internationalen Vorgaben	274
(1)	EU-Empfehlung zur Beschränkung der Abschlussprüferhaftung vom 5. Juni 2008.....	274
(2)	Kein Veränderungsbedarf in Deutschland.....	275
ee.	Zwischenfazit: Umstrittener Schutz des Berufsstands durch eingeschränkte Haftung.....	276
IV.	Kontrolle der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers.....	276
1.	Praxisinterne und externe Überwachungsmaßnahmen	277
2.	Interne und externe Qualitätssicherungssysteme.....	277
a.	Reformierung durch die 6. und 7. WPO-Novelle	278
b.	Internes Qualitätssicherungssystem, §§ 55b WPO, 31 ff. BS WP/vBP	278
aa.	Nationale Mindeststandards nach §§ 31-33 BS WP/vBP.....	279
bb.	Konkretisierung zu internen Unabhängigkeitsregelungen durch die VO 1/2006	280
(1)	Vorgaben zur Angemessenheit und Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems.....	280
(2)	Spezielle Vorgaben zur Wahrung der Unabhängigkeit	281
cc.	Vergleich mit den internationalen Vorgaben.....	282
(1)	Erstellung und Verbreitung interner Regelungen zur Wahrung der Unabhängigkeit	282
(2)	Dokumentation und interne Überwachung der Einhaltung des Systems.....	283
c.	Externes Qualitätskontrollverfahren, § 319 Abs. 1 S. 3 HGB, §§ 57a-e WPO	283
aa.	Kontrolle der Qualitätssicherung und Information der Öffentlichkeit	284
bb.	Vergleich mit den internationalen Vorgaben	285
(1)	Artikel 29 und 43 AP-RL	285
(2)	EU-Empfehlungen zur externen Qualitätssicherung vom 6. Mai 2008.....	286

cc.	Rechtsfolgen für den Jahresabschluss und Wahlbeschluss.....	287
dd.	Rechtsfolgen für den Vergütungsanspruch	288
ee.	Schadensersatzansprüche gegen den Abschlussprüfer	289
3.	Nationale Aufsicht über die Abschlussprüfer durch die WPK und die APAK.....	289
a.	Berufsaufsicht der Wirtschaftsprüfer durch die WPK	290
aa.	Verhältnis der Sonderuntersuchungen der WPK zur externen Qualitätskontrolle	291
bb.	Sonderkontrollen i.S.d. § 62b WPO als Teil der Berufsaufsicht.....	292
b.	Fachaufsicht über die WPK durch die APAK.....	292
aa.	Rechtsform, Zusammensetzung und Organisation der APAK	293
bb.	Fachaufsicht und Verhältnis zur WPK.....	293
cc.	Kooperation mit nationalen und internationalen Aufsichtsstellen.....	294
c.	Vergleich mit den internationalen Vorgaben	295
aa.	Umsetzung der öffentlichen Aufsicht i.S.d. Art. 32 ff. AP-RL durch die APAK	295
bb.	Wirksame Aufsicht i.S.d. Art. 30 AP-RL durch erweiterte Befugnisse der WPK.....	295
cc.	Zwischenfazit.....	296
4.	Das Enforcement-Verfahren, §§ 342 b-e HGB.....	297
a.	Kontrolle der Rechnungslegung, aber auch der Wirtschaftsprüfer	298
b.	Prüfungsgegenstand und -umfang.....	298
c.	Erste Stufe: Prüfung der Deutschen Prüfstelle für Rechnungslegung (DPR).....	299
d.	Zweite Stufe: Prüfung der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin)	300
e.	Zwischenfazit	300
5.	Überprüfung der Unabhängigkeit durch den Aufsichtsrat	301
a.	Der Prüfungsausschuss als „Hüter“ der Unabhängigkeit.....	302
b.	Ersetzende Tätigkeit bei der Erteilung des Prüfungsauftrags und Prüferkontrolle.....	303
c.	Kommunikation und Kontrolle im Rahmen der Abschlussprüfung	303
aa.	Kontrolle vor dem Prüfungsbeginn: Auswahl und Vorschlag geeigneter Kandidaten.....	303
bb.	Kontrolle während der Prüfung: Unterrichtung über wesentliche Vorkommnisse	304
cc.	Dialog zwischen Prüfer und Aufsichtsrat während gesamter Prüfung	305
dd.	Kontrolle nach Beendigung der Abschlussprüfung im Rahmen der Bilanzsitzung	306
d.	Vergleich mit den internationalen Vorgaben	306
aa.	Einrichtung und Aufgaben des Prüfungsausschusses	306
bb.	Kontrolle der Unabhängigkeit des Prüfers, Art. 42 Abs. 1 AP-RL.....	307

Teil 5: Aktuelle Entwicklungen und Ergebnisse der Arbeit (Kapitel J, K)

J.	Neueste Rechtsentwicklungen zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers.....	309
I.	Grünbuch der EU über die Abschlussprüfung (Oktober 2010)	309

1.	Rechtsqualität.....	310
2.	Aufbau und Struktur.....	310
3.	Konkrete Vorgaben zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers	311
a.	Spezielle Gefährdungstatbestände	311
aa.	Bestellung und Vergütung des Abschlussprüfers	311
bb.	Langjährige Zusammenarbeit mit dem Prüfungsmandanten.....	312
cc.	Eigentumsverhältnisse, Organisation und Struktur von Prüfungsgesellschaften	313
b.	Erbringung von Nichtprüfungsleistungen an den Prüfungsmandanten	313
c.	Honorarvorgaben für Prüfungs- und Nichtprüfungsleistungen.....	314
aa.	Honorarabhängigkeit	314
bb.	Honorartransparenz.....	315
4.	Weitere Vorgaben mit Bezug zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers	316
a.	Dynamisierung des Prüfungsmarktes.....	316
aa.	Obligatorische Einführung von Gruppenprüfungen (Joint Audits).....	316
bb.	Sonstige Stärkung kleiner und mittlerer Prüfungsgesellschaften (KMP).....	317
cc.	Schaffung eines europäischen Prüfungsbinnenmarktes.....	318
b.	Europaweite und internationale Zusammenarbeit der Aufsichtsbehörden	318
5.	Reaktionen auf das Grünbuch	319
6.	Fortentwicklung des Grünbuchs	320
II.	Entwürfe einer Änderungsrichtlinie sowie einer Verordnung vom 30.11.2011	320
1.	Rechtsqualität.....	321
a.	Rechtsgrundlagen in Art. 50 und Art. 114 AEUV	321
b.	VO-Entwurf: Vollharmonisierung der Prüfung bei Unternehmen öffentl. Interesses	322
2.	Aufbau und Struktur.....	322
a.	Entwurf der Änderungsrichtlinie.....	322
b.	Entwurf der Verordnung für die Prüfung von Unternehmen öffentlichen Interesses	323
aa.	Anwendungsbereich: Erweiterung der Unternehmen von öffentlichem Interesse	323
bb.	Einführung sogenannter Großunternehmen von öffentlichem Interesse.....	324
c.	Beschränkung auf Regelungen mit Bezug zur Unabhängigkeit	325
3.	Konkrete Vorgaben zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers	325
a.	Entwurf der Änderungsrichtlinie.....	326
aa.	Europäischer Prüferpass, Art. 3a, 3b RL-E	326
(1)	Modifikation der Zulassungsvoraussetzungen, Art. 14 Nr. 1, 2 RL-E.....	327
(2)	Zusammenarbeit der zuständigen Behörden, Art. 6 Abs. 2 und 14 Nr. 3 RL-E.....	328
(3)	Ziel: Errichtung eines europäischen Binnenmarktes für Abschlussprüfungen.....	328
bb.	Beachtung der ISA-Standards bei der Abschlussprüfung, Art. 26 RL-E.....	328

(1) Vergleich mit aktueller Fassung von Art. 26 AP-RL	329
(2) Erleichterungen für kleine und mittlere Unternehmen, Art. 43a, b RL-E	330
(3) Fortentwicklung der ISA und Anpassung an KMU und KMP	330
cc. Verbot sogenannter „Big-Four-Vertragsklauseln“, Art. 37 Abs. 3 RL-E.....	331
dd. Änderung der Eigentumsvorschriften, Art. 3 Abs. 4 RL-E.....	331
ee. Stärkung der berufsstandsunabhängigen Aufsicht.....	332
ff. Internationale Zusammenarbeit der Aufsichtsbehörden.....	333
gg. Weiterer Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens: Stellungnahmen der Ausschüsse.....	333
(1) Änderungsvorschläge zur öffentlichen Aufsicht, Art. 32, 32a RL-E	334
(2) Änderungsvorschläge zum Unabhängigkeitsbegriff, Art. 22 RL-E	334
hh. Zwischenfazit.....	335
b. Entwurf der Verordnung für die Prüfung von Unternehmen öffentlichen Interesses	336
aa. Definition und Vorgaben zur Unabhängigkeit, Art. 5-7, 11 VO-E	336
(1) Schutz der Unabhängigkeit gegenüber dem Mandanten, Art. 5, 7 VO-E	337
(2) Anforderungen an die praxisinterne Organisation, Art. 6 VO-E.....	337
(3) Überprüfung und Beurteilungsmaßstab, Art. 11 Abs. 1-3 VO-E	338
bb. Erbringung von Nichtprüfungsleistungen an den Mandanten.....	339
(1) Verbot bestimmter prüfungsfremder Leistungen, Art. 10 Abs. 3 VO-E	339
(a) Generell verbotene Beratungsleistungen, Art. 10 Abs. 3 a) VO-E.....	340
(b) Zustimmungspflichtige Beratungsleistungen, Art. 10 Abs. 3 b) VO-E.....	340
(c) Zulässige prüfungsverwandte Leistungen, Art. 10 Abs. 1, 2 VO-E	341
(d) Vergleich mit den geltenden internationalen Vorgaben.....	341
(aa) Problem: Fehlendes Rahmenkonzept.....	341
(bb) Personeller Anwendungsbereich	342
(cc) Beteiligung an der Erstellung der Rechnungslegung und an Managementaufgaben.....	342
(dd) Beteiligung an der Entwicklung oder Umsetzung von Finanzinformationssystemen.....	343
(ee) Erbringung von Bewertungs- oder Innenrevisionsleistungen für den Mandanten.....	343
(ff) Gestaltung und Umsetzung interner Kontroll- oder Risikomanagementverfahren	344
(gg) Rechtliche Vertretung des Mandanten und Sachverständigenleistungen.....	344
(hh) Steuerberatungsleistungen für den Mandanten	345
(ii) Unterstützung des Mandanten bei der Einstellung von Führungskräften	346
(jj) Erbringung von Finanzdienstleistungen für den Mandanten	346
(kk) Erbringung versicherungsmathematischer Leistungen.....	347
(e) Reformbedarf für den deutschen Gesetzgeber.....	347
(2) Sondervorschriften für große Prüfungsgesellschaften und internationale Netzwerke.....	348
(a) Vollständiges Beratungsverbot großer Prüfungsgesellschaften, Art. 10 Abs. 5 VO-E	348
(b) Befangenheit bei Beratung durch Netzwerkmitglieder, Art. 10 Abs. 4 VO-E.....	349
cc. Honorarvorgaben für Prüfungs- und Nichtprüfungsleistungen	349

(1) Honorarbegrenzung für prüfungsverwandte Leistungen, Art. 9 Abs. 2 VO-E.....	350
(2) Informationspflichten bei Honorarabhängigkeit, Art. 9 Abs. 3 VO-E	350
(3) Honorartransparenz, Art. 26, 29 VO-E	351
dd. Sonstige Gefährdungstatbestände	352
(1) Transparenzbericht, Art. 27, 28 VO-E	352
(a) Änderungen gegenüber Art. 40 AP-RL.....	353
(b) Sonderfall: Erklärung zur Unternehmensführung	354
(2) Obligatorischer Prüfungsausschuss, Art. 31 VO-E	355
(a) Pflicht zur Einrichtung eines Prüfungsausschusses	355
(b) Zusammensetzung des Ausschusses.....	356
(c) Erweiterter Aufgabenbereich des Ausschusses	356
(d) Mitwirkung bei der Bestellung der Prüfer bzw. Prüfungsgesellschaften	357
(aa) Unterbreitung mehrerer Kandidatenvorschläge nach Auswahlverfahren.....	357
(bb) Ausnahme bei Verlängerung des Prüfungsmandats und für kleinere Unternehmen.....	358
(e) Klage auf Abberufung des Prüfers, Art. 34 VO-E.....	358
(f) Prüfungsbericht und Beaufsichtigung der Abschlussprüfung, Art. 23, 24 VO-E	359
(3) Unabhängigkeitserklärung und Berichtspflichten, Art. 11 Abs. 4 VO-E.....	360
(4) „Cooling-off“ vor Wechsel in Führungsposition des Mandanten, Art. 8 VO-E	360
(5) Externe Rotation der Prüfungsgesellschaften, Art. 33 VO-E.....	361
(a) Grundsätzliche Mandatsbegrenzung auf maximal sechs bzw. neun Jahre	362
(b) Rotation des verantwortlichen Prüfungspartners und beteiligten Führungspersonals.....	363
(c) Übergabebericht.....	363
(6) Qualitätssicherungsprüfung, Art. 40 VO-E	364
(7) Sonderaufsicht für Prüfer von Unternehmen öffentlichen Interesses, Art. 35 ff. VO-E	365
(a) Organisation und Zusammensetzung der nationalen Behörden, Art. 35-39 VO-E	365
(b) Aufgabenbereich der nationalen Behörden, Art. 40-44 VO-E	366
(c) Kooperation nationaler Behörden und Koordinierung der ESMA, Art. 45-56 VO-E.....	366
(d) Kommunikation zwischen Abschlussprüfer und Behörden, Art. 25 VO-E.....	367
(e) Folge: Veränderungsbedarf der nationalen Berufsaufsicht	368
ee. Weiterer Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens: Stellungnahmen der Ausschüsse	368
(1) Einschränkung des Anwendungsbereichs „Unternehmen von öffentlichem Interesse“.....	369
(2) Streichung des Begriffs „Großunternehmen von öffentlichem Interesse“	370
(3) Änderungen der allgemeinen Vorgaben zur Unabhängigkeit, Art. 5-7, 11 VO-E	370
(a) Angleichung von Art. 5 Abs. 1 und 7 Abs. 1 VO-E an Art. 22 Abs. 1, 2 RL-E.....	370
(b) Unabhängigkeit vom Mandanten bei Fusion/Übernahme, Art. 7 Abs. 5a VO-E neu	371
(c) Unabhängigkeit bei Entstehung öffentlichen Interesses, Art. 7 Abs. 5b VO-E neu.....	372
(4) Erbringung von Nichtprüfungsleistungen an den Mandanten, Art. 10 VO-E	372
(a) Neubezeichnung und -einstufung der Beratungsleistungen in Art. 10 Abs. 1-3 VO-E.....	373

(b)	Genehmigungsbedürftige prüfungsfremde Leistungen, Art. 10 Abs. 3 b) VO-E.....	373
(aa)	Rechtsausschuss: Zustimmung Prüfungsausschuss, kein Widerspruch der Behörden	374
(bb)	Auflösung des Katalogs genehmigungsbedürftiger prüfungsfremder Leistungen	374
(cc)	Zwischenfazit.....	375
(c)	Unzulässige prüfungsfremde Leistungen, Art. 10 Abs. 3 a) VO-E	375
(d)	Zulässige prüfungsverwandte Leistungen, Art. 10 Abs. 2 VO-E	376
(e)	Zwischenfazit: Vereinfachung und mehr Rechtssicherheit in Art. 10 Abs. 1-3 VO-E.....	376
(f)	Wirtschaftsausschuss: Ausschreibung von Beratungsleistungen, Art. 10a VO-E neu.....	377
(g)	Milderung für große Prüfungsgesellschaften und Netzwerke, Art. 10 Abs. 4, 5 VO-E.....	377
(5)	Honorarvorgaben für Prüfungs- und Nichtprüfungsleistungen, Art. 9 VO-E	378
(6)	Honorartransparenz und Transparenzbericht, Art. 26-29 VO-E	379
(7)	Obligatorischer Prüfungsausschuss, Art. 31 ff. VO-E.....	379
(a)	Änderungen an der Zusammensetzung des Ausschusses, Art. 31 VO-E	379
(b)	Änderungen an der Bestellung der Prüfer/Prüfungsgesellschaften, Art. 32 VO-E	380
(c)	Veränderter Prüfungsbericht, Art. 23 VO-E.....	380
(8)	Externe Rotation der Prüfungsgesellschaften, Art. 33 VO-E	381
(a)	Rechtsausschuss: Mandatsbegrenzung auf 25 Jahre.....	382
(b)	Wirtschaftsausschuss: Vollständiger Wegfall der externen Rotation.....	382
(c)	Unveränderte interne Rotation und Übergabebericht	383
(9)	Aufsicht über den Berufsstand, Art. 35 ff. VO-E.....	384
(a)	Rechtsausschuss: Auflockerung der Unabhängigkeit vom Berufsstand, Art. 36 VO-E.....	384
(b)	Letztverantwortung bei der Qualitätssicherungsprüfung, Art. 40 VO-E.....	384
(c)	Sonstige Änderungen des Aufgabenbereichs der nationalen Behörden, Art. 42 VO-E	385
(d)	Wirtschaftsausschuss: EU-weite Aufsicht und Koordination durch die EGAOB.....	386
(e)	Streichung des Europäischen Qualitätszertifikats durch die ESMA, Art. 50 VO-E.....	386
(f)	Verbesserte Kommunikation von Abschlussprüfern und Behörden, Art. 25 VO-E	387
ff.	Zwischenfazit	387
III.	Aktuelle Entwicklungen des Gesetzgebungsverfahrens und Ausblick.....	388
1.	Änderungsanträge der Parlamentarier in den Ausschüssen, Oktober/November 2012	388
2.	Abstimmungsergebnisse der Ausschüsse, März/April 2013.....	388
a.	Richtlinie statt Verordnung für Unternehmen von öffentlichem Interesse?	389
b.	Abschwächung oder vollständiger Wegfall der externen Rotation, Art. 33 VO-E.....	390
c.	Einigkeit bei der Zulässigkeit von Nichtprüfungsleistungen, Art. 10 VO-E	391
aa.	Genehmigung nicht generell unzulässiger Leistungen durch den Prüfungsausschuss	391
bb.	Verfestigung der Kataloge unzulässiger prüfungsfremder Leistungen	392
cc.	Konkretisierung zulässiger und unzulässiger Leistungen der Steuerberatung	392
3.	Fazit und Ausblick	393

a.	Ungeklärte Rechtsform des Reformpakets.....	393
b.	Einschränkung des Begriffs Unternehmen von öffentlichem Interesse.....	394
c.	Einführung des EU-Prüferpasses, streitige Einführung der ISA.....	395
d.	Aufspaltung des Aufsichtssystems über den Berufsstand.....	395
aa.	Spezielle Aufsicht über die Prüfungspraxen von Mandanten öffentlichen Interesses.....	396
bb.	Berufsstandsunabhängige Aufsicht über den restlichen Berufsstand.....	397
e.	Uneinigkeit über Stimmrechtsmehrheit an Prüfungsgesellschaften	398
f.	Abmilderung oder Wegfall der externen Rotation.....	398
g.	Neuregelung der Nichtprüfungsleistungen bei Mandanten von öffentlichem Interesse.....	399
aa.	Kein generelles Beratungsverbot, Genehmigungsvorbehalt des Prüfungsausschusses.....	399
bb.	Inhaltliche Änderungen gegenüber den bisherigen Standards	400
h.	Umstrittene Einführung von Honorarobergrenzen.....	401
i.	Fortgang des Gesetzgebungsverfahrens	402
K.	Zusammenfassung und Ergebnisse der Arbeit.....	404
I.	International einheitliche Definition der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers	404
II.	Vier international anerkannte Hauptrisiken für die Unabhängigkeit	404
III.	Vorreiterrolle des Sabarnes-Oxley Act	405
IV.	Unabhängigkeitsstandards für die Abschlussprüfer in der EU	406
V.	Fortentwicklung der internationalen Unabhängigkeitsstandards	407
VI.	Neueste Reformvorhaben der EU-Kommission.....	407
1.	Richtlinienentwurf mit allgemeinen Vorgaben	408
2.	Verordnungsentwurf speziell für Prüfer von Unternehmen öffentlichen Interesses.....	408
VII.	Aktuelle Tendenzen des Gesetzgebungsverfahrens	409
1.	Keine oder abgemilderte Form der externen Rotation.....	409
2.	Kein vollständiges Beratungsverbot, Genehmigung des Prüfungsausschusses.....	410
3.	Annäherung an IESBA-Kodex.....	411
4.	Annäherung an die Vorgaben des SOA	412
VIII.	Reformbedarf für den deutschen Gesetzgeber	412
1.	Umsetzung der bislang geltenden internationalen Vorgaben.....	412
2.	Änderungen der §§ 319 ff. HGB, 21 ff. BS WP/vBP durch den Verordnungsentwurf.....	413
3.	Änderungen der §§ 61a ff. WPO durch den Richtlinien- und Verordnungsentwurf	414

Abkürzungsverzeichnis

AEUV = Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union

AG = Aktiengesellschaft

AIFM = alternative Investmentfonds

AktG = Aktiengesetz

APAG = Abschlussprüferaufsichtsgesetz

APAK = Abschlussprüferaufsichtskommission

AP-RL = Abschlussprüferrichtlinie

BaFin = Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht

BaRefG = Berufsaufsichtsreformgesetz

BetrVG = Betriebsverfassungsgesetz

BilKoG = Bilanzkontrollgesetz

BilMoG = Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz

BilReG = Bilanzrechtsreformgesetz

BiRiLiG = Bilanzrichtliniengesetz

BS WP/vBP = Berufssatzung für Wirtschaftsprüfer/vereidigte Buchprüfer

DCGK = Deutscher Corporate Governance Kodex

DPR = Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung

DRSC = Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee

EBA = European Banking Authority = Europäische Bankenaufsichtsbehörde

ECN = European Competition Network = Europäisches Wettbewerbsnetz

EG = Europäische Gemeinschaft

EGAOB = European Group of Auditors' Oversight Bodies

EGHGB = Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuch

EIOPA = European Insurance and Occupational Pensions Authority = Aufsichtsbehörde für
das Versicherungswesen und die betriebliche Altersversorgung

ESA = European Supervisory Authorities = Europäische Aufsichtsbehörden

ESMA = European Securities and Markets Authority = Europäische Wertpapier- und Markt-
aufsichtsbehörde

ESRB = European Systemic Risk Board = Europäischer Ausschuss für Systemrisiken

EStG = Einkommensteuergesetz

EU = Europäische Union

EWR = Europäischen Wirtschaftsraum

FEE = Fédération des Experts comptables Européens

GenG = Genossenschaftsgesetz

GmbH = Gesellschaften mit beschränkter Haftung

GmbH & Co. KG = Gesellschaft mit beschränkter Haftung & Compagnie Kommandit-
gesellschaft

GmbHG = Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung

GoA = Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung

GoB = Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

HGB = Handelsgesetzbuch

IAASB = International Auditing and Assurance Standards Board

IAPS = International Auditing Practice Statements

IAS = International Accounting Standards

IASB = International Accounting Standards Board

IASC = International Accounting Standards Committee

IAS-VO = International Accounting Standards- Verordnung

IDW = Institut der Wirtschaftsprüfer

IDW PH = IDW Prüfungshinweise

IDW PS = IDW Prüfungsstandards

IDW S = IDW Standards

IESBA = International Ethics Standards Board for Accountants

IFAC = International Federation of Accountants

IFRS = International Financial Reporting Standards

IKS = Internes Kontrollsystem

ISA = International Standards on Auditing

IT = Informationstechnologie

KG = Kommanditgesellschaft

KMP = kleine und mittelgroße Prüfungsgesellschaften

KMU = kleine und mittlere Unternehmen

KonTraG = Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich

MicroBilG = Kleinstkapitalgesellschaften-Bilanzrechtsänderungsgesetz

MPI = Max-Planck-Institut

OGAW = Organismen für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren

oHG = offene Handelsgesellschaft

PCAOB = Public Company Accounting Oversight Board

PublG = Publizitätsgesetz

RBerG = Rechtsberatungsgesetz

RDG = Rechtsdienstleistungsgesetz (Gesetz über außergerichtliche Rechtsdienstleistungen)

RL = Richtlinie

RL-E = Richtlinienentwurf

SEC = (United States) Securities and Exchange Commission

SEC-VO = Verordnung der Securities and Exchange Commission

SME = Small and Medium-sized Entities

SOA = Sarbanes-Oxley Act

StBerG = Steuerberatungsgesetz

TransPuG = Transparenz- und Publizitätsgesetz

US GAAP = United States Generally Accepted Accounting Principles

WPBHV = Wirtschaftsprüfer-Berufshaftpflichtversicherungsverordnung

WpHG = Wertpapierhandelsgesetz

WPK = Wirtschaftsprüferkammer

WPO = Wirtschaftsprüferordnung

VO = Verordnung

VO-E = Verordnungsentwurf

Hinweis:

Die weiteren verwendeten Abkürzungen richten sich nach:

Kirchner, Hildebert Abkürzungsverzeichnis der Rechtssprache, 7. Auflage, Berlin 2013

sowie

Duden, Die deutsche Rechtschreibung, 26. Auflage, Berlin 2013

Literaturverzeichnis

- Allmendinger, Christoph/
Dorn, Friederike/
Lang, Thomas/
Lumpp, Stephanie/
Steffek, Felix
(Herausgeber)*
- Corporate Governance nach der Finanz- und Wirtschaftskrise: Vorbilder und Ziele eines modernen Wirtschaftsrechts, Bonn 2011.
[zit.: *Bearbeiter* in CG nach der Finanz- und Wirtschaftskrise, S. ...]
- Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft*
- Zu den Vorschlägen der EU-Kommission zur Prüferunabhängigkeit,
BB 2002, S. 2663-2664.
- Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft*
- Stellungnahme zum Grünbuch der Europäischen Kommission Weiteres Vorgehen im Bereich der Abschlussprüfung – Lehren aus der Krise,
NZG 2011, S. 176-177.
- Arbeitskreis „Externe und Interne Überwachung der Unternehmung“ der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V.*
- Auswirkung des Sabarnes-Oxley Act auf die Interne und Externe Unternehmensüberwachung,
BB 2004, S. 2399-2407.
- Bärenz, Christian*
- Haftung des Abschlussprüfers bei Bestätigung fehlerhafter Jahresabschlüsse gemäß § 323 Abs. 1 S. 3 HGB,
BB 2003, S. 2003, 1781-1784.
- Baetge, Jörg/
Kirsch, Hans-Jürgen/
Thiele, Stefan*
- Bilanzrecht – Handelsrecht mit Steuerrecht und den Regelungen des IASB – Kommentar, Loseblattsammlung, Stand: 50. Ergänzungslieferung, Juni 2013, Band 1 (§§ 238-289 HGB) und Band 2 (§§ 290-342e HGB).
[zit.: *Bearbeiter* in Baetge/Kirsch/Thiele, HGB, Bd. ... Rn. ...]
- Baetge, Jörg/
Lutter, Marcus (Hrsg.)*
- Abschlussprüfung und Corporate Governance – Bericht des Arbeitskreises „Abschlussprüfung und Corporate Governance“, Münster/Bonn 2003.
[zit.: *Baetge/Lutter*, S. ...]
- Ballwieser, Wolfgang*
- Die Unabhängigkeit des Wirtschaftsprüfers – eine Analyse von Beratungsverbot und externer Rotation
in: Lutter, Marcus (Hrsg.): Der Wirtschaftsprüfer als Element der Corporate Governance, Düsseldorf 2001, S. 97-113.
[zit.: *Ballwieser* in Lutter, S. ...]

- Ballwieser, Wolfgang/
Coenenberg, Adolf/
von Wysocki, Klaus* Handwörterbuch der Rechnungslegung und Prüfung, 3. Auflage, Stuttgart 2002.
[zit.: *Bearbeiter* in HWRP, Sp. ...]
- Ballwieser, Wolfgang/
Grewe, Wolfgang* Wirtschaftsprüfung im Wandel – Herausforderungen an Wirtschaftsprüfung, Steuerberatung, Consulting und Corporate Finance, München 2008.
[zit.: *Bearbeiter* in Ballwieser/Grewe, S. ...]
- Barthel, Carl* Die Verringerung der Konzentration im Prüfungsmarkt, DB 2011, S. 2273-2277.
- Bauer, Michael* Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers im Zusammenhang mit dem gleichzeitigen Angebot von Beratungsleistungen beim Prüfungsmandanten – eine empirische Analyse, Dissertation, Julius-Maximilians-Universität Würzburg 2004.
[zit.: *Bauer*, S. ...]
- Baumbach, Adolf/
Hopt, Klaus/
Merkt, Hanno/
Roth, Markus* Kommentar zum Handelsgesetzbuch, 35. Auflage, München 2012.
[zit.: Baumbach/Hopt/*Bearbeiter*, § ... Rn. ...]
- Barnier, Michel* Wiederherstellung des Vertrauens der europäischen Wirtschaftsteilnehmer in die Finanzabschlüsse mittels der Abschlussprüfung, DB 2012, Standpunkte S. 25-26.
- Bayer, Walter/
Schmidt, Jessica* BB-Gesetzgebungs- und Rechtsprechungsreport zum Europäischen Unternehmensrecht 2010/2011, BB 2012, S. 3-14.
- Bertram, Klaus/
Brinkmann, Ralph/
Kessler, Harald/
Müller, Stefan (Hrsg.)* Haufe HGB Bilanz Kommentar, 3. Auflage, Freiburg 2012.
[zit.: *Bearbeiter* in Haufe, HGB, § ... Rn. ...]
- Bischof, Stefan* Anhangangaben zu den Honoraren für Leistungen des Abschlussprüfers, WPg 2006, S. 705-713.
- Böcking, Hans-Joachim* Geleitwort in Katrin Müller, Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers – Eine kritische Analyse der Vorschriften in Deutschland im Vergleich zu den Vorschriften der Europä-

- ischen Union, der IFAC und den USA, Dissertation, Wolfgang Goethe-Universität Frankfurt am Main, 2006.
[zit.: *Böcking*, Geleitwort in K. Müller]
- Böcking, Hans-Joachim/
Gros, Marius/
Wallek, Christoph/
Worret, Daniel*
- Das Grünbuch „Weiteres Vorgehen im Bereich der Abschlussprüfung: Lehren aus der Krise“ – Ergebnisse der Konsultation,
WPg 2011, S. 1159-1169.
- Bormann, Michael*
- Unabhängigkeit des Abschlussprüfers: Aufgabe und Chance für den Berufsstand,
BB 2002, S. 190-197.
- Bormann, Michael*
- Auswirkungen auf den schuldrechtlichen Prüfungsvertrag bei Verstößen gegen § 319 HGB (Teil I),
DStR 2010, S. 1386-1389.
- Bormann, Michael*
- Auswirkungen auf den schuldrechtlichen Prüfungsvertrag bei Verstößen gegen § 319 HGB (Teil II),
DStR 2010, S. 1430-1434.
- Bremer, Jan*
- Neuere Entwicklungen aus Brüssel,
NZG 2012, S. 17-19.
- Bürgers, Tobias/
Körper, Torsten (Hrsg.)*
- Heidelberger Kommentar, Aktiengesetz, 2. Auflage, Heidelberg 2011.
[zit.: *Bearbeiter* in Bürgers/Körper, AktG, § ..., Rn. ...]
- Buhleier, Claus/
Krowas, Nina*
- Persönliche Pflicht zur Prüfung des Jahresabschlusses durch den Aufsichtsrat,
DB 2010, S. 1165-1170.
- Bunting, Nikolaus*
- Das Risikofrüherekennungssystem des § 91 Abs. 2 AktG in der Prüfungspraxis – eine kritische Betrachtung des IDW PS 340,
ZIP 2012, S. 357-362.
- Busse von Colbe, Walther/
Crasselt, Nils/
Pellens, Bernhard (Hrsg.)*
- Lexikon des Rechnungswesens – Handbuch der Bilanzierung und Prüfung, der Erlös-, Finanz-, Investitions- und Kostenrechnung, 5. Auflage, München 2011.
[zit.: *Bearbeiter* in Busse von Colbe/Crasselt/Pellens, S.]
- Canaris, Claus-Wilhelm/
Habersack, Mathias/
Schäfer, Carsten (Hrsg.)*
- Staub – Handelsgesetzbuch – Großkommentar,
Band 7 (§§ 316-342e), 1. Teilband (§§ 316-330), 5. Auflage 2010.
[zit.: Staub/*Bearbeiter*, HGB, Bd. ..., § ..., Rn. ...]

- De Angelo, Linda Elizabeth*
Auditor Independence, „Low Balling“, and Disclosure Regulation,
JAE 1981, S. 113-127.
- De Angelo, Linda Elizabeth*
Auditor Size and Audit Quality,
JAE 1981, S. 183-199.
- De Basaldua, Nathalie*
EU-Grünbuch: Quo Vadis Abschlussprüfung?
DB 2011, Standpunkte S. 33-34.
- Deilmann, Barbara/
Lorenz, Manuel
(Hrsg.)*
Die börsennotierte Aktiengesellschaft, München 2005.
[zit.: *Bearbeiter* in Deilmann/Lorenz, § ... Rn. ...]
- Doralt, Peter*
Die Abhängigkeit des Abschlussprüfers – Gedanken zur externen Rotation,
Festschrift für Alfred Brogyányi, 2008, S. 409-432.
[zit.: *Doralt* in FS Brogyányi]
- Ellrott, Helmut/
Förschle, Gerhart/
Grottel, Bernd /
Kozikowski, Michael/
Schmidt, Stefan/
Winkeljohann, Norbert/
(Hrsg.)*
Beck'scher Bilanzkommentar, Handels- und Steuerbilanz (§§ 238 bis 339, 342 bis 342 e HGB mit IFRS-Abweichungen), 8. Auflage, München 2012.
[zit.: BeckBilKomm/*Bearbeiter*, § ..., Rn. ...]
- Erchinger, Holger/
Melcher, Winfried*
Zur Umsetzung der HGB-Modernisierung durch das Bil-MoG: Neuerungen im Hinblick auf die Abschlussprüfung und die Einrichtung eines Prüfungsausschusses,
DB 2009, Beilage 5 zu Heft 23, S. 91-98.
- Ernst, Edgar/
Berger, Axel*
Die Auffassung der DPR zu den Vorschlägen der EU-Kommission zur Abschlussprüfung,
DB 2012, Standpunkte S. 27-29.
- Ewelt-Knauer, Corinna/
Gold, Anna/
Pott, Christiane*
Rotation von Prüfungsgesellschaften – Internationale Bestandsaufnahme und empirische Befunde,
WPg 2013, S. 125-133.
- Fédération des Experts comptables Européens (FEE)*
FEE-Paper – A Comparison of EC Recommendation on Statutory Auditor's Independence in the EU and Statutory Audit Directive with the Independence Sections of the IES-BA Code of Ethics for Professional Accountants, January 2013.

- [zit.: FEE Paper, Januar 2013, S. ...]
- Fleischer, Holger (Hrsg.)*
Handbuch des Vorstandsrechts, München 2006.
[zit.: *Bearbeiter* in Fleischer, § ... Rn. ...]
- Fölsing, Philipp*
Das Haftungsrisiko des Abschlussprüfers im Prüfungs-Beratungskonflikt, Dissertation, Universität Rostock, 2006.
[zit.: *Fölsing*, S. ...]
- Forster, Karl-Heinz/
Goerdeler, Reinhard/
Lanfermann, Josef/
Müller, Hans-Peter/
Siepe, Günter/
Stolberg, Klaus*
Adler/Düring/Schmaltz – Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen – Kommentar zum HGB, AktG, GmbHG, PubLG nach den Vorschriften des Bilanzrichtlinien-Gesetzes, 6. Auflage, Stuttgart,
Teilband 3 (Vorbem.zu §§ 290-315 HGB, §§ 290-315 HGB), 1996; Teilband 4 (AktG, GmbHG, PubLG), 1996; Teilband 7 (§§ 316-330 HGB), 2000.
[zit.: Adler/Düring/Schmaltz, Bd. ..., § ..., Rn. ...]
- Franz, Eckhard*
Berufsrecht im Wandel? – Nationale und europäische Herausforderungen,
WPg 2012, S. 227-232.
- Freidank, Carl-Christian*
Reform der Rechnungslegung und Corporate Governance in Deutschland und Europa, Wiesbaden 2004.
[zit.: *Bearbeiter* in Freidank, S. ...]
- Freidank, Carl-Christian/
Velte, Patrick*
Reform der europäischen Abschlussprüfung – Die EU-Kommission auf dem Irrweg?
DB 2012, Gastkommentar M 1.
- Frings, Michael*
Pflichtverletzungen des Abschlussprüfers – ein Grund zur Besorgnis der Befangenheit,
WPg 2006, S. 821- 830.
- Gelhausen, Hans Friedrich/
Kuss, Ehrenfried*
Vereinbarkeit von Abschlussprüfung und Beratungsleistungen durch den Abschlussprüfer,
NZG 2003, S. 424-427.
- Gelhausen, Hans Friedrich/
Heinz, Stephan*
Der befangene Abschlussprüfer, seine Ersetzung und sein Honoraranspruch – Eine aktuelle Bestandsaufnahme auf der Grundlage des Bilanzrechtsreformgesetzes,
WPg 2005, S. 693-703.
- Goette, Wulf/
Habersack, Mathias/*
Münchener Kommentar zum Aktiengesetz,
Band 2 (§§ 76-117, MitbestG, DrittelbG), 3. Auflage, Mün-

- Kalss, Susanne* chen 2008; Band 3 (§§ 118-178), 3. Auflage, München 2013.
[zit.: MünchKommAktG-Bearbeiter, Bd. ..., § ..., Rn. ...]
- Habersack, Mathias* Doppelzählung von Einzel- und Konzernabschluss im Rahmen der Vorschriften über die interne Rotation, NZG 2007, S. 207-211.
- Hachmeister, Dirk* Wirtschaftsprüfungsgesellschaften im Prüfungsmarkt – Eine ökonomische Analyse zur Konzentration auf dem Prüfungsmarkt und zur Entwicklung großer Prüfungsgesellschaften, Stuttgart 2001.
[zit.: *Hachmeister*, S. ...]
- Hakelmacher, Sebastian* Die Verbrüsselung der Abschlussprüfung, WPg 2012, S. 177-185.
- Heidel, Thomas/
Schall, Alexander (Hrsg.)* Handelsgesetzbuch – Handkommentar, 1. Auflage, Baden-Baden 2011.
[zit.: *Bearbeiter* in Heidel/Schall, HGB, §... Rn. ...]
- Heininger, Klaus* Aktuelle Entwicklung zur ISA-Anwendung in Europa, WPg 2010, S. 15-23.
- Henn, Günther/
Frodermann, Jürgen/
Jannott, Dirk* Handbuch des Aktienrechts, 8. Auflage, Heidelberg 2009.
[zit.: *Bearbeiter* in HB AktR, S. ..., Rn. ...]
- Hennrichs, Joachim/
Kleindiek, Detlef/
Watrin, Christoph* Münchener Kommentar zum Bilanzrecht, Band 2 (§§ 238-342e HGB), München 2013.
[zit.: *Bearbeiter* in MüKoBilR, § ... Rn. ...]
- Hofbauer, Max/
Kirsch, Hanno (Hrsg.)* Rechnungslegung – Aufstellung, Prüfung und Offlegung des Jahresabschlusses – Kommentar, Loseblattsammlung, Stand: 65. Ergänzungslieferung, September 2013, Band 1-4.
[zit.: *Bearbeiter* in Hofbauer/Kirsch, § ... Rn. ...]
- Hoffmann-Becking, Michael (Hrsg.)* Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Band 4, Aktiengesellschaft, 3. Auflage, München 2007.
[zit.: *Bearbeiter* in MünchHB GesR, Bd. 4, § ..., Rn. ...]
- Holmquist, Jörgen* Künftige Tätigkeitsschwerpunkte des IESBA, WPg 2013, Heft 2, Editorial.

- Hommelhoff, Peter/
Mattheus, Daniela* Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüfung: Fachliche Verlautbarungen und ihre Steuerungswirkung, in: Festschrift für Volker Röhrich zum 65. Geburtstag, 2005, S. 897-918. [zit.: *Hommelhoff/Mattheus* in FS Röhrich, S. ...]
- Hommelhoff, Peter/
Mattheus, Daniela* Risikomanagementsystem im Entwurf des BilMoG als Funktionselement der Corporate Governance, BB 2007, S. 2787-2791.
- Hommelhoff, Peter/
Hopt, Klaus/
von Werder, Axel (Hrsg.)* Handbuch Corporate Governance – Leitung und Überwachung börsennotierter Unternehmen in der Rechts- und Wirtschaftspraxis, 2. Auflage, Stuttgart 2009. [zit.: *Bearbeiter* in HB CG, S. ...]
- Hommelhoff, Peter* Der Zusatzbericht des Abschlussprüfers und dessen Rollen im EU-Reformprozess zur Corporate Governance (Teil 1 und Teil 2), DB 2012, S. 389-393 und S. 445-450.
- Hopt, Klaus/
Merkt, Hanno* Bilanzrecht (§§ 238-342e HGB mit Bezügen zu den IFRS), 1. Auflage, München 2010. [zit.: *Hopt/Merkt*, Bilanzrecht, § ..., Rn. ...]
- Hornegger, Urs* Kommunikation mit dem Prüfer erhöht die Qualität des Jahresabschlusses, IRZ 2012, S. 263-265.
- Hüffer, Uwe* Aktiengesetz, 10. Auflage, München 2010. [zit.: *Hüffer*, AktG, § ... Rn. ...]
- Hülsmann, Christoph* Stärkung der Abschlussprüfung durch das Bilanzrechtsreformgesetz – Neue Bestimmungen zur Trennung von Beratung und Prüfung, DStR 2005, S. 166-172.
- Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW)* IDW Prüfungsstandard: Die Prüfung des Risikofrüherkennungssystems nach § 317 Abs. 4 HGB IDW PS 340, WPg 1999, S. 658 ff., aktueller Stand: 11. September 2000.
- Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW)/
Wirtschaftsprüferkammer (WPK)* Gemeinsame Stellungnahme der WPK und des IDW: Anforderungen an die Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis (VO 1/2006), vom 27. März 2006.
- Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW)* IDW Prüfungsstandard: Rechnungslegungs- und Prüfungsgrundsätze für die Abschlussprüfung (IDW PS 201), WPg Supplement 2/2008, S. 21 ff., WPg Supplement

4/2009, S. 1 ff., aktueller Stand: 9. September 2009.

Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW)

IDW Prüfungsstandard: Zur Durchführung von Gemeinschaftsprüfungen (Joint Audit) (IDW PS 208), WPg 17/1999, S. 707 ff., WPg Supplement 1/2011, S. 1, aktueller Stand: 24. November 2010.

Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW)

Presseinformation vom 27. September 2011: Irrweg ohne Beispiel, abrufbar unter: www.idw.de.

Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW)

Presseinformation vom 30. November 2011: EU-Kommissionsvorschlag zur Abschlussprüfung – Chance nicht genutzt, abrufbar unter: www.idw.de.

Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW)

Presseinformation vom 27. Januar 2012: Reform muss Qualität dienen: IDW Stellungnahme an die Bundesregierung zum Europäischen System der Abschlussprüfung, abrufbar unter: www.idw.de.

Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW)

IDW Prüfungsstandard: Grundsätze ordnungsgemäßer Berichterstellung bei Abschlussprüfungen (IDW PS 450), WPg 3/2006, S. 113 ff., WPg Supplement 4/2009, S. 1 ff., WPg Supplement 2/2012, S. 19 f., aktueller Stand: 1. März 2012.

Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW)

IDW Positionspapier zur Zusammenarbeit zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer vom 4. Mai 2012. [zit.: IDW, Positionspapier vom 4.5.2012, S. ...]

Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW)

Stellungnahme zum IESBA Exposure Draft: Proposed Change to the Definition of "Engagement Team", vom 4. Juni 2012, abrufbar unter www.idw.de.

Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW)

Informationen zum Stand der Abschlussprüfung vom 7. Dezember 2012, abrufbar unter: <http://www.idw.de>.

Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW)

IDW Prüfungsstandard: Zur Aufdeckung von Unregelmäßigkeiten im Rahmen der Abschlussprüfung (IDW PS 210), WPg 22/2006, S. 1422 ff., WPg Supplement 4/2010, S. 1 ff., WPg Supplement 1/2013, S. 7, aktueller Stand: 12. Dezember 2012.

Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW)

IDW Prüfungsstandard: Grundsätze für die ordnungsgemäße Erteilung von Bestätigungsvermerken bei der Abschlussprüfung (IDW PS 400), WPg Supplement 4/2010, S. 25 ff., WPg Supplement XXXVII

1/2013, S. 7, 31, aktueller Stand: 12. Dezember 2012.

International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)

A Single Set of Auditing Standards: Audits of Small- and Medium-Sized Entities, Revised Policy Position Paper #2 vom 7. März 2012, abrufbar unter: www.ifac.org.

International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)

International Standard on Auditing 610: Using the Work of Internal Auditors, Stand März 2013, abrufbar unter: www.ifac.org.

International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA)

Code of Ethics for Professional Accountants von Juli 2009, in der deutschen Fassung als Verhaltenskodex für Berufsangehörige.

[zit.: IESBA-Code of Ethics, 2009, S., Rn. ...]

International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA)

Exposure Draft: Proposed Changes to the Code of Ethics for Professional Accountants Related to Provisions Addressing a Breach of a Requirement of the Code, veröffentlicht am 24. Oktober 2011, abrufbar unter: www.ifac.org.

International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA)

Exposure Draft and Consultation Paper: Proposed Changes to the Code of Ethics for Professional Accountants Addressing Conflicts of Interest, veröffentlicht am 20. Dezember 2011, abrufbar unter: www.ifac.org.

International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA)

Exposure Draft and Consultation Paper: Proposed Change to the Definition of "Engagement Team", veröffentlicht am 28. Februar 2012, abrufbar unter: www.ifac.org.

International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA)

Basis for Conclusions: Changes to the Code of Ethics for Professional Accountants Related to Provisions Addressing a Breach of a Requirement of the Code, veröffentlicht am 19. März 2013, abrufbar unter: www.ifac.org.

International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA)

Basis for Conclusions Changes to the Code of Ethics for Professional Accountants Addressing Conflicts of Interest, veröffentlicht am 19. März 2013, abrufbar unter: www.ifac.org.

International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA)

Basis for Conclusions: Change to the Definition of "Engagement Team" in the Code of Ethics for Professional Accountants, veröffentlicht am 19. März 2013, abrufbar unter: www.ifac.org.

International Federation of Accountants

Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small- and Medium-Sized Entities, 3. Auflage
XXXVIII

- (IFAC) vom 9. November 2011, abrufbar unter: www.ifac.org.
- Jakob, Wolfgang* Interne Rotation bei der Abschlussprüfung: Reichweite des Ausschlussstatbestandes mit Blick auf „freiwillige“ Abschlussprüfungen,
BB 2005, S. 2455-2458.
- Jessen, Ulf* Berufsaufsichtsreformgesetz – Neue Regeln für den Berufsstand,
PerspektivePraxis.de, Heft 2/2007, S. 2-3.
- Kämpfer, Georg* Möglichkeiten und Grenzen einer erweiterten Unterstützungsfunktion des Abschlussprüfers,
WPg Sonderheft 2010, S. 100-102.
- Kämpfer, Georg/
Kayser, Harald/
Schmidt, Stefan* Das Grünbuch der EU-Kommission zur Abschlussprüfung,
DB 2010, S. 2457-2463.
- Kanitz, Friedrich Graf von* Bilanzkunde für Juristen, 2. Auflage, Köln 2010.
[zit.: *Kanitz*, Rn. ...]
- Kiethel, Kurt* Der befangene Abschlussprüfer – Schadensersatz bei Interessenkollision?
NZG 2003, S. 937-943.
- Klaas, Helmut* Steuerberatungsleistungen an Prüfungsmandanten nach dem neuen IESBA Code of Ethics,
WPg 2012, S. 91-96.
- Klein, Klaus-Günter/
Klaas, Helmut* Die Entwicklung der neuen Abschlussprüferrichtlinie in den Beratungen von Kommission, Ministerrat und Europäischem Parlament,
WPg 2006, S. 885-894.
- Kling, Andreas* Anhangangaben zur Honorierung des Abschlussprüfers nach dem BilMoG,
WPg 2011, S. 209-218.
- Knorr, Karl Ernst* Fehlleistungen des Abschlussprüfers als Befangenheitsgrund,
Festschrift für Volker Röhrich zum 65. Geburtstag, 2005, S. 935-949.
[zit.: *Knorr* in FS Röhrich, S. ...]

- Köhler, Annette/
Ruhnke, Klaus/
Schmidt, Martin* Nutzen der Abschlussprüfung für die Aufsichtsräte,
DB 2011, S. 773-778.
- Koller, Ingo/
Roth, Wulf-Henning/
Morck, Winfried* Handelsgesetzbuch – Kommentar, 7. Auflage, München
2011.
[zit.: Koller/Roth/Morck, § ... Rn. ...]
- Kompenhans, Heiner/
Buhleier, Claus/
Splinter, Silke* Festlegung von Prüfungsschwerpunkten durch Aufsichtsrat
und Abschlussprüfer,
WPg 2013, S. 59-66.
- Krommes, Werner* Prüfungsziele und Prüfungstechnik als strategische Einhei-
ten in der Abschlussprüfung,
DB 2012, S. 585-591.
- Küting, Karlheinz/
Pfitzer, Norbert/
Weber, Claus-Peter* Das neue deutsche Bilanzrecht – Handbuch zur Anwendung
des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG), 2. Auf-
lage, Stuttgart 2009.
[zit.: *Bearbeiter* in HB BilMoG, S. ...]
- Küting, Karlheinz* IFRS oder HGB?
DB 3/2012, Gastkommentar M 1.
- Küting, Karlheinz* Zur Komplexität der Rechnungslegungssysteme nach HGB
und IFRS,
DB 2012, S. 297-304.
- Küting, Karlheinz* Zum Schwierigkeitsgrad einer HGB- und IFRS- Abschluss-
prüfung,
DB 2012, S. 1521-1522.
- Lanfermann, Georg* Modernisierte EU-Richtlinie zur gesetzlichen Abschlussprü-
fung,
DB 2005, S. 2645-2650.
- Lanfermann, Georg/
Röhricht, Victoria* Pflichten des Prüfungsausschusses nach dem BilMoG,
BB 2009, S. 887-891.
- Lanfermann, Georg* EU-Grünbuch zur Abschlussprüfung: mehr als eine Diskus-
sion über Marktstrukturen,
BB 2010, Heft 44, Die erste Seite.
- Lanfermann, Georg* Berichterstattung des Abschlussprüfers als Element der
Corporate Governance,

- BB 2011, S. 937-939.
- Lanfermann, Georg/
Maul, Silja* Audit Committees im Fokus des EU-
Verordnungsvorschlags zur Abschlussprüfung,
BB 2012, S. 627-631.
- Leffson, Ulrich* Wirtschaftsprüfung, 4. Auflage, Wiesbaden 1988/1991.
[zit.: *Leffson*, S...]
- Lehne, Klaus-Heiner* Die Reform der Abschlussprüfung aus der Sicht des EU-
Parlaments,
DB 2011, Standpunkte S. 35-36.
- Lenz, Hansrudi* Sabarnes-Oxley Act of 2002 – Abschied von der Selbstregu-
lierung der Wirtschaftsprüfer in den USA,
BB 2002, S. 2270-2275.
- Lenz, Hansrudi* Entwurf VO 1/2005 zur Qualitätssicherung in der Wirt-
schaftsprüfung aus Sicht mittelständischer WP-Praxen,
BB 2005, S. 1615-1620.
- Lück, Wolfgang* Elemente eines Risiko-Managementsystems – Die Notwen-
digkeit eines Risiko-Managementsystems durch den Ent-
wurf eines Gesetzes zur Kontrolle und Transparenz im Un-
ternehmensbereich (KonTraG),
DB 1998, S. 8-14.
- Lück, Wolfgang* Der Umgang mit unternehmerischen Risiken durch ein Risi-
komanagementsystem und durch ein Überwachungssystem
– Anforderungen durch das KonTraG und Umsetzung in der
betrieblichen Praxis,
Der Betrieb (DB) 1998, S. 1925-1930.
- Lutter, Marcus/
Krieger, Gerd
(Hrsg.)* Rechte und Pflichten und des Aufsichtsrats,
5. Auflage, Köln 2008.
[zit.: *Lutter/ Krieger*, § ...Rn. ...]
- Maertins, Jan/
Holzmayer, Werner* Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers – Gelungene Än-
derungen durch das EU-Grünbuch?
AR 2012, S. 20-21.
- Marten, Kai-Uwe* Der Wechsel des Abschlussprüfers – Ergebnisse einer empi-
rischen Untersuchung des Prüfungsmarktes, Dissertation,
Universität Augsburg, 1993.
[zit.: *Marten*, S. ...]

- Marten, Kai-Uwe/
Köhler, Annette* Vertrauen in die öffentliche Aufsicht – Die Abschlussprüferaufsichtskommission als Kernelement der WPO- Novellierung,
WPg 2005, S. 145-152.
- Marten, Kai-Uwe/
Quick, Rainer/
Ruhnke, Klaus* Wirtschaftsprüfung – Grundlagen des betriebswirtschaftlichen Prüfungswesens nach nationalen und internationalen Normen, 4. Auflage, Stuttgart 2011.
[zit.: *Marten/Quick/Ruhnke*, S. ...]
- Marx, Susanne* Beratungsleistungen des Abschlussprüfers erneut auf dem Prüfstand,
DB 2003, S. 431-436.
- Max-Planck-Institut (MPI)-Arbeitsgruppe
zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers* Stellungnahme zum Grünbuch der Europäischen Kommission „Weiteres Vorgehen im Bereich der Abschlussprüfung: Lehren aus der Krise“,
ZIP 2011, S. 459-460.
- Melcher, Winfried/
Mattheus, Daniela* Zur Umsetzung der HGB-Modernisierung durch das BilMoG: Neue Offenlegungspflichten zur Corporate Governance,
DB 2009, Beilage 5 zu Heft 23, S. 77-82.
- Müller, Katrin* Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers – Eine kritische Analyse der Vorschriften in Deutschland im Vergleich zu den Vorschriften der Europäischen Union, der IFAC und den USA, Dissertation, Wolfgang Goethe-Universität Frankfurt am Main, 2006.
[zit.: *K. Müller*, S. ...]
- Müller, Klaus-Peter* Erwartungen des Aufsichtsrats an den Abschlussprüfer,
WPg Sonderheft 2010, S. 95-97.
- Müller, Klaus-Peter* Plädoyer für den Abschlussprüfer als strategischen Partner des Aufsichtsrates,
WPg 12/2012, I.
- Müller, Welf/
Rödter, Thomas* Beck'sches Handbuch der AG (Gesellschaftsrecht, Steuerrecht, Börsengang), 2. Auflage, München 2009.
[zit.: *Bearbeiter* in BeckHBAG, § ... Rn. ...]
- Naumann, Klaus-Peter* Konsequenzen der Reform der Abschlussprüfung für den Wirtschaftsprüferberuf,
DB 2012, Standpunkte S. 29-30.

- Naumann, Klaus-Peter/
Feld, Klaus-Peter* Die Anwendung der internationalen Standards on Auditing (ISA) in Deutschland – Ziele, Bedeutung und Nutzen, WPg 2013, S. 641-649.
- Nguyen, Tristan* Jahresabschlussprüfung aus spieltheoretischer Sicht, WPg 2005, S. 11-19.
- Niehues, Michael* Aus der Arbeit des IESBA – internationaler Verhaltenskodex für Berufsangehörige in Kraft, WPg 2011, S. I.
- Niehus, Rudolf* Turnusmäßiger Wechsel des Abschlussprüfers – Argumente eines Pro und seine Gestaltungsmöglichkeiten, DB 2003, 1637-1643.
- Niemann, Walter* Aktuelles für Wirtschaftsprüfer aus dem Mittelstand, DStR 2006, S. 812-816.
- Niemann, Walter* Aktuelles für Wirtschaftsprüfer aus dem Mittelstand – Das Grünbuch der EU-Kommission, DStR 2010, S. 2368-2373.
- Nonnenmacher, Rolf/
Pohle, Klaus/
von Werder, Axel* Aktuelle Anforderungen an Prüfungsausschüsse – Leitfaden für Prüfungsausschüsse (Audit Committees) unter Berücksichtigung der 8. EU – Richtlinie, DB 2007, S. 2412-2417.
- Nonnenmacher, Rolf/
Pohle, Klaus/
von Werder, Axel* Aktuelle Anforderungen an Prüfungsausschüsse – Leitfaden für Prüfungsausschüsse (Audit Committees) unter Berücksichtigung des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG), DB 2009, S. 1447-1454.
- Orth, Christian* Abschlussprüfung und Corporate Governance – Vom Financial Audit zum Business Audit vor dem Hintergrund der Erwartungslücke, Dissertation, Universität Mannheim, 2000.
[zit.: *Orth*, S. ...]
- Palandt, Otto (Begründer)* Bürgerliches Gesetzbuch, 72. Auflage, München 2013.
[zit.: *Palandt/Bearbeiter*, BGB, § ... Rn. ...]
- Paul, Martina* Enforcement der Rechnungslegung kapitalmarktorientierter Unternehmen aus der Sicht der Rechtsprechung, WPg 2011, S. 11-16.

- Peemöller, Volker/
Oehler, Ralph* Referentenentwurf eines Bilanzrechtsreformgesetzes: Neue
Regelung zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers,
BB 2004, S. 539-546.
- Peemöller, Volker/
Oehler, Ralph* Regierungsentwurf des BilReG: Änderungen gegenüber
dem Referentenentwurf,
BB 2004, S. 1158-1161.
- Pelka, Jürgen/
Niemann, Walter* Jahres- und Konzernabschluss nach Handels- und Steuer-
recht, Band E: Jahresabschlussprüfung, 13. Auflage, Mün-
chen 2010.
[zit.: *Bearbeiter* in Pelka/Niemann, Bd. E, Rn. ...]
- Petersen, Karl/
Zwirner, Christian* Rechnungslegungs- und Prüfungspraxis in Deutschland –
Konzentrationsbefunde im deutschen Prüfungswesen,
DStR 2007, S. 1739-1743.
- Petersen, Karl/
Zwirner, Christian* Abschlussprüfung nach dem Regierungsentwurf zum Bil-
MoG,
WPg 2008, S. 967-973.
- Petersen, Karl/
Zwirner, Christian* Besondere Ausschlussgründe für Wirtschaftsprüfer bei Un-
ternehmen von öffentlichem Interesse – Anmerkungen zu
§ 319a HGB,
WPg 2009, S. 769-779.
- Petersen, Karl/
Zwirner, Christian/
Brösel, Gerrit
(Herausgeber)* Handbuch Bilanzrecht – Abschlussprüfung und Sonderfra-
gen in der Rechnungslegung, München 2010.
[zit.: *Bearbeiter* in HB BilanzR, S. ... Rn. ...]
- Pfitzer, Norbert/
Orth, Christian/
Hettich, Natalie* Stärkung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers? Kriti-
sche Würdigung des Referentenentwurfs zum Bilanzrechts-
reformgesetz,
DStR 2004, S. 328-336.
- Plath, Rainer* Aktuelle Entwicklungen in der Abschlussprüfung,
WPg 2012, S. 173-176.
- Plendl, Martin* Der Abschlussprüfer als natürlicher Partner des Aufsichts-
rats,
BB 2011, Heft 15, Die erste Seite.
- Polt, Nina/* Der Honoraranspruch des Abschlussprüfers – zugleich eine

- Winter, Thomas* Besprechung des Urteils des BGH vom 3.6.2004, WPg 2004, S. 1127 -1135.
- Quick, Rainer* Die Risiken der Jahresabschlussprüfung, Habilitationsschrift, Universität Mannheim, 1996.
[zit.: *Quick*, S. ...]
- Quick, Rainer* Abschlussprüfung und Beratung – Zur Vereinbarkeit mit der Forderung nach Urteilsfreiheit, DBW 2002, S. 622-643.
- Quick, Rainer* Auswirkungen der Reform auf Qualität und Marktkonzentration der Abschlussprüfer, DB 2011, Standpunkte S. 39-40.
- Ring, Harald* Trennung von gleichzeitiger Prüfung und Beratung – Ein geeigneter Weg zur Überwindung der aktuellen Vertrauenskrise, WPg 2002, S. 1345-1354.
- Ring, Harald* Gesetzliche Neuregelungen der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, WPg 2005, S. 197-202.
- Ringleb, Henrik-Michael/
Kremer, Thomas/
Lutter, Marcus/
von Werder, Axel* Kommentar zum Deutschen Corporate Governance Kodex (Kodex-Kommentar), 4. Auflage, München 2010.
[zit.: *Bearbeiter* in Kodex-Kommentar, Rn. ...]
- Rödl, Bernd* EU-Grünbuch: Die Wirtschaftsprüfer sind systemrelevant, DB 2011, Standpunkte S. 37-38.
- Ruhnke, Klaus/
Schmiele, Catharina/
Schwind, Jochen* Die Erwartungslücke als permanentes Phänomen der Abschlussprüfung – Definitionsansatz, empirische Untersuchung und Schlussfolgerungen, zfbf 2010, S. 394-421.
- Säcker, Franz Jürgen/
Rixecker, Roland* Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Band 1 (Allgemeiner Teil, §§ 1 -240 BGB, ProStG, AGG), 6. Auflage, München 2012.
[zit.: *MünchKommBGB-Bearbeiter*, § ... Rn. ...]
- Saenger, Ingo/
Aderhold, Lutz/
Lenkaitis, Karlheinz* Handels- und Gesellschaftsrecht, Praxishandbuch, 2. Auflage 2011.
[zit.: *Bearbeiter* in Saenger/Aderhold/Lenkaitis/Speck-

- Speckmann, Gerhard/
(Herausgeber)* mann, Handels- und GesR, § ... Rn. ...]
- Saenger, Ingo/
Inhester, Michael* GmbHG – Handkommentar, 1. Auflage, Baden-Baden 2011.
[zit.: *Bearbeiter* in Saenger/Inhester, GmbHG, § ... Rn. ...]
- Scheffler, Eberhard* Corporate Governance – Auswirkungen auf den Wirtschaftsprüfer,
WPg 2005, S. 477-486.
- Scheffler, Eberhard* Neues zur Rechnungslegung,
AG 2010, R 475-476.
- Scheffler, Eberhard* Neues zur Rechnungslegung,
AG 2012, R 7-9.
- Scherrer, Gerhard* Rechnungslegung nach dem neuen HGB, 3. Auflage 2011 –
Eine anwendungsorientierte Darstellung mit zahlreichen
Beispielen.
[zit.: *Scherrer*, S. ...]
- Schmidt, Karsten/
Lutter, Marcus
(Hrsg.)* Aktiengesetz (AktG) – Kommentar, 2. Auflage 2010,
Band 2 (§§ 150-410 AktG, SpruchG).
[zit.: *Bearbeiter* in Schmidt/Lutter, Bd. 2, § ... Rn. ...]
- Schmidt, Karsten (Hrsg.)* Münchener Kommentar zum Handelsgesetzbuch, Band 4
(Drittes Buch. Handelsbücher, §§ 238–342e HGB), 3. Auf-
lage, München 2013.
[zit.: *MünchKommHGB-Bearbeiter*, § ... Rn. ...]
- Schmidt, Manfred* Die 8. EU-Richtlinie: Anlass für eine verstärkte Regulierung
der Berufsausübung des Wirtschaftsprüfers?
WPg 2005, S. 203-206.
- Schmidt, Stefan* Neue Anforderungen an die Unabhängigkeit des Abschluss-
prüfers: SEC-Verordnung im Vergleich mit den Empfeh-
lungen der EU-Kommission und den Plänen der Bundesre-
gierung,
BB 2003, S. 779-786.
- Schüppen, Matthias/
Schaub, Bernhard* Münchener Anwaltshandbuch Aktienrecht, 2. Auflage,
München 2010.
[zit.: *Bearbeiter* in MünchAnwHB AktR, § ... Rn. ...]
- Schüppen, Matthias* Wirtschaftsprüfer und Aufsichtsrat – alte Fragen und aktuel-

- le Entwicklungen,
ZIP 2012, S. 1317-1327.
- Securities and Exchange Commission (SEC)* Final Rule: Strengthening the Commission's Requirements Regarding Auditor Independence, Release No. 33-8138; 34-47265; 35-27642.
- Seibt, Christoph/
Wollenschläger, Bernward* Dritthaftung des Abschlussprüfers kapitalmarktorientierter Unternehmen,
DB 2011, S. 1378-1385.
- Semmler, Johannes/
von Schenck, Kersten* Arbeitshandbuch für Aufsichtsratsmitglieder, 3. Auflage, München 2009.
[*Bearbeiter* in Semler/v. Schenk, AR-HB, § ... Rn. ...]
- Spindler, Gerald/
Stilz, Eberhard
(Hrsg.)* Kommentar zum Aktiengesetz, Band 1 (§§ 1-149) und Band 2 (§§ 150-410, IntGesR, SpruchG, SE-VO), 2. Auflage, München 2010.
[zit.: Spindler/Stilz/*Bearbeiter*, AktG, Bd. ... § ... Rn. ...]
- Springer Gabler Verlag (Hrsg.)* Gabler Wirtschaftslexikon,
abrufbar unter: <http://wirtschaftslexikon.gabler.de>.
- Staaake, Marco* Der unabhängige Finanzexperte im Aufsichtsrat – Zur Besetzungsregel des neuen § 100 Abs. 5 AktG,
ZIP 2013, S. 1013-1022.
- Strieder, Thomas* Interne Rotation bei Abschlussprüfern: Sonderfragen zum Regelungskreis des § 319 Abs. 3 Nr. 6 HGB,
BB 2003, S. 2227-2229.
- Velte, Patrick* Die externe Abschlussprüfung als Gegenstand der Corporate Governance-Berichterstattung des Aufsichtsrats,
DB 2011, S. 1173-1176.
- Velte, Patrick* Erteilung des Prüfungsauftrags und Überwachung des Abschlussprüfers durch den Prüfungsausschuss – vorbereitende oder ersetzende Tätigkeit?
NZG 2011, S. 771-773.
- Velte, Patrick* Stärkung der Prüfungsqualität durch das Grünbuch der EU-Kommission?
ZfgG 2011, S. 243-250.
- Velte, Patrick* Obligatorische Joint Audits als Qualitätsmultiplikator der

- Abschlussprüfung? – Eine kritische Würdigung zu den Reformvorschlägen des EU-Grünbuchs,
WPg 2011, S. 948-952.
- Velte, Patrick* Die Regulierungsentwürfe der EU-Kommission zur Abschlussprüfung vom 30.11.2011,
ZfgG 2012, S. 67-73.
- Velte, Patrick* Stärkung der Qualität der Abschlussprüfung durch die externe Rotationspflicht? – Eine Reflexion der empirischen Prüfungsforschung vor dem Hintergrund des Verordnungsentwurfs der EU-Kommission vom 30.11.2011,
WPg 2012, S. 317-323.
- Velte, Patrick* EU-Prüfungsbericht „ante portas“ – Erweiterte Berichterstattung nach dem EU-Verordnungsentwurf vom 30.11.2011,
NZG 2012, S. 535-537.
- Volhard, Rüdiger/
Weber, Dolf* Abschlussprüfung und Interessenkonflikte – Ein Plädoyer in: Festschrift für Peter Ulmer zum 70. Geburtstag, 2003, S. 865-887.
[zit.: *Volhard/Weber* in FS Ulmer]
- von Werder, Axel* Abschlussprüfung im Umbruch?
DB 28/ 2012, Gastkommentar M 1.
- Wild, Andreas/
Scheithauer, Ellen-Katharina* Die Entwicklung der Konzentration auf dem Markt für Abschlussprüfungen unter Berücksichtigung externer Einflüsse,
WPg 2012, S. 186-197.
- Winkeljohann, Norbert/
Morich, Sven* IFRS für den Mittelstand: Inhalte und Akzeptanzaussichten des neuen Standards,
BB 2002, S. 1630-1634.
- Winkeljohann, Norbert/
Scholz, Thomas/
Eibelshäuser, Beate* Tendenz zur Überregulierung durch den Reguierungsvorschlag zur Abschlussprüfung – Ist eine weitere Begrenzung von Nicht-Prüfungsleistungen durch den Abschlussprüfer in Deutschland notwendig?
DB 2012, S. 529-534.
- Wirtschaftsprüferkammer (WPK)* Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – Auswirkungen auf die beruflichen Rahmenbedingungen des Abschlussprüfers,
WPK Magazin 2/2009, S. 4-8.
- Wirtschaftsprüferkammer (WPK)* Stellungnahme zu dem Vorschlag der Europäischen Kom-

mission für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen (KOM (2011) 778 end.) und zu dem Vorschlag der Europäischen Kommission für eine Verordnung des Europäischen Parlaments und des Rates über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse (KOM (2011) 779 end.) vom 27. Januar 2012, abrufbar unter: <http://www.wpk.de>.

Wirtschaftsprüferkammer (WPK)

Satzung der Wirtschaftsprüferkammer über die Rechte und Pflichten bei der Ausübung der Berufe des Wirtschaftsprüfers und des vereidigten Buchprüfers (Berufssatzung für Wirtschaftsprüfer/vereidigte Buchprüfer – BS WP/vBP), in der Fassung vom 6. Juli 2012 (BAZ AT 25.07.2012 B1), in Kraft getreten am 12. Oktober 2012 (BAZ AT 28.09.2012 B1).

Wöllecke, Thies

Qualitätssicherung in der Einzelpraxis des Wirtschaftsprüfers durch externe Qualitätssicherer, abrufbar unter: <http://www.dwpv.de>.

*Zülch, Henning/
Detzen, Dominic*

Das Grünbuch zur Abschlussprüfung – Schreckgespenst oder ernste Gefahr?
DB 2010, Heft 44, Seite 1.

Zwirner, Christian

MicroBilG in Kraft getreten: Kein umfassender Mehrwert erkennbar – im Gegenteil
WPg 2013, Heft 3, Gastkommentar M 1.

A. Einleitung

I. Die Abschlussprüfung als Teil der Finanzverfassung

Die Abschlussprüfung ist Teil der Finanzverfassung von Unternehmen, die zur externen Prüfung ihres Jahres- bzw. Konzernabschlusses verpflichtet sind.¹ Sie soll sicherstellen, dass die wirtschaftliche Lage in den jährlichen Rechnungsabschlüssen durch die Unternehmensleitung korrekt dargestellt wird.² Die erhöhte Verlässlichkeit und Glaubwürdigkeit der Informationen eines geprüften und anschließend offengelegten Abschlusses dient der Stärkung des Vertrauens der Anteilseigner, Fremdkapitalgeber und allen sonstigen, an einem Unternehmen interessierten Gruppen (sog. „Stakeholder“).³ Aus diesem Grund spielt die Abschlussprüfung nicht nur eine zentrale Rolle für die Corporate Governance eines Unternehmens,⁴ sondern auch für die Funktionsfähigkeit der Kapitalmärkte.⁵ Die Abschlussprüfung ist überwiegend geregelt in den §§ 316-324a HGB.⁶ Diese Vorschriften werden teilweise ergänzt durch rechtsformspezifische Sonderregelungen, z.B. in § 111 AktG für die Aktiengesellschaft oder in § 42a GmbHG für die Gesellschaft mit beschränkter Haftung.⁷

1. Prüfungspflicht, § 316 HGB

Den Gegenstand der Abschlussprüfung bilden gemäß § 316 HGB der Jahresabschluss mit dem dazugehörigen Lagebericht bzw. bei Konzernen der Konzernabschluss mit dem Konzernlagebericht. Nach § 316 Abs. 1 HGB besteht eine gesetzliche Pflicht zur externen Prüfung des Jahresabschlusses sowie des Lageberichts nur bei mindestens mittelgroßen Kapitalgesellschaften im Sinne des § 267 HGB.⁸ Die Prüfungspflicht des § 316 Abs. 2 HGB besteht hingegen für jeden Konzernabschluss mitsamt des jeweiligen Konzernlageberichts, sofern deren Aufstellung nach den §§ 290-293 HGB obligatorisch ist. Aus der Pflicht zur Konzernrech-

¹ Zu den verpflichteten Unternehmen vgl. § 316 Abs. 1, 2 HGB und die nachfolgenden Ausführungen.

² *Kanitz*, Rn. 19; damit verbunden ist eine „gesellschaftliche Funktion“, vgl. Grünbuch der Europäischen Kommission – Weiteres Vorgehen im Bereich der Abschlussprüfung: Lehren aus der Krise vom 13.10.2010, KOM(2010) 561 endgültig, S. 3; ähnlich *Köhler/Ruhnke/Schmidt*, DB 2011, 773; *Baetge/Lutter*, S. 1.

³ Grünbuch der EU zur Rolle, Stellung und Haftung des Abschlussprüfers in der Europäischen Union vom 24.7.1996, AB1 C 321 vom 28.10.1996, KOM(96), 338 endgültig, S. 5, Rn. 1.1. Zu den einzelnen Stakeholder-Gruppen, zu denen z.B. auch die Arbeitnehmer und Lieferanten eines Unternehmens sowie Aufsichtsbehörden zählen, und deren Interessen vgl. *Marten/Quick/Ruhnke*, S. 1.

⁴ *Doralt* in CG nach der Finanz- und Wirtschaftskrise, S. 179; *Mattheus* in HB CG, S. 564; *Scheffler*, WPg 2005, 477 (478); *Baumbach/Hopt/Merkt*, HGB, Einl. vor § 316 Rn. 6.

⁵ *Kämpfer/Kayser/Schmidt*, DB 2010, 2457, *Scheffler*, WPg 2005, 477 (483). Denn durch eine verlässliche Unternehmensberichterstattung werden das Vertrauen und die Investitionsbereitschaft der Investoren erhöht, *Böcking* in *Ballwieser/Grewe*, S. 77 f.; *Mattheus* in HB CG, S. 573.

⁶ Die §§ 316 ff. befinden sich im dritten Buch des Handelsgesetzbuchs (§§ 238-342e) über „Handelsbücher“.

⁷ *Damas* in *Saenger/Aderhold/Lenkaitis/Speckmann*, Handels- und GesR, § 14 Rn. 2.

⁸ In § 267 HGB erfolgt die Einteilung von Kapitalgesellschaften in die Größenklassen kleine, mittelgroße und große Gesellschaften; darauf wird an späterer Stelle ausführlich eingegangen.

nungslegung folgt deshalb zugleich die Prüfungspflicht durch einen Abschlussprüfer.⁹ Ohne die Abschlussprüfung kann der Jahresabschluss bei prüfungspflichtigen Unternehmen nicht festgestellt und der Konzernabschluss bei prüfungspflichtigen Konzernen nicht gebilligt werden.¹⁰ Außerhalb der gesetzlichen Prüfungspflicht kann sich ein Unternehmen oder ein Konzern auch einer freiwilligen Abschlussprüfung unterziehen.¹¹

2. Aufgaben des Abschlussprüfers, § 2 Abs. 1 WPO¹², §§ 317 ff. HGB

Die berufliche Aufgabe der Abschlussprüfer wird in § 2 Abs. 1 WPO dahingehend definiert, „betriebswirtschaftliche Prüfungen, insbesondere solche von Jahresabschlüssen wirtschaftlicher Unternehmen, durchzuführen und Bestätigungsvermerke über die Vornahme und das Ergebnis solcher Prüfungen zu erteilen.“ Die zwei wesentlichen Komponenten der Abschlussprüfung sind also erstens die Kontrolle, ob Verstöße gegen Gesetz, Satzung oder den Gesellschaftsvertrag bestehen, und zweitens die Mitteilung entdeckter Verstöße im Rahmen der bestehenden Berichtspflichten.¹³

3. Beratungsleistungen neben der Abschlussprüfung, § 2 Abs. 2, 3 WPO, §§ 319 f. HGB

Neben der Abschlussprüfung ist es den Wirtschaftsprüfern in Deutschland gemäß § 2 Abs. 2 und 3 WPO gestattet, gewisse Beratungsleistungen, etwa in steuerlichen und wirtschaftlichen Angelegenheiten, im Rahmen der gesetzlichen Vorgaben zu erbringen.¹⁴ Viele Mandanten erwarten mittlerweile vom Abschlussprüfer, dass er das Unternehmen umfassend berät und dessen Geschäftsprozesse kennt.¹⁵ Gerade große Prüfungsgesellschaften treten deshalb zunehmend mit einem sogenannten „Full-Service-Konzept“ an ihre Mandanten heran.¹⁶ Der Wirtschaftsprüfer befindet sich infolge dessen in dem ständigen Spannungsfeld, einerseits durch Beratungsleistungen als Interessenvertreter für den Mandanten zu agieren und andererseits bei der Abschlussprüfung als objektiver Garant für die Korrektheit der von ihm geprüf-

⁹ Wittmann in HB BilanzR, S. 42 Rn. 33.

¹⁰ Vgl. § 316 Abs. 1 S. 2, Abs. 2 S. 2 HGB.

¹¹ Baumbach/Hopt/Merkt, HGB, § 316 Rn. 5; m.w.N. Jakob, BB 2005, 2455.

¹² WPO = Wirtschaftsprüferordnung. Die WPO ist Teil des Berufsrechts der Abschlussprüfer.

¹³ Vgl. §§ 317 Abs. 1 S. 2, 321, 322 HGB. Bei den Berichtspflichten des Abschlussprüfers ist zwischen dem internen Prüfungsbericht (§ 321 HGB) und dem öffentlichen Bestätigungsvermerk (§ 322 HGB) zu differenzieren. Auf deren Inhalt und Zweck wird an späterer Stelle ausführlich eingegangen.

¹⁴ Baumbach/Hopt/Merkt, HGB, § 319 Rn. 5. So auch bereits Böcking/Orth in HWRP, Sp. 261. Der deutsche Gesetzgeber verzichtet somit – im Gegensatz zu neuesten Vorschlägen der EU-Kommission – bislang auf eine obligatorische Trennung von Prüfungs- und Beratungsleistungen. Den rechtlichen Rahmen der zulässigen Beratungsleistungen bilden neben den berufsrechtlichen Vorgaben die §§ 319 ff. HGB. Diese werden an späterer Stelle Gegenstand der vorliegenden Bearbeitung sein.

¹⁵ Bauer, S. 9.

¹⁶ Scheffler, WPg 2005, 477 (484).

ten Rechnungsabschlüsse gegenüber der Öffentlichkeit fungieren zu müssen.¹⁷ Ob diese „Prüfung und Beratung aus einer Hand“ und die damit verbundene, enge Zusammenarbeit zwischen Prüfer und Management die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers gefährden, ist in Literatur und Praxis überaus umstritten.¹⁸

II. Problemstellung: Vertrauensverlust in die Unabhängigkeit der Abschlussprüfer

Die vorgenannte Problematik ist nur ein Grund dafür, dass die Rolle der Abschlussprüfung und deren rechtliche Rahmenbedingungen seit einigen Jahren den Gegenstand heftiger internationaler Debatten bilden.¹⁹ Insbesondere bei der Diskussion um verloren gegangenes Vertrauen in die Qualität der Abschlussprüfung steht die Frage nach der Unabhängigkeit der Abschlussprüfer im Fokus.²⁰ Diese ist neben einer hohen fachlichen Kompetenz, der persönlichen Integrität und einer kritischen Einstellung des Abschlussprüfers unabdingbare Voraussetzung für eine effiziente und wirksame Abschlussprüfung, durch die sich die Glaubwürdigkeit eines geprüften Jahres- bzw. Konzernabschlusses tatsächlich erhöhen lässt.²¹

1. Auslöser: Unternehmenszusammenbrüche und Bilanzskandale

Aufgeworfen wurden die Fragen bezüglich der Funktion der Pflichtprüfung und der Unabhängigkeit des Prüfers durch eine Reihe größerer Bilanzskandale und Firmenpleiten im In- und Ausland mit erheblichen Schädigungen der Kapitalmärkte, der Wirtschaft sowie der Aktionäre.²² Neben dem Zusammenbruch des US-Unternehmens Enron sorgten zahlreiche weitere, von den beauftragten Wirtschaftsprüfern nicht aufgedeckte Fälle fragwürdiger Bilanzierungspraktiken Anfang des letzten Jahrzehnts dafür, dass der gesamte Berufsstand in die öffentliche Kritik geriet und daran anknüpfend in eine Vertrauenskrise gestürzt wurde.²³ Denn viele der in Schieflage geratenen Unternehmen hatten noch unmittelbar vor dem bevorstehen-

¹⁷ *Bormann*, BB 2002, 190 (193) m.w.N. unter Hinweis, dass der Wirtschaftsprüfer so zum „Diener zweier Herren“ wird, nämlich von Öffentlichkeit einerseits und Aufsichtsrat andererseits.

¹⁸ *Scheffler*, WPg 2005, 477 (484). Als wichtige Grundsatz-Entscheidung des BGH gilt insbesondere das sog. „Allweiler“-Urteil vom 21.4.1997, Az. II ZR 317/95 = NJW 1997, 2178, auf das im weiteren Verlauf eingegangen wird. Ausführlich zu dem bereits seit langem umstrittenen Thema der Vereinbarkeit von Prüfung und Beratung z.B. *Böcking/Orth* in HWRP, Sp. 257; *Quick*, DBW 2002, 622; *Gelhausen/Kuss*, NZG 2003, 424 und aktuell *Winkeljohann/Scholz/Eibelshäuser*, DB 2012, 529.

¹⁹ KOM(96), 338, S. 5, Rn. 1.2.

²⁰ *Petersen/Zwirner*, WPg 2009, 769; *Böcking*, Geleitwort in K. Müller; *Pfitzer/Orth/Hettich*, DStR 2004, 328.

²¹ *Scheffler*, WPg 2005, 477 (483); so auch *Velte*, DB 2011, 1173 (1174); *Quick*, DB 2011, Standpunkte, S. 39.

²² KOM(96), 338, S. 5, Rn. 1.2; *Naumann* in Ballwieser/Grewe, S. 97, *Frings*, WPg 2006, 821 nennen daneben beispielhaft die Fälle von Worldcom, Comroad, Ahold, Parmalat, Balsam, Holzmann, Bremer Vulkan und Flowtex. Einen genaueren Blick auf die inländischen Fälle werfen *Volhard/Weber* in FS Ulmer, 866 ff.

²³ *Bauer*, S. 1 m.w.N.; *Baetge/Lutter*, S. 1; *M. Schmidt*, WPg 2005, 203. Infolge der Verstrickung in den Enron-Bilanzfälschungsskandal stellte die von Enron beauftragte Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Arthur Andersen, damals eine der sog. „Big-Five“-Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, letztlich ihren Betrieb ein und wurde aufgelöst. Als kritisch im Hinblick auf deren Unabhängigkeit angesehen wurden v.a. die Tatsachen, dass zuvor eine Beauftragung als Abschlussprüfer von fast zwanzig Jahren erfolgt war und neben der Prüfung auch eine umfangreiche Beratungstätigkeit für Enron wahrgenommen wurde; dazu *Quick*, DBW 2002, 622 (623 f.).

den Zusammenbruch einen uneingeschränkten Bestätigungsvermerk von ihrem Abschlussprüfer erhalten.²⁴ In der öffentlichen Wahrnehmung entstand deshalb der – wenn auch nicht immer berechtigte – Eindruck, es handle sich nicht nur um die bedauerlichen Versäumnisse oder Verfehlungen einzelner Beteiligter,²⁵ sondern vielmehr auch um „erhebliche strukturelle Defizite“ im Bereich der Abschlussprüfung.²⁶

2. Reaktion: Vielzahl gesetzgeberischer Maßnahmen

Ausgelöst durch diese Entwicklungen und die Erkenntnis, dass die bis dahin etablierten Sicherungssysteme zumindest teilweise versagt hatten,²⁷ kam es zu einer Vielzahl von Reformen auf dem Gebiet der Abschlussprüfung im In- und Ausland, an deren Anfang der Sabarnes-Oxley Act in den USA vom 30. Juli 2002 stand.²⁸ Ebenso wie die nachfolgenden europäischen und nationalen Vorgaben enthielt dieser zahlreiche Regulierungen und Verschärfungen für die Berufsausübung der Wirtschaftsprüfer.²⁹ Ziel sämtlicher Reformbemühungen war die Verbesserung der Qualität der Abschlussprüfung. Dies wiederum sollte im Ergebnis zu einer Wiederherstellung des Vertrauens in die Qualität der Abschlussprüfung und die Richtigkeit der veröffentlichten Prüfungsergebnisse führen.³⁰

3. Aktualität: Weitere Firmenpleiten trotz nationaler und internationaler Reformen

Die aktuelleren Zusammenbrüche von u.a. der Lehman Brothers Inc., der Northern Rock sowie Anglo Irish Bank verdeutlichen jedoch den nach wie vor bestehenden Handlungsbedarf zur Herstellung korrekter Finanzabschlüsse sowie einer fundierten Abschlussprüfung.³¹ Denn trotz gewaltiger Verluste dieser und anderer Banken seit Beginn der Finanzkrise 2007 wurde die Öffentlichkeit in vielen Fällen nicht über bestehende Schieflagen aufgeklärt.³² Als Hauptursachen dafür wurden weniger mangelnde fachliche Kompetenzen, als vielmehr die fehlende Unabhängigkeit der Abschlussprüfer gegenüber ihren Prüfungsmandanten ausgemacht.³³ Die-

²⁴ K. Müller, S. 1; Ruhnke/Schmiele/Schwind, zfbf 2010, 394.

²⁵ So z.B. noch Pfitzer/Orth/Hettich, DStR 2004, 328.

²⁶ Bauer, S. 1 unter Verweis auf Ring, WPg 2002, 1345. Volhard/Weber in FS Ulmer, 887 sprechen von „institutionellem Unvermögen“. Zur kritischen Wahrnehmung in Öffentlichkeit speziell auch nochmal nach der Wirtschafts- und Finanzkrise Franz, WPg 2012, 227 (228).

²⁷ Baetge/Lutter, Vorwort.

²⁸ Sabarnes-Oxley Act of 2002, Public Law No. 107-204.

²⁹ Lenz, BB 2002, 2270.

³⁰ Böcking in Ballwieser/Grewe, S. 76.

³¹ De Basaldua, DB 2011, Standpunkte S. 33. Dazu auch EU-Kommissar Barnier in Pressemitteilung der EU-Kommission vom 30.11.2011: „Die Krise hat das Vertrauen der Verbraucher in die Abschlussprüfung erschüttert, (...)“.

³² KOM(2010) 561, S. 2. Laut Pressemitteilung der EU-Kommission vom 30.11.2011 erhielten auch während der Finanzkrise 2008 einige große Finanzinstitute uneingeschränkte Bestätigungsvermerke trotz erheblicher finanzieller Schwierigkeiten.

³³ Pressemitteilung der EU-Kommission vom 30.11.2011. Kritisch zu dem derzeitigen Stand der Unabhängigkeit und offen für Reformen zeigt sich auch Doralt in CG nach der Finanz- und Wirtschaftskrise, S. 179 (180 f.).

se ist Grundvoraussetzung dafür, dass der Prüfer einerseits überhaupt zu einer objektiven Urteilsbildung gelangen kann und andererseits auch bereit ist, eventuell entdeckte Verstöße im Rahmen seiner Berichtspflichten offenzulegen.³⁴ Aus diesem Grund bildet die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers auch einen der Kernpunkte des neuesten Reformvorhabens der EU-Kommission zur Abschlussprüfung vom 30. November 2011.³⁵

4. Lösung: Verbesserung der Unabhängigkeit des Prüfers

Im Ergebnis lassen sich Kontrolle, Transparenz und Corporate Governance eines Unternehmens nur durch einen unabhängigen und objektiven Abschlussprüfer in ausreichendem Maße gewährleisten.³⁶ Denn nur in diesem Fall ist die Verifizierung der in den Rechnungsabschlüssen ausgewiesenen Zahlen und Informationen sichergestellt.³⁷ Kommt es hingegen mangels einer tatsächlichen „Entscheidungs- und Handlungsfreiheit“³⁸ zu der Inanspruchnahme unberechtigten Vertrauens durch den Abschlussprüfer, droht eine erhebliche Verunsicherung der Anteilseigner und aller sonstigen Stakeholder. Deren infolgedessen verringerte Investitionsbereitschaft hat letztendlich negative Folgen für den gesamten Kapitalmarkt.³⁹ Jede Forderung nach einer Verbesserung der Qualität der Abschlussprüfung und einer Wiederherstellung des Vertrauens in diese Institution steht folglich in einem direkten Zusammenhang mit der Forderung nach einem unabhängigen Abschlussprüfer.⁴⁰

5. Notwendiges Zusammenspiel mit anderen Faktoren

Klar ist, dass bei der Abschlussprüfung, die ein verantwortungsvolles Handeln nicht nur im Interesse des geprüften Unternehmens, sondern auch im öffentlichen Interesse erfordert, besonders hohe Ethik-Standards für den Berufsstand gelten müssen.⁴¹ Um die Ziele einer Erhöhung der Prüfungsqualität, der Wiedergewinnung von Vertrauen in die Abschlussprüfung und der Stabilisierung der Finanzmärkte verwirklichen zu können, dürfen jedoch weder die Ab-

³⁴ *Pfitzer/Orth/Hettich*, DStR 2004, 328; *Quick*, DB 2011, Standpunkte S. 39; *Bauer*, S. 30 f.; *Leffson*, S. 61, 66 f., bezeichnet dies als „Urteilsfähigkeit“ und „Urteilsfreiheit“ des Abschlussprüfers.

³⁵ Das Reformpaket besteht aus einem Vorschlag für eine Richtlinie zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG, KOM(2011) 778/2 und einem Vorschlag für eine Verordnung über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse, KOM(2011) 779/4.

³⁶ *Baumbach/Hopt/Merkt*, HGB, § 319 Rn. 4.

³⁷ *Böcking/Orth* in HWRP, Sp. 260; *Quick*, DBW 2002, 622; *K. Müller*, S. 1 m.w.N.

³⁸ So *K. Müller*, S. 23 m.w.N. zusammenfassend zum Begriff der Unabhängigkeit.

³⁹ *Schüppen* in Heidel/Schall, HGB, § 319 Rn. 4 m.w.N.

⁴⁰ *Bauer*, S. 31; ähnlich *Marten/Köhler*, WPg 2005, 145 (147), die die prüferische Unabhängigkeit und Objektivität als „zentrale Komponente“ für die Glaubwürdigkeit und Qualität der Abschlussprüfung bezeichnen. Dazu auch *Naumann*, Vorstandssprecher des IDW, in einer Pressemitteilung des IDW vom 30.11.2011: „Kernelement für das Funktionieren der Abschlussprüfung ist die Sicherstellung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers – darin sind wir uns mit der Kommission einig.“ Ähnlich *Doralt* in FS Brogyányi, S. 412.

⁴¹ *Holmquist*, WPg 2/2013, I.

schlussprüfung noch die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers als eine losgelöste Aufgabe angesehen werden.

a. Beachtung anderer Faktoren der Abschlussprüfung neben der Unabhängigkeit

Vielmehr müssen bei der Schaffung sinnvoller rechtlicher Rahmenbedingungen für die Abschlussprüfung neben der Unabhängigkeit des Prüfers auch andere Faktoren auf den Prüfstand gestellt und gegebenenfalls überarbeitet werden, die oftmals in unmittelbarem Zusammenhang mit dieser stehen. Hierzu gehören z.B. eindeutige Regelungen zur Rolle und Stellung des Abschlussprüfers im Unternehmen sowie zum Umfang und den Grenzen der Abschlussprüfung. Nicht zu vergessen sind eine wirksame Beaufsichtigung der Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, insbesondere international tätiger Prüfernetzwerke, und die Ergreifung zielführender Maßnahmen auf dem Prüfungsmarkt, um die negativen Konsequenzen der Konzentration der Prüfungsgesellschaften zu beheben. Aus diesem Grund sind auch die vorgenannten Themen Gegenstand der aktuellen Reformbestrebungen der EU-Kommission.⁴² Soweit sie im Zusammenhang mit der Unabhängigkeitsproblematik stehen und zu deren Verständnis beitragen, sollen die Themen deshalb auch Gegenstand der vorliegenden Bearbeitung sein.

b. Reformierung anderer Bereiche des Finanzwesens neben der Abschlussprüfung

Nicht Gegenstand dieser Arbeit sein können dagegen – aufgrund der thematischen Vorgabe und Begrenzung – andere, ebenso wichtige Ursachen für die Finanzkrise und den Vertrauensverlust in die Richtigkeit der Rechnungsabschlüsse. Hierzu gehören z.B. die Nachlässigkeiten und Verstöße der für die Aufstellung der Abschlüsse verantwortlichen Leitungsorgane der betroffenen Unternehmen, aber auch der Banken, Ratingagenturen oder Finanzanalysten.⁴³ Die Reformbestrebungen der EU-Kommission zur Abschlussprüfung sind deshalb auch nur ein Teil der europäischen Finanzmarktreform, die der Stabilisierung des gesamten Finanzsystems dienen soll und verschiedene Bereiche des Finanzwesens betrifft.⁴⁴ Im Rahmen dieses ganzheitlichen Ansatzes wird die Reform der Abschlussprüfung jedoch für besonders wichtig erachtet.⁴⁵ Denn nach Auffassung der EU-Kommission ist deren Rolle im Rahmen der Fi-

⁴² Vgl. für einen Themenüberblick über die neuen Reformen z.B. KOM(2010) 561, S. 3; KOM(2011) 778/2, S. 4 f.; KOM(2011) 779/4, S. 3 f.

⁴³ Vgl. dazu *Marten/Köhler*, WPg 2005, 145 (146 f.); KOM(2010) 561, S. 3.

⁴⁴ KOM(2011) 778/2, S. 3. Andere Gesetzesinitiativen betreffen z.B. die Unternehmensführung, Rechnungslegung sowie die Bonitätsbewertung.

⁴⁵ Die EU-Kommission verfolgt diesen Ansatz ausdrücklich in ihrem Grünbuch der EU – Weiteres Vorgehen im Bereich der Abschlussprüfung: Lehren aus der Krise vom 13.10.2010, KOM(2010) 561, S. 5 f. Das Grünbuch bildete den Ausgangspunkt für das Reformpaket vom 30.11.2011, dazu später mehr.

nanzkrise – anders als die der Banken, Ratingagenturen, Hedgefonds, Aufsichtsbehörden und Zentralbanken – bislang nicht bzw. nicht ausreichend genug analysiert worden.⁴⁶

III. Gang der Untersuchung

Um Inhalt und Tragweite der Abschlussprüferdiskussion verstehen zu können, bedarf es zunächst einer Einführung in die betriebliche Rechnungslegung sowie deren gesetzliche Grundlagen und Standards (B.). Das Rechnungswesen stellt die Basis für die anschließend dargelegten Jahres- bzw. Konzernabschlüsse und die dazugehörigen Lageberichte dar (C.), welche wiederum den Gegenstand der Abschlussprüfung bei den prüfungspflichtigen Unternehmen bilden. Bilanzierung und Prüfung stehen dementsprechend in einer Spannungs- und Wechselbeziehung zueinander und sind untrennbar miteinander verbunden.⁴⁷ Die nachfolgenden Ausführungen zum Gegenstand, Umfang und der Funktion der Abschlussprüfung (D.) sowie zu den dabei bestehenden Problemen und Risiken (E.) führen zum Kernthema der vorliegenden Bearbeitung, der kontrovers diskutierten Problematik der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers.⁴⁸

Der Hauptteil der vorliegenden Bearbeitung beginnt mit der Darstellung und dem Vergleich der international anerkannten Definitionen zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers (F.). Im Anschluss daran sollen die Konstellationen herausgearbeitet werden, in denen es zu einer Gefährdung der Unabhängigkeit des Prüfers, also zu dessen Befangenheit, kommen kann (G.). Nach einem Überblick über die internationalen Reformen der letzten zehn Jahre zur Bekämpfung der einzelnen Unabhängigkeitsrisiken (H.), folgt eine Untersuchung, ob und wie die derzeit geltenden europäischen Standards in das deutsche Recht umgesetzt worden sind (I.). Sowohl die europäischen als auch die deutschen Unabhängigkeitsstandards sind Gegenstand einer wahren Flut von Regulierungseingriffen gewesen.⁴⁹ Die neuesten Reformvorhaben der EU-Kommission zur Abschlussprüfung, die den Berufsstand der Wirtschaftsprüfer in große Aufruhr versetzt haben und dort zum Teil massive Gegenreaktionen ausgelöst haben,⁵⁰ sind dann Gegenstand eines weiteren, gesonderten Kapitels dieser Arbeit (J.). Sie sollen dabei ausführlich dargestellt, analysiert und mit den derzeit geltenden Vorschriften verglichen werden. Auch die aktuellen Entwicklungen des laufenden Gesetzgebungsverfahrens – insbesondere

⁴⁶ KOM(2011) 778/2, S. 1.

⁴⁷ *Kütting*, DB 2012, 1521.

⁴⁸ Vgl. *Baumbach/Hopt/Merkt*, HGB, § 319 Rn. 4.

⁴⁹ *Bauer* S. 2; dieser spricht davon, „dass sich die Rahmenbedingungen für den Berufsstand dynamisch entwickeln“; *Hakelmacher*, WPg 2012, 177 u.a. von einer „Regulierungswut“ der EU-Kommission gegen die Abschlussprüfer. Laut *Naumann*, in einer Pressemitteilung des IDW vom 27.1.2012 „entsteht insgesamt der Eindruck einer sachlich nicht gerechtfertigten bürokratischen Überregulierung.“

⁵⁰ *V. Werder*, DB 28/2012, Gastkommentar M 1.

die Stellungnahmen und Abstimmungen des Wirtschafts- sowie des federführenden Rechtsausschusses – werden herausgearbeitet und der weitere Verlauf des Verfahrens aufgezeigt. Schließlich soll ein Ausblick auf die sich nach derzeitigem Stand abzeichnende Gestalt des Reformpakets bei dessen Inkrafttreten gegeben werden.

IV. Zielsetzung der Bearbeitung

Die vorliegende Arbeit soll zunächst das vielschichtige Problem der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers darstellen und veranschaulichen. Außerdem sollen die wichtigsten Reformen bzw. Reformvorhaben auf internationaler und nationaler Ebene zur Bewältigung dieses Konflikts analysiert und im Hinblick auf ihre Struktur und ihre konkreten Lösungsvorschläge miteinander verglichen werden. Die Gegenüberstellung der geltenden internationalen Unabhängigkeitsstandards dient dem Ziel, deren Ähnlichkeiten, vor allem aber auch deren Unterschiede aufzuzeigen, um in Zukunft eine stärkere Harmonisierung der Standards zu ermöglichen. Bei der direkt im Anschluss überprüften deutschen Rechtslage soll aufgedeckt werden, an welchen Stellen bislang eine ausreichende Umsetzung der internationalen Vorgaben, allen voran der derzeit geltenden EU-Gesetzgebung, stattgefunden hat und an welchen Stellen weiterhin Handlungsbedarf des nationalen Gesetzgebers besteht. Weiterer Reformbedarf wird sich mit dem Inkrafttreten der neuesten europäischen Reformvorhaben ergeben. Ziel der vorliegenden Bearbeitung ist es an dieser Stelle, die einzelnen Änderungsvorschläge mit Bezug zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers sowie deren Ausmaß und Tragweite aufzuzeigen. Durch die Berücksichtigung und Einstufung der aktuellen Entwicklungen des laufenden EU-Gesetzgebungsverfahrens lassen sich Tendenzen feststellen, mit welchen der von der EU-Kommission angeregten Änderungen der Berufsstand der Wirtschaftsprüfer tatsächlich rechnen muss.

Eine Abgrenzung zu vorangegangenen Dissertationen, die bislang zu dem Thema der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers erschienen sind,⁵¹ erfolgt zum einen durch den Aktualitätsbezug der vorliegenden Bearbeitung. So ergeben sich auf nationaler Ebene z.B. durch das Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (BilMoG) vom 25. Mai 2009 wichtige Veränderungen im Bereich der Abschlussprüfung. International enthält der IESBA-Code of Ethics von 2009 zahlreiche neue, detaillierte Ansätze zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers. Speziell auf europäischer Ebene kommen das Grünbuch zur Abschlussprüfung vom 13. Oktober 2010 und die am 30. November 2011 veröffentlichten, weitreichenden Reformvorschläge der EU-

⁵¹ Vgl. z.B. *Müller*, Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, 2006; *Bauer*, Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers im Zusammenhang mit dem gleichzeitigen Angebot von Beratungsleistungen, 2004.

Kommission hinzu. Zum anderen soll die Untersuchung der Unabhängigkeitsproblematik schwerpunktmäßig unter juristischen und weniger unter empirischen oder wirtschaftlichen Gesichtspunkten durchgeführt werden. Ziel der vorliegenden Arbeit ist es deshalb nicht, die Effektivität oder praktische Realisierbarkeit einzelner Änderungsvorschläge zu bewerten, sondern vielmehr den bestehenden und den zukünftig eintretenden Reformbedarf der internationalen und nationalen Gesetzgeber zu verdeutlichen. Im Ergebnis kann dadurch ein Beitrag zur Vereinheitlichung der rechtlichen Rahmenbedingungen geleistet werden, die eine unabhängige, kritische und wachsame Haltung des Abschlussprüfers ermöglichen und einen Weg aus der noch nicht vollständig überwundenen Vertrauenskrise bereiten sollen.⁵²

⁵² Nach Einschätzung der *Max-Planck-Institut (MPI)-Arbeitsgruppe zur Unabhängigkeit der Abschlussprüfer*, ZIP 2011, 459 (460), stellt die Unabhängigkeit das gegenwärtig wichtigste, ungelöste Problem der Abschlussprüfung dar.

B. Die betriebliche Rechnungslegung

Grundlage der Abschlussprüfung ist das betriebliche Rechnungswesen, welches sämtliche Verfahren und organisatorischen Vorkehrungen, die der mengen- und wertmäßigen Abbildung betrieblicher Vorgänge in einem Unternehmen dienen, beinhaltet.⁵³ Das Rechnungswesen wird in das interne und externe Rechnungswesen unterteilt.⁵⁴

I. Das externe Rechnungswesen

Das externe Rechnungswesen, auch als Rechnungslegung bezeichnet, dient der Dokumentation der finanziellen Situation eines Unternehmens nach außen, d.h. gegenüber den Investoren, Gläubigern und allen sonstigen, am Unternehmen beteiligten Interessengruppen.⁵⁵ Ziel ist es, diesen Stakeholdern Informationen zu liefern, die ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermitteln.⁵⁶ Bei börsennotierten Unternehmen soll zudem speziell das Informationsgefälle zwischen der Unternehmensleitung und den Aktionären gemindert werden.⁵⁷ Aufgrund der Publizitätswirkung gegenüber Personen, die außerhalb des Unternehmens stehen, ist das externe Rechnungswesen gesetzlicher Regelungsgegenstand, insbesondere der §§ 238 ff. HGB. Zu den zentralen Bestandteilen der Rechnungslegung gehören bei Kapitalgesellschaften die Aufstellung, Prüfung und Offenlegung des Jahres- und Konzernabschlusses sowie des entsprechenden Lageberichts.⁵⁸

1. Buchführungspflicht

Den stichtagsbezogenen, jährlichen Rechnungsabschlüssen, die den Gegenstand der Abschlussprüfung bilden, liegen die Ergebnisse der kaufmännischen Buchführung zugrunde.⁵⁹ Darunter wiederum wird die laufende, systematische Erfassung und Dokumentation von Geschäftsvorfällen eines Unternehmens auf Unternehmenskonten verstanden.⁶⁰ Nach § 238 Abs. 1 S. 1 HGB obliegt grundsätzlich jedem Kaufmann die Pflicht zur Buchführung. Eine Ausnahme gilt seit Einführung des BilMoG gemäß § 241a HGB lediglich für nicht kapitalmarktorientierte, „kleine“ Einzelkaufleute, nicht jedoch für Kapital- und Personenhandelsgesellschaften unter den dort genannten Voraussetzungen.⁶¹

⁵³ Kanitz, Rn. 19.

⁵⁴ Klein/Schreiner in HB AktR, S. 603 Rn. 1; Sandleben in MünchAnwHB AktR, § 17 Rn. 1.

⁵⁵ Doralt in FS Brogyányi, S. 413; Sandleben in MünchAnwHB AktR, § 17 Rn. 1, 18. Busse von Colbe in Busse von Colbe/Crasselt/Pellens, S. 652 ff. zu den Begriffen „Rechnungslegung“ und „Rechnungswesen“.

⁵⁶ Sog. „true and fair view“-Prinzip, auch als Einblicksgebot bezeichnet; vgl. § 264 Abs. 2 S. 1 HGB.

⁵⁷ Brodersen/Duttine in Deilmann/Lorenz, § 11 Rn. 1.

⁵⁸ Kanitz, Rn. 41 f.; Marten/Quick/Ruhnke, S. 15.

⁵⁹ Ebenda, Rn. 23.

⁶⁰ BeckBilKomm/Winkeljohann/Klein, § 238 Rn. 59.

⁶¹ Scherrer, S. 2; Baumbach/Hopt/Merkt, HGB, § 238 Rn. 7.

2. Doppelte Buchführung

Die Pflicht zur Buchführung erfordert dabei, jedenfalls für die der Abschlussprüfung unterliegenden Kapitalgesellschaften, eine doppelte Buchführung.⁶² Bei dieser sind neben Bestands- auch Erfolgskonten zu bilden, auf denen jeder vermögenswirksame Geschäftsvorfall in gleicher Höhe auf der Soll- und Haben-Seite verbucht wird. Die Salden der verschiedenen Konten werden im späteren Rechnungsabschluss in einer Bilanz sowie einer Gewinn- und Verlustrechnung zusammengefasst.⁶³ Dadurch lässt sich neben der mengen- und wertmäßigen Bestandsführung durch einen Vermögensvergleich auch der kaufmännische Erfolg eines Unternehmens ermitteln.⁶⁴ Der ausgewiesene Gewinn bzw. Verlust in der Bilanz und in der Gewinn- und Verlustrechnung ist dabei immer gleich groß, weil den Erträgen und Aufwendungen der Gewinn- und Verlustrechnung immer ein entsprechender Anstieg oder eine entsprechende Minderung der Aktiva und Passiva in der Bilanz entgegensteht.⁶⁵

II. Das interne Rechnungswesen

Das interne Rechnungswesen richtet sich primär an die Unternehmensleitung und andere unternehmensinterne Personen oder Stellen.⁶⁶ Ziel ist einerseits die Unterstützung der Unternehmensführung durch die Herstellung einer betriebswirtschaftlich fundierten Basis für unternehmerische Entscheidungen.⁶⁷ Die in den veröffentlichten Jahres- und Konzernabschlüssen gelieferten Informationen über die wirtschaftliche Lage eines Unternehmens bzw. eines Konzerns bilden dabei die Grundlage für die individuellen Entscheidungen der Unternehmensführung, z.B. hinsichtlich bestehender oder möglicher finanzieller Engagements.⁶⁸ Neben der Entscheidungsfindung dient das interne Rechnungswesen andererseits der Überprüfung des Zielerreichungsgrades eines Unternehmens anhand von Kontrollrechnungen.⁶⁹ Aufgrund der individuellen Ausgestaltung nach den jeweiligen Bedürfnissen eines Unternehmens bestehen für das interne Rechnungswesen keine gesetzlich normierten Maßstäbe.⁷⁰ Von dem Begriff internes Rechnungswesen erfasst werden u.a. die Kosten- und Leistungsrechnung, die v.a. der besseren Übersichtlichkeit der Betriebsbilanz dient, das Planungsrecht, mit dem Ziel der Absicherung der erforderlichen finanziellen Mittel eines Unternehmens, und das interne Be-

⁶² Baumbach/Hopt/Merkt, HGB, § 238 Rn. 12: Die einfache Buchführung genügt nur unter besonderen Verhältnissen, etwa in Kleinbetrieben des Einzelhandels und Handwerks.

⁶³ MünchKommHGB-Ballwieser, § 238 Rn. 31; Baumbach/Hopt/Merkt, HGB, § 238 Rn. 12.

⁶⁴ BeckBilKomm/Winkeljohann/Klein, § 238 Rn. 77.

⁶⁵ Vgl. Damas in Saenger/Aderhold/Lenkaitis/Speckmann, Handels- und GesR, § 14 Rn. 5; Brodersen/Duttine Deilmann/Lorenz, § 11 Rn. 6.

⁶⁶ Gabler Wirtschaftslexikon zu dem Begriff „internes Rechnungswesen“.

⁶⁷ Kanitz, Rn. 19, 24.

⁶⁸ Wittmann in HB BilanzR, S. 38 Rn. 1.

⁶⁹ Klein/Schreiner in HB AktR, S. 603 Rn. 1.

⁷⁰ Sandleben in MünchAnwHB AktR, § 17 Rn. 1.

richtswesen, auch als Controlling bezeichnet.⁷¹ Letzteres umfasst die zielorientierte Planung, Kontrolle und Koordination bewerteter Unternehmensprozesse.⁷²

III. Nationale Vorschriften zur Rechnungslegung

Rechnungslegung und Abschlussprüfung unterliegen zu weiten Teilen den gleichen rechtlichen Rahmenbedingungen. Denn während die bilanzierenden Unternehmen und Konzerne die geltenden Rechnungslegungsnormen und -standards im Rahmen ihrer zu erstellenden Jahres- und Konzernabschlüsse zu beachten haben, obliegt es dem Abschlussprüfer, die rechtmäßige Anwendung der Normen durch den Prüfungsmandanten zu kontrollieren.⁷³ Aus diesem Grund wirken sich die maßgeblichen Rechnungslegungsvorschriften unmittelbar auf die Tätigkeit des Abschlussprüfers aus und sollen deshalb nachfolgend – zumindest in ihren Grundzügen – dargelegt werden.

1. Das dritte Buch des Handelsgesetzbuchs (HGB)

Seit Inkrafttreten des Bilanzrichtliniengesetzes (BiRiLiG) vom 19. Dezember 1985⁷⁴ befinden sich die meisten der für die Rechnungslegung maßgeblichen Vorschriften im dritten Buch des HGB (§§ 238-342e HGB) über „Handelsbücher“.⁷⁵ Die Rechnungslegungsvorschriften des HGB stellen zwingendes Recht dar, d.h. sie können nicht durch Vereinbarungen im Gesellschaftsvertrag abbedungen werden. Das dritte Buch des HGB ist in sechs Abschnitte unterteilt und enthält nach einem ersten Abschnitt mit allgemeinen Vorschriften über die Rechnungslegung aller Kaufleute (§§ 238-263 HGB), im zweiten Abschnitt ergänzende Regelungen speziell für Kapitalgesellschaften (§§ 264-335b HGB).

⁷¹ *Kanitz*, Rn. 19.

⁷² *Gabler Wirtschaftslexikon*, Stichwort: Controlling; m.w.N. *Wittmann/Schuster* in *HB BilanzR*, S. 63 Rn. 59.

⁷³ *Küting*, DB 2012, 1521.

⁷⁴ Gesetz zur Durchführung der Vierten, Siebten und Achten Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften zur Koordinierung des Gesellschaftsrechts (Bilanzrichtlinien-Gesetz), BGBl. I 2355, in Kraft getreten am 1.1.1986.

⁷⁵ *Klein/Schreiner* in *HB AktR*, S. 603 Rn. 2; *Baumbach/Hopt/Merkt*, HGB, Einl. 2 vor § 238.

a. Spezialvorschriften der Rechnungslegung bei Kapitalgesellschaften, §§ 264 ff. HGB

Der zweite Abschnitt enthält u.a. die Vorschriften über den Jahresabschluss und Lagebericht bei Kapitalgesellschaften (§§ 264-289a HGB), die Konzernrechnungslegung mit dem Konzernabschluss und Konzernlagebericht (§§ 290-315a HGB), die Abschlussprüfung (§§ 316-324a HGB) und schließlich die Offenlegung der geprüften Rechnungsabschlüsse (§§ 325-329 HGB). Als Kapitalgesellschaften gelten nach der zum Gesetzestext zählenden Überschrift des zweiten Abschnitts die Aktiengesellschaft (AG), die Kommanditgesellschaft auf Aktien (KGaA) sowie die Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH).⁷⁶ Nach § 264a Abs. 1 HGB⁷⁷ werden den Kapitalgesellschaften in Bezug auf große Teile des zweiten Abschnitts Personenhandelsgesellschaften – also offene Handels- (OHG) und Kommanditgesellschaften (KG) – gleichgestellt, an denen weder eine natürliche Person noch eine Personengesellschaft mit einer natürlichen Person als persönlich haftender Gesellschafter beteiligt ist.⁷⁸ Denn bei diesen Personenhandelsgesellschaften, wie insbesondere der GmbH & Co. KG, bestehen im Ergebnis die gleichen Haftungsbeschränkungen wie bei den Kapitalgesellschaften.⁷⁹

b. Vielzahl an Reformen der HGB-Rechnungslegung

Aufgrund der öffentlichen Kritik an den Rechnungslegungsvorschriften war das HGB in der näheren Vergangenheit Gegenstand einer Vielzahl von Gesetzesreformen. Zu den wichtigen Reformen zählen u.a. das Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich (KonTraG)⁸⁰ vom 5. März 1998, das Transparenz- und Publizitätsgesetz (TransPuG)⁸¹ vom 25. Juli 2002, das Bilanzrechtsreformgesetz (BilReG)⁸² vom 4. Dezember 2004 sowie das Bilanzkontrollgesetz (BilKoG)⁸³ vom 15. Dezember 2004.⁸⁴ Im Fokus all dieser genannten Reformen steht u.a. der Abschlussprüfer und seine Tätigkeit.⁸⁵ Die letzte grundlegende Er-

⁷⁶ Koller/Roth/Morck, § 264 Rn. 1.

⁷⁷ § 264a HGB wurde durch das Kapitalgesellschaften & Co. Richtlinien-Gesetz (KapCoRiLiG) vom 24.2.2000, BGBl. I S. 154, in das HGB eingefügt.

⁷⁸ Vgl. BeckBilKomm/Winkeljohann/Schellhorn, § 264 Rn. 1: „Die Vorschriften des Ersten bis Fünften Unterabschnitts des Zweiten Abschnitts sind gemäß § 264a auch auf Kapitalgesellschaften & Co. anzuwenden.“

⁷⁹ Koller/Roth/Morck, § 264 Rn. 1. Zu beachten ist aber § 264b HGB, der eine Befreiung von der Pflicht zur Aufstellung, Prüfung und Offenlegung des Jahresabschlusses für bestimmte, in den Konzernabschluss eines Mutterunternehmens einbezogene Tochtergesellschaften i.S.d. § 264a HGB vorsieht.

⁸⁰ Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich (KonTraG), BGBl. I S. 786.

⁸¹ Transparenz- und Publizitätsgesetz (TransPuG), BGBl. I S. 2681.

⁸² Gesetz zur Einführung internationaler Rechnungslegungsstandards und zur Sicherung der Qualität der Abschlussprüfung (Bilanzrechtsreformgesetz – BilReG), BGBl. I 3166.

⁸³ Gesetz zur Kontrolle von Unternehmensabschlüssen (Bilanzkontrollgesetz – BilKoG), BGBl. I 3408.

⁸⁴ Krommes, DB 2012, 585.

⁸⁵ Scheffler, WPg 2005, 477 (478); K. Müller, S. 2.

neuerung haben die Rechnungslegungsvorschriften des HGB durch das am 25. Mai 2009 in Kraft getretene Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) erfahren.⁸⁶

c. Modernisierung durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG)

Mit dem BilMoG wurde die Umsetzung der sogenannten EU-Abänderungsrichtlinie 2006/46/EG⁸⁷ sowie der EU-Abschlussprüferrichtlinie 2006/43/EG⁸⁸ „eins zu eins“ in das deutsche Recht beabsichtigt.⁸⁹ Während die Umsetzung der Abänderungsrichtlinie, vorrangig durch Änderungen im Bilanzrecht, zu einer Stärkung des Vertrauens des Kapitalmarktes in die Richtigkeit und Vollständigkeit der Rechnungslegung führen sollte, diente die Transformation der Abschlussprüferrichtlinie der Harmonisierung der Abschlussprüfung auf europäischer Ebene.⁹⁰ Das BilMoG enthält deshalb auch zahlreiche Bestimmungen, welche die Qualität der Abschlussprüfung verbessern sollen, sowie die im Zusammenhang mit der Abschlussprüfung stehende Verpflichtung zur Einrichtung eines Prüfungsausschusses.⁹¹ Die Neuregelungen mit Auswirkung auf die beruflichen Rahmenbedingungen des Abschlussprüfers befinden sich in Artikel 1 des BilMoG – in Bezug auf das HGB – und in Artikel 10 des BilMoG – in Bezug auf die WPO.⁹² Das Inkrafttreten der einzelnen Neuerungen des BilMoG unterscheidet sich gemäß Art. 66 EGHGB nach dem jeweiligen Regelungsbereich. Die meisten Vorschriften finden Anwendung für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2008 beginnen.

2. Das Aktiengesetz (AktG) u.a. rechtsformspezifische Sondervorschriften

Neben den §§ 238 ff. HGB existieren einige rechtsformspezifische Normkomplexe zur Rechnungslegung, u.a. in §§ 41 ff. GmbHG für die GmbH, in § 33 GenG für die eingetragene Genossenschaft sowie im PubiG für bestimmte Großunternehmen.⁹³ Hinsichtlich der Rechnungslegung der Aktiengesellschaft wurden mit der Einführung des dritten Buchs in das HGB durch das Bilanzrichtliniengesetz zahlreiche Vorschriften des fünften Teils des AktG, der mit

⁸⁶ Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (BilMoG), BGBl. I S. 1102. Hingewiesen sei an dieser Stelle auch auf die neueste, jedoch nicht derart umfassende Reformierung der HGB-Rechnungslegungsvorschriften durch das Kleinstkapitalgesellschaften-Bilanzänderungsgesetz (MicroBilG) vom 20.12.2012, BGBl. I S. 2751.

⁸⁷ Richtlinie 2006/46/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 14. Juni 2006 zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG über den Jahresabschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen, 83/349/EWG über den konsolidierten Abschluss, 86/635/EWG über den Jahresabschluss und den konsolidierten Abschluss von Banken und anderen Finanzinstituten und 91/674/EWG über den Jahresabschluss und den konsolidierten Abschluss von Versicherungsunternehmen, ABl. EU Nr. L 224 vom 16.8.2006, S. 1-7.

⁸⁸ Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Mai 2006 über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG und zur Aufhebung der Richtlinie 84/253/EWG des Rates), ABl. EU Nr. L 157 vom 9.6.2006, S. 87-107.

⁸⁹ Gesetzentwurf zum BilMoG, BT-DS 16/10067, S. 1.

⁹⁰ Baumbach/Hopt/Merkt, HGB, Einl vor § 238 Rn. 26.

⁹¹ Erchinger/Melcher, DB Beil 5/09, 91.

⁹² WPK Magazin 2/2009, S. 4.

⁹³ Baumbach/Hopt/Merkt, HGB, § 238 Rn. 4.

„Rechnungslegung, Gewinnverwendung“ überschrieben ist, aufgehoben.⁹⁴ Bei den verbliebenen Vorschriften handelt es sich um Spezialvorschriften mit ausschließlicher Geltung für Aktiengesellschaften, die sich insbesondere auf die Aufstellung, Prüfung und Feststellung des Jahresabschlusses sowie auf die Gewinnverwendung beziehen.⁹⁵ Die genannten rechtsformspezifischen Sondervorschriften können für die Auslegung der HGB-Vorschriften bedeutsam sein. Wegen der Sperrfunktion des § 243 Abs. 1 HGB dürfen sie aber nicht auf andere Rechtsformen übertragen werden.⁹⁶

3. Der Deutsche Corporate Governance Kodex (DCGK)

Der Deutsche Corporate Governance Kodex (DCGK) von 2002,⁹⁷ mit seinen kontinuierlich fortentwickelten und angepassten Grundsätzen zur Leitung und Überwachung eines Unternehmens, enthält einige über die gesetzlichen Anforderungen hinausgehende Empfehlungen und Anregungen zum Rechnungswesen, insbesondere zur Abschlussprüfung. Der Kodex wendet sich in erster Linie an deutsche börsennotierte Gesellschaften.⁹⁸ Er enthält neben einem rechtsbeschreibenden Teil, der die gesetzlichen Bestimmungen in kompakter und verständlicher Form wiedergeben soll, einen unverbindlichen Teil mit Empfehlungen und Anregungen, von denen die Gesellschaften grundsätzlich abweichen können.⁹⁹ Die Rechtsnatur des DCGK ist im Einzelnen umstritten. Jedenfalls besitzt dieser keine Rechtsnormqualität eines ordnungsgemäß zustande gekommenen Gesetzes, weil es an einer staatlichen Rechtsetzung im parlamentarischen Verfahren fehlt.¹⁰⁰ Praktisch jedoch gewinnen die Empfehlungen des Kodex an Verbindlichkeit durch die von Vorstand und Aufsichtsrat börsennotierter Aktiengesellschaften jährlich abzugebende und offenzulegende Entsprechenserklärung nach § 161 AktG. Denn die Nichtbeachtung der Kodexempfehlungen kann somit zu einer negativen Beurteilung des betroffenen Unternehmens auf dem Kapitalmarkt führen.¹⁰¹ Durch das BilMoG wurde die sogenannte „Comply or Explain“-Erklärung erstmals um eine Begründungspflicht zu Abwei-

⁹⁴ Hüffer, AktG, §§162-169 Rn. 1.

⁹⁵ Hoffmann-Becking in MünchHB GesR, Bd. 4, § 43 Rn. 1.

⁹⁶ Baumbach/Hopt/Merkt, HGB, § 243 Rn. 3.

⁹⁷ Der Kodex wurde am 23.1.2002 durch eine vom Bundesministerium der Justiz eingesetzte Regierungskommission verabschiedet. Die Erstveröffentlichung im elektronischen Bundesanzeiger erfolgte am 30.9.2002.

⁹⁸ Aber auch nicht börsennotierten Gesellschaften wird die Einhaltung empfohlen, vgl. Präambel des DCGK.

⁹⁹ Ringleb in Kodex-Kommentar, Rn. 42 ff.; Lutter in HB CG, S. 127 f.; MünchKommAktG-Goette, Bd. 3, § 161 Rn. 23; kritisch Spindler/Stilz/Sester, AktG, Bd. 2, § 161 Rn. 32.

¹⁰⁰ Hüffer, AktG, § 161 Rn. 3; Ringleb in Kodex-Kommentar, Rn. 42; Spindler/Stilz/Sester, AktG, Bd. 2, § 161 Rn. 32.

¹⁰¹ Vgl. Lutter/Krieger, § 2 Rn. 56; kritisch dazu Spindler in Schmidt/Lutter, Bd. 2, § 161 Rn. 2, da der deutsche Kapitalmarkt nicht in signifikanter Weise auf die Befolgung der Kodexempfehlungen reagiere. Für die Kodexanregungen bestehen keine derartigen Publikations- und Begründungspflichten; Hommelhoff/Schwab in HB CG, S. 75; MünchKommAktG-Goette, Bd. 3, § 161 Rn. 32; Spindler/Stilz/Sester, AktG, Bd. 2, § 161 Rn. 32.

chungen von den Kodexempfehlungen erweitert.¹⁰² Zudem ist die Erklärung nun auf der Internetseite der Gesellschaft dauerhaft öffentlich zu machen, wodurch der Adressatenkreis über die Aktionäre hinaus auf die Öffentlichkeit ausgedehnt werden soll.¹⁰³

IV. Nationale und internationale Standards für die Buchführung

Trotz der Vielzahl an gesetzlichen Vorgaben sind gewisse Gesetzeslücken sowie Interpretations- und Gestaltungsspielräume bei der Erstellung der Rechnungsabschlüsse kaum vermeidbar. Um diese Lücken einzugrenzen und die Rechnungslegung weitestgehend zu harmonisieren, bilden in der EU mittlerweile die International Financial Reporting Standards (IFRS) die grundlegenden Rechnungslegungsstandards. Dagegen richtet sich die kaufmännische Rechnungslegung im HGB weiterhin vorrangig nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung (GoB).¹⁰⁴

1. International Financial Reporting Standards (IFRS)

Bei den IFRS handelt es sich um internationale Rechnungslegungsstandards, die seit 2003 vom International Accounting Standards Board (IASB) verabschiedet werden. Das IASB, ein privatrechtlich organisiertes Gremium, ist Nachfolger des International Accounting Standards Committee (IASC), welches bis 2001 die International Accounting Standards (IAS) erließ. Ziel des IASB ist es, durch die IFRS international einheitliche und damit vergleichbare Jahres- und Konzernabschlüsse zu ermöglichen.¹⁰⁵ Zu diesem Zweck werden die Standards fortlaufend angepasst und insbesondere den in den USA einzuhaltenden United States Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP) angenähert.¹⁰⁶

a. Obligatorische Einhaltung beim Konzernabschluss, § 315a HGB

Seit dem Inkrafttreten des BilReG am 1. Januar 2005 haben in Deutschland kapitalmarktorientierte Unternehmen i.S.d. § 264d HGB, die zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet sind, die IAS-/IFRS-Standards gemäß § 315a Abs. 1, 2 HGB zwingend zu beach-

¹⁰² *Ringleb* in Kodex-Kommentar, Rn. 44. Ursprünglich hatten die Gesellschaftsorgane gemäß § 161 S. 1 AktG a.F. lediglich offenzulegen, ob und inwieweit den Empfehlungen des Kodex entsprochen wurde und wird.

¹⁰³ *Füser/Wader/Fischer* in HB BilMoG, S. 613. Abgabe und Offenlegung der Entsprechenserklärung werden dadurch abgesichert, dass sie als Pflichtangaben im Anhang zum Jahres- bzw. Konzernabschluss gem. § 285 S. 1 Nr. 16, § 314 Abs. 1 Nr. 8 HGB anzugeben sind und im Rahmen der Abschlussprüfung kontrolliert werden; vgl. *Kremer* in Kodex-Kommentar, Rn. 1369; *K. Müller*, S. 65. Dies gilt nicht für die inhaltliche Richtigkeit der Erklärung, dazu später ausführlich.

¹⁰⁴ *Kütting*, DB 3/2012, Gastkommentar M 1; *Klein/Schreiner* in HB AktR, S. 605 Rn. 6.

¹⁰⁵ *Sandleben* in MünchAnwHB AktR, § 17 Rn. 7.

¹⁰⁶ Seit Ende 2007 erkennt auch die amerikanische Börsenaufsicht SEC (Security and Exchange Commission) die Abschlüsse nach IFRS bei Nicht-US-Unternehmen, die an einer US-Börse gelistet sind, ohne Überleitungsrechnung auf die US GAAP an; vgl. *Kanitz*, Rn. 46.

ten.¹⁰⁷ Allen sonstigen konzernrechnungspflichtigen Unternehmen steht es nach § 315a Abs. 3 HGB frei, ob sie die IFRS-Standards auf ihren Konzernabschluss anwenden. Schließlich können nach § 325 Abs. 2a HGB auch Kapitalgesellschaften anstatt eines Jahresabschlusses nach HGB-Grundsätzen einen sogenannten Einzelabschluss offenlegen, welcher vollständig nach IAS-/IFRS-Standards aufgestellt worden ist.¹⁰⁸ Damit wurden die Vorgaben der IAS-Verordnung (IAS-VO) vom 19. Juli 2002,¹⁰⁹ die zum Zweck einer transparenten und harmonisierten Rechnungslegung innerhalb der EU erlassen wurde, in deutsches Recht umgesetzt.¹¹⁰

b. Transformation in nationales Recht durch „Endorsement“-Verfahren

Voraussetzung für die Rechtsverbindlichkeit der IAS bzw. IFRS ist jedoch ihre vorherige Anerkennung durch die EU-Kommission in einem sogenannten „Endorsement“-Verfahren, dessen Voraussetzungen den Artikeln 3 und 6 Abs. 2 der IAS-VO zu entnehmen sind. Anerkannte Standards erlangen nicht nur den Status europäischen Rechts, sondern werden automatisch auch geltendes nationales Recht der Mitgliedsstaaten.¹¹¹ Trotz der fortbestehenden Forderung der Kapitalmärkte nach einer grenzüberschreitenden „einheitlichen Bilanzierungssprache“¹¹², haben die IFRS bei der Rechnungslegung deutscher Unternehmen noch keine Vorherrschaftsstellung erlangt. Als problematisch wird insbesondere ihre vorrangige Ausrichtung auf das öffentliche Informationsinteresse an der Finanzberichterstattung bei börsennotierten Unternehmen erachtet. Für kleine und mittlere Unternehmen (KMU) erfordert die Einhaltung der IFRS hingegen einen erheblichen Mehraufwand, weshalb bei diesen Unternehmen bislang nur eine geringe freiwillige Anwendung der internationalen Rechnungslegungsstandards zu verzeichnen ist.¹¹³ Auch die am 9. Juli 2009 speziell für KMU veröffentlichten IFRS for Small and Medium-sized Entities (SMEs) werden aufgrund des weitgehenden Gleichlaufs der Prinzipien mit den allgemeinen IFRS im Mittelstand eher kri-

¹⁰⁷ § 315a Abs. 2 HGB dehnt den Anwendungsbereich dabei – in Übereinstimmung mit § 264d HGB – auch auf solche Mutterunternehmen aus, die ihre Börsenzulassung lediglich beantragt haben.

¹⁰⁸ Eine gemischte Rechnungslegung nach HGB-IAS/IFRS ist wie bei der Konzernrechnungslegung, unzulässig; vgl. § 315a Abs. 3 S. 2/§ 325 Abs. 2a S. 2 HGB, dazu *Klein/Schreiner* in *HB AktR*, S. 604 Rn. 4; *Baumbach/Hopt/Merkt*, HGB, § 315a Rn. 7.

¹⁰⁹ Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19.7.2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards, ABl. L 243 vom 11.9.2002, S. 1.

¹¹⁰ Vgl. Art. 1 ff. der IAS-VO. Nach Art. 4 der IAS-VO sind Gesellschaften, deren Wertpapiere an einer Börse der EU notiert sind, zu einer Aufstellung ihres konsolidierten Abschlusses nach internationalen Standards verpflichtet. Nach Art. 5 können die Mitgliedsstaaten diese Vorgabe auch auf die Jahresabschlüsse der vorgenannten Gesellschaften und auf nicht börsennotierte Gesellschaften ausdehnen.

¹¹¹ *N. Kessler* in *Saenger/Aderhold/Lenkaitis/Speckmann*, *Handels- und GesR*, § 8 Rn. 146. Kritisch zu der fehlenden Möglichkeit der inhaltlichen Einflussnahme auf die IFRS im Rahmen des Endorsement äußert sich *Böcking* in *Ballwieser/Grewe*, S. 86 f

¹¹² *Heininger*, *WPg* 2010 S. 15.

¹¹³ *Küting*, *DB* 3/2012, *Gastkommentar M 1* und ausführlich derselbe in *DB* 2012, 297; ebenso *Kanitz*, Rn. 47.

tisch gesehen.¹¹⁴ Als Alternative zur Interessenwahrung kleiner und mittelgroßer Unternehmen und Prüfungsgesellschaften gegenüber den IFRS wird deshalb teilweise eine Modernisierung und Ausweitung der europäischen Rechnungslegungsrichtlinien erwogen.¹¹⁵

2. Die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung (GoB)

Für den Jahresabschluss deutscher Kapitalgesellschaften werden deshalb nach wie vor in erster Linie die GoB herangezogen.¹¹⁶ Bei diesen handelt es sich sowohl um geschriebene als auch ungeschriebene Prinzipien und Standards, die grundsätzlich jeder Kaufmann für eine ordnungsgemäße Buchführung und Bilanz zu beachten hat.¹¹⁷ Die wichtigsten Grundsätze in Bezug auf den Jahresabschluss sind in den §§ 243, 246 und 252 HGB kodifiziert. Inhaltlich enthalten die GOB formelle Anforderungen, z.B. das Prinzip doppelter Buchführung, aber auch materielle Vorgaben an die Rechnungslegung, etwa in Form von allgemeinen Bilanzierungsgrundsätzen sowie besonderen Regeln zu Gliederung, Ansatz und Bewertung des Jahresabschlusses.¹¹⁸ An der Fortentwicklung der Grundsätze wirken neben Rechtsprechung und Wissenschaft auch berufsständische Institutionen, z.B. das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW), die Wirtschaftsverbände und schließlich das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee (DRSC) mit.¹¹⁹

3. Unterschiede zwischen IFRS und GOB für Unternehmen und Abschlussprüfer

Je nachdem, welche der vorgenannten Rechnungslegungsstandards ein Unternehmen im Rahmen der Rechnungslegung anwendet, können sich erhebliche Bilanzierungs- und Bewertungsunterschiede ergeben. Grund dafür sind die unterschiedlichen Grundprinzipien und Zweckrichtungen der Rechnungslegung nach HGB und IFRS.¹²⁰ Denn während das deutsche Bilanzrecht vom Vorsichtsprinzip geprägt ist, bei dem die Kapitalerhaltung und der Gläubigerschutz im Mittelpunkt stehen, dienen die IFRS in erster Linie einer Informationsfunktion für Investoren. Diesen sollen möglichst umfassende und betriebswirtschaftlich aussagekräfti-

¹¹⁴ *Winkeljohann/Morich*, BB 2009, 1630 (1634).

¹¹⁵ Vgl. *Arbeitskreis Bilanzrecht Hochschullehrer Rechtswissenschaft*, NZG 2011, 176 (177) unter Verweis auf ein Konsultationspapier der EU-Kommission vom 26.2.2009 (Consultation Paper on Review of the Accounting Directives).

¹¹⁶ *Sandleben* in MünchAnwHB AktR, § 17 Rn. 5, 7; *Kanitz*, Rn. 44 ff.

¹¹⁷ *Reich/Szczesny/Voß* in Heidel/Schall, HGB, § 238 Rn. 27. Vgl. §§ 243 Abs. 1, 264 Abs. 2 S. 1 HGB. Die ursprüngliche Rechtsnatur der GoB ist umstritten, wobei diese – soweit sie nicht kodifiziert sind – überwiegend als Gewohnheitsrecht bzw. Handelsbräuche eingeordnet werden, vgl. *Baumbach/Hopt/Merkt*, HGB, § 238 Rn. 11.

¹¹⁸ *Baumbach/Hopt/Merkt*, HGB, § 238 Rn. 11.

¹¹⁹ Ebenda; so auch *Kanitz*, Rn. 22. Ziel der GoB ist es, ein lückenloses Bilanzrecht zu erzeugen; *Moxter* in HWRP, Sp. 1041.

¹²⁰ *Küting*, DB 2012, 1521.

ge Informationen zur Verfügung gestellt werden.¹²¹ Das Hauptprinzip des Jahresabschlusses nach IFRS ist der sogenannte „fair presentation“-Grundsatz, wonach der Abschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der wirtschaftlichen Lage des Unternehmens liefern soll, das nicht durch Aspekte der Vorsicht eingeschränkt werden soll.¹²² An einer vom HGB-Abschluss ausgehenden Bemessungsfunktion für die Gewinnausschüttung der Gesellschaft fehlt es dem Abschluss nach IFRS dagegen ebenso wie an einer Steuerbemessungsfunktion.¹²³ Direkte Folgen hat die Wahl der Rechnungslegungsstandards schließlich auch für den Abschlussprüfer, dem die Kontrolle der rechtmäßigen Anwendung obliegt. Dabei gilt die Prüfung eines IFRS-Abschlusses bislang als deutlich schwieriger und aufwendiger als die eines Rechnungsabschlusses nach HGB-Grundsätzen.¹²⁴

¹²¹ Sog. „decision usefulness“, vgl. *Kanitz*, Rn. 46. Laut *Böcking* in Ballwieser/Grewe, S. 85 weist der IFRS-Abschluss dementsprechend einen erhöhten Informationsgehalt gegenüber dem nach HGB-Grundsätzen auf.

¹²² *Hoffmann* in Heidel/Schall, HGB, § 264 Rn. 34.

¹²³ *Böcking* in Ballwieser/Grewe, S. 85, der kritisch hinterfragt, ob das Festhalten an dem HGB-Einzelabschluss mit diesen Argumenten sinnvoll ist.

¹²⁴ Vgl. *Kütting* DB 2012, 1521 (1522). Dieser führt aus, dass aufgrund der weiten Beurteilungsspielräume nach IFRS eher eine Plausibilitäts- und Vertretbarkeitsprüfung anstatt einer Richtigkeitsprüfung erfolge. Dabei seien das Risiko einer Fehlbeurteilung für den Prüfer und die Kosten der Prüfung nach IFRS deutlich höher.

C. Jahres- und Konzernabschluss als Gegenstand der Abschlussprüfung

Um eine Vorstellung von der Prüfungstätigkeit des Abschlussprüfers vermitteln zu können, soll im folgenden Kapitel ein Überblick über die jährlichen Rechnungsabschlüsse prüfungspflichtiger Unternehmen bzw. Konzerne gegeben werden. Während bei Kapitalgesellschaften gemäß § 316 Abs. 1 HGB der Jahresabschluss sowie der Lagebericht Gegenstand der Abschlussprüfung sind, werden bei Konzernen nach § 316 Abs. 2 HGB der Konzernabschluss und der Konzernlagebericht, als sogenannte Konzernrechnungslegung, überprüft. Anschließend wird der zeitliche Ablauf des Feststellungs- bzw. Billigungsverfahrens der Rechnungsabschlüsse aufgezeigt. Dessen Kenntnis ist erforderlich für das Verständnis, in welchem Zusammenhang die Abschlussprüfung in einem Unternehmen erfolgt und in welcher Beziehung der Abschlussprüfer zu den verschiedenen Organen der geprüften Gesellschaft steht.

I. Jahresabschluss und Lagebericht, §§ 264 ff. HGB

1. Funktionen

Der Jahresabschluss stellt den Geschäftsabschluss eines einzelnen Unternehmens zum Ende eines jeden Geschäftsjahres, regelmäßig für einen abgelaufenen Zeitraum von zwölf Monaten, dar.¹²⁵ Seine zwei wichtigsten Funktionen sind – spätestens seit Inkrafttreten des BilMoG – die Informations- sowie die Zahlungsbemessungsfunktion.¹²⁶ Als objektiviertes Informationsinstrument soll der Jahresabschluss einerseits dem Informationsinteresse der verschiedenen Stakeholdergruppen an einem Unternehmen gerecht werden und helfen, die zwischen diesen Gruppen bestehenden Interessenkonflikte in Einklang zu bringen.¹²⁷ Bei börsennotierten Unternehmen sollen zudem aktuellen und potentiellen Anlegern vertrauenswürdige und relevante Informationen für deren Anlageentscheidung geliefert werden.¹²⁸ Andererseits hat der Jahresabschluss die Aufgabe, den erwirtschafteten Gewinn während der Berichtsperiode zu errechnen. Dieser dient als Bemessungsgrundlage für Gewinnauszahlungen an die Anteilseigner und das Management.¹²⁹ Aufgrund des in § 5 Abs. 1 S. 1 EStG a.F. verankerten Maßgeblichkeitsgrundsatzes der Handelsbilanz für die Steuerbilanz hatte der handelsrechtliche Jahresabschluss ursprünglich auch wesentlichen Einfluss auf die Berechnungen der Steuerlast eines

¹²⁵ *Kanitz*, Rn. 49; dazu *Baumbach/Hopt/Merkt*, HGB, § 243 Rn. 11: „Das Geschäftsjahr darf zwölf Monate nicht überschreiten (§ 240 Abs. 2 S. 2 HGB), aber unterschreiten (sog. Rumpfgeschäftsjahr, z.B. bei Anpassung des Geschäftsjahres an das Kalenderjahr).“

¹²⁶ Vgl. Gesetzentwurf zum BilMoG, BT-DS 16/10067, S. 35; *Kanitz*, Rn. 147; *Sandleben* in *MünchAnwHB AktR*, § 17 Rn. 17; *Erle/Helm/Berberich* in *BeckHBAG*, § 10 Rn. 4.

¹²⁷ *Scheffler*, WPg 2005, 477 (478); *Klein/Schreiner* in *HB AktR*, S. 605 Rn. 8.

¹²⁸ *Böcking* in *Ballwieser/Grewe*, S. 78; *Brodersen/Duttine* in *Deilmann/Lorenz*, § 11 Rn. 1.

¹²⁹ *Klein/Schreiner* in *HB AktR*, S. 609 Rn. 14; *Sandleben* in *MünchAnwHB AktR*, § 17 Rn. 21. Zugleich dient der Jahresabschluss der Rechenschaftslegung des Vorstands gegenüber dem Aufsichtsrat sowie beider Leitungsorgane gegenüber den Aktionären und der Öffentlichkeit; *Scheffler*, WPg 2005, 477 (478).

Unternehmens.¹³⁰ Durch den Wegfall des Prinzips der umgekehrten Maßgeblichkeit¹³¹ und die einschränkende Neufassung des § 5 Abs. 1 S. 1 EStG im Zuge des BilMoG, wonach künftig Wahlrechte in der Steuerbilanz auch unabhängig von der handelsrechtlichen Bilanzierung ausgeübt werden können, wurde der Grundsatz der Maßgeblichkeit jedoch weitestgehend durchbrochen.¹³²

2. Grundprinzip

Kerngedanke des Jahresabschlusses bei Kapitalgesellschaften ist das sogenannte „true and fair view“-Prinzip des § 264 Abs. 2 S. 1 HGB, das ein Synonym für den international verwendeten Grundsatz der „fair presentation“ darstellt.¹³³ Danach sollen sämtliche Personen, die an der bilanzierenden Gesellschaft beteiligt bzw. interessiert sind, unter Beachtung der GoB ein tatsächliches Bild von deren Vermögens-, Finanz- und Ertragslage erhalten.¹³⁴ Während unter der Vermögenslage im Sinne des § 264 Abs. 2 S. 1 HGB das Verhältnis von Vermögen und Schulden der Gesellschaft verstanden wird, ergibt sich die Finanzlage aus dem Verhältnis der Forderungen gegenüber den Verbindlichkeiten und sonstigen Verpflichtungen.¹³⁵ Bei der Ertragslage schließlich werden mittels der Komponenten Aufwand und Ertrag der Jahresüberschuss bzw. -fehlbetrag der abgelaufenen Rechnungsperiode und somit letztendlich der Unternehmenserfolg ermittelt.¹³⁶

3. Einteilung der Kapitalgesellschaften in Größenklassen, § 267 HGB

Eine zentrale Bedeutung hinsichtlich der notwendigen Bestandteile des Jahresabschlusses, deren Detaillierungsgrad und der Pflicht zur Aufstellung eines Lageberichts hat die Einteilung der Kapitalgesellschaften nach § 267 HGB in die Größenklassen kleine, mittelgroße und große Kapitalgesellschaften.¹³⁷ Kriterien der Einstufung in § 267 Abs. 1-3 HGB sind die Bilanzsumme, Umsatzerlöse und die durchschnittliche Arbeitnehmerzahl. Um einer bestimmten Größenklasse anzugehören, muss die betroffene Gesellschaft mindestens zwei der maßgeblichen Schwellenwerte über- bzw. unterschreiten.¹³⁸ Die Über- bzw. Unterschreitung muss zu-

¹³⁰ Nach § 5 Abs. 1 S. 1 EStG a.F. entsprach die Steuerbilanz i.d.R. der Handelsbilanz, da die handelsrechtlichen GoB für die steuerliche Gewinnermittlung heranzuziehen waren, soweit nicht zwingende Steuervorschriften entgegenstanden.

¹³¹ Nach § 5 Abs. 1 S. 2 EStG a.F. durften steuerliche Wahlrechte auch in der Handelsbilanz ausgeübt werden.

¹³² Dazu *Pfirmann/Schäfer* in HB BilMoG, S. 125 ff.

¹³³ *Brodersen/Duttine* in Deilmann/Lorenz, § 11 Rn. 1; *Freidank* in HWRP, Sp. 1252. Bedeutung kommt dem Grundsatz insbesondere als Auslegungshilfe für die Vorgaben des HGB zum Jahresabschluss zu.

¹³⁴ *Hoffmann* in Heidel/Schall, HGB, § 264 Rn. 11. Abgesichert wird das Prinzip durch den Bilanzzeit sowie notwendige Zusatzangaben im Anhang bei dessen Nichteinhaltung, § 264 Abs. 2 S. 2, 3 HGB.

¹³⁵ *Baumbach/Hopt/Merkt*, HGB, § 264 Rn. 12 f.

¹³⁶ *Hoffmann* in Heidel/Schall, HGB, § 264 Rn. 16; *Baumbach/Hopt/Merkt*, HGB, § 264 Rn. 14.

¹³⁷ *Sandleben* in MünchAnwHB AktR, § 17 Rn. 20.

¹³⁸ *Marten/Quick/Ruhnke*, S. 5; *Baumbach/Hopt/Merkt*, HGB, Einl vor § 238 Rn. 68.

dem gemäß § 267 Abs. 4 S. 1 HGB grundsätzlich an den Abschlussstagen von zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren erfolgen. So soll sichergestellt werden, dass kurzfristige Änderungen oder Schwankungen ohne Einfluss auf die Unterteilung bleiben. Große Kapitalgesellschaften müssen sämtliche Anforderungen des HGB ohne Erleichterungen erfüllen, wohingegen sich für kleine und mittelgroße Kapitalgesellschaften zahlreiche Erleichterungen in Bezug auf die Aufstellung und Offenlegung des Jahresabschlusses ergeben.¹³⁹

4. Neu: Kleinstkapitalgesellschaften, § 267a HGB

Eine weitere Differenzierung bei den Kapitalgesellschaften erfolgt seit dem Inkrafttreten des Kleinstkapitalgesellschaften-Bilanzrechtsänderungsgesetzes (MicroBilG) am 28. Dezember 2012.¹⁴⁰ Durch das Gesetz ergeben sich für die neu eingeführte Unterkategorie der sogenannten Kleinstkapitalgesellschaften noch einmal weitergehende Erleichterungen im Hinblick auf die Rechnungslegungs- und Publizitätspflichten als für kleine Kapitalgesellschaften.¹⁴¹ Als Kleinstkapitalgesellschaften gelten gemäß § 267a HGB Kapitalgesellschaften, die mindestens zwei der folgenden drei Merkmale an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen nicht überschreiten: Erstens eine Bilanzsumme von maximal 350.000 €, zweitens Umsatzerlöse in Höhe von nicht mehr als 700.000 € in den zwölf Monaten vor dem Abschlussstichtag und drittens im Jahresdurchschnitt nicht mehr als zehn angestellte Arbeitnehmer.

5. Kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften, § 264d HGB

Auch die Einstufung einer Kapitalgesellschaft als kapitalmarktorientiert im Sinne des § 264d HGB hat wesentlichen Einfluss auf den Jahresabschluss. Nach § 264d HGB gelten Unternehmen als kapitalmarktorientiert, wenn sie einen organisierten Markt im Sinne des § 2 Abs. 5 WpHG¹⁴² durch von ihnen ausgegebene Wertpapiere in Anspruch nehmen oder bereits die Zulassung solcher Wertpapiere zum Handel an einem organisierten Markt beantragt haben. Gesellschaften im Sinne des § 264d HGB sind insbesondere börsennotierte Aktiengesellschaft gemäß § 3 Abs. 2 AktG, aber auch andere Gesellschaften mit börsennotierten Wertpa-

¹³⁹ Klein/Schreiner in HB AktR, S. 608 Rn. 13 f. Im Falle der Neugründung eines Unternehmens oder einer Umwandlung i.S.d. UmwG allerdings treten die Rechtsfolgen nach § 267 Abs. 4 S. 2 HGB bereits ein, wenn die Größenmerkmale am ersten Abschlussstichtag nach Gründung bzw. Umwandlung erfüllt sind.

¹⁴⁰ BGBl. I, S. 2751. Das Gesetz wurde am 29.11.2012 vom Bundestag verabschiedet und am 14.12.2012 im Bundesrat gebilligt. Es gilt für alle Geschäftsjahre, deren Abschlussstichtag nach dem 30.12.2012 liegt, also auch für Jahresabschlüsse von 2012 mit dem Abschlussstichtag 31.12.2012. Mit dem MicroBilG werden die Optionen der im April 2012 in Kraft getretenen EU-Micro-Richtlinie (RL 2012/6/EU) umgesetzt.

¹⁴¹ Nach § 267a Abs. 2 HGB gelten die Erleichterungen für kleine Kapitalgesellschaften i.S.d. § 267 Abs. 1 HGB vorgesehenen Erleichterungen für Kleinstkapitalgesellschaften entsprechend, soweit im HGB nichts anderes geregelt ist. Hinzu kommen weitere, neu eingeführte Erleichterungen, auf die an der jeweiligen Stelle eingegangen werden soll.

¹⁴² WpHG = Wertpapierhandelsgesetz.

pieren.¹⁴³ Als organisierter Markt gilt der regulierte Markt in Deutschland, einem anderen Mitgliedsstaat der Europäischen Union oder einem anderen Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR), dagegen nicht der Freiverkehr.¹⁴⁴ Kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften gelten nach § 267 Abs. 3 S. 2 HGB unabhängig von der Überschreitung der Größenmerkmale als groß im Sinne des § 267 HGB. Grund dafür ist das gesteigerte öffentliche Interesse an diesen Unternehmen.¹⁴⁵

6. Bestandteile des Jahresabschlusses

Nach § 242 Abs. 3 HGB setzt sich der Jahresabschluss aller bilanzierungspflichtigen Kaufleute aus der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung zusammen. Für Kapitalgesellschaften gelten darüber hinaus nach § 264 HGB weitergehende Anforderungen.¹⁴⁶ So haben die gesetzlichen Vertreter den Jahresabschluss gemäß § 264 Abs. 1 S. 1 HGB um einen Anhang zu erweitern und darüber hinaus einen Lagebericht zu erstellen. Erleichterungen gelten allerdings für kleine Kapitalgesellschaften.¹⁴⁷ Bei einer kapitalmarktorientierten Kapitalgesellschaft, die nicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet ist, muss der Jahresabschluss zudem gemäß § 264 Abs. 1 S. 2 HGB um eine Kapitalflussrechnung und einen Eigenkapitalspiegel erweitert werden, während bezüglich der Segmentberichterstattung ein Wahlrecht besteht.¹⁴⁸

a. Bilanz

Die Bilanz enthält nach § 242 Abs. 1 HGB eine Dokumentation der Vermögensgegenstände (Aktiva) und Schulden (Passiva) eines Kaufmanns, wobei die Darstellung aufgrund des Stichtagsprinzips zeitpunktbezogen auf den Schluss eines Geschäftsjahres, den sogenannten Bilanzstichtag, erfolgt.¹⁴⁹ Als Grundlage für die in der Bilanz ausgewiesenen Aktiva und Passiva dient das jährlich zu erstellende Inventar.¹⁵⁰ Die Passivseite wird unterteilt in das Eigen- sowie das Fremdkapital und gibt Auskunft über die dem Unternehmen zur Verfügung gestellten finanziellen und sachlichen Mittel sowie deren Herkunft. Aus der in das Anlage- und Um-

¹⁴³ Eine Legaldefinition der Wertpapiere i.S.d. WpHG erfolgt in § 2 Abs. 1 S. 1 WpHG.

¹⁴⁴ Hoffmann in Heidel/Schall, HGB, § 264d Rn. 3; Erle/Helm/Berberich in BeckHBAG, § 10 Rn. 1; Baumbach/Hopt/Merkt, HGB, § 264d Rn. 1.

¹⁴⁵ Kanitz, Rn. 167; Marten/Quick/Ruhnke, S. 4.

¹⁴⁶ Brodersen/Duttine in Deilmann/Lorenz, § 11 Rn. 3; Baumbach/Hopt/Merkt, HGB, 242 Rn. 1.

¹⁴⁷ So müssen kleine Kapitalgesellschaften nach § 267 Abs. 1 S. 4 HGB keinen Lagebericht aufzustellen und Kleinstkapitalgesellschaften können darüber hinaus nach § 264 Abs. 1 S. 5 HGB unter bestimmten Voraussetzungen auf die Erstellung des Anhangs verzichten.

¹⁴⁸ Scherrer, S. 5.

¹⁴⁹ Brodersen/Duttine in Deilmann/Lorenz, § 11 Rn. 1.

¹⁵⁰ Kuhn in Heidel/Schall, HGB, § 242 Rn. 7. Einzelheiten zur Aufstellung eines Inventars und zur Durchführung der Inventur regeln die §§ 240, 241 HGB.

laufvermögen untergliederten Aktivseite wird die Verwendung dieser Mittel ersichtlich.¹⁵¹ Aktiv- und Passivseite der Bilanz sind stets gleich groß, weil jeder Geschäftsvorfall in gleicher Höhe auf beiden Seiten angesetzt wird.¹⁵² Bei Kapitalgesellschaften muss die Bilanz gemäß § 266 ff. HGB nach einem festen Gliederungsschema aufgestellt werden.¹⁵³

b. Gewinn- und Verlustrechnung

Die Gewinn- und Verlustrechnung besteht gemäß § 242 Abs. 2 HGB aus einer Gegenüberstellung der entstandenen Aufwendungen und erzielten Erträge des Geschäftsjahres. Im Gegensatz zu der statischen, auf den Zeitpunkt des jeweiligen Stichtags bezogenen Bilanz, handelt es sich bei der Gewinn- und Verlustrechnung um eine zeitraumbezogene, dynamische Darstellung.¹⁵⁴ Durch diese Darstellung der Ertragslage des Unternehmens ist es möglich, festzustellen, inwieweit sich das Eigenkapital im Laufe eines Geschäftsjahres unter Berücksichtigung getätigter Anschaffungen, Verkäufe, Einlagen und Entnahmen verändert hat.¹⁵⁵ Hierdurch können der Unternehmenserfolg bzw. -misserfolg nach Art und Höhe sowie dessen Ursachen ermittelt und offengelegt werden.¹⁵⁶ Kapitalgesellschaften haben bei der Gewinn- und Verlustrechnung die Gliederungsvorgaben der §§ 275-278 HGB einzuhalten.¹⁵⁷

c. Anhang

Der Anhang gemäß § 264 Abs. 1 S. 1 HGB stellt das dritte, vollwertige Element des Jahresabschlusses bei Kapitalgesellschaften dar.¹⁵⁸ Er hat die Aufgabe, die durch Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung vermittelten Informationen zu erläutern, zu ergänzen, zu korrigieren und von bestimmten Angaben zu entlasten.¹⁵⁹ Die im Anhang aufzuführenden Angaben sind in den §§ 284-286 HGB kodifiziert. Es wird unterschieden zwischen Pflichtangaben, die in jedem Anhang erfolgen müssen und insbesondere nicht bilanzierungsfähige Sachverhalte enthalten, Wahlpflichtangaben, die im Anhang oder an anderer Stelle im Jahresabschluss ge-

¹⁵¹ *Damas* in Saenger/Aderhold/Lenkaitis/Speckmann, Handels- und GesR, § 14 Rn. 2; *Brodersen/Duttine* in Deilmann/Lorenz, § 11 Rn. 4. Hinzu kommen auf beiden Seiten Rechnungsabgrenzungsposten.

¹⁵² Die sog. Bilanzgleichung lautet daher Aktiva = Passiva; vgl. *Baumbach/Hopt/Merkt*, HGB, § 242 Rn. 2.

¹⁵³ Für kleine und Kleistkapitalgesellschaften genügt gemäß § 266 Abs. 1 S. 3, 4 HGB eine verkürzte Bilanz.

¹⁵⁴ *Sandleben* in MünchAnwHB AktR, § 17 Rn. 18; *Kanitz*, Rn. 94 f.

¹⁵⁵ *Klein/Schreiner* in HB AktR, S. 607 Rn. 11; *Erle/Helm/Berberich* in BeckHBAG, § 10 Rn. 20.

¹⁵⁶ *Damas* in Saenger/Aderhold/Lenkaitis/Speckmann, Handels- und GesR, § 14 Rn. 5.

¹⁵⁷ *Kuhn* in Heidel/Schall, HGB, § 242 Rn. 13. Dies gilt insbesondere für die Staffelform gemäß § 275 Abs. 1 S. 1 HGB. Für Kleinstkapitalgesellschaften sowie kleine und mittelgroße Kapitalgesellschaften bestehen insoweit größenabhängige Erleichterungen nach § 275 Abs. 5 bzw. § 276 HGB.

¹⁵⁸ *BeckBilKomm/Ellrott*, § 284 Rn. 6; *Müller/Varmaz* in Haufe, HGB, § 284 Rn. 3; m.w.N. *Brodersen/Duttine* in Deilmann/Lorenz, § 11 Rn. 7.

¹⁵⁹ *Brodersen/Duttine* in Deilmann/Lorenz, § 11 Rn. 7; *BeckBilKomm/Ellrott* § 284 Rn. 6; *Thomas* in Heidel/Schall, HGB, § 284 Rn. 2; *Erle/Helm/Berberich* in BeckHBAG, § 10 Rn. 21.

macht werden können, und freiwilligen Angaben.¹⁶⁰ Während § 288 HGB für kleine und mittlere Kapitalgesellschaften Erleichterungen im Hinblick auf bestimmte Angaben vorsieht, können Kleinstkapitalgesellschaften gemäß § 264 Abs. 1 S. 5 HGB unter bestimmten Voraussetzungen auf die Erstellung des Anhangs sogar vollständig verzichten.¹⁶¹

d. Kapitalflussrechnung, Eigenkapitalspiegel und Segmentberichterstattung

Mithilfe der Erweiterung der Aufstellungspflicht des Jahresabschlusses in § 264 Abs. 1 S. 2 HGB um Kapitalflussrechnung, Eigenkapitalspiegel und Segmentberichterstattung soll ein Gleichlauf der Rechnungslegung aller kapitalmarktorientierten Kapitalgesellschaften und eine Annäherung an IFRS-Standards erreicht werden.¹⁶² Für die Kapitalflussrechnung, den Eigenkapitalspiegel und die Segmentberichterstattung bestehen zwar keine Legaldefinitionen im HGB, sie sind aber Gegenstand nationaler und internationaler Rechnungslegungsstandards. Die Kapitalflussrechnung dient der Darstellung der Zahlungsmittelzu- und abflüsse eines Unternehmens, während der Eigenkapitalspiegel die Eigenkapitalveränderungen des Unternehmens und deren Ursachen aufzeigt.¹⁶³ Die Segmentberichterstattung schließlich enthält eine Darstellung der Produkte und Dienstleistungen aus den jeweiligen Geschäftssegmenten eines Unternehmens.¹⁶⁴

7. Lagebericht

Nach § 264 Abs. 1 S. 1 und 4 HGB ist bei großen und mittelgroßen Kapitalgesellschaften neben dem Jahresabschluss ein Lagebericht aufzustellen, der keinen Bestandteil des Jahresabschlusses bildet, sondern ein eigenständiger Teil der jährlich zu erfolgenden Rechnungslegung ist.¹⁶⁵ Dem Lagebericht kommt im Wesentlichen eine Informations-, Erläuterungs- und Rechenschaftsfunktion zu.¹⁶⁶ Im Gegensatz zum Jahresabschluss mit seinem im primär vergangenheitsbezogenen Informationsgehalt, enthält der Lagebericht gemäß § 289 HGB überwiegend zukunftsorientierte Informationen zum Zweck der Unternehmensanalyse.¹⁶⁷

¹⁶⁰ Baumbach/Hopt/Merkt, HGB, § 284 Rn. 2 ff.; Thomas in Heidel/Schall, HGB, § 284 Rn. 2 unterteilt zudem in sog. „zusätzliche Angaben“.

¹⁶¹ Zur Wahrung des Einblickgebots nach § 264 Abs. 2 S. 1 HGB müssen in diesem Fall aber gemäß § 264 Abs. 2 S. 4 HGB zusätzliche Angaben unter der Bilanz erfolgen; Zwirner, WPg 3/2013, M 1.

¹⁶² Gesetzentwurf zum BilMoG, BT-DS 16/10067, S. 62 f.; m.w.N. Baumbach/Hopt/Merkt, HGB, § 264 Rn. 8.

¹⁶³ Elprana in Heidel/Schall, HGB, § 297 Rn. 5, 15; m.w.N. Baumbach/Hopt/Merkt, HGB, § 264 Rn. 6 ff.; Erle/Helm/Berberich in BeckHBAG, § 10 Rn. 24.

¹⁶⁴ Hopt/Merkt, Bilanzrecht, § 297 Rn. 11, 13 unter Verweis auf IFRS 8. Während nach IFRS eine Erweiterung des Jahresabschlusses um die Segmentberichterstattung zwingend zu erfolgen hat, ist dies im HGB gemäß § 264 Abs. 1 S. 2 HGB für Kapitalgesellschaften aus Kostengründen lediglich optional vorgesehen; vgl. Gesetzentwurf zum BilMoG, BT-DS 16/ 10067, S. 63.

¹⁶⁵ BeckBilKomm/Ellrott § 289 Rn. 1, 4; Schmiel/Jansen in Heidel/Schall, HGB, § 289 Rn. 3.

¹⁶⁶ Klein/Schreiner in HB AktR, S. 617 Rn. 45 m.w.N.

¹⁶⁷ Gesetzentwurf zum BilReG, BR-DS 326/04, S. 63; m.w.N. BeckBilKomm/Ellrott § 289 Rn. 4.

a. Prüfungspflichtige Angaben, § 289 HGB

Um eine aussagekräftige Analyse des Geschäftsverlaufs und der Lage der Gesellschaft zu erhalten, sind u.a. gemäß § 289 Abs. 1 S. 3 HGB die für die Geschäftstätigkeit bedeutsamsten finanziellen Leistungsindikatoren – z.B. Ergebniskomponenten, Liquidität und die Eigenkapitalquote – in den Lagebericht einzubeziehen und unter Bezugnahme auf die im Jahresabschluss ausgewiesenen Beträge und Angaben zu erläutern.¹⁶⁸ In dem sogenannten Prognosebericht gemäß § 289 Abs. 1 S. 4 HGB ist zudem die voraussichtliche Entwicklung der Gesellschaft mit ihren wesentlichen Chancen und Risiken darzustellen, wobei insbesondere auf bestandsgefährdende Risiken einzugehen ist.¹⁶⁹ Als sinnvoller Prognosezeitraum werden überwiegend zwei Jahre angesehen.¹⁷⁰ Weitere Bestandteile des Lageberichts ergeben sich aus § 289 Abs. 2-5 HGB.¹⁷¹ Der Lagebericht ist grundsätzlich wie der Jahresabschluss bei Kapitalgesellschaften prüfungspflichtig unter den Voraussetzungen des § 316 Abs. 1 HGB.

b. Nicht prüfungspflichtige Erklärung zur Unternehmensführung, 289a HGB

Ausdrücklich davon ausgenommen ist nach § 317 Abs. 2 S. 3 HGB die Erklärung zur Unternehmensführung gemäß § 289a HGB, welche seit Inkrafttreten des BilMoG Bestandteil des Lageberichts bei börsennotierten und sonstigen kapitalmarktorientierten Aktiengesellschaften sein kann.¹⁷² Die Erklärung ist vom Vorstand und Aufsichtsrat der betroffenen Aktiengesellschaft gemeinsam abzugeben und soll den Rechnungslegungsadressaten künftig einen Einblick in die Corporate Governance des Unternehmens, also in die Struktur und Arbeitsweise der Unternehmensleitung, geben.¹⁷³ Darin einbezogen ist u.a. auch die Entsprechenserklärung des § 161 AktG zum DCGK. Zudem sind wesentliche Unternehmensführungspraktiken, die Arbeitsweise von Vorstand und Aufsichtsrat sowie die personelle Zusammensetzung von de-

¹⁶⁸ *Schmiel/Jansen* in Heidel/Schall, HGB, § 289 Rn. 3. Die Erläuterungsfunktion des Lageberichts ist besonders wichtig, da im Jahresabschluss selbst nicht alle wesentlichen Posten erläutert werden müssen, vgl. *Klein/Schreiner* in HB AktR, S. 617 Rn 45.

¹⁶⁹ Grund dafür ist das „Going Concern“-Prinzip; vgl. *Baumbach/Hopt/Merkt*, HGB, § 289 Rn. 1.

¹⁷⁰ *BeckBilKomm/Ellrott* § 289 Rn. 50.

¹⁷¹ Zu erwähnen ist insbesondere der mit dem BilMoG eingefügte § 289 Abs. 5 HGB, der kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften bei Bestehen eines internen Kontroll- und Risikomanagementsystems verpflichtet, über dessen wesentliche Strukturen und Merkmale im Hinblick auf den Rechnungslegungsprozess zu berichten. Eine Pflicht zur Einrichtung eines Risikomanagementsystems ergibt sich aus der Publizitätspflicht jedoch nicht; vgl. Gesetzentwurf zum BilMoG, BT-DS 16/10067, S. 76; dazu auch *Lanfermann/Röhrich*, BB 2009, 887 (891), *Füser/Wader/Fischer* in HB BilMoG, S. 608 f.

¹⁷² Zum persönlichen Anwendungsbereich der Vorschrift *Böcking/Dutzi/Eibelshäuser* in Baetge/Kirsch/Thiele, HGB, Bd. 1, § 289 Rn. 5 ff. Die Erklärung kann auch auf der Internetseite der Gesellschaft veröffentlicht werden, vgl. § 289a Abs. 1 S. 2, 3 HGB. Dazu auch Gesetzentwurf zum BilMoG, BT-DS 16/10067, S. 77 f.

¹⁷³ *Melcher/Mattheus*, DB Beil. 5/09, 77 (80); *Füser/Wader/Fischer* in HB BilMoG, S. 611 m.w.N.

ren Ausschüssen offenzulegen.¹⁷⁴ In Bezug auf die Gesamtorgane gilt Letzteres jedoch nicht, da deren Zusammensetzung gemäß § 285 Nr. 10 HGB bereits im Anhang anzugeben ist.¹⁷⁵

II. Konzernabschluss und Konzernlagebericht

1. Funktion

Die Konzernrechnungslegung – bestehend aus Konzernabschluss und Konzernlagebericht – ist im zweiten Unterabschnitt des zweiten Abschnitts zum dritten Buch des HGB (§§ 290-315 HGB) geregelt. Sie wurde insbesondere durch das TransPuG von 2002 sowie das BilMoG von 2009 wesentlich reformiert.¹⁷⁶ Der Konzernabschluss stellt eine Zusammenfassung mehrerer Einzelabschlüsse von rechtlich verbundenen Unternehmen dar.¹⁷⁷ Aus diesem Grund enthält § 298 Abs. 1 HGB einen Verweis auf zahlreiche Vorschriften über den Jahresabschluss, wobei der Konzernabschluss stets mit dem Jahresabschluss einer großen Kapitalgesellschaft gleichgesetzt wird.¹⁷⁸ Der Konzernabschluss dient ausschließlich Informationszwecken.¹⁷⁹ An einer Ausschüttungsbemessungsfunktion fehlt es hingegen, weil sich die Gewinnansprüche der Aktionäre nach dem Jahresabschluss der Muttergesellschaft des Konzerns richten.¹⁸⁰

2. Grundprinzipien

Der Konzernabschluss muss wie der Jahresabschluss dem „true and fair view“-Prinzip genügen.¹⁸¹ Gemäß § 297 Abs. 3 S. 1 HGB wird dieses Prinzip für den Konzernabschluss dahingehend präzisiert, dass die Darstellung der Vermögens-, Finanz, und Ertragslage so zu erfolgen hat, als ob die dem Konzern angehörenden Unternehmen ein rechtlich einheitliches Unternehmen wären.¹⁸² Zum Zweck der Vereinheitlichung ist gemäß § 299 HGB nicht nur der Konzernabschluss auf den Stichtag des Jahresabschlusses des Mutterunternehmens aufzustellen, sondern möglichst auch die Jahresabschlüsse aller in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen.¹⁸³ Der Verwirklichung des Einheitsprinzips dient auch das in den §§ 300-307 HGB geregelte Konsolidierungsverfahren, durch das konzerninterne Verflechtun-

¹⁷⁴ Zu den Details des Corporate Governance-Statements vgl. *Melcher/Mattheus*, DB Beil. 5/09, 77 (80 f.).

¹⁷⁵ *Schmiel/Jansen* in Heidel/Schall, HGB, § 289a Rn. 13, 15 ff., *Lanfermann/Röhrich*, BB 2009, 887 (888).

¹⁷⁶ *Baumbach/Hopt/Merkt*, HGB, § 290 Rn. 4, 5.

¹⁷⁷ *Wittmann* in HB BilanzR, S. 43 Rn. 40; *Kanitz*, Rn. 49.

¹⁷⁸ *Klein/Schreiner* in HB AktR, S. 657 Rn. 218. Folgerichtig gibt es keine Erleichterungen für die Aufstellung, sofern die Pflicht zur Konzernrechnungslegung besteht; *BeckBilKomm/Förschle/Deubert*, § 298 Rn. 7 f.

¹⁷⁹ *Wittmann* in HB BilanzR, S. 43 Rn. 40.

¹⁸⁰ *Kanitz*, Rn. 139.

¹⁸¹ Vgl. § 297 Abs. 2 S. 2, 3 HGB.

¹⁸² Sogenannte Einheitstheorie, dazu *Brodersen/Duttine* in Deilmann/Lorenz, § 11 Rn. 21; *Baumbach/Hopt/Merkt*, HGB, § 297 Rn. 4.

¹⁸³ *Klein/Schreiner* in HB AktR, S. 658 Rn. 220; *Baumbach/Hopt/Merkt*, HGB, § 299 Rn. 3.

gen, insbesondere die zwischen den Konzernunternehmen bestehenden Gewinne und Verluste, eliminiert werden.

3. Aufstellungspflicht, §§ 290-293 HGB

Die Pflicht zur Konzernrechnungslegung ist in den §§ 290-293 HGB geregelt.¹⁸⁴ Sie besteht nach § 290 Abs. 1 S. 1 HGB nur für Kapitalgesellschaften mit Sitz im Inland (Mutterunternehmen), die auf mindestens ein anderes, in den Konzernabschluss einbeziehungspflichtiges Unternehmen (Tochterunternehmen) unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluss ausüben können. Von einem beherrschenden Einfluss ist seit Inkrafttreten des BilMoG auszugehen, wenn ein Unternehmen die Möglichkeit hat, die Geld- und Finanzpolitik eines anderen Unternehmens dauerhaft, also nicht bloß kurzfristig oder zufällig, zu bestimmen, um daraus Nutzen zu ziehen.¹⁸⁵ Unerheblich ist, ob tatsächlich ein beherrschender Einfluss ausgeübt wird. Eine Beteiligung des Mutterunternehmens am Tochterunternehmen ist – im Gegensatz zum früheren Control-Konzept – nicht mehr zwingend erforderlich.¹⁸⁶ Ausnahmen von der Pflicht zur Konzernrechnungslegung enthalten zum einen die §§ 291 und 292 HGB durch die Möglichkeit eines befreienden Konzernabschlusses für Mutterunternehmen, die zugleich Tochterunternehmen eines weiteren Mutterunternehmens sind.¹⁸⁷ Damit wird bei mehrstufigen Konzernen in gewissen Konstellationen das sogenannte Stufenprinzip durchbrochen, nach dem grundsätzlich auf jeder Stufe eines Konzerns ein eigener Stufenabschluss erstellt werden muss.¹⁸⁸ Nach § 293 Abs. 1 HGB tritt zum anderen eine Befreiung bei Konzernen ein, die zwei der drei dort genannten Größenmerkmale – in Bezug auf Bilanzsumme, Umsatzerlöse und Arbeitnehmerzahl – an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen unterschreiten, sofern es sich dabei nicht um kapitalmarktorientierte Unternehmen handelt.¹⁸⁹

¹⁸⁴ Ein Konzernabschluss i.S.d. Vorschriften des HGB ist nach §§ 11-15 PubLG auch für Unternehmen mit anderer Rechtsform vorgeschrieben, sofern diese bestimmte Größenkriterien gem. § 11 Abs. 1 PubLG überschreiten, wobei für die Art und Weise der Konzernrechnungslegung größtenteils auf die §§ 290 ff. HGB verwiesen wird; näher dazu *Wittmann* in HB BilanzR, S. 43 Rn. 35.

¹⁸⁵ Vgl. Beschlussempfehlung und Bericht des Rechtsausschusses zum BilMoG, BT-DS 16/12407, S. 89; m.w.N. BeckBilKomm/*Kozikowski/Kreher* § 290 Rn. 25. Einen nicht abschließenden Katalog bestimmter Kontrollelemente, bei deren Vorliegen ein beherrschender Einfluss des Mutter- auf das Tochterunternehmen unwiderleglich vermutet wird, enthält § 290 Abs. 2 Nr. 1-4 HGB.

¹⁸⁶ *Klein/Schreiner* in HB AktR, S. 654 f. Rn. 205.

¹⁸⁷ Die Anwendung der §§ 291 und 292 HGB unterscheidet sich danach, ob das Unternehmen seinen Sitz innerhalb oder außerhalb eines Mitgliedsstaats der EU bzw. des EWR hat. Voraussetzung für die Befreiung von der Konzernrechnungslegung ist jeweils, dass das Unternehmen in einen – in deutscher Sprache offenzulegenden – Konzernabschluss und -lagebericht seines Mutterunternehmens einschließlich Bestätigungs- bzw. Versagungsvermerk einbezogen ist. Für weitere Einzelheiten vgl. §§ 291, 292 HGB.

¹⁸⁸ *Klein/Schreiner* in HB AktR, S. 654 Rn. 208.

¹⁸⁹ Vgl. § 293 Abs. 5 HGB. Zur Ausnahme der Befreiung trotz nur einmaliger Unterschreitung der Schwellenwerte, § 293 Abs. 4 HGB.

4. Konsolidierungskreis, §§ 294-296 HGB

Die §§ 294-296 HGB regeln den Konsolidierungskreis, d.h. den Kreis der in den Konzernabschluss einzubeziehenden Unternehmen.¹⁹⁰ Nach § 294 Abs. 1 HGB müssen grundsätzlich neben dem Mutterunternehmen alle in- und ausländischen Tochterunternehmen in den Konzernabschluss einbezogen werden.¹⁹¹ Umgekehrt ist eine freiwillige Erstreckung auf Nicht-Tochterunternehmen verboten.¹⁹² Eine Ausnahme von der Einbeziehungspflicht gewähren lediglich die Einbeziehungswahlrechte des § 296 HGB. Hiernach kann unter engen Voraussetzungen und zu jedem Stichtag erneut zu prüfenden Voraussetzungen auf eine Einbeziehung von Tochterunternehmen in den Konzernabschluss verzichtet werden.¹⁹³

5. Bestandteile der Konzernrechnungslegung, §§ 297 ff. HGB

Nach § 297 Abs. 1 S. 1 HGB besteht der Konzernabschluss zwingend aus der Konzernbilanz, der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung, dem Konzernanhang, der Kapitalflussrechnung und dem Eigenkapitalpiegel.¹⁹⁴ Darüber hinaus stellt die Segmentberichterstattung gemäß § 297 Abs. 1 S. 2 HGB einen grundsätzlich optionalen Bestandteil dar.¹⁹⁵ Der Konzernabschluss weist somit die gleichen Bestandteile wie der Jahresabschluss einer kapitalmarktorientierten Gesellschaft auf.¹⁹⁶ Folgerichtig verweist § 298 Abs. 1 HGB auf zahlreiche Vorschriften für den Jahresabschluss, sodass an dieser Stelle auf die entsprechenden Ausführungen verwiesen werden kann. Nennenswerte Besonderheiten bei der Konzernrechnungslegung bestehen insbesondere im Hinblick auf den Konzernanhang (§§ 313, 314 HGB) und den Konzernlagebericht (§ 315 HGB). So dürfen beispielsweise gemäß §§ 315 Abs. 3 i.V.m. § 298 Abs. 3 HGB der Konzernlagebericht und der Lagebericht des Mutterunternehmens zusammengefasst werden, sofern der Konzernabschluss gemeinsam mit dem Jahresabschluss des Mutterunternehmens offengelegt wird.¹⁹⁷

III. Feststellung bzw. Billigung der jährlichen Rechnungsabschlüsse

Um den Kontext der Abschlussprüfung verständlich zu machen, soll im folgenden Abschnitt der Ablauf des Feststellungs- bzw. Billigungsverfahrens – chronologisch geordnet – dargestellt werden. Zur Feststellung des Jahresabschlusses bzw. der Billigung des Konzernab-

¹⁹⁰ Baumbach/Hopt/Merkt, HGB, § 294 Rn. 1.

¹⁹¹ Sog. „Weltabschlussprinzip“, vgl. *Gattung/M. Keßler* in Heidel/Schall, HGB, § 294 Rn. 4.

¹⁹² Adler/Düring/Schmaltz, Bd. 3, § 294 Rn. 9; Baumbach/Hopt/Merkt, HGB, § 294 Rn. 1.

¹⁹³ *Klein/Schreiner* in HB AktR, S. 656 Rn. 214 ff.

¹⁹⁴ *Elprana* in Heidel/Schall, HGB, § 297 Rn. 2.

¹⁹⁵ Eine Aufstellungspflicht kann sich aus der IAS-VO oder § 315a HGB i.V.m. den IAS- bzw. IFRS-Standards ergeben, die eine Segmentberichterstattung vorschreiben; Baumbach/Hopt/Merkt, HGB, § 297 Rn. 1.

¹⁹⁶ *Elprana* in Heidel/Schall, HGB, § 297 Rn. 3 unter Verweis auf § 264 Abs 1 S. 2 HGB.

¹⁹⁷ *Klein/Schreiner* in HB AktR, S. 665 Rn. 253.

schlusses bedarf es neben der Erstellung des jeweiligen Rechnungsabschlusses durch die gesetzlichen Vertreter einer internen Überprüfung sowie – bei prüfungspflichtigen Unternehmen – der externen Kontrolle durch den Abschlussprüfer, als professionellen und gen Sachverständigen.¹⁹⁸ Schließlich erfolgt eine Offenlegung der geprüften Rechnungsabschlüsse im elektronischen Bundesanzeiger.¹⁹⁹

1. Bestellung des Abschlussprüfers

Das Feststellungs- bzw. Billigungsverfahren beginnt in der Regel mit der Bestellung des Abschlussprüfers, weil dieser gemäß § 318 Abs. 1 S. 3 HGB bereits vor Ablauf des jeweiligen Geschäftsjahres, auf das sich seine Prüfungstätigkeit erstreckt, gewählt werden soll. Zur wirksamen Bestellung eines Jahresabschlussprüfers bedarf es außer dessen Wahl noch der Erteilung des Prüfauftrags von Seiten des Mandanten und der Annahme durch den Prüfer.²⁰⁰

a. Wahl durch die Gesellschafter

Die Wahl des gesetzlichen Jahresabschlussprüfers erfolgt gemäß § 318 Abs. 1 S. 1 HGB grundsätzlich durch die Gesellschafter des zu prüfenden Unternehmens.²⁰¹ Die Wahl des Konzernabschlussprüfers obliegt den Gesellschaftern des Mutterunternehmens.²⁰² Sie bezieht sich immer nur auf ein einzelnes Geschäftsjahr und kann gemäß § 318 Abs. 1 S. 5 HGB, außer in Fällen der gerichtlichen Ersetzung nach § 318 Abs. 3 HGB, nicht widerrufen werden.²⁰³ Auch die Wahl mehrerer Abschlussprüfer, mit der Folge einer Gemeinschaftsprüfung, die auch als „Joint Audit“ bezeichnet wird, ist möglich.²⁰⁴ Für den Aufsichtsrat einer Aktiengesellschaft besteht gemäß § 124 Abs. 3 S. 1 AktG die Pflicht, Vorschläge für die Wahl eines oder mehrerer für geeignet befundener Abschlussprüfer zu machen.²⁰⁵ Im Falle der Kapitalmarktorientierung einer AG muss dieser Vorschlag nach § 124 Abs. 3 S. 2 AktG auf eine

¹⁹⁸ *Seibt/Wollenschläger*, DB 2011, 1378.

¹⁹⁹ *Sandleben* in MünchAnwHB AktR, § 17 Rn. 49.

²⁰⁰ *Klein/Schreiner* in HB AktR, S. 630 Rn. 102.

²⁰¹ Während der Gesellschaftsvertrag nach § 318 Abs. 1 S. 2 HGB bei der GmbH und den Personenhandelsgesellschaften i.S.d. § 264a Abs. 1 HGB etwas anderes bestimmen darf, steht bei der AG das Recht zur Wahl des Abschlussprüfers gemäß § 119 Abs. 1 Nr. 4 AktG i.V.m. § 318 Abs. 1 S. 1 HGB ausschließlich der Hauptversammlung zu und kann nicht auf andere Organe übertragen werden.

²⁰² Unterbleibt die Wahl eines Konzernabschlussprüfers, so wird nach § 318 Abs. 2 S. 1 HGB der vom Mutterunternehmen des Konzerns bestellte Jahresabschlussprüfer auch Konzernabschlussprüfer.

²⁰³ *Semler* in *Semler/v. Schenk*, AR-HB, § 1 Rn. 59; *Klein/Schreiner* in HB AktR, S. 630 Rn. 103; *Frings*, WPg 2006, 821 (829).

²⁰⁴ Einzelheiten regelt der IDW Prüfungsstandard: Zur Durchführung von Gemeinschaftsprüfungen (Joint Audit) (IDW PS 208), WPg 1999, 707 ff.; dazu auch *Velte*, WPg 2011, 948 (949 f.).

²⁰⁵ *Langfermann/Röhrich*, BB 2009, 887 (891). Für GmbHs, für die die Einrichtung eines Aufsichtsrats unter bestimmten größenabhängigen Voraussetzungen verpflichtend ist, gelten die nachfolgenden Vorschriften zum Aufsichtsrat gemäß § 52 GmbHG entsprechend, vgl. *Füser/Wader/Fischer* in HB BilMoG, S. 615. Zu den insgesamt vier Konstellationen eines obligatorischen Aufsichtsrats *Peres* in *Saenger/Inhester*, GmbHG, § 52 Rn. 3.

Empfehlung des Prüfungsausschusses gestützt werden. Eine Bindung der Hauptversammlung an die Vorschläge des Aufsichtsrats bei der Wahl des Prüfers besteht jedoch nicht.²⁰⁶

b. Erteilung und Annahme des Prüfungsauftrags

Nach § 318 Abs. 1 S. 4 HGB haben grundsätzlich die gesetzlichen Vertreter den Prüfungsauftrag unverzüglich nach der Wahl zu erteilen. Eine Ausnahme gilt insoweit für die Aktiengesellschaft, bei der die Erteilung des Prüfungsauftrags nach § 111 Abs. 2 S. 3 AktG sowohl für den Jahres- als auch für den Konzernabschluss dem Aufsichtsrat obliegt.²⁰⁷ Die Erteilung des Prüfungsauftrags setzt einen entsprechenden Beschluss des Aufsichtsrats oder seines Prüfungsausschusses, sofern diesem die Entscheidungskompetenz übertragen worden ist, voraus.²⁰⁸ Wesentliche Regelungsinhalte sind neben Beginn und Ende der Prüfungshandlungen der Zeitpunkt der Auslieferung des Prüfungsberichts, die von der Gesellschaft bereitzustellenden Unterlagen und die Vergütung des Prüfers.²⁰⁹ Den gesetzlichen Prüfungsumfang darf der Aufsichtsrat – etwa durch die Festlegung besonderer Prüfungsschwerpunkte – erweitern, nicht aber beschränken.²¹⁰ Durch die Annahme des Prüfungsauftrags, regelmäßig in Form der Übersendung eines Auftragsbestätigungsschreibens, ist die Bestellung zum Abschlussprüfer abgeschlossen. Diese ist zu unterscheiden vom schuldrechtlichen Prüfungsvertrag, bei dem es sich um einen Geschäftsbesorgungsvertrag mit Werkvertragscharakter i.S.d. §§ 675, 631 BGB handelt.²¹¹ Prüfungsauftrag und Prüfungsvertrag sind im Hinblick auf ihre Wirksamkeit voneinander unabhängig.²¹²

c. Ausnahme: Gerichtliche Bestellung, § 318 Abs. 4 HGB

Nur ausnahmsweise, in Fällen der Ersatzbestellung eines Prüfers nach § 318 Abs. 4 HGB sowie der Ersetzung eines gewählten Prüfers nach § 318 Abs. 3 HGB, ist die gerichtliche Bestellung eines Abschlussprüfers möglich. Im Gegensatz zu dem an späterer Stelle ausführlich

²⁰⁶ Streitig ist, ob eine abweichende Entscheidung des Aufsichtsrats gegenüber der Hauptversammlung zu begründen ist. Dies bejahend ausdrücklich Gesetzentwurf zum BilMoG, BT-DS 16/10067, S. 103; dagegen MünchKommAktG-Kubis, Bd. 3, § 124 Rn. 42. Hüffer, AktG, § 124 Rn. 13 b; Spindler/Stilz/Rieckers, AktG, Bd. 1, § 124 Rn. 33, halten eine Aufnahme der wesentlichen Gründe in die Sitzungsniederschrift für ausreichend.

²⁰⁷ Lutter/Krieger, § 5 Rn. 173; Semler in Semler/v. Schenk, AR-HB, § 1 Rn. 61. Lediglich Klarstellungsfunktion hat daher Ziffer 7.2.2 DCGK; vgl. Kremer in Kodex-Kommentar, Rn. 1364.

²⁰⁸ Der Prüfungsauftrag erfolgt regelmäßig bereits vor der ordentlichen Hauptversammlung, unter der aufschiebenden Bedingung, dass letztere dem Vorschlag des Aufsichtsrats folgt; Kremer in Kodex-Kommentar, Rn. 1364.

²⁰⁹ Sandleben in MünchAnwHB AktR, § 19 Rn. 20; Klein/Schreiner in HB AktR, S. 633 Rn. 115. Der Prüfungsauftrag umfasst stets auch eine mögliche Nachtragsprüfung i.S.d. § 316 Abs. 3 HGB.

²¹⁰ Baumbach/Hopt/Merkt, HGB, § 318 Rn. 1. Empfehlungen zu Erweiterungen des Prüfungsauftrags enthalten z.B. Ziffer 7.2.1 Abs. 2 und Ziffer 7.2.3 Abs. 1, 2 DCGK, vgl. Scheffler, WPg 2005, 477 (480).

²¹¹ Bormann, DStR 2010, 1386; Klein/Schreiner in HB AktR, S. 633 Rn. 113.

²¹² In dem Prüfungsauftrag liegt jedoch i.d.R. zugleich ein Angebot i.S.d. §§ 145 ff. BGB auf Abschluss des schuldrechtlichen Prüfungsvertrags, vgl. Baumbach/Hopt/Merkt, HGB, § 318 Rn. 2. Der Prüfungsvertrag kommt dann durch die ausdrückliche oder konkludente Annahme des Abschlussprüfers zustande.

dargelegten Ersetzungsverfahren des § 318 Abs. 3 HGB, welches die gerichtliche Ersetzung eines bereits gewählten Abschlussprüfers durch einen neuen Abschlussprüfer regelt,²¹³ bedeutet die gerichtliche Ersatzbestellung i.S.d. § 318 Abs. 4 S. 1 HGB die Bestellung eines Abschlussprüfers durch ein Gericht anstelle der Wahl durch die Hauptversammlung.²¹⁴ Sie erfolgt ausschließlich, wenn der Abschlussprüfer entgegen der Sollvorgabe des § 318 Abs. 1 S. 3 HGB nicht bis zum Ablauf eines Geschäftsjahres gewählt worden ist, die Annahme des Prüfungsauftrags abgelehnt hat, weggefallen ist oder am rechtzeitigen Abschluss der Prüfung verhindert und ein anderer Abschlussprüfer nicht gewählt worden ist.²¹⁵ Zur Antragsstellung sind die Gesellschafter sowie der Aufsichtsrat einer AG nach § 318 Abs. 4 S. 1 HGB berechtigt und die gesetzlichen Vertreter gemäß § 318 Abs. 4 S. 3 HGB sogar verpflichtet.²¹⁶ Eine nach gerichtlicher Bestellung erfolgte Wahl des Abschlussprüfers ist unwirksam.²¹⁷

2. Aufstellung des Abschlusses

Die Aufstellung des Jahresabschlusses und des Lageberichts erfolgt durch die gesetzlichen Vertreter der Gesellschaft, die Aufstellung der Konzernrechnungslegung durch die Vertreter des Mutterunternehmens.²¹⁸ Bei der Aufstellung der Rechnungsabschlüsse handelt es sich um eine zwingende öffentlich-rechtliche Verpflichtung, die nicht übertragbar ist.²¹⁹ Bei Kapitalgesellschaften ist der Jahresabschluss gemäß § 264 Abs. 1 S. 3 HGB grundsätzlich innerhalb der ersten drei Monate eines neuen Geschäftsjahres für das vergangene Geschäftsjahr aufzustellen.²²⁰ Die Konzernrechnungslegung muss nach § 290 Abs. 1 S. 1 HGB prinzipiell innerhalb der ersten fünf Monate des neuen Konzerngeschäftsjahres aufgestellt werden.²²¹ Abzugrenzen ist der Begriff der Aufstellung von der Erstellung des Jahres- bzw. Konzernabschlusses. Letzterer beinhaltet als technische Durchführung der Aufstellung die Zusammenführung der Sachkonten, die Erfassung der Abschlussbuchungen sowie die Erstel-

²¹³ Da es für die gerichtliche Ersetzung eines in der Person des Prüfers liegenden Grundes bedarf, wozu v.a. dessen Befangenheit zählt, wird das Verfahren nach § 318 Abs. 3 HGB im Hauptteil dieser Arbeit behandelt.

²¹⁴ *Schüppen* in Heidel/Schall, HGB, § 318 Rn. 27.

²¹⁵ Vgl. § 318 Abs. 4 S. 1, 2 HGB.

²¹⁶ *Schüppen* in Heidel/Schall, HGB, § 318 Rn. 28.

²¹⁷ BeckBilKomm/*Förschle/Heinz*, § 318 Rn. 11 m.w.N.

²¹⁸ Vgl. § 264 Abs. 1 S. 1, § 290 Abs. 1 S. 1 HGB.

²¹⁹ Im Innenverhältnis kann zwar eine Übertragung auf ein oder mehrere Vorstandsmitglieder erfolgen, nach außen und gegenüber den Aktionären ist jedoch stets der Vorstand in seiner Gesamtheit verantwortlich; vgl. *Sandleben* in MünchAnwHB AktR, § 17 Rn. 26.

²²⁰ *Ballwieser* in Baetge/Kirsch/Thiele, HGB, Bd. 1, Rn. 25. Für kleine Kapitalgesellschaften verlängert sich die Frist nach § 264 Abs. 1 S. 4 HGB auf maximal sechs Monate, sofern es einem ordnungsgemäßen Geschäftsgang entspricht.

²²¹ Für Kapitalgesellschaften, die einen organisierten Markt i.S.d. § 2 Abs. 5 WpHG in Anspruch nehmen, gilt nach § 290 Abs. 1 S. 2 HGB eine verkürzte Aufstellungsfrist von vier Monaten, vgl. *Klein/Schreiner* in HB AktR, S. 653 Rn. 204.

lung des Anhangs und kann auf sachverständige Dritte – z.B. Rechtsanwälte, Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer – übertragen werden.²²²

3. Externe Prüfung des Abschlusses durch den Abschlussprüfer

Bei den zu einer Abschlussprüfung verpflichteten Gesellschaften kann der Jahresabschluss nach § 316 Abs. 1 S. 2 HGB nicht ohne die abgeschlossene Prüfung durch einen Abschlussprüfer festgestellt bzw. der Konzernabschluss nach § 316 Abs. 2 S. 2 HGB nicht gebilligt werden. Zur Durchführung der Abschlussprüfung – deren Einzelheiten im nachfolgenden Kapitel erörtert werden – haben die gesetzlichen Vertreter der geprüften Kapitalgesellschaft dem Abschlussprüfer gem. § 320 Abs. 1 S. 1 den Jahresabschluss samt Lagebericht unverzüglich nach der Aufstellung vorzulegen.²²³ § 320 Abs. 1 S. 2 und Abs. 2 HGB enthalten zudem umfassende Prüfungs- und Auskunftsrechte des Prüfers gegenüber den gesetzlichen Vertretern der Gesellschaft. Von hoher Praxisrelevanz ist schließlich die Vorschrift des § 320 Abs. 2 S. 2 HGB, durch welche dem Abschlussprüfer diese Rechte, soweit erforderlich, schon vor Aufstellung des Jahresabschlusses, also während des zu prüfenden Geschäftsjahres, eingeräumt werden.²²⁴ Denn die Abschlussprüfung muss regelmäßig bereits begonnen werden, bevor der zu prüfende Rechnungsabschluss vollständig abgeschlossen ist und bezieht sich dementsprechend zunächst auf Entwürfe.²²⁵

4. Interne Prüfung durch den Aufsichtsrat bzw. Prüfungsausschuss einer AG

Bei der Aktiengesellschaft ist auch das Aufsichtsratsplenum oder, bei entsprechender Delegation, dessen Prüfungsausschuss im Rahmen der Überwachungspflicht gemäß § 171 AktG verpflichtet, die Rechnungsabschlüsse eines Unternehmens zu überprüfen.²²⁶ Nach § 170 Abs. 1 und 2 AktG hat der Vorstand einer Aktiengesellschaft dem Aufsichtsrat deshalb den Jahresabschluss und den Lagebericht unverzüglich nach ihrer Aufstellung, zusammen mit einem Vorschlag für die Verwendung des Bilanzgewinns, zwecks deren Überprüfung vorzulegen.²²⁷ Bei Mutterunternehmen muss gemäß § 171 Abs. 1 S. 1 AktG darüber hinaus die Konzernrechnungslegung übermittelt werden. Handelt es sich um prüfungspflichtige Abschlüsse im Sinne des § 316 Abs. 1 und 2 HGB, so erfolgt die Vorlage gleichzeitig mit der Übergabe des Prüfungsberichts durch den Abschlussprüfer. Nach § 170 Abs. 3 AktG muss auch der Bericht

²²² *Sandleben* in MünchAnwHB AktR, § 17 Rn. 28 f.

²²³ Für die Konzernabschlussprüfung enthält § 320 Abs. 3 S. 1 HGB eine vergleichbare Regelung.

²²⁴ BeckBilKomm/*Förschle/Heinz*, § 320 Rn. 14; *Klein/Schreiner* in HB AktR, S. 636 Rn. 125.

²²⁵ *Klein/Schreiner* in HB AktR, S. 630 Rn. 101.

²²⁶ *Lanfermann/Röhrich*, BB 2009, 887 (889) unter Hinweis, dass sich die Prüfung des Rechnungslegungsprozesses nicht allein auf diese Prüfung beschränken darf; *Hüffer*, AktG, § 171 Rn. 2; MünchKommAktG-*Henrichs/Pöschke*, Bd. 3, § 171, Rn. 29 ff.

²²⁷ *Buhleier/ Krowas*, DB 2010, 1165 m.w.N.

dem Aufsichtsrat ausgehändigt werden. Ziel der Prüfung durch den Aufsichtsrat ist es, dass dieser – als ein nicht am Erstellungsprozess der Rechnungsabschlüsse beteiligtes, unabhängiges Kontrollgremium – sowohl unbewusste Versäumnisse und Fehler des Vorstands als auch bewusste Verschleierungen von Missmanagement aufdeckt.²²⁸

a. Prüfungsumfang des Aufsichtsrats

Während sich der Abschlussprüfer auf die Prüfung der Rechtmäßigkeit der Rechnungslegung beschränkt, obliegt dem Aufsichtsrat die vollumfängliche Überwachung der Geschäftsführung.²²⁹ Aufgabe des Aufsichtsrats ist es deshalb auch, zu prüfen, ob der Vorstand bei der Erstellung der Abschlüsse zweckmäßig und wirtschaftlich gehandelt hat.²³⁰ Da die Rechtmäßigkeitsprüfung bereits von der Tätigkeit des Abschlussprüfers umfasst wird, ist gerade die Zweckmäßigkeitsprüfung, d.h. die Überwachung, ob der Vorstand die ihm eingeräumten bilanzpolitischen Ermessensspielräume sachgerecht im Unternehmensinteresse ausgeübt hat, als Hauptaufgabe des Aufsichtsrats anzusehen.²³¹ Der Aufsichtsrat ist dabei verpflichtet, den Abschluss unter Zugrundelegung aller ihm bekannten Informationen kritisch auf dessen Plausibilität hin zu überprüfen und unter betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten zu analysieren.²³² Auch bei der Rechtmäßigkeitsprüfung darf sich der Aufsichtsrat nach herrschender Auffassung nicht uneingeschränkt auf die Richtigkeit des Ergebnisses der Abschlussprüfung verlassen, sondern muss zumindest im Rahmen von Stichproben versuchen, mögliche Unrichtigkeiten und Unvollständigkeiten aufzudecken. Einer Prüfung von der gleichen Intensität der Abschlussprüfung bedarf es jedoch nicht.²³³

b. Weitere Aufgaben des Aufsichtsrats und Zusammenarbeit mit dem Abschlussprüfer

Neben der Überwachung des Rechnungslegungsprozesses hat sich der Aufsichtsrat einer Aktiengesellschaft gemäß § 107 Abs. 3 S. 2 AktG u.a. auch mit der Wirksamkeit des Internen

²²⁸ *Buhleier/Krowas*, DB 2010, 1165 (1168).

²²⁹ *Kompenhans/Buhleier/Splinter*, WPg 2013, 59 (60); *Semler* in *Semler/v. Schenk*, AR-HB, § 1 Rn. 75; *Lutter* in *HWRP*, Sp. 121.

²³⁰ *Scheffler*, WPg 2005, 477 (478 f.); *Hüffer*, AktG, § 171 Rn. 2.

²³¹ *Buhleier/Krowas*, DB 2010, 1165; *Bayer* in *Saenger/Inhester*, GmbHG, § 42a Rn. 10; *Hoffmann-Becking* in *MünchHB GesR*, Bd. 4, § 44 Rn 15; *MünchKommAktG-Henrichs/Pöschke*, Bd. 3, § 171, Rn. 33, 35 im Hinblick auf die Rechtmäßigkeitsprüfung klarstellend, dass insoweit der Abschlussprüfer auf Grund seiner besonderen Sachkunde und Kenntnisse „der erste Garant“ ist. Ähnlich *Hüffer*, AktG, § 171 Rn. 6 f.

²³² *Buhleier/Krowas*, DB 2010, 1165 (1168); *Spindler/Stilz/Euler*, AktG, Bd. 2, § 171 Rn. 42; *Hüffer*, AktG, § 171 Rn. 9.

²³³ *Scheffler*, WPg 2005, 477 (479); *Schulz* in *Bürgers/Körber*, AktG, § 171 Rn. 3; *Mattheus* in *HB CG*, S. 571; *MünchKommAktG-Henrichs/Pöschke*, Bd. 3, § 171, Rn. 35; *Velte*, DB 2011, 1173; a.A. *Lutter* in *HWRP*, Sp. 127, *Hoffmann-Becking* in *MünchHB GesR*, Bd. 4, § 44 Rn 15; *Adler/Düring/Schmaltz*, Bd. 4, § 171 Rn. 24 f., wonach sich der Aufsichtsrat grundsätzlich ohne Stichproben auf den Abschlussprüfer verlassen darf, jedoch Bedenken gegen die Richtigkeit der Abschlussprüfung nachgehen muss.

Kontrollsystems, des Risikomanagementsystems und des Revisionsystems zu befassen.²³⁴ Da dem Kontrollgremium zudem die Überwachung der Abschlussprüfung, hier insbesondere der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, obliegt, wird die Verbesserung der Zusammenarbeit zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer als eine der wichtigen Lehren aus der Finanz- und Wirtschaftskrise angesehen.²³⁵ Aus diesem Grund sahen sich der europäische und nationale Gesetzgeber, aber auch berufsständische Einrichtungen zur Entwicklung neuer Vorschriften und Anregungen veranlasst.²³⁶ Einzelheiten dieser aktuellen Diskussion werden, da sie einen engen Bezug zur Unabhängigkeit des Prüfers aufweisen, an späterer Stelle noch Gegenstand dieser Arbeit sein.

c. Optionale Bildung von Prüfungsausschüssen, § 107 Abs. 3 S. 2 AktG

Um die vorgenannten Aufgaben zeitnäher und effizienter erledigen zu können, als dies im Plenum möglich wäre, räumt die im Zuge des BilMoG in das Aktiengesetz eingefügte Vorschrift des § 107 Abs. 3 S. 2 AktG dem Aufsichtsrat im Rahmen seiner Organisationsautonomie die Möglichkeit ein, einen Prüfungsausschuss zu bestellen.²³⁷ Eine gesetzliche Pflicht zur Einrichtung dieses Gremiums, das auch als „Audit Committee“ bezeichnet wird, resultiert daraus nicht. Der Prüfungsausschuss dient jedoch einer effektiven Überwachung des Vorstands durch den Aufsichtsrat, weshalb seine Einrichtung bereits seit dem Jahr 2002 in Ziffer 5.3.2 S. 1 DCGK empfohlen wird und heute gängige Praxis in deutschen börsennotierten Aktiengesellschaften ist.²³⁸ An den Prüfungsausschuss können sämtliche, aber auch nur einzelne der in § 107 Abs. 3 S. 2 AktG erwähnten Aufgabenbereiche des Aufsichtsrats delegiert werden.²³⁹ Dem Ausschuss kann dabei grundsätzlich sowohl die Kompetenz zur Vorbereitung der Entscheidung durch das Plenum als auch eine eigene Entscheidungskompetenz übertragen

²³⁴ § 107 Abs. 3 S. 2 AktG konkretisiert über das Aufgabenspektrum des Prüfungsausschusses mittelbar auch das des Gesamtaufichtsrats. Denn dieser kann nur solche Aufgaben an den Ausschuss delegieren, die ihm selbst obliegen. Sofern kein Prüfungsausschuss eingerichtet ist, hat der Aufsichtsrat die dort genannten Aufgaben selbst wahrzunehmen; vgl. Gesetzentwurf zum BilMoG, BT-DS 16/10067, S. 102.

²³⁵ IDW, Positionspapier vom 4.5.2012, Vorbemerkungen, S. 1.

²³⁶ Für neue Anregungen der EU-Kommission seien z.B. die Grünbücher zur Abschlussprüfung vom 13.10.2010, KOM(2010) 561 und zum Europäischen Corporate Governance-Rahmen vom 5.4.2011, KOM(2010) 164/3 genannt. Im Deutschland wurden z.B. § 107 Abs. 3 S. 2 AktG und § 324 HGB durch das BilMoG eingefügt. Ein ausführliches Positionspapier zur Zusammenarbeit zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer hat auch das IDW am 4.5.2012 veröffentlicht.

²³⁷ Die Einrichtung des Ausschusses trägt zu einer guten Corporate Governance bei und führt zudem zu einer Entlastung des Aufsichtsratsplenums; *K.-P. Müller*, WPg 12/2012, I; *Erchinger/Melcher*, DB Beil. 5/09, 91 (96).

²³⁸ Gesetzentwurf zum BilMoG, BT-DS 16/10067, S. 102; *Nonnenmacher/Pohle/v. Werder*, DB 2007, 2412; *Lanfermann/Röhricht*, BB 2009, 887; *Schüppen*, ZIP 2012, 1317 (1319).

²³⁹ Im letzten Fall müssen die verbleibenden Kompetenzen vom Gesamtgremium ausgeübt werden; vgl. Gesetzentwurf zum BilMoG, BT-DS 16/10067, S. 102.

werden.²⁴⁰ Ein Verbot der vollständigen Delegation gilt nach dem Plenumsvorbehalt des § 107 Abs. 3 S. 3 AktG jedoch für einige besonders bedeutsame Entscheidungen, bei denen die Beschlussfassung zwingend dem Gesamtaufsichtsrat vorbehalten bleiben muss.²⁴¹ Da die Prüfung von Jahres- und Konzernabschluss nach § 107 Abs. 3 S. 3 i.V.m. § 171 Abs. 1 S. 1 AktG eine solche, dem Aufsichtsratsplenum vorbehaltene Aufgabe ist, kann der Prüfungsausschuss die Prüfung sowie den Feststellungs- bzw. Billigungsbeschluss durch den Gesamtaufsichtsrat nur vorbereiten.²⁴²

d. Obligatorische Bildung von Prüfungsausschüssen, § 324 HGB

Auch die Vorschrift des § 324 HGB wurde durch das BilMoG in das Aktiengesetz eingeführt. Nach § 324 Abs. 1 S. 1 HGB besteht seitdem die Pflicht zur Einrichtung eines Prüfungsausschusses für kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften i.S.d. § 264d HGB, die über keinen dem Aktienrecht entsprechenden Aufsichts- oder Verwaltungsrat verfügen.²⁴³ Unter die Vorschrift des § 324 HGB fallen in erster Linie die mitbestimmungsfreien, kapitalmarktorientierten GmbHs. Daneben können aber auch offene Handels- oder Kommanditgesellschaften i.S.d. § 264a HGB und – über Verweise in §§ 340k bzw. § 341k Abs. 4 HGB – auch bestimmte Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen erfasst werden, soweit sie kapitalmarktorientiert sind und keine der Ausnahmen des § 324 Abs. 1 S. 2 HGB greift.²⁴⁴ Wird ein Prüfungsausschuss auf der Grundlage des § 324 HGB gebildet, so sind dessen Mitglieder nach § 324 Abs. 2 HGB unmittelbar von den Gesellschaftern zu wählen. Hieraus ergibt sich zugleich sein Charakter als eigenständiges Organ der Gesellschaft.²⁴⁵ Hinsichtlich des Aufgabenbereichs des Ausschusses wird in § 324 Abs. 2 HGB auf § 107 Abs. 3 S. 2 AktG verwiesen.

e. Unterstützung des Aufsichtsrats durch den Abschlussprüfer

Eine wichtige Unterstützung und unverzichtbare Informationsquellen für den Aufsichtsrat stellen der Prüfungsbericht und die mündliche Berichterstattung des Abschlussprüfers dar.²⁴⁶

²⁴⁰ Welche Aufgaben an den Ausschuss delegiert werden und ob dieser nur vorbereiten oder an Stelle des Plenums selbst entscheidungsbefugt sein soll, sollte die Geschäftsordnung des Aufsichtsrats regeln; IDW, Positionspapier vom 4.5.2012, Rz. 6.

²⁴¹ *Lutter/Krieger*, § 11 Rn. 746; *Buhleier/Krowas*, DB 2010, 1165 m.w.N.

²⁴² *K. Müller*, S. 17 m.w.N.; *Lutter/Krieger*, § 8 Rn. 485.

²⁴³ Durch § 324 HGB soll sichergestellt werden, dass die vom Prüfungsausschuss einer Aktiengesellschaft wahrzunehmenden Aufgaben bei allen kapitalmarktorientierten Gesellschaften durch ein Aufsichts- oder Verwaltungsgremium oder einen Ausschuss wahrgenommen werden, vgl. *Erchinger/Melcher*, DB Beil. 5/09, 91 (96).

²⁴⁴ Nach § 324 Abs. 1 S. 2 Nr. 1, 2 HGB sind kapitalmarktorientierte Unternehmen, deren Wertpapiere durch Vermögensgegenstände besichert sind, sowie bestimmte Kreditinstitute, die keine übertragbaren Wertpapiere zum Handel auf einem geregelten Markt ausgegeben haben, von der Verpflichtung des Satzes 1 ausgenommen; vgl. Gesetzentwurf zum BilMoG, BT-DS 16/10067, S. 92 f.; *Erchinger/Melcher*, DB Beil. 5/09, 91 (96).

²⁴⁵ *Lanfermann/Röhricht*, BB 2009, 887 (888).

²⁴⁶ *Velte*, DB 2011, 1173; *Lanfermann/Röhricht*, BB 2009, 887 (890); *Kremer* in Kodex-Kommentar, Rn. 1371.

Nach § 171 Abs. 1 S. 2 AktG hat dieser zumindest an der Bilanzsitzung des Aufsichtsrats bzw. des Prüfungsausschusses teilzunehmen und über die wesentlichen Ergebnisse seiner Prüfung, insbesondere über die wesentlichen Schwächen des internen Kontroll- sowie des Risikomanagementsystems, bezogen auf den Rechnungslegungsprozess, zu berichten.²⁴⁷ Seine mündliche Berichtspflicht erfüllt der Prüfer dabei auf der Basis des den Aufsichtsratsmitgliedern vorgelegten Prüfungsberichts.²⁴⁸ Dessen wesentliche Aussagen soll der Prüfer aufgreifen und verständlich machen.²⁴⁹ Über diese einseitige Berichterstattung hinaus sollen idealerweise regelmäßige Konsultationen zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer sowie ein offener Dialog mit gegenseitigem Informationsaustausch stattfinden.²⁵⁰ Dabei sollen die Aufsichtsratsmitglieder ihrerseits die Bilanzsitzung mit dem über detaillierte Kenntnisse der Rechnungslegung verfügenden Prüfer nutzen, um Unklarheiten aufzuklären und Fragen zu stellen.²⁵¹ Durch die enge, intensive Zusammenarbeit zwischen Prüfer und Aufsichtsrat sollen also einerseits die Defizite des Aufsichtsrats in zeitlicher und fachlicher Hinsicht ausgeglichen werden.²⁵² Der Abschlussprüfer wird deshalb immer wieder als „Helfer des Aufsichtsrats“ bezeichnet.²⁵³ Andererseits sollte sich auch der Prüfer die Kenntnisse des Aufsichtsrats in Bezug auf das Unternehmen und dessen Geschäftsführung zu Nutze machen, um so die Effizienz und Qualität seiner Prüfung steigern zu können.²⁵⁴

5. Feststellung des Jahresabschlusses

Der Aufsichtsrat hat nach § 171 Abs. 2 AktG der Hauptversammlung über das Ergebnis seiner Prüfung des Jahres- bzw. Konzernabschlusses schriftlich zu berichten und dabei auch zum Ergebnis der Abschlussprüfung Stellung zu nehmen. Am Schluss des Berichts muss der Aufsichtsrat erklären, ob er den vom Vorstand aufgestellten Abschluss billigt. Bestehende Einwände sind zu erläutern.²⁵⁵ Anschließend muss der Aufsichtsrat dem Vorstand seine Prü-

²⁴⁷ Nach *Lutter/Krieger*, § 5 Rn. 183 muss der Prüfer sowohl an der vorbereitenden Ausschusssitzung als auch an der abschließenden Plenarsitzung teilnehmen.

²⁴⁸ Die Berichterstattung des Prüfers sollte – v.a. bei Feststellung gravierender oder bestandsgefährdender Risiken für den Mandanten – frühzeitig erfolgen, sodass dem Aufsichtsrat die Möglichkeit verbleibt, den Vorstand zu notwendigen Änderungen zu veranlassen. *Scheffler*, WPg 2005, 477; vgl. auch Ziffer 7.2.3 Abs. 1 DCGK.

²⁴⁹ *Kremer* in *Kodex-Kommentar*, Rn. 1374; IDW, Positionspapier vom 4.5.2012, Rz. 44.

²⁵⁰ Nach *K.-P. Müller*, WPg 12/2012, S. I sollten quartalsweise Gespräche zwischen Aufsichtsratsvorsitzendem und Prüfer, als „strategischem Partner“ des Gremiums, erfolgen.

²⁵¹ IDW, Positionspapier vom 4.5.2012, Rz. 47.

²⁵² *Plendl*, BB 15/2011, Die erste Seite, bezeichnet den Prüfer daher als „Zulieferer“ bzw. „verlängerten Arm“ des Aufsichtsrats. Ein weiterer Effekt des gegenseitigen Austauschs ist die Vermeidung von Doppelprüfungen (sog. Lean-Auditing-Konzept), vgl. dazu *Velte*, DB 2011, 1173.

²⁵³ Vgl. z.B. *K. Müller*, S. 20 m.w.N. Der Begriff des „Helfers“, „Unterstützers“ oder der „Hilfsperson“ des Aufsichtsrats und die Ausfüllung dieser Rolle ist Gegenstand einer Vielzahl, auch und gerade aktueller Literatur: z.B. *K.-P. Müller*, WPg 2010, Sonderheft, 95 und WPg 12/2012, I; *Kämpfer*, WPg 2010, 100; *Schüppen*, ZIP 2012, 1317; *Hornegger*, IRZ 2012, 263. Dies verdeutlicht die Aktualität und die Fortentwicklung des Themas.

²⁵⁴ *Scheffler*, WPg 2005, 477 (479); *Hornegger*, IRZ 2012, 263 f.; vgl. auch *Velte*, DB 2011, 1173.

²⁵⁵ Zum Umfang der Begründungspflicht *Buhleier/Krowas*, DB 2010, 1165 (1169).

fungsergebnisse gemäß § 171 Abs. 3 S. 1 AktG innerhalb eines Monats nach Zugang der Prüfungsunterlagen zuleiten.²⁵⁶ Gemäß § 172 S. 1 AktG wird der Jahresabschluss grundsätzlich durch den billigenden Beschluss des Aufsichtsrats förmlich festgestellt, sofern nicht Vorstand und Aufsichtsrat beschließen, die Feststellung der Hauptversammlung zu überlassen.²⁵⁷ Die Feststellung stellt den wichtigsten Unterschied zwischen dem Genehmigungsverfahren des Jahresabschlusses und des Konzernabschlusses dar. Mit der Feststellung bekommt der Jahresabschluss seine endgültige Form und erlangt rechtliche Verbindlichkeit. Infolge dessen ist die Rechnungslegung des vergangenen Geschäftsjahres abgeschlossen. Der Jahresüberschuss steht als Grundlage für die Gewinnverwendung fest.²⁵⁸ Da dem Konzernabschluss keine Bindungswirkung für den Gewinnverwendungsbeschluss und auch keine Bedeutung für die Gewinnansprüche der Aktionäre zukommt, ist für diesen weder eine direkte noch eine analoge Feststellung nach § 172 AktG vorgesehen.²⁵⁹

6. Offenlegung im elektronischen Bundesanzeiger, § 325 ff. HGB²⁶⁰

Gemäß § 325 HGB haben die gesetzlichen Vertreter einer Kapitalgesellschaft den Jahres- bzw. Konzernabschluss – im Falle der Prüfungspflicht mitsamt Bestätigungsvermerk des Abschlussprüfers – spätestens zwölf Monate nach Ablauf des Geschäftsjahres in elektronischer Form beim Betreiber des Bundesanzeigers einzureichen.²⁶¹ An Stelle des HGB-Jahresabschlusses kann nach § 325 Abs. 2a i.V.m § 315a Abs. 1 HGB wahlweise auch ein vollständig nach IAS-/IFRS-Standards erstellter Einzelabschluss erfolgen, der ausschließlich Informationszwecken dient.²⁶² Der genaue Umfang der Offenlegungspflichten für den Jahresabschluss gestaltet sich, je nach Größenklassen der Kapitalgesellschaften i.S.d. § 267 HGB, unterschiedlich. So müssen nur große Kapitalgesellschaften ihre Unterlagen gemäß § 325 Abs. 2 HGB ungekürzt einreichen und diese anschließend unverzüglich im Bundesanzeiger

²⁵⁶ Wird der Bericht dem Vorstand nicht fristgerecht zugeleitet, hat der Vorstand dem Aufsichtsrat unverzüglich eine weitere Frist von nicht mehr als einem Monat zu setzen. Wird der Bericht dem Vorstand erst nach Ablauf dieser erneuten Frist zugeleitet, gilt der Abschluss als nicht vom Aufsichtsrat gebilligt; vgl. § 171 Abs. 3 AktG.

²⁵⁷ Die Feststellung obliegt bei der GmbH den Gesellschaftern gemäß § 42a GmbHG, bei der Aktiengesellschaft nach § 172 AktG grundsätzlich dem Aufsichtsratsplenium. Auf eine vertiefte Darstellung der in der Praxis seltenen Feststellung des Jahresabschlusses durch die Hauptversammlung nach § 173 Abs. 1 AktG wird verzichtet.

²⁵⁸ *Buhleier/ Krowas*, DB 2010, 1165 m.w.N.; *Sandleben* in MünchAnwHB AktR, § 17 Rn. 40.

²⁵⁹ Aus demselben Grund wird auch der Einzelabschluss nach § 325 Abs. 2a HGB vom Aufsichtsrat lediglich gebilligt, ohne dass eine förmliche Feststellung erfolgt. Dazu *Schulz* in Bürgers/Körper, AktG, § 171 Rn. 14 und kritisch MünchKommAktG-*Hennrichs/Pöschke*, Bd. 3, § 172, Rn. 105 f.

²⁶⁰ Die Zuständigkeit des Betreibers des elektronischen Bundesanzeigers anstelle der Registergerichte besteht seit Inkrafttreten des Gesetzes über elektronische Handelsregister und Genossenschaftsregister sowie das Unternehmensregister (EHUG) vom 10.11.2006, BGBl. I S. 2553, zum 1.1.2007.

²⁶¹ Für kapitalmarktorientierte Gesellschaften sieht § 325 Abs. 4 S. 1 HGB eine Fristverkürzung auf maximal vier Monate vor, sofern nicht die Rückausnahme des § 327a HGB greift. Zu den weiteren einzureichenden Unterlagen und Einzelheiten des Einreichungsverfahrens, vgl. § 325 Abs. 1 S. 3-6 HGB. Zum zusammengefassten Bestätigungsvermerk bei gleichzeitiger Bekanntmachung von Konzern- und Jahresabschluss § 325 Abs. 3a HGB.

²⁶² § 325 Abs. 2b HGB regelt, wann die befreiende Wirkung der Offenlegung solcher Einzelabschlüsse eintritt.

bekannt machen lassen. Für kleine und mittlere Kapitalgesellschaften sind dagegen in den §§ 326 und 327 HGB Erleichterungen hinsichtlich der einzureichenden Unterlagen und deren Offenlegung vorgesehen.²⁶³ Börsennotierte Kapitalgesellschaften müssen außerdem ihre Entsprechenserklärung zum Corporate Governance Kodex gemäß § 161 AktG einreichen. Der Betreiber des elektronischen Bundesanzeigers prüft gemäß § 329 Abs. 1 S. 1, Abs. 2 S. 1 HGB lediglich, ob die Unterlagen fristgerecht und vollständig eingereicht worden sind.²⁶⁴ Eine weitergehende Prüfung der eingereichten Unterlagen, also insbesondere auf ihre inhaltliche Richtigkeit hin, findet nicht statt.²⁶⁵

²⁶³ Diese müssen z.B. ihre offenlegungspflichtigen Unterlagen lediglich – in z.T. verkürzter Form – beim Betreiber des Handelsregisters einreichen. Im Bundesanzeiger wird anschließend nur die Einreichung der Unterlagen beim Handelsregister bekannt gemacht (sog. reine Registerpublizität), Baumbach/Hopt/Merkt, HGB, Einl. vor § 238 Rn. 80 und § 325 Rn. 1, 3. Kleinstkapitalgesellschaften haben sogar ein Wahlrecht, ob sie ihrer Offenlegungspflicht durch Veröffentlichung ihrer Bilanz oder Hinterlegung nachkommen wollen. In diesem Fall ist Dritten auf Antrag eine Kopie der Bilanz zur Verfügung zu stellen; Zwirner, WPg 3/2013, M 1.

²⁶⁴ BeckBilKomm/Grottel, § 329 Rn. 4; m.w.N. Klein/Schreiner in HB AktR, S. 646 Rn. 172.

²⁶⁵ Baumbach/Hopt/Merkt, HGB, § 329 Rn. 1; BeckBilKomm/Grottel, § 329 Rn. 5.

D. Die Abschlussprüfung

Nach dem Überblick über den Gegenstand sowie den zeitlichen und sachlichen Zusammenhang der Abschlussprüfung soll im nachfolgenden letzten Kapitel des Einführungsteils erläutert werden, welchen gesetzlichen Vorgaben der Abschlussprüfer bei seiner Prüfungstätigkeit unterliegt. In erster Linie geht es dabei um die Beantwortung der Fragen, wann und in welchem Umfang der Abschlussprüfer tätig werden kann und muss. Als Übergang zu der im Mittelpunkt dieser Bearbeitung stehenden Problematik, in welchen Fällen eine Gefahr der Befangenheit beim Abschlussprüfer besteht und wie dessen Unabhängigkeit gefördert werden kann, ist es schließlich sinnvoll, sich die Aufgaben und Funktionen des Prüfers genau vor Augen zu führen.²⁶⁶

I. Gesetzliche Pflicht zur Abschlussprüfung, § 316 HGB

Die Pflicht zur Überprüfung der Rechnungsabschlüsse durch einen Abschlussprüfer als außenstehenden, sachverständigen Dritten ist in § 316 Abs. 1-3 HGB geregelt. Die Prüfungspflichten für den Jahresabschluss nach § 316 Abs. 1 HGB und den Konzernabschluss nach § 316 Abs. 2 HGB sind dabei stets gesondert zu beurteilen.²⁶⁷ § 316 Abs. 3 HGB erfasst Nachtragsprüfungen, wenn ein Jahres- oder Konzernabschluss bzw. der dazugehörige Lagebericht nach erfolgter Prüfung geändert wird. In diesem Fall ist, soweit es die Änderung erfordert, eine erneute Prüfung vorzunehmen und über deren Ergebnisse zu berichten. Für die gesetzlich zur Prüfung verpflichteten Unternehmen stellt die Abschlussprüfung eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung dar.²⁶⁸

1. Prüfung des Jahresabschlusses und Lageberichts, § 316 Abs. 1 HGB

Die gesetzliche Pflicht zur externen Prüfung des Jahresabschlusses und des Lageberichts besteht – wie bereits dargelegt – gemäß § 316 Abs. 1 HGB grundsätzlich nur bei mindestens mittelgroßen Kapitalgesellschaften.²⁶⁹ Daneben gilt § 316 Abs. 1 HGB seit dem Inkrafttreten des KapCoRiLiG auch für Personenhandelsgesellschaften i.S.d. § 264a HGB, die keine kleinen Gesellschaften im Sinne von § 267 Abs. 1 HGB sind.²⁷⁰ Unabhängig von ihrer tatsächli-

²⁶⁶ Diesen Ansatz verfolgt auch *Frings*, WPg 2006, 821 (822).

²⁶⁷ BeckBilKomm/*Förschle/Küster*, § 316 Rn. 19; *Wittmann* in HB BilanzR, S. 43 Rn. 36.

²⁶⁸ *Wittmann* in HB BilanzR, S. 39 Rn. 6.

²⁶⁹ Bei einer kleinen Kapitalgesellschaft muss der Jahresabschluss nur durch einen Abschlussprüfer geprüft werden, sofern diese dem Publikumsgesetz (PublG) unterfällt; gleiches gilt bei einem Einzelkaufmann oder einer Personengesellschaft. Weitere Einzelheiten dazu sollen hier nicht dargelegt werden. Vgl. dazu *Baumbach/Hopt/Merkt*, HGB, § 242 Rn. 11.

²⁷⁰ *Jakob*, BB 2005, 2455 (2456).

chen Größe unterliegen kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften i.S.d. § 264 d HGB²⁷¹, Kreditinstitute (§ 340k Abs. 1 HGB) sowie Versicherungsunternehmen (§ 341k Abs. 1 HGB) der gesetzlichen Prüfungspflicht durch einen Abschlussprüfer nach § 316 Abs. 1. Prüfungspflichtig sind gemäß § 324a Abs. 1 S. 1 HGB auch anstelle des Jahresabschlusses aufgestellte Einzelabschlüsse i.S.d. § 325 Abs. 2a HGB, die nach den internationalen IFRS-Rechnungslegungsstandards aufgestellt worden sind.²⁷²

2. Prüfung des Konzernabschlusses und Konzernlageberichts, § 316 Abs. 2 HGB

Deutlich einfacher beurteilt sich die gesetzliche Prüfungspflicht der Konzernrechnungslegung, weil sich diese aus der gesetzlichen Pflicht zu deren Aufstellung ergibt und beide Pflichten folglich miteinander korrelieren.²⁷³ Folglich besteht die Prüfungspflicht aus § 316 Abs. 2 HGB grundsätzlich für jeden Konzernabschluss und Konzernlagebericht, deren Aufstellung nach den §§ 290-293 HGB gesetzlich vorgeschrieben ist. Wird eine Konzernrechnungslegung dagegen freiwillig, also ohne gesetzliche Verpflichtung aufgestellt, unterliegt diese grundsätzlich auch keiner Prüfungspflicht.²⁷⁴

3. Rechtsfolgen einer unterbliebenen Abschlussprüfung

Ein prüfungspflichtiger Jahresabschluss kann ohne eine durchgeführte Abschlussprüfung gemäß § 316 Abs. 1 S. 2 nicht festgestellt werden, weshalb er rechtlich als nicht existent betrachtet wird.²⁷⁵ Aus diesem Grund kann er auch nicht wirksam offengelegt werden.²⁷⁶ Im Falle einer durchgeführten Prüfung steht der Feststellung des Jahresabschlusses hingegen auch die Einschränkung oder Versagung des Bestätigungsvermerks grundsätzlich nicht im Wege.²⁷⁷ Ein trotz bestehender Prüfungspflicht nicht vom Abschlussprüfer kontrollierter Konzernabschluss kann gemäß § 316 Abs. 2 S. 2 HGB nicht gebilligt werden.²⁷⁸ Da der Konzernabschluss – im Unterschied zum Jahresabschluss – nicht festgestellt werden muss, ändert die unterlassene Prüfung nichts an seiner rechtlichen Existenz. Ein nicht geprüfter Konzern-

²⁷¹ Diese gelten – wie bereits dargelegt – unabhängig von ihrer tatsächlichen Größe nach § 267 Abs. 3 S. 2 HGB stets als große Kapitalgesellschaften.

²⁷² *Wittmann* in HB BilanzR, S. 41 Rn. 24.

²⁷³ *Grewe* in Hofbauer/Kirsch, § 316 HGB Rn. 34 f.

²⁷⁴ BeckBilKomm/*Förschle/Küster*, § 316 HGB Rn. 20; m.w.N. *Wittmann* in HB BilanzR, S. 42 Rn. 33.

²⁷⁵ Adler/Düring/Schmaltz, Bd. 7, 316 Rn. 47. Ein trotzdem festgestellter Jahresabschluss einer AG ist nach § 256 Abs. 1 Nr. 2 AktG nichtig. § 256 Abs. 1 Nr. 2 AktG gilt für die GmbH analog.

²⁷⁶ *Wittmann* in HB BilanzR, S. 42 Rn. 32.

²⁷⁷ Eine Ausnahme gilt für die Versagung aufgrund von unstrittigen Mängeln des Jahresabschlusses, die dessen Nichtigkeit bewirken; Adler/Düring/Schmaltz, Bd. 7, § 322 Rn. 37; *Wittmann* in HB BilanzR, S. 42 Rn. 27.

²⁷⁸ BeckBilKomm/*Förschle/Küster*, § 316 Rn. 21.

abschluss kann jedoch unabhängig davon, ob er freiwillig oder aufgrund gesetzlicher Verpflichtung aufgestellt worden ist, keine befreiende Wirkung nach den § 291 HGB entfalten.²⁷⁹

4. Ordnungsgeld zur Erzwingung der Abschlussprüfung, § 335 HGB

Zur Erzwingung der Durchführung einer Abschlussprüfung kann gemäß § 335 Abs. 1 S. 1, 2 HGB gegen die vertretungsberechtigten Organe oder die prüfungspflichtige Kapitalgesellschaft bzw. den prüfungspflichtigen Konzern selbst ein Ordnungsgeld vom Bundesamt der Justiz festgesetzt werden.²⁸⁰ Denn infolge des fehlenden Bestätigungs- bzw. Versagungsvermerks können die Unternehmen ihrer Offenlegungsverpflichtung aus §§ 325, 325a HGB nicht nachkommen. Das zunächst anzudrohende Ordnungsgeld liegt gemäß § 335 Abs. 1 S. 4 HGB bei mindestens 2.500 € und maximal 25.000 €.²⁸¹

II. Freiwillige Abschlussprüfung

In allen Fällen einer nicht bestehenden gesetzlichen Prüfungspflicht kann sich eine Tätigkeit des Abschlussprüfers aufgrund einer sogenannten „freiwilligen“ Abschlussprüfung ergeben. Der Begriff „freiwillig“ ist dabei missverständlich, denn ohne wirtschaftlichen oder rechtlichen Grund erfolgt die Abschlussprüfung auch hier regelmäßig nicht, nur eben ohne gesetzliche Pflicht. Ursache für die Beauftragung des Prüfers können entweder entsprechende Regelungen in der Satzung bzw. im Gesellschaftsvertrag des geprüften Unternehmens sein oder vertragliche Verpflichtungen des Unternehmens gegenüber Dritten – wie Investoren, Kreditgebern oder sonstigen Vertragspartnern.²⁸² Diese treffen ihre Vermögensdispositionen häufig nur unter der Voraussetzung, dass ein Abschlussprüfer die Richtigkeit der Informationen der Rechnungslegung bestätigt und uneingeschränkten Bestätigungsvermerk erteilt.²⁸³ Die Wahl und Bestellung des Prüfers bei einer freiwilligen Abschlussprüfung fällt in den Bereich der Geschäftsführung. Sie bedarf keiner Zustimmung der Hauptversammlung.²⁸⁴

²⁷⁹ BeckBilKomm/Förschle/Küster, § 316 Rn. 20.

²⁸⁰ Wittmann in HB BilanzR, S. 42 Rn. 30.

²⁸¹ Die genaue Festsetzung liegt im Ermessen des Bundesamts für Justiz; Münster/Meier-Behringer in Haufe, HGB, § 335 Rn. 24. Zum weiteren Verlauf des Ordnungsgeldverfahrens; Stork in Heidel/Schall, HGB, § 335 Rn. 2.

²⁸² BeckBil-Komm/Förschle/Küster, § 316 HGB Rn. 30 f.; Erle/Helm/Berberich in BeckHBAG, § 10 Rn. 69; Als weitere Ursache freiwilliger Prüfungen nennen Veldkamp in Haufe, HGB, § 316 HGB Rn. 47; Wittmann in HB BilanzR, S. 47 Rn. 57 die konzerninterne Vorgabe durch die Unternehmensleitung, Abschlussprüfungen zur Kontrolle von „kleinen“ Tochterunternehmen durchzuführen. Selchert in HWRP, Sp. 1738 differenziert konsequent zwischen gesetzlichen, freiwilligen und vertraglichen Prüfungen.

²⁸³ Dabei handelt es sich um die bereits angesprochene „Gatekeeper“-Funktion des Abschlussprüfers; siehe dazu Seibt/Wollenschläger, DB 2011, 1378.

²⁸⁴ Sandleben in MünchAnwHB AktR, § 17 Rn. 7.

1. Hauptanwendungsfälle und Zielsetzung

In der Praxis werden freiwillige Abschlussprüfungen vorrangig im Rahmen von Kreditverträgen oder Unternehmenstransaktionen vereinbart.²⁸⁵ Gerade bei neu gegründeten Unternehmen, die Teile ihres Startkapitals durch Venture-Capital-Geber oder andere Beteiligungsgesellschaften aufbringen, finden sich vielfach entsprechende Regelungen in den Beteiligungsverträgen.²⁸⁶ Diese sehen das Erfordernis eines Wirtschaftsprüfertests bereits ab dem ersten Jahr nach Gründung der Gesellschaft vor, auch wenn sich eine gesetzliche Prüfungspflicht im Sinne der §§ 316 Abs. 1, 267 HGB für die Gesellschaft zu diesem Zeitpunkt noch nicht ergibt. Ziel einer solchen Regelung ist vor allem die eigene interne Absicherung der Kapitalgeber.²⁸⁷

2. Anwendung der Vorschriften zur gesetzlichen Abschlussprüfung

Gegenstand, Verfahren und Umfang der freiwilligen Abschlussprüfung können grundsätzlich individuell und bedarfsgerecht festgelegt werden.²⁸⁸ Sofern der Vertrag jedoch nichts Gegenteiliges vorsieht, richtet sich die Prüfung nach den gesetzlichen Regelungen zur Pflichtprüfung.²⁸⁹ Eine Satzungsbestimmung, die ohne weitere Ausführungen eine Prüfungspflicht des Jahresabschlusses durch einen Wirtschaftsprüfer vorsieht, ist deshalb regelmäßig dahingehend auszulegen, dass die §§ 316 ff. HGB – und somit insbesondere auch die Befangenheitsvorschriften der §§ 319 ff. HGB – maßgeblich sind.²⁹⁰ Denn nur in diesem Fall ist die Erteilung eines Bestätigungsvermerks – als in aller Regel angestrebtes Ziel der freiwilligen Prüfung – zulässig.²⁹¹ Bei einem geringeren Prüfungsumfang oder einem abweichenden Prüfungsgegenstand hingegen darf kein Bestätigungsvermerk, sondern nur eine Bescheinigung erteilt werden.²⁹²

III. Zeitlicher Rahmen der Abschlussprüfung

Der zeitliche Rahmen für die Tätigkeit des Abschlussprüfers ergibt sich vorrangig aus direkten Fristenvereinbarungen zum Prüfungsablauf und Prüfungsende mit dem Mandanten. Sofern eine solche nicht getroffen wird, fehlt im HGB zwar eine unmittelbare Frist für die Durchführung der Jahresabschlussprüfung. Indirekt ergibt sich diese jedoch aus den gesetzlichen Fris-

²⁸⁵ Wittmann in HB BilanzR, S. 40 Rn. 15. Einen Überblick über weitere Anlässe gibt Selchert in HWRP, Sp. 1739 f.

²⁸⁶ Jakob, BB 2005, 2455. Beim Venture-Capital, auch als Risiko- oder Wagniskapital bezeichnet, handelt es sich um zeitlich begrenzte Kapitalbeteiligungen an jungen Unternehmen, vgl. Gabler Wirtschaftslexikon.

²⁸⁷ Jakob, BB 2005, 2455.

²⁸⁸ Selchert in HWRP, Sp. 1738.

²⁸⁹ MünchKommHGB-Ebke, § 316 Rn. 12; Jakob, BB 2005, 2455.

²⁹⁰ BGH, Urteil vom 23. 9. 1991, Az. II ZR 189/90, BB 1991, 2342 = ZIP 1991, 1427 f.

²⁹¹ Selchert in HWRP, Sp. 1733; Jakob, BB 2005, 2455.

²⁹² Baumbach/Hopt/Merkt, HGB, § 322 Rn. 1; Selchert in HWRP, Sp. 1743.

ten zur Feststellung und Offenlegung des Jahresabschlusses sowie zur Einberufung der Gesellschafterversammlung.²⁹³ Für Aktiengesellschaften beispielsweise resultiert eine Frist recht aus der Pflicht des § 175 Abs. 1 S. 2 AktG, die Hauptversammlung zum Zweck des winnverwendungsbeschlusses innerhalb der ersten acht Monate des Geschäftsjahres abzuhalten.²⁹⁴ Denn der Beschluss über die Gewinnverwendung setzt gemäß § 174 Abs. 1 AktG einen bereits geprüften und anschließend festgestellten Jahresabschluss voraus.

IV. Gesetzlicher Prüfungsumfang und -maßstab, § 317 HGB

Gegenstand und Umfang der Abschlussprüfung sowie deren Prüfungsmaßstab sind in § 317 HGB geregelt. Der Abschlussprüfer kann und muss zwar im Rahmen seiner eigenen oder der mit dem Aufsichtsrat vereinbarten Prüfungsstrategie gewisse Prüfungsschwerpunkte setzen.²⁹⁵ Er muss dabei aber stets sicherstellen, dass der gesetzliche Prüfungsauftrag aus § 317 HGB vollumfänglich gewahrt bleibt.²⁹⁶ Die in § 317 HGB enthaltenen Vorgaben dürfen folglich durch den Gesellschaftsvertrag oder die Satzung des geprüften Unternehmens jederzeit erweitert, jedoch nicht eingeschränkt werden.²⁹⁷

1. Prüfung der Rechnungslegung, § 317 Abs. 1 HGB

Nach § 317 Abs. 1 S. 2 HGB hat sich die Prüfung des Jahres- und Konzernabschlusses darauf zu erstrecken, ob die gesetzlichen Vorschriften und eventuell ergänzende Bestimmungen aus dem Gesellschaftsvertrag bzw. der Satzung der Gesellschaft beachtet worden sind. Die Jahresabschlussprüfung umfasst gemäß § 317 Abs. 1 S. 1 HGB auch die Buchführung, die – wie bereits eingangs dieser Arbeit erwähnt – die Grundlage für den Jahresabschluss bildet.²⁹⁸ Geprüft wird jeweils die Einhaltung aller für die Rechnungslegung der Gesellschaften geltenden Regeln einschließlich der GoB.²⁹⁹ Eine Prüfung sonstiger gesetzlicher Vorschriften findet hingegen nur statt, soweit sich aus diesen Rückschlüsse auf den Jahresabschluss ergeben können. Die Abschlussprüfung ist deshalb, entgegen teilweise bestehenden fälschlichen Annahmen, keine Unterschlagungsprüfung.³⁰⁰ Sie enthält lediglich ein Gesamturteil darüber, ob sich

²⁹³ Vgl. *Wittmann* in HB BilanzR, S. 38 Rn. 5. Die Fristen variieren dabei je nach Größe und Organisation des geprüften Unternehmens. Dazu z.B. BeckBilKomm/*Förschle/Küster* § 316 Rn. 23.

²⁹⁴ *Klein/Schreiner* in HB AktR, S. 630 Rn. 101. Bei GmbHs ergibt sich eine Frist von acht bzw. elf Monaten im jeweiligen Geschäftsjahr, vgl. § 42a Abs. 2 GmbHG.

²⁹⁵ Dazu ausführlich *Kompenhans/Buhleier/Splinter*, WPg 2013, 59.

²⁹⁶ *Scheffler*, WPg 2005, 477 (480).

²⁹⁷ *Wittmann* in HB BilanzR, S. 40 Rn. 15 nennt als Beispiel für eine Erweiterung die zusätzliche freiwillige Prüfung des Risikofrüherkennungssystems i.S.d. § 317 Abs. 4 HGB bei nicht börsennotierten AGs.

²⁹⁸ *Quick*, S. 1.

²⁹⁹ *Baumbach/Hopt/Merkt*, HGB, § 317 Rn. 2. Dazu zählen laut *Quick*, S. 1 u.a. die Vorschriften des HGB, Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags oder der Satzung, rechtsformspezifische Sondervorschriften.

³⁰⁰ *Wittmann* in HB BilanzR, S. 39 Rn. 7.

Jahresabschluss und Lagebericht im Rahmen der geltenden Rechnungslegungsvorschriften bewegen.³⁰¹

a. Prüfung des Jahresabschlusses, § 317 Abs. 1 S. 3

Als Prüfungsmaßstab für den Jahresabschlussprüfer legt § 317 Abs. 1 S. 3 HGB fest, dass Unrichtigkeiten und Verstöße, die sich auf die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens wesentlich auswirken, bei gewissenhafter Berufsausübung erkannt werden. Hieraus ergibt sich die grundsätzliche Verpflichtung des Abschlussprüfers, Fehler der Rechnungslegung systematisch zu suchen und aufzudecken sowie die Auskünfte des Managements kritisch zu überprüfen.³⁰² Jedoch verbleibt aufgrund des begrenzten Zeitraums und des Grundsatzes der Wirtschaftlichkeit bei der Abschlussprüfung stets ein unvermeidbares Risiko, dass Falschangaben nicht aufgedeckt werden.³⁰³ So ist an vielen Stellen nur eine stichprobenartige Kontrolle möglich, weshalb der Prüfer seine Prüfungsaussagen auch nur mit „hinreichender Sicherheit“ zu treffen hat.³⁰⁴ Bei bestehenden Anzeichen für Unrichtigkeiten und Verstöße allerdings muss der Prüfer diesen in verstärktem Maße nachgehen.³⁰⁵ Hierbei darf er sich Hilfspersonen ebenso bedienen wie den Prüfungsergebnissen anderer Abschlussprüfer. Da die Prüfungsverantwortung aber in diesen Fällen beim Prüfer selbst verbleibt, muss dieser stets die Richtigkeit der von ihm herangezogenen und verwerteten Untersuchungsergebnisse überprüfen.³⁰⁶

b. Prüfung des Konzernabschlusses, § 317 Abs. 3 HGB

Nach § 317 Abs. 3 S. 1 HGB gilt der vorgenannte Prüfungsmaßstab grundsätzlich auch für den Konzernabschlussprüfer. Dessen Prüfungsumfang ist jedoch erweitert um die im Konzernabschluss zusammengefassten Jahresabschlüsse mit ihren konsolidierungsbedingten Anpassungen. Seit dem Inkrafttreten des BilMoG obliegt dem Konzernabschlussprüfer gemäß § 317 Abs. 3 S. 2 HGB zudem die Pflicht zur eigenen Überprüfung und Dokumentation, sofern die konsolidierten Jahresabschlüsse von einem anderen Abschlussprüfer geprüft worden sind.³⁰⁷ Die daraus resultierende Gesamtverantwortung für sämtliche der konsolidierten Ab-

³⁰¹ Kanitz, Rn. 172. Quick, S.1 fasst dies als Gesetz- und Ordnungsmäßigkeitsprüfung zusammen.

³⁰² Scheffler, WPg 2005, 477 (485).

³⁰³ Zu dem sogenannten „Prüfungsrisiko“ (audit risk) Dörner in HWRP, Sp. 1744. Derselbe auch ausführlich zum risikoorientierten Prüfungsansatz, durch den dieses Risiko minimiert werden soll.

³⁰⁴ Frings, WPg 2006, 821 (822) m.w.N. Eine absolute Sicherheit kann und muss dagegen nicht erreicht werden, sodass die Abschlussprüfung – entgegen verbreiteter Auffassung – gerade keine Garantie für die Richtigkeit der Rechnungslegung darstellt, vgl. Schüppen in Heidel/Schall, HGB, § 317 Rn. 5.

³⁰⁵ Scheffler, WPg 2005, 477 (485); Baumbach/Hopt/Merkt, HGB, § 317 Rn. 3, 4.

³⁰⁶ Baumbach/Hopt/Merkt, HGB, § 317 Rn. 6.

³⁰⁷ Laut Gesetzentwurf zum BilMoG, BT-DS 16/10067, S. 87 soll hierdurch die Qualität der Konzernabschlussprüfung verbessert werden.

schlüsse im Bestätigungsvermerk führt in der Praxis zu erheblichen Veränderungen bei der Durchführung von Konzernabschlussprüfungen.³⁰⁸ Denn die bis dahin zulässige, ungeprüfte Übernahme des Inhalts von Arbeiten externer Jahresabschlussprüfer ist damit weggefallen.³⁰⁹ In welchem Ausmaß der Konzernabschlussprüfer nunmehr auf die Prüfung eines externen Prüfers zurückgreifen kann, hängt insbesondere von der fachlichen Kompetenz und beruflichen Qualifikation des jeweiligen Jahresabschlussprüfers sowie von der Bedeutung der geprüften Teileinheit für das Gesamturteil des Konzernabschlussprüfers ab.³¹⁰

c. Prüfung des Lageberichts bzw. Konzernlageberichts, § 317 Abs. 2 HGB

Der jeweilige Lagebericht bzw. Konzernlagebericht ist nach § 317 Abs. 2 S. 1 HGB darauf zu prüfen, ob er mit dem Rechnungsabschluss sowie mit den bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnissen in Einklang steht und ob insgesamt eine zutreffende Vorstellung von der Lage des Unternehmens bzw. des Konzerns vermittelt wird. Hierbei ist gemäß § 317 Abs. 2 S. 2 HGB auch die zutreffende Darstellung der Chancen und Risiken der künftigen Entwicklung zu prüfen. Die Prüfung des Lageberichts beschränkt sich insgesamt darauf, festzustellen, ob alle verfügbaren Informationen eingeholt und angegeben wurden und ob die grundlegenden Annahmen und Prognosen nachvollziehbar, realistisch sowie in sich frei von Widersprüchen sind.³¹¹ Diese sogenannte Plausibilitätsprüfung hat ihre Ursache darin, dass für die Darstellung der Lage des Unternehmens grundsätzlich allein die Geschäftsführung verantwortlich ist.³¹² Wie bereits erwähnt, sind schließlich die in der Erklärung zur Unternehmensführung gemäß § 289a HGB enthaltenen Angaben nach § 317 Abs. 2 S. 3 HGB von der Abschlussprüfung ausgenommen. Deshalb ist z.B. die Kontrolle der inhaltlichen Richtigkeit der Entsprechenserklärung des § 161 AktG auch nach Inkrafttreten des BilMoG nicht Bestandteil der Abschlussprüfung.³¹³

³⁰⁸ So *Heininger*, WPg 2010, 15 (21); a.A. dagegen noch im Gesetzentwurf zum BilMoG, BT-DS 16/10067, S. 87. Die zunächst von der EU-Kommission erwogene Einführung eines konzerneinheitlichen Prüfers wurde dagegen fallengelassen.

³⁰⁹ *Erchinger/Melcher*, DB Beil. 5/09, 91 (92); Die Prüfungshandlungen des Konzernabschlussprüfers konnten sich zuvor darauf beschränken, ob die gesetzlichen Voraussetzungen für eine Übernahme erfüllt waren.

³¹⁰ Laut Gesetzentwurf zum BilMoG, BT-DS 16/10067, S. 87 darf der Konzernabschlussprüfer jedenfalls bei Prüfern aus EU/EWR-Staaten und der Schweiz von deren fachlicher Kompetenz und beruflichen Qualifikation ausgehen. Bei Prüfern aus Drittstaaten muss hingegen eine Einzelfallbeurteilung erfolgen, sofern diese nicht nach § 134 Abs. 1 WPO eingetragen sind oder einen Qualitätsnachweis i.S.d. § 134 Abs. 4 WPO erbracht haben.

³¹¹ *Baumbach/Hopt/Merkt*, HGB, § 317 Rn. 7.

³¹² *Scheffler*, WPg 2005, 477 (481).

³¹³ *Orth/Müller* in HB BilMoG, S. 635; *Melcher/Mattheus*, DB Beil. 5/09, 77 (82). Lediglich auf offensichtlich unrichtige Abgaben oder schwerwiegende Rechtsverstöße muss der Prüfer im Rahmen seiner sog. Redepflicht im Prüfungsbericht nach § 323 Abs. 1 S. 3 HGB hinweisen; *Hommelhoff/Schwab* in HB CG, S. 76.

d. Erweiterung der Prüfung des Lageberichts gemäß Ziffer 7.2.3 Abs. 2 DCGK

An der fehlenden inhaltlichen Überprüfung der Entsprechenserklärung im Rahmen der Abschlussprüfung wird teilweise kritisiert, dass sich für den Aufsichtsrat und die Öffentlichkeit kaum Erkenntnisse zur Umsetzung der Corporate Governance Regelungen durch die Unternehmensleitung ergeben würden.³¹⁴ Ziffer 7.2.3 Abs. 2 DCGK empfiehlt deshalb eine entsprechende Erweiterung des Prüfungsumfangs durch eine sogenannte Offenlegungsvereinbarung zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer. Die Informationspflichten des Abschlussprüfers sollen danach auf alle bei der Abschlussprüfung festgestellten Tatsachen, die auf eine Unrichtigkeit der Entsprechenserklärung schließen lassen, ausgedehnt werden. Eine gezielte Überprüfung der Geschäftsführung auf ihre Übereinstimmung mit der Entsprechenserklärung sieht jedoch auch die Kodexempfehlung nicht vor.³¹⁵

2. Sonderfall: Systemprüfung des Risikofrüherkennungssystems, § 317 Abs. 4 HGB

Bei börsennotierten Aktiengesellschaften i.S.d. § 3 Abs. 2 AktG ist gemäß § 317 Abs. 4 HGB im Rahmen der Abschlussprüfung neben der Rechtmäßigkeit der Rechnungslegung zu beurteilen, ob der Vorstand den ihm nach § 91 Abs. 2 AktG obliegenden Maßnahmen zur Einrichtung eines funktionsfähigen Überwachungssystems nachgekommen ist.³¹⁶ Infolge dieser Aufgabenerweiterung soll neben Vorstand und Aufsichtsrat auch dem Abschlussprüfer zumindest eine Mitverantwortung für die Zukunft des von ihm geprüften Unternehmens zukommen.³¹⁷ Hinsichtlich der konkreten Ausgestaltung des zu prüfenden Systems bestehen abweichende Auffassungen, da ein allgemein anerkannter gesetzlicher Standard für dessen Ausmaß fehlt.³¹⁸

a. Streitiger Umfang und Ausmaß des Überwachungssystems

Nach einer vorrangig in der betriebswirtschaftlichen Literatur sowie in der Betriebspraxis verbreiteten Auffassung enthält § 91 Abs. 2 AktG eine Verpflichtung des Vorstands zur Implementierung eines umfassenden Risikomanagementsystems.³¹⁹ Ein solches Risikomanagementsystem umfasst sämtliche Maßnahmen und Regeln eines Unternehmens zum Umgang mit Risiken und beinhaltet neben der Risikoidentifizierung auch die Analyse, Bewertung und

³¹⁴ *Kremer* in Kodex-Kommentar, Rn. 1369.

³¹⁵ *Ebenda. Melcher/Mattheus*, DB Beil. 5/09, 77 (82).

³¹⁶ Bei dieser Aufgabenerweiterung des Abschlussprüfers handelt es sich um eine indirekte Folge des erweiterten Aufgabenbereichs des Aufsichtsrats; *K.-P. Müller*, WPg 12/2012, I.

³¹⁷ *K.-P. Müller*, WPg 12/2012, I.

³¹⁸ *Offerhaus* in MünchAnwHB AktR, § 18 Rn. 1, 12 ff.

³¹⁹ Dabei wird ganz überwiegend verwiesen auf *Lück*, u.a. in DB 1998, 8 ff. und DB 1998, 1925 ff. Unter Verweis auf zahlreiche weitere Quellen *Bunting*, ZIP 2012, 357 (358). *Hommelhoff/Mattheus*, BB 2007, 287 (2788 f.) begründen dieses Ergebnis mit einer richtlinienkonformen Auslegung: Einer extensiven Auslegung folgt schließlich auch der IDW Prüfungsstandard: Die Prüfung des Risikofrüherkennungssystems nach § 317 Abs. 4 HGB (IDW PS 340), WPg 1999, S. 658 ff.

Bewältigung erkannter Einzelrisiken.³²⁰ In der juristischen Literatur wird der Vorschrift ganz überwiegend lediglich die Pflicht zur Einrichtung eines Risikofrüherkennungssystems entnommen.³²¹ Dieses umfasst lediglich die systematische und frühzeitige Erfassung, Analyse und Kommunikation bestandsgefährdender Entwicklungen bzw. Risiken, nicht hingegen die daraufhin vom Vorstand zu ergreifenden Maßnahmen, und ist folglich nur ein Bestandteil des allgemeinen Risikomanagementsystems eines Unternehmens.³²² Für die letztgenannte Auffassung spricht insbesondere der Wortlaut des § 91 Abs. 2 AktG, in dem vom Erkennen, nicht aber Bewältigen bestandsgefährdender Entwicklungen für das Unternehmen die Rede ist.³²³

b. Abgrenzung vom Risikomanagementsystem und dem internen Kontrollsystem (IKS)

Aktiengesellschaften sind nach der vorzugswürdigen letztgenannten Auffassung zwar zur Einrichtung eines Risikoüberwachungssystems, nicht aber zur Einrichtung eines vollständigen internen Risikomanagementsystems verpflichtet.³²⁴ Das Überwachungssystem i.S.d. § 91 Abs. 2 AktG umfasst dabei in der Regel die Innenrevision und das Controlling, wobei die konkrete Ausgestaltung des Systems u.a. von der Größe, Ausrichtung und Struktur des Mandanten abhängt.³²⁵ Dagegen bleiben die Installation eines Risikomanagementsystems und dessen Ausgestaltung den geschäftsführenden Organen vollständig nach pflichtgemäßem Ermessen – unter Berücksichtigung der Unternehmensstrategie, des Geschäftsumfangs und anderer wichtiger Wirtschaftlichkeits- und Effizienzgesichtspunkte – überlassen.³²⁶ Gleiches gilt für das ebenfalls im Rahmen der Abschlussprüfung relevante interne Kontrollsystem (IKS).³²⁷ Dieses umfasst sämtliche Grundsätze, Verfahren und Kontrollmaßnahmen zur Sicherung einer wirtschaftlichen und wirksamen Geschäftstätigkeit sowie einer ordnungsgemäßen und verlässlichen Finanzberichterstattung.³²⁸ Das nach § 91 Abs. 2 AktG einzurichtende Risiko-

³²⁰ *Kajüter* in Busse von Colbe/Crasselt/Pellens, S. 678; ähnlich IDW PS 340; WPg 1999, 658, Rn. 4. *Bunting*, ZIP 2012, 357 (358); *Wittmann/Schuster* in HB BilanzR, S. 63 Rn. 56; *Offerhaus* in MünchAnwHB AktR, § 18 Rn. 12 ff.; *Lanfermann/Röhrich*, BB 2009, 887 (889); BeckBilKomm/Förschle/Almeling, § 317 Rn. 80.

³²¹ *Spindler* in Fleischer, § 19 Rn. 7, 57; MünchKommAktG-*Spindler*, Bd. 2, § 91 Rn. 26 ff.; *Hüffer*, AktG, § 91 Rn. 8; *Lanfermann/Röhrich*, BB 2009, 887 (891); *Bunting*, ZIP 2012, 357 (358 f.).

³²² MünchKommAktG-*Spindler*, Bd. 2, § 91 Rn. 26 f. unter Verweis auf BeckBilKomm/Förschle/Almeling, § 317 Rn. 80 f.; *Bertram/Brinkmann* in Haufe, HGB § 317 Rn. 121; *Matheus* in HB CG, S. 589; m.w.N. *Wittmann/Schuster* in HB BilanzR, S. 63 Rn. 56. Ausführlich *Spindler* in Fleischer, § 19 Rn. 8-18.

³²³ Vgl. für eine umfassende Auslegung des § 91 Abs. 2 AktG, die nicht Gegenstand der vorliegenden Bearbeitung sein kann, *Bunting*, ZIP 2012, 357 (358).

³²⁴ *Füser/Wader/Fischer* in HB BilMoG S. 608 f.; *Erle/Helm/Berberich* in BeckHBAG, § 10 Rn. 79.

³²⁵ MünchKommAktG-*Spindler*, Bd. 2, § 91 Rn. 28; *Baumbach/Hopt/Merkt*, HGB, § 317 Rn. 10; *Hüffer*, AktG, § 91 Rn. 8.

³²⁶ Regierungsentwurf zum BilMoG, BR-DS 344/08, S. 102 f., 166 ff., *Lanfermann/Röhrich*, BB 2009, 887 (889); *Erle/Helm/Berberich* in BeckHBAG, § 10 Rn. 79.

³²⁷ Nach § 171 Abs. 1 S. 2 AktG hat der Abschlussprüfer u.a. auch über die wesentlichen Schwächen des IKS zu berichten bezogen auf den Rechnungslegungsprozess, soweit sich diese auf die Rechnungslegung beziehen.

³²⁸ Gesetzentwurf zum BilMoG, BT-DS 16/10067, S. 77.

früherkennungssystem bildet somit auch im Hinblick auf dieses System lediglich einen Baustein.³²⁹

c. Systemprüfung beim Risikofrüherkennungssystem i.S.d. § 91 Abs. 2 AktG

Folglich wird nur bei der Prüfung des Risikofrüherkennungssystems i.S.d § 91 Abs. 2 AktG über eine Rechtmäßigkeitsprüfung hinaus auch eine Systemprüfung, bestehend aus einer Eignungs- und Funktionsprüfung, im Sinne des § 317 Abs. 4 HGB durchgeführt.³³⁰ Der Abschlussprüfer hat dabei zu beurteilen, ob der Vorstand seiner gesetzlichen Pflicht aus § 91 Abs. 2 AktG zur Einrichtung eines Überwachungssystems nachgekommen ist und ob das eingerichtete System zur Risikoerkennung, -analyse, -bewertung und -kommunikation geeignet ist, also seine Aufgaben erfüllen kann.³³¹ Eine weitergehende Zweckmäßigkeit- bzw. Geschäftsführungsprüfung findet jedoch nicht statt, da diese nach § 111 AktG alleinige Aufgabe des Aufsichtsrats ist.³³² Daher ist insbesondere die Qualität der Risikobewältigung durch den Vorstand nicht Gegenstand der Abschlussprüfung.³³³

d. Rechtmäßigkeitsprüfung beim Risikomanagementsystem

Hat der Vorstand über das Frühwarnsystem i.S.d. § 91 Abs. 2 AktG hinaus ein umfassendes Risikomanagementsystem eingerichtet, ist dieses – genau wie das interne Kontrollsystem – nicht Gegenstand der Systemprüfung nach § 317 Abs. 4 HGB.³³⁴ Deren Merkmale sind als Bestandteil des Lage- bzw. Konzernlageberichts³³⁵ vom Abschlussprüfer gemäß § 317 Abs. 2 HGB lediglich darauf zu überprüfen, ob sie im Einklang mit dem Jahres- und Konzernabschluss sowie mit den bei der Abschlussprüfung gewonnenen Erkenntnissen stehen.³³⁶ Somit ist auch die mündliche Berichtspflicht des Prüfers gegenüber dem Aufsichtsrat gemäß 171 Abs. 1 S. 2 AktG in Bezug auf das IKS und das Risikomanagementsystem auf die den Rechnungslegungsprozess betreffenden wesentlichen Schwächen beschränkt, die im Rahmen der

³²⁹ BeckBilKomm/Förschle/Almeling § 317 Rn. 82; m.w.N. Schüppen in Heidel/Schall, HGB, § 317 Rn. 19.

³³⁰ Baumbach/Hopt/Merkt, HGB, § 317 Rn. 10.

³³¹ MünchKommHGB-Ebke, § 317 Rn. 82; Staub/Habersack/Schürnbrand, HGB, Bd. 7/1, § 317 Rn. 31; Schüppen in Heidel/Schall, HGB, § 317 Rn. 19. Nach Spndler in Fleischer, § 19 Rn. 13 müssen dazu insbesondere die Erkenntnisse der internen Revision und des Controlling zügig an den Vorstand weitergeleitet werden.

³³² Offerhaus in MünchAnwHB AktR, § 18 Rn. 41; Baumbach/Hopt/Merkt, HGB, § 317 Rn. 10. Konkrete Anforderungen zur Prüfung des Überwachungssystems stellen die Vorgaben des IDW PS 340 auf, anhand derer die Wirtschaftsprüfer in der Praxis die Prüfung nach § 317 Abs. 4 HGB vornehmen.

³³³ MünchKommAktG-Spindler, Bd. 2, § 91 Rn. 29, Mattheus in HB CG, S. 589; ebenso IDW PS 340, WPg 1999, 658, Rn. 6.

³³⁴ Lanfermann/Röhricht, BB 2009, 887 (891). Baumbach/Hopt/Merkt, HGB, § 317 Rn. 10, MünchKommHGB-Ebke, § 317 Rn. 82 halten fest, dass die Prüfung nach § 317 Abs. 4 HGB umfassender ist die des IKS.

³³⁵ Vgl. § 289 Abs. 5 bzw. § 315 Abs. 2 Nr. 5 HGB.

³³⁶ Trotzdem kommt der Prüfung des IKS und des Risikomanagements eine besondere Bedeutung bei der Beurteilung der Ordnungsgemäßheit der Rechnungslegung zu, vgl. Scheffler, WPg 2005, 477 (481).

Abschlussprüfung festgestellt werden konnten.³³⁷ Die weitergehende Überwachung, ob der Vorstand seinen Sorgfaltspflichten aus §§ 76 Abs. 1, 93 Abs. 1 AktG im Hinblick auf das interne Kontroll- und Risikomanagementsystem nachgekommen ist, obliegt hingegen nicht dem Abschlussprüfer, sondern nach § 107 Abs. 3 AktG ausschließlich dem Aufsichtsrat.³³⁸ Teilweise wird jedoch in der Literatur eine Erweiterung der gesetzlichen Abschlussprüfung auch im Hinblick auf die Wirksamkeit des nicht rechnungslegungsbezogenen Teils der vorgeannten Systeme empfohlen, um die Unterstützung des Aufsichtsrats durch den externen Prüfer zu verbessern.³³⁹

V. Gesetzliche Berichtspflichten des Abschlussprüfers

Bei den schriftlichen Berichtspflichten des Abschlussprüfers ist zunächst zwischen dem Prüfungsbericht und dem Bestätigungsvermerk zu differenzieren. Beim Prüfungsbericht nach § 321 HGB handelt es sich um einen internen, vertraulichen Bericht für das geprüfte Unternehmen, während der Bestätigungsvermerk des § 322 HGB zur Information aller Stakeholder und der Öffentlichkeit dient.³⁴⁰ Der Prüfungsbericht ist zudem vom sogenannten Management Letter des Abschlussprüfers an die Unternehmensleitung abzugrenzen, der zulässig und in der Praxis üblich ist.³⁴¹ Dieser enthält Feststellungen und Verbesserungsvorschläge zu Bereichen, die zwar im Rahmen des Prüfungsauftrags nicht unmittelbar Gegenstand sind oder für die Beurteilung der Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung keine wesentliche Bedeutung haben, deren Kenntnis aber für das geprüfte Unternehmen trotzdem von Nutzen ist.³⁴²

1. Interner Prüfungsbericht an den Aufsichtsrat, § 321 HGB

Nach § 321 Abs. 1 S. 1 HGB, der gleichermaßen für die Prüfung des Jahres- und des Konzernabschlusses gilt, hat der Abschlussprüfer im Prüfungsbericht über Art und Umfang sowie über das Ergebnis der Prüfung und mit der gebotenen Klarheit zu berichten.³⁴³ Der Prüfungsbericht soll die Empfänger offen und schonungslos informieren und dabei die Grundsätze der Wahrheit und der Verständlichkeit aus sich heraus, d.h. ohne Bezugnahme auf weitere Doku-

³³⁷ Der Prüfer hat somit zwar grundsätzlich nicht die sachgerechte und angemessene Risikobewältigung des Vorstands zu beurteilen. Jedenfalls über offensichtliche und bedrohliche Unterlassungen wird er den Aufsichtsrat aber laut *Scheffler*, WPg 2005, 477 (481) wohl informieren müssen.

³³⁸ *Bunting*, ZIP 2012, 357 (358) m.w.N. Die Überwachungsaufgabe des Aufsichtsrats bzw. seines Prüfungsausschusses bezieht sich gemäß § 107 Abs. 3 S. 2 AktG auf das gesamte Risikomanagement, ohne Beschränkung auf die Rechnungslegung; vgl. *Füser/Wader/Fischer* in HB BilMoG, S. 618; *Lanfermann/Röhricht*, BB 2009, 887 (891).

³³⁹ So z.B. *Kämpfer/Kayser/Schmidt*, DB 2010, 2457 (2458).

³⁴⁰ MünchKommHGB-*Ebke*, § 321 Rn. 2 f. und § 322 Rn. 2; *Schüppen* in Heidel/Schall, HGB, § 322 Rn. 1; *Velte*, NZG 2012, 535.

³⁴¹ *Baumbach/Hopt/Merkt*, HGB, § 321 Rn. 1 m.w.N.

³⁴² *Adler/Düring/Schmaltz*, Bd. 7, § 321 Rn. 159 HGB.

³⁴³ Bei der Konzernrechnungslegung sind natürlich deren Besonderheiten, etwa in Bezug auf die angewandten Rechnungslegungsstandards und die Konsolidierungsgrundsätze, zu beachten; *Scheffler*, WPg 2005, 477 (483).

mente, einhalten.³⁴⁴ Der Bericht ist zu unterzeichnen und anschließend grundsätzlich den gesetzlichen Vertretern vorzulegen. Hat jedoch der Aufsichtsrat – wie im Falle der Aktiengesellschaft nach § 111 Abs. 2 S. 3 AktG – den Prüfungsauftrag erteilt, so ist ihm der Bericht zulegen, wobei dem Vorstand zuvor Gelegenheit zur Stellungnahme zu geben ist.³⁴⁵ Der Prüfungsbericht muss deshalb inhaltlich und sprachlich so abgefasst sein, dass ihn auch Aufsichtsratsmitglieder, die nicht speziell in Buchführung und Rechnungslegung ausgebildet sind, verstehen können.³⁴⁶ Der gesetzliche Mindestinhalt für die Erstellung und Gestaltung des Prüfungsberichts ist in § 321 Abs. 1-4a HGB geregelt.³⁴⁷ Das deutsche Recht dient an dieser Stelle mittlerweile auch der EU-Kommission ausdrücklich als Vorbild für deren neueste Reformvorhaben.³⁴⁸

a. Eingangsteil des Prüfungsberichts, § 321 Abs. 1 HGB

In der sogenannten Vorwegberichterstattung gemäß § 321 Abs. 1 S. 2 HGB, dem Eingangsteil des Prüfungsberichts, hat der Prüfer zu der von den gesetzlichen Vertretern abgegebenen Beurteilung der Lage des Unternehmens bzw. des Konzerns Stellung zu nehmen, soweit ihm die geprüften Unterlagen dies ermöglichen. Entgegen einer verbreiteten Fehlvorstellung hat der Abschlussprüfer bei der Stellungnahme keine eigene Prognose abzugeben. Vielmehr hat er kritisch zu untersuchen, ob die Unternehmensleitung ihre Prognosen und Wertungen, insbesondere im Hinblick auf die Fortführung der Unternehmenstätigkeit, aus nachvollziehbaren und vertretbaren Gründen getroffen hat.³⁴⁹ Im Rahmen der sogenannten Rede- und Warnpflicht des § 321 Abs. 1 S. 3 HGB sind dann festgestellte Unrichtigkeiten oder Verstöße in der Rechnungslegung, aber auch sonstige schwerwiegende Verstöße der gesetzlichen Vertreter oder Arbeitnehmer, wie z.B. ungenehmigte verdeckte Gewinnausschüttungen, unerlaubte Eigengeschäfte, Steuerhinterziehung oder Unterschlagung, mitzuteilen.³⁵⁰ Schließlich sind aus Sicht des Prüfers feststehende oder auch nur drohende bestands- oder entwicklungsgefähr-

³⁴⁴ Scheffler, WPg 2005, 477 (482); Baumbach/Hopt/Merkt, HGB, § 321 Rn. 1 m.w.N.

³⁴⁵ Sandleben in MünchAnwHB AktR, § 17 Rn. 38.

³⁴⁶ Wittmann in HB BilanzR, S. 43 Rn. 39; Scheffler, WPg 2005, 477 (482).

³⁴⁷ Klein/Schreiner in HB AktR, S. 636 Rn. 128 f. In der Praxis orientieren sich Form und Inhalt der meisten Prüfungsberichte darüber hinaus an den berufsständischen Verlautbarungen der IDW PS 450 „Grundsätze ordnungsgemäßer Berichterstattung bei Abschlussprüfungen“, WPg 2006, S. 113 ff.

³⁴⁸ KOM(2010) 561, S. 9 f. Vgl. auch Art. 23 des VO-Entwurfs vom 30.11.2011. Ausführlich zu dem geplanten „zusätzlichen Bericht an den Prüfungsausschuss“, dessen Gemeinsamkeiten und Abweichungen gegenüber dem deutschen Prüfungsbericht Hommelhoff, DB 2012, 389 und 445; Velte, NZG 212, 535.

³⁴⁹ Scheffler, WPg 2005, 477 (482); Kanitz, Rn. 172. Laut IDW, Positionspapier vom 4.5.2012, Rz. 36 müssen die Prognosen vom Prüfer auch auf ihre ausreichende Kenntlichmachung und ihre Übereinstimmung mit den bei der Abschlussprüfung gewonnenen Erkenntnissen geprüft werden.

³⁵⁰ Baumbach/Hopt/Merkt, HGB, § 321 Rn. 5. Laut IDW, Positionspapier vom 4.5.2012, Rz. 37 reichen bei schwerwiegenden Verstößen genau wie bestands- bzw. entwicklungsgefährdenden Tatsachen bereits Vermutungen aus, um die Berichtspflicht auszulösen („erkennen lassen“).

dende Tatsachen für den Mandanten berichtspflichtig.³⁵¹ Den Abschlussprüfer trifft insoweit zwar keine eigene Ermittlungspflicht, den während und außerhalb der Abschlussprüfung erlangten Erkenntnissen darf er sich jedoch nicht verschließen, sondern muss sie vollständig offenlegen.³⁵²

b. Erweiterung der gesetzlichen Redepflicht in Ziffer 7.2.3 Abs. 1 DCGK

Der DCGK enthält in Ziffer 7.2.3 Abs. 1 eine über die gesetzliche Redepflicht des § 321 Abs. 1 S. 3 HGB hinausgehende Empfehlung mit dem Ziel einer verbesserten Informationsversorgung des Aufsichtsrats.³⁵³ Dieser soll mit dem Abschlussprüfer eine Vereinbarung treffen, wonach der Prüfer „über alle für die Aufgaben des Aufsichtsrats wesentlichen Feststellungen und Vorkommnisse unverzüglich berichtet, die sich bei der Durchführung der Abschlussprüfung ergeben“. Durch die unverzügliche Berichterstattung, die mündlich, schriftlich oder in sonstiger Weise erfolgen kann, sobald relevante Erkenntnisse vorliegen, erweitert der Kodex die gesetzliche Redepflicht zum einen in zeitlicher Hinsicht. Zum anderen findet eine inhaltliche Erweiterung der berichtspflichtigen Tatsachen über die gravierenden Umstände des § 321 Abs. 1 S. 3 HGB hinaus statt, da der Prüfer über alle wesentlichen Tatsachen in Bezug auf seine Überwachungs- und Prüfungsaufgaben berichten muss.³⁵⁴

c. Hauptteil des Prüfungsberichts, § 321 Abs. 2-4 HGB

Im Hauptteil des Prüfungsberichts ist zunächst gemäß § 321 Abs. 2 HGB mitzuteilen, ob die Rechnungslegung rechtmäßig i.S.d. § 317 Abs. 1 S. 2 HGB erfolgt ist. Dabei ist auch auf Beanstandungen, die zwar nicht zur Einschränkung oder Versagung des Bestätigungsvermerks geführt haben, aber für die Überwachung der Geschäftsleitung relevant sind, sowie auf die Einhaltung des Einblicksgebots aus § 264 Abs. 2 S. 1 HGB und schließlich auf die wesentlichen Bewertungsgrundlagen einzugehen.³⁵⁵ Um den Gesellschaftsorganen eine Beurteilung seiner geleisteten Arbeit zu ermöglichen, muss der Abschlussprüfer gemäß § 321 Abs. 3 HGB in einem gesonderten Abschnitt des Prüfungsberichts Gegenstand, Art und Umfang seiner Prüfung, insbesondere die von ihm angewandten Rechnungslegungs- und Prüfungsgrundsät-

³⁵¹ Dazu gehören etwa die drohende Insolvenzreife, erhebliche Verluste oder drohende Abhängigkeiten von anderen Unternehmen sowie der Verlust eines Großkunden. Eine Bestandgefährdung liegt dabei immer dann vor, wenn ernsthaft damit zu rechnen ist, dass das Unternehmen seinen Geschäftsbetrieb nicht fortführen kann, vgl. *Scheffler*, WPg 2005, 477 (482); *Baumbach/Hopt/Merkt*, HGB, § 321 Rn. 4.

³⁵² *Frings*, WPg 2006, 821 (822); *Baumbach/Hopt/Merkt*, HGB, § 321 Rn. 5 f. m.w.N.

³⁵³ *Kremer* in *Kodex-Kommentar*, Rn. 1367.

³⁵⁴ *Ebenda*, Rn. 1368.

³⁵⁵ Wichtig für die spätere Zweckmäßigkeitprüfung des Aufsichtsrats ist, dass der Prüfer gemäß § 321 Abs. 2 S. 4-6 HGB in einem gesonderten Berichtsabschnitt erläutert, welcher Einfluss von Änderungen der Bewertungsgrundlagen – allen voran der Ausübung von Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechten – auf die Darstellung der wirtschaftlichen Lage des Mandanten ausgeht; *Baumbach/Hopt/Merkt*, HGB, § 321 Rn. 8.

ze, erläutern.³⁵⁶ Bei börsennotierten Aktiengesellschaften ist nach § 321 Abs. 4 HGB in einem besonderen Teil des Prüfungsberichts das Ergebnis der Funktionsfähigkeitsprüfung im Sinne des § 317 Abs. 4 HGB festzuhalten.³⁵⁷ Dabei ist auch darauf einzugehen, ob und falls ja in welchen Bereichen Verbesserungsbedarf im Hinblick auf das geprüfte Überwachungssystem besteht.³⁵⁸ Die Erörterungspflichten des Abschlussprüfers werden schließlich ergänzt durch eine schriftliche Unabhängigkeitserklärung im Prüfungsbericht gemäß § 321 Abs. 4a HGB.³⁵⁹ Diese Erklärung wird an späterer Stelle noch ausführlich Gegenstand dieser Arbeit sein.

d. Offenlegung des Prüfungsberichts bei Unternehmensschieflagen, § 321a HGB

Eine wichtige Vorschrift zum Schutz des Vertrauens in die Abschlussprüfung bei einem gesetzlich zur Abschlussprüfung verpflichteten Unternehmen bzw. Konzern stellt § 321a HGB dar. Danach kommt den Gläubigern und Gesellschaftern in Fällen der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen einer Gesellschaft oder bei Abweisung der Verfahrenseröffnung mangels Masse auf deren Antrag hin ein Recht zur Einsichtnahme der Prüfungsberichte für die letzten drei Geschäftsjahre zu.³⁶⁰ Für sonstige Berichte oder Arbeitspapiere, etwa Management Letter des Prüfers, gilt das Einsichtsrecht hingegen nicht.³⁶¹ Ziel der Vorschrift ist es einerseits, Gläubigern und Gesellschaftern, die regelmäßig ein schutzwürdiges Interesse an der Klärung der Ursache für die Unternehmensschieflage haben, ein Recht zur Kontrolle und eine Verbesserung ihrer Möglichkeiten zur Rechtsverfolgung zu verschaffen.³⁶² Andererseits soll auch dem Abschlussprüfer die Chance zur Entkräftung bestehender Vorwürfe einer mangelhaften Prüfung oder Berichterstattung gegeben werden. Denn aufgrund der gesetzlichen Verschwiegenheitspflicht hätte der Prüfer ansonsten keine Möglichkeit, zu den gegen ihn geäußerten Vorwürfen Stellung zu nehmen.³⁶³ Sofern der Gesellschaft jedoch infolge der Offenlegung erhebliche Nachteile drohen, können der Insolvenzverwalter oder ein gesetzlicher Vertreter dieser widersprechen.³⁶⁴

³⁵⁶ Baumbach/*Hopt/Merkt*, HGB, § 321 Rn. 9 m.w.N.; *Scheffler*, WPg 2005, 477 (482).

³⁵⁷ *Hommelhoff/Mattheus*, BB 2007 (2787); *Schüppen* in Heidel/Schall, HGB, § 321 Rn. 17; *Offerhaus* in MünchAnwHB AktR, § 18 Rn. 38.

³⁵⁸ IDW, Positionspapier vom 4.5.2012, Rz. 40; *Scheffler*, WPg 2005, 477 (482); *Mattheus* in HB CG, S. 590.

³⁵⁹ *Lanfermann/Röhricht*, BB 2009, 887 (890).

³⁶⁰ Bei einer Aktien- oder einer Kommanditgesellschaft auf Aktien ist gemäß § 321a Abs. 2 S. 1 HGB die Besonderheit zu beachten, dass die Aktionäre einen Schwellenwert von 1 % des Grundkapitals oder einen Börsenwert von 100 000 Euro erreichen müssen, wobei sich die Gesellschafter zur Erreichung des Schwellenwertes zusammenschließen können; vgl. Gesetzentwurf BilReG, BT-DS 15/3419, S. 44.

³⁶¹ Baumbach/*Hopt/Merkt*, HGB, § 321a Rn. 1.

³⁶² *Schüppen* in Heidel/Schall, HGB, § 321a Rn. 1.

³⁶³ Vgl. Gesetzentwurf BilReG, BT-DS 15/3419, S. 43. Das Einsichtsrecht und das damit korrespondierende Erläuterungsrecht des Prüfers stellen deshalb eine partielle Aufhebung der im Übrigen bestehenden gesetzlichen Verschwiegenheitspflicht dar; vgl. *Schüppen* in Heidel/Schall, HGB, § 321a Rn. 17.

³⁶⁴ Dies gilt namentlich zum Schutz von Betriebs- oder Geschäftsgeheimnissen, vgl. § 321a Abs. 3 S. 1 HGB.

2. Bestätigungsvermerk für die Öffentlichkeit, § 322 HGB

Der Bestätigungsvermerk enthält eine Art Gesamturteil der Abschlussprüfung und ist, im Gegensatz zum Prüfungsbericht, von vornherein zur Veröffentlichung bestimmt.³⁶⁵ Er dient damit nicht nur der Information der Unternehmensleitung, sondern auch der Gesellschafter, aller sonstigen Stakeholder sowie der Öffentlichkeit.³⁶⁶ Nach § 322 Abs. 1 HGB hat der Abschlussprüfer im Bestätigungsvermerk das Ergebnis seiner Prüfung zusammenzufassen und zu beurteilen, wobei Gegenstand, Art und Umfang der Prüfung als deren Kernelemente zu beschreiben und die dabei angewandten Rechnungslegungs- und Prüfungsgrundsätze anzugeben sind. Hinsichtlich der Beurteilung des Prüfungsergebnisses werden nach § 322 Abs. 2 HGB der uneingeschränkte Bestätigungsvermerk, der eingeschränkte Bestätigungsvermerk sowie die Versagung des Bestätigungsvermerks unterschieden.³⁶⁷ Die Erteilung eines uneingeschränkten oder eingeschränkten Bestätigungsvermerks unter einer aufschiebenden Bedingung ist gesetzlich nicht geregelt, wird aber trotzdem für zulässig erachtet.³⁶⁸ Im Übrigen muss das jeweilige Ergebnis der Beurteilung stets zweifelsfrei erkennbar und allgemeinverständlich sein. Einschränkung und Versagung des Bestätigungsvermerks sind außerdem gemäß § 322 Abs. 4 S. 2, 3 HGB konkret zu begründen.

a. Kriterien für das Ergebnis des Bestätigungsvermerks

Unverzichtbar für einen uneingeschränkten Bestätigungsvermerk ist gemäß § 322 Abs. 3 S. 1 HGB der sogenannte Positivbefund des Prüfers, dass Buchführung, Jahresabschluss und Lagebericht ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermitteln.³⁶⁹ Nach § 322 Abs. 3 S. 2 HGB ist dem Abschlussprüfer jedoch auch in einem uneingeschränkten Bestätigungsvermerk die Möglichkeit eröffnet, durch einen zusätzlichen Hinweis auf besondere Umstände der Prüfung hinzuweisen. Einschränkung und Versagung des Bestätigungsvermerks erfolgen erst, sofern eine nicht behebbare Einwendung besteht oder einer behebbaren Einwendung des Prüfers von Seiten des geprüften Unternehmens nicht abgeholfen wird.³⁷⁰ Eine Einschränkung erfolgt dabei unter der besonderen Voraussetzung, dass der geprüfte Abschluss zumindest ein noch im Wesentlichen den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes

³⁶⁵ Siehe § 325 Abs. 1 S. 2 HGB; dazu Baumbach/*Hopt/Merkt*, HGB, § 322 Rn. 1.

³⁶⁶ *Schüppen* in Heidel/Schall, HGB, § 322 Rn. 1.

³⁶⁷ Der international verbreitete reine Nichterteilungsvermerk ist dagegen nach deutschem Recht unzulässig, vgl. Baumbach/*Hopt/Merkt*, HGB, § 322 Rn. 8.

³⁶⁸ Der Eintritt der Bedingung, die erst nach dem Ende der Prüfung eintritt, jedoch auf den Abschluss zurückwirkt, muss mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit angenommen werden können. Tritt sie nicht ein, so ist der Bestätigungsvermerk unwirksam. Vgl. BeckBilKomm/*Förschle/Küster* § 322 Rn. 180 ff. Befristungen sind dagegen in der Praxis eher unüblich, dazu *Schüppen* in Heidel/Schall, HGB, § 322 Rn. 16 f.

³⁶⁹ *Quick*, S. 4 f.; Baumbach/*Hopt/Merkt*, HGB, § 322 Rn. 6.

³⁷⁰ *Schüppen* in Heidel/Schall, HGB, § 322 Rn. 8 f.

Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermittelt.³⁷¹ Deshalb muss es sich um Bestandungen von überschaubaren und abgrenzbaren Teilen der Rechnungslegung handeln.³⁷² Zu versagen ist der Bestätigungsvermerk schließlich bei einem Negativbefund hinsichtlich wesentlicher Teile der Rechnungslegung, oder wenn der Abschlussprüfer aufgrund der fehlenden Aufklärbarkeit des Sachverhalts nicht in der Lage ist, ein Prüfungsurteil abzugeben.³⁷³ Zuvor jedoch hat der Prüfer alle rechtlich zulässigen und wirtschaftlich vertretbaren Möglichkeiten zur Sachverhaltsaufklärung auszuschöpfen.³⁷⁴

b. Sonstige Mindestinhalte des Bestätigungsvermerks

Gemäß § 322 Abs. 2 S. 3 HGB ist im Bestätigungsvermerk stets gesondert auf bestandsgefährdende Risiken für das Unternehmen oder Konzernunternehmen einzugehen.³⁷⁵ Die Beurteilung des Prüfungsergebnisses hat sich gemäß § 322 Abs. 6 HGB zudem darauf zu erstrecken, ob der Lagebericht mit dem jeweiligen Jahresabschluss in Einklang steht und insgesamt ein zutreffendes Bild von der Lage des Unternehmens oder des Konzerns sowie dessen Zukunftschancen und -risiken vermittelt. In formeller Hinsicht ist der Bestätigungsvermerk gemäß § 322 Abs. 7 HGB durch den Abschlussprüfer zu unterzeichnen und in den Prüfungsbericht aufzunehmen. Nach § 48 WPO muss er zudem mit dem Berufssiegel versehen werden.³⁷⁶ Weitere detaillierte Vorgaben zur Ausgestaltung des Bestätigungsvermerks über die gesetzlichen Regelungen hinaus enthalten die berufsständischen Vorgaben des IDW PS 400.³⁷⁷

VI. Weitergehende Prüfungsstandards für die Abschlussprüfung

Wie sich anhand des letzten Beispiels zeigt, werden die gesetzlichen Anforderungen an eine ordnungsgemäße Abschlussprüfung an vielen Stellen durch die Berufsgrundsätze internationaler und nationaler Berufsorganisationen konkretisiert.³⁷⁸

³⁷¹ Vgl. § 322 Abs. 4 S. 3, 4 HGB. Es bedarf immer noch des sog. Positivbefundes; dazu BeckBil-Komm/Förschle/Küster, § 322 Rn. 55.

³⁷² Quick, S. 5; Schüppen in Heidel/Schall, HGB, § 322 Rn. 10; Baumbach/Hopt/Merkt, HGB, § 322 Rn. 10 f.

³⁷³ Bei der Beurteilung, ob die Wesentlichkeitsschwelle überschritten ist, kommt dem Prüfer ein nicht unerhebliches Ermessen zu, vgl. Schüppen in Heidel/Schall, HGB, § 322 Rn. 10. Ein Regelbeispiel für die Überschreitung ist aber ein fehlender Anhang zum Jahresabschluss, während die Behandlung eines fehlenden Lageberichts streitig ist, vgl. Baumbach/Hopt/Merkt, HGB, § 322 Rn. 8 m.w.N.

³⁷⁴ Vgl. § 322 Abs. 2 S. 1 Nr. 3, 4; Abs. 5 HGB.

³⁷⁵ Eine Ausnahme gilt für Tochterunternehmen mit untergeordneter Bedeutung für die wirtschaftliche Lage eines Konzerns, vgl. § 322 Abs. 2 S. 4 HGB.

³⁷⁶ Klein/Schreiner in HB AktR, S. 639 Rn. 138.

³⁷⁷ IDW PS 400 „Grundsätze für die ordnungsgemäße Erteilung von Bestätigungsvermerken bei der Abschlussprüfung“, WPg Supplement 4/2010, S. 25 ff.

³⁷⁸ MünchKommHGB-Ebke, § 323 Rn. 27.

1. Nationale Prüfungsstandards durch das Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW)

In Deutschland sind in erster Linie die Prüfungsstandards und Prüfungshinweise des IDW, einer privatrechtlichen Fachorganisation des Berufsstands der Wirtschaftsprüfer mit Sitz in Düsseldorf, maßgeblich. Das IDW vereint auf freiwilliger Basis einen Großteil der Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften in Deutschland.³⁷⁹ Zu den Hauptaufgaben des IDW zählt u.a. die Fortentwicklung und Vereinheitlichung der Grundsätze für eine ordnungsgemäße Abschlussprüfung (GoA), deren geschriebene und ungeschriebene Grundsätze die gesetzlichen Vorschriften über die Abschlussprüfung konkretisieren und das Handeln der Wirtschaftsprüfer in der Praxis steuern sollen.³⁸⁰ Bei den zu diesem Zweck erlassenen Verlautbarungen des IDW für die Abschlussprüfung und die Rechnungslegung sind die IDW Prüfungsstandards (IDW PS), die IDW Standards (IDW S) und die IDW Prüfungshinweise (IDW PH) zu unterscheiden.³⁸¹

a. Fehlende Rechtsnormqualität

Die IDW-Prüfungsstandards sind, ebenso wie die sonstigen Verlautbarungen des IDW, praktische Handlungsvorgaben und -leitlinien an die Abschlussprüfer. Sie werden auf der Basis der gesetzlichen Grundlagen für die Abschlussprüfung, d.h. dem HGB sowie den rechtsformspezifischen Sondervorschriften einerseits und der WPO sowie der Berufssatzung für die Wirtschaftsprüfer andererseits, entwickelt.³⁸² Die rechtliche Bedeutung der Prüfungsstandards und -hinweise ist zwar im Einzelnen umstritten. Klar ist aber, dass die Prüfungsstandards und -hinweise des IDW keinen Rechtsnormcharakter haben. Denn das IDW ist von der Bundesregierung – anders als etwa die Wirtschaftsprüferkammer (WPK) – nicht als Normsetzungsgremium anerkannt, sodass ihm keine Rechtsetzungsbefugnis zukommt.³⁸³

b. „Faktische Bindung“ der Abschlussprüfer³⁸⁴

Vielmehr handelt es sich bei den Verlautbarungen des IDW um interne Regelungen, die lediglich die Mitglieder des IDW ohne rechtliche Außenwirkung binden.³⁸⁵ Hinsichtlich der IDW-

³⁷⁹ Homepage des IDW, abrufbar unter <http://www.idw.de>.

³⁸⁰ Zu dem genauen Inhalt des gesetzlich nicht erwähnten Begriffs der GoA und deren Rechtsnatur *Rückle* in HWRP, Sp. 1025 und ausführlich *Naumann* in Busse von Colbe/Crasselt/Pellens, S. 340. *Derselbe* in HWRP, Sp. 1179 nennt als weitere Aufgaben des IDW etwa die Interessenvertretung, Aus- und Fortbildung der Wirtschaftsprüfer.

³⁸¹ Homepage des IDW, abrufbar unter <http://www.idw.de>. Zu den Unterschieden im Erstellungsverfahren *Hommelhoff/Mattheus* in FS Röhrich, S. 899.

³⁸² *Krommes*, DB 2012, 585 (585 f.).

³⁸³ MünchKommHGB-*Ebke*, § 323 Rn. 32; *K. Müller*, S 51. Ebenso *Hommelhoff/Mattheus* in FS Röhrich, S. 899, 911.

³⁸⁴ *K. Müller*, S. 51 m.w.N.

³⁸⁵ MünchKommHGB-*Ebke*, § 323 Rn. 32.

Prüfungsstandards, die an vielen Stellen im Detail über die gesetzlichen Vorschriften hinausgehen, verpflichten sich die Mitglieder des IDW jedoch zu deren grundsätzlicher Einhaltung. Eine Abweichung von den Standards soll nur in begründeten Ausnahmefällen erfolgen.³⁸⁶ Dagegen kann laut IDW PS 201 die Nichtbeachtung von Prüfungsstandards, „ohne dass dafür gewichtige Gründe vorliegen (...) gegebenenfalls in Regressfällen, in einem Verfahren der Berufsaufsicht oder in einem Strafverfahren zum Nachteil des Abschlussprüfers ausgelegt werden.“³⁸⁷ Für die Gerichte sind die IDW-Prüfungsstandards zwar keine verbindlichen Vorgaben bei der Anwendung und Auslegung der gesetzlichen Vorschriften zur Abschlussprüfung, in Zweifelfällen können sie aber als Auslegungshilfe für eine ordnungsgemäße Berufsausübung herangezogen werden. Aus diesem Grund ist ihre Einhaltung auch zur Verringerung des Haftungsrisikos für den Prüfer regelmäßig zumindest „faktisch“ geboten.³⁸⁸ Den IDW-Prüfungshinweisen kommt demgegenüber ein geringerer Grad an Verbindlichkeit zu.³⁸⁹

2. International Standards on Auditing (ISA)

Ähnlich wie bei den Rechnungslegungsstandards, bei denen mittels der internationalen IFRS-Standards eine „einheitliche Bilanzierungssprache“ eingeführt wurde, gibt es auch im Bereich der Abschlussprüfung das Verlangen und die Bestrebung nach einer international „einheitlichen Prüfungssprache“.³⁹⁰ Als Ergebnis einer solchen Harmonisierung könnten die Rechnungsabschlüsse weltweit nicht nur nach einheitlichen Standards erstellt, sondern auch geprüft werden.³⁹¹ Eine besondere internationale Bedeutung und Anerkennung kommt insoweit den International Standards on Auditing (ISA) zu, die von der International Federation of Accountants (IFAC) herausgegeben werden.³⁹²

a. Die International Federation of Accountants (IFAC)

Die IFAC ist eine weltweite Dachorganisation der Wirtschaftsprüfer und aller sonstigen mit der Buchführung betrauten Berufsangehörigen.³⁹³ Sie vereinigt derzeit 167 Berufsorganisationen aus 127 Ländern, u.a. das IDW und die WPK. Nach eigenen Angaben werden durch die IFAC insgesamt etwa 2,5 Millionen Angehörige der wirtschaftsprüfenden Berufe sowie Fach-

³⁸⁶ K. Müller, S. 51 unter Verweis auf den IDW Prüfungsstandard: Rechnungslegungs- und Prüfungsgrundsätze für die Abschlussprüfung (IDW PS 201), WPg Supplement 2/2008, S. 21 ff., aktueller Stand: 9.9.2009, Rn. 29.

³⁸⁷ IDW PS 201, Rn. 29 neue Fassung, WPg 2008, 314.

³⁸⁸ Krommes, DB 2012, 585 (585 f.), K. Müller, S. 51 spricht von „faktischer Bindungswirkung“. Hommelhoff/Mattheus in FS Röhrich, S. 912 stellen klar, dass der Richter letztendlich an seine eigene Norminterpretation gebunden ist, die der des IDW entsprechen kann, aber nicht muss.

³⁸⁹ Laut Hommelhoff/Mattheus in FS Röhrich, S. 909 unter Verweis auf IDW PS 201, Rn. 29a dienen sie als Orientierungshilfe, deren Einhaltung empfohlen wird.

³⁹⁰ Heininger, WPg 2010, 15.

³⁹¹ Niehues, WPg 10/2011, S. I.

³⁹² MünchKommHGB-Ebke, § 323 Rn. 33.

³⁹³ Zu dem Inhalt des englischen Begriffs „accountant“ vgl. Goppelt in HWRP, Sp. 1200.

leute des Rechnungswesens weltweit repräsentiert. Ziel der im Jahr 1977 gegründeten IFAC ist es neben der Förderung der internationalen Zusammenarbeit der Berufsangehörigen u.a., die internationalen Rechnungslegungs- und Prüfungsstandards zu harmonisieren und zu verbessern.³⁹⁴ Zu diesem Zweck wurde z.B. das an späterer Stelle dieser Arbeit relevante International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) eingerichtet, das sich mit der Entwicklung weltweit einheitlicher Unabhängigkeitsstandards und anderen Berufspflichten für professionelle Wirtschaftsprüfer befasst. Ein weiterer, wichtiger Ausschuss der IFAC ist das International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). Das IAASB ist insbesondere zuständig für die Erarbeitung und Fortentwicklung der ISA sowie der International Auditing Practice Statements (IAPS).³⁹⁵

b. International Standards on Auditing (ISA)

Die ISA-Standards, als weltweit einheitliche Grundsätze einer ordnungsgemäßen Abschlussprüfung, sollen für eine internationale Harmonisierung der Vorgaben für die Abschlussprüfung sorgen.³⁹⁶ Hierdurch wiederum soll Vertrauen in eine Abschlussprüfung mit gleichbleibend hohen Standards geschaffen werden, unabhängig davon, in welchem Land die jeweilige Prüfung stattgefunden hat.³⁹⁷ Zur weiteren Vereinheitlichung der Prüfungspraxis hat das IAASB im Rahmen eines von 2004 bis 2009 durchgeführten „Clarity Projects“ versucht, die Klarheit und Verständlichkeit der ISA noch einmal zu erhöhen.³⁹⁸ Die überarbeiteten Standards, die erstmals bei der Prüfung von Abschlüssen des Geschäftsjahres 2010 angewandt wurden, haben dabei eine neue, gleichförmige Struktur mit verschiedenen Abschnitten erhalten.³⁹⁹ Die verpflichtende Anwendung der ISA-Standards in den Mitgliedsstaaten der EU wurde erstmals durch den nach wie vor geltenden Artikel 26 der EU-Abschlussprüferrichtlinie (AP-RL) 2006/43/EG vorgeschrieben.

c. Adaption und Transformation der ISA-Prüfungsstandards

Voraussetzung für die Beachtung der ISA ist nach Artikel 26 AP-RL, dass die Standards zuvor im Rahmen des sogenannten „Endorsement“-Verfahrens in europäisches Recht adaptiert worden sind. Dazu bedarf es einer Annahme der Standards durch die EU-Kommission sowie

³⁹⁴ Goppelt in HWRP, Sp. 1200.

³⁹⁵ Die Informationen dieses Absatzes sind abrufbar unter www.ifac.org.

³⁹⁶ Um die ISA auf die internationalen Rechnungslegungsstandards abzustimmen, arbeitet die IAASB eng mit dem IASB zusammen, welches – wie bereits erwähnt – die IFRS erlässt; vgl. K. Müller, S. 76.

³⁹⁷ Heiningner, WPg 2010, 15 (16); ähnlich Ian Ball, damaliger Vorsitzender der IFAC, in WPg 2012, 414.

³⁹⁸ KOM(2010) 561, S. 11; Zu den Änderungen des „Clarity Programms“ vgl. <http://www.ifac.org/auditing-assurance/clarity-center>.

³⁹⁹ Eine aktualisierte Form der Standards wird in dem jährlich erscheinenden IFAC-Handbuch veröffentlicht. Zu weiteren Einzelheiten siehe <http://www.ifac.org/auditing-assurance/clarity-center/clarified-standards>.

der Zustimmung des EU-Parlaments und des Europäischen Rates.⁴⁰⁰ Sofern eine Übernahme in europäisches Recht erfolgt ist, kommt den ISA nunmehr auch unmittelbare Bedeutung für die Abschlussprüfung in Deutschland zu. Denn aus § 317 Abs. 5 HGB, der die Vorgaben des Artikels 26 Abs. 1 AP-RL umsetzt, ergibt sich seit Inkrafttreten des BilMoG die Pflicht zur Einhaltung der angenommenen internationalen Prüfungsstandards.⁴⁰¹ Eine Anwendung der nationalen Prüfungsstandards hingegen ist für den durch die ISA-Standards geregelten Bereich der Abschlussprüfung grundsätzlich nicht mehr zulässig. Ausnahmen können sich jedoch aus § 317 Abs. 6 HGB ergeben, durch den Artikel 26 Abs. 3 AP-RL in das deutsche Recht umgesetzt wird.⁴⁰² Danach kann das Bundesministerium der Justiz durch Rechtsverordnung weitere nationale Anforderungen an die Abschlussprüfung stellen oder die Nichtanwendung von Teilen der internationalen Prüfungsstandards vorschreiben, „wenn dies durch den Umfang der Abschlussprüfung bedingt ist und den in den Prüfungszielen aus § 317 Abs. 1-4 HGB dient.“⁴⁰³ Festzuhalten bleibt jedoch, dass § 317 Abs. 5 HGB in der Praxis bislang ins Leere läuft, da die Kommission zunächst wegen anhaltender Kritik an den ISA und nunmehr aufgrund des bevorstehenden Reformierungsprozesses des EU-Rechts das Endorsement-Verfahren auf unbestimmte Zeit ausgesetzt hat.⁴⁰⁴

d. Kritik an den ISA-Standards

Ähnlich wie die gerade von den KMU kritisch gesehenen internationalen IFRS-Rechnungslegungsstandards werden auch die ISA-Prüfungsstandards insbesondere von kleinen und mittelgroßen Prüfungsgesellschaften (KMP) vielfach eher skeptisch betrachtet. Kritisiert wird v.a., dass die Übernahme der Standards und Grundsätze, die aus dem angelsächsischen Rechtsraum stammen und vorrangig für die Prüfung von kapitalmarktorientierten Unternehmen konzipiert sind, eine für viele Mittelständler nicht zu bewältigende Überregulierung darstelle. Im Ergebnis führe dies zu einer weiteren Ausweitung des Oligopols der Big-

⁴⁰⁰ Gesetzentwurf zum BilMoG, BT-DS 16/10067, S. 87. Die Voraussetzungen der Annahme sind in Art. 26 Abs. 2 AP-RL genannt und sollen – ebenso wie die weiteren Einzelheiten des Art. 26 AP-RL – an späterer Stelle noch ausführlich dargelegt werden.

⁴⁰¹ *Erchinger/Melcher*, DB Beil. 5/09, 91.

⁴⁰² *Heininger*, WPg 2010, 15 (17).

⁴⁰³ Nach Art. 26 Abs. 3 AP-RL sind Voraussetzung für solche Abweichungen die bestehenden „speziellen, durch den Umfang der Abschlussprüfungen bedingten Anforderungen des nationalen Rechts.“

⁴⁰⁴ Dazu *MünchKommHGB-Ebke*, § 317 Rn. 40 unter Verweis auf *Schüppen* in *Heidel/Schall*, HGB, § 317 Rn. 20 („Ein Endorsement der ISA ist bisher (März 2011) nicht erfolgt und wird sich aus politischen Gründen noch erheblich verzögern.“) und *Plath*, WPg 2012, 173 (175) unter Verweis auf den bevorstehenden europäischen Gesetzgebungsprozess, aufgrund dessen mit einer Pflicht zur Anwendung der ISA kurzfristig nicht zu rechnen sei. Laut *MünchKommHGB-Ebke*, § 317 Rn. 41 stimmen die IDW-PS jedoch inhaltlich mit den ISA überein, soweit das deutsche Recht nicht entgegensteht.

Four-Prüfungskonzerne.⁴⁰⁵ Denn während gerade die großen Prüfungsgesellschaften Spezialisten beschäftigen, um die Abschlussprüfung nach den aktuellen ISA-Standards anwenden zu können, müssten sich kleine und mittelgroße Prüfungsanbieter, denen eine Umsetzung der regelmäßig angepassten und umfangreichen Regeln schwer falle, zunehmend aus der Jahresabschlussprüfung kapitalmarktorientierter Unternehmen zurückziehen.⁴⁰⁶ Daher wird anstelle der derzeitigen Regelung sämtlicher Einzelaspekte der Abschlussprüfung jedenfalls für die KMP eine Verkürzung und Vereinfachung der ISA auf klare und verständliche Grundsätze gefordert.⁴⁰⁷

e. Anpassung der IDW-Standards

Solange und soweit die internationalen Prüfungsstandards nicht adaptiert worden sind, verbleibt es bei der Anwendung der nationalen Prüfungsstandards des IDW.⁴⁰⁸ Da das IDW, als sogenanntes „Full Member“ der IFAC, verpflichtet ist, die Vorgaben der ISA – unter Berücksichtigung eventuell bestehender nationaler Besonderheiten – zu befolgen, werden die IDW-PS seit dem Jahr 1998 regelmäßig an die internationalen Standards angepasst.⁴⁰⁹ Die Übernahme der ISA in europäisches Recht befürwortet das IDW grundsätzlich, jedoch mit gewissen Einschränkungen. So regt das Institut insbesondere eine ausreichende Vorlaufzeit zur Umsetzung der ISA und eine dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz Rechnung tragende Anwendung an. Letztere soll die Möglichkeit für die Abschlussprüfer beinhalten, in bestimmten Einzelfallsituationen nach pflichtgemäßem Ermessen und ohne einen übertriebenen Begründungs- und Dokumentationsaufwand von den ISA-Standards abweichen zu können.⁴¹⁰ Schließlich sollen kleinen und mittleren Unternehmen Erleichterungen bei der Umsetzung der ISA zugute kommen.⁴¹¹ Mittlerweile unterstützt das IDW auch den neuesten Vorschlag der

⁴⁰⁵ Rödl, DB 2011, Standpunkte S. 37. So auch Barthel, DB 2011, 2273 (2274). Zu den „Big-Four“ zählen die aus verschiedenen Zusammenschlüssen hervorgegangenen Prüfungsgesellschaften EY (Ernst&Young), KPMG, Deloitte und PricewaterhouseCoopers (PwC). Diese vier internationalen Netzwerke, zeichnen sich durch eine gemeinsame strategische Führung aus und treten am Markt einheitlich auf.

⁴⁰⁶ Tatsächlich sind die ISA bislang lediglich von internationalen Prüfernetzwerken vollständig implementiert worden, vgl. Plath, WPg 2012, 173 (175).

⁴⁰⁷ Niemann, DStR 2010, 2368 (2369); Barthel, DB 2011, 2273 (2274).

⁴⁰⁸ Vgl. Art. 26 Abs. 1 S. 2 AP-RL. Dazu Baumbach/Hopt/Merkt, HGB, § 318 Rn. 11; Orth/Müller in HB BilMoG, S. 640.

⁴⁰⁹ Vgl. Krommes, DB 2012, 585; Orth/Müller in HB BilMoG, S. 639; K. Müller, S. 78. Es werden „Full Members“, „Associate Members“ und „Affiliate Members“ unterschieden.

⁴¹⁰ So weist etwa das IDW darauf hin, dass „sein pflichtgemäßes Ermessen den Prüfer in die Lage versetzt, eine Abschlussprüfung situationsgerecht und problemorientiert durchzuführen“; vgl. Heininger, WPg 2010, 15 (19 f.). Die EU-Kommission hingegen verweist auf eine Konsultation aus dem Jahr 2009, die ergeben habe, dass die Übernahme der ISA auf EU-Ebene weitgehend Unterstützung gefunden habe; vgl. KOM(2010) 561, S. 11.

⁴¹¹ Heininger, WPg 2010, 15 (18). Dies wurde auch im Rahmen einer Konsultation der EU-Kommission aus dem Jahr 2009 gefordert; KOM(2010) 561, S. 11.

EU-Kommission, den Prüfungsanbietern die Beachtung der ISA ohne die bislang erforderliche vorherige Übernahme in europäisches Recht unmittelbar vorzuschreiben.⁴¹²

VII. Funktionen der Abschlussprüfung

Aus den bereits aufgeführten Prüfungs- und Berichtspflichten des Abschlussprüfers können insgesamt sechs wesentliche Funktionen für das geprüfte Unternehmen abgeleitet werden. Dabei werden die Kontroll-, Unterstützungs-, Informations-, Beglaubigungs- sowie die Garantiefunktion und schließlich die Präventivfunktion unterschieden. Die einzelnen Funktionen des Prüfers werden in der Literatur teilweise unterschiedlich bezeichnet oder zusammengefasst, ohne dabei inhaltlich nennenswert auseinanderzugehen.⁴¹³ Da sie sich thematisch an vielen Stellen überschneiden, werden sie nachfolgend zusammengefasst dargestellt.

1. Kontroll-, Unterstützungs- und Informationsfunktion

Hauptfunktion des Abschlussprüfers ist es, seinen jeweiligen Auftraggeber, also in der Praxis regelmäßig den Aufsichtsrat, bei der Prüfung der Rechnungslegung sowie der Überwachung der Geschäftsführung zu unterstützen.⁴¹⁴ Der Abschlussprüfer ist also, ohne Organ der von ihm geprüften Kapitalgesellschaft zu sein, ein wichtiger Berater und Gehilfe des Aufsichtsrats.⁴¹⁵ Diesem verschafft er, insbesondere durch den Prüfungsbericht und die mündliche Berichterstattung, die erforderliche bilanzrechtliche Sachkunde sowie ausreichende Informationen für eine effektive Überwachung.⁴¹⁶ Gleichzeitig hat er die Adressaten des Abschlusses – Aktionäre, Kreditinstitute, Lieferanten, Arbeitnehmer, etc. – darüber zu informieren, ob die Unternehmensführung bei der Erstellung des Abschlusses die gesetzlichen Vorschriften sowie gegebenenfalls die zusätzlichen Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags bzw. der Satzung eingehalten hat.⁴¹⁷ Besonderer Schutz gilt dabei den Personen und Personengruppen, die selbst nicht die Möglichkeit haben, sich einen Einblick in die Rechnungsabschlüsse und andere Rechnungsunterlagen des Unternehmens zu verschaffen.⁴¹⁸

⁴¹² Der Vorschlag aus dem Richtlinientwurf vom 30.11.2011 wird in der Pressemitteilung des IDW vom 27.1.2012 sowie von *Plath*, dem Vorsitzenden des Vorstands des IDW, WPg 2012, 173 (175) ausdrücklich begrüßt. Ausführlich dazu in Kapitel J. dieser Arbeit zu den neuesten EU-Reformvorhaben.

⁴¹³ Nach *K. Müller*, S. 18 f. ist z.B. die Präventivfunktion von der Kontrollfunktion erfasst. *Wittmann* in HB BilanzR, S. 38 Rn. 4 erwähnt z.B. die Garantiefunktion nicht eigenständig, sondern fasst diese unter der damit zusammenhängenden Beglaubigungsfunktion.

⁴¹⁴ *Bormann*, BB 2002, 190; *Wittmann* in HB BilanzR, S. 38 Rn. 2.

⁴¹⁵ *Lutter/Krieger*, § 5 Rn. 171.

⁴¹⁶ *Baumbach/Hopt/Merkt*, HGB, § 317 Rn 2, § 318 Rn. 2 m.w.N.

⁴¹⁷ *Quick*, S. 2; *Wittmann* in HB BilanzR, S. 38 Rn. 1.

⁴¹⁸ *K. Müller*, S 18 f. m.w.N.

2. Beglaubigungs-, Garantie- und Präventivfunktion

Durch die Erteilung des Bestätigungsvermerks bzw. dessen Einschränkung oder Versagung kommt dem Abschlussprüfer eine Beglaubigungsfunktion zu.⁴¹⁹ Denn mit seinem Testat beglaubigt der Prüfer als externer und unabhängiger Sachverständiger die Ordnungs- und Gesetzmäßigkeit der Abschlussinformationen gegenüber der Öffentlichkeit.⁴²⁰ Für diese wiederum stellt der Bestätigungsvermerk insoweit die einzige Informationsquelle dar. Fast zwangsläufig wird der Bestätigungsvermerk des Abschlussprüfers deshalb auf dem Kapitalmarkt als eine Art „Gewähr“ und der Prüfer selbst als ein „öffentlicher Garant“ für die Richtigkeit und Glaubwürdigkeit der im Jahres- bzw. Konzernabschluss enthaltenen Informationen zur Rechnungslegung angesehen.⁴²¹ Die Tatsache, ob dabei ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk erteilt wurde oder nicht, hat zudem wesentliche Bedeutung für die Beurteilung des geprüften Unternehmens auf dem Kapitalmarkt sowie für die Vergabe von Krediten und deren Konditionen.⁴²² Die Unternehmen ihrerseits werden durch die Wichtigkeit eines uneingeschränkten Bestätigungsvermerks zu einer ordnungsgemäßen Rechnungslegung sowie zur Beseitigung festgestellter Mängel veranlasst.⁴²³

3. Die Abschlussprüfung als Teil einer funktionierenden Corporate Governance

Aus den soeben genannten Aufgaben und Funktionen des Abschlussprüfers wird ersichtlich, dass die Überprüfung der veröffentlichten Rechnungslegungsinformationen durch einen unabhängigen Abschlussprüfer insgesamt ein wesentlicher Bestandteil einer funktionierenden Corporate Governance bei prüfungspflichtigen Unternehmen ist.⁴²⁴ Diese wiederum zeichnet sich durch eine verantwortliche, transparente und auf langfristige Wertschöpfung angelegte Unternehmensleitung und -überwachung im Interesse der Aktionäre, aber auch der Gläubiger, Arbeitnehmer sowie der Öffentlichkeit aus.⁴²⁵ In Bezug auf den Abschlussprüfer wird von einer „Doppelfunktion“ oder „Doppelverantwortung“ gesprochen, weil dieser sowohl für die interne als auch für die externe Corporate Governance von Bedeutung ist.⁴²⁶

⁴¹⁹ *Bormann*, BB 2002, 190.

⁴²⁰ *Frings*, WPg 2006, 821 (823).

⁴²¹ Dazu *Mattheus* in HB CG, S. 573; *Lutter/Krieger*, § 5 Rn. 172; *K.-P. Müller*, WPg 12/2012, I; *Scheffler*, WPg 2005, 477 (478). Diese Funktion steht in engem Zusammenhang mit der nachfolgend erläuterten Rolle des Abschlussprüfers bei der externen Corporate Governance.

⁴²² *Köhler/Ruhnke/Schmidt*, DB 2011, 773; *Seibt/Wollenschläger*, DB 2011, 1378.

⁴²³ *Wittmann* in HB BilanzR, S. 38 Rn. 4; *Kämpfer/Kayser/Schmidt*, DB 2010, 2457 (2461); *Arbeitskreis Bilanzrecht Hochschullehrer Rechtswissenschaft*, NZG 2011, 176 (177).

⁴²⁴ Der Begriff Corporate Governance lässt sich am ehesten mit Unternehmensverfassung ins Deutsche übersetzen und bezeichnet einen Ordnungsrahmen für die Leitung und Überwachung eines Unternehmens; vgl. v. *Werder* in Kodex-Kommentar, Rn. 1; *derselbe* in HB CG, S. 4.

⁴²⁵ *Hüffer*, AktG, § 161 Rn. 2; *Kort* in *Fleischer*, HB VorstR, § 2 Rn. 73.

⁴²⁶ *Scheffler*, WPg 2005, 477; *K. Müller*, S. 20 m.w.N.

a. Interne Corporate Governance: Unterstützung des Aufsichtsrats

Als Sachverständiger, der den Aufsichtsrat bei dessen Überwachungsaufgabe unterstützt, ist der Abschlussprüfer „Funktionsträger“ der internen Unternehmenskontrolle.⁴²⁷ Der Erfüllung dieser Funktion dient insbesondere der Prüfungsbericht als zentrale, unternehmensinterne Informationsquelle.⁴²⁸ Daneben sorgen die mündliche Berichterstattung des Prüfers sowie der intensive Dialog und Austausch zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer dafür, dass eine effiziente Kontrolle der Rechnungslegung stattfinden kann.⁴²⁹ Zur Unternehmensleitung, die für die Aufstellung der geprüften Rechnungsabschlüsse verantwortlich ist, sollte der Prüfer hingegen stets „eine gewisse kritische Distanz“ wahren, um seiner Aufgabe gerecht zu werden.⁴³⁰

b. Externe Corporate Governance: Beseitigung von Informationsrückständen

Der wichtigste Beitrag des Prüfers im Rahmen der externen Corporate Governance ist die Beseitigung der ungleichmäßigen Informationsstände zwischen den verschiedenen Interessengruppen eines Unternehmens, insbesondere zwischen Management und Unternehmenseignern. Die Ursache solcher unternehmensinternen Informationsasymmetrien liegt im sogenannten „Prinzipal-Agenten-Konflikt“ begründet, der die infolge der Aufspaltung von Eigentum und Leitung entstehenden Interessensgegensätze innerhalb eines Unternehmens ausdrückt. Da die in den Rechnungsabschlüssen gelieferten Finanzinformationen durch die Abschlussprüfung verifiziert werden, trägt diese entscheidend dazu bei, dass der vorhandene „Informationsvorsprung“ des Managements gegenüber den Aktionären und Investoren ausgeglichen und zugleich das Vertrauen in die Unternehmensführung gestärkt werden kann.⁴³¹

⁴²⁷ *Mattheus* in HB CG, S. 570.

⁴²⁸ *K.-P. Müller*, WPg Sonderheft 2010, 95, (96); *Kämpfer*, ebenda, 100; *Scheffler*, WPg 2005, 477 (478). Laut *Lutter* in HWRP, Sp. 127 ist der Bericht deshalb von jedem Aufsichtsratsmitglied zu lesen.

⁴²⁹ *Scheffler*, WPg 2005, 477 (479); *Plendl*, BB 15/2011, Die erste Seite. Dabei handelt es sich bei der Unterstützung nicht nur um eine Bringschuld des Prüfers, sondern ebenso um eine Holschuld des Aufsichtsrats, vgl. *Kämpfer*, WPg Sonderheft 2010, 100.

⁴³⁰ *K. Müller*, S. 20 m.w.N.

⁴³¹ *K. Müller*, S. 7; *Scheffler*, WPg 2005, 477 (478). *Marten/Quick/Ruhnke*, S. 2 sprechen von einem entsprechenden „Informationsdefizit“ der Eigentümer.

E. Hauptprobleme und Risiken für das Vertrauen in die Abschlussprüfung

An der im vorangegangenen Kapitel verwendeten Bezeichnung des Abschlussprüfers als „Garanten“ für die Richtigkeit der Rechnungslegung wird eines der großen Probleme bei der Abschlussprüfung, die teilweise stark überhöhte öffentliche Erwartungshaltung, sichtbar. Die Hauptursachen, die zu einem Verlust des Vertrauens in die Abschlussprüfung einerseits und/oder zu einer sinkenden Prüfungsqualität andererseits führen können, sind Gegenstand des nachfolgenden Kapitels. Dabei handelt es sich um vielfältige Gründe, die keineswegs nur auf den Abschlussprüfer selbst und dessen vermeintlich mangelnde Integrität zurückgehen, sondern auch in dessen Arbeitsumfeld, dem Prüfungsmarkt oder den gesetzlichen Rahmenbedingungen zu finden sind. Die nachfolgenden Ausführungen stellen zugleich eine Überleitung zu dem im Mittelpunkt dieser Arbeit stehenden Thema der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, als eines der Kernprobleme bei der Abschlussprüfung, dar.

I. Überhöhte Erwartungen an die Abschlussprüfung, sogenannte Erwartungslücke

Ein Problem, an dem deutlich wird, dass der Vertrauensverlust in die Abschlussprüfung keineswegs immer mit dem tatsächlichen Verlust an Prüfungsqualität einhergeht, sind die vielfach überhöhten Erwartungen in der Öffentlichkeit an die Abschlussprüfung. Aufgrund ihres „gesellschaftlichen Auftrags“ zum Nutzen der Aktionäre und anderen Stakeholdern eines Unternehmens muss es grundsätzlich das Ziel der Abschlussprüfung sein, den öffentlichen Erwartungen soweit wie möglich zu entsprechen.⁴³² Die öffentlichen Vorstellungen vom Umfang, Zweck und den Ergebnissen der Abschlussprüfung weichen jedoch zum Teil deutlich von dem im vorangegangenen Kapitel beschriebenen gesetzlichen Rahmen und der tatsächlichen Zielsetzung der Abschlussprüfung ab, sodass sie von den Berufsangehörigen nicht realisiert werden können.⁴³³ Die nachfolgend aufgeschlüsselte Diskrepanz zwischen dem überhöhten Verständnis der Prüfungsadressaten und den tatsächlichen Leistungsmöglichkeiten der Abschlussprüfer wird als „Erwartungslücke“ oder auch „expectation gap“ bezeichnet.⁴³⁴ Auch die EU-Kommission beschäftigt sich in ihren neuesten Reformplänen mit den bestehenden Erwartungsinkongruenzen bei der Abschlussprüfung, deren Ursachen und Möglichkeiten zur Reduzierung.⁴³⁵

⁴³² Köhler/Ruhnke/Schmidt, DB 2011, 773.

⁴³³ K. Müller, S. 1; Orth, S. 30.

⁴³⁴ Velte, ZfgG 2011, 243, Kanitz, Rn. 171. Ausführlich und mit einem weiteren Ansatz zu diesem Phänomen und seinen Ursachen Ruhnke/Schmiele/Schwind, zfbf 2010, 394 (396 ff.), wonach neben den öffentlichen Erwartungen und denen des Prüfers auch die Erwartungen des Normgebers einzubeziehen sind. Alle drei Erwartungshaltungen sind miteinander abzugleichen und bei Inkongruenzen auf ihre Berechtigung hin zu überprüfen.

⁴³⁵ KOM(2010) 561, S. 6 ff. Dazu sollen u.a. eine klare Regelung der Rolle des Prüfers und der Informationen dienen, die die Abschlussprüfung an die Interessengruppen des geprüften Unternehmens liefert. Hinzu kommen sollen ein wirtschaftlicherer Prüfungsansatz und erweiterte Informationspflichten gegenüber der Öffentlichkeit.

1. Keine lückenlose Abschlussprüfung

Vom Abschlussprüfer wird vielfach eine lückenlose Untersuchung und Aufdeckung sämtlicher Fehler der Rechnungslegung erwartet. Dieser Erwartung kann die Abschlussprüfung allerdings schon aus zeitlichen und sachlichen Gründen nicht gerecht werden.⁴³⁶ In der Praxis werden im Rahmen der Abschlussprüfung Stichproben- und Systemprüfungen durchgeführt.⁴³⁷ Dabei können und sollen nicht alle Bereiche der Rechnungslegung mit derselben Intensität geprüft werden, sondern – abhängig von den Geschäftsprozessen und Eigenheiten des jeweiligen Mandanten – Prüfungsschwerpunkte gebildet werden.⁴³⁸ Nach der gesetzlichen Konzeption der Abschlussprüfung ist deshalb selbst bei deren ordnungsgemäßer Durchführung keine absolute Sicherheit der Prüfungsaussagen zu erreichen. Beabsichtigt wird vielmehr nur eine hinreichende Sicherheit dahingehend, dass ein geprüfter Abschluss im Einklang mit den geltenden Rechnungslegungsgrundsätzen steht, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der wirtschaftlichen Lage vermittelt und frei von wesentlichen falschen Darstellungen ist.⁴³⁹

2. Keine systematische Aufklärung von Gesetzesverstößen und strafbaren Handlungen

Da sich die Abschlussprüfung nur auf die Ordnungs- und Gesetzmäßigkeit der Rechnungslegung erstreckt, trifft den Abschlussprüfer auch keine Verpflichtung zu einer gezielten und lückenlosen Aufdeckung strafbarer Handlungen im Unternehmen.⁴⁴⁰ Die Vermeidung und Aufklärung von Unrichtigkeiten und Verstößen im Unternehmen bleibt vielmehr im Grundsatz Sache der gesetzlichen Vertreter.⁴⁴¹ Eine erweiterte Nachforschungspflicht des Abschlussprüfers ergibt sich hingegen erst im Falle von bestehenden Verdachtsmomenten gegen die Unternehmensleitung oder Mitarbeiter des Prüfungsmandanten.⁴⁴² Eine von vornherein systematisch angelegte, vollständige Prüfung und Aufdeckung von Gesetzesverstößen und

⁴³⁶ Scheffler, WPg 2005, 477 (481).

⁴³⁷ Es wird also ein sog. risikoorientierter Prüfungsansatz unter Beachtung von Wirtschaftlichkeits- und Risikoaspekten gewählt, um die Effizienz und Qualität der Jahresabschlussprüfung zu erhöhen. Velte, ZfgG 2011, 243 (244); Kompenhans/Buhleier/Splinter, WPg 2013, 59 (60); Quick, DB 2011, Standpunkte S. 39 unter Hinweis, dass solche positiven Wirkungen empirisch nicht eindeutig belegt sind.

⁴³⁸ Kompenhans/Buhleier/Splinter, WPg 2013, 59 (60).

⁴³⁹ KOM(2010) 561, S. 6 f.; Frings, WPg 2006, 821 (822), Mattheus in HB CG, S. 593, jeweils unter Hinweis auf IDW PS 210 zur Aufdeckung von Unregelmäßigkeiten im Rahmen der Abschlussprüfung, WPg 2006, 218.

⁴⁴⁰ Scheffler, WPg 2005, 477 (485); Frings, WPg 2006, 821 (822); Quick, S. 15; Mattheus in HB CG, S. 566.

⁴⁴¹ Dies gilt in erster Linie für den Vorstand, der zu diesem Zweck ein wirksames IKS einzurichten hat, aber auch den Aufsichtsrat, der dieses vorrangig zu kontrollieren hat, während der Abschlussprüfer lediglich die bereits erwähnte Systemprüfung i.S.d. § 317 Abs. 4 HGB vornimmt; dazu Mattheus in HB CG, S. 593.

⁴⁴² Baumbach/Hopt/Merkt, HGB, § 317 Rn. 3 f.

betrügerischen Handlungen durch einen Abschlussprüfer kann dagegen allenfalls im Rahmen einer speziellen Unterschlagungsprüfung verlangt werden.⁴⁴³

3. Keine Gewähr für die wirtschaftliche Lage und den Fortbestand des Unternehmens

Der problem- und risikoorientierte Prüfungsansatz des Abschlussprüfers verstärkt in der Öffentlichkeit die unberechtigte Erwartung, dass der Abschlussprüfer für den Fortbestand und den geschäftlichen Erfolg des geprüften Unternehmens eine Mitverantwortung trägt.⁴⁴⁴ Tatsächlich jedoch ist der Abschlussprüfer verpflichtet, im Falle einer normgemäßen Abschlussprüfung einen uneingeschränkten Bestätigungsvermerk zu erteilen. Dies gilt – mit Ausnahme von aus Sicht des Prüfers bestandsgefährdenden Risiken – selbst dann, wenn die Lage des geprüften Unternehmens besorgniserregend ist.⁴⁴⁵ Der uneingeschränkte Bestätigungsvermerk enthält letztendlich nur die Aussage, dass die Informationen in den geprüften Rechnungsabschlüssen ordnungsgemäß erstellt worden sind.⁴⁴⁶ Ein eigenständiges Urteil über die Güte der wirtschaftlichen Verhältnisse des Unternehmens oder die Qualität und Effektivität der Geschäftsführung enthält er nach der gesetzlichen Konzeption gerade nicht.⁴⁴⁷

II. Entwicklungen des Prüfungsmarktes und Tätigkeitsfeldes der Wirtschaftsprüfer

1. Internationalisierung und Konzentration

Ein weiteres Problem der Abschlussprüfung ist die Entwicklung auf dem Prüfungsmarkt, d.h. dem Markt der Anbieter für Prüfungsleistungen. Dieser war und ist einerseits geprägt von einer immer weiter fortschreitenden Internationalisierung der Prüfungsgesellschaften, die mit der Globalisierung der gesamten Wirtschaft und Märkte einhergeht.⁴⁴⁸ Denn um qualitativ hochwertige, zeitgerechte und wirtschaftlich konkurrenzfähige Prüfungen bei ihren global agierenden Mandanten gewährleisten zu können, benötigen die beauftragten Prüfungspraxen und -gesellschaften Netzwerkstrukturen mit weltweiten Standorten.⁴⁴⁹ Die Folge dieser Globalisierung war und ist eine fortschreitende Konzentrationstendenz des Berufsstands der Wirtschaftsprüfer, die wiederum zu einer weltweiten Dominanz vier großer Prüfungsgesellschaft-

⁴⁴³ Frings, WPg 2006, 821 (823). Bei Unterschlagungsprüfungen handelt es sich um freiwillige Prüfungen, die i.d.R. nur bei schwerwiegenden Verdachtsmomenten – entweder im Rahmen einer Auftragerweiterung im Zuge der Jahresabschlussprüfung, meistens jedoch gesondert – durchgeführt wird. Dazu Selchert in HWRP, Sp. 1741.

⁴⁴⁴ Scheffler, WPg 2005, 477 (485).

⁴⁴⁵ Kämpfer/Kayser/Schmidt, DB 2010, 2457.

⁴⁴⁶ Mattheus in HB CG S. 567; Quick, S. 15; K. Müller, S. 19; Scheffler, WPg 2005, 477 (486).

⁴⁴⁷ Scheffler, WPg 2005, 477 (486); Mattheus in HB CG S. 567. Auch Orth, S. 351 stellt klar, dass aus einem uneingeschränkten Bestätigungsvermerk bei einem Unternehmen, in dem anschließend eine Schieflage oder Wirtschaftsstraftaten aufgedeckt werden, nicht voreilig auf ein Prüferversagen geschlossen werden darf, da das Testat gerade kein „Gütesiegel“ darstelle. Ähnlich Marten/Köhler in HWRP, Sp. 703.

⁴⁴⁸ Petersen/Zwirner, DSiR 2007, 1739; so auch bereits Marten (1994), S. 307.

⁴⁴⁹ Kämpfer/Kayser/Schmidt, DB 2010, 2457 (2462); Wild/Scheithauer, WPg 2012, 186 (187).

ten, den bereits erwähnten Big-Four, geführt hat.⁴⁵⁰ Diese teilen insbesondere den Markt für Prüfungen börsennotierter Gesellschaften fast ausschließlich unter sich auf und haben aus Sicht der EU-Kommission eine systemrelevante Größe erreicht, sodass ein Zusammenbruch einer dieser Gesellschaften die Stabilität des gesamten Prüfungsmarktes gefährden könnte.⁴⁵¹ Für viele mittelständische und kleinere Prüfungsgesellschaften erweist sich der Zugang zu bestimmten Marktsegmenten hingegen als schwierig, obwohl sich auch diese Gesellschaften mittlerweile vielfach zu Netzwerken unter einem internationalen Dachverband zusammengeschlossen haben.⁴⁵² Die Vielzahl an internationalen und nationalen Regulierungseingriffen im Bereich der Abschlussprüfung in den letzten zehn Jahren haben dabei im Ganzen betrachtet eher zu einer Verstärkung als zu einer Abschwächung dieser Tendenz geführt, da die Umsetzung in erster Linie kleineren mittelständischen Prüfungsgesellschaften große Schwierigkeiten bereitet hat und letztlich zu deren Rückzug aus einzelnen Marktsegmenten führte.⁴⁵³ Vor einer besonderen Herausforderung stehen schließlich die Aufsichtsbehörden, deren Kontrolle des Berufsstands international koordiniert werden muss, da die Prüfernnetzwerke ihre strategischen Entscheidungen zunehmend auf supranationaler Ebene treffen.⁴⁵⁴

2. Ausdehnung des lukrativen Dienstleistungsangebots

Das andere charakteristische und zugleich problematische Merkmal des Berufsstands neben der Konzentrationstendenz ist die zunehmende Ausdehnung des Dienstleistungsangebots durch die Prüfungsgesellschaften über die Abschlussprüfung hinaus. Zu den klassischen Tätigkeitsfeldern der Abschlussprüfung und Steuerberatung kamen und kommen immer neue Dienstleistungsangebote der Abschlussprüfer hinzu.⁴⁵⁵ Zu nennen sind etwa Bewertungsleistungen, Umstrukturierungsmaßnahmen, die Beratung bei M&A-Transaktionen, Outsourcing oder die Vorbereitung von Börsengängen.⁴⁵⁶ Grund dafür sind nicht nur die gestiegenen Erwartungen an den Prüfer, sondern auch die erhöhte Rentabilität der Beratungsleistungen ge-

⁴⁵⁰ *Wild/Scheithauer*, WPg 2012, 186 (187); *Bauer*, S. 7. Aber auch schon *Quick* (1996), S. 18 und *Marten* (1994), S. 307 verzeichneten diese Tendenz. Letzterer spricht auch von einem „Verdrängungswettbewerb“.

⁴⁵¹ KOM(2010) 561, S. 4 f., 18. Bei den börsennotierten Gesellschaften machen die Einkünfte bzw. Vergütungen der Big Four in den meisten EU-Mitgliedsstaaten mehr als 90 % aus. An diesen Verhältnissen wird sich laut *Wild/Scheithauer*, WPg 2012, 186 (197) kurzfristig nichts ändern, da der Aufbau eines internationalen Netzwerks mit hoher Reputation, die für die von Vertrauen geprägte Abschlussprüfung besonders wichtig ist, „viel Zeit in Anspruch nimmt.“

⁴⁵² KOM(2010) 561, S. 18; *Hachmeister*, S. 301; *Bauer*, S. 7. *Wild/Scheithauer*, WPg 2012, 186 (187) bezeichnen diese mittelgroßen, zu internationalen Netzwerken zusammengeschlossenen Gesellschaften als sog. „Second Tier“. Diese zeichnen sich durch eine gegenüber den Big Four deutlich geringere Kooperationsintensität aus und treten meist unter ihrer nationalen Firma am Markt auf.

⁴⁵³ *Barthel*, DB, 2011, 22,73. Ähnlich *Petersen/Zwirner*, DStR 2007, 1739 am Beispiel der Veränderungen durch das BilReG von 2004.

⁴⁵⁴ *Heininger*, WPg 2010, 15 (16). Die nationalen Niederlassungen fungieren danach vielfach nur noch als Träger des operativen Geschäfts.

⁴⁵⁵ Zu dieser Entwicklung bereits *Quick*, DBW 2002, 622 (624); *Bauer*, S. 10.

⁴⁵⁶ *Kremer* in *Kodex-Kommentar*, Rn. 1342. Einen Überblick gibt *Hachmeister*, S. 5.

gegenüber den – aufgrund von starker Konkurrenz – häufig weniger lukrativen Prüfungshonoraren.⁴⁵⁷ Für viele Prüfer und Prüfungsgesellschaften stellen die Beratungsleistungen deshalb heute ihre Haupteinnahmequelle dar.⁴⁵⁸ Während sich jedoch für die Mandanten Vorteile aufgrund des Bezugs der wichtigen Prüfungs- und Beratungsleistungen „aus einer Hand“ ergeben, droht auf Seiten der Wirtschaftsprüfer die Gefahr der finanziellen Abhängigkeit von den Honoraren eines einzelnen Mandanten.⁴⁵⁹ Eine zwingende Angewiesenheit auf die Verlängerung des mit dem Prüfungsauftrag verbundenen Beratungsauftrags kann die Position des Abschlussprüfers gegenüber seinem Auftraggeber schwächen und einer neutralen, kritischen Haltung im Wege stehen.⁴⁶⁰

3. Geringere Honorare für die Abschlussprüfung

Verschärft wird die Kluft zwischen den Beratungshonoraren und den Prüfungshonoraren neben dem harten Konkurrenzkampf auf dem Prüfungsmarkt durch den Prüfungsauftrag von nur einem Jahr.⁴⁶¹ Viele Abschlussprüfer planen deshalb mittlerweile bewusst einen gewissen „Anfangsverlust“ ein, also ein geringeres Honorar bei der Erstprüfung, um sich ein Prüfungsmandat zu sichern.⁴⁶² Die anfänglichen Verluste sollen dann nach Erhalt des Mandats in den Abschlussprüfungen der Folgejahre ausgeglichen werden.⁴⁶³ Auch dies führt zu einer erhöhten Abhängigkeit gegenüber dem geprüften Unternehmen, da der Prüfer auf die lukrativeren Folgemandate dringend angewiesen ist.⁴⁶⁴ Das daraus resultierende Risiko der Erpressbarkeit des Prüfers verschärft sich, wenn die Unternehmensleitung des geprüften Unternehmens – wie in aller Regel – um diese Sorge des Prüfers weiß und diesem mit einem Entzug des Folgemandats drohen kann, falls festgestellte Unrichtigkeiten aufgedeckt werden.⁴⁶⁵

⁴⁵⁷ *Bauer*, S. 10 m.w.N.

⁴⁵⁸ *Kiethe*, NZG 2003, 937.

⁴⁵⁹ *Bauer*, S. 13.

⁴⁶⁰ *Bormann*, BB 2002, 190 (192). Ebenso *Quick*, DBW 2002, 622 (626); *Volhard/Weber* in FS Ulmer, 874.

⁴⁶¹ Dazu *Doralt* in FS Brogányi, S. 416.

⁴⁶² Auf die steigende Zahl unwirtschaftlicher Prüfungsaufträge verweist z.B. *Rödl*, DB 2011, Standpunkte S. 37. Die Differenz, die zwischen angebotenem und eigentlichem vorgestelltem Prüfungshonorar liegt, wird als sog. „Price Cutting“ bezeichnet. Sofern das vereinbarte Honorar im Ergebnis nicht einmal die Prüfungskosten abdeckt wird vom sogenannten „Low Balling“ gesprochen. Vgl. dazu *K. Müller*, S. 25 m.w.N.

⁴⁶³ In den Folgejahren hat der Prüfer neben einem Informationsvorsprung auch den Vorteil gegenüber der Konkurrenz, dass die Fortsetzung seines Mandats für das geprüfte Unternehmen ökonomisch sinnvoller ist, z.B. durch Einsparung sog. „Transaktionskosten“. Die infolgedessen höheren Prüfungshonorare, die der Prüfer verlangen kann, werden als „Quasi-Renten“ bezeichnet. Dazu *Ewert*, HWRP, Sp. 2392; *Ballwieser* in Lutter, S. 105-107; *K. Müller*, S. 11, 25, *Marten/Quick/Ruhnke*, S. 155, alle unter Verweis auf *De Angelo*, JAE 1981, 113 und *dieselbe*, JAE 1981, 183.

⁴⁶⁴ *Ballwieser* in Lutter, S. 113 bezweifelt hingegen die daraus resultierende Gefährdung der Unabhängigkeit.

⁴⁶⁵ *Bormann*, BB 2002, 190 (192); *K. Müller*, S. 11, 25; *Quick*, DB 2011, Standpunkte S. 39; Dazu *Doralt* in FS Brogányi, S. 416.

III. Unabhängigkeitsrisiken bei der Abschlussprüfung

In der soeben angesprochenen Thematik der „finanziellen Abhängigkeit“ des Abschlussprüfers von seinem Mandanten liegt ein sinnvoller Übergang zur Kernproblematik der vorliegenden Arbeit, der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers. Denn die „finanzielle Abhängigkeit“ wird als ein Unterfall der Kategorie des „wirtschaftlichen Eigeninteresses“ eingestuft, welches wiederum eines der insgesamt vier national und international anerkannten Hauptrisiken für die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers darstellt. Die weiteren drei Hauptrisiken sind die „Gefahr der Selbstprüfung“, „unangemessene Nähebeziehungen zur Unternehmensleitung“ und schließlich die „Parteilichkeit des Prüfers“.⁴⁶⁶ Die vorgenannten vier Risikofallgruppen, die sowohl durch die EU-Kommission als auch vom nationalen Gesetzgeber anerkannt sind, sollen nachfolgend eingehend betrachtet werden.⁴⁶⁷ Zuvor jedoch soll im folgenden Kapitel genau herausgearbeitet werden, was sich hinter dem – für die vorliegende Bearbeitung so zentralen – Begriff der Unabhängigkeit verbirgt. Die Untersuchung der gesetzgeberischen Reaktionen auf diese Gefahren erfolgt dann in einem weiteren Schritt.

⁴⁶⁶ So *Bormann*, BB 2002, 190 (191), der auch die englischen Bezeichnungen des „Self-Review Risk“, „Self-Interest Risk“, „Advocacy Risk“ und des „Client Influence Risk“ aufführt. Statt letzterem wird auch der Begriff „Familiarity Risk“ verwendet, so IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 16, Rn. 100.12.

⁴⁶⁷ Die EU-Kommission und das IESBA gehen sogar von fünf Hauptrisiken aus, vgl. ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 25; IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 15 ff. Rn. 100.12. Das Risiko der „Einschüchterung“ taucht jedoch im deutschen Recht nicht als gesondertes Risiko auf. Im BilReG existiert dafür die „besondere Einflussnahme durch die zu prüfende Kapitalgesellschaft auf den Prüfer“; vgl. Gesetzentwurf zum BilReG, BT-DS 15/3419, S. 38. Die Berufssatzung nennt ebenfalls die vier vorgenannten Hauptrisiken, wobei anstatt „Parteilichkeit“ von „Interessenvertretung“ gesprochen wird, vgl. § 21 Abs. 2 BS WP/vBP.

F. Der Begriff der Unabhängigkeit

Das Verständnis der Unabhängigkeit und das Zusammenspiel dieses Begriffs mit den weiteren Anforderungen an den Prüfer, wie etwa Unbefangenheit, Unparteilichkeit oder Objektivität ist unerlässlich, um die anschließenden Ausführungen zu den gesetzlichen Unabhängigkeitsstandards in Deutschland und der EU nachvollziehen zu können.⁴⁶⁸ Bei der Suche nach den gängigen Definitionen des Unabhängigkeitsbegriffs noch nicht relevant sein sollen die international häufig verwendeten Negativabgrenzungen, insbesondere durch den Begriff der Befangenheit, ebenso wie die Kataloge mit Mindestanforderungen an die Integrität der Wirtschaftsprüfer.

I. Internationale Definitionen

Bei den internationalen Gesetzgebern und Standardsetzungsgremien besteht Einigkeit darüber, dass die Unabhängigkeit für den Abschlussprüfer einen herausragend wichtigen Berufsgrundsatz darstellt.⁴⁶⁹ Da die Unabhängigkeit als Grundlage für eine objektive Abschlussprüfung dient, ist sie letztendlich von entscheidender Bedeutung für das Vertrauen der Aktionäre in die Integrität ihres Unternehmens.⁴⁷⁰ Denn nur eine objektive Abschlussprüfung kann die Glaubwürdigkeit der Informationen eines geprüften Jahres- bzw. Konzernabschlusses tatsächlich erhöhen. Eine vollständig vereinheitlichte Definition des Unabhängigkeitsbegriffs in Bezug auf den Abschlussprüfer mit internationaler Geltung existiert bis heute zwar nicht, jedoch liegen die verschiedenen Definitionen und Definitionsansätze inhaltlich eng beieinander.

1. Definitionen der Europäische Union

a. Grünbuch „Rolle, Stellung und Haftung des Abschlussprüfers in der EU“ von 1996⁴⁷¹

Einen nennenswerten Versuch der Umschreibung dessen, was unter Unabhängigkeit des Abschlussprüfers zu verstehen ist, enthält Randnummer 4.8 des Grünbuchs zur „Rolle, Stellung und Haftung des Abschlussprüfers in der Europäischen Union“ vom 24. Juli 1996. Laut diesem Ansatz der EU-Kommission geht es bei der Unabhängigkeit „zum einen um die Unbefangenheit, d.h. die innere Einstellung bei der Beurteilung aller für seine Aufgabe maßgeblichen Tatbestände, und zum anderen um die Unabhängigkeit nach außen, d.h. die Vermeidung

⁴⁶⁸ Vgl. ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002; S. 34, Ziffer A., 1.

⁴⁶⁹ Zu den weiteren herausragenden Berufsgrundsätzen des Wirtschaftsprüfers in Deutschland, die in § 43 WPO geregelt sind, gehören die Grundsätze der Gewissenhaftigkeit, der Verschwiegenheit, der Eigenverantwortlichkeit sowie des berufswürdigen Verhaltens. Ausführungen dazu macht *K. Müller*, S. 22 f.

⁴⁷⁰ *Bauer*, S. 32.

⁴⁷¹ KOM(96) 338 endg. – Abl. EG 1996 C 321 vom 28.10.1996.

von Sachverhalten und Umständen, die so schwer ins Gewicht fallen, dass ein informierter Dritter die Unparteilichkeit des Abschlussprüfers in Zweifel ziehen würde.⁴⁷²

b. EU-Empfehlung „Unabhängigkeit des Abschlussprüfers in der EU“ von 2002⁴⁷³

Die Empfehlung 2002/590/EG der EU-Kommission „Unabhängigkeit des Abschlussprüfers in der EU – Grundprinzipien“ vom 16. Mai 2002 greift den Ansatz des Grünbuchs auf und konkretisiert diesen weiter.⁴⁷⁴ Hiernach gibt es einerseits die innere Unabhängigkeit, die erneut als Unbefangenheit bezeichnet wird. Dabei handelt es sich um die innere Einstellung des Prüfers „ausschließlich die zur Erfüllung vorliegenden auftragsrelevanten Aspekte in Betracht“ zu ziehen.⁴⁷⁵ Daneben existiert andererseits die äußere Unabhängigkeit, die gleichzusetzen ist mit dem Nichtbestehen der Besorgnis der Befangenheit. Diese bedeutet „die Vermeidung von Tatsachen und Umständen, die so schwer ins Gewicht fallen, dass ein sachverständiger und informierter Dritter die Fähigkeit des Abschlussprüfers zur objektiven Wahrnehmung seiner Aufgaben in Zweifel ziehen würde“.⁴⁷⁶ Um eine zutreffende Beurteilung der Unabhängigkeit zu ermöglichen, soll laut EU-Kommission eine zweistufige Prüfung erfolgen. Dabei wird zunächst die individuelle Situation des betroffenen Abschlussprüfers, gemeint sind dessen Interessen oder Beziehungen zum Mandanten, festgestellt. Anschließend erfolgt eine Überprüfung und Beurteilung dieser Situation aus der Sicht eines sachverständigen und informierten Dritten dahingehend, ob der Prüfer unabhängig, also objektiv und unparteiisch ist.⁴⁷⁷

2. Definitionen der IFAC

Die genannten Definitionen der EU-Kommission decken sich an vielen Stellen mit den Begriffsbestimmungen des Code of Ethics for Professional Accountants („Code of Ethics“), der die Kodifizierung weltweit einheitlicher Berufsgrundsätze für die Wirtschaftsprüfer zum Ziel hat.⁴⁷⁸ Der Kodex, der von der IFAC erlassen und regelmäßig angepasst wird, enthält u.a. Standards für die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers und ist international anerkannt. Auch die EU-Abschlussprüferrichtlinie, die keine eigene Definition der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, sondern nur partielle Anforderungen an diese enthält, verweist hinsichtlich

⁴⁷² KOM(96) 338, S. 23 Rn. 4.8; m.w.N. *Bauer*, S. 32.

⁴⁷³ ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 22-57.

⁴⁷⁴ MünchKommHGB-*Ebke*, § 319 Rn. 2.

⁴⁷⁵ ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002; S. 34, Ziffer A., 1.

⁴⁷⁶ Ebenda.

⁴⁷⁷ ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002; S. 35, Ziffer A., 1. Die EU-Kommission verweist dort folgerichtig darauf, dass sie die Unabhängigkeit somit als ein Synonym für Integrität und Objektivität verwendet.

⁴⁷⁸ Dabei handelt es sich neben der Ausarbeitung der internationalen ISA-Prüfungsstandards um eine der wichtigsten Aufgaben der IFAC; vgl. *K. Müller*, S. 79.

möglicher Mindestanforderungen an die Berufsgrundsätze der Wirtschaftsprüfer auf den IFAC-Code of Ethics.⁴⁷⁹

a. Der IFAC-Code of Ethics von 1992

Der Code of Ethics in seiner ursprünglichen Fassung erschien im Jahr 1992. Er wurde vom damaligen Ethics Committee, einem Ausschuss des IFAC, der sich speziell mit berufsethischen Fragen auseinandersetzte, entwickelt. Im Jahr 2001 erschien eine überarbeitete Version des Kodex. Da nicht nur das privatrechtlich organisierte IDW, sondern auch die WPK, als Körperschaft des öffentlichen Rechts, Mitgliedsorganisationen der IFAC sind, ist die jeweils aktuelle Fassung des Kodex von allen deutschen Wirtschaftsprüfern zu beachten.⁴⁸⁰ Der Kodex begründet für die Berufsangehörigen zwar keine unmittelbar einzuhaltenden Berufspflichten. Jedoch verpflichten sich die Mitgliedsorganisationen der IFAC vertraglich zu seiner Einhaltung und sind deshalb dazu angehalten, zu überprüfen, ob ihre Mitglieder dieser Verpflichtung gerecht werden. Schon im Code of Ethics von 2001 wurde unterschieden zwischen einer inneren und einer äußeren Unabhängigkeit. Diese werden – wie von der EU-Kommission – im Englischen als “Independence of mind” und “Independence in appearance” bezeichnet.⁴⁸¹

b. Der IESBA-Code of Ethics von 2009

Im Juli 2009 hat das IESBA, als nunmehr intern zuständiges Gremium innerhalb des IFAC, eine Neufassung des Code of Ethics for Professional Accountants herausgegeben.⁴⁸² Der am 1. Januar 2011 in Kraft getretene Kodex ist an zahlreichen Stellen zur Unabhängigkeit überarbeitet, inhaltlich verschärft und gegenüber der alten Fassung sprachlich klarer formuliert worden.⁴⁸³ In der Neufassung befinden sich auch überarbeitete Definitionen für die innere und äußere Unabhängigkeit des Abschlussprüfers. Die innere Unabhängigkeit wird definiert als „die innere Einstellung, die die Abgabe eines Urteils erlaubt, ohne dabei von Einflüssen betroffen zu sein, die das pflichtgemäße Ermessen beeinträchtigen, und die es dadurch dem Ein-

⁴⁷⁹ ABl. EU Nr. L 157 vom 9.6.2006, S. 88, Erwägungsgrund 9.

⁴⁸⁰ Mitglieder der WPK sind nicht nur alle deutschen Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, sondern auch alle vereidigten Buchprüfer und Buchprüfungsgesellschaften in Deutschland; vgl. <http://www.wpk.de/ueber/allgemeines.asp>.

⁴⁸¹ Zu den genauen Definitionen von damals vgl. IFAC, Code of Ethics for Professional Accountants, 2001, S. 12.

⁴⁸² Die WPK hat gemeinsam mit Vertretern des Instituts österreichischer Wirtschaftsprüfer und der Treuhand-Kammer Zürich den Kodex ins Deutsche übersetzt. Diese Übersetzung des „Verhaltenskodex für Berufsangehörige“ ist von IFAC autorisiert worden und abrufbar unter: http://www.wpk.de/pdf/IFAC_Verhaltenskodex_Berufsangehoerige.pdf.

⁴⁸³ Niehues, WPg 10/2011, S. I; Klaas, WPg 2012, 91. Am 31. Juli 2012 und 3. Juni 2013 erschienen jeweils neue, überarbeitete Fassungen des Kodex. Die Fassung von 2012 enthielt keine wesentlichen inhaltlichen Neuerungen. Auf die drei wichtigsten Änderungen des aktuellen Handbuchs von 2013 wird am Ende des Kapitels „Internationale Anforderungen an die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers“ eingegangen.

zelenen erlaubt, mit Integrität zu handeln sowie Objektivität zu wahren und eine kritische Grundhaltung einzunehmen.“ Dagegen ist die äußere Unabhängigkeit umschrieben als „die Vermeidung von Tatsachen und Gegebenheiten, die so bedeutend sind, dass ein vernünftiger und informierter Dritter, nach Abwägung aller spezifischen Tatsachen und Gegebenheiten, voraussichtlich zu dem Schluss kommen würde, dass die Integrität, Objektivität oder die kritische Grundhaltung der Praxis oder eines Mitglieds des Abschlussprüfungsteams beeinträchtigt ist.“⁴⁸⁴

3. Definitionen der US-Securities and Exchange Commission (SEC)

Eine ähnliche Differenzierung erfolgt auch durch die United States Securities and Exchange Commission (SEC), als der in den USA zuständigen Behörde für die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers. Im Zuge der Umsetzung des Sarbanes-Oxley Act wurde am 28. Januar 2003 durch die SEC eine Verordnung zur Unabhängigkeit der Abschlussprüfer veröffentlicht. Die Final Rule „Strengthening the Commission’s Requirements Regarding Auditor Independence“ trat am 6. Mai 2003 in Kraft.⁴⁸⁵ Auch deutsche Wirtschaftsprüfungsgesellschaften sind von der Verordnung betroffen, sofern sie in den USA deutsche börsennotierte Gesellschaften prüfen.⁴⁸⁶ Hiernach müssen die Abschlussprüfer nicht nur tatsächlich unabhängig sein (sog. „independence in fact“), sondern anhand der nach außen zutage tretenden Faktenlage auch als solches erscheinen (sog. „independence in appearance“).⁴⁸⁷

II. Nationale Definitionen

Auch der deutsche Gesetzgeber folgt im Ergebnis der international vorherrschenden Unterscheidung der „Independence in Fact“ bzw. „Independence of Mind“ und der „Independence in Appearance“, indem zwischen der inneren Unabhängigkeit, sprich der Unbefangenheit des Prüfers, und der – für die Beurteilung letztendlich maßgeblichen – äußerlichen Unabhängigkeit, also dem Nichtbestehen der Besorgnis der Befangenheit, unterschieden wird.⁴⁸⁸

1. Keine Definition im HGB

Das HGB enthält keine brauchbare Definition des Unabhängigkeitsbegriffs für die Abschlussprüfer. Denn der Gesetzgeber arbeitet im HGB bewusst nicht mit dem Begriff der

⁴⁸⁴ Vgl. IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 41, Rn. 290.6.

⁴⁸⁵ SEC, Release, No. 33-8138/A. Zu deren Einzelheiten *Schmidt*, BB 2003, 779.

⁴⁸⁶ *Kremer* in Kodex-Kommentar, Rn. 1341.

⁴⁸⁷ *Bauer*, S. 37.

⁴⁸⁸ *Marten/Quick/Ruhnke*, S. 154. Vgl. Code of Ethics for Professional Accountants 2009, S. 37, wonach der Begriff Unbefangenheit das deutsche Synonym für die „innere Unabhängigkeit“ ist und der Begriff „äußere Unabhängigkeit“ gleichzusetzen ist mit dem Nichtbestehen der Besorgnis der Befangenheit.

Unabhängigkeit, sondern mit dem Begriff der Besorgnis der Befangenheit.⁴⁸⁹ Als Grund dafür lässt sich die Argumentation des *Arbeitskreises Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft* aufführen, wonach die Unabhängigkeit eine innere, geistig-moralische Haltung des Prüfers ist, die nicht von außen durch den Gesetzgeber vorgegeben und kontrolliert werden kann.⁴⁹⁰ Ausdrücklicher Regelungsgegenstand ist die Unabhängigkeit jedoch im Berufsrecht der Wirtschaftsprüfer, bestehend aus WPO und der Berufssatzung für Wirtschaftsprüfer/vereidigte Buchprüfer (BS WP/vBP).⁴⁹¹

2. Berufsrechtliche Regelungen in WPO und BS WP/vBP

§ 43 Abs. 1 S. 1 WPO nennt die Unabhängigkeit des Prüfers als eine von dessen Berufspflichten. An weiteren Ausführungen zur Unabhängigkeit fehlt es jedoch in der WPO. Stattdessen erfolgt im Hinblick auf die Konkretisierung der allgemeinen Berufspflichten lediglich ein Verweis in § 57 Abs. 4 Nr. 1 a) WPO auf die BS WP/vBP. Dort wird der Unabhängigkeitsbegriff in § 2 Abs. 1 BS WP/vBP zunächst dahingehend definiert, dass die Abschlussprüfer „keine Bindungen eingehen (dürfen), die ihre berufliche Entscheidungsfreiheit beeinträchtigen oder beeinträchtigen könnten“ und dass „diese ihre persönliche und wirtschaftliche Unabhängigkeit gegenüber jedermann zu bewahren“ haben. Eine weitere Eingrenzung erfolgt dann durch die §§ 21 Abs. 2 S. 1 BS WP/vBP, wobei hier nicht von Unabhängigkeit, sondern von der Unbefangenheit – als der inneren Einstellung des Prüfers – und der äußerlichen Besorgnis der Befangenheit die Rede ist.⁴⁹² Unbefangenheit bedeutet danach, dass sich der Prüfer tatsächlich „sein Urteil unbeeinflusst von unsachgemäßen Erwägungen bildet“.⁴⁹³ Die letztlich maßgebliche äußerliche Unabhängigkeit liegt dagegen vor, wenn keine Besorgnis der Befangenheit im Sinne des § 21 Abs. 3 S. 1 BS WP/vBP besteht. Hierfür dürfen keine bedeutenden Umstände gegeben sein, „die aus Sicht eines verständigen Dritten geeignet sind, die Urteilsbildung unsachgemäß zu beeinflussen“.⁴⁹⁴

⁴⁸⁹ Bormann, BB 2002, 190.

⁴⁹⁰ *Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft*, BB 2002, S. 2663; darauf verweisend u.a. Müller, S. 53.

⁴⁹¹ Satzung der Wirtschaftsprüferkammer über die Rechte und Pflichten bei der Ausübung der Berufe des Wirtschaftsprüfers und des vereidigten Buchprüfers (Berufssatzung für Wirtschaftsprüfer/vereidigte Buchprüfer – BS WP/vBP) vom 11. Juni 1996, BAnz. S. 7509.

⁴⁹² Marten/Quick/Ruhnke, S. 154.

⁴⁹³ Als Faktoren, die die Unbefangenheit beeinträchtigen können, gelten Eigeninteressen des Prüfers, die Gefahr der Selbstprüfung und der Interessenvertretung sowie eine persönliche Vertrautheit (vgl. §§ 23 ff. BS WP/vBP). Diese können sich aus Beziehungen geschäftlicher, finanzieller oder persönlicher Art ergeben, es sei denn, dass die Umstände für sich genommen oder aufgrund von Schutzmaßnahmen (§ 22 BS WP/vBP) insgesamt offensichtlich unwesentlich bzw. unbedeutend für die Urteilsbildung sind.

⁴⁹⁴ Unbedeutende Umstände und Einflüsse für die Urteilsbildung begründen gemäß § 21 Abs. 2 S. 3, Abs. 3 S. 2 BS WP/vBP keine Gefahr für die Unabhängigkeit.

III. Zwischenergebnis

Beim Vergleich der vorgenannten Definitionen und Umschreibungen der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers lässt sich insgesamt festhalten, dass diese inhaltlich allesamt weitgehend übereinstimmen.⁴⁹⁵ Sowohl der nationale Gesetzgeber als die internationalen Gesetzgebungsorgane und die wichtigsten Standardsetzungsgremien für die Abschlussprüfer sind zu dem Ergebnis gelangt, dass die Entscheidung über die Unabhängigkeit bzw. das noch hinnehmbare Ausmaß der Abhängigkeit eines Abschlussprüfers von einem vernünftigen und informierten Dritten eingeschätzt werden muss.⁴⁹⁶ Denn während die „Independence in Fact/of Mind“, also die innere Unbefangenheit des Prüfers, rein subjektiv und damit nicht kontrollierbar ist, kann die „Independence in Appearance“ anhand von objektiven Kriterien überprüft werden.⁴⁹⁷ Die Tatsache, dass damit im Ergebnis der äußerliche Eindruck der Unabhängigkeit maßgeblich ist, bedeutet aus Sicht der Prüfer, dass diese ihrer tatsächlichen inneren Unabhängigkeit stets auch nach außen hin gegenüber Dritten Ausdruck verleihen müssen oder andersherum formuliert Umstände, die externen Dritten den Eindruck der Befangenheit vermitteln könnten, stets vermeiden sollten.⁴⁹⁸

IV. Zusammenfassung und Aufgabenstellung für den Gesetzgeber

Die verschiedenen nationalen und internationalen Definitionen lassen sich dahingehend zusammenfassen, dass die Unabhängigkeit insgesamt eine Eigenschaft des Prüfers darstellt, die es ihm ermöglicht, sein Urteil ausschließlich unter sachlichen Gesichtspunkten, also frei von der Verfolgung eigener Interessen oder der Berücksichtigung von Drittinteressen zu treffen und danach zu handeln.⁴⁹⁹ Auf Basis der notwendigen Sachkunde, der sogenannten „Urteilsfähigkeit“, ermöglicht die Unabhängigkeit dem Abschlussprüfer also eine „Urteilsfreiheit“.⁵⁰⁰ Diese wiederum lässt sich in eine „Entscheidungs- und Handlungsfreiheit“ unterteilen.⁵⁰¹ Laut EU-Kommission muss dabei beachtet werden, dass ein Prüfer, genau wie jeder sonstige Mensch, nie vollständig frei von Beziehungen finanzieller, wirtschaftlicher oder sonstiger Art sein kann, weshalb die absolute Unabhängigkeit eine niemals vollständig zu realisierende Idealvorstellung darstellt.⁵⁰² Den internationalen und nationalen Gesetzgebern obliegt es jedoch, einen rechtlichen Rahmen zu schaffen, der die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers in einem der Prüfungsqualität nicht abträglichen Ausmaß gewährleistet. Entscheidend für den

⁴⁹⁵ *Bauer*, S. 41.

⁴⁹⁶ *K. Müller*, S. 23 f.

⁴⁹⁷ *Petersen/Zwirner/Boecker* in *HB BilanzR*, S. 84 Rn. 10.

⁴⁹⁸ Ähnlich *Volhard/Weber* in *FS Ulmer*, 870; *Ewert*, *HWRP*, Sp. 2388.

⁴⁹⁹ *Ewert*, *HWRP*, Sp. 2386 f.

⁵⁰⁰ *Leffson*, S. 66-86; m.w.N. *K. Müller*, S. 23; *Marten/Quick/Ruhnke*, S. 154.

⁵⁰¹ *K. Müller*, S. 23.

⁵⁰² *ABl. EG* Nr. L 191 vom 19.7.2002; S. 34, *Ziffer A.*, 1. Dazu auch *Bauer*, S. 36.

Erfolg der Reformen, die zur Stärkung des Vertrauens in eine unabhängige Abschlussprüfung erfolgt sind und noch erfolgen werden, ist es, dass diese die freie Berufsausübung der Wirtschaftsprüfer in einem angemessenen Umfang einschränken, sodass es dem Berufsstand möglich ist, die an ihn gestellten Anforderungen auch zu verinnerlichen und in der Praxis umzusetzen.⁵⁰³ Dagegen wird eine Überregulierung durch Reformmaßnahmen, die um ihrer selbst willen und ohne das rechte Augenmaß erlassen werden, im Ergebnis nicht zum Ziel einer nachhaltig erhöhten Unabhängigkeit und Prüfungsqualität führen.⁵⁰⁴

⁵⁰³ Naumann in Ballwieser/Grewe, S. 101. Auf den Aspekt der Überregulierung verweist auch kritisch *Gelhhausen* in Freidank, S. 167 in Bezug auf das BilReG.

⁵⁰⁴ Naumann in Ballwieser/Grewe, S. 99.

G. Hauptrisiken für die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers

I. International anerkannte Hauptrisiken

Die EU-Kommission hat in ihrer Empfehlung zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers vom 16. Mai 2002 „das Eigeninteresse, die Überprüfung eigener Leistungen, Interessenvertretung, Vertrautheit oder Vertrauen sowie Einschüchterung“ als besondere Unabhängigkeitsrisiken hervorgehoben.⁵⁰⁵ Die genaue Beurteilung, in welchem Ausmaß ein Risiko für die Unabhängigkeit eines Abschlussprüfers besteht, muss laut EU-Kommission anhand der Schwere der Faktoren und ihren konkreten Auswirkungen bestimmt werden. Die jeweiligen Einzelfallumstände sind dabei zu berücksichtigen.⁵⁰⁶ In Artikel 22 Abs. 2 der Abschlussprüferrichtlinie von 2006 und im IESBA-Code of Ethics von 2009 werden diese fünf Hauptrisiken bestätigt.⁵⁰⁷ Es ist zu beachten, dass in bestimmten Einzelfallkonstellationen nicht nur eine, sondern gleich mehrere dieser Risikogruppen verwirklicht sein können.⁵⁰⁸

1. Abweichungen im deutschen Recht

Im deutschen Recht enthält das HGB keine Auflistung der vorgenannten Fallgruppen zu den Unabhängigkeitsrisiken. Der deutsche Gesetzgeber versucht jedoch – wie aus den Gesetzesbegründungen zu den §§ 319, 319a und 319b HGB hervorgeht – durch die absoluten und relativen Befangenheitsgründe genau diesen Risiken entgegenzuwirken.⁵⁰⁹ Unmittelbarer Gesetzesgegenstand sind die Unabhängigkeitsrisiken dagegen in den §§ 23, 23a, 23b und 24 BS WP/vBP. Dort wird zwischen den vier Risiken des „Eigeninteresses“, der „Selbstprüfung“, der „Interessenvertretung“ sowie der „persönlichen Vertrautheit“ unterschieden.⁵¹⁰ Die international gängige Gefahr der „Einschüchterung“ wird hingegen nicht gesondert erwähnt. Laut Gesetzesbegründung des BilReG zu § 319 Abs. 2 HGB wird auf diese Kategorie im deutschen Recht bewusst verzichtet, da die Objektivität des Abschlussprüfers in diesem Fall bereits nach den allgemeinen Grundsätzen in Frage stehen würde.⁵¹¹ Während es die Berufssatzung der Wirtschaftsprüfer in § 21 Abs. 2 BS WP/vBP bei den genannten Hauptrisiken belässt, wird in der Gesetzesbegründung zum BilReG die „besondere Einflussnahme durch

⁵⁰⁵ ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 25, Ziffer 3.1. Teil B der Empfehlung („Besondere Umstände“) konkretisiert diese Oberpunkte durch insgesamt zehn Konstellationen, in denen eine besondere Gefahr für die Unabhängigkeit des Prüfers vorliegt, vgl. S. 27-33. Dazu ausführlich in Kapitel H dieser Arbeit.

⁵⁰⁶ Ebenda, S. 25, Ziffer 3.2. Insoweit wird auch von „qualitativen“ und „quantitativen Faktoren“ bei der Risikobestimmung gesprochen.

⁵⁰⁷ ABl. EU Nr. L 157 vom 9.6.2006, S. 97; IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 9, Rn. 100.12.

⁵⁰⁸ Darauf explizit hinweisend FEE Paper, Januar 2013, S. 10.

⁵⁰⁹ Vgl. z.B. Gesetzentwurf zum BilReG, BT-DS 15/3419, S. 38.

⁵¹⁰ Vgl. § 21 Abs. 2 S. 2 BS WP/vBP.

⁵¹¹ Gesetzentwurf zum BilReG, BT-DS 15/3419, S. 38.

die zu prüfende Kapitalgesellschaft auf den Prüfer“ als fünftes Inhabilitätsrisiko für den Abschlussprüfer erwähnt.⁵¹²

2. Zwischenfazit: Vier übereinstimmend anerkannte Risiken

Es lässt sich festhalten, dass insgesamt vier Hauptrisiken durch die EU-Kommission, die IFAC bzw. IESBA und den deutschen Gesetzgeber übereinstimmend anerkannt werden. Dies sind ein wirtschaftliches oder sonstiges Eigeninteresse des Prüfers, die Überprüfung eigener Leistungen – auch als Selbstprüfung bezeichnet –, die Interessenvertretung durch den Prüfer für oder gegen den Mandanten und schließlich die persönliche Vertrautheit bzw. Nähebeziehungen zur Unternehmensleitung. Ein sinnvoller Ansatz, um den internationalen und deutschen Ansatz zusammenzufassen, erscheint der von *Bormann* gewählte. Dieser spricht anstatt der Kategorie der „Interessenvertretung“ von der „Parteilichkeit“ des Prüfers.⁵¹³ Mit dem Begriff „Parteilichkeit“ lassen sich m.E. die Kategorien der „Interessenvertretung“ und der „Einflussnahme auf den Prüfer“ zusammenfassen, weshalb in der vorliegenden Bearbeitung diesem Ansatz gefolgt wird. Auch das noch verbleibende Risiko der „Einschüchterung“ – als besonderer Unterfall der „Einflussnahme“ – geht, wie sogleich gezeigt wird, in den übrigen vier Risikogruppen auf.⁵¹⁴

II. Die einzelnen Risikofallgruppen

Die internationalen und nationalen Ausführungen zu den vier Hauptrisikokategorien sollen nun eingehender erläutert werden. Ihre Kenntnis ist nicht nur wichtig zum Verständnis des Unabhängigkeitsbegriffs, sondern auch für die richtige Einordnung der anschließend erläuterten konkreten Verhaltensvorgaben an die Abschlussprüfer. Denn die z.T. unübersichtliche Vielzahl konkreter Gefährdungen, die noch dazu „durch eine große Bandbreite von Beziehungen und Gegebenheiten hervorgerufen werden“, lassen sich allesamt auf eine oder mehrere dieser vier Kategorien zurückführen.⁵¹⁵ Folglich dienen sämtliche Handlungsvorgaben, ebenso wie die verschiedenen Befangenheitstatbestände und Schutzmaßnahmen, im Ergebnis der Vermeidung, Beseitigung oder Abschwächung von einem oder mehreren dieser vier Risiken. Ausführliche Definitionen der einzelnen Unabhängigkeitsrisiken sowie Konkretisierungen

⁵¹² Gesetzentwurf zum BilReG, BT-DS 15/3419, S. 38.

⁵¹³ *Bormann*, BB 2002, 190 (191), der auch die englischen Bezeichnungen des „Self-Review Risk“, „Self-Interest Risk“, „Advocacy Risk“ und des „Client Influence Risk“ aufführt. Statt letzterem wird auch der Begriff „Familiarity Risk“ verwendet, so IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 16, Rn. 100.12.

⁵¹⁴ Die Kategorie „Einschüchterung“ wird insbesondere von der Kategorie „Eigeninteressen“ des Prüfers sowie der „Parteilichkeit“ erfasst.

⁵¹⁵ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 9, Rn. 100.12.

gen durch die Zuordnung von verschiedenen Unterfallgruppen enthalten international der IESBA-Code of Ethics und national die §§ 23, 23a, 23b und 24 BS WP/vBP.⁵¹⁶

1. Die Gefahr der Selbstprüfung

Eine die Unabhängigkeit des Prüfers gefährdende Selbstprüfung liegt nach § 23a Abs. 1 BS WP/vBP vor, wenn dieser „einen Sachverhalt zu beurteilen hat, an dessen Entstehung er selbst unmittelbar beteiligt und diese Beteiligung nicht von nur untergeordneter Bedeutung war“. Im IESBA-Code of Ethics wird diese Definition noch dahingehend erweitert, dass die später geprüfte Beurteilung oder Dienstleistung „auch von einer anderen Person aus der Praxis des Berufsangehörigen oder aus der ihn beschäftigenden Organisation vorgenommen bzw. erbracht“ worden sein kann.⁵¹⁷ Das entscheidende Kriterium der Selbstprüfung ist somit die vorherige Einflussnahme auf den später geprüften Sachverhalt durch den Abschlussprüfer oder eine ihm zuzuordnende Person.⁵¹⁸

a. Folgen: Unachtsamkeit und Selbstschutz des Prüfers

Ein erstes, aus der Selbstprüfung resultierendes Risiko für die Qualität der Abschlussprüfung ist, dass sich der Prüfer bei der Bildung seines Urteils ohne ausreichende Kontrolle auf die Richtigkeit seiner vorherigen Tätigkeit verlässt.⁵¹⁹ Sofern der betreffende Sachverhalt vom Prüfer nicht oder zumindest nicht unvoreingenommen untersucht wird, besteht die Gefahr, dass dieser einen eventuellen Fehler gar nicht bemerkt.⁵²⁰ Ein Unabhängigkeitsrisiko kann sich jedoch auch dann ergeben, wenn der Abschlussprüfer die Fehlerhaftigkeit des vorherigen Handelns erkennt. Denn in diesem Fall besteht das Risiko, dass der Prüfer den entdeckten Verstoß aus Selbstschutzgründen verschweigt anstatt sich in Widerspruch zu seinen früheren Feststellungen zu setzen.⁵²¹ Anlass dafür sind vor allem die drohenden nachteiligen Folgen eines negativen Prüfungsurteils, durch das der Prüfer eine unzureichende oder unrichtige Beratung einräumen müsste. Zu nennen sind hier z.B. der Mandatsverlust, ein beschädigter Ruf,

⁵¹⁶ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 9, Rn. 100.12 und S. 19 ff., Rn. 200.3-200.9. In den §§ 23 ff. BS WP/vBP wird jedes Risiko in einem eigenen Paragraphen definiert und mittels Fallgruppen konkretisiert.

⁵¹⁷ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 9, Rn. 100.12 (b).

⁵¹⁸ *Bormann*, BB 2002, 190 (191); *Winkeljohann/Scholz/Eibelshäuser*, DB 2012, 529 (532); *K. Müller*, S. 94; vgl. auch § 23a Abs. 2 BS WP/vBP.

⁵¹⁹ *Winkeljohann/Scholz/Eibelshäuser*, DB 2012, 529 (532); so wohl der Ansatz im IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 9, Rn. 100.12 (b).

⁵²⁰ *Petersen/Zwirner/Boecker* in HB BilanzR, S. 85 Rn. 13. In der Begründung zur BS WP/vBP, S. 62 wird dies als „fachliche Voreingenommenheit“ bezeichnet. *Quick*, DBW 2002, 622 (626) m.w.N. weist auf den Verlust der „notwendigen Distanz zum Prüfungsobjekt“ hin.

⁵²¹ *Winkeljohann/Scholz/Eibelshäuser*, DB 2012, 529 (532); *Ballwieser* in Lutter, S. 109; *K. Müller*, S. 94; *Petersen/Zwirner/Boecker* in HB BilanzR, S. 85 Rn. 13; Begründung zur BS WP/vBP, S. 62. Zu den beiden genannten Risikofolgen auch *BeckBilKomm/Schmidt*, § 319 Rn. 24.

aber auch Schadensersatzansprüche des Prüfungsmandanten.⁵²² In Anbetracht dieser Konsequenzen wird eine objektive Beurteilung der eigenen Beratung durch einen Abschlussprüfer alles in allem als unwahrscheinlich eingestuft.⁵²³

b. Wichtigste Aufgabe: Trennung zulässiger und unzulässiger Beratungsleistungen

Eine Selbstprüfungskonstellation, in der die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers beeinträchtigt wird, ergibt sich eindeutig, wenn der Prüfer oder eine Prüfungsgesellschaft „an der Führung der Bücher oder an der Aufstellung des zu prüfenden Jahresabschlusses“ in wesentlichem Umfang mitgewirkt haben. Denn in diesen Fällen besteht eine unmittelbare Einwirkung auf den später geprüften Abschluss.⁵²⁴ Auch die Anstellung eines Mitglieds des Prüfungsteams im Geschäftsführungsorgan des Mandanten oder in einer sonstigen Position, die eine bedeutende Einflussnahme auf den aktuellen Prüfungsgegenstand ermöglicht, wird unzweifelhaft als Selbstprüfungsrisiko angesehen.⁵²⁵ Komplizierter ist dagegen die Bewertung des Gefahrenpotenzials in Fällen nur mittelbarer Einwirkung auf den Jahresabschluss, etwa im Rahmen einer Beratung des Prüfungsmandanten in wirtschaftlichen, bilanz- oder steuerrechtlichen Angelegenheiten.⁵²⁶ Solange ein vollständiges Verbot von Beratungsleistungen neben der Abschlussprüfung vom Gesetzgeber abgelehnt wird, stellt die exakte Abgrenzung zwischen zulässiger und unzulässiger Beratung gegenüber dem geprüften Unternehmen deshalb die wichtigste Aufgabe zur Vermeidung von Selbstprüfungen dar.⁵²⁷ Dabei sollte genau abgewogen werden, ab wann dieses Risiko die Vorteile der Beratung, die z.B. darin liegen, dass der Prüfer einen der Prüfungsqualität zugute kommenden Einblick in die internen Abläufe und Geschäftspraktiken des Mandanten bekommt, überwiegt.⁵²⁸ Zu berücksichtigen ist

⁵²² *Bormann*, BB 2002, 190 (191).

⁵²³ *Baumbach/Hopt/Merkt*, HGB, § 319a Rn. 3.

⁵²⁴ Deshalb wird gemäß § 23a Abs. 3 S. 1, 2 BS WP/vBP in diesen Fällen die Besorgnis der Befangenheit unwiderleglich vermutet.

⁵²⁵ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 20, Rn. 200.5. Vgl. auch § 23a Abs. 5 S. 1 BS WP/vBP und § 319 Abs. 3 S. 1 Nr. 2 HGB. Als Beispiel für eine sonstige Position des Prüfers mit bedeutender Einflussnahmemöglichkeit ist etwa eine verantwortliche Mitwirkung in der Innenrevision des Mandanten zu nennen, vgl. § 23a Abs. 4 S. 1 BS WP/vBP und § 319 Abs. 3 S. 1 Nr. 3 b) HGB.

⁵²⁶ Das HGB und die BS WP/vBP nennen als solche mittelbaren Einwirkungen z.B. die Erbringung von Finanzdienstleistungen, versicherungsmathematischen Leistungen, Bewertungsleistungen sowie die Rechts- oder Steuerberatung. Diese Beratungsleistungen sind nicht generell, sondern nur unter bestimmten Voraussetzungen untersagt. Auf die Einzelheiten dieser Tatbestände wird in den nächsten Kapiteln ausführlich eingegangen.

⁵²⁷ *Bormann*, BB 2002, 190 (191). So auch *K. Müller*, S. 94.

⁵²⁸ Darauf hinweisend z.B. *Ring*, WPg 2002, 1345 (1348); *Polt/Winter*, WPg 2004, 1127; *Rödl*, DB 2011, Standpunkte S. 37 (38). *Quick*, DB 2011, Standpunkte S. 39 verweist darauf, dass gerade beim aktuellen risikoorientierten Prüfungsansatz die Kenntnis der Geschäftsprozesse des Mandanten ein besseres Verständnis der Prüfungsrisiken fördert.

schließlich, dass gewisse Beratungsleistungen, wie z.B. Korrekturhinweise zu festgestellten Fehlern der Rechnungslegung, Gegenstand jeder Abschlussprüfung sind.⁵²⁹

2. Eigeninteressen des Abschlussprüfers

Die Risiko von Eigeninteressen des Abschlussprüfers wird im IESBA-Code of Ethics konkretisiert als „die Gefährdung, dass finanzielle oder andere Interessen das fachliche Urteil oder das Verhalten des Berufsangehörigen in unangemessener Weise beeinflussen“.⁵³⁰ Solche Eigeninteressen entwickeln sich insbesondere in Konstellationen, in denen sich der Prüfer in einer besonderen Verbundenheit oder einem besonderen Abhängigkeitsverhältnis gegenüber dem Mandanten befindet. Zu einem Abhängigkeitsverhältnis wiederum kommt es in erster Linie aufgrund der bereits im letzten Kapitel angeschnittenen, finanziellen Abhängigkeit des Prüfers von dem geprüften Unternehmen.

a. Finanzielle Abhängigkeit vom Mandanten

Bereits aus der Tatsache, dass der Abschlussprüfer vom Mandanten ausgewählt und vergütet wird, ergibt sich ein gewisser „Grundkonflikt“ bei der Abschlussprüfung.⁵³¹ Denn der Prüfer erhält einerseits einen öffentlichen Auftrag, der ihm Unabhängigkeit, Objektivität und eine kritische Distanz zum Mandanten gebietet. Andererseits muss er als selbstständiger Unternehmer auf seine Umsätze und eine gute Beziehung zum Mandanten achten, was Anreize für eine gewisse Rücksichtnahme auf dessen Interessen schafft.⁵³² Verschärft wird diese grundsätzliche Spannung durch die Kombination mit der kurzen Dauer des Prüfungsmandats von nur einem Jahr sowie die höhere Lukrativität von Beratungsleistungen gegenüber der eigentlichen Prüfungsleistung. Hierdurch kann es zu einer „übermäßigen Umsatzabhängigkeit“ des Abschlussprüfers von einem Mandanten kommen, die eine Fortsetzung des Prüfungsmandats mitsamt den daran gekoppelten Beratungsaufträgen finanziell unerlässlich für den Prüfer macht.⁵³³ Die Folge ist, dass sich dieser eine zu kritische Haltung nicht mehr erlauben kann.⁵³⁴ In einer solchen Situation wird es einem Prüfer schwerfallen, sich dem Einfluss der Unternehmensleitung zu entziehen, sofern diese – etwa in Krisenzeiten – versucht, durch Drohun-

⁵²⁹ Zur Abgrenzung von Maßnahmen, „die nach ihrem Funktionszusammenhang Bestandteil der Prüfungstätigkeit sind“, auch Begründung zu § 23a Abs. 3 BS WP/vBP, S. 62.

⁵³⁰ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 9, Rn. 100.12 (a).

⁵³¹ V. Werder, DB 28/2012, Gastkommentar M1; Bormann, BB 2002, 190 (192).

⁵³² Schüppen, ZIP 2012, 1317 (1326 f.) unter Verweis auf Franz, WPg 2012, 227 (228).

⁵³³ Vgl. § 23 Abs. 1 Nr. 2 BS WP/vBP; IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 19, Rn. 200.4.

⁵³⁴ Müller 2006, S. 93 f.; Bormann, BB 2002, 190 (192). Vgl. auch IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 20, Rn. 200.4., Unterpunkt „Besorgnis einer Praxis über den möglichen Verlust eines bedeutenden Mandats“. Winkeljohann/Scholz/Eibelshäuser, DB 2012, 529 (532) verweisen darauf, dass gerade vor diesem Hintergrund eine langfristige Mandantenbindung beabsichtigt ist, der die Offenlegung von eigenen Fehlern entgegenstehen kann.

gen mit der Beendigung oder Reduzierung des Mandats, z.B. im Hinblick auf Beratungsleistungen, Einfluss auf die Prüfungstätigkeit zu nehmen.⁵³⁵

b. Sonstige finanzielle Eigeninteressen

Neben der finanziellen Abhängigkeit sind es z.B. „kapitalmäßige oder sonstige finanzielle Bindungen“ zwischen Prüfer und Mandanten sowie atypische, d.h. über den üblichen Geschäfts- und Lieferverkehr mit Dritten hinausgehende Leistungsbeziehungen zu Sonderkonditionen, die gemäß § 23 Abs. 1 BS WP/vBP finanzielle Eigeninteressen des Prüfers begründen können.⁵³⁶ So kann z.B. im Falle eines Anteilsbesitzes das Interesse des Prüfers an einer positiven Entwicklung seiner Beteiligung dessen Objektivität abträglich sein.⁵³⁷ Schließlich werden auch unbeglichene Kredit- bzw. Bürgschaftsforderungen sowie Honorarforderungen des Prüfers gegen den Mandanten in nicht unerheblichem Umfang als Auslöser finanzieller Eigeninteressen des Prüfers aufgeführt.⁵³⁸ Grund hierfür ist, dass die Abhängigkeit des Prüfers von der Zahlungsmoral und -fähigkeit des Mandanten in diesen Fällen immer weiter steigt, wodurch dem Prüfer wiederum die Aufdeckung von Unregelmäßigkeiten erschwert wird.⁵³⁹ Eine Ergänzung enthält schließlich der IESBA-Code of Ethics, der generell jede „ergebnisabhängige Vergütung in Bezug auf einen Prüfungsauftrag“ als Ursache für finanzielle Eigeninteressen aufführt und konsequent verbietet.⁵⁴⁰

c. Sonstige Eigeninteressen und Gefahr der Einschüchterung

Als Eigeninteressen sonstiger Art werden in § 23 Abs. 2 BS WP/vBP „Pflichtverletzungen aus vorangegangenen Prüfungen, sofern ein Verdeckungsrisiko besteht“ und „offene Rechtsstreitigkeiten über Regress- oder Gewährleistungsfragen aus früheren Aufträgen“ erwähnt. In der ersten Konstellation droht bei einem erheblichen Fehler, den nur der Prüfer selbst erkennt,

⁵³⁵ V. Werder, DB 28/2012, Gastkommentar M1; ähnlich Müller 2006, S. 93 f. Im IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 21, Rn. 200.8 werden diese Risiken gesondert der 5. Fallgruppe „Einschüchterung“ zugeordnet. Einer erfolgreichen Einschüchterung ist m.E. jedoch stets eine vorhandene Abhängigkeit aus anderen Gründen vorgeschaltet.

⁵³⁶ Atypisch i.S.d. § 23 Abs. 1 Nr. 3 BS WP/vBP sind insbesondere Geschäfte mit „begünstigenden Konditionen“, vgl. Begründung zur BS WP/vBP, S. 60. Im IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 19, Rn. 200.4 werden dagegen generell „bedeutende, enge Geschäftsbeziehungen zwischen einem Mitglied des Prüfungsteams und einem Prüfungsmandanten“ als Ursache für Eigeninteressen genannt.

⁵³⁷ K. Müller, S. 94 m.w.N.

⁵³⁸ § 23 Abs. 1 Nr. 4, 5 BS WP/vBP. Zur Beurteilung dieser Risiken Begründung zur BS WP/vBP, S. 60 f.

⁵³⁹ Bormann, BB 2002, 190 (192). Vgl. auch Begründung zur BS WP/vBP, S. 60 mit dem Hinweis, dass der Prüfer bei negativen Prüfungsfeststellungen mit nachteiligen Auswirkungen auf die Solvenz seines Schuldners rechnen muss.

⁵⁴⁰ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 20, Rn. 200.4 und S. 93, Rn. 290.225. Ebenso im Ergebnis ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 32, Ziffer B., 8.1. und nach deutschem Berufsrecht § 2 Abs. 2 Nr. 1 BS WP/vBP i.V.m. § 55 Abs. 1 S. 1 WPO.

dessen Unterdrückung angesichts der Haftungsfolgen.⁵⁴¹ Im zweiten Fall, in dem der Fehler auch dem Mandanten bekannt ist, kann im Einzelfall das Risiko gegeben sein, dass der Prüfungsmandant die notfalls gerichtliche Durchsetzung eventueller Ansprüche gegen den Prüfer als Druckmittel androht, sofern dieser gewisse Missstände im Prüfungsurteil aufdeckt.⁵⁴² Aufgrund der erhöhten Gefahr einer unangemessenen Einflussnahme auf den Prüfer besteht an dieser Stelle ein Zusammenhang zu dem Unabhängigkeitsrisiko der „Einschüchterung“, das EU-Kommission und IESBA als eigenständiges fünftes Risiko bewerten. Eine Einschüchterungsgefahr bedeutet laut IESBA-Code of Ethics, „dass ein Berufsangehöriger von objektivem Handeln abgehalten wird aufgrund von vermeintlichem oder tatsächlichem Druck, einschließlich von Versuchen einer unangemessenen Einflussnahme auf den Berufsangehörigen“.⁵⁴³

3. Persönliche Vertrautheit durch Nähebeziehungen zum Mandanten

Nach international einhelliger Auffassung setzt eine effiziente Kontrolle im Rahmen der Abschlussprüfung eine „hinreichende Distanz“ zwischen dem Abschlussprüfer und seinem Prüfungsmandanten voraus.⁵⁴⁴ Das dem entgegenstehende Unabhängigkeitsrisiko der persönlichen Vertrautheit wird in § 24 BS WP/vBP bezeichnet als „enge persönliche Beziehungen zu dem zu prüfenden, zu begutachtenden oder den Auftrag erteilenden Unternehmen, den Mitgliedern der Unternehmensleitung oder Personen, die auf den Prüfungsgegenstand Einfluss haben“. Der IESBA-Kodex erfasst darüber hinaus alle Fälle, in denen „ein Berufsangehöriger aufgrund einer langen oder engen Beziehung zu einem Mandanten oder Arbeitgeber dessen Interessen zu wohlwollend gegenübersteht oder dessen Tätigkeiten zu viel Akzeptanz entgegenbringt.“⁵⁴⁵ Erfasst werden hier also nicht nur persönliche, sondern auch sonstige, insbesondere geschäftliche Nähebeziehungen.⁵⁴⁶ Zu unterscheiden ist stets, ob nur ein gewisses Vertrauensverhältnis vorliegt, das der Abschlussprüfung durchaus förderlich sein kann, oder

⁵⁴¹ Begründung zu § 23 Abs. 2 Nr. 1 BS WP/vBP, S. 61. Der IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 20, Rn. 200.4 erweitert die Verdeckungsgefahr, wenn der Fehler von einem anderen Mitglied der Prüfungspraxis entdeckt wird.

⁵⁴² Begründung zu § 23 Abs. 2 Nr. 2 BS WP/vBP, S. 61. Für die Beurteilung des Risikos kommt es „auf die Art der erhobenen Vorwürfe, ihre Substantiierung sowie den Umfang der etwaigen Nachteile für den WP/vBP“ an. Die bestehende Anhängigkeit eines Rechtsstreits oder gar dessen Erledigung verringern die Möglichkeit für den Mandanten, Einfluss auf den Prüfer zu nehmen. Das IESBA hingegen sieht in der Androhung eines Rechtsstreits ein Risiko der Einschüchterung, IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 21, Rn. 200.8.

⁵⁴³ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 9, Rn. 100.12 (e). Auch im Gesetzentwurf zum BilReG, BT-DS 15/3419, S. 38 wird dieses Risiko als eigenständiges Hauptrisiko ausgemacht.

⁵⁴⁴ *Kremer* in Kodex-Kommentar, Rn. 1343.

⁵⁴⁵ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 9, Rn. 100.12 (d).

⁵⁴⁶ Für konkrete Beispiele von Nähebeziehungen vgl. IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 20 f., Rn. 200.7; Begründung zu § 24 BS WP/vBP, S. 68 f.

ob eine als problematisch erachtete enge Nähebeziehung besteht, die sich nachteilig auf die Prüfungsqualität auswirken kann.⁵⁴⁷

a. Familiäre und persönliche Nähebeziehungen

Die erste Fallgruppe der engen persönlichen Beziehung und Vertrautheit, besteht in erster Linie aus verwandtschaftlichen oder freundschaftlichen Beziehungen von Personen auf Prüfer- und Mandantenseite, sofern diese von gewisser Bedeutung sind.⁵⁴⁸ Auf Seiten des Prüfers können dabei auch solche Beziehungen relevant sein, die nicht dieser selbst, sondern ein naher Angehöriger zum Mandanten unterhält.⁵⁴⁹ Der IESBA-Kodex nennt als Beispiele übermäßiger persönlicher Nähebeziehungen, dass „ein Angehöriger der nahen oder engen Familie eines Mitglieds des Auftragssteams“ dem Geschäftsführungs- oder Aufsichtsorgan des Mandanten angehört oder eine sonstige Anstellung mit bedeutendem Einfluss auf den Prüfungsgegenstand innehat.⁵⁵⁰ In allen Konstellationen persönlicher Nähebeziehungen bedarf es einer Beurteilung anhand des jeweiligen Gesamtbildes, ob diese erheblich ist, also zu einem übermäßigen Vertrauen mit Folgen für die Urteilsbildung des Abschlussprüfers führen kann. Neben der Dauer und Intensität der Nähebeziehung – hier ist z.B. Verwandtschaft von Freundschaft oder etwa bloßer Vereinsmitgliedschaft abzugrenzen – kommt es dafür auch auf die Position der nahe stehenden Person im Unternehmen des Mandanten und deren Einfluss auf den Prüfungsgegenstand an.⁵⁵¹

b. Sonstige Nähebeziehungen

Als sonstige, eher beruflich oder geschäftlich bedingte Nähebeziehungen lassen sich z.B. langjährige, enge Prüfungs- oder Beratungsbeziehungen sowie die frühere Mitgliedschaft eines Abschlussprüfers im Leitungs- oder Kontrollorgan des Prüfungsmandanten aufführen.⁵⁵² Gleiches gilt für den umgekehrten Fall des Wechsels eines verantwortlichen Prüfungspartners oder von sonstigen Mitarbeitern der Prüfungspraxis zum Mandanten.⁵⁵³ Auch durch solche Gegebenheiten können besondere Vertrauensverhältnisse zur Unternehmensleitung des Mandanten mit der ungewünschten Folge entstehen, dass der Abschlussprüfer bei seiner Tätigkeit

⁵⁴⁷ Doralt in FS Brogyányi, S. 415.

⁵⁴⁸ Müller m.w.N., 2006, S. 95; Bormann, BB 2002, 190 (193).

⁵⁴⁹ Begründung zu § 24 BS WP/vBP, S. 68.

⁵⁵⁰ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 20 f., Rn. 200.7.

⁵⁵¹ Begründung zu § 24 BS WP/vBP, S. 68 f.

⁵⁵² K. Müller, S. 95 m.w.N. Auch Quick, DBW 2002, 622 (626) weist auf das infolge der Prüfung entstehende besondere Vertrauensverhältnis zwischen Prüfer und Mandant hin.

⁵⁵³ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 21, Rn. 200.7. Dort wird außerdem „die Annahme von Geschenken oder Begünstigungen von einem Mandanten durch einen Berufsangehörigen, sofern deren Gegenwert nicht unbeachtlich oder belanglos ist“ als Fall der persönlichen Vertrautheit genannt. Dies ist m.E. jedoch weniger ein Fall von Nähebeziehung, sondern eher ein Fall der Einflussnahme auf Prüfer mit der Folge der Parteilichkeit.

„etwas weniger genau hinsieht“.⁵⁵⁴ Dies wiederum kann unabsichtlich geschehen, wie im Falle der sogenannten Betriebsblindheit, aber auch vorsätzlich, etwa wenn Prüfer und Leitungsorgane des Mandanten ihre eigenen Interessen auf Kosten der aufklärungsbedürftigen Interessengruppen verfolgen.⁵⁵⁵ Entscheidend für die Beurteilung, ob eine noch zulässige persönliche Vertrautheit oder bereits eine unabhängigkeitsgefährdende Nähebeziehung vorliegt, ist auch hier das jeweilige Gesamtbild, unter Berücksichtigung von Art und Intensität der Beziehung.⁵⁵⁶ So ist etwa der Wechsel eines verantwortlichen Prüfers selbst in eine Führungsposition bei einem Mandanten von öffentlichem Interesse gemäß § 43 Abs. 3 WPO ausdrücklich für zwei Jahre nach Beendigung der Prüfungstätigkeit untersagt. Wechseln hingegen Mitarbeiter des Prüfers, müssen deren bisherige Position, die neue Stellung beim Mandanten und andere die Umstände, wie die Zeit zwischen Beendigung und Neuaufnahme der Tätigkeiten im Einzelfall bewertet werden.⁵⁵⁷

4. Die Parteilichkeit des Abschlussprüfers

Eine Parteilichkeit des Abschlussprüfers entsteht vorrangig, wenn es in besonderem Maße zu einem Interessengleichlauf oder -widerspruch zwischen Prüfer und geprüfter Gesellschaft kommt. In § 23b BS WP/vBP und dem IESBA-Code of Ethics wird deshalb auch nicht der Begriff der „Parteilichkeit“, sondern ausschließlich der „Interessenvertretung“ verwendet. Eine solche Interessenvertretung setzt voraus, dass der Prüfer neben der Abschlussprüfung einseitig und nachhaltig für oder gegen das geprüfte Unternehmen eintritt. Im Ergebnis findet hierdurch eine „Subjektivierung“ statt, bei der sich der Prüfer – in für die Abschlussprüfung nachteiliger Weise – die Interessen seines Mandanten, v.a. von dessen Management, zu eigen macht.⁵⁵⁸ Schließlich kann sich die Parteilichkeit, also eine fehlende Unvoreingenommenheit des Abschlussprüfers, auch durch die erfolgreiche Einflussnahme des Mandanten auf den Prüfer ergeben.

a. Interessengleichlauf mit dem Mandanten

Voraussetzung für einen unzulässigen Interessengleichlauf ist laut IESBA-Code of Ethics, dass sich der Prüfer „derart für eine Position eines Mandanten oder Arbeitgebers einsetzt, dass seine Objektivität beeinträchtigt wird“.⁵⁵⁹ Als Auslöser für einen solchen Interessengleichlauf

⁵⁵⁴ *Kremer* in Kodex-Kommentar, Rn. 1342.

⁵⁵⁵ *Doralt* in FS Brogyányi, S. 415. Der Prüfer verfolgt dabei das Ziel einer langfristigen Zusammenarbeit.

⁵⁵⁶ *Petersen/Zwirner/Boecker* in HB BilanzR, S. 85 Rn. 15.

⁵⁵⁷ Begründung zu § 24 BS WP/vBP, S. 68 f.

⁵⁵⁸ *Winkeljohann/Scholz/Eibelshäuser*, DB 2012, 529 (530); *Leffson*, S. 83 f. leitet dies aus dem entstehenden Vertrauensverhältnis ab.

⁵⁵⁹ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 9, Rn. 100.12 (c).

werden insbesondere die außergerichtliche Beratung sowie gerichtliche Vertretung des Mandanten genannt.⁵⁶⁰ Anders als der IESBA-Kodex nimmt § 23b Abs. 2 BS WP/vBP jedoch – in Übereinstimmung mit den Grundsätzen des § 2 Abs. 2 und 3 WPO – die außergerichtliche Rechts- und Steuerberatung von vornherein ausdrücklich als Ursache für einen die prüferische Unabhängigkeit gefährdenden Interessengleichlauf aus.⁵⁶¹ Als risikoreich eingestuft werden in § 23b Abs. 2 BS WP/vBP dagegen das Betreiben von Werbung sowie der Vertrieb von Produkten für den Mandanten, da es hierdurch zu einer Verflechtung von Honorar- und Gewinninteressen kommen kann.⁵⁶² Ebenfalls in diesem Zusammenhang wird die Funktion oder das Auftreten des Prüfers als Generalbevollmächtigter des Prüfungsmandanten erwähnt.⁵⁶³

b. Interessengegensatz zum Mandanten

Ein Interessenwiderspruch zum Mandanten kann gemäß § 23b Abs. 3 BS WP/vBP entstehen „bei einseitiger und nachhaltiger Wahrnehmung von gegen das Unternehmen gerichteten Interessen Dritter oder von Treuhandfunktionen im Auftrag von einzelnen Gesellschaftern in einem solchen Unternehmen“. Eine treuhänderische Tätigkeit zugunsten aller Gesellschafter ist hingegen genauso unschädlich wie sogenannte ergänzende Kontrolltätigkeiten im Auftrag bzw. mit der Zustimmung aller Gesellschafter.⁵⁶⁴

c. Einflussnahmen durch den Mandanten

Ein Fall unzulässiger Einflussnahme sind insbesondere die bereits erwähnten Fälle der „Einschüchterung“. Gedroht werden kann dem Prüfer z.B. mit der vollständigen Kündigung eines Mandats, mit der anderweitigen Vergabe von Beratungsleistungen oder mit einem Rechtsstreit, sofern er Missstände der Rechnungslegung offenlegt. Auch die Bedrängung des Prüfers, den Prüfungsumfang zum Zweck von Kosteneinsparungen in unzulässiger Weise einzuschränken, ist an dieser Stelle zu nennen.⁵⁶⁵ Ein unzulässiger Einfluss erfolgt m.E. schließlich

⁵⁶⁰ Bormann, BB 2002, 190 (193). Vgl. auch IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 20 Rn. 200.6.

⁵⁶¹ BeckBilKomm/Schmidt§ 319 Rn. 25.

⁵⁶² Der IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 20 Rn. 200.6 nennt genereller die „Förderung der Anteile an einem Abschlussprüfungsmandanten durch die Praxis“.

⁵⁶³ Petersen/Zwirner/Boecker in HB BilanzR, S. 85 Rn. 14; BeckBilKomm/Schmidt§ 319 Rn. 25. So auch Begründung zu § 23b Abs. 2 BS WP/vBP, S. 68. Denn schon durch das bloße Auftreten als Generalbevollmächtigter wird für Dritte der Eindruck einer besonders engen beruflichen Verflechtung zwischen dem Prüfer und dem Mandanten vermittelt.

⁵⁶⁴ Begründung zu § 23b Abs. 3 BS WP/vBP, S. 68. Als ergänzende Kontrolltätigkeiten gelten z.B. die Überprüfung der Verwendung von eingezahlten Geldern.

⁵⁶⁵ Im IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 21, Rn. 200.8 gehören diese Beispiele allesamt zur „Einschüchterung“.

auch durch die „Annahme von Geschenken oder Begünstigungen von einem Mandanten“ seitens des Prüfers, sofern diese von einem gewissen Wert sind.⁵⁶⁶

III. Schutzmaßnahmen

In unmittelbarem Zusammenhang mit den vorgenannten Risiken für die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers sind die sowohl in der europäischen als auch der nationalen Gesetzgebung geregelten Schutzmaßnahmen zu nennen. Diese können in bestimmten, jedoch nicht allen Gefährdungssituationen zu einer Abschwächung bzw. Beseitigung bestehender Unabhängigkeitsrisiken auf ein hinnehmbares Maß führen.⁵⁶⁷ Nach Artikel 22 Abs. 2 AP-RL dürfen Abschlussprüfer oder Prüfungsgesellschaften beispielsweise bei der Gefahr der Selbstprüfung oder von Eigeninteressen die Abschlussprüfung nicht durchführen, „wenn die Risiken im Vergleich zu den ergriffenen Schutzmaßnahmen so bedeutsam (sind), dass ihre Unabhängigkeit gefährdet wird“.⁵⁶⁸

1. Nationale und internationale Definitionen

Das Verständnis des Begriffs der „Schutzmaßnahmen“, englisch „Safeguards“, ist international weitestgehend einheitlich. Die EU-Kommission hat in Ziffer 4 der Empfehlung vom 16. Mai 2002 verschiedene Schutzmaßnahmen aufgeführt. Diese dienen dazu, „Risiken für die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers abzuschwächen oder auszuräumen.“ Folglich wirken sich „das Bestehen und die Wirksamkeit der Schutzmaßnahmen (...) auf die Höhe des Risikos aus.“⁵⁶⁹ Noch etwas präziser ist die Definition im IESBA-Code of Ethics als „Handlungen oder andere Maßnahmen, die Gefährdungen beseitigen oder auf ein vertretbares Maß abschwächen können“.⁵⁷⁰ Denn wichtig ist, dass Schutzmaßnahmen ein Risiko nicht beseitigen müssen, sondern auch auf einen hinnehmbaren Umfang reduzieren können. Besonders ausführlich, vor allem auch im Hinblick auf den Bewertungsmaßstab der Unabhängigkeitsrisiken, ist § 22 Abs. 1 S. 1 BS WP/vBP. Dort werden Schutzmaßnahmen zusammengefasst als „Maßnahmen oder Verfahren, die geeignet sind, eine Gefährdung der Unbefangenheit (...) soweit abzuschwächen, dass aus Sicht eines verständigen Dritten die Gefährdung insgesamt als unwesentlich zu beurteilen ist.“

⁵⁶⁶ Im IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 21, Rn. 200.7 wird dies hingegen als Fall der „persönlichen Vertrautheit“ eingeordnet.

⁵⁶⁷ Für die Frage, ob durch Schutzmaßnahmen die Unabhängigkeit des Prüfers wiederhergestellt werden kann, kommt es auf die Einteilung in absolute und relative Befangenheitsgründe an. Dazu ausführlich später.

⁵⁶⁸ ABl. EU Nr. L 157 vom 9.6.2006, S. 97.

⁵⁶⁹ ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002; S. 25, Ziffer 4.

⁵⁷⁰ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 9, Rn. 100.13. Zum Anwendungsfall der Schutzmaßnahmen ausführlich Rn. 100.2 (c).

2. Struktur und Arten von Schutzmaßnahmen

Überaus unterschiedlich sind die verschiedenen Rechtsquellen hingegen in der Ausführlichkeit der Auflistung konkreter Schutzmaßnahmen und deren Einordnung in bestimmte Kategorien. In dem nicht abschließenden Katalog des § 22 BS WP/vBP selbst unterbleibt eine systematische Einteilung vollständig. Aus der Begründung zur Berufssatzung geht jedoch hervor, dass dort nur solche Schutzmaßnahmen aufgeführt werden, die der Prüfer selbst zur Reduzierung einer bereits existenten Gefahr treffen kann und muss.⁵⁷¹ In der EU-Empfehlung von 2002 werden die verschiedenen Schutzmaßnahmen dagegen in die Kategorien „Schutzmaßnahmen der geprüften Unternehmen“, „Qualitätssicherung“ und „die allgemeinen Schutzmaßnahmen des Abschlussprüfers“ eingeteilt.⁵⁷² Hieraus wird ersichtlich, dass die Maßnahmen teilweise vom Prüfungsmandanten, teilweise aber auch vom Abschlussprüfer selbst implementiert werden müssen. Aus Sicht des IESBA lassen sich die Schutzmaßnahmen in zwei allgemeine Kategorien einordnen. Die erste Kategorie von Schutzmaßnahmen sind solche, „die durch den Berufsstand, durch Gesetz oder andere Rechtsvorschriften geschaffen sind.“ Die zweite Kategorie sind solche „im Arbeitsumfeld“ des Prüfers, also regelmäßig Schutzmaßnahmen, die vom Prüfer bzw. der Prüfungspraxis ergriffen werden können bzw. müssen.⁵⁷³ Daneben existieren zwar auch Schutzmaßnahmen, die seitens des Prüfungsmandanten ergriffen werden können. Aus Sicht des IESBA ist jedoch bei solchen Maßnahmen des Mandanten zu beachten, dass sie für sich allein genommen einen in seiner Unabhängigkeit gefährdeten Prüfer nicht entlasten können.⁵⁷⁴

a. Schutzmaßnahmen, die von außen vorgegeben werden

Um eine sinnvolle thematische Ordnung der Schutzmaßnahmen herzustellen, erscheint es insgesamt angebracht, eine Aufteilung vorzunehmen in Schutzmaßnahmen, die dem Prüfer von außen – also rechtlich – vorgegeben sind, solche, die dem Prüfer bzw. der Prüfungspraxis selbst obliegen, und solche, die der Prüfungsmandant vornehmen kann. Zu der ersten Kategorie zählen dabei nach dem IESBA-Verhaltenskodex u.a. die beruflichen Zulassungsvoraussetzungen, die einzuhaltenden beruflichen Standards sowie berufs- und aufsichtsrechtliche Überwachungs- und Disziplinarmaßnahmen für Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungs-

⁵⁷¹ § 22 BS WP/vBP bezieht sich deshalb nicht auf präventive Schutzmaßnahmen zur Vermeidung einer Gefahr, wie die Ablehnung des Prüfungsauftrags. Im Hinblick auf alle sonstigen Schutzmaßnahmen orientiert sich die Berufssatzung jedoch ausdrücklich an der EU-Empfehlung 2002/590/EG, sofern nicht das HGB strengere Anforderungen enthält. Vgl. dazu Begründung zu § 22 BS WP/vBP, S. 57 f.

⁵⁷² ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 25 ff, Ziffern 4.1., 4.2. und 4.3.

⁵⁷³ Vgl. IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 9 f., Rn. 100.13-100.16. Nach Rn. 100.16 gibt es auch Schutzmaßnahmen, die sowohl vom Arbeitgeber als auch vom Berufsstand oder einer Regulierungsbehörde betrieben werden können, z.B. ein effektives Beschwerdesystem in Bezug auf berufsunwürdiges und pflichtwidriges Verhalten.

⁵⁷⁴ Ebenda, S. 24, Rn. 200.14 f.

gesellschaften. Auch die externe Überprüfung der Tätigkeiten eines Prüfers durch gesetzlich dazu ermächtigte Behörden oder sonstige Dritte wird dieser Kategorie zugeordnet.⁵⁷⁵

b. Schutzmaßnahmen durch den Abschlussprüfer selbst

Auch im Hinblick auf die Schutzmaßnahmen, die vom Abschlussprüfer selbst unternommen werden können, enthält der IESBA-Code of Ethics unter der Bezeichnung „Schutzmaßnahmen im Arbeitsumfeld“ eine detaillierte Auflistung.⁵⁷⁶ Dementsprechend kann weitestgehend an die Ausführungen im Kodex angeknüpft werden, mit Ausnahme einiger punktueller Ergänzungen durch die EU-Empfehlung bzw. die Berufssatzung der Wirtschaftsprüfer. Mit den Schutzmaßnahmen im Arbeitsumfeld des Prüfers werden im IESBA-Kodex eine Vielzahl an verschiedenen Maßnahmen erfasst, die abhängig von der jeweiligen Gefährdungssituation sind.⁵⁷⁷ Diese lassen sich aus Sicht des IESBA wiederum in die Unterkategorien „praxisweite Schutzmaßnahmen“ und „auftragsspezifische Schutzmaßnahmen“ untergliedern.⁵⁷⁸

aa. Allgemeine praxisweite Schutzmaßnahmen

„Praxisweite Schutzmaßnahmen“ umfassen nach dem IESBA-Kodex z.B. eine Praxisführung, die die Bedeutung der Einhaltung allgemeiner Berufspflichten⁵⁷⁹ hervorhebt sowie die Einführung eines ausreichend dokumentierten internen Qualitätssicherungssystems.⁵⁸⁰ Dieses umfasst die Erstellung interner Regelungen zur Feststellung, Beurteilung und Beseitigung bzw. Abschwächung bestehender Unabhängigkeitsrisiken und zur Einhaltung sonstiger Berufspflichten sowie deren laufende Aktualisierung. Auch die Bekanntmachung der Regelungen unter den Mitarbeitern, z.B. mittels Durchführung entsprechender Schulungs- und Ausbildungsmaßnahmen, sowie Disziplinarmaßnahmen bei Verstößen gegen die geltenden Berufspflichten und -standards unterfallen diesem System. Schließlich ist intern auf eine personelle Trennung zwischen den Teammitgliedern für Prüfungs- und Nichtprüfungsleistungen

⁵⁷⁵ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 10, Rn. 100.14. In der EU-Empfehlung zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers werden derartige Kontrollmaßnahmen unter Punkt 4.2 „Qualitätssicherung“ (S. 26) als externe Qualitätssicherungssysteme zusammengefasst.

⁵⁷⁶ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 10, Rn. 100.15.

⁵⁷⁷ Rn. 100.15 verweist deshalb auf die speziellen Ausführungen in den Teilen B und C.

⁵⁷⁸ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 22 ff., Rn. 200.11-200.15 mit einer Vielzahl von Beispielen.

⁵⁷⁹ Die allgemeinen Berufspflichten sind die Integrität, Objektivität, Fachkompetenz und Sorgfalt, Verschwiegenheit und ein berufswürdiges Verhalten des Wirtschaftsprüfers, vgl. IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 7, Rn. 100.5. An die allgemeinen Vorgaben zu den Schutzmaßnahmen wird jedoch bei den Regelungen zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, die in Rn. 290.1-290.500 geregelt sind, ausdrücklich angeknüpft.

⁵⁸⁰ Wörtlich ist von „Regelungen und Verfahren zur Einführung und Überwachung der Qualitätssicherung bei Aufträgen“ die Rede. Die interne Qualitätssicherung ist zu unterscheiden von der externen Qualitätssicherung; vgl. dazu ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 26, Ziffer A., 4.2 und 4.3.2. bzw. S. 37, Ziffer B., 4.

zu achten und deren gegenseitige Einflussnahme zu unterbinden.⁵⁸¹ Im Katalog des § 22 S. 2 BS WP/vBP wird dazu die Einrichtung sogenannter Firewalls durch den Wirtschaftsprüfer empfohlen.⁵⁸² Zu den vom Prüfer selbst einzurichtenden „allgemeinen Schutzmaßnahmen“ gehört es nach der EU-Empfehlung von 2002 außerdem, dass sich die Stimmrechtsmehrheit an einer Prüfungsgesellschaft bei Personen liegt, „die innerhalb der Europäischen Union zur Durchführung von Pflichtprüfungen befugt sind“.⁵⁸³

bb. Spezielle auftragsspezifische Schutzmaßnahmen

Der zweiten Unterkategorie der „auftragsspezifischen Schutzmaßnahmen“ gehören solche Maßnahmen an, die im Einzelfall, abhängig von dem jeweiligen Prüfungsmandat, ergriffen werden können. Als Beispiele hierfür werden im IESBA-Kodex zunächst die Beratung mit dem Überwachungsorgan des Mandanten, die Offenlegung der Honorare diesem gegenüber und eine Rotation der in leitender Funktion tätigen Mitglieder des Prüfungsteams genannt.⁵⁸⁴ Die weiterhin aufgelisteten Schutzmaßnahmen beziehen sich dann überwiegend auf Konstellationen, in denen der Abschlussprüfer zugleich in beratender Funktion für den Mandanten tätig wird. Zu diesen, auch im weiteren Verlauf des Kodex immer wieder relevanten Schutzmaßnahmen zählen etwa die interne Kontrolle von Prüfungs- bzw. Nichtprüfungsleistungen durch Mitarbeiter der Prüfungspraxis, die zuvor nicht in die jeweilige Tätigkeit involviert gewesen sind, sowie die Bereitschaft des Prüfers zu einer Beratung mit unabhängigen Dritten. Neben den zuständigen Aufsichtsbehörden kommen laut IESBA z.B. auch externe Berufsangehörige, die nicht der eigenen Prüfungspraxis angehören, als solch unabhängige Dritte in Betracht.⁵⁸⁵ Die Beispiele der Schutzmaßnahmen in § 22 S. 2 BS WP/vBP, deren Durchführung in Abhängigkeit vom jeweiligen Prüfungsmandanten geschieht, entsprechen weitestgehend den Ausführungen des IESBA-Kodex und gehen nicht über diese hinaus.⁵⁸⁶

⁵⁸¹ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 22 f., Rn. 200.12. Die vorgenannten Punkte werden in der EU-Empfehlung 2002/590/EG nahezu inhaltsgleich unter dem Stichpunkt „internes Sicherheitssystem“ zusammengefasst, welches jeder Abschlussprüfer zum Schutz seiner Unabhängigkeit einrichten und unterhalten sollte; ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 26, Ziffer 4.3.2.

⁵⁸² § 22 S. 2 Nr. 6 BS WP/vBP. Damit gemeint sind „personelle und organisatorische Maßnahmen, durch die sichergestellt wird, dass Informationen aus der zusätzlichen Tätigkeit, die zu einer Befangenheit als Abschlussprüfer führen können, den für die Abschlussprüfung Verantwortlichen nicht zur Kenntnis gelangen“.

⁵⁸³ ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 26, Ziffer 4.3.1.

⁵⁸⁴ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 23, Rn. 200.13.

⁵⁸⁵ Ebenda.

⁵⁸⁶ Vgl. § 22 S. 2 Nr. 1-5 BS WP/vBP und die Ausführungen dazu in Begründung zur BS WP/vBP, S. 58.

c. Schutzmaßnahmen des Prüfungsmandanten

Zu den „Schutzmaßnahmen des geprüften Unternehmens“, von deren Existenz sich der Prüfer im eigenen Interesse überzeugen sollte, gehört nach der EU-Empfehlung, dass der Abschlussprüfer nicht von der Geschäftsleitung bestellt wird und sämtliche Prüfungs- und Nichtprüfungsleistungen, falls vorhanden, durch ein Kontrollorgan überprüft werden.⁵⁸⁷ Im IESBA-Kodex wird darüber hinaus vorgebracht, dass neben Prüfungsaufträgen auch Nichtprüfungsleistungen in einem objektiven Auswahlverfahren vergeben werden sollten. Schließlich ist durch eine funktionierende Corporate Governance-Struktur des Mandanten sicherzustellen, dass sämtliche Dienstleistungen, die eine Prüfungspraxis für das geprüfte Unternehmen erbringt, angemessen beaufsichtigt und kommuniziert werden.⁵⁸⁸

⁵⁸⁷ ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 25 f., Ziffer A., 4. In der EU-Empfehlung sollen unter Punkt 4.1. „Schutzmaßnahmen des geprüften Unternehmens“, Unterpunkt 4.1.2 „Beteiligung des Kontrollorgans“ (S. 25 f.) weitere Schutzmaßnahmen, speziell durch Unternehmen des öffentlichen Interesses erfolgen. Die schriftliche Mitteilung des Gesamthonorarbetrags sowie sämtlicher unabhängigkeitsgefährdender Beziehungen zum Mandanten und der dagegen getroffenen Schutzmaßnahmen erfolgen jedoch, ebenso wie eine schriftliche Unabhängigkeitserklärung, durch den Abschlussprüfer, sodass auf eine Darstellung an dieser Stelle verzichtet wird.

⁵⁸⁸ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 24, Rn. 200.15.

H. Internationale Anforderungen an die Unabhängigkeit der Abschlussprüfer

Die Erkenntnis, dass ein gewisses Mindestniveau an Prüfungsqualität in den Mitgliedsstaaten einheitliche Standards, nicht nur im Hinblick auf die fachliche Befähigung, sondern auch im Hinblick auf die Unabhängigkeit der Abschlussprüfer erfordert, besteht in der Europäischen Union bzw. ihren Vorgängerinstitutionen bereits seit langer Zeit. Eine erstmalige konsequente Umsetzung dieses Vorhabens erfolgte durch die sogenannte „erste Abschlussprüferrichtlinie“ vom 10. April 1984.⁵⁸⁹ Auf eine vertiefte Darstellung dieser längst in das deutsche Recht implementierten Richtlinie wird in der vorliegenden Arbeit verzichtet.⁵⁹⁰ Stattdessen soll der Fokus auf der internationalen und nationalen Gesetzgebung zum Thema der Unabhängigkeit ab dem Jahr 2002 liegen. Denn angesichts der Vielzahl an Bilanzfälschungskandalen und Unternehmensinsolvenzen zu Beginn des letzten Jahrzehnts und der stetig voranschreitenden Globalisierung im Rechnungswesen, wurden die Vorschriften zur Corporate Governance und zur Abschlussprüfung ab dieser Zeit weltweit einer grundlegenden Überprüfung unterzogen.⁵⁹¹ Ein Kernthema der infolge dessen erlassenen, internationalen Gesetzgebungsmaßnahmen, die letztendlich alle der Wiederherstellung des Vertrauens der Öffentlichkeit in die Kapitalmärkte dienen, war und ist die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers.⁵⁹² Die vorliegende Bearbeitung wird sich dabei schwerpunktmäßig der Untersuchung der Gesetzeslage in der Europäischen Union und in Deutschland widmen. Für deren Verständnis jedoch soll zuvor ein kurzer Überblick über den Sabarnes-Oxley Act gegeben werden, der eine Vorreiterrolle für sämtliche nachfolgenden Gesetzesvorhaben in Europa spielte.⁵⁹³

I. Der Sabarnes-Oxley Act of 2002 (SOA)

Der Sabarnes-Oxley Act of 2002 (SOA)⁵⁹⁴, der am 25. Juli 2002 vom US-Kongress verabschiedet wurde und fünf Tage später in Kraft trat, stellt für den Berufsstand der Wirtschaftsprüfer in den USA die wohl wichtigste gesetzgeberische Maßnahme der letzten Jahre dar. Das Gesetz stellt die gesetzgeberische Reaktion der Vereinigten Staaten auf die Folgen der Unternehmenspleiten mehrerer großer Unternehmen, wie beispielsweise Enron und Worldcom,

⁵⁸⁹ Achte Richtlinie 84/253/EWG des Rates vom 10.4.1984 aufgrund von Art. 54 Absatz 3 Buchstabe g) des Vertrags über die Zulassung der mit der Pflichtprüfung der Rechnungslegungsunterlagen beauftragten Personen (sog. achte gesellschaftsrechtliche Richtlinie), ABl. L 126 vom 12.5.1984, S. 20-26. Die Richtlinie enthielt neben bestimmten Mindestvoraussetzungen an die Zulassung zum Abschlussprüfer (Art. 2-22) u.a. auch Vorschriften zur beruflichen Sorgfalt und Unabhängigkeit (Art. 23-27). Dazu *N. Kessler* in Saenger/Aderhold/Lenkaitis/Speckmann, Handels- und GesR, § 8 Rn. 142.

⁵⁹⁰ Eine Auflistung der gesamten EU-Gesetzgebung zur Abschlussprüfung bis 1996 findet sich in KOM(96) 338, S. 6-8, Rn. 2.1-2.10.

⁵⁹¹ *Füser/Wader/Fischer* in HB BilMoG, S. 605.

⁵⁹² Vgl. Gesetzentwurf BilReG BT-DS 15/3419, S. 27; m.w.N. *Frings*, WPg 2006, 821.

⁵⁹³ *Schmidt*, BB 2003, 779; *Lenz*, BB 2002, 2270.

⁵⁹⁴ Der Gesetzestext ist abrufbar unter: <http://www.sec.gov/about/laws/soa2002.pdf>.

dar.⁵⁹⁵ Die Regelungen des SOA richten sich einerseits an die Mitglieder der Leitungsorgane von Unternehmen, die bei der US-Börsenaufsicht, der SEC, registriert sind, und andererseits an deren Abschlussprüfer.⁵⁹⁶ „Title II – Auditor Independence“, der die Abschnitte (Sections, Sec.) 201-209 umfasst, sieht dabei eine Vielzahl erheblicher Regulierungen vor, die sich auf die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers beziehen. Die einzelnen, nachfolgend dargestellten Vorgaben wurden in den letzten Jahren z.T. weiter verschärft und ausgeweitet.⁵⁹⁷ In Bezug auf die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers erfolgte eine Konkretisierung der Vorgaben des SOA durch die bereits im letzten Kapitel erwähnte Rechtsverordnung (Final Rule) der SEC vom 23. Januar 2003.⁵⁹⁸

1. Geltungsbereich des SOA

Als nationale Vorschriften entfalten der SOA und die von der SEC verabschiedeten Ausführungsregelungen für deutsche Abschlussprüfer keine unmittelbare Bindungswirkung.⁵⁹⁹ Jedoch gelten die Vorschriften nach Section 106 (a) (1) SOA für sämtliche Unternehmen, deren Wertpapiere an einer US-Börse gehandelt werden sowie für deren Abschlussprüfer.⁶⁰⁰ Unerheblich ist dabei, ob das betroffene Unternehmen seinen Sitz in den USA oder im Ausland hat.⁶⁰¹ Sofern also ein deutscher Abschlussprüfer bzw. eine deutsche Prüfungsgesellschaft ein Unternehmen prüft, das bereits an einer US-Börse registriert ist oder eine solche Registrierung anstrebt, sind die Bestimmungen des SOA auch von diesen einzuhalten. Gleiches kann auch im Falle der Prüfung von deutschen Tochterunternehmen solcher Unternehmen gelten. Denn gemäß Section 106 (a) (2) SOA sind die Aufsichtsbehörden auch dann berechtigt, ausländische Prüfer zur Einhaltung der nationalen Standards zu verpflichten, wenn diese eine wesentliche Funktion im Zusammenhang mit der Abschlussprüfung einer US-börsennotierten Muttergesellschaft übernehmen.⁶⁰² Für die Beurteilung der wesentlichen Funktion kommt es nicht

⁵⁹⁵ *Füser/Wader/Fischer* in HB BilMoG, S. 605; *Lenz*, BB 2002, 2270.

⁵⁹⁶ Vgl. *Arbeitskreis „Externe und Interne Überwachung der Unternehmung“ der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V.*, BB 2004, 2399.

⁵⁹⁷ Vgl. *K. Müller*, S. 3 unter Verweis auf ausführende Vorschriften der SEC, des PCAOB u.a. Gremien.

⁵⁹⁸ SEC, „Final Rule: Strengthening the Commission’s Requirements Regarding Auditor Independence“, Release No. 33-8183/A, vom 28.1.2003, abrufbar unter <http://www.sec.gov/rules/final/33-8183a.htm>.

⁵⁹⁹ *K. Müller*, S. 91.

⁶⁰⁰ *Willms* in *Semler/v. Schenk*, AR-HB, § 14 Rn. 7, 9. Diese Unternehmen müssen sich bei der SEC registrieren lassen. Gleichgestellt werden diesen Wertpapieremittenten (sog. „Issuer“) Unternehmen, die bereits die Zulassung ihrer Wertpapiere bei der SEC beantragt haben, vgl. Sec. 2 (7) SOA, dazu *K. Müller*, S. 85.

⁶⁰¹ *Bauer*, S. 17.

⁶⁰² *K. Müller*, S. 91; *Willms* in *Semler/v. Schenk*, AR-HB, § 14 Rn. 12. Damit kommt den Vorschriften eine „Ausstrahlungswirkung“ auf ausländische Unternehmen und Abschlussprüfer zu, vgl. *Arbeitskreis „Externe und Interne Überwachung der Unternehmung“ der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V.*, BB 2004, 2399; dazu auch *Böcking* in *Ballwieser/Grewe*, S. 80.

auf die Erteilung des Bestätigungsvermerks an.⁶⁰³ Es ist allerdings zu beachten, dass ausländische Prüfungsunternehmen im Einzelfall gemäß Section 106 (c) SOA mit oder ohne Auflagen von den nachfolgenden Bestimmungen des SOA befreit werden können.⁶⁰⁴

2. Verbot bestimmter Nichtprüfungsleistungen (Sec. 201)

Section 201 (a) SOA enthält ein Verbot zahlreicher Dienstleistungen neben der Abschlussprüfung für Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsunternehmen.⁶⁰⁵ Neben dem jeweiligen Prüfungsunternehmen selbst werden auch mit diesem verbundene Personen, insbesondere die an der Prüfung beteiligten Netzwerkmitglieder, erfasst. Die einzelnen Verbote sollen die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers schützen, als deren drei Hauptrisiken die Prüfung der eigenen vorangegangenen Tätigkeit durch den Prüfer, die Ausübung von Managementaufgaben und schließlich die Übernahme von Interessen für den Mandanten angesehen werden.⁶⁰⁶ Die Untersagung konkreter, für problematisch erachteter Dienstleistungen durch den Abschlussprüfer zeigt zugleich, dass sich auch der US-amerikanische Gesetzgeber gegen ein generelles Verbot gleichzeitiger Prüfung und Beratung entschieden hat.⁶⁰⁷

a. Zum Schutz vor Selbstprüfungen

Zur Vermeidung eines Verstoßes gegen das Selbstprüfungsverbot werden dem Abschlussprüfer zunächst die Buchführung und damit im Zusammenhang stehende Leistungen sowie die Erstellung der Finanzberichterstattung für seinen Prüfungsmandanten untersagt.⁶⁰⁸ Gleiches gilt für die Entwicklung und Implementierung von Finanzinformationssystemen, worunter Hard- und Software zur Erfassung und Verarbeitung von Geschäftsvorfällen oder mit einem sonstigen Bezug zur Rechnungslegung fallen, Bewertungsleistungen und versicherungsmathematische Dienstleistungen, die sich auf in der Finanzberichterstattung ausgewiesene Posten beziehen, sowie Sacheinlageprüfungen. Das Verbot der Übernahme der internen Revision durch den Prüfer erfasst nur Fälle des sogenannten Outsourcing, in denen die Verantwortung vollständig – also nicht bloß in Bezug auf einzelne Untersuchungshandlungen – dem Prüfer übertragen wird. Zulässig ist hingegen auch nach US-amerikanischem Recht die Prüfung des

⁶⁰³ Letzteres ist z.B. bei der Prüfung der Handelsbilanz II einer deutschen Tochtergesellschaft von einem US-amerikanisch börsennotierten Mutterunternehmen der Fall, dessen Konzernabschluss von einer US-Prüfungsgesellschaft geprüft wird, vgl. *Lenz*, BB 2002, 2270 (2271); m.w.N. *K. Müller*, S. 91.

⁶⁰⁴ *Lenz*, BB 2002, 2270 (2271). Voraussetzung dafür ist nach Section 106 (c), dass dies im öffentlichen Interesse oder unter Investorschutzgesichtspunkten notwendig und angemessen erscheint.

⁶⁰⁵ Dabei erfolgt, der anglo-amerikanischen Rechtstradition entsprechend, ein einzelfallbezogener, kasuistischer Ansatz, der als „rules-based-approach“ bezeichnet wird; dazu *Ring*, WPg 2002, 1345 (1346).

⁶⁰⁶ *Schmidt*, BB 2003, 779 (780); *Bauer*, S. 18.

⁶⁰⁷ *Schmidt*, BB 2003, 779 (786).

⁶⁰⁸ Eine Ausnahme gilt nur dann, wenn die Ergebnisse der vorgenannten Tätigkeiten im Einzelfall nicht Gegenstand der Abschlussprüfung sind, vgl. *Schmidt*, BB 2003, 779 (780).

internen Kontrollsystems und die Ausarbeitung von Vorschlägen zu dessen Verbesserung durch den Prüfer.⁶⁰⁹ Eine Ausnahme vom Verbot aller zuvor genannten Tätigkeiten gilt außerdem, wenn davon auszugehen ist, dass deren Ergebnisse nicht Gegenstand der Abschlussprüfung sind.⁶¹⁰

b. Zur Vermeidung von Managementfunktionen

Dem Grundsatz, dass ein Prüfer keine Leitungsaufgaben bei einem von ihm geprüften Unternehmen wahrnehmen darf, dient das Verbot jeglicher Übernahme von Managementfunktionen beim Mandanten. Darüber hinaus ist es dem Abschlussprüfer auch untersagt, dem Prüfungsmandanten im Rahmen der Personalberatung mögliche Kandidaten für entsprechende Posten zu empfehlen.⁶¹¹ Auch Finanzdienstleistungen des Prüfers als Broker, Dealer oder Investmentberater werden als nicht tolerierbare Gefahr für dessen Unabhängigkeit angesehen.⁶¹² Ausgeschlossene Tätigkeiten sind folglich z.B. die Entscheidung über den Erwerb oder die Abwicklung von Investments des geprüften Unternehmens durch den Prüfer.⁶¹³

c. Zum Schutz vor Interessenvertretungen und -kollisionen

Im Zusammenhang mit einer drohenden Interessenkollision des Abschlussprüfers infolge der Interessenvertretung des Mandanten wird die Rechtsberatung als unvereinbar mit der Abschlussprüfung angesehen, sofern es sich um eine zugelassenen Rechtsanwälten vorbehaltene Beratung handelt. Nicht untersagt ist dagegen im SOA die Steuerberatungstätigkeit in jeglicher Form durch den Abschlussprüfer, sofern es nicht zu einer rechtlichen Vertretung vor den Finanzgerichten kommt. Anzumerken ist aber, dass später durch die SEC-Verordnung zur Unabhängigkeit erhebliche Einschränkungen für die sogenannten „tax services“, v.a. im Hinblick auf die Entwicklung von Steuervermeidungsstrategien, erlassen wurden.⁶¹⁴ Unzulässig nach Section 201 (a) SOA sind schließlich Gutachtertätigkeiten des Prüfers für den Mandanten im Zusammenhang mit einem Gerichts-, Verwaltungs- oder Ermittlungsverfahren, während bloß unternehmensintern angeordnete Untersuchungen und Aufklärungen ebenso wie

⁶⁰⁹ Vgl. *Schmidt*, BB 2003, 779 (781 f.); strenger *Marten/Quick/Ruhnke*, S. 25, wonach jede Form der Mitwirkung untersagt wird.

⁶¹⁰ *Bauer*, S. 19.

⁶¹¹ Abzugrenzen ist die unzulässige konkrete Personalberatung von der – zulässigen – allgemeinen Beratung des Mandanten im Bezug auf den Personalbereich, etwa im Bezug auf Vergütung oder erforderliche Fähigkeiten und Kenntnisse, vgl. *Schmidt*, BB 2003, 779 (782).

⁶¹² *K. Müller*, S. 85.

⁶¹³ *Schmidt*, BB 2003, 779 (783).

⁶¹⁴ Vgl. dazu Gesetzentwurf zum BilReG, BT-DS 15/3419, S. 41; MünchKommHGB-*Ebke*, §319a Rn. 14 unter Verweis auf die SEC, „Final Rule: Strengthening the Commission’s Requirements Regarding Auditor Independence“, Release No. 33-8183/A, Sec. II. B. 11. Zu dem Verbot weiterer Beratungsleistungen nach eigenem Ermessen wurde das PCAOB im SOA autorisiert, vgl. *Ring*, WPg 2002, 1345 (1347).

eine Sachverhaltsschilderung als Zeuge nicht als eine erhebliche Gefahr für die Unabhängigkeit des Prüfers erachtet werden.⁶¹⁵

3. Genehmigung durch das Audit Committee und Berichtspflichten (Sec. 201 f., 204)

Für sämtliche Prüfungs- und Beratungsleistungen des Abschlussprüfers, die nicht von vornherein nach Section 201 (a) SOA untersagt sind, wie etwa die Steuerberatung, bedarf es gemäß Sections 201, 202 des SOA grundsätzlich der Vorab-Genehmigung eines zwingend einzurichtenden Prüfungsausschusses.⁶¹⁶ Die vom Audit Committee genehmigten Tätigkeiten müssen gegenüber der SEC und den Investoren des Unternehmens in regelmäßigen Berichten offenlegt werden.⁶¹⁷ Nach Section 204 SOA trifft den Abschlussprüfer schließlich eine Berichtspflicht gegenüber dem Prüfungsausschuss über die wesentlichen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Vorschläge in Bezug auf die Ausübung von Wahlrechten und Ermessensspielräume, bevorzugte Bilanzierungsweisen sowie den sonstigen wesentlichen Schriftwechsel zwischen Prüfer und Management.⁶¹⁸

4. Interne Rotation (Sec. 203 SOA)

Section 203 des SOA sieht eine interne Rotation des für die Abschlussprüfung verantwortlichen Prüfungspartners sowie des sogenannten Concurring Partners, der die nach Section 103 (a) SOA zwingend erforderliche interne Nachschau durchführt, nach spätestens fünf Jahren in der jeweiligen Position vor.⁶¹⁹ Eine erneute Aufnahme der Tätigkeiten durch diese Partner darf erst nach einer Cooling-off-Periode von fünf Jahren erfolgen. Für alle sonstigen Prüfer gilt dagegen ein Rotationszeitraum von sieben Jahren, gefolgt von einer zweijährigen Timeout Periode.⁶²⁰ Die zwischenzeitlich ebenfalls zur Diskussion stehende externe Rotation wurde dagegen im Ergebnis nicht realisiert.⁶²¹

⁶¹⁵ Schmidt, BB 2003, 779 (783 f.).

⁶¹⁶ Willms in Semler/v. Schenk, AR-HB, § 14 Rn. 48. Ausnahmen vom Genehmigungserfordernis ergeben sich nur unter engen Voraussetzungen, vgl. dazu Lenz, BB 2002, 2270 (2274); Winkeljohann/Scholz/Eibelshäuser, DB 2012, 529; Schmidt, BB 2003, 779 (784). Letzterer stellt auch klar, dass einzelne Mitglieder des Ausschusses, sofern ihnen die Erteilung der Genehmigung übertragen wird, im Rahmen der folgenden Plenumsitzung über ihre Entscheidung berichten müssen.

⁶¹⁷ Lenz, BB 2002, 2270 (2274).

⁶¹⁸ Ebenda; Willms in Semler/v. Schenk, AR-HB, § 14 Rn. 104; m.w.N. K. Müller, S. 85.

⁶¹⁹ Velte, WPg 2012, 317 (318); K. Müller, S. 85. Bei dem Concurring Partner muss es sich um einen nicht mit der Prüfungsdurchführung betrauten Prüfungspartner handeln; vgl. Arbeitskreis „Externe und Interne Überwachung der Unternehmung“ der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V., BB 2004, 2399 (2403).

⁶²⁰ Schmidt, BB 2003, 779 (785); Einen Überblick über die verschiedenen Rotationsregeln des SOA geben Gier/Müller/Müller in HB BilMoG, S. 659.

⁶²¹ Doralt in FS Brogyányi, S. 421 begründet dies mit erfolgreicher Lobbyarbeit des Berufsstands, Velte, WPg 2012, 317 (318) mit dem Ergebnis einer vom General Accounting Office (GAO) in Auftrag gegebenen empirischen Studie.

5. Cooling-off-Periode für Wechsel ins Management des Mandanten (Sec. 206)

Nach Section 206 des SOA dürfen Prüfungspartner oder sonstige an der Durchführung der Abschlussprüfung beteiligte Mitglieder des Prüfungsteams erst nach einer einjährigen Cooling-off-Periode in eine leitende Positionen des Prüfungsmandanten wechseln.⁶²² Der Begriff Mitglied des Prüfungsteams wird dabei weit ausgelegt und umfasst neben Personen, die unmittelbar an der Prüfung beteiligt sind auch solche Mitarbeiter, die an der internen Qualitätssicherung im Hinblick auf den Prüfungsauftrag teilnehmen oder das Prüfungsteam zu bestimmten Sachverhalten beraten.⁶²³ Sofern hingegen ein mit der Finanzberichterstattung befasstes Managementmitglied des Mandanten innerhalb des letzten Jahres vor Beginn der aktuellen Abschlussprüfung noch Prüfungsleistungen als Prüfungspartner oder sonstiges Mitglied des Prüfungsteams für die Prüfungsgesellschaft erbracht hat, fehlt es an deren Unabhängigkeit.⁶²⁴ In diesem Fall darf keine Abschlussprüfung für das börsennotierte Unternehmen erbracht werden.⁶²⁵

6. Veröffentlichung des Honorars des Abschlussprüfers (SEC-VO)

Weitere Pflichten der Abschlussprüfer, die der Befangenheit entgegenwirken sollen, ergeben sich aus der SEC-Verordnung zur Unabhängigkeit. Diese schreibt u.a. die Offenlegung sämtlicher Prüfungs- und Beratungshonorare, die von den geprüften Gesellschaft bezogen werden, in einem jährlichen Bericht vor. Die Honorare sind dabei in vier verschiedenen Kategorien offenzulegen. Die erste Kategorie besteht aus den Prüfungsleistungen, also allen Dienstleistungen, die anlässlich der gesetzlichen Pflichtprüfungen erfolgen und der Kontrolle einer ordnungsgemäßen Rechnungslegung dienen. Die zweite Kategorie sind die prüfungsnahen Dienstleistungen, die im Zusammenhang mit der Abschlussprüfung erfolgen, wie z.B. die Beratung in Angelegenheiten der Rechnungslegung. Der dritten Kategorie gehören Steuerberatungsleistungen aller Art an, soweit sie nicht im Zusammenhang mit der Abschlussprüfung erfolgen. Für alle sonstigen Dienstleistungen dient schließlich die vierte Kategorie als Auffangtatbestand.⁶²⁶

⁶²² Zu den im Einzelnen untersagten Positionen bzw. Funktionen, die einen Einfluss auf die Erstellung oder den Inhalt des Abschlusses beim Prüfungsmandanten erfordern vgl. *Gier/Müller/Müller* in HB BilMoG, S. 665 f.

⁶²³ *Gier/Müller/Müller* in HB BilMoG, S. 665.

⁶²⁴ *Schmidt*, BB 2003, 779 (785). Eine Ausnahme gilt lediglich, sofern die Prüfungstätigkeit betroffener Mitglieder des Prüfungsteams im genannten Zeitraum weniger als zehn Arbeitsstunden betrug.

⁶²⁵ *Lenz*, BB 2002, 2270 (2274).

⁶²⁶ *Schmidt*, BB 2003, 779 (786).

7. Registrierung und Kontrolle der Prüfer durch eine unabhängige Aufsichtsbehörde

Durch den SOA wurden die Abschlussprüfer schließlich einer neu gegründeten, unabhängigen staatlichen Berufsaufsichtsbehörde, dem Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), unterstellt.⁶²⁷ Die Aufgaben dieses Gremiums, das mehrheitlich mit nicht als Wirtschaftsprüfern zugelassenen Mitgliedern zu besetzen ist, und dessen privatrechtliche Organisation sind in den Sections 101-109 SOA geregelt.⁶²⁸ Um weiterhin Prüfungsleistungen bei SEC-registrierten Unternehmen und deren Tochtergesellschaften vornehmen zu dürfen, müssen sich in- und ausländische Prüfungsunternehmen gemäß Section 102 des SOA ihrerseits beim PCAOB registrieren lassen.⁶²⁹ Für die Registrierung sind gewisse Informationen offenzulegen, die anschließend in einem jährlichen Bericht, der öffentlich zugänglich ist, aktualisiert werden müssen.⁶³⁰ Dazu gehören u.a. die Namen aller Mandanten, für die das Prüfungsunternehmen im vergangenen bzw. laufenden Geschäftsjahr als Prüfer tätig war bzw. wird, sowie eine aufgeschlüsselte Auflistung der erhaltenen Honorare. Die weiteren Aufgaben des PCAOB bestehen u.a. in dem Erlass, der Übernahme und der Ergänzung von Prüfungs- und Unabhängigkeitsstandards sowie in der Überprüfung, ob diese umgesetzt werden.⁶³¹ Zu diesem Zweck können regelmäßige Kontrollen aber auch anlassbezogene Sonderuntersuchungen der registrierten Prüfungsunternehmen durchgeführt werden. Sofern dabei Verstöße gegen die gültigen Rechnungslegungsstandards festgestellt werden, kann das PCAOB angemessene Sanktionen verhängen.⁶³² Die Umsetzung der Befugnisse durch das PCAOB wird durch die SEC beaufsichtigt.⁶³³

8. Zwischenfazit

Der US-amerikanische Gesetzgeber hatte – wie sogleich im Einzelnen dargelegt wird – mit seinen Vorstößen zur Wiederherstellung der Unabhängigkeit der Abschlussprüfer und zur Wiedergewinnung des Vertrauens der Investoren und der Öffentlichkeit an vielen Stellen

⁶²⁷ *Füser/Wader/Fischer* in HB BilMoG, S. 606.

⁶²⁸ So dürfen nur zwei der fünf vollamtlichen Mitglieder als Wirtschaftsprüfer tätig sein; *Bauer*, S. 19. Hauptaufgabe des PCAOB ist „die Sicherstellung der Qualität von Jahresabschlussprüfungen“ im Interesse einzelner Anleger und der Öffentlichkeit, vgl. *Arbeitskreis „Externe und Interne Überwachung der Unternehmung“ der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V.*, BB 2004, 2399 (2403).

⁶²⁹ Nach *Willms* in *Semler/v. Schenk*, AR-HB, § 14 Rn. 93 f. ist Voraussetzung für die Registrierungspflicht eine zumindest wesentliche Rolle bei der Abschlussprüfung, die auch durch die Prüfung wichtiger Tochterunternehmen möglich ist.

⁶³⁰ *Lenz*, BB 2002, 2270 (2271).

⁶³¹ Vgl. Section 103 SOA. Dazu *Marten/Quick/Ruhnke*, S. 73 f.

⁶³² Vgl. Sections 104 und 105 SOA.

⁶³³ Das PCAOB ist der SEC direkt unterstellt, seine Mitglieder werden außerdem von der SEC ernannt. Die Regelungen des PCAOB müssen vom SEC genehmigt werden; schließlich kann die SEC das Board der PCAOB von gewissen Aufgaben entbinden oder seine Kompetenzen einschränken; vgl. *Bauer*, S. 19. Die SEC hat deshalb insgesamt nach *Lenz*, BB 2002, 2270 (2273) „umfassende Überwachungs- und Durchsetzungsbefugnisse in Bezug auf das PCAOB“.

Vorbildcharakter für die nachfolgenden Gesetzesinitiativen in Europa und Deutschland. Viele der Unabhängigkeitsstandards, wie z.B. das Verbot gewisser Beratungsleistungen neben der Prüfung oder die Offenlegung von Prüferhonoraren, wurden dort in der Folgezeit zügig weitestgehend angeglichen. Andere Regulierungseingriffe, wie etwa die Aufsicht der Abschlussprüfer durch ein vom Berufsstand unabhängiges PCAOB wurden dagegen zunächst abgelehnt.⁶³⁴ Durch die spätere Einführung der berufsstandsunabhängigen Abschlussprüferaufsichtskommission (APAK) in Deutschland, die den europarechtlichen Vorgaben der Artikel 32 ff. AP-RL entspricht, zeigt sich jedoch auch hier der maßgebliche Einfluss des SOA.⁶³⁵ Die Gemeinsamkeiten und Abweichungen zwischen dem US-Recht und den europäischen Unabhängigkeitsstandards werden im Detail immer wieder Gegenstand der nachfolgenden Abschnitte sein.

II. EU-Gesetzgebung ab 2002

Als es in Europa zu den ersten Unternehmenszusammenbrüchen und -schieflagen namhafter Unternehmen kam, reagierte auch die Europäische Kommission nach dem Vorbild des SOA durch zahlreiche Regulierungen in Bezug auf den Berufsstand der Wirtschaftsprüfer.⁶³⁶ Dabei ergingen eine Vielzahl von Grünbüchern⁶³⁷, Empfehlungen, Verordnungen und Richtlinien, um den im Zuge der Bilanzskandale zutage getretenen Schwächen und Gefahren der Abschlussprüfung entgegenzusteuern. Nachfolgend soll zunächst eine Untersuchung der wichtigsten gesetzgeberischen Maßnahmen zwischen 2002 und 2010 und deren Umsetzung in das deutsche Recht erfolgen. Die neuesten, viel diskutierten Rechtsentwicklungen auf europäischer Ebene, ihre Auswirkungen auf den Berufsstand sowie der resultierende Reformbedarf für den deutschen Gesetzgeber sind dann gesonderter Gegenstand des letzten Kapitels dieser Arbeit.

1. Empfehlung zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers von 2002

Angesichts des bis dato fehlenden einheitlichen EU-Rechts oder international anerkannter Berufsgrundsätze zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers war es das Hauptanliegen der

⁶³⁴ So hielt EU-Kommission – unter dem Vorbehalt späterer Änderungen – zunächst daran fest, dass sich der Berufsstand seiner Verantwortung zur Durchführung einer unabhängigen Abschlussprüfung ausreichend bewusst sei und deshalb vorerst weiterhin von sich aus in den Mitgliedsstaaten kontrollierend tätig bleiben solle, vgl. ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 24, Erwägungsgrund 15; m.w.N. *Lenz*, BB 2002, 2270 (2275).

⁶³⁵ *M. Schmidt*, WPg 2005, 203 (204); Arbeitskreis „Externe und Interne Überwachung der Unternehmung“ der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V., BB 2004, 2399 (2407). Auf EU-Ebene wurde durch die Art. 32 ff. AP-RL erstmals 2006 die Einrichtung berufsstandsunabhängiger Aufsichtsbehörden in den Mitgliedsstaaten der EU vorgeschrieben und deren Zusammenarbeit geregelt. In Deutschland wurde die APAK bereits zuvor durch das Abschlussprüferaufsichtsgesetz (APAG) von 2004 eingeführt.

⁶³⁶ *Füser/Wader/Fischer* in HB BilMoG, S. 606 mit den Beispielen Ahold, Parmalat oder Holzmann.

⁶³⁷ Bei diesen handelt es sich um Diskussionspapiere, die dazu dienen, interessierte Kreise für bestimmte Probleme zu sensibilisieren und zu Meinungsäußerungen anzuregen.

EU-Kommission, durch die Empfehlung „zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers in der EU – Grundprinzipien“ vom 16. Mai 2002⁶³⁸ ein europaweit einheitliches Verständnis von der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers zu erzeugen.⁶³⁹ Die Empfehlung enthält deshalb allgemeine Unabhängigkeitsprinzipien, die für den gesamten Berufsstand in der EU gelten. Zum Zweck der Angleichung der nationalen Gesetzeslagen in den Mitgliedsstaaten werden darüber hinaus Kataloge mit EU-weiten Mindestvoraussetzungen für eine unabhängige Abschlussprüfung aufgestellt und die zu bekämpfenden Risiken verdeutlicht.⁶⁴⁰ Einen Schwerpunkt bilden dabei, wie schon im Sabarnes-Oxley Act, die nicht mit der Abschlussprüfung zu vereinbarenden Beratungsleistungen.⁶⁴¹

a. Rechtsqualität

Die Empfehlungen der EU-Kommission stellen, anders als etwa EU-Richtlinien oder Verordnungen, keine unmittelbaren rechtlichen Verpflichtungen für die Mitgliedsstaaten dar. Deshalb wurde die konkrete Ausgestaltung der nationalen Unabhängigkeitsvorschriften den Mitgliedsstaaten in ihr Ermessen gestellt.⁶⁴² Zu einer grundsätzlichen Beachtung der Empfehlungen sind die Mitgliedsstaaten jedoch aufgrund des Prinzips der Gemeinschaftstreue angehalten. Die Kommission behielt sich hinsichtlich der empfohlenen Unabhängigkeitsstandards zudem vor, bei deren mangelhafter Umsetzung bindende Vorschriften zu erlassen.⁶⁴³

b. Aufbau und Struktur

Die EU-Empfehlung untergliedert sich in einen als „Rahmenkonzept“ bezeichneten Teil A, in dem allgemeine Grundsätze enthalten sind, und einen Teil B. Letzterer hat den Titel „Besondere Umstände“ und konkretisiert die allgemeinen Zielvorgaben, Risiken und Schutzmaßnahmen aus Teil A durch konkrete Verhaltensvorgaben für bestimmte Konstellationen, in denen eine besondere Gefahr für die Unabhängigkeit vorliegt.⁶⁴⁴ Besonders hohe Anforderun-

⁶³⁸ ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002 S. 22-57.

⁶³⁹ Ebenda, S. 23, Erwägungsgrund 6, 9. Ein einheitlicher rechtlicher Rahmen für die Abschlussprüfung in der EU ließ sich bis dahin aufgrund der an vielen Stellen voneinander abweichenden Vorstellungen der Mitgliedsstaaten nicht realisieren, vgl. KOM(96) 338, S. 4, Rn. 1.2.

⁶⁴⁰ Hierdurch wurde letztendlich auch eine Angleichung der Wettbewerbsbedingungen auf dem europäischen Prüfungsbinnenmarkt angestrebt; ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 23, Erwägungsgrund 8, 9.

⁶⁴¹ Ring, WPg 2005, 197 (198); Quick, DBW 2002, 622 (626).

⁶⁴² Die Wahl der EU-Kommission zugunsten einer Empfehlung und gegen eine Richtlinie oder Verordnung wurde damit begründet, dass die konkrete Ausgestaltung der nationalen Unabhängigkeitsvorschriften „bis zur endgültigen Harmonisierung in das Ermessen der Mitgliedsstaaten gestellt“ werden sollte, vgl. ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 23, Erwägungsgrund 10.

⁶⁴³ Bauer, S. 34 unter Verweis auf eine Pressemitteilung der EU-Kommission vom 16.5.2002. Darin heißt es: „In drei Jahren wird die Kommission prüfen, wie die Empfehlung in der Praxis angewandt wurde und dann darüber entscheiden, ob verbindliche Rechtsvorschriften der EU erlassen werden müssen. Die Kommission kann jedoch auch früher handeln, wenn die Anwendung der Empfehlung durch die Mitgliedstaaten sie nicht zufrieden stellt.“

⁶⁴⁴ ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 27-33. Dazu auch Quick, DBW 2002, 622 (626).

gen werden dabei an die Prüfer und Prüfungsgesellschaften von Unternehmen des öffentlichen Interesses gestellt. Im Glossar zur Empfehlung werden diese definiert als „Unternehmen, die aufgrund ihrer Tätigkeit, ihrer Größe, ihrer Belegschaftsstärke oder ihrer Unternehmensverfassung und dem dadurch bedingten großen Kreis von Interessengruppen von erheblichem öffentlichen Interesse sind.“ Beispiele für solche Unternehmen sind laut EU-Kommission „Kreditinstitute, Versicherungsunternehmen, Wertpapierfirmen, OGAW (Organismen für Gemeinsame Anlagen in Wertpapiere), Pensionsfonds und börsennotierte Unternehmen“.⁶⁴⁵

aa. Rahmenkonzept zur Unabhängigkeit

Im Rahmenkonzept wird neben den bereits erwähnten allgemeinen Ausführungen zur Unabhängigkeit, deren Gefährdung und zu den risikoreduzierenden Schutzmaßnahmen auch der Anwendungsbereich der Unabhängigkeitsstandards festgelegt. Nach Ziffer A. 2. müssen die Verhaltensvorgaben an die Unabhängigkeit nicht nur vom Abschlussprüfer selbst, sondern auch vom gesamten Auftrags- bzw. Prüfungsteam und allen sonstigen Mitarbeitern einer Prüfungsgesellschaft eingehalten werden. Einbezogen werden schließlich die mit einer Prüfungspraxis verbundenen Gesellschaften und ihre Mitarbeiter, sofern diese planmäßig oder aufgrund besonderer Umstände Einfluss auf das Ergebnis der Pflichtprüfung nehmen können.⁶⁴⁶

bb. Abschlussprüfer, Prüfungsgesellschaft und Prüfungs- und Auftragsteam

Als „Abschlussprüfer“ im Sinne der EU-Empfehlung gilt jede als Prüfer zugelassene natürliche oder juristische Person, die für einen bestimmten Pflichtprüfungsauftrag bestellt ist und die Unterzeichnung des Bestätigungsvermerks vornimmt. „Prüfungsgesellschaft“ ist dagegen „die – in der Regel juristische Person – die eine Pflichtprüfung durchführt“, also die Einzelpraxis eines Wirtschaftsprüfers, eine Sozietät oder eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Die sich hinter den Begriffen Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaft verbergenden Personen fallen folglich immer dann auseinander, wenn nicht eine juristische Person, sondern eine natürliche Person, also ein einzelner Prüfer, vom Mandanten beauftragt wird.⁶⁴⁷ Zum „Prüfungsteam“ zählen alle Prüfungspartner, Prüfungsleiter und sonstigen Mitarbeiter, denen die unmittelbare Prüfungstätigkeit im Rahmen eines bestimmten Pflichtprüfungsauftrags übertragen wird. Hingegen gehören dem davon abzugrenzenden „Auftragsteam“ darüber hinaus alle sonstigen Fachkräfte an, die mit der Pflichtprüfung befasst sind. Erfasst sind damit z.B. auch die mit der Qualitätskontrolle des Prüfungsauftrags beschäftigten Personen. Aber auch Mitar-

⁶⁴⁵ ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, Glossar, S. 56.

⁶⁴⁶ Ebenda, S. 25, Ziffer A., 2.2. und 2.3.

⁶⁴⁷ Ebenda, Glossar, S. 55 f.

beiter aus anderen Fachdisziplinen, etwa Rechtsanwälte, Steuer- oder IT-Spezialisten unterfallen der Definition.⁶⁴⁸

cc. Auftragsteam, Weisungsbefugte und Verbund

Schließlich erfasst der Anwendungsbereich der EU-Empfehlung auch „Weisungsbefugte“, also mit Aufsichts-, Leitungs-, Vergütungs- oder sonstigen Kontrollfunktionen beauftragte Personen, sowie alle mit potentiell Einfluss auf die Abschlussprüfung ausgestatteten Personen, die dem Verbund der betroffenen Prüfungsgesellschaft angehören.⁶⁴⁹ Einem solchen „Verbund“ wiederum gehören die mit der Prüfungsgesellschaft durch gemeinsames Eigentum, gemeinsame Kontrolle oder gemeinsame Geschäftsleitung verbundenen Unternehmen an. Darüber hinaus können jedoch auch die Nutzung eines gemeinsamen Namens oder erheblicher gemeinsamer Ressourcen die Zugehörigkeit zu einem Verbund begründen.⁶⁵⁰ In Zweifelsfällen ist laut EU-Kommission der genaue Personenkreis, für den die Unabhängigkeitsanforderungen der Empfehlung gelten, von diversen Faktoren, wie der Größe, Rechtsform und Organisationsstruktur der Prüfungsgesellschaft und ihres Prüfungsverbundes abhängig. Ebenso können der Prüfungsmandant sowie Art und Umfang der erbrachten Leistungen eine Rolle bei der Beurteilung spielen.⁶⁵¹

c. Konkrete Vorgaben zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers

aa. Spezielle Gefährdungstatbestände

Den vorgenannten Personengruppen werden in der EU-Empfehlung in verschiedenen Konstellationen, welche die EU-Kommission als risikoreich für die prüferische Unabhängigkeit erachtet, konkrete Handlungsanweisungen erteilt. Dazu gehören z.B. Bewertungskriterien, wie hoch das jeweilige Inhabilitätsrisiko einzuschätzen ist, sowie Schutzmaßnahmen, durch welche sich eine bestehende Gefahr verringern lässt. Schließlich wird ausdrücklich klarge-

⁶⁴⁸ ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, Glossar, S. 55 f. Die Mitgliedschaft zum Prüfungs- bzw. Auftragsteam gilt dabei jeweils unabhängig von dem rechtlichen Verhältnis des Mitarbeiters zum Abschlussprüfer oder zur Prüfungsgesellschaft. Zum Auftragsteam zählen etwa neben fest angestellten ausdrücklich auch speziell für den Prüfungsauftrag unter Vertrag genommene Fachkräfte.

⁶⁴⁹ Ebenda, Glossar, S. 57. Zu den „Weisungsbefugten“ zählen laut EU-Kommission „auch alle Partner, Vertretungsberechtigte und Anteilseigner, die die Beurteilung der Leistungen eines Prüfungspartners des Prüfungsteams durchführen, kontrollieren, unmittelbar beeinflussen oder dessen Vergütung als Folge von deren Beteiligung am Prüfungsauftrag in anderer Weise bestimmen können.“

⁶⁵⁰ Ebenda, Glossar, S. 56 f., zu „Verbund“ bzw. „Verbundenes Unternehmen“.

⁶⁵¹ Ebenda, S. 36.

stellt, wann eine Unabhängigkeit nicht mehr gegeben ist und wie sich die betroffene Person in dieser Situation zu verhalten hat.⁶⁵²

(1) Finanzielle Beteiligungen am Mandanten oder verbundenen Unternehmen

Als unabhängigkeitsgefährdend eingestuft wird gemäß Teil B, Ziffer 1. der Empfehlung zunächst eine bestehende oder bevorstehende „direkte oder indirekte finanzielle Beteiligung am Prüfungsmandanten oder einem mit diesem verbundenen Unternehmen“.⁶⁵³ Entscheidend dafür, ob der jeweiligen Beteiligung durch Schutzmaßnahmen ausreichend begegnet werden kann, ist zunächst, in welchem Maße die sich im Besitz der Beteiligung befindliche Person Einfluss auf die Abschlussprüfung nehmen kann. Dafür wiederum spielt die Unmittelbarkeit der Beteiligung eine entscheidende Rolle. Denn bei einer direkten finanziellen Beteiligung am Prüfungsmandanten, etwa durch Aktien oder andere Wertpapiere, wie z.B. Schuldverschreibungen, Schuldscheine oder Optionen, lässt sich die Unabhängigkeit des Prüfers generell nicht mehr durch Schutzmaßnahmen herstellen. Bei einer indirekten Beteiligung dagegen, also z.B. einer Kapitalanlage bei einem Finanzintermediär oder bei einem Unternehmen, das wiederum seinerseits in den Prüfungsmandanten investiert, droht ein Unabhängigkeitsrisiko nur, wenn die Beteiligung im konkreten Fall wesentlich ist.⁶⁵⁴ Dazu wiederum muss infolge der Beteiligung von einer Beeinflussung der Führungsentscheidungen oder der Pflichtprüfung des Mandanten auszugehen sein.⁶⁵⁵ Schließlich können sich Besonderheiten durch die jeweiligen Umstände des Erwerbs ergeben.⁶⁵⁶

(2) Geschäftsbeziehungen zum Prüfungsmandanten

„Geschäftliche Beziehungen“ von sämtlichen Mitarbeitern eines Prüfers oder einer Prüfungsgesellschaft, die das Ergebnis der Pflichtprüfung beeinflussen können, zum Prüfungsmandanten selbst, einem mit diesem verbundenen Unternehmen oder der Geschäftsleitung sollen nach Ziffer B., 2. durch die Mitgliedsstaaten untersagt werden, „wenn sie nicht Teil des normalen Geschäftsverkehrs sind und für die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers ein nicht unerhebli-

⁶⁵² Sofern z.B. bei Nichtprüfungsleistungen keine ausreichenden Maßnahmen zur Risikobewältigung getroffen werden können, dürfen diese vom Abschlussprüfer nicht erbracht werden oder der Prüfer muss das Prüfungsmandat ablehnen bzw. beenden, vgl. dazu *Schmidt*, BB 2003, 779 (780).

⁶⁵³ ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 27 und S. 42, Ziffer B., 1. Zum Begriff „verbundenes Unternehmen“ vgl. ebenda, Glossar, S. 56.

⁶⁵⁴ Als Finanzintermediäre kommen z.B. Investment- oder Pensionsfonds in Betracht. Aber auch ein Handeln des Prüfers „als Stimmrechtstreuhänder oder als Verwalter eines Nachlasses, der Wertpapiere des Prüfungsmandanten umfasst“, gilt als indirekte Beteiligung.

⁶⁵⁵ Ein solcher wesentlicher Einfluss kann z. B. durch erhebliche indirekte Stimmrechte entstehen.

⁶⁵⁶ Nach ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 27, Ziffer B., 1.3. kann eine scheinbar unbedeutende finanzielle Beteiligung u.U. inakzeptabel sein, wenn sie „weder unter üblichen Handelsbedingungen erworben oder gehalten wird noch wie zwischen unabhängigen Dritten ausgehandelt wurde.“

ches Risiko darstellen“. Als geschäftliche Beziehungen gelten neben finanziellen Beteiligungen vor allem die gegenseitige Vergabe von Krediten, die Bestellung von Sicherheiten und der Bezug von Waren oder Dienstleistungen.⁶⁵⁷ Die Prüfungstätigkeit selbst wird hingegen ausdrücklich nicht als Geschäftsbeziehung angesehen.⁶⁵⁸ Außerhalb des normalen Geschäftsverkehrs, wie er unter Dritten stattfindet, stehen die vorgenannten Beziehungen insbesondere, wenn dabei unübliche Vorzugsbedingungen eingeräumt und/oder außergewöhnliche Größenordnungen erreicht werden.⁶⁵⁹ Die Folge einer Einflussnahmemöglichkeit auf die Unternehmensführung durch den Prüfer bzw. auf die Prüfungstätigkeit durch den Mandanten gilt als besondere Gefahr für die Unabhängigkeit und ist deshalb stets zu vermeiden.⁶⁶⁰

(3) Gleichzeitige Beschäftigung beim Prüfungsmandanten

Durch Ziffer 3. „Beschäftigung beim Mandanten“ soll eine Doppeltätigkeit des Abschlussprüfers und aller sonstigen Personen, die in der Lage sind, das Ergebnis der Pflichtprüfung zu beeinflussen, bei der Prüfungsgesellschaft auf der einen und dem Prüfungsmandanten oder damit verbundenen Unternehmen auf der anderen Seite untersagt werden.⁶⁶¹ Ziffer 4. mit dem Titel „Übernahme einer Führungs- oder Kontrollfunktion beim Mandanten“ verbietet zudem ausdrücklich die gleichzeitige Tätigkeit für das Leitungs- oder Kontrollorgan des Mandanten.⁶⁶² Als Sonderfall der Doppelbeschäftigung werden Leiharbeitsverhältnisse, also eine entgeltliche Personalüberlassung der Prüfungsgesellschaft an den Prüfungsmandanten selbst oder an ein mit diesem verbundenes Unternehmen, erfasst.⁶⁶³ Diese sind grundsätzlich untersagt, sofern die überlassenen Personen vom Mandanten in Positionen mit Einfluss auf das Ergebnis der Pflichtprüfung eingesetzt werden.⁶⁶⁴ Zudem ist stets sicherzustellen, dass der betroffene Mitarbeiter im Rahmen der Abschlussprüfung nicht mit der Kontrolle seiner vorangegangenen Tätigkeit betraut wird.

⁶⁵⁷ ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 28 und S. 43, Ziffer B., 2. Resultat solcher Beziehungen ist „ein gemeinsames geschäftliches oder finanzielles Interesse“.

⁶⁵⁸ Trotzdem untersagt die EU-Kommission in Ziffer B., 2.3. gewisse Prüfungsleistungen, sofern sich auf Seiten des Mandanten Personen befinden, welche die Pflichtprüfung beeinflussen können.

⁶⁵⁹ Die beiden Kriterien stehen in gewisser Wechselwirkung, denn sofern „Waren oder Dienstleistungen zu Vorzugsbedingungen bezogen (werden), ist dies nur dann dem normalen Geschäftsverkehr zuzurechnen, wenn der Wert des erlangten Vorteils unbedeutend ist.“ ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 44.

⁶⁶⁰ Ebenda, S. 43. In Zweifelsfällen wird dem Prüfer gemäß Ziffer B., 2.2. die Erörterung mit dem Kontrollorgan des Mandanten empfohlen.

⁶⁶¹ Ebenda, S. 28, Ziffer B., 3.

⁶⁶² Ebenda, S. 29, Ziffer B., 4. Der Tätigkeit beim Mandanten ist die bei einer Gesellschaft gleichgestellt, die direkt oder indirekt mindestens 20 % der Stimmrechte am Mandanten halten oder in umgekehrter Weise vom Mandanten beeinflusst werden.

⁶⁶³ Ebenda, S. 28, Ziffer 3.1.

⁶⁶⁴ Ebenda, S. 44.

(4) Wechsel zum Prüfungsmandanten

Wechselt ein aktuelles Mitglied des Auftragsteams von der Prüfungsgesellschaft zum Mandanten, so ist der Betroffene nach Ziffer 3.2. unverzüglich vom Prüfungsauftrag zu suspendieren und seine gegenwärtige sowie die vorangegangene Prüfungstätigkeit einer Kontrolle zu unterziehen. Im Falle einer früheren Tätigkeit als Mitglied des Auftragsteams ist gemäß Ziffer 3.3. sicherzustellen, dass „keine nennenswerten Verbindungen“ in finanzieller, geschäftlicher oder beruflicher Hinsicht zur Prüfungsgesellschaft, als dem früheren Arbeitgeber, mehr bestehen. Als besonders risikoreich eingeschätzt wird der Wechsel eines Prüfungspartners, also eines zugelassenen Prüfers, „der persönlich die Hauptverantwortung für die während einer Pflichtprüfung erbrachten Prüfungsleistungen übernimmt.“⁶⁶⁵ Die Übernahme einer Managementposition beim Prüfungsmandanten soll Prüfungspartnern daher erst nach einer Cooling-off-Periode von zwei Jahren gestattet sein, sofern dem Wechselnden auf beiden Seiten eine Schlüsselfunktion zukommt.⁶⁶⁶ Letzteres ist laut EU-Kommission erfüllt, sofern nicht nur Einfluss auf die grundlegenden Führungsentscheidungen, sondern speziell auch auf die Rechnungslegung und die Rechnungsabschlüsse des Mandanten besteht.⁶⁶⁷ In zeitlicher Hinsicht geht die EU-Empfehlung damit über die nur einjährige Cooling-off-Periode aus Section 206 SOA hinaus.⁶⁶⁸

(5) Wechsel zur Prüfungsgesellschaft

Die anschließend unter Ziffer 5. geregelte „Aufnahme einer Tätigkeit bei einer Prüfungsgesellschaft“ erfasst den umgekehrten Wechsel eines Geschäftsführers oder anderer Führungskräfte des Prüfungsmandanten zur Prüfungsgesellschaft. Dem gleichgestellt werden Wechsel von Mitarbeitern des Prüfungsmandanten, deren Aufgaben und Tätigkeiten beim Prüfungsmandanten für die Prüfungsfunktion von Belang waren.⁶⁶⁹ Angeregt wird in diesen Fällen ein Ausschluss von der Abschlussprüfung des Mandanten sowie seiner verbundenen Unternehmen für einen Zeitraum von zwei Jahren.⁶⁷⁰ Bei Mitarbeitern ohne bedeutenden Einfluss auf die Rechnungslegung des Mandanten sollen hingegen Vorkehrungen ausreichen, dass sich die

⁶⁶⁵ ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, Glossar, S. 55. Die Kommission ergänzt dort, dass Prüfungspartner regelmäßig zur Unterzeichnung von Bestätigungsvermerken im Namen der Prüfungsgesellschaft sowie zu deren Vertretung berechtigt sind und Anteilseigner/Inhaber der Prüfungsgesellschaft sein können.

⁶⁶⁶ Ebenda, S. 28, Ziffer 3.4.

⁶⁶⁷ Ebenda, Glossar, S. 55.

⁶⁶⁸ *Schmidt*, BB 2003, 779 (785).

⁶⁶⁹ ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 29, Ziffer B., 5.

⁶⁷⁰ Bei weisungsbefugten und sonstigen früheren Mitarbeitern des Mandanten, deren Tätigkeit für die Prüfung von Belang ist, bezieht sich der Ausschluss sogar auf alle wichtigen Entscheidungen über den Prüfungsauftrag.

Prüfungstätigkeit nach dem Wechsel nicht auf den Gegenstand der früheren Tätigkeit bezieht.⁶⁷¹

(6) Nähebeziehungen zum Prüfungsmandanten

„Verwandschaftliche oder sonstige persönliche Beziehungen“, also Konstellationen, in denen ein naher Familienangehöriger des Abschlussprüfers in einer engen Beziehung zum Prüfungsmandanten steht, sind der Regelungsgegenstand des 6. Abschnitts. Der Begriff „nahe Familienangehörige“ wird dabei von der EU-Kommission weit ausgelegt. Er umfasst neben Eltern, Geschwistern, Ehegatten, Lebenspartnern und Kindern auch Familienmitglieder mit geringerem Verwandtschaftsgrad, sofern diese im Einzelfall eine vergleichbar enge Beziehung zu dem Betreffenden aufweisen.⁶⁷² Beispiele für eine unabhängigkeitsgefährdende Beziehung der Angehörigen eines Prüfers zu dessen Mandanten sind die Einnahme gehobener Führungspositionen, ein unmittelbarer Einfluss auf die Rechnungslegung, eine nicht unbedeutende finanzielle Beteiligung oder eine geschäftliche Beziehung des Angehörigen mit dem Mandanten über den normalen Geschäftsverkehr hinaus. Während eine natürliche Person, die Abschlussprüfer ist, den Prüfungsauftrag in einem solchen Fall ablehnen sollte, wird bei Prüfungsgesellschaften, Bürogemeinschaften oder einem Prüferverbund empfohlen, die betroffene Person vom Auftragsteam und Entscheidungen mit Bezug zum Prüfungsauftrag fernzuhalten.⁶⁷³ Als sonstige, also nicht verwandschaftliche, risikoreiche Nähebeziehungen kommen schließlich außerfamiliäre enge soziale Kontakte in Betracht. Konkrete Beispiele dafür nennt die EU-Kommission nicht.⁶⁷⁴ Um eine ausreichende Informationslage für die Beurteilung von Nähebeziehungen herzustellen und angemessene Schutzmaßnahmen ergreifen zu können, rät die Kommission allen Prüfungspraxen dazu, ihre Mitarbeiter intern zur Offenlegung aller dafür relevanten Umstände und Fakten zu verpflichten.⁶⁷⁵

⁶⁷¹ ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 45.

⁶⁷² Deshalb können auch frühere Ehegatten oder Ehegatten und Kinder von Familienangehörigen erfasst sein; vgl. ebenda, S. 46.

⁶⁷³ Ebenda, S. 29, Ziffer B., 6. Einem direkt betroffenen Prüfungspartner werden nach Ziffer 6.2. hinsichtlich der Rechtsfolgen alle weiteren Prüfungspartner des jeweiligen Bürostandortes gleichgestellt.

⁶⁷⁴ Gemeint sein dürften aber z.B. langjährige Freundschaften, welche die Urteilsfreiheit des Prüfers letztendlich einschränken können, in Abgrenzung von bloßen Vereinsmitgliedschaften o.ä.

⁶⁷⁵ ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 46. Sofern ein solches Verfahren eingerichtet worden ist, ergibt sich im Falle versehentlicher Verstöße gegen Ziffer B., 6. die Besonderheit, dass diese ausnahmsweise für die Unabhängigkeit der betroffenen Prüfungspraxis unerheblich sein können. Voraussetzung dafür ist jedoch, dass die betroffene Person nachträglich umgehend aus dem Auftragsteam und von allen wichtigen Entscheidungen hinsichtlich der Pflichtprüfung ausgeschlossen und ihre Prüfungstätigkeit besonders sorgfältig kontrolliert wird.

(7) Drohende oder anhängige Rechtsstreitigkeiten mit dem Prüfungsmandanten

Ein inakzeptables Ausmaß an Eigeninteressen des Prüfers sowie Interessenkonflikte mit dem Prüfungsmandanten drohen gemäß Ziffer 9. im Falle bestehender oder bevorstehender Rechtsstreitigkeiten zwischen dem Prüfer, der Prüfungsgesellschaft oder deren Mitarbeitern und dem geprüften Unternehmen. Mit steigender Wahrscheinlichkeit eines Rechtsstreits und mit zunehmender Bedeutung des Prozesses für die beteiligten Parteien nimmt dabei auch die Gefährdung für die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers zu.⁶⁷⁶ Sofern Versäumnisse des Prüfers aus einer früheren Pflichtprüfung für den Mandanten den Prozessgegenstand bilden, sollte dieser sein Mandat beenden. Hingegen kann ein Prüfer, der seinerseits betrügerische Handlungen des Managements feststellt, den Prüfungsauftrag bei ausreichenden Sicherheitsvorkehrungen – hierzu zählen v.a. der Dialog und die Kooperation mit dem Kontrollorgan des Mandanten – fortsetzen.⁶⁷⁷

(8) Langjährige Zusammenarbeit mit Prüfungsmandanten

Ziffer 10., als letzter Abschnitt von Teil B, befasst sich mit den Risiken, die entstehen, „wenn bestimmte Mitglieder des Auftragsteams regelmäßig und über einen langen Zeitraum mit der Prüfung eines Prüfungsmandanten befasst sind“. Nur bei der Prüfung von Unternehmen des öffentlichen Interesses ist dabei eine Auswechslung der Prüfungspartner mit Schlüsselfunktionen im Auftragsteam nach spätestens sieben Prüfungsjahren – gefolgt von einer zweijährigen Sperrfrist in Bezug auf die Prüfung dieses Mandanten – zwingend vorgesehen.⁶⁷⁸ Für andere Mitglieder des Auftragsteams ist ebenso wie für die Prüfungspraxen von Mandanten, die nicht im öffentlichen Interesse stehen, eine solche Rotation nicht zwingend vorgesehen.⁶⁷⁹ Den Prüfern dieser Unternehmen sollen bei Prüfungseinsätzen über einen längeren Zeitraum regelmäßig auch andere Sicherheitsvorkehrungen ausreichen, um einer zu großen Vertrautheit zum Mandanten mit der möglichen Folge der Betriebsblindheit entgegenzuwirken.⁶⁸⁰ Beim Vergleich zwischen Ziffer 10. der EU-Empfehlung und Section 203 SOA lässt sich damit festhalten, dass sich nicht nur die grundsätzlichen Rotationszeiträume von sieben Jahren ent-

⁶⁷⁶ ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 33, Ziffer B., 9.

⁶⁷⁷ Falls ein solches Organ nicht existiert, kommt eine Erörterung des Sachverhalts mit der zuständigen Aufsichtsbehörde in Betracht; vgl. ebenda, S. 53 f.

⁶⁷⁸ Falls eine interne Rotation der Prüfungspartner mit Schlüsselfunktion aufgrund der Größe der Prüfungsgesellschaft oder anderer Umstände im Einzelfall nicht möglich oder sinnvoll erscheint, kommt als alternative Sicherheitsvorkehrung vor allem eine externe Qualitätsprüfung in Betracht. Ansonsten muss die Beendigung des Prüfungsauftrags in Betracht gezogen werden. Vgl. ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 54.

⁶⁷⁹ Ebenda, S. 33, Ziffer B., 10.

⁶⁸⁰ *Schmidt*, BB 2003, 779 (786). Eine Rotation der Mitarbeiter wird jedoch von der Kommission in gewissen Konstellationen durchaus befürwortet und sollte Gegenstand des internen Qualitätssicherungssystems einer Prüfungsgesellschaft sein; vgl. ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 54.

sprechen, sondern auch die Adressaten der internen Rotation vergleichbar sind.⁶⁸¹ Inhaltlich weniger streng ist Ziffer 10. jedoch in Bezug auf die Rotation des verantwortlichen Prüfungspartners und des Concurring Partners. Für diese fehlt es an einer entsprechenden Sonderregelung wie in Section 203 SOA, der eine Rotation bereits nach fünf Jahren und eine anschließende Cooling-off-Periode von ebenfalls fünf Jahren vorsieht.

bb. Erbringung von Nichtprüfungsleistungen an den Prüfungsmandanten

Der 7. Abschnitt mit dem Titel „Nichtprüfungsleistungen“ enthält eine Vielzahl an konkreten Vorgaben für Abschlussprüfer, Prüfungsgesellschaften und Mitglieder eines Prüferverbands, sofern diese an einen Prüfungsmandanten oder ein mit diesem verbundenes Unternehmen „Leistungen erbringen, die nicht Pflichtprüfungen sind“.⁶⁸² Nach einigen generellen Empfehlungen zum Schutz der Unabhängigkeit an die Abschlussprüfer erfolgt eine Unterteilung in sechs Unterabschnitte. Darin werden bestimmte Nichtprüfungsleistungen, deren Erbringung für die Unabhängigkeit des Prüfers aus Sicht der EU-Kommission besonders gefährlich ist, definiert und hinsichtlich ihres Inhabilitätsrisikos eingestuft. Außerdem werden spezielle Schutzmaßnahmen aufgezeigt, die der Herstellung eines akzeptablen Maßes an Unabhängigkeit dienen, soweit dies im Falle der jeweiligen Beratung möglich ist. Eine abschließende Behandlung aller denkbaren Risikokonstellationen ist angesichts möglicher Veränderungen jedoch nicht von der EU-Kommission beabsichtigt.⁶⁸³

(1) Generelle Schutzmaßnahmen

Das größte Unabhängigkeitsrisiko bei der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen sieht die EU-Kommission in der Gefahr der Selbstprüfung. Als vorrangige Schutzmaßnahme dagegen wird den Prüfern empfohlen, dass sie in keinem Fall die letztendlichen Entscheidungen für den Prüfungsmandanten oder ein mit diesem verbundenes Unternehmen treffen sollen. Aber auch die bloße Beteiligung an der Entscheidungsfindung sollte vermieden werden. Dies lässt sich insbesondere realisieren, indem dem Mandanten mehrere alternative Handlungsvorschläge unterbreitet werden. Handlungsempfehlungen sind dem Prüfer gestattet. Für den Fall, dass die Beratung nur eine rechtmäßige oder sinnvolle Empfehlung zulässt, sollte der Abschlussprüfer dies klarstellend in seinen Unterlagen dokumentieren.⁶⁸⁴ Weitere risikoreduzierende Maßnahmen sind laut EU-Kommission u.a. die klare Trennung der Verantwortlichkeiten zwi-

⁶⁸¹ Der SOA wendet sich – wie bereits ausgeführt – vorrangig an registrierte, börsennotierte Unternehmen. Diese wiederum sind u.a. auch als „Unternehmen von öffentlichem Interesse“ von der Rotation in Ziffer 10. erfasst.

⁶⁸² ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 29 ff., Ziffer A., 7.

⁶⁸³ Ebenda, S. 47.

⁶⁸⁴ Ebenda, S. 47.

schen Nichtprüfungs- und Prüfungsaufträgen, die interne Unterrichtung innerhalb der Prüfungsgesellschaft über alle Prüfungs- und Beratungsleistungen sowie eine interne und/oder externe Nachschau der Abschlussprüfung. Eine Abschwächung des Unabhängigkeitsrisikos ist schließlich auch durch eine Beratung der Nichtprüfungsleistungen mit dem Kontrollorgan des Mandanten möglich.⁶⁸⁵

(2) Beteiligung an der Erstellung der Buchungsunterlagen oder des Jahresabschlusses

In Übereinstimmung mit der Vorgabe aus Section 201 (a) des SOA führt auch nach Ziffer 7.2.1. der EU-Empfehlung eine Beteiligung des Abschlussprüfers an der Erstellung der Buchungsunterlagen oder des Jahresabschlusses eines Prüfungsmandanten regelmäßig zu einer Inhabilität. Etwas anderes gilt nur, sofern „die gewährte Unterstützung lediglich technischer oder mechanischer Art ist oder die Beratung lediglich Informationszwecken dient“.⁶⁸⁶ Bei Pflichtprüfungen von Unternehmen des öffentlichen Interesses allerdings stellen sogar solche Tätigkeiten ein unannehmbar hohes Risiko für die Unabhängigkeit des Prüfers dar.⁶⁸⁷ Hier ist dem Prüfer jede über die Pflichtprüfung hinausgehende Unterstützung des Mandanten verboten, weshalb er eine Mitwirkung an der Rechnungslegung eines solchen Mandanten besonders sorgfältig abwägen sollte.⁶⁸⁸ Die Beteiligung an der Erstellung der Buchungsunterlagen, die auf jeden Fall im Verantwortungsbereich der Geschäftsführung des Mandanten verbleiben muss, ist deshalb streng zu unterscheiden von der zulässigen Ausarbeitung erforderlicher Änderungen der Rechnungslegung im Rahmen der Prüfungstätigkeit. Diese ist Teil des Prüfungsmandats und wird nicht als Nichtprüfungsleistung angesehen.⁶⁸⁹

(3) Beteiligung an der Entwicklung oder Umsetzung von Finanzinformationssystemen

Unter Finanzinformationssystemen i.S.v. Ziffer 7.2.2 werden sämtliche Systeme zur Gewinnung der im Jahresabschluss offenzulegenden Zahlen sowie der diesen zugrunde liegenden Bewertungs- und Bestandsdaten verstanden.⁶⁹⁰ Die bloße Beratung des Prüfungsmandanten, etwa im Hinblick auf bestehende alternative Systeme, ist dabei aus Sicht der EU-Kommission regelmäßig unbedenklich. Unzulässig ist es dagegen, wenn ein Prüfer in verantwortlicher

⁶⁸⁵ ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 29 f., Ziffer B., 7.1.

⁶⁸⁶ Ebenda, S. 30, Ziffer B., 7.2.1. Für die Ausnahmen in Notfällen für den Prüfungsmandanten vgl. ebenda, S. 48.

⁶⁸⁷ Ebenda, S. 48. Vgl. insoweit auch *Schmidt*, BB 2003, 779 (780).

⁶⁸⁸ ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 48. Einzubeziehen in die Abwägung über das Risiko und die öffentliche Wahrnehmung einer solchen Tätigkeit sind u.a. die Größe und Struktur des Mandanten sowie dessen Geschäftstätigkeit.

⁶⁸⁹ Ebenda, S. 47.

⁶⁹⁰ Dabei kann es sich dabei um integrierte IT-Systeme, aber auch um sonstige eigenständige Systeme – etwa Buchhaltungs-, Kostenrechnungs- oder Lohnabrechnungssysteme – handeln; ebenda, S. 48.

Funktion an der Entwicklung und Implementierung oder dem Betrieb solcher Finanzinformationssysteme beteiligt ist und die gewonnenen Informationen anschließend im Zuge der Abschlussprüfung selbst überprüft. In Fällen, die sich zwischen den vorgenannten Beteiligungen „am oberen bzw. unteren Ende des Spektrums“ abspielen, hat der Abschlussprüfer die Gefährdung seiner Unabhängigkeit und deren Ausmaß laut EU-Kommission sorgfältig abzuwägen. Für die Prüfer von Unternehmen öffentlichen Interesses soll dies in besonderem Maße gelten.⁶⁹¹ Entscheidendes Kriterium für die Zulässigkeit dieser Dienstleistung ist dabei letztendlich, ob die abschließende Entscheidung über die genaue Entwicklung und Ausgestaltung des betroffenen Systems und die Verantwortung dafür beim Mandanten verbleibt oder nicht. In zweifelhaften Fällen wird den Prüfungsgesellschaften zu einer sorgfältigen Abwägung sowie zu einer klaren Trennung der Kompetenzen und Berichtslinien von Prüfungs- und Beratungsteam geraten.⁶⁹²

(4) Erbringung von Bewertungsleistungen

Auch die Erbringung von Bewertungsleistungen, deren Ergebnisse Gegenstand des Jahresabschlusses beim Mandanten werden sollen, kann nach Ziffer 7.2.3 der Empfehlung zur Inhabilität des Abschlussprüfers führen. Bewertungsleistungen dienen der Ermittlung des Wertes bestimmter Vermögenspositionen, Verbindlichkeiten oder eines gesamten Unternehmens. Hierzu erfolgt unter Anwendung bestimmter Methoden und Techniken eine Einschätzung gegenwärtiger oder künftige Entwicklungen.⁶⁹³ Als Grundsatz gilt, dass der Mandant in eigener Verantwortung nicht nur die letztendliche Beurteilung selbst vornehmen, sondern auch die dabei angewendeten Bewertungsmethoden festlegen muss.⁶⁹⁴ Erfolgen hingegen Bewertungen durch den Abschlussprüfer, so entsteht stets ein Risiko für dessen Unabhängigkeit. Ein Ausmaß, das sich nicht mehr in einen hinnehmbaren Zustand zurückführen lässt, erlangt dieses Risiko, sofern die bewerteten Beträge „in Bezug auf den Jahresabschluss wesentlich“ und die Einschätzung selbst durch „ein hohes Maß an Subjektivität“ geprägt sind. Fehlt es an einer oder beiden dieser Voraussetzungen, etwa weil die Bewertung unter Verwendung gesetzlich vorgeschriebener oder anderweitig festgelegter Standardtechniken oder -methoden erfolgt, können dagegen Sicherheitsvorkehrungen getroffen werden. Ausdrücklich genannt wird in-

⁶⁹¹ ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 49.

⁶⁹² Ebenda, S. 31, Ziffer B., 7.2.2.3.

⁶⁹³ Die Überprüfung fremder Bewertungsleistungen, als Teil der Abschlussprüfung, oder die bloße vorbereitende Tätigkeit für die Bewertung Dritter, etwa im Rahmen einer due diligence, fallen nicht unter diesen Begriff.

⁶⁹⁴ ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 49.

soweit der Einsatz getrennter Prüfungs- und Beratungsteams mit unterschiedlichen Berichtslinien.⁶⁹⁵

(5) Erbringung von Innenrevisionsleistungen für den Mandanten

Der Innenrevision, als unternehmensintern eingerichteter Prüfungsinstitution zur Unterstützung der Unternehmensleitung, kommt eine eigenständige Kontrollfunktion neben der externen Abschlussprüfung zu.⁶⁹⁶ Der Abschlussprüfer sollte nach Ziffer 7.2.4 aus Sicht der EU-Kommission – jedenfalls bei Unternehmen mit einer eigenen Innenrevisionsabteilung – grundsätzlich nicht in diese Kontrolltätigkeit einbezogen werden. Gerade bei kleineren Prüfungsmandanten, ohne eine spezielle Innenrevisionsabteilung, kann die Beteiligung eines Abschlussprüfers jedoch auch zu einer verbesserten Kontrolle des Managements führen.⁶⁹⁷ Sofern sich ein Prüfungsmandant dies zu Nutze machen möchte, muss in jedem Falle sichergestellt sein, dass die Verantwortung für die jeweilige Tätigkeit beim eigenen Management verbleibt. Zudem müssen die der Prüfungsgesellschaft vorgelegten Ergebnisse der Innenrevision und die darauf bezogene Prüfungstätigkeit einer angemessenen Nachprüfung durch einen Prüfungspartner unterzogen werden, der weder an der Innenrevision noch an der Abschlussprüfung beteiligt ist. Hierdurch soll sichergestellt werden, dass die Ergebnisse der Innenrevision vom verantwortlichen Prüfungspartner ausreichend überprüft wurden, und sich dieser nicht ohne weiteres auf die Ergebnisse seiner vorangegangenen Beratung verlässt.⁶⁹⁸ Mit Ausnahme der nur in der EU-Empfehlung vorgesehenen Möglichkeit, Sicherheitsvorkehrungen zu ergreifen, lässt sich bis hierhin eine weitgehende Übereinstimmung der als risikoreich eingestuften Nichtprüfungsleistungen mit den Vorgaben des SOA verzeichnen.⁶⁹⁹

(6) Prozessuale Vertretung des Mandanten

Eine Abweichung gegenüber dem SOA enthält jedoch die in Ziffer 7.2.5. der EU-Empfehlung geregelte „Beilegung einer Streitsache oder einer Rechtsstreitigkeit für den Prüfungsmandanten“. Denn aus Sicht der EU-Kommission kann nur die prozessuale Vertretung zu einem Interessengleichlauf und einer Selbstprüfungsgefahr führen, sofern diese eine Einschätzung

⁶⁹⁵ ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 31, Ziffer B., 7.2.3 und S. 49.

⁶⁹⁶ Marten/Quick/Ruhnke, S. 25. Nach Heinhold/Wotschofsky in HWRP, Sp. 1217 umfasst die interne Revision die prozessunabhängige Überwachung aller Aktivitäten eines Unternehmens im Auftrag der Unternehmensleitung. Dies wiederum unterscheidet sie vom IKS, welches auch prozessintegrierte Überwachungsmaßnahmen umfasst. Jedoch herrscht nicht immer eine strenge Trennung zwischen interner Revision und Kontrollsystem; Hömberg in HWRP, Sp. 1231. Ausführlich zu dem im einzelnen umstrittenen Begriff der internen Revision z.B. Köhler in Busse von Colbe/Crasselt/Pellens, S. 668 ff.

⁶⁹⁷ ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 50.

⁶⁹⁸ Ebenda, S. 31, Ziffer B., 7.2.4.

⁶⁹⁹ Vgl. insoweit auch die Ausführungen von Schmidt, BB 2003, 779 (780 f.).

der Erfolgchancen des Mandanten enthält.⁷⁰⁰ Eine außergerichtliche Rechtsberatung durch den Abschlussprüfer wird dagegen nicht als risikobehaftet eingestuft. Je aktiver die Rolle des Prüfers bei der Beilegung der Streitsache oder Rechtsstreitigkeit ist, desto mehr steigt das Risiko einer unzulässigen Interessenvertretung.⁷⁰¹ In jedem Fall ist eine Beeinträchtigung der Unabhängigkeit gegeben, wenn sich die gerichtliche Tätigkeit des Prüfers wesentlich auf den Jahresabschluss des Mandanten auswirkt und zudem, etwa aufgrund einer unklaren Beweisla-ge, von hoher Subjektivität geprägt ist.⁷⁰² Ausdrücklich ausgenommen von Ziffer 7.2.5. ist – insoweit wieder in Übereinstimmung mit dem SOA – die steuerrechtliche Vertretung eines Prüfungsmandanten vor Finanzgerichten oder Steuerbehörden.⁷⁰³

(7) Unterstützung des Mandanten bei der Einstellung von Führungskräften

Eine unzulässige Nichtprüfungsleistung für den Prüfungsmandanten kann gemäß Ziffer 7.2.6. schließlich die Mitwirkung „an der Einstellung von Führungskräften oder von Personal in Schlüsselpositionen“ sein.⁷⁰⁴ Neben der Art der Unterstützung bemisst sich das konkrete Risiko für die Unabhängigkeit des Prüfers dabei in erster Linie nach der zu vergebenden Position. So ist etwa die Unterstützung bei der Besetzung von Schlüsselpositionen im Finanz- und Verwaltungsbereich für den Abschlussprüfer besonders risikoreich, da er zu der eingestellten Person nachfolgend in regelmäßigem Kontakt stehen wird.⁷⁰⁵ Deshalb kann in diesen Fällen bereits die Erstellung einer Liste mit potenziellen Kandidaten zu einer Inhabilität des Prüfers führen.⁷⁰⁶ In Bezug auf sonstige Führungskräfte hingegen dürfen derartige Auswahllisten ebenso wie Stellungnahmen zur Eignung bestimmter Kandidaten durch den Prüfer vorge- nommen werden, sofern sich diese nach vom Mandanten vorgegebenen Kriterien richten.⁷⁰⁷ Wichtig ist also, dass der Prüfer die letztendliche Entscheidung über die einzustellende Person in jedem Fall dem Management des Prüfungsmandanten überlässt und keine eigenhändigen Beurteilungen vornimmt.⁷⁰⁸

⁷⁰⁰ ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 31, Ziffer B., 7.2.5. In letzterem Fall wirkt sich die Tätigkeit nämlich auch auf die im Jahresabschluss auszuweisenden Beträge aus.

⁷⁰¹ Ebenda, S. 50.

⁷⁰² Ziffer 7.2.5.2. In allen sonstigen Fällen können nach Ziffer 7.2.5.3. Schutzmaßnahmen das Risiko ausreichend reduzieren. Dies geht insbesondere durch eine personelle Trennung der Mitarbeiter des Prüfungs- und Beratungsteams mit jeweils unterschiedlichen Berichtslinien, um „die Befassung des für die Prüfung zuständigen Auftragssteams mit dem Rechtsstreit zu vermeiden.“ Vgl. ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 51.

⁷⁰³ Ebenda, S. 50. Dazu auch *Schmidt*, BB 2003, 779 (783). Auf die verschärften Bestimmungen zur Steuerbera- tung in der SEC-Final Rule zur Unabhängigkeit sei an dieser Stelle noch einmal hingewiesen.

⁷⁰⁴ ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 32, Ziffer B., 7.2.6.

⁷⁰⁵ Ebenda, S. 51.

⁷⁰⁶ *Schmidt*, BB 2003, 779 (782). Bei Prüfungen von Unternehmen öffentlichen Interesses stellt die Erstellung einer solchen Auswahlliste sogar ein stets inakzeptabel hohes Unabhängigkeitsrisiko dar; vgl. Ziffer 7.2.6.3.

⁷⁰⁷ ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 51.

⁷⁰⁸ *Schmidt*, BB 2003, 779 (782). Vgl. auch Ziffer 7.2.6.4.

cc. Honorarvorgaben für Prüfungs- und Nichtprüfungsleistungen

Regelungen zur Vergütung des Abschlussprüfers werden durch die EU-Kommission in erster Linie unter Ziffer B., 8. getroffen.⁷⁰⁹ Eine erste konkrete Vorgabe befindet sich jedoch bereits im Rahmenkonzept der Empfehlung. Denn unter Ziffer A., 5. „Veröffentlichung der Honorare“ wird den EU-Mitgliedsstaaten – in Anknüpfung an Section 202 des SOA – erstmals angeraten, die prüfungspflichtigen Unternehmen zur Offenlegung sämtlicher an den Abschlussprüfer entrichteten Honorare zu verpflichten.⁷¹⁰

(1) Honorarveröffentlichung durch den Prüfungsmandanten

Die Honorarangaben sollen danach mindestens einmal jährlich erfolgen und insbesondere den Kontrollorganen der Mandanten eine Beurteilung der finanziellen Unabhängigkeit ihres Prüfers ermöglichen.⁷¹¹ Die vier Honorarkategorien „gesetzliche Abschlussprüfungsleistungen, sonstige Zusicherungsleistungen, Steuerberatungsleistungen und sonstige Nichtprüfungsleistungen“ gleichen dabei denen aus Section 202 des SOA. Jedoch soll nach Ziffer 5.3. für jede dieser Kategorien nicht nur der aktuelle Wert, sondern auch der entsprechende Wert im vorangegangenen Berichtszeitraum sowie der jeweilige prozentuale Anteil am Gesamthonorar angegeben werden. Zudem wird angeregt, die Kategorie „sonstige Nichtprüfungsleistungen“ zur besseren Übersichtlichkeit in weitere Unterkategorien zu untergliedern, sofern die einzelnen Posten „erheblich voneinander abweichen“.⁷¹²

(2) Unzulässige Honorarformen

Ziffer B., 8. enthält eine negative Auflistung von vier verschiedenen Formen der Vergütung, die eine finanzielle Abhängigkeit des Abschlussprüfers bzw. der Prüfungsgesellschaft oder von Mitgliedern aus deren Verbund gegenüber dem Mandanten oder einem mit diesem verbundenen Unternehmen zur Folge haben oder haben können. Im Einzelnen handelt es sich

⁷⁰⁹ ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 32 f., Ziffer B., 8.

⁷¹⁰ Ziffer A. 5.1. ist insoweit missverständlich, als dass es sich auf den ersten Blick auch um eine Offenlegungspflicht des Abschlussprüfers selbst handeln könnte. Die beabsichtigte Adressierung der Prüfungsmandanten wird jedoch durch Ziffer A., 5.2. deutlich, wonach die „Mitgliedsstaaten oder ihre Regulierungsbehörden (...) diese Offenlegung in den Fällen verlangen (sollten), in denen die nationalen Rechtsvorschriften die Veröffentlichung des geprüften Jahresabschlusses eines Prüfungsmandanten vorschreiben.“ Klarstellend insoweit auch das FEE Paper, Januar 2013, S. 13: “The fee disclosure is the responsibility of the audit client’s management, and not of the auditor.”

⁷¹¹ ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 39.

⁷¹² Ebenda, S. 27, Ziffer A., 5. Auch bei den übrigen Kategorien ist eine detailliertere Aufschlüsselung über diese Mindestvorgaben hinaus möglich und durchaus erwünscht, vgl. S. 39.

dabei um Erfolgshonorare, einen zu hohen Anteil der von einem einzigen Mandanten bezogenen Honorare, überfällige und schließlich unangemessen niedrige Honorare.⁷¹³

(a) Erfolgshonorare

Bei den gemäß Ziffer 8.1 unzulässigen Erfolgshonoraren handelt es sich um solche Honorare, „bei denen die Höhe des Honorars von den Ergebnissen der erbrachten Leistung abhängig ist“.⁷¹⁴ Derartige Honorarvereinbarungen sind in Bezug auf Prüfungsleistungen stets, in Bezug auf Nichtprüfungsleistungen jedenfalls ohne die Ergreifung von Schutzmaßnahmen, unvereinbar mit der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers und sollten daher vom Prüfer nicht angenommen werden. Als ein Beispiel für ein erfolgsabhängiges Prüfungshonorar nennt die Kommission die Abhängigkeit von den Ertragszahlen des Prüfungsmandanten. Eine erfolgsabhängigkeit bei Nichtprüfungsleistungen liegt z.B. vor bei einer Kopplung des Honorars an den Fortschritt bzw. das Ergebnis eines bestimmten Projekts oder an bestimmte Erfolgskennzahlen des Prüfungsmandanten bzw. eines seiner verbundenen Unternehmen.⁷¹⁵ Besonders gefährlich sind Erfolgshonorare für Nichtprüfungsleistungen dann, wenn die zugrunde liegende Tätigkeit später im Rahmen der Abschlussprüfung vom Prüfer selbst kontrolliert wird. In jedem Falle empfiehlt die Kommission, dass der Prüfer getroffene Erfolgshonorarvereinbarungen dem Kontrollorgan des Mandanten offenlegt.⁷¹⁶

(b) Honorarabhängigkeit

Um die finanzielle Abhängigkeit von einem bestimmten Prüfungsmandanten bzw. den Eindruck einer solchen Abhängigkeit zu vermeiden, sollte gemäß Ziffer 8.2 das Gesamthonorar, das ein Prüfungspartner bzw. eine Prüfungsgesellschaft von einem Mandanten oder einer zusammengehörigen Gruppe von Mandanten bezieht, nicht unverhältnismäßig hoch sein. Eine Vermutung für eine finanzielle Abhängigkeit ergibt sich aus Sicht der EU-Kommission, wenn das Honorar eines Mandanten in fünf aufeinanderfolgenden Jahren jeweils einen übermäßig hohen Prozentsatz des Gesamtumsatzes ausmacht.⁷¹⁷ Eine feste Honorarobergrenze nennt die Empfehlung allerdings nicht, da der kritische Prozentsatz im Einzelfall anhand der Größe der betroffenen Prüfungsgesellschaft und weiteren Faktoren in deren Umfeld ermittelt werden

⁷¹³ ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 32 f., Ziffer B., 8.1.-8.4.

⁷¹⁴ Ebenda, S. 32, Ziffer B., 8.1. Die EU-Kommission stellt jedoch auf S. 51 klar, dass Prüfungshonorare, die durch ein Gericht oder eine staatliche Stelle festgesetzt werden, nicht als Erfolgshonorare anzusehen sind.

⁷¹⁵ Ebenda, S. 51 f.

⁷¹⁶ Ebenda, S. 52. Als Faktoren zur Bewertung des konkreten Unabhängigkeitsrisikos nennt die EU-Kommission u.a. die Beziehung zwischen der für das Erfolgshonorar maßgeblichen Tätigkeit und der Abschlussprüfung, die Erfolgsspanne des Honorars sowie dessen Berechnungsgrundlage.

⁷¹⁷ Ebenda, S. 32, Ziffer B., 8.2.

soll.⁷¹⁸ Dafür rät die EU-Kommission allen Prüfungspraxen, eine sorgfältige Analyse vorzunehmen, bei der sämtliche Prüfungs- und Nichtprüfungshonorare von einem bestimmten Mandanten dem Gesamtumsatz der Prüfungspraxis oder ihres Verbundes gegenübergestellt werden.⁷¹⁹ Bei Prüfungsgesellschaften sollten zudem die Honorare der einzelnen Prüfungspartner daraufhin kontrolliert werden, ob ein Großteil der diesen zugrunde liegenden Leistungen für einen Mandanten erbracht wurde.⁷²⁰ Für den Fall, dass ein bestimmter Grad an Abhängigkeit festgestellt wird, kommen als Schutzmaßnahmen eine interne Kontrolle der erbrachten Prüfungs- und Nichtprüfungsleistungen an den betroffenen Mandanten durch einen unbeteiligten Prüfungspartner sowie die externe Nachschau durch andere Berufsangehörige in Betracht.⁷²¹

(c) Überfällige Honorare

Weiterhin sind gemäß Ziffer 8.3 überfällige Honorare „in bedeutendem Maße“ zu vermeiden. Ein solches Ausmaß wird erreicht, wenn das ausstehende Honorar, gegebenenfalls auch in Kombination mit dem vereinbarten Honorar für laufende Aufträge, als ein bedeutendes Darlehen des Prüfers an den Mandanten betrachtet werden könnte. Denn in diesem Fall drohen gegenseitige finanzielle Interessen eine objektive Prüfungstätigkeit zu beeinträchtigen.

(d) Unangemessene Honorare

Ziffer 8.4 schließlich untersagt unangemessen niedrige Honorare für einen Prüfungsauftrag, bei denen eine Abschlussprüfung mit einem angemessenen Zeitrahmen und qualifiziertem Personal unter Einhaltung sämtlicher Prüfungsstandards, -leitlinien und Qualitätskontrollverfahren nicht mehr zu erwarten ist.⁷²² Als Schutzvorkehrung gegen problematische Vergütungsformen kann innerhalb einer Prüfungsgesellschaft die interne Überprüfung durch einen nicht für den jeweiligen Mandanten tätigen Prüfungspartner erfolgen. Ansonsten ist die externe Überprüfung durch einen anderen Abschlussprüfer in Auftrag zu geben oder der Rat der zuständigen Regulierungsbehörde einzuholen.⁷²³

⁷¹⁸ ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 52. Kriterien für den Prozentsatz sind neben der Größe der Prüfungsgesellschaft z.B. die Tatsache, ob diese bereits etabliert oder neu gegründet ist, einen lokalen, nationalen oder internationalen Tätigkeitsbereich hat und die allgemeine Geschäftslage auf dem Prüfungsmarkt.

⁷¹⁹ Die Unabhängigkeit kann laut EU-Kommission insbesondere dann gefährdet sein, wenn durch Nichtprüfungsleistungen für den Mandanten oder seine verbundenen Unternehmen hohe Honorare erzielt werden, die die für Prüfungsleistungen übersteigen; ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 53.

⁷²⁰ Diesem Risiko soll die Prüfungsgesellschaft durch entsprechende interne Strukturen und Verantwortlichkeiten sowie durch die Erörterung der Honorare mit dem Kontrollorgan des Prüfungsmandanten entgegenwirken.

⁷²¹ Der Abschlussprüfer bzw. die Prüfungsgesellschaft können sich außerdem den Rat der zuständigen Regulierungsbehörde einholen, ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 52.

⁷²² Ebenda, S. 32 f., Ziffern B., 8.3. und 8.4.

⁷²³ Ebenda, S. 53.

d. Vergleich mit dem SOA

Insgesamt bleibt festzuhalten, dass sich die Empfehlung der EU-Kommission zwar inhaltlich an zahlreichen Stellen am SOA orientiert, sich dafür aber vom Aufbau her deutlich von diesem unterscheidet. Denn im Gegensatz zum US-amerikanischen Gesetzgeber, der eine detaillierte Regelung von Einzelfällen vorgenommen hat, hat sich die EU-Kommission für ein prinzipienbasiertes Konzept entschieden.⁷²⁴ Eine bedeutende inhaltliche Abweichung gegenüber dem SOA stellen die Schutzmaßnahmen zur Reduzierung bzw. Beseitigung von Unabhängigkeitsrisiken dar, die auch bei der Erbringung zahlreicher Nichtprüfungsleistungen durch den Abschlussprüfer ergriffen werden können. Anders als in Section 201 (a) des SOA werden viele der unabhängigkeitsgefährdenden Dienstleistungen damit nicht zwingend untersagt.⁷²⁵ Dies lässt sich allerdings auch damit erklären, dass sich die EU-Empfehlung eben nicht nur an kapitalmarktorientierte, sondern grundsätzlich an alle prüfungspflichtigen Unternehmen und deren Abschlussprüfer wendet.⁷²⁶ Im Gegensatz zu Ziffer 202 des SOA sieht die EU-Empfehlung schließlich keine notwendige Vorab-Genehmigung von Nichtprüfungsleistungen, die nicht schon generell für unzulässig befunden werden, durch ein Audit Committee oder ein sonstiges Aufsichtsorgan vor.⁷²⁷

2. Modernisierte EU-Abschlussprüferrichtlinie (2006/43/EG) von 2006

Der ganz überwiegende Teil der Empfehlungen der EU-Kommission wurde später in die modernisierte EU-Abschlussprüferrichtlinie 2006/43/EG aufgenommen.⁷²⁸ Diese Richtlinie hat die eingangs dieses Kapitels erwähnte, erste Abschlussprüferrichtlinie 84/253/EWG abgelöst und zu einer umfassenden Neuregelung der Abschlussprüfung geführt.⁷²⁹ Um das Ziel einer verbesserten, weitestgehenden Harmonisierung der Anforderungen an die Abschlussprüfer zu erreichen, regelt die neue Richtlinie nahezu alle relevanten Aspekte, welche die Qualität der Abschlussprüfung beeinflussen können und weitet so den Geltungsbereich der früheren Richt-

⁷²⁴ *Schmidt*, BB 2003, 779 (786); *Gelhausen* in Freidank, S. 165 f. Sogenannter „rules based-approach“ und „principles based-approach“. Letzterer wird auch als „conceptual-“ oder „framework-approach“ bezeichnet.

⁷²⁵ *Schmidt*, BB 2003, 779 (780).

⁷²⁶ Bei ausschließlicher Betrachtung der verschärften Vorschriften für die Unternehmen von öffentlichem Interesse lassen sich daher auch noch mehr inhaltliche Übereinstimmungen mit den Vorgaben der Sections 201 ff. des SOA verzeichnen. Ein Beispiel ist die teilweise für diese Unternehmen und ihre Prüfer ausgeschlossene Möglichkeit, bestehende Unabhängigkeitsrisiken durch Schutzmaßnahmen auf ein hinnehmbares Maß zu reduzieren.

⁷²⁷ Stattdessen muss der Prüfer dem Aufsichtsorgan einmal jährlich über den Gesamtbetrag seiner Honorare für Prüfungs- und Nichtprüfungsleistungen und mögliche Gefährdungen seiner Unabhängigkeit berichten und schließlich seine Unabhängigkeit diesem gegenüber schriftlich bestätigen, vgl. *Schmidt*, BB 2003, 779 (784).

⁷²⁸ Die Richtlinie geht zurück auf den Aktionsplan der EU-Kommission zur „Modernisierung des Gesellschaftsrechts und Verbesserung der Corporate Governance in der Europäischen Union“, KOM(2003) 284, endg., und die Mitteilung der EU-Kommission „Stärkung der Abschlussprüfung in der EU“, KOM(2003) 286 endg., beide vom 21. Mai 2003.

⁷²⁹ So werden sämtliche Bereiche, die für die Qualität der Abschlussprüfung von Bedeutung sind, in der modernisierten Abschlussprüferrichtlinie geregelt; *Kremer* in Kodex-Kommentar, Rn. 1347.

linie erheblich aus.⁷³⁰ Eine vollständige Harmonisierung der Abschlussprüfung wird jedoch auch durch die neue Abschlussprüferrichtlinie nicht beabsichtigt.⁷³¹

a. Rechtsqualität

Die Richtlinie 2006/43/EG stützt sich auf Artikel 50 Abs. 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV).⁷³² Danach können das Europäische Parlament und der Rat zur Verwirklichung der Niederlassungsfreiheit für eine bestimmte Tätigkeit Richtlinien erlassen.⁷³³ Nach Artikel 55 AP-RL richtet sich die Abschlussprüferrichtlinie nicht an die Abschlussprüfer bzw. Prüfungsgesellschaften und auch nicht an deren Mandanten, sondern an die Mitgliedsstaaten. Grund dafür ist die Rechtsqualität von EU-Richtlinien, die sich aus Artikel 288 Abs. 3 AEUV ergibt. Danach ist eine Richtlinie für die EU-Mitgliedsstaaten lediglich hinsichtlich des angestrebten Ziels verbindlich, wohingegen hinsichtlich der Form und Mittel ein gewisser Spielraum zur Umsetzung verbleibt. Folgerichtig ist es den Mitgliedsstaaten auch laut Abschlussprüferrichtlinie grundsätzlich erlaubt, strengere Anforderungen aufzustellen, sofern die Richtlinie dies nicht ausdrücklich ausschließt.⁷³⁴ An bestimmten Stellen können die Mitgliedsstaaten die Prüfer bzw. Prüfungsgesellschaften außerdem von den Anforderungen der Richtlinie befreien oder Erleichterungen vornehmen.⁷³⁵ Die Umsetzung der Richtlinie in den Mitgliedsstaaten musste gemäß Artikel 53 Abs. 1 S. 1 AP-RL bis zum 29. Juni 2008 durch den Erlass nationaler Rechtsvorschriften erfolgen.⁷³⁶

b. Aufbau und Struktur

Die Abschlussprüferrichtlinie folgt vom Aufbau her dem sogenannten „conceptual-approach“ der EU-Empfehlung vom 16. Mai 2002.⁷³⁷ Dementsprechend enthält sie zunächst einen vorangestellten allgemeinen Teil, in dem die Grundlagen und Ziele des Erlasses dargelegt wer-

⁷³⁰ KOM(2011) 778/2, S. 2; *N. Kessler* in Saenger/Aderhold/Lenkaitis/Speckmann, Handels- und GesR, § 8 Rn. 143; so auch *Klein/Klaas*, WPg 2006, 885 (894); *Niemann*, DStR 2006, 812.

⁷³¹ ABl. EU Nr. L 157 vom 9.6.2006, S. 87, Erwägungsgrund 5.

⁷³² Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union, in der Fassung des am 1.12.2009 in Kraft getretenen Vertrags von Lissabon, ABl. EG Nr. C 115 vom 9.5.2008, S. 47.

⁷³³ So KOM(2011) 778/2, S. 5.

⁷³⁴ ABl. EU Nr. L 157 vom 9.6.2006, S. 87, Erwägungsgrund 5. So ist es den EU-Mitgliedsstaaten z.B. ungenommen, die Erbringung von Nichtprüfungsleistungen neben der Abschlussprüfung vollständig zu untersagen; dazu *Lanfermann*, DB 2005, 2645 (2646).

⁷³⁵ Dies gilt beispielsweise gemäß Art. 39 für Abschlussprüfer von Unternehmen, die keine übertragbaren Wertpapiere ausgegeben haben, im Hinblick auf die strengen Anforderungen der Art. 40-43 der Richtlinie.

⁷³⁶ Nach Art. 53 Abs. 2 mussten die Mitgliedsstaaten in den zur Umsetzung erlassenen Vorschriften Bezug auf die Richtlinie zu nehmen. Nach Abs. 1 S. 2, Abs. 3 sollten sie die EU-Kommission unverzüglich von der Umsetzung unterrichten.

⁷³⁷ *Klein/Klaas*, WPg 2006, 885 (889) unter Hinweis auf die gängigen Synonyme „principles based-approach“, „framework-approach“ sowie „threats and safeguards-approach“.

den.⁷³⁸ Sodann werden der Gegenstand der Richtlinie und wichtige Begriffsbestimmungen vorab geregelt (Art. 1, 2). Konkrete Vorgaben für die Jahres- und Konzernabschlussprüfung erfolgen zunächst hinsichtlich der Zulassung und Registrierung als Abschlussprüfer (Art. 3-20), dann hinsichtlich der Berufsgrundsätze der Unabhängigkeit, Unparteilichkeit und Verschwiegenheit (Art. 21-25). Es folgen Regelungen über die zu beachtenden Prüfungsstandards und den Bestätigungsvermerk (Art. 26-28), eine angemessene Qualitätssicherung (Art. 29, 43) sowie die Aufsicht, Haftung und Sanktionierung der Abschlussprüfer (Art. 30-32). Im Zusammenhang mit der effektiven, grenzüberschreitenden Beaufsichtigung stehen auch die gegenseitige Anerkennung der nationalen, mitgliedstaatlichen Vorschriften und die Zusammenarbeit der nationalen Aufsichtsbehörden (Art. 33-36). Schließlich sind die Bestellung und Abberufung des Prüfers (Art. 37, 38), Sonderbestimmungen für Unternehmen von öffentlichem Interesse (Art. 39-43) sowie die Zulassung und Überprüfung von Prüfern aus Drittstaaten Gegenstand der Richtlinie (Art. 44-47).⁷³⁹

c. Konkrete Vorgaben zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers

Die Vorgaben zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers bilden eines der zentralen Themen der neuen Abschlussprüferrichtlinie.⁷⁴⁰ Allgemeine Erwägungen zur Unabhängigkeit finden sich in Artikel 22 AP-RL. Konkrete Neuerungen enthält die Richtlinie vor allem durch die verschärften Unabhängigkeitsstandards für Unternehmen von öffentlichem Interesse, die gesondert in den Artikeln 39-43 AP-RL aufgeführt sind. Diese Sondervorschriften begründen sich für den europäischen Gesetzgeber insgesamt dadurch, dass diese Unternehmen „stärker im Blickpunkt der Öffentlichkeit stehen und wirtschaftlich von großer Bedeutung sind“.⁷⁴¹ Im Übrigen verweist die Richtlinie hinsichtlich aller nicht gegenteilig geregelten Vorgaben zur Unabhängigkeit auf die soeben geschilderten Anforderungen der EU-Empfehlung von 2002 sowie auf den nachfolgend gegenständlichen Ethik-Kodex der IFAC.⁷⁴² Um Doppelausführungen zu vermeiden, soll der nachfolgende Überblick auf die Neuheiten und Veränderungen der Richtlinie begrenzt werden, sofern sie einen Bezug zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers aufweisen.

⁷³⁸ ABl. EU Nr. L 157 vom 9.6.2006, S. 87-91.

⁷³⁹ Art. 48-55 AP-RL enthalten schießlich Übergangs- und Schlussbestimmungen.

⁷⁴⁰ *Heininger*, WPg 2010, 15 (17).

⁷⁴¹ ABl. EU Nr. L 157 vom 9.6.2006, S. 90, Erwägungsgrund 23. Ein höheres Qualitätsniveau bei der Prüfung dieser Unternehmen ist aufgrund des fortgeltenden Grundsatzes „an audit is an audit“ hingegen nicht das Ziel der EU-Kommission, vgl. *Klein/Klaas*, WPg 2006, 885 (887).

⁷⁴² ABl. EU Nr. L 157 vom 9.6.2006, S. 88, Erwägungsgrund 9, 11. Vgl. auch *N. Kessler* in Saenger/Aderhold/Lenkaitis/Speckmann, Handels- und GesR, § 8 Rn. 143. So wird z.B. in Art. 22 Abs. 2 an den Gefährdungstatbeständen der EU-Empfehlung festgehalten und auch zu möglichen Schutzmaßnahmen werden keine konkreten neuen Angaben gemacht.

aa. Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaft

Nach Artikel 22 Abs. 1 AP-RL haben die Mitgliedsstaaten sicherzustellen, dass Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften während der Abschlussprüfung unabhängig von ihren Prüfungsmandanten und nicht in deren Entscheidungsfindung eingebunden sind. Als „Abschlussprüfer“ gelten dabei nach Artikel 2 Nr. 2 AP-RL nur noch natürliche und nicht mehr auch juristische Personen. „Prüfungsgesellschaft“ kann gemäß Artikel 2 Nr. 3 AP-RL neben einer juristischen Person nunmehr auch jede sonstige Einrichtung gleich welcher Rechtsform sein. Die gleichzeitige Verwirklichung der Begriffe „Abschlussprüfer“ und „Prüfungsgesellschaft“ durch ein und dieselbe juristische Person, wie noch nach der EU-Empfehlung möglich, ist somit ausgeschlossen.⁷⁴³ Voraussetzung für die Anerkennung als Abschlussprüfer oder als Prüfungsgesellschaft ist jeweils die Zulassung zur Durchführung von Abschlussprüfungen durch die zuständige nationale Behörde eines EU-Mitgliedsstaates.

bb. Anforderungen an Prüfernnetzwerke, Art. 22 Abs. 2 AP-RL

Eine nennenswerte Erweiterung des Anwendungsbereichs der Unabhängigkeitsstandards gegenüber der EU-Empfehlung von 2002 findet durch die Einführung des Netzwerkbegriffs statt.⁷⁴⁴ Als „Netzwerk“ eines Prüfers bzw. einer Prüfungsgesellschaft gilt nach Artikel 2 Nr. 7 AP-RL eine „breitere Struktur, die auf Kooperation ausgerichtet ist und der ein Abschlussprüfer oder eine Prüfungsgesellschaft angehört und die eindeutig auf Gewinn- oder Kostenteilung abzielt oder durch gemeinsames Eigentum, gemeinsame Kontrolle oder gemeinsame Geschäftsführung, gemeinsame Qualitätssicherungsmaßnahmen und -verfahren, eine gemeinsame Geschäftsstrategie, die Verwendung einer gemeinsamen Marke oder durch einen wesentlichen Teil gemeinsamer fachlicher Ressourcen miteinander verbunden ist“.⁷⁴⁵ Durch Artikel 22 Abs. 2 AP-RL werden die geltenden Unabhängigkeitsstandards vom Grundsatz her auf Prüfernnetzwerke übertragen. Dies hat zur Folge, dass sich die Inhabilität eines Netzwerkpartners negativ auf alle anderen Mitglieder eines Netzwerks auswirken kann.⁷⁴⁶ Anstatt einer pauschalen Gleichstellung soll jedoch nach der Richtlinie eine Einzelfallbeurteilung erfolgen, welche Konsequenzen von der schädlichen Verbindung zwischen dem Netzwerkmitglied und dem Prüfungsmandanten für den beauftragten Abschlussprüfer bzw. die beauftragte Prüfungsgesellschaft ausgehen. Damit wird klargestellt, dass die Beurteilung der

⁷⁴³ ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, Glossar, S. 55 f. zu „Abschlussprüfer“ bzw. „Prüfungsgesellschaft“.

⁷⁴⁴ In ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 25, Ziffer A., 2.3. b), c) wurde noch der Begriff „Verbund“ verwendet. Zur Definition des Begriffs vgl. Glossar, S. 56.

⁷⁴⁵ Die letztendliche Beurteilung, ob ein Netzwerk vorliegt, muss anhand einer Gesamtbetrachtung der Einzelfallumstände erfolgen. Zu den weiteren Einzelheiten später noch ausführlich.

⁷⁴⁶ *Klein/Klaas*, WPg 2006, 885 (886).

Unabhängigkeit im Einzelfall anders ausfallen kann als bei einer direkten Beziehung zwischen dem Prüfer bzw. der Prüfungsgesellschaft und dem Mandaten.⁷⁴⁷

cc. Vorgaben an die Eigentümer von Prüfungsgesellschaften, Art. 24, 3 Abs. 4 AP-RL

Anknüpfend an Ziffer B., 2.3. der Empfehlung von 2002, in der die EU-Kommission Prüfungsgesellschaften speziell die Erbringung von Prüfungsleistungen an ihre Eigentümer oder mit diesen verbundene Unternehmen untersagt, enthält Artikel 24 AP-RL weitere, verschärfte Vorgaben für die Unabhängigkeit von Prüfungsgesellschaften.⁷⁴⁸ Danach haben die Mitgliedsstaaten zu gewährleisten, dass „weder die Eigentümer noch die Anteilseigner einer Prüfungsgesellschaft noch die Mitglieder der Verwaltungs-, Leitungs- und Aufsichtsorgane dieser oder einer verbundenen Gesellschaft in einer Weise in eine Abschlussprüfung eingreifen, die die Unabhängigkeit und Unparteilichkeit des Abschlussprüfers, der die Abschlussprüfung für die Prüfungsgesellschaft durchführt, gefährdet“. Der Gefahr einer zu großen Einflussnahme der Anteilseigner innerhalb der Prüfungsgesellschaft soll zudem dadurch begegnet werden, dass nach Artikel 3 Abs. 4 b) AP-RL die Mehrheit der Stimmrechte durch im Inland zugelassene Prüfungsgesellschaften oder Abschlussprüfer gehalten werden muss.⁷⁴⁹ Auch im Verwaltungs- oder Leitungsorgan der Einrichtung muss gemäß Artikel 3 Abs. 4 c) AP-RL eine solche Mehrheit – hier mit einer Obergrenze von bis zu 75 % – gegeben sein.⁷⁵⁰

dd. Beachtung der ISA-Standards bei der Abschlussprüfung, Art. 26 AP-RL

Mit dem Ziel, eine gleichbleibend hohe Prüfungsqualität für alle innerhalb der EU durchgeführten Abschlussprüfungen zu gewährleisten, verpflichtet die Kommission die EU-Mitgliedsstaaten durch Artikel 26 Abs. 1 AP-RL zur Einführung der bereits erwähnten ISA-Prüfungsstandards sowie der mit diesen zusammenhängenden, prüfungsrelevanten Stellungnahmen und Standards in die nationalen Rechtsordnungen.⁷⁵¹ Eine Anwendung der nationalen Standards ist damit grundsätzlich nur noch erlaubt, soweit für einen bestimmten Bereich noch keine bzw. keine als Gemeinschaftsrecht angenommenen ISA-Standards bestehen. Vorausset-

⁷⁴⁷ ABl. EU Nr. L 157 vom 9.6.2006, S. 88, Erwägungsgrund 11.

⁷⁴⁸ ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 28, Ziffer B., 2.3.; ABl. EU Nr. L 157 vom 9.6.2006, S. 97, Art. 24.

⁷⁴⁹ Die natürlichen Personen, die die Abschlussprüfungen durchführen, müssen dabei alle Voraussetzungen für die Zulassung als Abschlussprüfer nach den Art. 4 und 6-12 AP-RL erfüllen, vgl. Art. 3 Abs. 4 a) und b) S. 1 AP-RL. Die Mitgliedsstaaten können darüber hinaus nach Art. 3 Abs. 4 b) S. 2 AP-RL bestimmen, dass natürliche Personen als Stimmrechtsinhaber auch in einem anderen Mitgliedsstaat zugelassen sein müssen. Kritisch dazu *Hachmeister* in Ballwieser/Grewe, S. 68, da den Prüfungsgesellschaften eine Gründung ausländischer Zweigniederlassungen und Investoren eine direkte Kapitalbeteiligung faktisch unmöglich gemacht werde.

⁷⁵⁰ Als Ausnahme nennt Art. 3 Abs. 4 c) S. 3 AP-RL, dass es bei einem nur zwei Mitglieder zählenden Organ ausreicht, wenn nur eines von ihnen die genannten Voraussetzungen erfüllt.

⁷⁵¹ Die Definition für den in Art. 26 AP-RL verwendeten Begriff „Internationale Prüfungsstandards“ befindet sich in Art. 2 Nr. 11 AP-RL.

zung für die Annahme eines internationalen Prüfungsstandards ist wiederum nach Artikel 26 Abs. 2 AP-RL, dass dieser in einem ordnungsgemäßen Verfahren unter Einbeziehung aller interessierten Kreise zustande gekommen und international anerkannt ist, der Glaubwürdigkeit und Qualität der geprüften Rechnungsabschlüsse dient und schließlich dem europäischen Gemeinwohl zugute kommt.⁷⁵² Nach einer solchen Annahmeentscheidung bleibt gemäß Artikel 26 Abs. 3 AP-RL für die nationalen Prüfverfahren bzw. -standards nur noch ausnahmsweise Platz, sofern diese aufgrund der speziellen, dem Umfang der Abschlussprüfung in dem jeweiligen Mitgliedsstaat geschuldeten nationalen Prüfungsanforderungen, erforderlich sind. Dabei muss die Ergänzung bzw. die Außerachtlassung der ISA-Standards in dem jeweiligen Mitgliedsstaat einen Beitrag zur Glaubwürdigkeit der geprüften Jahresabschlüsse leisten und dem Gemeinwohl dienen.⁷⁵³

ee. Öffentliche Aufsicht über den Berufsstand, Art. 32 ff. AP-RL

Im Zusammenhang mit der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers steht auch Kapitel VII der Abschlussprüferrichtlinie, das sich mit der öffentlichen Aufsicht über die Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften auf nationaler Ebene, der Zusammenarbeit zwischen den nationalen Behörden sowie deren Koordinierung auf Gemeinschaftsebene befasst. Nach Artikel 32 Abs. 1, 2 AP-RL müssen die Mitgliedsstaaten ein wirksames öffentliches Aufsichtssystem über den gesamten Berufsstand schaffen. Dieses sollte grundsätzlich vollständig, jedenfalls aber mehrheitlich in der Hand von Nichtberufsausübenden liegen, die als Experten im Bereich der Abschlussprüfung anzusehen und in einem unabhängigen und transparenten Verfahren gewählt worden sind.⁷⁵⁴ Die Zuständigkeitsbereiche der öffentlichen Aufsicht sind in Artikel 32 Abs. 3 AP-RL aufgelistet und umfassen in letzter Instanz neben der Zulassung und Registrierung des Berufsstands auch dessen Überwachung im Hinblick auf die Qualitätssicherung sowie die Berufsgrundsätze und folglich auch die prüferische Unabhängigkeit. Eine Delegation der vorgenannten Aufgaben an Berufsorganisationen ist damit zulässig.⁷⁵⁵ Die mit ausreichenden Befugnissen sowie personellen und finanziellen Mitteln für eine angemessene Kontrolltätigkeit auszustattenden Behörden sollten zugunsten einer gleich bleibend hohen

⁷⁵² Angenommene internationale Prüfungsstandards werden gemäß Art. 26 Abs. 1 S. 3 AP-RL vollständig in jeder der Amtssprachen der Gemeinschaft im Amtsblatt der Europäischen Union veröffentlicht.

⁷⁵³ Als Beispiel nennt die Kommission etwa den zusätzlichen Prüfbericht für den Aufsichtsrat, der im deutschen Recht in § 321 HGB geregelt ist; vgl. ABl. EU Nr. L 157 vom 9.6.2006, S. 88 f., Erwägungsgrund 13. Zu beachten von den Mitgliedsstaaten sind in diesen Ausnahmefällen die Mitteilungsfristen des Art. 26 Abs. 3 S. 3 AP-RL an die EU-Kommission.

⁷⁵⁴ Im ursprünglichen Kommissionsvorschlag war noch eine zwingende Besetzung ausschließlich mit Nicht-Berufsangehörigen geplant; *Lanfermann*, DB 2003, 2645 (2649). Die Experten können dabei von außerhalb, aber auch innerhalb der Wirtschaftsprüferbranche stammen, etwa als ehemalige, nicht mehr praktizierende Wirtschaftsprüfer; ABl. EU Nr. L 157 vom 9.6.2006, S. 89 f., Erwägungsgrund 20.

⁷⁵⁵ *Lanfermann*, DB 2003, 2645 (2649).

Prüfungsqualität in der EU nicht nur untereinander, sondern auch auf Gemeinschaftsebene zusammenarbeiten.⁷⁵⁶ Die Festlegung der zuständigen nationalen Behörden obliegt nach Artikel 35 AP-RL den Mitgliedsstaaten, ist jedoch der EU-Kommission mitzuteilen.⁷⁵⁷

ff. Eingrenzung und Offenlegung der Prüfungshonorare, Art. 25, 49 AP-RL

Auch wenn es die Abschlussprüferrichtlinie im Hinblick auf die Anforderungen an die Honorare des Abschlussprüfers nicht bei einem generellen Verweis auf die EU-Empfehlung von 2002 belässt, sondern diese partiell in den Artikeln 25 und 49 AP-RL noch einmal ausdrücklich regelt, ergeben sich inhaltlich keine wichtigen Neuerungen gegenüber der Empfehlung. So enthält Artikel 25 AP-RL erneut ein Verbot von Erfolgshonoraren oder in sonstiger Weise an Bedingungen geknüpften Vergütungsformen des Prüfers.⁷⁵⁸ Den prüfungspflichtigen Unternehmen wird durch Artikel 49 AP-RL, wie schon in Ziffer A., 5. der EU-Empfehlung, die Offenlegung des Honorars des von ihnen beauftragten Abschlussprüfers für Prüfungs- und Nichtprüfungsleistungen im Anhang zum Jahres- bzw. Konzernabschluss vorgeschrieben.⁷⁵⁹ Die zuvor diskutierte Begrenzung der Honoraroffenlegung auf Unternehmen des öffentlichen Interesses wurde damit im Ergebnis abgelehnt. Allerdings sieht Artikel 49 Abs. 1 a)-c) AP-RL Erleichterungen für kleine und mittelgroße Unternehmen sowie in einen Konzernabschluss einbezogene Unternehmen vor.⁷⁶⁰ Keine ausdrücklichen Vorgaben enthält die Richtlinie zur Honorarabhängigkeit, unangemessenen und überfälligen Honoraren, sodass an dieser Stelle der Generalverweis auf die EU-Empfehlung von 2002 Anwendung finden dürfte.⁷⁶¹

gg. Verschärfte Vorschriften für Unternehmen von öffentlichem Interesse

Den Gegenstand nach wie vor heftiger Diskussionen bilden die besonderen Unabhängigkeitsregelungen des 10. Kapitels, also der Artikel 39-43 AP-RL, die sich ausschließlich an „Unternehmen von öffentlichem Interesse“ und die von diesen beauftragten Abschlussprüfer wenden.⁷⁶² Ein öffentliches Interesse besteht nach Artikel 2 Nr. 13 S. 1 AP-RL in erster Linie an

⁷⁵⁶ Art. 33, 36 AP-RL. Dabei ist nach Art. 34 Abs. 1 AP-RL das Herkunftslandprinzip zu beachten, d. h. „es gelten die Rechtsvorschriften und Aufsichtsregeln des Mitgliedsstaats, in dem der Abschlussprüfer oder die Prüfungsgesellschaft zugelassen ist und das geprüfte Unternehmen seinen eingetragenen Sitz hat.“

⁷⁵⁷ Nach Art. 35 AP-RL kann es sich um eine oder um mehrere Behörden handeln.

⁷⁵⁸ Danach dürfen „die Honorare für Abschlussprüfungen nicht von der Erbringung zusätzlicher Leistungen für das geprüfte Unternehmen beeinflusst oder bestimmt“ und zudem „an keinerlei Bedingungen geknüpft werden“. So auch bereits ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 32, Ziffer B., 8.1.

⁷⁵⁹ ABl. EU Nr. L 157 vom 9.6.2006, S. 91, Erwägungsgrund 33 und S. 106 f. Auch die vier Honorarkategorien „Prüfungsleistungen“, „andere Bestätigungsleistungen“, „Steuerberatungsleistungen“ und „sonstige Leistungen“ entsprechen der EU-Empfehlung von 2002; vgl. ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 27, Ziffer A., 5.

⁷⁶⁰ Klein/Klaas, WPg 2006, 885 (891 f.); Lanfermann, DB 2005, 2645 (2647).

⁷⁶¹ Vgl. zu den Honorarvorgaben der Empfehlung ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 32 f., Ziffer B., 8.2.-8.4.

⁷⁶² Einige weitere Vorgaben an Unternehmen von öffentlichem Interesse befinden sich auch außerhalb der Art. 39-43 AP-RL. So ist bei diesen Unternehmen z.B. nach Art. 22 Abs. 2 AP-RL in Fällen von Selbstprüfung

kapitalmarktorientierten Unternehmen, genauer solchen, „die unter das Recht eines Mitgliedsstaats fallen und deren übertragbare Wertpapiere zum Handel auf einem geregelten Markt eines Mitgliedsstaats (...) zugelassen sind“. Daneben werden bestimmte Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen erfasst.⁷⁶³ Damit erfolgt vom Grundsatz her eine Einschränkung der erfassten Unternehmen gegenüber der allgemeiner gehaltenen Umschreibung in der EU-Empfehlung von 2002.⁷⁶⁴ Den Mitgliedsstaaten wird jedoch in Artikel 2 Nr. 13 S. 2 AP-RL das Recht eingeräumt, auch andere Unternehmen, etwa aufgrund ihres Tätigkeitsbereichs, ihrer Größe oder ihrer Beschäftigtenzahl, als Unternehmen von öffentlichem Interesse festzulegen.⁷⁶⁵ Infolge dessen kann es in einzelnen Mitgliedsstaaten letztendlich wieder zu einer Annäherung an die Definition der Empfehlung kommen. Nach Artikel 39 AP-RL schließlich können die Mitgliedsstaaten andersherum bestimmte, nicht börsennotierte Unternehmen von öffentlichem Interesse gezielt von einzelnen oder gar sämtlichen Anforderungen des 10. Kapitels ausnehmen. Im Einzelnen handelt es sich dabei um die nachfolgenden Standards zum Schutz der prüferischen Unabhängigkeit.

(1) Transparenzbericht, Art. 40 AP-RL

Den Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften der Unternehmen von öffentlichem Interesse wird durch Artikel 40 AP-RL die Veröffentlichung eines sogenannten Transparenzberichts binnen drei Monaten nach Ende eines jeden Geschäftsjahres auferlegt. In dem auf der Website offenzulegenden Bericht sind u.a. die Rechtsform und Eigentumsverhältnisse, eventuelle Netzwerkstrukturen, die Leitungsstruktur der Prüfungsgesellschaft, das interne Qualitätssicherungssystem und eine Liste der geprüften Unternehmen von öffentlichem Interesse anzugeben. Aber auch Maßnahmen, mit denen die Prüfungsgesellschaft ihre Unabhängigkeit zu wahren versucht sowie der Gesamtumsatz, aufgeschlüsselt nach Prüfungs- und Beratungshonoraren, sind in dem Bericht offenzulegen.

oder Eigeninteresse durch die Mitgliedsstaaten sicherzustellen, „dass ein Abschlussprüfer oder eine Prüfungsgesellschaft (...) die Abschlussprüfung nicht durchführt, wenn dies zur Wahrung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers oder der Prüfungsgesellschaft angemessen ist.“ Ein allgemeines Verbot für diese Abschlussprüfer oder Prüfungsgesellschaften, gegenüber ihren Mandanten prüfungsfremde Leistungen zu erbringen, ist jedoch nicht von der Kommission beabsichtigt; ABl. EU Nr. L 157 vom 9.6.2006, S. 88, Erwägungsgrund 12.

⁷⁶³ Dazu u.a. *Lanfermann*, DB 2005, 2645 (2648).

⁷⁶⁴ Vgl. ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, Glossar, S. 56.

⁷⁶⁵ ABl. EU Nr. L 157 vom 9.6.2006, S. 92, Art. 2 Nr. 13 AP-RL.

(2) Einrichtung eines Prüfungsausschusses, Art. 41 AP-RL

(a) Grundsätzlich obligatorische Einrichtung

Artikel 41 Abs. 1 S. 1 AP-RL sieht grundsätzlich die obligatorische Einrichtung eines Prüfungsausschusses für alle Unternehmen öffentlichen Interesses vor. Die Organisation, Zusammensetzung und Arbeitsweise des Audit Committees überlässt Art. 41 Abs. 1 S. 2 AP-RL weitestgehend den Mitgliedsstaaten.⁷⁶⁶ Lediglich Artikel 41 Abs. 1 S. 3 AP-RL legt insoweit fest, dass zumindest ein Mitglied des Ausschusses als sogenannter Finanzexperte unabhängig sein muss und über Fachkenntnisse im Bereich der Rechnungslegung und/oder Abschlussprüfung verfügen muss. Detailliert geregelt wird hingegen der Aufgabenbereich des Gremiums. Dazu gehört gemäß Artikel 41 Abs. 2 AP-RL neben der Überwachung des Rechnungslegungsprozesses und des internen Kontrollsystems auch die Kontrolle der Abschlussprüfung, speziell der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers. Zur Gewährleistung einer effektiven Kontrolltätigkeit werden dem Prüfer in Artikel 41 Abs. 4 AP-RL entsprechende Berichtspflichten gegenüber dem Prüfungsausschuss auferlegt.⁷⁶⁷ In Artikel 41 Abs. 3 AP-RL wird dem Ausschuss zudem das Recht übertragen, Wahlvorschläge für die Bestellung des Abschlussprüfers zu unterbreiten. Eine Pflicht, dass sämtliche Prüfungs- und Nichtprüfungsleistungen vorab vom Prüfungsausschuss zu genehmigen sind, wie das US-amerikanische Recht in den Sections 201, 202 SOA, sieht Artikel 41 AP-RL nicht vor.⁷⁶⁸

(b) Ausnahmen und Befreiungen

Ausnahmen von den vorgenannten Aufgaben und Pflichten des Ausschusses sieht einerseits Artikel 41 Abs. 5 AP-RL vor. Dieser räumt den Mitgliedsstaaten das Recht ein, die Erledigung der dem Prüfungsausschuss obliegenden Aufgaben auch durch andere, in zulässiger Weise nach nationalem Recht eingerichtete Unternehmensgremien zu genehmigen.⁷⁶⁹ Die Übertragung der dem Prüfungsausschuss zugewiesenen Funktionen auf den Gesamtverwaltungs- bzw. -aufsichtsrat ist damit nicht gemeint. Denn diese wird nach Artikel 40 Abs. 1 Unterabs. 1 AP-RL lediglich bestimmten kleinen und mittleren Unternehmen gestattet.⁷⁷⁰ Eine

⁷⁶⁶ Kritisch zu dem weitgehenden Verweis in Art. 41 Abs. 1 S. 2 AP-RL und in Erwägungsgrund 24 auf die Empfehlung 2005/162/EG im Hinblick auf die Bildung und Arbeitsweise des Ausschusses: *Nonnenmacher/Pohle/v. Werder*, DB 2007, 2412.

⁷⁶⁷ Diese bestehen im Hinblick auf die wichtigsten Erkenntnisse aus der Abschlussprüfung und wesentliche Schwächen bei der internen Kontrolle des Rechnungslegungsprozesses.

⁷⁶⁸ Nach Art. 41 Abs. 2 d) AP-RL hat der Ausschuss die neben der Abschlussprüfung erbrachten zusätzlichen Leistungen zwar zu überprüfen und zu überwachen, nicht aber zu genehmigen.

⁷⁶⁹ Die betroffenen Unternehmen müssen aber die Funktion und Zusammensetzung dieses Gremiums mitteilen.

⁷⁷⁰ Art. 41 Abs. 1 Unterabs. 1 AP-RL verweist auf die Definition der „Kleinen und mittleren Unternehmen“ in Art. 2 Abs. 1 f) der Richtlinie 2003/71/EG, ABl. L 345 vom 31.12.2003, S. 64. In Erwägungsgrund 24, ABl. EU Nr. L 157 vom 9.6.2006, S. 90 wird zwar keine solche Einschränkung auf bestimmte Unternehmen öffentlichen

vollständige Befreiung von der Pflicht zur Einrichtung des Ausschusses enthält schließlich Artikel 41 Abs. 6 AP-RL z.B. für Tochterunternehmen, sofern bereits auf Konzernebene ein Prüfungsausschuss eingerichtet ist, oder für Unternehmen, die als Organismen für gemeinsame Anlagen fungieren.⁷⁷¹

(3) Unabhängigkeitserklärung und Berichtspflichten, Art. 42 Abs. 1 AP-RL

Artikel 42, mit dem Titel „Unabhängigkeit“, legt den Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften von Unternehmen öffentlichen Interesses verschiedene weitere Verpflichtungen auf.⁷⁷² In Absatz 1 wird als eine gegenüber dem Prüfungsausschuss zu erfüllende Pflicht zunächst die Erbringung einer jährlichen schriftlichen Unabhängigkeitserklärung vorgeschrieben. Weitere Berichtspflichten gegenüber dem Prüfungsausschuss betreffen die zusätzlichen Leistungen, die neben der Abschlussprüfung für den Mandanten erbracht werden, eventuell bestehende Unabhängigkeitsrisiken des Prüfers und die dagegen ergriffenen Schutzmaßnahmen zur Risikoreduzierung.

(4) „Cooling-off“ vor Wechsel in Führungsposition des Mandanten, Art. 42 Abs. 3 AP-RL

Mit der Cooling-off-Periode von zwei Jahren zwischen der Beendigung des Prüfungsmandats und der Übernahme einer Führungsposition in dem geprüften Unternehmen entspricht die Abschlussprüferrichtlinie inhaltlich den Vorgaben der EU-Empfehlung von 2002. Während diese aber noch ein Wechselverbot für sämtliche Abschlussprüfer in Schlüsselfunktionen vorsah, schränkt Artikel 42 Abs. 3 AP-RL das Verbot auf Prüfer bzw. verantwortliche Prüfungspartner von Unternehmen öffentlichen Interesses ein.⁷⁷³ Verantwortlich ist ein Prüfungspartner nach Artikel 2 Nr. 16 AP-RL, wenn er den Bestätigungsvermerk unterzeichnet und/oder von seiner Prüfungsgesellschaft für die Durchführung der Abschlussprüfung als vorrangig verantwortlich festgelegt wird. Bei einer Konzernabschlussprüfung kann sich die Eigenschaft als „verantwortlicher Prüfungspartner“ nicht nur durch die Verantwortlichkeit auf Konzernebene, sondern auch in Bezug auf die Prüfung bedeutender Tochtergesellschaften ergeben. Im Ergebnis können somit mehrere Prüfer verantwortlich für die Abschlussprüfung eines Mandanten sein.

Interesses vorgenommen, jedoch dürfte der eindeutige Verweis in Art. 41 AP-RL Vorrang haben. Voraussetzung für die Übertragung ist zumindest, dass der Vorsitzende des Gesamtgremiums, sofern er geschäftsführendes Mitglied ist, nicht gleichzeitig Vorsitzender des Prüfungsausschusses ist.

⁷⁷¹ Bei Organismen für gemeinsame Anlagen soll laut Kommission die Einsetzung eines Prüfungsausschusses insbesondere dann unangebracht sein, wenn deren Funktion ausschließlich in der Zusammenlegung von Vermögenswerten besteht, ABl. EU Nr. L 157 vom 9.6.2006, S. 90, Erwägungsgrund 25.

⁷⁷² ABl. EU Nr. L 157 vom 9.6.2006, S. 104, Art. 42 AP-RL.

⁷⁷³ Vgl. ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 29, Ziffer B., 3.4.

(5) Interne Rotation der verantwortlichen Prüfungspartner, Art. 42 Abs. 2 AP-RL

Ein besonders heftig diskutiertes Thema im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens der Abschlussprüferrichtlinie war das Thema der Rotation und deren genaues Ausmaß.⁷⁷⁴ Dabei fiel die Entscheidung schließlich zugunsten einer internen Rotation des verantwortlichen Prüfungspartners nach sieben Jahren, der ein zweijähriges Mitwirkungsverbot des Betroffenen an dem jeweiligen Prüfungsmandat folgt. Durch die interne Rotation ist es der Prüfungsgesellschaft, der der verantwortliche Prüfungspartner angehört, auch weiterhin erlaubt, für den jeweiligen Prüfungsmandanten tätig zu bleiben. Insoweit decken sich die Vorgaben der Abschlussprüferrichtlinie mit denen der EU-Empfehlung von 2002.⁷⁷⁵ Es ist allerdings zu erwähnen, dass in dem zwischenzeitlich ergangenen offiziellen Vorschlag der EU-Kommission zur Richtlinie vom 16. März 2004⁷⁷⁶ den Mitgliedsstaaten ein Wahlrecht zwischen einer internen Rotation des verantwortlichen Prüfungspartners bereits nach spätestens fünf Jahren und einer externen Rotation, durch Auswechslung der gesamten Prüfungsgesellschaft nach maximal sieben Jahren, eingeräumt werden sollte.⁷⁷⁷ Diese freie Wahlmöglichkeit der externen Rotation ist jedoch in der Richtlinie letztendlich auf Ausnahmefälle eingeschränkt worden, in denen der Austausch der gesamten Prüfungsgesellschaft „aus Sicht eines Mitgliedsstaates zur Erreichung der festgelegten Ziele angebracht ist“.⁷⁷⁸

(6) Externe Qualitätssicherungsprüfung, Art. 43 AP-RL

Nach Artikel 43 AP-RL schließlich müssen sich die Prüfer von Unternehmen öffentlichen Interesses zumindest alle drei, anstatt der üblichen sechs Jahre einer externen und unabhängigen Qualitätssicherungsprüfung unterziehen.⁷⁷⁹ Die weiteren Einzelheiten des sogenannten externen Qualitätssicherungssystems richten sich nach Artikel 29 AP-RL und sind gegenüber den Vorgaben der EU-Empfehlung erheblich konkretisiert worden.⁷⁸⁰ Nach Artikel 29 Abs. 1 AP-RL ist u.a. sicherzustellen, dass eine öffentliche Aufsicht durch die Mitgliedsstaaten erfolgt. Die dabei eingesetzten Prüfer müssen über ausreichende Fachkenntnisse und Erfahrungen im Bereich der Abschlussprüfung und Rechnungslegung sowie über eine spezielle Aus-

⁷⁷⁴ Klein/Klaas, WPg 2006, 885 (891).

⁷⁷⁵ Vgl. ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 33, Ziffer B., 10.2. a).

⁷⁷⁶ KOM(2004), 177 endgültig, S. 34, Art. 40 c), d).

⁷⁷⁷ Dazu Lanfermann, DB 2005, 2645 (2648); Ewelt-Knauer/Gold/Pott, WPg 2013, 125; Velte, WPg 2012, 317 (318). Bei Umsetzung dieses Vorschlags wäre die Kommission über die Vorgaben aus Teil B, Ziffer 10 der EU-Empfehlung vom 16. Mai 2002 hinausgegangen, vgl. Klein/Klaas, WPg 2006, 885 (891).

⁷⁷⁸ Die Ausnahme der Wahl einer externen Rotation wird auch dadurch verdeutlicht, dass sich die Option nicht mehr im eigentlichen Richtlinientext, sondern nur noch vorab in Erwägungsgrund 26 befindet. Vgl. ABl. EU Nr. L 157 vom 9.6.2006, S. 90. Dazu auch Klein/Klaas, WPg 2006, 885 (894).

⁷⁷⁹ ABl. EU Nr. L 157 vom 9.6.2006, S. 104, Art. 43 AP-RL.

⁷⁸⁰ Vgl. ABl. EU Nr. L 157 vom 9.6.2006, S. 99, Art. 29 AP-RL und ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 26, Ziffer A., 4.2.

bildung für Qualitätssicherungsprüfungen verfügen.⁷⁸¹ Sie sind zudem in einem objektiven Verfahren zu bestellen.⁷⁸² Ziel der Qualitätssicherungsprüfung, die anhand ausgewählter Prüfungsunterlagen erfolgt, ist die Beurteilung, ob die einschlägigen Prüfungs- und Unabhängigkeitsstandards durch die Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften eingehalten werden.⁷⁸³ Die wichtigsten Schlussfolgerungen einer jeden Prüfung sind in einem Bericht festzuhalten und die Gesamtergebnisse des Qualitätssicherungssystems jährlich zu veröffentlichen. Um Disziplinarmaßnahmen oder Sanktionen zu vermeiden, müssen die Prüfer und Prüfungsgesellschaften die im Rahmen der Qualitätsprüfung ausgesprochenen Empfehlungen innerhalb einer angemessenen Frist umsetzen.⁷⁸⁴

d. Geplante Weiterentwicklung der Vorgaben

Die vorgenannten Regelungen der Artikel 39-43 AP-RL sollen nach den neusten Plänen der EU-Kommission in eine eigene Verordnung mit ausschließlichen Anforderungen für die Abschlussprüfung von Unternehmen öffentlichen Interesses überführt und darin weiter ausgebaut werden.⁷⁸⁵ Der vorbereitende Entwurf der Kommission zu dieser geplanten Verordnung wurde am 30. November 2011 veröffentlicht und wird an späterer Stelle, in Kapitel J. „Neueste Rechtsentwicklungen zur Abschlussprüfung“, ausführlich dargestellt.⁷⁸⁶

III. Der IFAC/ IESBA-Code of Ethics

Eine Vielzahl von Vorgaben an die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, insbesondere in Bezug auf die Erbringung von Beratungs-, also Nichtprüfungsleistungen, enthält auch der IESBA-Code of Ethics.⁷⁸⁷ Der im Juli 2009 herausgegebene und am 1. November 2011 in Kraft getretene Kodex regelt die Berufspflichten für die mit der Abschlussprüfung beauftragten Wirtschaftsprüfer. Dem Thema der Unabhängigkeit des Prüfers kommt dabei ein besonderer Stellenwert zu.⁷⁸⁸ Der IESBA-Kodex unterliegt einer ständigen Fortentwicklung. Letztendlich hat das IESBA am 20. Dezember 2011 Änderungsvorschläge für den Kodex

⁷⁸¹ Vgl. Art. 29 Abs. 1 a), d), e) AP-RL.

⁷⁸² Hierdurch sollen „Interessenkonflikte zwischen den Qualitätssicherungsprüfern und dem überprüften Abschlussprüfer oder der überprüften Prüfungsgesellschaft“ ausgeschlossen werden, vgl. Art. 29 Abs. 1 e) AP-RL.

⁷⁸³ Dabei werden auch die Quantität und Qualität von eingesetzten Ressourcen, die berechneten Prüfungshonorare und das interne Qualitätssicherungssystem der Prüfungsgesellschaft überprüft, vgl. Art. 29 Abs. 1 f) AP-RL.

⁷⁸⁴ Vgl. Art. 29 Abs. 1 g), i), j) AP-RL. Zu den Sanktionen vgl. Art. 30 AP-RL.

⁷⁸⁵ *Bayer/J. Schmidt*, BB 1/2012, 3, 6.

⁷⁸⁶ Auf eine Darstellung der ebenfalls in näherer Vergangenheit erschienenen Empfehlungen der Kommission „zur Beschränkung der zivilrechtlichen Haftung von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften“ vom 5. Juni 2008, ABl. EU L 162 vom 21. 6. 2008, S. 39, und „zur externen Qualitätssicherung bei Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften, die Unternehmen von öffentlichem Interesse prüfen“ vom 6. Mai 2008, ABl. EU L 120 vom 7. 5. 2008, S. 20, wird an dieser Stelle verzichtet.

⁷⁸⁷ *Klaas*, WPg 2012, 91.

⁷⁸⁸ *Niehues*, WPg 10/2011, S. I.

unterbreitet.⁷⁸⁹ Die neueste Kodexfassung ist am 31. Juli 2012 ohne inhaltliche Neuerungen erschienen.⁷⁹⁰

1. Rechtsqualität

Ziel des IESBA ist es zwar, die im neuen Code of Ethics enthaltenen Berufspflichten auf Dauer als weltweit anerkannte, einheitliche Grundsätze für die Abschlussprüfer – insbesondere in Bezug auf die Unabhängigkeit – zu etablieren.⁷⁹¹ Wie schon sein Vorgänger, der IFAC-Code of Ethics⁷⁹², stellt der IESBA-Code of Ethics jedoch bislang noch kein unmittelbar geltendes Recht dar.⁷⁹³ Dementsprechend entfaltet er gegenüber deutschen Wirtschaftsprüfern und Prüfungsgesellschaften keine direkte rechtliche Wirkung.⁷⁹⁴ Die Mitgliedsorganisation des IFAC – in Deutschland also IDW und WPK – verpflichten sich allerdings auf vertraglicher Grundlage, keine Prüfungsstandards anzuwenden, deren inhaltliche Anforderungen hinter den Standards des Kodex zurückbleiben.⁷⁹⁵ Für Berufsangehörige, die diesen Mitgliedsorganisationen angehören, wird in Randnummer 100.4 des IESBA-Kodex eine vertragliche Pflicht zur Befolgung der Kodexregelungen aufgestellt, sofern nicht nach dem Kodex ausdrücklich Abweichungen zugelassen sind.⁷⁹⁶ Zudem haben sich zahlreiche internationale Prüfernetzwerke in dem sogenannten „Forum of Firms“ gegenseitig zur Einhaltung des Code of Ethics verpflichtet.⁷⁹⁷

2. Aufbau und Struktur

Der IESBA-Kodex basiert wie sein Vorgänger, auf dem sogenannten „risks and safeguards-approach“ bzw. „conceptual framework-approach“.⁷⁹⁸ Dieser methodische Ansatz enthält – ähnlich wie die EU-Empfehlung von 2002 – zunächst ein Rahmenkonzept mit allgemeinen Vorgaben zur Sicherung der Unabhängigkeit. Eines solchen allgemeinen Teils bedarf es aus Sicht des IESBA schon deshalb, weil es unmöglich ist, sämtliche Gefährdungssituationen mitsamt den jeweils geeigneten Schutzmaßnahmen zu bestimmen.⁷⁹⁹ Den im Rahmenkonzept

⁷⁸⁹ Pressemitteilung der IFAC vom 20.12.2011.

⁷⁹⁰ Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants, 2012 Edition, introduction: „The 2012 edition of the handbook contains no changes of substance.“

⁷⁹¹ Niehues, WPg 10/2011, S. I.

⁷⁹² Der IFAC Code of Ethics for Professional Accountants wurde 1992 vom Ethics Committee der IFAC herausgegeben und in der Folgezeit mehrfach überarbeitet. Die Vorschriften zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers befanden sich in Section 8 des Kodex; vgl. zum Aufbau des Kodex K. Müller, S. 79 ff.

⁷⁹³ Klaas, WPg 2012, 91.

⁷⁹⁴ Schüppen, ZIP 2012, 1317 (1323).

⁷⁹⁵ Klaas, WPg 2012, 91 unter Hinweis auf das Vorwort zum IESBA-Code of Ethics, 2009.

⁷⁹⁶ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 6, Rn. 100.4.

⁷⁹⁷ Vgl. dazu <http://www.ifac.org/about-ifac/forum-firms>.

⁷⁹⁸ Vgl. K. Müller, S. 81 und Quick, DBW 2002, 622 (626) für den alten Kodex und Klaas, WPg 2012, 91 (92) für den neuen Kodex.

⁷⁹⁹ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 7, Rn. 100.6.

aufgelisteten grundlegenden Prinzipien kommt deshalb eine Auffangwirkung zu, sofern es – etwa aufgrund veränderter Rahmenbedingungen der Abschlussprüfung – an passenden, konkreten Regelungen fehlt.⁸⁰⁰ Die konkreten Einzelatbestände erfolgen dann in einem gesonderten Teil, wobei neben den verschiedenen Risiken, sofern möglich, jeweils auch die geeigneten Schutzmaßnahmen zur Eindämmung bzw. Vermeidung der Gefahr aufgeführt werden. Insgesamt ist der IESBA-Kodex in drei Teile aufgeteilt.

a. Teil A: Rahmenkonzept

Das in Teil A unter dem Titel „Allgemeine Anwendung des Kodex“ enthaltene Rahmenkonzept dient nicht nur der Unterstützung, sondern auch der Verpflichtung der Berufsangehörigen, „die Gefährdungen für die Wahrung der allgemeinen Berufspflichten zu erkennen, zu beurteilen und diesen entsprechend zu begegnen“.⁸⁰¹ Als die fünf allgemeinen Berufspflichten für Berufsangehörige werden zunächst die Integrität, Objektivität, Fachkompetenz und Sorgfalt, Verschwiegenheit und schließlich berufswürdiges Verhalten festgelegt.⁸⁰² Als die fünf Kategorien von Gefährdungen für all diese Berufspflichten sieht das IESBA das Eigeninteresse des Abschlussprüfers, die Selbstprüfung, die Interessenvertretung, die persönliche Vertrautheit und schließlich die Einschüchterung des Prüfers an. Sämtliche der im Einzelnen in den Teilen B und C aufgelisteten Gefahren, also auch solche die für die prüferische Unabhängigkeit, gehören nach Auffassung des IESBA stets einer oder mehrerer dieser Kategorien an.⁸⁰³ Durch die anschließend dargelegten allgemeinen Schutzmaßnahmen lassen sich viele der erkannten Unabhängigkeitsrisiken beseitigen oder auf ein vertretbares Maß abschwächen. Jedoch gibt es auch nach dem IESBA-Kodex Gefährdungen, denen sich nicht durch Schutzmaßnahmen begegnen lässt. Solche Gegebenheiten oder Beziehungen sind von den Berufsangehörigen zu vermeiden.⁸⁰⁴

b. Teile B und C: Spezifische Vorgaben für die wirtschaftsprüfenden Berufe

Die Teile B und C regeln sehr detailliert die praktische Anwendung des Rahmenkonzepts in verschiedenen Situationen. Teil B enthält dabei spezielle Vorgaben für Angehörige der wirt-

⁸⁰⁰ Im FEE Paper – “A Comparison of EC Recommendation on Statutory Auditor’s Independence in the EU and Statutory Audit Directive with the Independence Sections of the IESBA Code of Ethics for Professional Accountants”, S. 9 werden die Vorteile einer solchen Auffang- und Erweiterungswirkung aufgeführt.

⁸⁰¹ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 7, Rn. 100.6.

⁸⁰² Ebenda, S. 7, Rn. 100.5.

⁸⁰³ Ebenda, S. 9 f., Rn. 100.12 f.

⁸⁰⁴ Ebenda, S. 6, Rn. 100.2 und S. 8, Rn. 100.9. Konkret bedeutet dies, dass der Berufsangehörige „in solchen Situationen (...) das Erbringen der betroffenen beruflichen Leistung abzulehnen oder abzubrechen (hat). Falls erforderlich hat er (falls es sich um einen Angehörigen der wirtschaftsprüfenden Berufe handelt) den Auftrag niederzulegen (...).“

schaftsprüfenden Berufe, Teil C für Angehörige der sonstigen rechnungslegungsbezogenen Berufe. Auch wenn nicht von vornherein ausgeschlossen ist, dass die Vorschriften des Teil C in bestimmten Situationen relevante Vorgaben für die Wirtschaftsprüfer der prüfungspflichtigen Kapitalgesellschaften enthalten, sind für diese folglich in erster Linie die Bestimmungen des Teil B relevant.⁸⁰⁵ Dieser beginnt mit einem Einführungsteil, in dem einerseits den fünf Hauptrisiken für die Unabhängigkeit des Wirtschaftsprüfers schon einmal vorab die verschiedenen konkreten Gefahrtatbestände, die später exakt dargelegt werden, zugeordnet werden. Der Grad der jeweiligen Gefahr steigt dabei stets mit der Nähe, die die betroffene Person zum Abschlussprüfer aufweist sowie mit ihrer Bedeutung im Rahmen der Abschlussprüfung. Andererseits werden die dem Abschlussprüfer zur Verfügung stehenden Schutzmaßnahmen – unterteilt in praxisweite und auftragsspezifische Maßnahmen – konkret aufgezeigt.⁸⁰⁶

3. Konkrete Vorgaben zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers (Abschnitt 290)

Abschnitt 290, als der bei weitem umfassendste Abschnitt in Teil B, widmet sich der Unabhängigkeit des Wirtschaftsprüfers in Bezug auf Prüfungsaufträge, „bei denen ein Berufsangehöriger ein Urteil über den Abschluss zum Ausdruck bringt“.⁸⁰⁷ Als ein solcher Prüfungsauftrag gilt neben der Abschlussprüfung auch die prüferische Durchsicht, das sogenannte Review. Abschnitt 290 wird, dem generellen Ansatz entsprechend, erneut in ein allgemeines Rahmenkonzept zur Unabhängigkeit und einen anschließenden Teil mit konkreten Handlungsanweisungen an die Abschlussprüfer in bestimmten, wichtigen Einzelfällen untergliedert.

a. Rahmenkonzept zur Unabhängigkeit

Das Rahmenkonzept zur Unabhängigkeit legt neben den bereits in Kapitel F dargestellten Begriffsbestimmungen der „Inneren“ und „Äußeren Unabhängigkeit“ auch den persönlichen Anwendungsbereich der Unabhängigkeitsstandards fest.⁸⁰⁸ Nach Randnummer 290.4 müssen bei Abschlussprüfungen sämtliche Mitglieder des Abschlussprüfungsteams, die beauftragte

⁸⁰⁵ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 6, Rn. 100.3.

⁸⁰⁶ Ebenda, S. 19 ff., Rn. 200.4-200.8. Diese Unterpunkte werden in Abschnitt 290 zur Unabhängigkeit aufgenommen und konkretisiert hinsichtlich der Schwere des jeweiligen Risikos, möglichen Schutzmaßnahmen und den notwendigen Konsequenzen. Zu den Schutzmaßnahmen, IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 21 ff., Rn. 200.9-200.15, vgl. die Ausführungen in Kapitel G dieser Arbeit, „Haupttrisiken für die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers“, Abschnitt III. „Schutzmaßnahmen“.

⁸⁰⁷ Ebenda, S. 38-99, Rn. 290.1-200.500. Abschnitt 291 enthält demgegenüber Vorschriften zur Unabhängigkeit in Bezug auf sonstige Prüfungsaufträge, also solche, die nicht Abschlussprüfungs- oder Aufträge zur prüferischen Durchsicht sind“, vgl. ebenda, S. 100, Rn. 291.1.

⁸⁰⁸ Ebenda, S. 40 ff., Rn. 290.4-290.39.

Prüfungspraxis und deren Netzwerkmitglieder unabhängig vom Prüfungsmandanten sein.⁸⁰⁹ Aber auch weitere, nachfolgend immer wieder relevante Begriffe, wie z.B. „Einheiten von öffentlichem Interesse“ und „Nahestehende Einheiten“, werden bereits vor den speziellen Handlungsanweisungen erläutert.⁸¹⁰

aa. Prüfungspraxis und Prüfungsteam

Mit dem Begriff der „Prüfungspraxis“ wählt das IESBA einen eigenen, zusammenfassenden Ansatz für die in Artikel 2 Nr. 2 und 3 AP-RL verwendeten Begriffe des „Abschlussprüfers“ bzw. der „Prüfungsgesellschaft“. Denn neben Einzelpraxen erfasst der Begriff „Praxis“ auch Personen-, Partnerschafts- oder Kapitalgesellschaften von Berufsangehörigen ebenso wie Einheiten, die eine solche Gesellschaft kontrollieren oder andersherum von diesen kontrolliert werden.⁸¹¹ Auch der Begriff des „Prüfungsteams“ unterscheidet sich von der europarechtlichen Definition.⁸¹² Denn während nach der Definition der EU-Kommission hiervon nur die Prüfungspartner und -leiter sowie die Mitarbeiter erfasst sind, denen die Prüfungstätigkeit gezielt übertragen wird, erfasst der Begriff im IESBA-Kodex darüber hinaus alle anderen Mitarbeiter innerhalb einer Prüfungspraxis, „die unmittelbar Einfluss auf das Ergebnis der Prüfung haben können“.⁸¹³ Eine nennenswerte Ausdehnung des Anwendungsbereichs gegenüber der EU-Empfehlung ergibt sich hierdurch jedoch nicht, da dort nach Ziffer A., 2.2. b) und 2.3. ebenfalls all „diejenigen, die in der Lage sind, das Ergebnis der Pflichtprüfung zu beeinflussen“, den nachfolgenden Unabhängigkeitsstandards unterworfen werden. Somit lässt sich festhalten, dass die Begriffe des „Prüfungsteams“ und des „Auftragsteams“ insgesamt zwar in gegensätzlicher Weise in den beiden Standardwerken verstanden werden, hierdurch jedoch keine bedeutenden Auswirkungen entstehen.⁸¹⁴

⁸⁰⁹ Nach Randnummer 290.3 schließt der Begriff „Praxis“, falls nicht anders angegeben, den Begriff „Netzwerkmitglied“ mit ein. Vgl. IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 40.

⁸¹⁰ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 45, Rn. 290.25 f. und S. 45 f., Rn. 290.27.

⁸¹¹ Ebenda, Glossar S. 151. Dazu auch FEE Paper, Januar 2013, S. 14.

⁸¹² IESBA-Code of Ethics, 2009, Glossar, S. 151 f. Die Definition im EU-Recht findet sich in ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, Glossar, S. 56. Die Abschlussprüferrichtlinie enthält keine eigene Definition des Begriffs.

⁸¹³ Dazu gehören u.a. Mitarbeiter und Partner, die Empfehlungen zur Vergütung des verantwortlichen Prüfungspartners geben oder diesen überwachen, Berater bei prüfungsrelevanten Fragen und schließlich die mit der internen Qualitätskontrolle bzw. der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung beauftragten Personen. Vgl. IESBA-Code of Ethics, 2009, Glossar, S. 151 f.

⁸¹⁴ So im Ergebnis auch FEE Paper, Januar 2013, S. 14. Im IESBA-Kodex umfasst der Begriff des „Prüfungsteams“ den des „Auftragsteams“, vgl. dazu IESBA-Code of Ethics, 2009, Glossar, S. 148, 151 f. In der EU-Empfehlung umfasst hingegen andersherum der Begriff des „Auftragsteams“ den des „Prüfungsteams“, vgl. ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, Glossar, S. 55 f. und die Ausführungen der vorliegenden Bearbeitung zur EU-Empfehlung von 2002 in Abschnitt II. „EU-Gesetzgebung ab 2002“ dieses Kapitels.

bb. Netzwerke und Netzwerkmitglieder

Der IESBA-Kodex enthält eine ausführliche Definition des Netzwerks und seiner Mitglieder.⁸¹⁵ Die einzelnen Voraussetzungen stimmen dabei inhaltlich überein mit denen der EU-Kommission. Denn auch aus Sicht des IESBA bedarf es zunächst einer Struktur, die auf Kooperation ausgerichtet ist.⁸¹⁶ Für sich genommen genügt eine solche Kooperation jedoch nicht. Vielmehr müssen kumulative Faktoren hinzutreten. Dies können etwa eine Gewinn- oder Kostenteilung in nicht unerheblichem Maße oder eine Verbindung der einbezogenen Einheiten durch gemeinsames Eigentum, gemeinsame Kontrollen oder eine gemeinsame Geschäftsführung sein. Aber auch durch kollektive Regelungen und Maßnahmen zur Qualitätssicherung, eine gemeinsame Geschäftsstrategie oder die Verwendung eines einheitlichen Markennamens kann ein Netzwerk begründet werden.⁸¹⁷ Die gemeinsame Nutzung eines nicht unbedeutenden Teils fachlicher Ressourcen ist schließlich ebenfalls ein kumulativer Faktor, insbesondere wenn es darüber zum Austausch von Personen und Informationen kommt.⁸¹⁸ Für die Beurteilung eines Netzwerks soll es letztendlich immer auf die Gegebenheiten des Einzelfalls ankommen und nicht darauf, ob die beteiligten „Praxen und Einheiten rechtlich getrennt und eigenständig sind“.⁸¹⁹ Das jeweilige Netzwerkmitglied muss keine Prüfungspraxis sein, sodass auch Rechtsanwaltskanzleien und Unternehmensberatungsgesellschaften erfasst werden können. Noch deutlicher als in Artikel 22 Abs. 2 AP-RL wird im IESBA-Kodex betont, dass für alle Netzwerkmitglieder generell die gleichen Unabhängigkeitsanforderungen wie für die betroffene Prüfungspraxis selbst gelten.⁸²⁰ Die Möglichkeit einer abweichenden Einzelfallbeurteilung ist dagegen nicht vorgesehen.⁸²¹

cc. Einheiten von öffentlichem Interesse

Im IESBA-Code of Ethics erfolgt – wie schon durch die EU-Kommission – eine Differenzierung zwischen Abschlussprüfern, an deren Mandanten ein öffentliches Interesse besteht, und den Prüfern sonstiger Mandanten.⁸²² Als Unternehmen des öffentlichen Interesses gelten laut IESBA in erster Linie kapitalmarktnotierte Gesellschaften, daneben werden aber auch gesetz-

⁸¹⁵ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 42 ff., Rn. 290.13-290.24.

⁸¹⁶ Gemeint ist damit die Ausrichtung, „die Vermittlung von bestimmten Arbeiten zu erleichtern“, vgl. IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 43, Rn. 290.14.

⁸¹⁷ Ebenda, S. 43 f., Rn. 290.1-290.20.

⁸¹⁸ Ebenda, S. 44, Rn. 290.23-290.24. Unbedeutende Ressourcenteilungen liegen hingegen vor, sofern sich diese auf allgemeine Prüfungsmethoden oder Schulungsmaßnahmen beschränken, ohne dass dabei ein Austausch von Mitarbeitern, Mandanten- oder Marktinformationen stattfindet.

⁸¹⁹ Maßgeblich ist dabei das Urteil eines vernünftigen und informierten Dritten unter Abwägung aller vorliegenden tatsächlichen Gegebenheiten, Vgl. IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 42 f., Rn. 290.14.

⁸²⁰ Ebenda, S. 42, Rn. 290.13. Dazu auch FEE Paper, Januar 2013, S. 14, 16.

⁸²¹ Vgl. dagegen ABl. EU Nr. L 157 vom 9.6.2006, S. 88, Erwägungsgrund 11.

⁸²² Grund dafür sind die große Zahl und der große Kreis von Interessierten an diesen Unternehmen; vgl. IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 45 Rn. 290.26.

lich gleichgestellte Einheiten erfasst.⁸²³ Ein wichtiger Unterschied zum EU-Recht ergibt sich dadurch, dass nach dem IESBA-Kodex nicht nur solche Einheiten als börsennotiert gelten, die an einem regulierten Markt in der EU gelistet sind. Vielmehr unterfällt der Definition jede Einheit, „deren Anteile, Aktien oder Schuldtitel an einer anerkannten Börse notiert sind oder nach den Vorschriften einer anerkannten Börse oder anderen gleichwertigen Körperschaft gehandelt werden.“⁸²⁴ Da somit z.B. auch Unternehmen, deren Wertpapiere an offenen, also nicht regulierten, lokalen Märkten gehandelt werden, als kapitalmarktorientierte Unternehmen im öffentlichen Interesse gelten, unterstellt der IESBA-Kodex im Ergebnis eine größere Anzahl von Unternehmen den Sondervorschriften als Artikel 2 Nr. 13 AP-RL.⁸²⁵ Für die Prüfungspraxen, die von Mandanten öffentlichen Interesses beauftragt werden, und für deren Netzwerkmitglieder gelten zahlreiche verschärfte Vorgaben bei der Abschlussprüfung. So bestehen hier vielfach strikte Verbotstatbestände, während den Risiken bei der Prüfung sonstiger Unternehmen regelmäßig durch geeignete Sicherungsmaßnahmen begegnet werden kann.⁸²⁶ Nur bei kapitalmarktnotierten Prüfungsmandanten gelten die Bezugnahmen des Abschnitts 290 schließlich auch pauschal für sämtliche diesen „nahestehenden Einheiten“, während bei sonstigen Mandanten eine unmittelbare oder mittelbare Kontrolle über die nahestehende Einheit erforderlich ist.⁸²⁷

dd. Nahestehende Einheiten

Voraussetzung für eine „nahestehende Einheit“ ist eine Verbindung zu dem Prüfungsmandanten, die sich entweder aus einer unmittelbaren oder mittelbaren Kontrolle oder aus einem unmittelbaren finanziellen Interesse, mit der Folge eines bedeutenden Einflusses, ergeben kann.⁸²⁸ Die jeweilige Verbindung kann dabei sowohl vom Prüfungsmandanten an der Einheit als auch andersherum von der Einheit an dem Mandanten bestehen.⁸²⁹ Schließlich gilt auch ein Schwesterunternehmen, das mit einem Mandanten unter gemeinsamer Kontrolle steht, als nahestehende Einheit, sofern beide Tochterunternehmen für das kontrollierende Mutterunternehmen wesentlich sind. Von dem seitens der EU-Kommission verwendeten Begriff des

⁸²³ IESBA-Code of Ethics, 2009, Glossar, S. 149. Auch die in Art. 2 Nr. 13 AP-RL genannten Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen unterfallen somit im Ergebnis der Definition des IESBA.

⁸²⁴ IESBA-Code of Ethics, 2009, Glossar, S. 150.

⁸²⁵ Vgl. FEE Paper, Januar 2013, S. 5, 15 f. Zu beachten ist aber Art. 2 Nr. 13 S. 2 AP-RL, wonach solche Unternehmen in einzelnen Mitgliedsstaaten als Unternehmen von öffentlichem Interesse festgelegt werden können. Im Ergebnis wird im IESBA-Kodex jedoch zumindest unmittelbar eine größere Anzahl von Unternehmen und in Konsequenz dessen auch eine Mehrzahl an Prüfungspraxen zur Einhaltung der Sondervorschriften verpflichtet.

⁸²⁶ *Klaas*, WPg 2012, 91 (92). Absolute Verbotstatbestände neben der Prüfung von Unternehmen öffentlichen Interesses sind z.B. die Erstellung von Rechnungsunterlagen und Abschlüssen, Steuerberechnungen, die Erbringung von Bewertungs-, Innenrevisions-, IT- und Personaldienstleistungen; vgl. *Niehues*, WPg 10/2011, S. I.

⁸²⁷ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 45 f., Rn. 290.27.

⁸²⁸ Ebenda, Glossar, S. 150 f.

⁸²⁹ Im letzten Fall muss die Verbindung zum Mandanten zudem „wesentlich für diese Einheit“ sein.

„verbundenen Unternehmens“ unterscheidet sich die Definition des „nahestehenden Unternehmens“ durch das Ausreichen eines unmittelbaren finanziellen Interesses.⁸³⁰

ee. Zeitraum der Auftragsbearbeitung

Im Gegensatz zum EU-Recht legt das IESBA den zeitlichen Rahmen, innerhalb dessen die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers gegenüber seinem Prüfungsmandanten bestehen muss, genau fest.⁸³¹ Der maßgebliche Zeitraum umfasst danach sowohl die Auftragsbearbeitung, die mit der Aufnahme der Prüfungshandlungen beginnt und mit der Erteilung des Bestätigungsvermerks endet, als auch die dem geprüften Rechnungsabschluss vorgeschaltete Berichtsperiode. Gleichzeitig gibt der Kodex konkrete Handlungsvorschläge, etwa für den Fall, dass eine Prüfungspraxis erst während oder nach der Berichtsperiode des von ihr zu prüfenden Abschlusses bestellt wird.⁸³² Sofern eine Prüfungspraxis in einem solchen Fall z.B. bereits vor Aufnahme der Prüfungshandlungen Beratungsleistungen an einen Mandanten erbracht hat, die während der Abschlussprüfung absolut unzulässig wären, kann eine Befangenheit ausnahmsweise durch besondere Schutzmaßnahmen vermieden werden. Neben einem Ausschluss des Beschäftigten, der die Nichtprüfungsleistung an den Mandanten erbracht hat, aus dem Prüfungsteam, kommt z.B. auch eine interne oder externe Kontrolle der erbrachten Dienstleistungen in Betracht.

ff. Sonderfälle: Fusionen und Übernahmen, unbeabsichtigte Verstöße

Als einen Sonderfall, der im geltenden EU-Recht bislang keine Erwähnung findet, regelt das IESBA die Konstellation, dass ein Unternehmen, zu dem eine Prüfungspraxis frühere oder gegenwärtige Beziehungen pflegt, mit einem gegenwärtigen Prüfungsmandanten fusioniert oder eine gegenseitige Übernahme stattfindet.⁸³³ Hierbei gilt der Grundsatz, dass die Praxis „zum Datum des Inkrafttretens der Fusion oder Übernahme alle derzeitigen Beteiligungen oder Beziehungen zu beenden“ hat, sofern sie nach dem Kodex unzulässig sind.⁸³⁴ Nur sofern dies nicht bzw. nicht in zumutbarer Weise möglich ist oder die verbleibenden Prüfungshandlungen nach Inkrafttreten der Fusion bzw. Übernahme in kurzer Zeit abgeschlossen werden können, darf die Prüfungstätigkeit für eine Übergangsphase fortgesetzt werden. Vorausset-

⁸³⁰ Nach der EU-Empfehlung umfasst der Begriff „verbundenes Unternehmen“ jedes Unternehmen, gleich welcher Rechtsform, das durch gemeinsames Eigentum, eine gemeinsame Kontrolle oder Geschäftsleitung mit dem Mandanten verbunden ist; ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, Glossar, S. 56. Art. 2 Nr. 8 AP-RL enthält keine eigene Definition, sondern regelt nur den Begriff „Verbundenes Unternehmen einer Prüfungsgesellschaft“.

⁸³¹ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 46 f., Rn. 290.30-290.32. Vgl. Art. 22 Abs. 1 AP-RL und ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 24, Ziffer A., wonach die Unabhängigkeit pauschal „bei der Durchführung einer Abschlussprüfung/Pflichtprüfung“ vorliegen muss.

⁸³² FEE Paper, Januar 2013, S. 18.

⁸³³ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 47 ff., Rn. 290.33-290.38.

⁸³⁴ Ebenda, S. 48, Rn. 290.34.

zung ist dabei jeweils, dass ausreichende Schutzmaßnahmen ergriffen werden können.⁸³⁵ Eine teilweise umstrittene, weil praktisch nur schwer einzuschränkende Sonderregelung gilt auch für versehentliche Verstöße gegen die Unabhängigkeitsstandards des IESBA-Kodex.⁸³⁶ Ein solcher Verstoß hat laut IESBA keine Beeinträchtigung der Unabhängigkeit zur Folge, wenn dieser unverzüglich nach seiner Entdeckung behoben wird und die notwendigen Schutzmaßnahmen getroffen werden.⁸³⁷ Ein Pendant zu dieser Regelung, die nicht von vornherein auf bestimmte Konstellationen beschränkt ist, fehlt ebenfalls im EU-Recht. Denn dort werden Milderungen für unbeabsichtigte Verstöße nur punktuell im Hinblick auf „finanzielle Interessen“ sowie „verwandschaftliche und sonstige persönliche Beziehungen“ eingeräumt.⁸³⁸

b. Anwendung des Rahmenkonzepts zur Unabhängigkeit

Die auf das Rahmenkonzept folgende konkrete Anwendungshilfe führt den Prüfungspraxen und ihren Mandanten die verschiedenen Situationen mit Gefährdungspotential für die prüferische Unabhängigkeit in einer bislang noch nicht existierenden Ausführlichkeit vor Augen.⁸³⁹ Dies gilt auch für die im Zusammenhang aufgezeigten geeigneten Schutzmaßnahmen, sofern sie in der jeweiligen Situation denkbar sind.⁸⁴⁰ Die einzelnen Gefährdungstatbestände, ihre Bewertung sowie eventuell mögliche Schutzmaßnahmen werden nachfolgend – thematisch geordnet – dargestellt und mit den entsprechenden europarechtlichen Vorgaben verglichen.⁸⁴¹

aa. Spezielle Gefährdungstatbestände

(1) Finanzielle Interessen am Mandanten oder mit diesem verbundenen Unternehmen

Bei den zunächst geregelten Fallgruppen der „finanziellen Interessen“, „Kreditgeschäfte und Gewährleistungen“ sowie „Geschäftsbeziehungen“ sieht das IESBA eine Gefahr für die Unabhängigkeit vorrangig in Eigeninteressen des Abschlussprüfers. Als Beispiele für „finan-

⁸³⁵ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 48 f., Rn. 290.34-290.37. Das Ausmaß der Gefährdung, das sich in diesem Fall nach Faktoren wie z.B. der „Art und Bedeutung der Beteiligung oder Beziehung“ bemisst, sowie die Gründe für die Fortsetzung der Prüfungstätigkeit, sind zu dokumentieren. Dies gilt auch für die ergriffenen Schutzmaßnahmen, z.B. den Ausschluss betroffener Personen aus dem Prüfungsteam oder die interne/externe Kontrolle erfolgter Leistungen.

⁸³⁶ Ebenda, S. 8, Rn. 100.10 allgemein und S. 49, 290.39 speziell zur Unabhängigkeit.

⁸³⁷ Speziell im Hinblick auf die Unabhängigkeit muss die betroffene Praxis zudem über geeignete Regelungen und Verfahren zur Qualitätssicherung verfügen, die internationalen Standards entsprechen, vgl. Rn. 290.39.

⁸³⁸ ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 43, 46. Auf das Fehlen einer entsprechenden Generalklausel im EU-Recht weist auch das FEE Paper, Januar 2013, S. 12 hin.

⁸³⁹ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 50 ff., Rn. 290.100-290.500. Trotzdem heißt es auch insoweit, dass nicht alle gefährlichen Gegebenheiten und Beziehungen beschreiben werden können; vgl. S. 50, Rn. 290.100.

⁸⁴⁰ Es werden jedoch auch „bestimmte Situationen identifiziert, in denen Schutzmaßnahmen die Gefährdungen nicht auf ein vertretbares Maß abschwächen können.“ Vgl. IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 50, Rn. 290.100.

⁸⁴¹ Dargestellt werden nur die Rn. 290.100-290.231. Die Besonderheiten für „Berichte mit einer Nutzungs- und Verteilungsbeschränkung, Rn. 290.500-290.514, sind hingegen nicht Gegenstand dieser Bearbeitung, weil diese nicht für gesetzliche Abschlussprüfungen gelten, vgl. IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 96 Rn. 290.500.

zielle Interessen“ gelten Anlagebeteiligungen am Eigenkapital des Prüfungsmandanten, aber auch die Inhaberschaft von dessen Wertpapieren.⁸⁴² Für den Grad des Inhabilitätsrisikos in einem solchen Fall kommt es neben der Frage, welche Position und welchen Einfluss die auf der Prüferseite betroffene Person auf die Abschlussprüfung hat, darauf an, ob das finanzielle Interesse als unmittelbar oder mittelbar einzustufen ist. Als ein unmittelbares finanzielles Interesse gilt es nach dem Kodex auch, wenn bei einer Investition „über ein gemeinschaftliches Anlageinstrument, einen Nachlass, ein Treuhandverhältnis oder über einen sonstigen Intermediär“ die Möglichkeit zur Kontrolle oder Beeinflussung der Investitionsentscheidung beim Besitzer selbst liegt.⁸⁴³ Damit geht die Definition weiter als die der EU-Empfehlung, in der Kapitalanlagen über einen Investmentfonds oder andere Anlagevehikel stets als indirekte Beteiligung eingestuft werden.⁸⁴⁴ Ähnlich wie in Ziffer B., 1. der EU-Empfehlung kommt es schließlich bei mittelbaren finanziellen Interessen regelmäßig darauf an, ob diese für eine oder gar beide beteiligten Parteien als wesentlich einzustufen sind, während es dieses kumulativen Elements bei unmittelbaren finanziellen Interessen nicht bedarf.⁸⁴⁵

(a) Fälle inakzeptabler finanzieller Interessen

Der IESBA-Kodex enthält im Gegensatz zur EU-Empfehlung zahlreiche konkrete Beispiele finanzieller Interessen. Dies gilt sowohl für solche Interessen, die den Prüfungsgesellschaften generell untersagt sind, als auch für solche, bei denen sich eine Gefahr für die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers mittels entsprechender Schutzmaßnahmen beseitigen bzw. auf ein vertretbares Maß abschwächen lässt. Ein strikt untersagtes und nicht mehr durch Schutzmaßnahmen zu korrigierendes Unabhängigkeitsrisiko liegt z.B. vor, wenn ein Mitglied des Abschlussprüfungsteams, ein Angehöriger aus dessen enger Familie oder die gesamte Praxis ein unmittelbares finanzielles Interesse oder ein wesentliches mittelbares finanzielles Interesse an dem Mandanten haben.⁸⁴⁶ Gleiches gilt für finanzielle Interessen an einem Unternehmen, welches mehrheitlich am Prüfungsmandanten beteiligt ist, oder an einem Unternehmen, an dem der Prüfungsmandant seinerseits ein wesentliches finanzielles Interesse und maßgebli-

⁸⁴² Darunter wiederum fallen „Schuldverschreibungen, Darlehensforderungen oder sonstige Schuldtitel“; gleichgestellt werden „Rechte und Verpflichtungen, solche Interessen zu erwerben, sowie derivative Finanzinstrumente, die sich unmittelbar auf solche Interessen beziehen.“ Vgl. IESBA-Code of Ethics, 2009, Glossar S. 150.

⁸⁴³ Vgl. Glossar, S. 152 f. Mittelbar ist ein finanzielles Interesse hingegen, wenn keine Kontrolle oder Möglichkeit zur Einflussnahme auf eine solche Investitionsentscheidung besteht, vgl. Glossar, S. 150.

⁸⁴⁴ ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 42, Ziffer B., 1. Dazu auch FEE Paper, Januar 2013, S. 19.

⁸⁴⁵ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 50 ff., Rn. 290.102-290.117.

⁸⁴⁶ Rn. 290.104. Das finanzielle Interesse eines Familienangehörigen wird also im Kodex direkt in der Fallgruppe „Finanzielle Interessen“ und nicht wie in der EU-Empfehlung als kritische familiäre Nähebeziehung geregelt. Dabei weist der Kodex aufgrund der Beschränkung auf enge Familienangehörige zwar einen engeren Anwendungsbereich auf, ist dafür aber inhaltlich durch die strikte Untersagung bestimmter Beteiligungen strenger; vgl. FEE Paper, Januar 2013, S. 20.

chen Einfluss hat.⁸⁴⁷ Durch Randnummer 290.110 werden die vorgenannten Verbote auch auf Partner und leitende Angestellte, die dem jeweiligen Prüfungsmandanten gegenüber Nichtprüfungsleistungen erbringen, sowie auf deren nahe Familienangehörigen übertragen.⁸⁴⁸ In dem jeweiligen Büro, von dem aus die Abschlussprüfung durch den auftragsverantwortlichen Partner betreut wird, gelten die Vorgaben schließlich sogar für alle sonstigen Partner, selbst wenn diese weder dem Prüfungs- noch dem Nichtprüfungsteam angehören, und ihre engen Familienangehörigen.⁸⁴⁹

(b) Sonstige Fälle mit möglichen Schutzmaßnahmen

In allen sonstigen Fällen finanzieller Interessen sind aus Sicht des IESBA Schutzmaßnahmen denkbar. Dies gilt z.B. bei einem finanziellen Interesse, das eine Prüfungsgesellschaft, ein Prüfungsteammitglied oder dessen enge Familienangehörige an einem Unternehmen haben, an dem auch ein Mitglied des Leitungs- oder Kontrollorgans des Mandanten oder dessen Mehrheitsgesellschafter beteiligt ist. In diesem und anderen Fällen ist das konkrete Unabhängigkeitsrisiko im Einzelfall anhand der eingangs dieses Abschnitts erwähnten Kriterien zu ermitteln. Als Schutzmaßnahmen kommen der rechtzeitige Abzug des betroffenen Teammitglieds oder eine nachträgliche interne oder externe Kontrolle von dessen Prüfungstätigkeit in Betracht.⁸⁵⁰ Auch bei einem unmittelbaren oder wesentlichen mittelbaren finanziellen Interesse, das im Wege der Erbschaft, Schenkung oder Fusion am Abschlussprüfungsmandanten erlangt wird, ergibt sich nicht automatisch die Folge der Inhabilität für die betroffene Prüfungspraxis. Um dieser zu entgehen, reicht es aus, dass das bestehende Interesse auf einen unwesentlichen Umfang reduziert wird.⁸⁵¹ Eine Veräußerungsfrist von einem Monat – wie seitens der EU-Kommission angeregt – enthält der Kodex insoweit nicht.⁸⁵²

(2) Geschäftsbeziehungen zum Prüfungsmandanten

Die zweite Fallgruppe „Kreditgeschäfte und Gewährleistungen“ sowie die dritte der „Geschäftsbeziehungen“ stehen in einem engen Zusammenhang. Anders als die EU-Kommission

⁸⁴⁷ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 51 ff. Rn. 290.106 und Rn. 290.112.

⁸⁴⁸ Dies gilt jedoch nicht im Falle einer nur geringfügigen Mitwirkung.

⁸⁴⁹ Rn. 290.108. Bei dem „Büro, von dem aus der auftragsverantwortliche Partner die Abschlussprüfung betreibt“ muss es sich nicht zwingend um das Büro handeln, dem der Partner grundsätzlich zugeordnet ist; vgl. Rn. 290.109. Ausnahmsweise sind bei finanziellen Interessen von nicht mit der Prüfung beauftragten Partnern und deren nahen Familienangehörigen Schutzmaßnahmen möglich, sofern die finanziellen Interessen aus Arbeitsverhältnissen von Angehörigen der engen Familie, etwa aus Pensions- oder Aktienoptionsplänen resultieren; vgl. Rn. 290.111. Besonderheiten sind in den vorgenannten Konstellationen zu beachten, wenn die finanziellen Interessen „in der Funktion als Treuhänder“ ausgeübt werden, vgl. Rn. 290.114.

⁸⁵⁰ Rn. 290.113 und Rn. 290.115.

⁸⁵¹ Rn. 290.116.

⁸⁵² ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 43. Dazu auch FEE Paper, Januar 2013, S. 20.

regelt das IESBA die Kreditsicherungsgeschäfte nicht bloß als einen Unterfall geschäftlicher Beziehungen, sondern in einem gesonderten Abschnitt. Dadurch können den Abschlussprüfern an dieser Stelle besonders konkretere und differenzierte Handlungsanweisungen erteilt werden.

(a) Kreditgeschäfte und Gewährleistungen

Als „Kreditgeschäfte und Gewährleistungen“ zählen in erster Linie Darlehen und Bürgschaften, an denen der Prüfungsmandant auf der einen Seite und die Prüfungsgesellschaft, ein Mitglied des Prüfungsteams oder ein Angehöriger aus dessen enger Familie auf der anderen Seite beteiligt sind.⁸⁵³ Ein Unabhängigkeitsrisiko kann sich hieraus insbesondere ergeben, wenn der Mandant den Kredit gewährt bzw. die Bürgschaft übernimmt. Handelt es sich bei einem solchen Mandanten um eine Bank oder um eine vergleichbare Institution, so kommt es maßgeblich auf die Umstände des Kredits an. Sofern der auf Prüferseite beteiligten Person vergünstigte Kreditkonditionen angeboten werden, darf der Prüfer oder dessen Angehöriger das Geschäft unter keinen Umständen annehmen.⁸⁵⁴ Bei der Vereinbarung üblicher Konditionen hingegen können regelmäßig ausreichende Schutzmaßnahmen ergriffen werden.⁸⁵⁵ Tritt schließlich ein sonstiger Mandant oder aber der Prüfer bzw. ein Angehöriger aus dessen enger Familie als Kreditgeber bzw. Bürge auf, so stellt dies unabhängig von den gewährten Konditionen ein nicht hinnehmbares Unabhängigkeitsrisiko dar. Ausnahmen gelten nur, wenn es sich um ein für beide Vertragsparteien unwesentliches Geschäft handelt.⁸⁵⁶

(b) Sonstige Geschäftsbeziehungen

Die sonstigen „Geschäftsbeziehungen“ zum Mandanten, dessen Management oder einem beherrschenden Gesellschafter können laut IESBA nicht nur zu Eigeninteressen, sondern auch zu einer Einschüchterung des Prüfers führen.⁸⁵⁷ Sofern solche Beziehungen – zu denen z.B. die finanzielle Beteiligung an einem Joint Venture oder gegenseitige Vertriebs- und Marketingvereinbarungen zählen – in bedeutendem Umfang stattfinden und ein mehr als nur unwesentliches finanzielles Interesse beider Seiten erzeugen, sind sie aus Sicht des IESBA inakzeptabel.

⁸⁵³ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 55 ff., Rn. 290.118-290.123.

⁸⁵⁴ Rn. 290.118.

⁸⁵⁵ Rn. 290.119 und 290.120. Bei einem Geschäft mit einem Mitglied des Prüfungsteams oder einem Angehörigen aus dessen enger Familie, z.B. durch ein Hypothekendarlehen oder einen Überzahlungskredit, ergibt sich aus Sicht der IESBA nicht einmal eine Gefährdung der Unabhängigkeit. Ist hingegen die Prüfungspraxis Vertragspartner, so ist als Schutzmaßnahme z.B. die interne Kontrolle der Prüfungstätigkeit durch einen weder an der Abschlussprüfung noch an dem Darlehen beteiligten Berufsangehörigen möglich. Die Handelsüblichkeit der Konditionen ist auch bei Einlagen oder Wertpapierdepots des Prüfers bei einer Bank, einem Börsenmakler oder einer vergleichbaren Institution, die zugleich sein Mandant ist, maßgeblich; vgl. Rn. 290.123.

⁸⁵⁶ Rn. 290.121 f.

⁸⁵⁷ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 57 f., Rn. 290.124-126.

tabel. Infolgedessen muss eine Prüfungsgesellschaft solche Beziehungen vollständig vermeiden oder jedenfalls auf einen unwesentlichen Umfang reduzieren und ein Mitglied des Prüfungsteams von der Prüfung abgezogen werden. Steht hingegen lediglich ein Angehöriger des Prüfers in einer wesentlichen Geschäftsbeziehung mit dem Prüfungsmandanten oder dessen Management, können risikomindernde Schutzmaßnahmen getroffen werden.⁸⁵⁸ Für die Zulässigkeit des Erwerbs von Gütern und Dienstleistungen vom Mandanten kommt es für das BA – genau wie für die EU-Kommission – darauf an, dass der Erwerb „unter geschäftsüblichen Bedingungen und wie unter fremden Dritten üblich erfolgt.“⁸⁵⁹

(c) Vergleich mit den Ausführungen der EU-Kommission

Es bleibt festzuhalten, dass die Vorgaben des IESBA-Kodex zu „Kreditgeschäften und Gewährleistungen“ sowie „Geschäftsbeziehungen“ im Grundsatz eine hohe Vergleichbarkeit mit den Vorgaben der EU-Empfehlung von 2002 aufweisen.⁸⁶⁰ Beide Regelwerke sehen die Gefahr derartiger Vereinbarungen zwischen Prüfer- und Mandantenseite in erster Linie in der Einräumung unüblicher Vorzugsbedingungen oder bei Erreichen eines erheblichen Umfangs. Das IESBA ist dabei in ihren Ausführungen deutlich ausführlicher, was in erster Linie an den eigenständigen Vorgaben für die gegenseitige Vergabe von Krediten oder Bürgschaften liegt. Da diese nicht nur als Unterfall geschäftlicher Beziehungen abgehandelt werden, ist es dem IESBA möglich, die Zulässigkeit von Kreditgeschäften nicht nur nach den jeweiligen Konditionen, sondern auch nach den Eigenheiten des jeweiligen Kreditgebers zu beurteilen.⁸⁶¹ Die neben Eigeninteressen drohende Gefährdung der gegenseitigen Einflussnahme zwischen Prüfer und Mandanten kommt hingegen in der EU-Empfehlung klarer zum Ausdruck.⁸⁶² In struktureller Hinsicht werden die Geschäftsbeziehungen von Familienangehörigen eines Abschlussprüfers im Kodex, wie schon bei den finanziellen Interessen, direkt in diesem Abschnitt geregelt und nicht – wie in der EU-Empfehlung – gesondert als familiäre Nähebeziehungen.⁸⁶³ Da jedoch nur Angehörige der engen Familie erfasst werden, ergibt sich ein gegenüber der Empfehlung eingeschränkter Anwendungsbereich.⁸⁶⁴

⁸⁵⁸ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 57, Rn. 290.124. Für Geschäftsbeziehungen in Form der Beteiligung „an einer Einheit mit wenigen Gesellschaftern, an der auch der Abschlussprüfungsmandant, ein Mitglied aus dessen Aufsichts- oder Geschäftsführungsorgan oder eine Gruppe dieser Personen beteiligt ist“, gelten gemäß Rn. 290.125 Besonderheiten.

⁸⁵⁹ Rn. 290.126; ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 28, Ziffer B., 2. Dazu FEE Paper, Januar 2013, S. 20.

⁸⁶⁰ Anders insoweit das FEE Paper, Januar 2013, S. 5, wonach die EU-Empfehlung hinsichtlich der „Geschäftsbeziehungen“ als deutlich strikter als der IESBA-Kodex eingeordnet wird.

⁸⁶¹ Vgl. ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 28, Ziffer B. 2. Im Ergebnis gleich FEE Paper, Januar 2013, S. 20.

⁸⁶² ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 43.

⁸⁶³ Vgl. ebenda, S. 29, Ziffer B., 6.1. c), d).

⁸⁶⁴ So auch FEE Paper, Januar 2013, S. 21. Auf den in der EU-Empfehlung verwendeten, weiter ausgelegten Begriff des „nahen Familienangehörigen“ wird in dem folgenden Abschnitt „familiäre und persönliche Beziehungen“ näher eingegangen.

(3) Schenkungen und Bewirtungen durch den Mandanten

Eigeninteressen des Abschlussprüfers werden schließlich auch in den Abschnitten „Geschenke und Bewirtungen“ sowie die „tatsächliche oder drohende Rechtsstreitigkeiten“ als das vorrangige Unabhängigkeitsrisiko genannt.⁸⁶⁵ Bei der von Seiten der EU-Kommission bislang nicht geregelten Annahme von Schenkungen oder Bewirtungen des Mandanten durch den Abschlussprüfer kann es aus Sicht des IESBA neben dem Eigeninteresse zu einer persönlichen Vertrautheit zwischen Prüfer und Mandanten kommen. Erreichen die angebotenen Leistungen einen nicht unbeachtlichen Wert, ist ihre Annahme dem Prüfer strengstens untersagt. Denn in diesem Falle steigert sich das Risiko der Befangenheit derart, dass keine Möglichkeit besteht, ausreichende Schutzmaßnahmen zu ergreifen.⁸⁶⁶

(4) Drohende oder anhängige Rechtsstreitigkeiten mit dem Prüfungsmandanten

Ein bestehender oder wahrscheinlich drohender Rechtsstreit mit dem Mandanten kann auf Seiten des Prüfers zu unabhängigkeitsgefährdenden Eigeninteressen und/oder Einschüchterung führen. In Übereinstimmung mit den Vorgaben der EU soll auch laut IESBA das Befangenheitsrisiko steigen, sofern ein solcher Prozess für die Parteien wesentlich ist und/oder sich auf eine frühere Abschlussprüfung bezieht.⁸⁶⁷ Schutzmaßnahmen sind in erster Linie möglich, sofern nur ein Mitglied des Prüfungsteams in den Rechtsstreit mit dem Mandanten verwickelt ist. Dann kann der betroffene Mitarbeiter aus dem Prüfungsteam abgezogen oder besonders überprüft werden. Bei einer Beteiligung der gesamten Prüfungsgesellschaft hingegen werden keine konkreten Schutzmaßnahmen genannt, weshalb häufig nur die Niederlegung bzw. Ablehnung des Prüfungsmandats bleiben wird.⁸⁶⁸ Hinsichtlich konkreter Verhaltensvorgaben bleibt der Kodex damit hinter der differenzierteren Betrachtung der EU-Kommission zurück.⁸⁶⁹ Diese empfiehlt dem Prüfer eine Beendigung des Mandats lediglich, wenn Prozessgegenstand mögliche eigene Pflichtverletzungen sind. Dagegen soll ein Prüfer, der betrügerische Handlungen des Managements beim Mandanten feststellt, seinen Prüfungsauftrag bei ausreichenden Sicherheitsvorkehrungen ebenso fortsetzen können wie ein Prüfer, der sich mit dem Mandanten über Nichtprüfungsleistungen in einer für beide Seiten unwesentlichen Größenordnung streitet. Vorausgehen sollte der Entscheidung des Prüfers stets eine Erörterung mit

⁸⁶⁵ Diese Abschnitte befinden sich zwar im IESBA-Kodex an späterer Stelle, werden aber aufgrund der thematischen Zugehörigkeit in der vorliegenden Bearbeitung bereits an dieser Stelle mit abgehandelt.

⁸⁶⁶ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 95, Rn. 290.230.

⁸⁶⁷ Ebenda, S. 95, Rn. 290.231; ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 33, Ziffer B., 9. Das IESBA weist darauf hin, dass auch die Bereitschaft des Managements des Mandanten, dem Prüfer die erforderlichen Geschäfts- und Rechnungslegungsunterlagen vollständig offenzulegen, durch einen Rechtsstreit beeinträchtigt werden kann.

⁸⁶⁸ Vgl. ebenfalls Rn. 290.231.

⁸⁶⁹ So auch FEE Paper, Januar 2013, S. 27.

dem Kontrollorgan des Mandanten oder, falls ein solches Organ nicht existiert, mit der zuständigen Aufsichtsbehörde.⁸⁷⁰

(5) Nähebeziehungen zum Prüfungsmandanten

In dem Abschnitt „familiäre und persönliche Beziehungen“ wird neben den vorgenannten Risiken erstmals auch die persönliche Vertrautheit zwischen Abschlussprüfer und Mandanten als mögliche Gefahr für die Unabhängigkeit erwähnt. Die Intensität des Risikos durch solche Nähebeziehungen bestimmt sich im Grundsatz nach der auf Seiten des Prüfers betroffenen Person und ihrer Verantwortung innerhalb des Prüfungsteams, der Position der nahestehenden Person auf Seiten des Mandanten, und der Intensität der Beziehung zwischen den verbundenen Personen.⁸⁷¹ Die konkreten Gefährdungstatbestände setzen dabei übereinstimmend voraus, dass die auf Mandantenseite betroffene Person, zu der die Nähebeziehung besteht, als Geschäftsführungs- oder Aufsichtsratsmitglied des Prüfungsmandanten oder als sonstiger Angestellter die Möglichkeit hat, bedeutenden Einfluss auf die Erstellung der zu prüfenden Rechnungslegungsunterlagen oder die wirtschaftliche Lage des Mandanten zu nehmen.⁸⁷²

(a) Differenzierung zwischen Angehörigen der engen und nahen Familie

Hinsichtlich der Rechtsfolgen erfolgt im IESBA-Kodex eine differenziertere Betrachtung als in der EU-Empfehlung.⁸⁷³ Denn eine generell nicht hinnehmbare Gefahr für die Unabhängigkeit ergibt sich lediglich, wenn ein Angehöriger der engen Familie eines Prüfungsteammitglieds – also dessen Ehegatte, Lebenspartner oder eine finanziell abhängige Person – eine der oben genannten Position beim Mandanten einnimmt.⁸⁷⁴ Handelt es sich dagegen auf Seiten des Mandanten nur um einen nahen Angehörigen eines Mitglieds des Prüfungsteams, also um „Eltern, Kinder oder Geschwister, die nicht Angehörige der engen Familie sind“, so kann eine Befangenheit durch Schutzmaßnahmen vermieden werden.⁸⁷⁵ Dasselbe gilt, sofern keine verwandtschaftliche, sondern eine anderweitige persönliche Nähebeziehung zum Teammitglied besteht, oder wenn auf Seiten der Prüfungsgesellschaft ein nicht dem Prüfungsteam angehö-

⁸⁷⁰ ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 53 f.

⁸⁷¹ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 58, Rn. 290.127.

⁸⁷² Ebenda, S. 58 ff., Rn. 290.127-133.

⁸⁷³ ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 29, Ziffer A., 6. Hiernach sollte ein Abschlussprüfer den Prüfungsauftrag ablehnen, während bei einer Prüfungsgesellschaft oder einem Prüferverbund zumindest die betroffene Person vom Auftragsteam und Entscheidungen mit Bezug zum Prüfungsauftrag ferngehalten werden sollte.

⁸⁷⁴ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 58 f., Rn. 290.128 und Glossar, S. 149 zum Begriff „Enge Familie“. In diesem Fall muss der betroffene Prüfer aus dem Prüfungsteam abgezogen werden.

⁸⁷⁵ Ebenda, S. 59 f., Rn. 290.130. Zur „nahen Familie“ vgl. Glossar, S. 150. In der deutschen Übersetzung wäre m.E. aus Klarstellungsgründen die Verwendung des Begriffs der „engsten Familie“ sowie des „weiteren Familienkreises“ o.ä. ratsam gewesen.

render Partner oder Angestellter betroffen ist.⁸⁷⁶ Als mögliche Schutzmaßnahmen werden z.B. eine Aufgabenverteilung des Abschlussprüfungsteams, durch die eine Überprüfung der Tätigkeit der angehörig/sonstigen nahestehenden Person vermieden wird, oder die Überprüfung der relevanten Abschlussprüfungstätigkeit durch einen unbeteiligten Prüfer genannt. Daneben ist der Abzug des betroffenen Mitglieds aus dem Prüfungsteam möglich.

(b) Vergleich mit dem Begriff „Familienangehörige“ im EU-Recht

Vergleicht man die Definitionen der „engen“ und „nahen“ Familie bzw. Familienangehörigen mit den Ausführungen der EU-Kommission in der Empfehlung von 2002, so fällt auf, dass dort keine derartigen Unterteilungen vorgenommen werden. Stattdessen wird der Begriff „nahe Familienangehörige“ weit ausgelegt und umfasst neben Eltern, Geschwistern, Ehegatten, Lebenspartnern und Kindern unter Umständen sogar Familienmitglieder mit geringerem Verwandtschaftsgrad, wie frühere Ehegatten oder Lebenspartner.⁸⁷⁷ Im Ergebnis lässt sich so ein erweiterter Anwendungsbereich der EU-Empfehlung gegenüber dem IESBA-Kodex festhalten. Denn nur nach EU-Recht kann es auch durch den weiteren Familienkreis des Abschlussprüfers zu Nähebeziehungen mit Auswirkungen auf dessen Unabhängigkeit kommen.⁸⁷⁸ Auf Dauer wäre eine internationale Vereinheitlichung des Angehörigenbegriffs sicherlich empfehlenswert und hilfreich, um den als praktisch besonders schwierig geltenden Identifikationsprozess kritischer familiärer Nähebeziehungen zu erleichtern.

(6) Wechsel zum Prüfungsmandanten

(a) Vollzogener Wechsel zum Mandanten

Bei der Fallgruppe „Beschäftigung bei einem Abschlussprüfungsmandanten“ unterscheidet das IESBA zwischen dem bereits vollzogenen und dem anstehenden Wechsel eines Prüfers bzw. eines Mitglieds des Prüfungsteams zum Mandanten.⁸⁷⁹ Im ersten Fall droht insbesondere eine zu starke persönliche Vertrautheit zwischen Mandant und Prüfer, sofern das frühere Mitglied des Prüfungsteams im Leitungs- oder Kontrollorgan des Mandanten tätig wird oder dort eine sonstige Anstellung erhält, die ihm bedeutenden Einfluss auf die Erstellung der später geprüften Rechnungslegungsunterlagen bzw. den geprüften Abschluss verschafft.⁸⁸⁰ Aus-

⁸⁷⁶ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 60 f., Rn. 290.131 f. Als Beispiele für persönliche Nähebeziehungen nicht verwandtschaftlicher Art dürften in erster Linie Freundschaften zu nennen sein.

⁸⁷⁷ Als Beurteilungsmaßstab, ob es sich im Einzelfall noch um einen nahen Familienangehörigen handelt, nennt die EU-Kommission das jeweilige „kulturelle und gesellschaftliche Umfeld“. Vgl. ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 46.

⁸⁷⁸ Dazu auch FEE Paper, Januar 2013, S. 14.

⁸⁷⁹ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 62 ff., Rn. 290.134-141.

⁸⁸⁰ Ebenda, Rn. 290.134-137.

reichende Schutzmaßnahmen zur Risikoverringerung können bei einem vollzogenen Wechsel zum Mandanten aus Sicht des IESBA nur ergriffen werden, wenn keine bedeutenden finanziellen bzw. geschäftlichen Beziehungen zwischen dem Betroffenen und der Prüfungspraxis bestehen bleiben oder der neue Arbeitgeber erst nach dem vollzogenen Wechsel Prüfungsmandant der Praxis wird.⁸⁸¹ In diesen Fällen ist das konkrete Risiko anhand des Einflusses der alten und neuen Position sowie der vergangenen Zeit seit dem Ausscheiden u.a. Faktoren zu ermitteln. Schutzmaßnahmen sind z.B. die Änderung des Abschlussprüfungsplans oder die Überprüfung der früheren Tätigkeiten des wechselnden Prüfers.⁸⁸²

(b) Strengere Anforderungen bei Unternehmen öffentlichen Interesses

Strengere Anforderungen gelten für den Wechsel eines Prüfers in eine der vorgenannten Positionen bei einem Prüfungsmandanten von öffentlichem Interesse.⁸⁸³ Im Gegensatz zu den Vorgaben der EU-Kommission sieht der IESBA-Kodex hier jedoch keine Cooling-off-Periode vor einem Wechsel für alle verantwortlichen Prüfungspartner, sondern nur für Senior oder Managing Partner vor. Diese beträgt – selbst bei der Übernahme von Schlüsselfunktionen – keine zwei Jahre, sondern es müssen nur zwölf Monate zwischen Beendigung der alten und Aufnahme der neuen Tätigkeit beim Mandanten vergangen sein.⁸⁸⁴ Für einen verantwortlichen Prüfungspartner gilt lediglich, dass er an dem ersten, vom Prüfungsmandanten offengelegten Jahresabschluss nach seinem Wechsel nicht als Mitglied des Abschlussprüfungsteams mitgewirkt haben darf.⁸⁸⁵ Während die Vorgaben des Kodex an dieser Stelle somit inhaltlich hinter dem EU-Recht zurückbleiben, findet hinsichtlich des Anwendungsbereichs eine Erweiterung statt.⁸⁸⁶ Denn anders als in Artikel 2 Nr. 16 AP-RL erfasst der Begriff des „verantwortlichen Prüfungspartners“ über den auftragsverantwortlichen Prüfungspartner hinaus jedenfalls auch den für die auftragsbegleitende Qualitätssicherung verantwortlichen Partner.⁸⁸⁷ Gegebenenfalls fallen sogar noch weitere, bei der Abschlussprüfung eingesetzte Prüfungspartner

⁸⁸¹ Als verbleibende bedeutende Beziehungen des Betroffenen zur Prüfungspraxis zählen Zahlungsansprüche, es sei denn, diese sind zuvor festgelegt, unabänderlich und in der Höhe nicht wesentlich für die Praxis. Auch die fortgesetzte Teilnahme an „geschäftlichen oder beruflichen Aktivitäten der Praxis“ ist zu vermeiden, vgl. IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 62, Rn. 290.135. Insoweit herrscht Übereinstimmung mit Ziffer B., 3.3 der EU-Empfehlung, wonach zu gewährleisten ist, dass „keine nennenswerten Verbindungen“ in finanzieller, geschäftlicher oder beruflicher Hinsicht zur Prüfungsgesellschaft, als dem früheren Arbeitgeber, bestehen bleiben. ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 28.

⁸⁸² IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 62 ff., Rn. 290.135 ff.

⁸⁸³ Ebenda, S. 64, Rn. 290.139-141. Zu beachten sind dabei die Ausnahmen für Wechsel, die im Zusammenhang mit einem Unternehmenszusammenschluss erfolgen.

⁸⁸⁴ Ebenda, S. 64, Rn. 290.140; ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, Ziffer B., 3.4 S. 29.

⁸⁸⁵ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 64, Rn. 290.139.

⁸⁸⁶ Vgl. FEE Paper, Januar 2013, S. 5, 15, 21.

⁸⁸⁷ Als „auftragsverantwortlicher Partner“ gilt laut IESBA-Kodex, insoweit vergleichbar mit Art. 2 Nr. 16 AP-RL, der für den Prüfungsauftrag und seine Durchführung sowie für den im Namen der Praxis zu erstattenden Prüfungsbericht verantwortliche Partner, IESBA-Code of Ethics, 2009, Glossar, S. 148.

unter die Definition, sofern sie im Einzelfall wichtige Entscheidungen treffen oder wichtige Beurteilungen im Hinblick auf das Prüfungsurteil abgeben.⁸⁸⁸

(c) Bevorstehender Wechsel zum Mandanten

Auch mit der Erfassung des bevorstehenden Wechsels eines Mitglieds des Abschlussprüfungsteams zum Prüfungsmandanten geht der IESBA-Kodex über die Vorgaben der EU-Kommission hinaus. In diesem Fall drohen Eigeninteressen die Objektivität des Betroffenen gegenüber seinem potentiellen neuen Arbeitgeber zu belasten. Den Prüfungsgesellschaften wird deshalb empfohlen, ihre Prüfungsmitglieder intern zur Offenlegung entsprechender Verhandlungen mit einem Prüfungsmandanten zu verpflichten. Sobald Kenntnis von einer Wechselabsicht besteht, sollte der Betroffene vom Prüfungsteam abgezogen werden und/oder seine wesentlichen Prüfungsentscheidungen in Bezug auf den Mandanten überprüft werden.⁸⁸⁹

(7) Langjährige Zusammenarbeit mit dem Prüfungsmandanten

(a) Grundsätzlich Möglichkeit verschiedener Schutzmaßnahmen

Ebenfalls als Gefährdung der Unabhängigkeit, vorrangig durch persönliche Vertrautheit, wird der langjährige Einsatz leitender Mitarbeiter im Rahmen der Abschlussprüfung für ein und denselben Prüfungsmandanten angesehen.⁸⁹⁰ Faktoren zur Bestimmung des Ausmaßes der Gefährdung sind dabei u.a. die Stellung der betroffenen Person im Prüfungsteam, die Dauer der Prüfungstätigkeit für den Mandanten, aber auch eventuelle zwischenzeitliche Wechsel in der personellen Besetzung des Managements beim Prüfungsmandanten. Auch die Eigenheiten des jeweiligen Prüfungsauftrags sind zu beachten, etwa im Hinblick auf die Intensität und Häufigkeit der Zusammenarbeit zwischen dem Betroffenen und dem Management sowie dem Kontrollorgan des Mandanten. Als mögliche Schutzmaßnahmen zur Beseitigung oder Abschwächung des bestehenden Risikos werden unabhängige, interne oder externe Qualitätskontrollen, aber auch eine Rotation des leitenden Mitarbeiters aus dem Abschlussprüfungsteam genannt.⁸⁹¹

⁸⁸⁸ „Andere Prüfungspartner“ können beispielsweise Prüfungspartner sein, „die für die Prüfung bedeutender Tochtergesellschaften oder Geschäftsbereiche verantwortlich sind.“ Damit erstreckt sich der Begriff auf Gemeinschaftsprüfungen und Konzernabschlussprüfungen. Vgl. IESBA-Code of Ethics, 2009, Glossar, S. 153.

⁸⁸⁹ Ebenda, S. 63, Rn. 290.138.

⁸⁹⁰ Ebenda, S. 67 ff., Rn. 290.150-155.

⁸⁹¹ Ebenda, Rn. 290.150 und speziell im Hinblick auf Unternehmen von öffentlichem Interesse Rn. 290.153.

(b) Zwangsrotation nach sieben Jahren bei Unternehmen von öffentlichem Interesse

Bei einem verantwortlichen Prüfungspartner muss eine solche interne Rotation sogar nach maximal sieben Jahren stattfinden, sofern es sich bei dem Prüfungsmandanten um eine Einheit von öffentlichem Interesse handelt.⁸⁹² Genau wie die sich anschließende Cooling-off-Periode des betroffenen Prüfungspartners von zwei Jahren entspricht dies den Vorgaben des europäischen Gesetzgebers. Ausführlicher geregelt wird vom IESBA allerdings das genaue Ausmaß der Abkühlungsphase. So darf der Betroffene während dieser Zeit weder an der Abschlussprüfung noch an der Qualitätssicherung mitwirken.⁸⁹³ Schließlich darf er „weder das Auftragsteam noch den Mandanten bei fachlichen oder branchenspezifischen Fragen, Transaktionen oder Ereignissen beraten, noch anderweitig unmittelbaren Einfluss auf das Auftragsergebnis nehmen.“⁸⁹⁴ Verlängerungen des Rotationszeitraums können sich ergeben, sofern ein verantwortlicher Prüfungspartner beim Mandanten schon tätig war, bevor dieser zu einer Einheit öffentlichen Interesses wurde oder eine Prüfungspraxis nur über eine geringe Anzahl an qualifiziertem Prüfungspersonal verfügt.⁸⁹⁵ Während der Kodex bei der internen Rotation somit inhaltlich weitgehend den Vorgaben des Artikels 42 Abs. 2 AP-RL entspricht, wird deren Anwendungsbereich – wie schon im vorangegangenen Abschnitt „Wechsel zum Prüfungsmandanten“ – erneut erweitert. Dies gilt in erster Linie wiederum für die nur nach dem IESBA-Kodex als verantwortliche Prüfungspartner eingestuften Partner, denen die Verantwortung für die interne Qualitätskontrolle obliegt.⁸⁹⁶

(8) Personalüberlassung an den Prüfungsmandanten

Die Abschnitte „zeitweilige Personalüberlassung“, „der Prüfung vorausgegangene Beschäftigung beim Mandanten“ sowie „Tätigkeit als Mitglied eines Geschäftsführungs- oder Aufsichtorgans eines Abschlussprüfungsmandanten“ stehen durch das jeweils einschlägige Unabhängigkeitsrisiko der Selbstprüfung in einem inhaltlichen Zusammenhang. Während die Personalüberlassung einer Prüfungsgesellschaft an einen Abschlussprüfungsmandanten von der EU-Kommission als Unterfall der Doppelbeschäftigung geregelt wird, ist ihr im IESBA-Kodex ein eigenständiger Abschnitt gewidmet.⁸⁹⁷ Ein generelles Verbot, eigenes Personal in Positionen mit Einfluss auf das Ergebnis der Pflichtprüfung beim Mandanten einzusetzen,

⁸⁹² Zur Verlängerung des Rotationszeitraums um ein weiteres Jahr in Sonderfällen vgl. IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 68, Rn. 290.152. Die Besonderheiten, sofern ein verantwortlicher Prüfungspartner beim Mandanten schon tätig war, bevor dieser Einheit öffentlichen Interesses wurde, vgl. ebenda, S. 69, Rn. 290.154 f.

⁸⁹³ Die Ursache dafür liegt erneut in der weiteren Auslegung des Begriffs „verantwortlicher Prüfungspartner“ im IESBA-Kodex.

⁸⁹⁴ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 68, Rn. 290.151; ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 33, Ziffer B., 10.

⁸⁹⁵ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 69, Rn. 290.154 f.

⁸⁹⁶ Vgl. FEE Paper, Januar 2013, S. 5, 28.

⁸⁹⁷ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 65, Rn. 290.142; ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 28, Ziffer B., 3.1.

enthält der Kodex im Gegensatz zur EU-Empfehlung nicht.⁸⁹⁸ Allerdings ist eine Personalüberlassung nur unter sehr engen Voraussetzungen zulässig. Sie darf lediglich für kurze Zeit erfolgen, wobei der Mandant die Verantwortung für Anleitung und Überwachung der betroffenen Mitarbeiter tragen muss. Der Tätigkeitsbereich des überlassenen Personals sollte zudem weder die Erbringung bestimmter Nichtprüfungsleistungen noch die Übernahme von Managementverantwortung umfassen. Als Schutzmaßnahme ist, auch im Falle einer zulässigen Personalüberlassung, stets eine Kontrolle der durchgeführten Tätigkeiten des überlassenen Personals vorzunehmen. Schließlich ist die Einbeziehung der Betroffenen in das Prüfungsteam oder jedenfalls die Übertragung von Prüfungsverantwortung aufgrund der vorangegangenen Tätigkeit beim Mandanten zu vermeiden. Letzteres entspricht auch den Vorgaben der EU-Empfehlung von 2002.⁸⁹⁹

(9) Wechsel zur Prüfungsgesellschaft

Durch die vorausgegangene Beschäftigung eines Mitglieds des Prüfungsteams beim Mandanten, d.h. dem Wechsel hin zur Prüfungsgesellschaft, kann es zu einer Gefahr für die Unabhängigkeit, vorwiegend durch das Risiko der Selbstprüfung, kommen.⁹⁰⁰ Voraussetzung dafür ist, dass die zuvor beim Mandanten eingenommene Position von Einfluss auf die Rechnungslegung gewesen ist. Ausdrücklich genannte Hauptbeispiele hierfür sind die Tätigkeit als Mitglied des Geschäftsführungs- oder Aufsichtsorgans des Mandanten.⁹⁰¹ Ähnlich wie in Ziffer B., 5 der EU-Empfehlung sind daneben auch sonstige, vorangegangene Beschäftigungen beim Prüfungsmandanten denkbar.⁹⁰²

(a) Prüfverbot bei Tätigkeit für Mandanten im Berichtszeitraum der Abschlussprüfung

Sofern eine solche Tätigkeit beim Mandanten in den Berichtszeitraum fällt, auf den sich die gegenwärtige Abschlussprüfung erstreckt, wird das daraus resultierende Selbstprüfungsrisiko vom IESBA als derart hoch bewertet, dass keine ausreichenden Schutzmaßnahmen möglich sind.⁹⁰³ Andersherum formuliert dürfen die Mitglieder des Abschlussprüfungsteams also während des Berichtszeitraums weder Geschäftsführungs-, noch Aufsichtsratsmitglieder des Mandanten gewesen sein, noch eine Beschäftigung mit Einfluss auf dessen Rechnungslegung

⁸⁹⁸ So aber ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 44.

⁸⁹⁹ Ebenda, S. 28, Ziffer B., 3.1.

⁹⁰⁰ Aber auch Eigeninteressen oder eine persönliche Vertrautheit drohen, vgl. IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 65 f., Rn. 290.143-290.145.

⁹⁰¹ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 65, Rn. 290.143.

⁹⁰² So auch ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S 29., Ziffer B., 5. Voraussetzung ist auch hier, dass der frühere Aufgaben- und Tätigkeitsbereich dem betroffenen Mitarbeiter Einfluss auf die Abschlussprüfung gewährt hat.

⁹⁰³ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 65, Rn. 290.144.

bzw. Abschlussprüfung ausgeübt haben.⁹⁰⁴ Eine generelle Cooling-off-Phase von der Abschlussprüfung des früheren Arbeitgebers sowie den mit diesem verbundenen Unternehmen, wie von der EU-Kommission für einen Zeitraum von zwei Jahren angeregt, sieht der Kodex für den Betroffenen dagegen nicht vor.⁹⁰⁵ Und auch im Hinblick auf Mitarbeiter, die keinen bedeutenden Einfluss auf die Rechnungslegung des Mandanten nehmen konnten, bleibt der Kodex hinter der EU-Empfehlung zurück. Denn während die EU-Kommission auch in Bezug auf solche Mitarbeiter empfiehlt, dass sich die Prüfungstätigkeit nach dem Wechsel nicht auf den Gegenstand ihrer früheren Tätigkeit bezieht, befasst sich der IESBA-Kodex mit einer solchen Konstellation nicht.⁹⁰⁶

(b) Einzelfallbetrachtung bei Tätigkeit vor Berichtszeitraum der Abschlussprüfung

Bei einer Tätigkeit vor dem Berichtszeitraum hingegen muss anhand des jeweiligen Einzelfalls festgestellt werden, ob der Betroffene bei der anstehenden Abschlussprüfung tatsächlich eigene Entscheidungen oder Arbeiten aus seiner früheren Beschäftigung zu beurteilen hat. Das Ausmaß der entstehenden Beeinträchtigung bemisst sich in diesem Fall nach der früheren Stellung des Betroffenen beim Mandanten, seiner neuen Position im Prüfungsteam und dem vergangenen Zeitraum seit Beendigung der früheren Tätigkeit. Als mildere Schutzmaßnahme gegenüber dem Abzug des Betroffenen aus dem Prüfungsteam ist z.B. die Kontrolle seiner Prüfungstätigkeit denkbar.⁹⁰⁷

(10) Gleichzeitige Beschäftigung beim Prüfungsmandanten

Ebenfalls unter Selbstprüfungsgesichtspunkten wird schließlich – ähnlich den Vorgaben der EU-Kommission – die gleichzeitige Beschäftigung als Mitglied des Geschäftsführungs- oder Aufsichtsorgans eines Abschlussprüfungsmandanten als ein stets unzulässiges Unabhängigkeitsrisiko untersagt.⁹⁰⁸ Da das Verbot in Randnummer 290.146 für jeden Partner oder Angestellten einer Prüfungspraxis gilt, erstreckt sich der Kodex an dieser Stelle weiter als Ziffer B., 4. der EU-Empfehlung. Denn diese bezieht sich nur auf Personen mit potentielltem Einfluss auf das Ergebnis der Abschlussprüfung.⁹⁰⁹ Auch können nur nach dem Kodex die vorgenannten Maßstäbe, je nach Ausgestaltung der konkreten Tätigkeit, auf die gleichzeitige Anstellung eines Partners oder Angestellten als Gesellschaftssekretär beim Prüfungsmandanten ausge-

⁹⁰⁴ So klarstellend FEE Paper, Januar 2013, S. 22.

⁹⁰⁵ ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S 29., Ziffer B., 5.

⁹⁰⁶ Ebenda, S. 45.

⁹⁰⁷ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 66, Rn. 290.145.

⁹⁰⁸ Ebenda, Rn. 290.146. Das Verbot gilt auch für die – an anderer Stelle geregelte – Ernennung eines Partners oder Mitarbeiters der Prüfungspraxis zum Chefsyndikus in Rechtsangelegenheiten, die eine Position im Management des Mandanten bedeutet; vgl. Rn. 290.213.

⁹⁰⁹ ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S 29., Ziffer B., 4.

dehnt werden.⁹¹⁰ Die bloße Unterstützung des Gesellschaftssekretärs durch administrative Routinetätigkeiten oder damit zusammenhängende Beratungsleistungen gefährden die prüferische Unabhängigkeit hingegen nicht, sofern die Entscheidungskompetenzen in der Sache beim Management des Mandanten verbleiben.⁹¹¹ Da eine Ausdehnung des Beschäftigungsverbots auf mit dem Mandanten verbundene Unternehmen nicht stattfindet, bleibt der Kodex an anderer Stelle jedoch auch hinter dem EU-Recht zurück.⁹¹²

bb. Erbringung von Nichtprüfungsleistungen an den Prüfungsmandanten

Der inhaltliche Schwerpunkt des IESBA-Code of Ethics liegt auf den Vorschriften zu den sogenannten „non-assurance services“, also den vom Abschlussprüfer erbrachten Nichtprüfungsleistungen gegenüber einem Prüfungsmandanten. Gerade die Vorgaben zur Vereinbarkeit solcher Dienstleistungen mit der Abschlussprüfung wurden gegenüber der vorigen Fassung des Kodex von 2001 deutlich erweitert und inhaltlich konkretisiert.⁹¹³ Da es aufgrund der Vielzahl an möglichen Nichtprüfungsleistungen auch aus Sicht des IESBA unmöglich erscheint, diese erschöpfend aufzuzählen und abzuhandeln, wird der Liste der einzelnen Nichtprüfungsleistungen ein eigenes Rahmenkonzept vorangestellt. Auf dessen allgemeine Ausführungen kann zurückgegriffen werden, sofern es an Ausführungen zu einer speziellen Art von Nichtprüfungsleistungen fehlt.⁹¹⁴ Klargestellt wird darin u.a., dass die Unabhängigkeit eines Prüfers bei der Erbringung bestimmter Dienstleistungen gegenüber dem Abschlussprüfungsmandanten nicht mehr durch Schutzmaßnahmen auf ein vertretbares Maß abgeschwächt werden kann.⁹¹⁵ Dies gilt insbesondere, sofern es sich bei dem Mandanten um eine Einheit öffentlichen Interesses handelt.⁹¹⁶ Bei den Nichtprüfungsleistungen werden insgesamt zehn Kategorien unterschieden.⁹¹⁷ Die einzelnen Kategorien werden, im Vergleich zu den Vorgaben der EU-Kommission, noch einmal differenzierter und detaillierter betrachtet.

⁹¹⁰ Das IESBA weist darauf hin, dass die Stellung des Gesellschaftssekretärs in den verschiedenen Rechtsräumen der EU zwar unterschiedlich ausgestaltet ist, in der Regel aber eine enge Verbindung zum Unternehmen mit ihr einhergeht. Vgl. IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 66 f., Rn. 290.147 f.

⁹¹¹ Ebenda, S. 67, Rn. 290.149.

⁹¹² Denn nach ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 29, Ziffer B., 4, steht der Tätigkeit beim Mandanten die bei einer Gesellschaft gleich, welche direkt oder indirekt mindestens 20 % der Stimmrechte am Mandanten hält oder in umgekehrter Weise vom Mandanten beeinflusst wird. Vgl. dazu auch FEE Paper, Januar 2013, S. 22.

⁹¹³ Niehues, WPg 10/2011, S. I.

⁹¹⁴ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 69 ff., Rn. 290.156-290.161. Als vorrangige Unabhängigkeitsrisiken bei Nichtprüfungsleistungen werden die Selbstprüfung, Eigeninteressen und die Interessenvertretung gesehen.

⁹¹⁵ Ebenda, S. 70, Rn. 290.159. Ausnahmen können sich bei solchen Nichtprüfungsleistungen aber im Falle der unbeabsichtigten Erbringung ergeben oder sofern diese nicht direkt gegenüber dem Mandanten, sondern einer diesem nahestehenden Einheit erbracht werden, vgl. Rn. 290.159 f. Vgl. dazu Klaas, WPg 2012, 91 (92).

⁹¹⁶ Klaas, WPg 2012, 91 (92). Für die Besonderheiten, sofern der Prüfungsmandant nachträglich, also nach Erbringung der Nichtprüfungsleistung, eine Einheit von öffentlichem Interesse wird, vgl. Rn. 290.161.

⁹¹⁷ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 76 ff., Rn. 290.162-290.219. Dazu auch Klaas, WPg 2012, 91 (92).

(1) Beteiligung an Managementaufgaben

Die im ersten Abschnitt behandelten „Managementaufgaben“ werden vom IESBA als Führung und Lenkung eines Unternehmens definiert.⁹¹⁸ Umfasst sind davon „bedeutende Entscheidungen über die Beschaffung, den Einsatz und die Kontrolle menschlicher, finanzieller, physischer und immaterieller Ressourcen“, nicht aber „routinemäßige und administrative Tätigkeiten oder solche, die unbedeutende Sachverhalte betreffen.“⁹¹⁹ Da sich die prüferische Unabhängigkeit bei gleichzeitiger verantwortlicher Übernahme von Managementaufgaben für den Mandanten nicht durch Schutzmaßnahmen herstellen lässt, sind derartige Tätigkeiten strikt zu vermeiden.⁹²⁰ Die bloße Unterstützung des Managements bei dessen Aufgabenerfüllung durch den Prüfer in Form von Beratung und Handlungsempfehlungen ist dagegen auch nach dem IESBA-Kodex ausdrücklich zulässig. Denn insoweit fehlt es gerade an der Verantwortlichkeit des Abschlussprüfers in Bezug auf die jeweilige Managementaufgabe.⁹²¹ Auch wenn die EU-Kommission die Übernahme von Managementfunktionen nicht als eigene Fallgruppe der Nichtprüfungsleistungen, sondern deren Vermeidung als ein grundlegendes Prinzip bzw. als allgemeine Schutzmaßnahme regelt, ergeben sich inhaltlich keine Abweichungen zwischen den beiden Regelwerken. Als übereinstimmender Grundsatz, der auch in der Abschlussprüferrichtlinie zum Ausdruck kommt, gilt, dass sich die Prüfer bei der Erbringung von Beratungsleistungen nicht an den internen Entscheidungsprozessen des Prüfungsmandanten beteiligen, wohl aber diesem Handlungsvorschläge unterbreiten dürfen.⁹²²

(2) Beteiligung an der Erstellung der Buchungsunterlagen oder des Jahresabschlusses

Auch das grundsätzliche Verbot der „Erstellung von Rechnungslegungsunterlagen und Abschlüssen“ durch den Abschlussprüfer seitens des IESBA entspricht weitestgehend den geltenden EU-Standards. Beispiele für solche Nichtprüfungsleistungen, die strikt im Verantwortungsbereich des Managements verbleiben müssen, sind das Erstellen oder Ändern von Buchungen oder sonstigen Daten, die dem Nachweis von Geschäftsvorfällen dienen.⁹²³

⁹¹⁸ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 71 f., Rn. 290.162-290.166.

⁹¹⁹ Ebenda, Rn. 290.162 und Rn. 290.164.

⁹²⁰ Ebenda, Rn. 290.165. Nach Rn. 290.166 sollte sich eine Prüfungspraxis dementsprechend davon überzeugen, dass sämtliche bedeutenden Managemententscheidungen durch Mitglieder des Leitungsorgans getroffen werden und in deren Verantwortungsbereich liegen.

⁹²¹ Ebenda, Rn. 290.164.

⁹²² ABl. EU Nr. L 157 vom 9.6.2006, S. 88, Erwägungsgrund 11. Auch Handlungsempfehlungen darf der Prüfer geben. Sofern die rechtlichen Rahmenbedingungen nur eine Lösung zulassen, sollte der Abschlussprüfer dies in seinen Unterlagen klarstellen; vgl. ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 47.

⁹²³ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 72 ff., Rn. 290.167-290.174.

(a) Zulässigkeit technischer oder mechanischer Unterstützungsleistungen

Als Ausnahmen von dem vorgenannten Verbot nennt das IESBA einerseits gewisse routinemäßige oder mechanische Kontierungs- und Buchhaltungsleistungen, welche die Grundlage für den Abschluss bilden.⁹²⁴ Diese sollten allerdings regelmäßig von einer Person, die nicht Mitglied des Prüfungsteams ist, erbracht oder zumindest kontrolliert werden. Bei Prüfungsmandanten, die Einheiten öffentlichen Interesses sind, besteht die weitere Einschränkung, dass sich die vorgenannten Leistungen des Abschlussprüfers auf Sachverhalte oder Unternehmensbereiche beziehen müssen, die für den Abschluss des Mandanten unwesentlich sind.⁹²⁵ Auf ein uneingeschränktes Verbot jeglicher Beteiligung des Prüfers an der Buchhaltung solcher Mandanten, die über den Gegenstand der Pflichtprüfung, also die Aufdeckung von Mängeln in den geprüften Unterlagen und das Unterbreiten von Vorschlägen zu deren Beseitigung hinausgeht, verzichtet das IESBA jedoch im Gegensatz zur EU-Kommission.⁹²⁶

(b) Besonderheiten in Notsituationen

Auch in sogenannten Notsituationen des Prüfungsmandanten ist der Kodex weniger restriktiv als die EU-Empfehlung.⁹²⁷ Zwar erlauben beide Standardwerke dem Prüfer in Situationen, in denen eine Beendigung seiner Tätigkeit für den Mandanten zu ernsthaften Schwierigkeiten führen würde, für einen kurzen Zeitraum Kontierungs- und Buchhaltungsleistungen in grundsätzlich unzulässigem Umfang.⁹²⁸ Doch während die EU-Empfehlung dem Prüfer auch in derartigen Notfällen die Beteiligung an einer endgültigen Entscheidung hinsichtlich der Rechnungslegung des Mandanten untersagt, dürfen dies nach dem IESBA-Kodex zumindest diejenigen, die nicht Mitglieder des Abschlussprüfungsteams sind.⁹²⁹ In jedem Falle sollte jedoch zuvor eine Erörterung der Situation mit dem Kontrollorgan des Prüfungsmandanten stattfinden und dessen Zustimmung zum weiteren Tätigwerden eingeholt werden.

(c) Zulässigkeit der üblichen Prüfungstätigkeit

Eine Inhabilitätsgefahr des Prüfers besteht bei der Beteiligung an der Rechnungslegung des Mandanten schließlich dann nicht, wenn es sich um übliche Bestandteile des Prüfungsprozesses

⁹²⁴ Beispiele hierfür sind die Lohn- und Gehaltsabrechnung, sofern diese auf bereits vom Mandanten erzeugten Daten basiert, oder die Buchung bereits vom Mandanten kontierter Geschäftsvorfälle, vgl. Rn. 290.171. Insoweit übereinstimmend ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 30, Ziffer B., 7.2.1.

⁹²⁵ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 73 f., Rn. 290.171 und Rn. 290.173.

⁹²⁶ So aber ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 48, Ziffer B., 7.2.1.

⁹²⁷ Vgl. IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 74, Rn. 290.174 und ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 48.

⁹²⁸ Als ein solcher Notfall gilt es übereinstimmend, wenn nur die Prüfungspraxis über die Mittel und notwendigen Fachkenntnisse der Systeme und Verfahren des Mandanten verfügt, um diesem bei der rechtzeitigen Erstellung seines Abschlusses zu helfen und die Weigerung der Praxis zur Fortsetzung ihrer Tätigkeit für den Mandanten mit großen Schwierigkeiten verbunden wäre oder gar dessen Unternehmensfortbestand gefährden würde.

⁹²⁹ FEE Paper, Januar 2013, S. 23.

ses handelt. Denn in diesem Fall fehlt es bereits an der Voraussetzung des „Erstellens der Rechnungslegung“ durch den Abschlussprüfer. Zu den zulässigen Prüfungsleistungen zählen etwa Gespräche mit dem Mandanten über anzuwendende Rechnungslegungsstandards, die Aufdeckung von Fehlern in der Rechnungslegung sowie die Berichtigung einzelner Buchungen.⁹³⁰ Damit bleibt festzuhalten, dass die Unterscheidung zwischen der Erstellung der Rechnungsunterlagen einerseits und deren Kontrolle sowie gegebenenfalls Änderung im Rahmen der Prüfungstätigkeit andererseits den international wichtigsten Aspekt zur Beurteilung der Selbstprüfungsgefahr eines Prüfers bei dessen Beteiligung an der Rechnungslegung des Mandanten darstellt.⁹³¹

(3) Erbringung von Bewertungsleistungen

In nahezu wörtlicher Anknüpfung an die Definition der EU-Kommission unterfallen der Kategorie der Bewertungsleistungen „Annahmen im Hinblick auf zukünftige Entwicklungen, die Anwendung geeigneter Methoden und Techniken und die Kombination aus beiden, um einen bestimmten Wert oder eine Bandbreite von Werten für einen Vermögensgegenstand, eine Verbindlichkeit oder für ein Geschäft in seiner Gesamtheit zu berechnen.“⁹³² Auch bei den konkreten Vorgaben an die Abschlussprüfer werden kaum Unterschiede deutlich.

(a) Grundsätzliche Möglichkeit zur Risikoreduzierung durch Schutzmaßnahmen

Denn auch aus Sicht des IESBA sind die wichtigsten Faktoren für die Einstufung der Selbstprüfungsgefahr im Rahmen der anschließenden Abschlussprüfung die Auswirkungen der jeweiligen Bewertungsleistung auf den zu prüfenden Abschluss und der bei der Bewertung bestehende Grad an Subjektivität des Prüfers.⁹³³ Dieser Grad wiederum verringert sich, je konkreter die Vorgaben aus allgemein anerkannten Standards oder Rechtsvorschriften sind, auf denen die Annahmen bzw. die anzuwendenden Techniken und Methoden beruhen.⁹³⁴ Zur Risikoreduzierung sollte zumindest darauf geachtet werden, dass die Prüfungs- und Bewertungsleistungen des betroffenen Abschlussprüfers einer angemessenen Kontrolle durch einen unbeteiligten Mitarbeiter unterzogen werden.⁹³⁵

⁹³⁰ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 72 f., Rn. 290.169 f.

⁹³¹ Dazu auch ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 47.

⁹³² Vgl. IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 74 ff., Rn. 290.175-290.180; ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 49.

⁹³³ Aber auch die Beteiligung des Mandanten an der Auswahl der Bewertungsmethode, die Zuverlässigkeit der zugrunde gelegten Daten und deren Abhängigkeit von ungewissen zukünftigen Ereignissen werden in IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 75, Rn. 290.176 als Kriterien genannt.

⁹³⁴ Ebenda, Rn. 290.177.

⁹³⁵ Daneben werden interne Vorkehrungen zur Vermeidung der Mitwirkung eines Prüfers an der Abschlussprüfung empfohlen, der zuvor Bewertungsleistungen erbracht hat; vgl. ebenda, Rn. 290.176.

(b) Fälle irreversibler Unzulässigkeit

Bei einem Abschlussprüfungsmandanten, an dem kein besonderes öffentliches Interesse besteht, sind derartige Schutzmaßnahmen lediglich beim kumulativen Vorliegen der beiden vorgenannten Hauptrisikofaktoren zwecklos. Dagegen genügt bei einer Einheit von öffentlichem Interesse bereits die Wesentlichkeit der Auswirkung einer Bewertungsleistung auf den Abschluss für deren irreversible Unzulässigkeit aus.⁹³⁶ Einzig mit dieser verschärften Vorgabe für Unternehmen von öffentlichem Interesse geht das IESBA über das an dieser Stelle nicht differenzierende EU-Recht hinaus.⁹³⁷

(c) Sonderfall: Unterstützung des Mandanten bei Rechtsstreitigkeiten

Hingewiesen sei bereits an dieser Stelle auf zwei Sonderfälle, die im IESBA-Kodex zwar nicht im Abschnitt „Bewertungsleistungen“, sondern an späterer Stelle behandelt werden, thematisch jedoch als Bewertungsleistungen einzustufen sind. Der erste Sonderfall befindet sich im IESBA-Kodex in dem kurzen Abschnitt „Unterstützung bei Rechtsstreitigkeiten“.⁹³⁸ Für deren Hauptfallgruppe, „die Schätzung von Schäden oder anderen Beträgen“ durch den Abschlussprüfer im Rahmen eines Rechtsstreits, an dem der Mandant beteiligt ist, wird auf die vorliegenden Regelungen zu den Bewertungsleistungen verwiesen.⁹³⁹ Die wichtigsten Faktoren für die Einstufung des Unabhängigkeitsrisikos bei solchen Schätzungen dürften somit deren Auswirkungen auf den zu prüfenden Abschluss und der dem Prüfer zukommende, subjektive Einschätzungsspielraum sein.

(d) Sonderfall: steuerliche Bewertungsleistungen

Den zweiten Sonderfall bilden Bewertungsleistungen für einen Prüfungsmandanten, die im Zusammenhang mit der steuerlichen Beratung erfolgen.⁹⁴⁰ Auch wenn diese Leistungen im Folgeabschnitt der „Steuerberatung“ geregelt sind, handelt es sich thematisch eher um Bewertungsleistungen. Dies verdeutlicht der Verweis auf die Ausführungen dieses Abschnitts, sofern die steuerlichen Bewertungen unmittelbare Auswirkung auf den zu prüfenden Abschluss haben. Etwas anderes gilt, sofern eine Bewertung „ausschließlich für steuerliche Zwecke“ erfolgt und es dementsprechend an unmittelbaren Auswirkungen auf den Rechnungsabschluss

⁹³⁶ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 76, Rn. 290.179 f.

⁹³⁷ Vgl. ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 31, Ziffer B., 7.2.3 und S. 49. Dazu auch FEE Paper, Januar 2013, S. 6, 23.

⁹³⁸ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 86, Rn. 290. 207 f.

⁹³⁹ Zudem werden das „Auftreten als sachverständiger Zeuge“ und „die Unterstützung bei der Verwaltung und Wiederherstellung von Dokumenten“ explizit genannt, ohne dass jedoch insoweit genauere Angaben zur Risikobeurteilung und möglichen Schutzmaßnahmen erfolgen.

⁹⁴⁰ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 80, Rn. 290.191. Solche steuerlichen Bewertungsleistungen können z.B. zur Unterstützung des Mandanten bei dessen Steuererklärung oder anlässlich der Steuerplanung erfolgen.

fehlt. In diesem Fall kommt es für die Frage, ob sich aus der Bewertung ein Inhabilitätsrisiko für den Prüfer ergeben kann, auf deren Effekt für den Abschluss und auf das Bestehen oder Fehlen externer behördlicher Kontrollen durch die Finanzverwaltung an.⁹⁴¹ Für die genaue Einstufung des Unabhängigkeitsrisikos und die geeigneten Schutzmaßnahmen kann auf die Ausführungen des nun folgenden Abschnitts verwiesen werden.

(4) Steuerberatungsleistungen für den Mandanten

Der Abschnitt „Steuerberatung“ stellt den wohl wichtigsten Unterschied des IESBA-Code of Ethics gegenüber seinem Vorgänger sowie gegenüber den Vorgaben EU-Kommission dar.⁹⁴² Denn weder der frühere IFAC-Code of Ethics noch die EU-Empfehlung zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers vom 16. Mai 2002 noch die Abschlussprüferrichtlinie vom 17. Mai 2006 sahen Steuerberatungsleistungen als ein Risiko für die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers an.⁹⁴³ Nach Ansicht des IESBA dagegen kann sich je nach Art der Steuerberatung das Risiko der Selbstprüfung und/oder Interessenvertretung ergeben.⁹⁴⁴ Zur Beurteilung des Bestehens und des genauen Ausmaßes der Gefährdung werden den besonderen Kriterien, die von der konkreten steuerlichen Dienstleistung abhängen, generelle Faktoren vorangestellt. Hierzu gehören z.B. die Komplexität der maßgeblichen steuerrechtlichen Vorgaben, das dem Prüfer verbleibende Ermessen bei deren Umsetzung, die Auswirkung der Beratung auf den zu prüfenden Abschluss und das vorhandene Steuerfachwissen bei den Mitarbeitern des Mandanten.⁹⁴⁵ Als Schutzmaßnahmen zur Verringerung des Unabhängigkeitsrisikos werden übergreifend die Erbringung oder Kontrolle der Steuerberechnungen durch einen sachkundigen Prüfer, der nicht dem Prüfungsteam angehört, sowie die Beratung mit einem externen Steuerfachmann aufgelistet.⁹⁴⁶ Die Steuerberatungsleistungen werden vom IESBA in vier Unterkategorien unterteilt.⁹⁴⁷

⁹⁴¹ Vgl. *Klaas*, WPg 2012, 91 (93). Gefährdungen der Unabhängigkeit ergeben sich aus Sicht der IESBA nur, wenn der Effekt der Bewertung auf den Abschluss wesentlich ist und kumulativ dazu keine externe Überprüfung durch eine Steuerbehörde oder eine sonstige Regulierungsbehörde stattfindet. In jedem Fall können geeignete Schutzmaßnahmen ergriffen werden, für die auf das nachfolgende Kapitel verwiesen wird.

⁹⁴² IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 76 ff., Rn. 290.181-290.194.

⁹⁴³ *Klaas*, WPg 2012, 91 (92, 94 f.).

⁹⁴⁴ Ebenda (92).

⁹⁴⁵ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 76, Rn. 290.182. Diese Kriterien finden sich auch in Rn. 290.184, 290.188.

⁹⁴⁶ Ebenda, S. 77 ff., Rn. 290.184, Rn. 290.188 und 290.192. Als besondere Schutzmaßnahme bei der Steuerplanung wird noch „das Einholen einer Vorabfreigabe oder von Rat von den zuständigen Steuerbehörden“ aufgelistet; vgl. dazu ebenda, Rn. 290.189 und Rn. 290.191.

⁹⁴⁷ Die Unterkategorien haben die Titel „Erstellung von Steuererklärungen“, „Steuerberechnungen für Buchungszwecke“, „Steuerplanung und andere steuerbezogene Beratungsleistungen“ und schließlich „Unterstützung bei der Lösung von Steuerstreitigkeiten“; vgl. ebenda, Rn. 290.181; dazu *Niehues*, WPg 10/2011, S. I.

(a) Erstellung der Steuererklärung

In der „Erstellung von Steuererklärungen“ und den damit in Zusammenhang stehenden Leistungen, zu denen z.B. das Ausfüllen von Steuerformularen des Mandanten, die Errechnung von dessen Steuerschuld und die Beantwortung von Anfragen der Steuerbehörden zählen, wird grundsätzlich keine Gefährdung für die Unabhängigkeit des Prüfers gesehen. Dies gilt jedenfalls, sofern das Management des Prüfungsmandanten die Verantwortung für die Steuererklärung und alle dieser zugrunde liegenden Entscheidungen übernimmt. Grund dafür ist, dass sich die sogenannte Steuerdeklarationsberatung auf vergangenheitsorientierte Informationen nach geltendem Steuerrecht bezieht und die erstellten Steuererklärungen einer Überprüfung durch die Steuerbehörden unterzogen werden.⁹⁴⁸

(b) Steuerberechnungen zum Zwecke von Buchungen des Mandanten

Etwas anderes gilt dagegen bei „Steuerberechnungen für Buchungszwecke“, also der Durchführung von Berechnungen laufender oder latenter Steuerverbindlichkeiten bzw. -forderungen für den Mandanten zum Zwecke der Vornahme von Buchungen.⁹⁴⁹ Diese Berechnungen sind Gegenstand der Abschlussprüfung und führen deshalb zu einer Selbstprüfungsfahr, falls sie vom Abschlussprüfer erbracht werden. Bei Einheiten von öffentlichem Interesse sind die Steuerberechnungsleistungen – mit Ausnahme sogenannter Notsituationen beim Mandanten – generell unzulässig, sofern sie für den zu prüfenden Abschluss wesentlich sind.⁹⁵⁰ Dagegen können bei sonstigen Mandanten die oben aufgeführten Schutzmaßnahmen ergriffen werden.⁹⁵¹ Anders als den beiden letzten Unterkategorien der „Steuerplanung und anderen steuerbezogenen Beratungsleistungen“ und der „Unterstützung bei der Lösung von Steuerstreitigkeiten“ ist die Möglichkeit zur Risikoreduzierung bei den Berechnungsleistungen somit abhängig vom jeweiligen Mandanten.⁹⁵²

(c) Steuerplanung

Die Steuerplanung umfasst z.B. die Beratung des Mandanten bei steuerlichen Umstrukturierungen oder bei der Umsetzung neuer steuergesetzlicher Vorgaben.⁹⁵³ Hierbei kann es im Einzelfall zu einer Selbstprüfung durch den Prüfer kommen. Voraussetzung dafür ist, dass sich die Beratung auf Sachverhalte bezieht, die sich wesentlich auf den zu prüfenden Rech-

⁹⁴⁸ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 77, Rn. 290.183, *Klaas*, WPg 2012, 91 (92 f.).

⁹⁴⁹ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 77, Rn. 290.184.

⁹⁵⁰ Ebenda, S. 78, Rn. 290.185 und zu den Notsituationen Rn. 290.186. Im FEE Paper, Januar 2013, S. 25 wird dazu angemerkt, dass sich in diesem Abschnitt insgesamt die Prinzipien und Vorgaben für die Mitwirkung an der Erstellung der Buchungsunterlagen oder des Rechnungsabschlusses des Prüfungsmandanten widerspiegeln.

⁹⁵¹ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 77, Rn. 290.184.

⁹⁵² Ebenda, S. 79 ff., Rn. 290.189, 290.191 und 290.192.

⁹⁵³ Ebenda, S. 78, Rn. 290.187.

nungsabschluss auswirken, und weitere der eingangs erwähnten Risikofaktoren hinzutreten. Ausgeschlossen ist eine Gefährdung für die Unabhängigkeit des Prüfers aus Sicht des IESBA jedoch in Fällen, in denen „die Beratung eindeutig durch die Steuerbehörde, andere Präzedenzfälle oder gängige Praxis gestützt wird oder auf wahrscheinlich vorrangigem Steuerrecht beruht.“⁹⁵⁴ Ursache dafür dürfte der mangelnde Ermessensspielraum des Prüfers bei der Beratung in solchen Konstellationen sein. Sofern eine Gefahr anzunehmen ist, kommt neben den bereits erwähnten Schutzmaßnahmen die Einholung einer Vorabfreigabe oder eines Rates von den zuständigen Steuerbehörden als besondere Schutzmaßnahme für die beratende Prüfungspraxis in Betracht.⁹⁵⁵ Einzige Ausnahme sind insoweit die vom IESBA als generell unzulässig eingestuftes steuerlichen Beratungen des Prüfungsmandanten, deren Wirksamkeit von einer zweifelhaften buchmäßigen Behandlung oder Darstellung im Abschluss abhängt.⁹⁵⁶

(d) Prozessuale Vertretung in Steuerangelegenheiten

Die letzte Unterkategorie erfasst Fälle, in denen der Abschlussprüfer seinen Mandanten in einem formalen Verfahren bei Steuerstreitigkeiten vertritt, nachdem zuvor keine Einigung mit den Steuerbehörden erzielt werden konnte.⁹⁵⁷ Das Risiko der Interessenvertretung oder der Selbstprüfung steigt dabei neben den eingangs erwähnten, allgemeinen Risikofaktoren, wenn der Prüfer bereits die den Streitgegenstand bildende Steuerberatung selbst erbracht hat, die Auswirkung des Verfahrensergebnisses auf den zu prüfenden Abschluss als wesentlich einzustufen ist und das Verfahren öffentlich geführt wird. Sofern bereits die streitgegenständlichen Anträge als wesentlich für den zu prüfenden Rechnungsabschluss einzustufen sind, wird dem Abschlussprüfer die anwaltliche Vertretung des Mandanten in Steuerangelegenheiten vor einem öffentlichen Gericht seitens des IESBA sogar ausdrücklich untersagt.⁹⁵⁸ Dieser Ansatz entspricht dem Beurteilungsmaßstab, den das IESBA auch im Hinblick auf jedes sonstige, prozessual-anwaltliche Tätigwerden eines Abschlussprüfers für ein von ihm geprüftes Unternehmen wählt.⁹⁵⁹ Ausdrücklich möglich bleibt dem Prüfer hingegen die ständige – außergerichte-

⁹⁵⁴ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 78 f., Rn. 290.188.

⁹⁵⁵ Ebenda, S. 79, Rn. 290.189; *Klaas*, WPg 2012, 91 (93).

⁹⁵⁶ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 79, Rn. 290.190. Die Unzulässigkeit der Beratungsleistungen ergibt sich, sofern das Abschlussprüfungsteam an der angemessenen buchmäßigen Behandlung oder Darstellung nach dem für die Rechnungslegung maßgeblichen Regelwerk begründete Zweifel hat und das Ergebnis der Beratung einen wesentlichen Einfluss auf den zu prüfenden Abschluss hat.

⁹⁵⁷ *Klaas*, WPg 2012, 91 (94).

⁹⁵⁸ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 80 f., Rn. 290.192 f.

⁹⁵⁹ Ebenda, S. 87, Rn. 290.211. So auch FEE Paper, Januar 2013, S. 25.

richtliche – Beratung des Mandanten und zwar auch in Bezug auf Sachverhalte, die in Zusammenhang mit dem gerichtlichen Streitgegenstand stehen.⁹⁶⁰

(5) Erbringung von Innenrevisionsleistungen für den Mandanten

Ähnlich wie die EU-Empfehlung enthält der IESBA-Kodex keine allgemeine Definition des Begriffs „Innenrevisionsleistungen“, da sich diese je nach Struktur und Größe des Mandanten erheblich unterscheiden können. Im Gegensatz zu der EU-Kommission nennt das IESBA allerdings zumindest einige konkrete Beispiele für „Leistungen der internen Revision“.⁹⁶¹ Dazu gehören u.a. die Überwachung und Koordinierung unternehmensinterner Kontrollen, die Überprüfung von Finanz- und Betriebsinformationen, aber auch die Überwachung der Wirtschaftlichkeit und Wirksamkeit der Geschäftstätigkeit sowie der Einhaltung externer Vorschriften und interner Anweisungen.⁹⁶² Sofern der Abschlussprüfer für den Mandanten bestimmte Entscheidungen in Bezug auf die strategische Ausrichtung oder die konkrete Ausgestaltung der internen Revision trifft oder aber nicht unbedeutende Innenrevisionsleistungen eigenverantwortlich durchführt, kann es zu einer Übernahme von Managementaufgaben kommen.⁹⁶³

(a) Verbot der Übernahme von Managementfunktionen

Da in diesen Fällen aus Sicht des IESBA generell ein nicht zu kontrollierendes Risiko der Selbstprüfung und dementsprechend ein striktes Tätigkeitsverbot für den Prüfer besteht, muss die Übernahme derartiger Managementaufgaben von vornherein durch entsprechende Vorkehrungen vermieden werden.⁹⁶⁴ Wie schon von der EU-Kommission ausgeführt, muss auch laut IESBA in erster Linie die Verantwortung für die Innenrevision stets von einem Mitarbeiter des Mandanten, insbesondere einem Mitglied des Managements, übernommen werden.⁹⁶⁵ Als weitere Schutzmaßnahmen werden im IESBA-Kodex die Überprüfung, Beurteilung und Genehmigung der Innenrevisionsleistungen durch das Management des Mandanten und die angemessene Berichterstattung der Unternehmensleitung an das zuständige Überwachungsorgan genannt.⁹⁶⁶

⁹⁶⁰ Dazu zählen laut IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 81, Rn. 290.194 etwa die „Beantwortung von konkreten Auskunftsverlangen, die Lieferung von Sachdarstellungen oder Nachweisen über die durchgeführte Arbeit oder Unterstützung des Mandanten bei der Analyse der Steuerfragen.“

⁹⁶¹ Zum Abschnitt „Leistungen der Innenrevision“ vgl. IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 82 ff., Rn. 290. 195-290.200. Im Inhaltsverzeichnis und an anderen Stellen werden die Leistungen auch als „Innenrevisionsleistungen“ bezeichnet, vgl. S. 38.

⁹⁶² Ebenda, S. 82, Rn. 290.195.

⁹⁶³ Mit Beispielen für Managementaufgaben: ebenda, S. 82 f., Rn. 290.197.

⁹⁶⁴ Ebenda, S. 82, Rn. 290.196.

⁹⁶⁵ ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 31, Ziffer B., 7.2.4.

⁹⁶⁶ Vgl. IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 83, Rn. 290.198.

(b) Zulässigkeit sonstiger Innenrevisionsleistungen

Sofern die verantwortliche Beteiligung an den Entscheidungsprozessen des Mandanten vermieden wird, begründet die Erbringung von Innenrevisionsleistungen durch eine Prüfungspraxis – jedenfalls bei ausreichend ergriffenen Schutzvorkehrungen – grundsätzlich nicht deren Inhabilität. Dies gilt insbesondere, wenn die Leistungen von einem Mitarbeiter erbracht werden, der nicht dem Prüfungsteam angehört.⁹⁶⁷ Zu beachten sind jedoch die strengeren Maßstäbe, die das IESBA an die Prüfer von Einheiten öffentlichen Interesses stellt. So sind diesen Prüfungspraxen gewisse wesentliche Innenrevisionsleistungen, etwa solche, die sich auf bedeutende Informationen für den zu prüfenden Abschluss beziehen, von vornherein strikt untersagt.⁹⁶⁸ Damit bleibt festzuhalten, dass der IESBA-Kodex die Vorgaben der EU-Kommission an die Abschlussprüfer von Unternehmen öffentlichen Interesses auch im Hinblick auf die Leistungen der Innenrevision übertrifft.⁹⁶⁹

(6) Beteiligung an der Entwicklung oder Umsetzung von „IT-Systemen“

In enger Verbindung zu der Innenrevision stehen auch die nachfolgend geregelten Dienstleistungen im Zusammenhang mit Systemen der Informationstechnologie (IT), kurz „IT-Dienstleistungen“.⁹⁷⁰ Diese betreffen die Einführung und Fortentwicklung von Hard- und/oder Software.⁹⁷¹ Der Begriff der „IT-Dienstleistung“ stellt damit ein Synonym für den seitens der EU-Kommission verwendeten Begriff der „Finanzinformationssysteme“ dar, dem sämtliche Hard- und Softwaresysteme des Prüfungsmandanten zur Gewinnung der im Jahresabschluss offenzulegenden Zahlen unterfallen.⁹⁷²

(a) Verbot der Übernahme von Managementfunktionen

Einig sind sich IESBA und EU-Kommission auch in Bezug auf die Erbringung von IT-Dienstleistungen darin, dass unbedingt auf einen Verbleib der Verantwortlichkeiten beim Mandanten zu achten ist. Bei IT-Dienstleistungen gilt das sowohl für die Ausgestaltung, die Einrichtung und den Betrieb der IT-Systeme als auch für die hieraus erzeugten und verwendeten Daten. Schließlich muss auf Mandantenseite auch das Bewusstsein der Verantwortung für das gesamte interne Kontrollsystem bestehen. Sämtliche mit dieser Thematik zusammenhängenden Managemententscheidungen müssen außerdem vom Mandanten selbst getroffen wer-

⁹⁶⁷ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 83 f., Rn. 290.199.

⁹⁶⁸ Zu den im Einzelnen untersagten Innenrevisionsleistungen vgl. ebenda, S. 84, Rn. 290.200.

⁹⁶⁹ So auch im Ergebnis das FEE Paper, Januar 2013, S. 6, 23.

⁹⁷⁰ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 84 ff., Rn. 290. 201-290.206.

⁹⁷¹ Ebenda, Rn. 290.201.

⁹⁷² Vgl. ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 48.

den.⁹⁷³ Sofern die vorstehenden Grundsätze eingehalten werden, ergibt sich durch IT-Dienstleistungen nur unter engen Voraussetzungen eine Gefährdung für die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers.

(b) Zulässige und unzulässige „IT-Dienstleistungen“

Denn die Einführung und Implementierung von IT-Systemen führt laut IESBA lediglich dann zu einer Selbstprüfungsgefahr, wenn das betroffene System entweder von Bedeutung für die rechnungslegungsbezogenen internen Kontrollen ist oder Informationen erzeugt, die wesentlich für die Rechnungslegung des Mandanten sind. Selbst in diesem Fall besteht jedoch grundsätzlich die Möglichkeit, geeignete Schutzmaßnahmen zu ergreifen. Eine Ausnahme gilt allerdings für die Prüfungspraxen von Einheiten öffentlichen Interesses, denen die vorgenannten IT-Dienstleistungen strikt untersagt sind.⁹⁷⁴ Mit diesen verschärften Vorgaben geht der Kodex deutlich weiter als die EU-Empfehlung von 2002. Diese empfiehlt den Abschlussprüfern von Unternehmen öffentlichen Interesses lediglich eine besonders sorgfältige Abwägung, ob ihre Unabhängigkeit gewahrt bleibt.⁹⁷⁵ Ausdrücklich keine Gefährdung der eigenen Unabhängigkeit entsteht schließlich, wenn der Abschlussprüfer oder die Prüfungsgesellschaft lediglich Standardsoftware oder eine nicht selbst ausgestaltete Software einführt, es sei denn, dass diese erheblich an die speziellen Bedürfnisse des Mandanten angepasst werden muss. Auch die Beurteilung fremder IT-Systeme und die Beratung des Mandanten über in Betracht kommende Systeme stuft das IESBA, insoweit übereinstimmend mit der EU-Kommission, als unbedenklich ein.⁹⁷⁶

(7) Prozessuale und außerprozessuale rechtliche Vertretung des Mandanten

Die „Rechtsberatung“ des Prüfungsmandanten durch eine Prüfungspraxis setzt laut IESBA-Kodex eine anwaltliche Zulassung oder zumindest eine hinreichende juristische Ausbildung der beratenden Person voraus und kann in unterschiedlichster Form erfolgen.⁹⁷⁷ Das IESBA unterscheidet zwischen „Rechtsberatungsleistungen, die den Abschlussprüfungsmandanten bei der Ausführung von Transaktionen unterstützen“ und dem „anwaltlichen Tätigwerden zur Lösung einer Streitfrage oder eines Rechtsstreits“.⁹⁷⁸

⁹⁷³ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 85 f., Rn. 290.204 f.

⁹⁷⁴ Ebenda, S. 85 ff., Rn. 290.203 ff. Als Schutzmaßnahmen sind in erster Linie die Erbringung der IT-Dienstleistungen nur durch Beschäftigte der Prüfungsgesellschaft, die nicht dem Prüfungsteam angehören, sowie eine Kontrolle der Prüfungs- und/oder Nichtprüfungstätigkeiten zu nennen.

⁹⁷⁵ ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 49.

⁹⁷⁶ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 84 f., Rn. 290.202. So auch ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 50.

⁹⁷⁷ Ebenda, S. 86 ff., Rn. 290. 209-290.213.

⁹⁷⁸ Ebenda, Rn. 290.210 f.

(a) Außergerichtliche Rechtsberatung

Der ersten Fallgruppe der außerprozessualen Rechtsberatung gehören z.B. die Unterstützung bei Vertragsabschlüssen, die Prüfung rechtlicher Risiken und Restrukturierungen an. Diese Beratungsleistungen können je nach ihrer Art und Wichtigkeit für den zu prüfenden Abschluss zu einer Selbstprüfung führen. Das IESBA nimmt damit eine gegensätzliche Haltung zur EU-Kommission ein, die in der außergerichtlichen Rechtsberatung kein besonderes Risiko für die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers sieht.⁹⁷⁹ Jedoch können aus Sicht des IESBA ausreichende Schutzmaßnahmen, wie die praxisinterne Aufgabentrennung von Prüfung und Beratung oder jedenfalls die Überprüfung der Beratungsleistung durch einen nicht dem Prüfungsteam angehörenden Mitarbeiter der Prüfungsgesellschaft, getroffen werden.⁹⁸⁰

(b) Gerichtliche Rechtsvertretung

Bei der zweiten Fallgruppe, der Prozessvertretung des Prüfungsmandanten, droht neben der Selbstprüfung eine Interessenvertretung durch den Prüfer bzw. die Prüfungsgesellschaft. Schutzmaßnahmen, um eine Inhabilität abzuwenden, sind für die beauftragte Prüfungspraxis nur möglich, sofern die streitgegenständlichen Beträge als nicht wesentlich für den zu prüfenden Abschluss anzusehen sind.⁹⁸¹ Auf das für die EU-Kommission neben der Wesentlichkeit kumulativ erforderliche Unzulässigkeitskriterium, dass die prozessuale Vertretung in hohem Maße von den subjektiven Einschätzungen des Prozessvertreters geprägt sein muss, verzichtet das IESBA.⁹⁸²

(8) Unterstützung des Mandanten bei der Einstellung von Führungskräften

Der Abschnitt „Personalwerbung“ bzw. „Dienstleistungen der Personalbeschaffung“ regelt Fälle, in denen der Abschlussprüfer seinen Prüfungsmandanten bei der Einstellung neuen Personals unterstützt.⁹⁸³ Risiken durch Eigeninteressen oder Einschüchterung sowie eine erhöhte persönliche Vertrautheit zwischen dem Prüfer und seinem Mandanten entstehen aus Sicht des IESBA in erster Linie bei der Einstellung von Führungspersonal, hier wiederum speziell im Bereich des Finanzmanagements.⁹⁸⁴ Hintergrund ist, dass es wegen des Einflusses der dort

⁹⁷⁹ So auch FEE Paper, Januar 2013, S. 6, 25.

⁹⁸⁰ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 87, Rn. 290.210.

⁹⁸¹ Vgl. Rn. 290.211 f. Die in Rn. 290.212 geregelte Ernennung zum Chefsyndikus des Mandanten passt thematisch nicht in den Abschnitt der Nichtprüfungsleistungen, sondern in den bereits zuvor geregelten Fall der gleichzeitigen Tätigkeit eines Partners oder Angestellten einer Prüfungspraxis als Mitglied des Geschäftsführung des Mandanten; vgl. dazu Rn. 290.146 und die Ausführungen oben.

⁹⁸² Vgl. ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 31, Ziffer B., 7.2.5.2. So auch FEE Paper, Januar 2013, S. 24.

⁹⁸³ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 88, Rn. 290.214 f. Im Inhaltsverzeichnis ist von „Personalwerbung“ die Rede, vgl. S. 39. So auch in Rn. 290.214.

⁹⁸⁴ Ebenda, Rn. 290.215. So auch ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 51.

angestellten Personen auf die Rechnungslegung und den Jahresabschluss zwangsläufig zu Berührungspunkten mit dem Abschlussprüfer kommen wird.⁹⁸⁵ Der dabei erforderlichen kritischen Distanz kann eine Beteiligung des Prüfers an der Einstellungsentscheidung abträglich sein. Eine vollständige Reduzierung des Risikos auf die Einstellung von Führungskräften nimmt das IESBA im Gegensatz zur EU-Kommission jedoch nicht vor.⁹⁸⁶

(a) Verbot der Übernahme von Managementfunktionen

Um die Übernahme von Managementfunktionen zu vermeiden, darf der Abschlussprüfer im Rahmen von Personaldienstleistungen für den Mandanten in keinem Fall eigenständig im Namen des Mandanten mit Bewerbern verhandeln oder gar die Entscheidung über deren Einstellung treffen.⁹⁸⁷ Sofern dies berücksichtigt wird, sind nach dem IESBA-Kodex sowohl die Suche von Bewerbern, sogar in Bezug auf Schlüsselpositionen, als auch die Überprüfung von deren beruflichen Qualifikationen und eine entsprechende Beratung des Mandanten grundsätzlich neben der Abschlussprüfung zulässig. Wesentliche Abweichungen des Kodex gegenüber den Vorgaben der EU-Empfehlung ergeben sich an dieser Stelle nicht.⁹⁸⁸

(b) Einschränkungen bei Schlüsselpositionen der Rechnungslegung

Ein Verbot der vorgenannten Tätigkeiten gilt ausnahmsweise bei Mandanten von öffentlichem Interesse, sofern es um die Einstellung von Mitgliedern für das Leitungs- oder Kontrollorgan oder von leitenden Angestellten mit bedeutendem Einfluss auf die Rechnungslegung geht. Im Hinblick auf diesen Personenkreis untersagt der Kodex den Prüfungspraxen sowohl die Suche von Kandidaten als auch die Durchführung von Referenzprüfungen bei potentiellen Kandidaten.⁹⁸⁹ Auch die EU-Kommission sieht im Hinblick auf die Besetzung „wichtiger Schlüsselpositionen im Finanz- und Verwaltungsbereich“ ein besonders hohes Risiko für die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers. So soll im Hinblick auf diese Positionen bereits die Erstellung einer Auswahlliste mit potentiellen Kandidaten zu einer möglichen bzw. – bei Unternehmen des öffentlichen Interesses – zu einer zwingenden Inhabilität des Prüfers führen.⁹⁹⁰

⁹⁸⁵ Dazu ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 51.

⁹⁸⁶ Ebenda, S. 32, Ziffer B., 7.2.6.

⁹⁸⁷ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 88, Rn. 290.214. So auch ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 32, Ziffer B., 7.2.6.4.

⁹⁸⁸ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 88, Rn. 290.214. Nach der ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 51 gilt dies ebenfalls, sofern die Auswahlkriterien für die Liste vom Mandanten vorgegeben werden und somit keine eigene Beurteilung des Abschlussprüfers erfolgen kann.

⁹⁸⁹ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 88, Rn. 290.215.

⁹⁹⁰ ABl. EG Nr. L 191 S. 32, Ziffer B., 7.2.6.3.

(9) Erbringung von Finanzdienstleistungen für den Mandanten

Eine weitere Fallgruppe von Nichtprüfungsleistungen, die von der EU-Kommission 2002 noch nicht ausdrücklich als unabhängigkeitsgefährdend eingestuft wurden, wohl aber im IESBA-Kodex Erwähnung finden, sind „Finanzdienstleistungen“ des Abschlussprüfers für seinen Prüfungsmandanten.⁹⁹¹ Als Beispiele für derartige Dienstleistungen gelten z.B. die Beratung des Mandanten bei der Ausarbeitung von Unternehmens- oder Übernahmestrategien sowie die Unterstützung bei Veräußerungs- und Finanzierungsgeschäften.⁹⁹²

(a) Grundsätzliche Möglichkeit zur Risikoreduzierung durch Schutzmaßnahmen

Als risikoreich erachtet das IESBA zunächst solche Finanzdienstleistungen, die unmittelbaren Einfluss auf die in dem geprüften Rechnungsabschluss ausgewiesenen Finanzinformationen haben. Das Unabhängigkeitsrisiko bei solchen Beratungen, die sich z.B. auf Finanztransaktionen oder Finanzierungsvereinbarungen beziehen können, besteht in einer möglichen Selbstprüfung. Für das genaue Ausmaß der Gefährdung spielen u.a. die auf Prüferseite gegebenen Einschätzungsspielräume und die Wichtigkeit des jeweiligen Beratungsergebnisses für den zu prüfenden Abschluss eine Rolle. Jedoch lässt sich die Gefahr laut IESBA in der Regel durch Schutzmaßnahmen, wie der Durchführung oder Kontrolle der Beratung durch einen nicht mit der Abschlussprüfung befassten Mitarbeiter der Prüfungsgesellschaft, ausreichend entgegenwirken.⁹⁹³

(b) Fälle irreversibler Unzulässigkeit

Anders ist dies bei Finanzdienstleistungen, die Werbung für den Mandanten oder den Handel mit dessen Anteilen bzw. deren Zeichnung zum Gegenstand haben. Denn hierdurch tritt nach Ansicht des IESBA neben die Gefahr der Selbstprüfung auch und besonders die Gefahr des Interessengleichlaufs zwischen Abschlussprüfer und Mandant. Die daraus resultierende Gefährdung der prüferischen Unabhängigkeit stuft das IESBA als so bedeutend ein, dass eine Risikoverminderung durch Schutzmaßnahmen nicht in ausreichendem Maße möglich ist. Die Folge ist ein Verbot solcher Finanzdienstleistungen neben der Abschlussprüfung.⁹⁹⁴

⁹⁹¹ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 88 ff., Rn. 290.216-290.219.

⁹⁹² Ebenda, Rn. 290.216.

⁹⁹³ Ebenda, Rn. 290.217. Das gilt nach Rn. 290.218 lediglich dann nicht, wenn der Prüfer bei einer Finanzberatung, von der ein wesentlicher Effekt auf den geprüften Abschluss ausgeht, begründete Zweifel an der Richtigkeit oder Angemessenheit der Ausführungen eines maßgeblichen Regelwerkes hat.

⁹⁹⁴ Ebenda, Rn. 290.219.

cc. Honorarvorgaben für Prüfungs- und Nichtprüfungsleistungen

Das Honorar des Abschlussprüfers wird, ähnlich wie in der EU-Empfehlung zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers von 2002, auch im IESBA-Kodex in einem eigenständigen Abschnitt behandelt.⁹⁹⁵ Eine Offenlegung des Prüfungshonorars im Jahres- und Konzernabschluss des Prüfungsmandanten – wie in Ziffer A. 5. der EU-Empfehlung sowie Artikel 49 AP-RL vorgeschrieben – fehlt im IESBA-Kodex. Denn dieser wendet sich ausschließlich an die Berufsangehörigen, entfaltet hingegen keine Bindungswirkung gegenüber den geprüften Unternehmen.⁹⁹⁶ Im Übrigen werden in Bezug auf das Honorar des Abschlussprüfers drei Arten von Risiken unterschieden, die weitestgehend den Kategorien der EU-Empfehlung von 2002 entsprechen.⁹⁹⁷

(1) Honorarabhängigkeit

(a) Verhältnis zwischen Honoraren von einem Mandanten und Gesamthonoraren

Ein erstes Risiko wird in dem überhöhten Anteil des von einem Mandanten bezogenen Honorars am Gesamthonorar einer Prüfungspraxis, einer einzelnen Niederlassung oder eines einzelnen Partners gesehen („Relativer Umfang“).⁹⁹⁸ Denn in diesem Fall „führen die Abhängigkeit von diesem Mandanten sowie die Befürchtung, den Mandanten verlieren zu können, zu einer Gefährdung durch Eigeninteresse oder durch Einschüchterung.“⁹⁹⁹ Als Schutzmaßnahmen dagegen kommen – ähnlich wie in der EU-Empfehlung – die Verringerung der Aufträge von dem jeweiligen Mandanten, interne oder externe Qualitätskontrollen sowie die Beratung mit berufsständischen Aufsichtsbehörden oder unabhängigen Berufsangehörigen in Betracht.¹⁰⁰⁰

(b) Honorargrenze: 15 % des Gesamthonorars von Mandanten öffentlichen Interesses

Besonderheiten gelten für die Prüfer von Einheiten öffentlichen Interesses, die in mindestens zwei aufeinanderfolgenden Jahren mehr als 15 % ihres gesamten Honoraraufkommens von

⁹⁹⁵ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 90 ff., Rn. 290.220-290.227.

⁹⁹⁶ FEE Paper, Januar 2013, S. 13. Eine andere Folge des gegenüber dem EU-Recht eingeschränkten Adressatenkreises ist z.B., dass der IESBA-Kodex auch nicht die Einrichtung von Prüfungsausschüssen – wie dies in Art. 41 AP-RL geschieht – vorschreiben kann.

⁹⁹⁷ Unterschieden wird im Kodex zwischen dem „Relativen Umfang“ des Honorars von einem Mandanten am Gesamthonorar, „überfälligen Honoraren“ und „ergebnisabhängigen Honoraren“. In der EU-Empfehlung sind es die vier Kategorien „Erfolgshonorare“, „Verhältnis zwischen Gesamthonoraren und Gesamtumsatz“, „überfällige Honorare“ und „Höhe der Honorare“, vgl. ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 32 f., Ziffern B., 8.1.-8.4.

⁹⁹⁸ Für den Umfang der Gefahr nennt das IESBA verschiedene Faktoren, wie z.B. die „qualitative und/oder quantitative Bedeutung des Mandanten“ für die Praxis, Niederlassung bzw. den Partner; vgl. IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 90 f., Rn. 290.220 f.

⁹⁹⁹ Ebenda, Rn. 290.220.

¹⁰⁰⁰ Ebenda, Rn. 290.220 f. und ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 52.

einem solchen Prüfungsmandanten beziehen.¹⁰⁰¹ In diesem Fall muss die betroffene Prüfungsgesellschaft zunächst eine entsprechende Mitteilung an das Überwachungsorgan des Mandanten machen. Um eine Inhabilität zu vermeiden, muss darüber hinaus eine auftragsbegleitende Qualitätssicherung von einem externen Wirtschaftsprüfer oder eine für den Berufsstand maßgebliche Aufsichtsbehörde durchgeführt werden. Die Qualitätssicherung kann zeitlich grundsätzlich sowohl vor als auch nach der Erteilung des Bestätigungsvermerks für das jeweilige Geschäftsjahr erfolgen. Lediglich bei einem deutlichen Überschreiten der Honorargrenze muss die Prüfung bereits vor Erteilung des Bestätigungsvermerks stattfinden.¹⁰⁰² Die vorstehend genannten Mitteilungs- und Qualitätssicherungspflichten treffen die Prüfungsgesellschaft schließlich auch in jedem unmittelbar darauffolgenden Jahr, in dem die Honorargrenze erneut überschritten wird. Festzuhalten bleibt damit, dass das IESBA, anders als die EU-Kommission, eine feste Honorargrenze für die Prüfungspraxen von Unternehmen öffentlichen Interesses aufstellt und deren Überschreitung mit der Notwendigkeit, konkrete Schutzmaßnahmen zu ergreifen, verknüpft.¹⁰⁰³

(2) Überfällige Honorare

„Überfällige Honorare“ in bedeutendem Umfang können, sofern sie über einen längeren Zeitraum nicht an den Prüfer bezahlt werden, zu einem Unabhängigkeitsrisiko werden. Wie schon die EU-Kommission wählt das IESBA dabei den Maßstab, dass die ausstehenden Zahlungen die Wirkung eines Darlehens vom Abschlussprüfer an den Mandanten erreichen müssen.¹⁰⁰⁴ Dem Prüfer obliegt es daher, jedenfalls vor der Erteilung des Bestätigungsvermerks für das folgende Geschäftsjahr, seine Honorare vom Mandanten zu verlangen. Gelingt dies nicht, müssen für die anstehende Abschlussprüfung Schutzmaßnahmen – wie die Kontrolle der Prüfungstätigkeit durch einen unbeteiligten Prüfer – ergriffen werden. Dem betroffenen Prüfer wird zudem angeraten, die Fortsetzung der Zusammenarbeit mit dem Mandanten zu überdenken.¹⁰⁰⁵

¹⁰⁰¹ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 91 f., Rn. 290.222. Diesem Honorar wird auch das von nahestehenden Einheiten des Mandanten bezogene Honorar hinzugerechnet. Zum Begriff der „nahestehenden Einheit“ vgl. Rn. 290.27.

¹⁰⁰² Zu beachten ist, dass nach Rn. 290.222 auch die Qualitätssicherung nach Erteilung des Bestätigungsvermerks zeitlich noch vor der Erteilung des Bestätigungsvermerks zum Abschluss des nächsten Jahres stattfinden muss.

¹⁰⁰³ Darauf hinweisend auch das FEE Paper, Januar 2013, S. 6, 27. Nach der ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 32, Ziffer B., 8.2. und S. 52 ergibt sich zwar eine Vermutung der finanziellen Abhängigkeit, wenn das Honorar eines Mandanten in fünf aufeinanderfolgenden Jahren jeweils „einen übermäßig hohen Prozentsatz des Gesamtumsatzes“ ausmacht. Auf eine feste Honorargrenze verzichtet die EU-Kommission jedoch mit Blick auf die Einzelfallabhängigkeit der Bewertung.

¹⁰⁰⁴ Vgl. ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 32, Ziffer B., 8.3.

¹⁰⁰⁵ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 92, Rn. 290.223.

(3) Erfolgshonorare

„Ergebnisabhängige Vergütungen“, deren Berechnung sich nach einem bestimmten, im Vorhinein vereinbarten Erfolg oder Resultat bemisst, werden vom IESBA als mögliche Ursache für Eigeninteressen des Prüfers bewertet.¹⁰⁰⁶ In Bezug auf Prüfungsleistungen sind derartige Honorare daher generell unzulässig.¹⁰⁰⁷ Bei Nichtprüfungsleistungen ist dies nur der Fall, wenn die Höhe des ergebnisabhängigen Honoraranteils von bestimmten Einschätzungen des Prüfers im Rahmen der Abschlussprüfung abhängt oder für die mit der Abschlussprüfung beauftragte Prüfungspraxis ein wesentliches Ausmaß erreicht. Auch erfolgsabhängige Honorare, die ein Netzwerkmitglied dem Prüfungsmandanten für Beratungsleistungen in Rechnung stellt, können sich negativ auf die Unabhängigkeit der beauftragten Prüfungspraxis auswirken. Voraussetzung dafür ist neben einem beträchtlichen Umfang, dass das jeweilige Netzwerkmitglied an einem bedeutenden Teil der Abschlussprüfung mitwirkt.¹⁰⁰⁸ In allen sonstigen Fällen erfolgsabhängiger Honorare für Nichtprüfungsleistungen können dagegen angemessene Schutzmaßnahmen ergriffen werden. Das IESBA nennt dafür z.B. die praxisinterne Abkopplung der Beratung durch einen nicht mit der Prüfung befassten Mitarbeiter, aber auch die interne oder externe Überprüfung der Prüfungstätigkeit.¹⁰⁰⁹ Die grundsätzliche Differenzierung des IESBA zwischen Prüfungs- und Nichtprüfungsleistungen bei den Erfolgshonoraren entspricht den Vorstellungen der EU-Kommission.¹⁰¹⁰ Als Unterschiede lassen sich jedoch ausmachen, dass der Kodex den Prüfungspraxen klarere Vorgaben für die Einordnung der Zulässigkeit erfolgsabhängiger Nichtprüfungsleistungen erteilt, dafür aber die wichtige Schutzmaßnahme der Offenlegung solcher Vereinbarungen gegenüber dem Kontrollorgan des Mandanten nicht ausdrücklich aufführt.¹⁰¹¹

¹⁰⁰⁶ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 92 ff., Rn. 290.224-290.227. Wie schon in Ziffer 8.1. der EU-Empfehlung werden Honorare, die von einem Gericht oder einer Behörde festgesetzt werden, im Kodex nicht als ergebnisabhängig angesehen, vgl. Rn. 290.224 und ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 51.

¹⁰⁰⁷ Ebenda, Rn. 290.225.

¹⁰⁰⁸ Ebenda, Rn. 226. Damit ist der Anwendungsbereich etwas enger als in ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 32, Ziffer B., 8.1.2., wo die Erbringung erfolgsabhängiger Nichtprüfungsleistungen durch sämtliche Unternehmen innerhalb des Prüferverbands für den Mandanten oder ein mit diesem verbundenes Unternehmen auch als Risiko für die Unabhängigkeit der beauftragten Prüfungspraxis betrachtet wird.

¹⁰⁰⁹ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 93 f., Rn. 290.227 f. Das Ausmaß der Gefährdung hängt dabei ähnlich wie in der EU-Empfehlung u.a. von Faktoren wie der Spanne der möglichen Honorarbeträge, der Art der Leistung und der Auswirkung des maßgeblichen Ereignisses auf den Abschluss ab. Vgl. dazu ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 52.

¹⁰¹⁰ ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 32, Ziffer B., 8.1.

¹⁰¹¹ Ebenda, S. 52. Zu diesem Ergebnis auch FEE Paper, Januar 2013, S. 26.

(4) Vorgaben zur praxisinternen Vergütungsvereinbarung und Leistungsbeurteilung

Keine vergleichbare Regelung findet sich hingegen im EU-Recht zu dem abschließenden Abschnitt „Regelungen zur Vergütung und Leistungsbeurteilung“.¹⁰¹² Um der Entstehung von Eigeninteressen vorzubeugen, enthält dieser ein an die Prüfungsgesellschaften gerichtetes Verbot, die Vergütung oder Beurteilung eines verantwortlichen Prüfungspartners an den Verkauf von Nichtprüfungsleistungen an einen Prüfungsmandanten zu knüpfen.¹⁰¹³ Bei sonstigen Mitgliedern des Prüfungsteams kann das Unabhängigkeitsrisiko solcher Vergütungen dagegen durch eine Abänderung des internen Vergütungsplans bzw. des Beurteilungssystems oder notfalls mittels geeigneter Schutzmaßnahmen auf ein hinnehmbares Ausmaß zurückgeführt werden.¹⁰¹⁴ Dazu kann das betroffene Mitglied aus dem Prüfungsteam abgezogen oder von einem hinzuzuziehenden Berufsangehörigen in seiner Tätigkeit kontrolliert werden.¹⁰¹⁵

(5) Unangemessene Honorare

Im Gegensatz zu dieser praxisinternen Regelung untersagt Ziffer 8.4 der EU-Empfehlung die Zahlung unangemessen niedriger Prüfungshonorare durch einen Prüfungsmandanten.¹⁰¹⁶ Das IESBA wiederum regelt dieses Thema nicht in Abschnitt 290, also nicht speziell zur Unabhängigkeit, sondern allgemein in Abschnitt 240 mit dem Titel „Honorare und andere Vergütungsformen“. Randnummer 240.1 deckt sich dabei mit der Kernaussage der EU-Kommission, wonach ein vereinbartes Honorar nicht so niedrig sein darf, dass eine Prüfung unter Einhaltung aller fachlichen und beruflichen Standards nicht mehr zu erwarten ist.¹⁰¹⁷

4. Fortentwicklung des IESBA-Kodex

Dem Ziel, weltweit anerkannte Berufspflichten und Unabhängigkeitsstandards für die Wirtschaftsprüfer zu entwickeln, dient eine ständige Fortentwicklung und Anpassung des IESBA-Kodex an die aktuellen Bedingungen der Abschlussprüfung. Dazu unterbreitet das IESBA zunächst Änderungsvorschläge zum Kodex und erbittet Stellungnahmen ihrer nationalen, berufsständischen Mitgliedsorganisationen innerhalb gewisser Fristen. Die drei wichtigsten Anpassungen, die in der neuesten Fassung des Kodex vom 3. Juni 2013 vorgenommen wurden,

¹⁰¹² IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 94 Rn. 290.228 f. Auf das Fehlen einer vergleichbaren EU-Regelung wird auch im FEE Paper, Januar 2013, S. 6, 27 hingewiesen.

¹⁰¹³ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 94, Rn. 290.229.

¹⁰¹⁴ Als Faktoren für die Einschätzung der Gefährdung werden die Relation des verkaufsabhängigen Anteils am Gesamthonorar der betroffenen Person bzw. der Einfluss auf Beförderungsentscheidungen sowie die Stellung und Verantwortung des Betroffenen innerhalb des Prüfungsteams genannt.

¹⁰¹⁵ Ebenda, Rn. 290.228.

¹⁰¹⁶ ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 33, Ziffern B., 8.4.

¹⁰¹⁷ Vgl. IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 32 Rn. 240.1 und ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 33, Ziffern B., 8.4. Dazu auch FEE Paper, Januar 2013, S. 27.

sowie einige Änderungsvorhaben, die einen besonderen Bezug zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers aufweisen, sollen nachfolgend kurz dargestellt werden.¹⁰¹⁸

a. Rechtsfolgen von Verstößen gegen den Kodex

Eine am 19. März 2013 veröffentlichte Änderung des Kodex, die am 1. April 2014 in Kraft treten wird, betrifft die Regelung von Verstößen gegen die Unabhängigkeitsstandards.¹⁰¹⁹ Auslöser für die vorangegangenen Diskussionen war die umstrittene Regelung, dass ein versehentlicher Verstoß gegen Kodex-Vorgaben in bestimmten Einzelfällen keine Verletzung der allgemeinen Berufspflichten zur Folge haben muss, „wenn die maßgebliche Regelung unverzüglich nach der Entdeckung des Verstoßes befolgt wird und alle erforderlichen Schutzmaßnahmen getroffen werden“.¹⁰²⁰ Um Missbrauchs- und Ausweitungsversuchen dieser Regelung entgegenzuwirken, hatte das IESBA bereits im Oktober 2011 Vorschläge für eine Änderung des Kodex unterbreitet und um Stellungnahmen gebeten.¹⁰²¹ Im Dezember 2012 wurden dann die entsprechenden Änderungen des Code of Ethics von der IESBA beschlossen. Diese sollen den Berufsangehörigen zukünftig die Folgen und den Umgang mit Verstößen gegen die Unabhängigkeitsstandards konkreter aufzeigen und diese insbesondere bei der Entscheidung, ob sie ihr Mandat niederlegen müssen oder Schutzmaßnahmen ausreichen, besser unterstützen. Außerdem soll nunmehr jeder Verstoß gegen den Kodex dem Kontrollorgan des Prüfungsmandanten offengelegt und dokumentiert werden.¹⁰²²

b. Interessenkonflikte des Abschlussprüfers

Ebenfalls im Dezember 2012 beschlossen und am 19. März 2013 veröffentlicht wurden die Kodex-Änderungen zur Vermeidung von Interessenkonflikten des Abschlussprüfers bei der Erbringung bestimmter Beratungsleistungen.¹⁰²³ Das IESBA hatte an dieser Stelle bereits seit längerem Änderungsbedarf ausgemacht und am 20. Dezember 2011 entsprechende Änderungsvorschläge veröffentlicht.¹⁰²⁴ Diese sollten die Wirtschaftsprüfer für Umstände sensibilisieren, die aus der Sicht eines Dritten Interessenkonflikte bei der Abschlussprüfung begrün-

¹⁰¹⁸ Auf weitere Änderungsvorschläge, etwa zur Definition der „für die Überwachung Verantwortlichen“ (those charged with governance), soll hier lediglich verwiesen werden. Für einen Überblick über den Stand des Änderungsverfahrens siehe WPg 2012, S. 854 und S. 1154.

¹⁰¹⁹ IESBA, „Basis for Conclusions: Changes to the Code of Ethics for Professional Accountants Related to Provisions Addressing a Breach of a Requirement of the Code“, veröffentlicht am 19. März 2013.

¹⁰²⁰ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 6, Rn. 100.10, S. 8.

¹⁰²¹ IESBA-Exposure Draft „Proposed Changes to the Code of Ethics for Professional Accountants Related to Provisions Addressing a Breach of a Requirement of the Code“, veröffentlicht am 24.10.2011.

¹⁰²² *Holmquist*, WPg 2/2012, I.

¹⁰²³ IESBA, „Changes to the Code of Ethics for Professional Accountants Addressing Conflicts of Interest“, veröffentlicht am 19.3.2013.

¹⁰²⁴ IESBA-Exposure Draft and Consultation Paper „Proposed Changes to the Code of Ethics for Professional Accountants Addressing Conflicts of Interest“, veröffentlicht am 20.12.2011.

den und so zu einer Gefahr für die Unabhängigkeit werden können.¹⁰²⁵ Mit den nunmehr beschlossenen Änderungen soll dem Berufsstand und den für die Rechnungslegung verantwortlichen Personen in den geprüften Unternehmen zudem eine verbesserte Hilfestellung für die rechtzeitige Identifizierung, Einstufung und den Umgang mit Interessenkonflikten geboten werden. Die entsprechenden Leitlinien, die zum 1. Juli 2014 in Kraft treten werden, sollen dazu einerseits die Situationen, in denen es zu tatsächlichen oder potentiellen Interessenkonflikten kommen kann, deutlicher als bisher herausarbeiten und diese andererseits frühzeitiger erkennbar machen.¹⁰²⁶

c. Vorschlag zur Änderung der Definition des „Prüfungsteams“

Um Abweichungen zwischen den Unabhängigkeitsanforderungen des IESBA-Kodex an die Abschlussprüfer und den Vorgaben an unternehmensinterne Prüfer aus dem ISA 610¹⁰²⁷ zu beheben, wurde eine Änderung der Definition des Begriffs „Prüfungsteam“ durch das IESBA vorgenommen.¹⁰²⁸ Nach dem von der IAASB verabschiedeten ISA 610 ist es Mitarbeitern des Mandanten unter gewissen Voraussetzungen erlaubt, dem Abschlussprüfer direkt zuzuarbeiten. Ein bereits am 28. Februar 2012 veröffentlichter Änderungsvorschlag des IESBA sah deshalb vor, dass eine solche direkte Zusammenarbeit mit den Mitarbeitern der internen Revision im Gegenzug auch den Wirtschaftsprüfern im Code of Ethics gestattet werden sollte. Allerdings darf der in die Zusammenarbeit einbezogene Prüfer kein Mitglied des Prüfungsteams sein.¹⁰²⁹ In die letztendlich verabschiedete Änderung des Kodex wurde schließlich der zusätzliche, einschränkende Hinweis aufgenommen, dass eine solche „Direct Assistance“ nur zulässig ist, wenn sie auch nach der für die Prüfung maßgeblichen Rechtsordnung gestattet ist.¹⁰³⁰ Das IDW steht der Änderung des Kodex kritisch gegenüber. Insbesondere werden durch eine direkte Zusammenarbeit zwischen Prüfern und den Mitarbeitern der internen Revision, die über die Verwertung der Prüfungsarbeiten hinausgeht, negative Konsequenzen für die Unabhängigkeit des Prüfers und damit letztendlich für die Qualität der Abschlussprüfung befürchtet.¹⁰³¹

¹⁰²⁵ Pressemitteilung der IFAC vom 20.12.2011; dazu WPg 2012, 118.

¹⁰²⁶ *Holmquist*, WPg 2/2012, I.

¹⁰²⁷ International Standard on Auditing 610: Using the Work of Internal Auditors.

¹⁰²⁸ IESBA, „Basis for Conclusions: Change to the Definition of “Engagement Team” in the Code of Ethics for Professional Accountants”, veröffentlicht am 19. März 2013.

¹⁰²⁹ IESBA-Exposure Draft and Consultation Paper “Proposed Change to the Definition of “Engagement Team”” vom 28. Februar 2012.

¹⁰³⁰ Dazu BB 2013, S. 810.

¹⁰³¹ Stellungnahme des IDW vom 4. Juni 2012 zum IESBA Exposure Draft: „Proposed Change to the Definition of “Engagement Team””; zusammenfassend dazu WPg 2012, S. 961.

5. Zwischenfazit: Vergleich des IESBA-Kodex mit den EU-Standards

Die wichtigsten Ähnlichkeiten und Unterschiede zwischen den geltenden Unabhängigkeitsstandards der EU und denen des IESBA sollen abschließend noch einmal kurz zusammengefasst werden. An dieser Stelle sollen auch die Ergebnisse erwähnt werden, zu denen ein umfangreicher Vergleich der *Fédération des Experts comptables Européens (FEE)* gelangt.¹⁰³² Das FEE Paper – “A Comparison of EC Recommendation on Statutory Auditor’s Independence in the EU and Statutory Audit Directive with the Independence Sections of the IESBA Code of Ethics for Professional Accountants”, wurde im Januar 2013 veröffentlicht. Es zielt darauf ab, die wesentlichen Unterschiede zwischen den Unabhängigkeitsstandards der EU und des IESBA herauszuarbeiten, um auf Dauer eine EU-weite oder gar weltweite Vereinheitlichung der Standards zu ermöglichen.¹⁰³³

a. Vergleichbares Grundkonzept durch sog. „conceptual framework-approach“

Als wohl wichtigste Übereinstimmung zwischen dem geltenden EU-Recht und dem IESBA-Code of Ethics lässt sich festhalten, dass mit dem „conceptual framework-approach“ jeweils derselbe Ansatz und Aufbau verfolgt wird.¹⁰³⁴ Sowohl die EU-Empfehlung von 2002 als auch für die Abschlussprüferrichtlinie von 2006 und der IESBA-Code of Ethics von 2009 stellen den konkreten Handlungsanweisungen an die Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften ein Rahmenwerk voran. Die Rahmenwerke der EU-Empfehlung und des IESBA-Kodex enthalten dabei jeweils wichtige Definitionen, grundlegende Prinzipien, aber auch allgemeine Risiken für die Unabhängigkeit und geeignete Maßnahmen zu deren Schutz. Eine wichtige Funktion kommt diesen Vorgaben insbesondere dann zu, wenn es im Einzelfall an passenden, konkreten Handlungsvorgaben für die Berufsangehörigen fehlt. Einig sind sich EU-Kommission und IESBA auch im Hinblick auf die fünf Grundarten von Unabhängigkeitsrisiken, die bei der Abschlussprüfung drohen, und den Beurteilungsmaßstab für die Unabhängigkeit.¹⁰³⁵ Dabei

¹⁰³² Die FEE, englisch Federation of European Accountants, ist eine internationale Berufsvereinigung mit Sitz in Brüssel. Ihr gehören 45 Rechnungslegungs- und Wirtschaftsprüfungsinstitute aus allen 27 EU-Mitgliedsstaaten an und sie repräsentiert somit insgesamt mehr als 700.000 Berufsangehörige; vgl. <http://www.fee.be>. Deutsches Mitglied der FEE, die die Interessen des Berufsstands in Europa vertreten und fördern soll, ist das IDW; *Marten/Quick/Ruhnke*, S. 74. Ausführlich zur FEE auch *Slomp* in HWRP, S. 764-767.

¹⁰³³ FEE Paper, Januar 2013, S. 8. Dazu wird Abschnitt 290 des IESBA-Code of Ethics von 2009, wie in der vorliegenden Bearbeitung, mit den wichtigsten Vorgaben der EU – also der Abschlussprüferrichtlinie von 2006, vor allem aber der Empfehlung von 2002 – verglichen.

¹⁰³⁴ So auch FEE Paper, Januar 2013, S. 5, 6. Dies galt auch bereits für den Vorgänger des IESBA-Kodex, den IFAC-Code of Ethics; dazu *Gelhausen* in Freidank, S. 165 f.

¹⁰³⁵ ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 25, Ziffer 3.1.; ABl. EU Nr. L 157 vom 9.6.2006, S. 97; IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 9, Rn. 100.12.

soll jeweils nicht das subjektive Empfinden des betroffenen Prüfers, sondern die Sichtweise eines objektiven und verständigen Dritten maßgeblich sein.¹⁰³⁶

b. Striktere Vorgaben des IESBA-Kodex für Unternehmen öffentlichen Interesses

Einen wichtigen Unterschied zwischen den EU- und den IESBA- Standards, den auch die *FEE* konstatiert, bilden die deutlich detaillierteren Handlungsempfehlungen, die das IESBA den Berufsangehörigen in den meisten konkreten Gefährdungssituationen an die Hand gibt.¹⁰³⁷ So enthält der Kodex zu sämtlichen Konstellationen, die aus Sicht der IESBA ein Risiko für die prüferische Unabhängigkeit bergen, nicht nur spezielle Kriterien zur Beurteilung, in welchem Ausmaß das jeweilige Risiko besteht, sondern auch konkrete Schutzmaßnahmen, die der Reduzierung des Risikos auf ein adäquates Niveau dienen. Wie die EU-Kommission sieht jedoch auch die IESBA in gewissen Gefahrsituationen keine Möglichkeiten zur Fortsetzung eines Prüfungsmandats. Die in diesem Fall angeordneten strikten Tätigkeitsverbote beziehen sich im IESBA-Kodex, deutlich mehr als noch in der EU-Empfehlung, auf die Prüfer bzw. Prüfungsgesellschaften von Unternehmen öffentlichen Interesses. Besonders im Fokus der IESBA steht dabei die Erbringung bestimmter Nichtprüfungsleistungen durch die Prüfungspraxen solcher Mandanten.¹⁰³⁸

c. Erweiterter Begriff „Unternehmen von öffentlichem Interesse“ im IESBA-Kodex

Eine weitere, wesentliche Abweichung des IESBA-Kodex gegenüber dem EU-Recht resultiert aus der Tatsache, dass sich die vorgenannten, strengeren Sondervorgaben insgesamt auf eine größere Anzahl von Unternehmen beziehen und infolgedessen auch für eine Mehrzahl von Prüfungspraxen Anwendung finden. Ursache dafür sind die gegenüber Artikel 2 Nr. 13 S. 1 AP-RL erweiterten Definitionen der Begriffe „Kapitalmarktnotierte Einheit“ sowie „Einheit von öffentlichem Interesse“ im IESBA-Code of Ethics.¹⁰³⁹ Als kapitalmarktnotiert, und damit von öffentlichem Interesse, sieht die IESBA nicht nur Unternehmen an, die an einem regulierten Markt in der EU gelistet sind, sondern vielmehr jedes Unternehmen, dessen Wertpapiere an einer anerkannten Börse oder bei einer gleichwertigen Körperschaft gehandelt werden.¹⁰⁴⁰ Dementsprechend müssen z.B. auch die Prüfungspraxen von Mandanten, deren Wertpapiere

¹⁰³⁶ ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002; S. 34, Ziffer A., 1.; IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 41, Rn. 290.6.

¹⁰³⁷ *FEE Paper*, Januar 2013, S. 6.

¹⁰³⁸ Ebenda. So auch *Klaas*, WPg 2012, 91 (92). Für eine Auflistung der absoluten Verbotstatbestände neben der Prüfung von Unternehmen öffentlichen Interesses vgl. *Niehues*, WPg 10/2011, S. I.

¹⁰³⁹ *FEE Paper*, Januar 2013, S. 5.

¹⁰⁴⁰ IESBA-Code of Ethics, 2009, Glossar, S. 149 zu „Einheit von öffentlichem Interesse“ und S. 150 zu „Kapitalmarktnotierte Einheit“.

an offenen Märkten gehandelt werden, die strengeren Sondervorschriften beachten.¹⁰⁴¹ Hinzuweisen ist allerdings darauf, dass es durch Artikel 2 Nr. 13 S. 2 AP-RL, der den EU-Mitgliedsstaaten das Recht einräumt, auch andere Unternehmen als solche von öffentlichem Interesse festzulegen, im nationalen Recht einzelner Mitgliedsstaaten zu Angleichungen mit der Definition des IESBA kommen.

d. Weiterer Adressatenkreis des EU-Rechts

Nennenswerte Differenzen gegenüber dem EU-Recht ergeben sich schließlich auch aus dem eingeschränkten Adressatenkreis des IESBA-Code of Ethics. Da sich der IESBA-Kodex ausschließlich an die Berufsangehörigen selbst wendet, fehlt es darin an sämtlichen Vorgaben, die die geprüften Unternehmen in der EU-Empfehlung und der Abschlussprüferrichtlinie zum Schutz der Unabhängigkeit der von ihnen beauftragten Prüfungspraxen erhalten. So enthält der Kodex beispielsweise keine Standards, die den Prüfungsmandanten die Offenlegung des an den Jahres- oder Konzernabschlussprüfer gezahlten Prüfungshonorars auferlegen oder die Einrichtung und Ausgestaltung des Prüfungsausschusses konkretisieren.¹⁰⁴²

e. Fortentwicklung der internationalen Unabhängigkeitsstandards

Insgesamt lässt sich bei den internationalen Regelwerken zur Unabhängigkeit eine stetige Fortentwicklung bis einschließlich 2009 verzeichnen. So ist z.B. festzuhalten, dass einzelne Beratungsleistungen, die zunächst als mit der Abschlussprüfung vereinbar angesehen wurden, im Zuge neuerer Vorgaben als kritisch eingestuft wurden. Besonders wichtig und praxisrelevant für die Wirtschaftsprüfer ist dabei die Einschränkung diverser außergerichtlicher Rechts- und Steuerberatungsleistungen durch den IESBA-Code of Ethics.¹⁰⁴³ Auch die Beschränkung und teilweise Untersagung von bestimmten Finanzdienstleistungen des Abschlussprüfers für seinen Prüfungsmandanten ist in diesem Zusammenhang zu erwähnen.¹⁰⁴⁴ Der IESBA-Code of Ethics enthält jedoch nicht nur im Hinblick auf Nichtprüfungsleistungen die konkretesten Vorgaben an die Abschlussprüfer. So legt beispielsweise einzig das IESBA den zeitlichen Rahmen, innerhalb dessen die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers gegenüber seinem Prüfungsmandanten bestehen muss, exakt fest.¹⁰⁴⁵ Die *FEE* nennt als weiteres Beispiel den ausschließlich im IESBA-Kodex geregelten Sonderfall der Übernahme oder Fusion zwischen

¹⁰⁴¹ Vgl. dazu *FEE Paper*, Januar 2013, S. 5, 15 f.

¹⁰⁴² Entsprechende Vorgaben finden sich z.B. in der EU-Abschlussprüferrichtlinie in den Art. 41, 49 AP-RL.

¹⁰⁴³ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 76 ff., Rn. 290.181-290.194 und S. 86 ff., Rn. 290. 209-290.213. Dazu auch *FEE Paper*, Januar 2013, S. 6, 24 f.

¹⁰⁴⁴ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 88 ff., Rn. 290.216-290.219. *FEE Paper*, Januar 2013, S. 6, 26.

¹⁰⁴⁵ Ebenda, S. 46 f., Rn. 290.30-290.32. Vgl. Art. 22 Abs. 1 AP-RL und ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 24, Ziffer A., wonach die Unabhängigkeit pauschal „bei der Durchführung einer Abschlussprüfung/Pflichtprüfung“ vorliegen muss.

einem Prüfungsmandanten und einem Unternehmen, zu dem die betroffene Prüfungspraxis – etwa aufgrund von Beratungsaufträgen – frühere oder gegenwärtige Beziehungen aufweist.¹⁰⁴⁶ Eines der wenigen Gegenbeispiele für einen ausschließlichen Regelungsgegenstand des EU-Rechts ist Artikel 3 Abs. 4 AP-RL. Diese Vorschrift regelt u.a., dass die Mehrheit der Stimmrechte an einer Prüfungsgesellschaft und an deren Verwaltungs- oder Leitungsorgan durch zugelassene Prüfungsgesellschaften oder Abschlussprüfer gehalten werden muss.

f. Ziel: Weiterentwicklung und Vereinheitlichung der Standards

Ziel der beiden internationalen Standardsetzer bei der Weiterentwicklung ihrer Unabhängigkeitsstandards muss es sein, die aufgezeigten Abweichungen zu verringern und eine EU-weite Vereinheitlichung herbeizuführen.¹⁰⁴⁷ Dies wäre nicht nur im Sinne der Prüfer und Prüfungsgesellschaften, sondern auch der betroffenen Prüfungsmandanten und den daran beteiligten Stakeholdergruppen.¹⁰⁴⁸ Eine wichtige Rolle bei der Fortentwicklung der IESBA-Standards spielt der Umstand, dass der Kodex alljährlich angepasst werden kann. So lassen sich überholte oder ineffektive Regelungen, wie etwa die unpraktikable Sonderregelung für versehentliche Verstöße gegen die Unabhängigkeitsstandards, korrigieren und durch adäquatere Standards ersetzen.¹⁰⁴⁹ Dem EU-Gesetzgeber wäre anzuraten, die durch den IESBA-Kodex aufgezeigten Lücken in der EU-Empfehlung und der Abschlussprüferrichtlinie im Zuge der neuen Reformvorhaben zur Abschlussprüfung zu schließen. Inwieweit dies tatsächlich der Fall ist, soll im abschließenden Kapitel J. dieser Arbeit gesondert untersucht werden. Doch auch schon nach aktueller Lage der Dinge ist es den Berufsangehörigen anzuraten, neben dem geltenden EU-Recht auch die z.T. weitergehenden Vorgaben des IESBA-Kodex einzuhalten, um sich angemessen gegen eine Befangenheit oder den Eindruck einer solchen abzusichern. Dies gilt nicht zuletzt aufgrund des ausdrücklichen Verweises in der EU-Abschlussprüferrichtlinie auf die Standards der IFAC.¹⁰⁵⁰ Als Beispiel sei etwa die Einhaltung der 15 %-Obergrenze im IESBA-Kodex für den Honoraranteil, den eine Prüfungspraxis – gemessen an ihrem Gesamthonorar – maximal von einem Mandanten öffentlichen Interesses beziehen sollte, genannt.¹⁰⁵¹

¹⁰⁴⁶ FEE Paper, Januar 2013, S. 6; IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 47 ff., Rn. 290.33-290.38.

¹⁰⁴⁷ Dies anregend z.B. auch *Winkeljohann/Scholz/Eibelshäuser*, DB 2012, 529 (534), die sich für eine Übernahme des IESBA-Kodex in europäisches Recht zwecks einer vollständigen Harmonisierung aussprechen.

¹⁰⁴⁸ So auch FEE Paper, Januar 2013, S. 8.

¹⁰⁴⁹ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 8, Rn. 100.10 und S. 49, 290.39. Zur der bereits erwähnten Änderung des Kodex zum 1. April 2014 vgl. IESBA, “Basis for Conclusions: Changes to the Code of Ethics for Professional Accountants Related to Provisions Addressing a Breach of a Requirement of the Code”, vom 19. März 2013.

¹⁰⁵⁰ Der Verweis befindet sich in ABl. EU Nr. L 157 vom 9.6.2006, S. 88, Erwägungsgrund 9 und dürfte für den IESBA-Kodex, als Nachfolger des IFAC-Kodex, uneingeschränkt gelten.

¹⁰⁵¹ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 91 f., Rn. 290.222.

I. Umsetzung der Vorgaben in das deutsche Recht

Auch in Deutschland ist die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers nach wie vor ein hoch kontroverses Thema.¹⁰⁵² Gesetzliche Regelungen zum Grundsatz der Unabhängigkeit finden sich einerseits im Handelsgesetzbuch, in den §§ 319-319b HGB. Aber auch im deutschen Berufsrecht der Wirtschaftsprüfer ist der Grundsatz ein elementarer Bestandteil.¹⁰⁵³ Die wichtigsten berufsrechtlichen Vorschriften, zu denen § 43 WPO sowie die §§ 2, 20 ff. BS WP/vBP zählen,¹⁰⁵⁴ sind dabei teilweise erheblich detaillierter als die des HGB. Sie können deshalb genau wie die EU-Empfehlung von 2002 und die Vorgaben des IFAC/IESBA Code of Ethics in Zweifelsfragen zur Auslegung der §§ 319 ff. HGB herangezogen werden.¹⁰⁵⁵ Schließlich enthält auch der Deutsche Corporate Governance Kodex insgesamt fünf Empfehlungen zur Stärkung einer unabhängigen Abschlussprüfung.¹⁰⁵⁶

I. Anforderungen im HGB, §§ 319 ff. HGB

Im HGB wird der Begriff der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers nicht explizit verwendet. Dem Schutz einer unabhängigen Abschlussprüfung dienen jedoch die Ausschlussstatbestände der §§ 319, 319a, 319b HGB. Diesen Vorschriften liegt der unbestimmte Rechtsbegriff der „Besorgnis der Befangenheit“ zugrunde, bei dem es sich um einen Antagonismus zur Unabhängigkeit handelt.¹⁰⁵⁷ § 319 Abs. 2 HGB stellt ausdrücklich klar, dass die Besorgnis der Befangenheit zum Ausschluss eines Wirtschaftsprüfers oder eines vereidigten Buchprüfers von der Abschlussprüfung führt. Die nachfolgenden Ausschlussgründe sind nicht nur bei allen gesetzlichen, sondern auch bei sämtlichen freiwilligen Abschlussprüfungen zu beachten, sofern diese auf die Erteilung eines Bestätigungsvermerks i.S.d. § 322 HGB oder eines diesem nachgebildeten Vermerks zielen.¹⁰⁵⁸

1. Modernisierung der Unabhängigkeitsvorschriften

Aufgrund der Entwicklungen in den USA und auf europäischer Ebene sah sich auch der deutsche Gesetzgeber Anfang des letzten Jahrzehnts veranlasst, die nationalen Standards zur Corporate Governance zu überprüfen.¹⁰⁵⁹ Dabei wurden insbesondere die deutschen Regelungen zur Abschlussprüfung für nicht ausreichend erachtet, um eine unabhängige und neutrale

¹⁰⁵² Baumbach/*Hopt/Merkt*, HGB, § 319 Rn. 4.

¹⁰⁵³ *Maertins/Holzmayr*, AR 02/2012, S. 20.

¹⁰⁵⁴ Gesetzentwurf zum BilMoG, BT-DS 16/10067, S. 89.

¹⁰⁵⁵ *Schüppen* in *Heidel/Schall*, HGB, § 319 Rn. 11.

¹⁰⁵⁶ *Kremer* in *Kodex-Kommentar*, Rn. 1348.

¹⁰⁵⁷ *Bormann*, BB 2002, 190.

¹⁰⁵⁸ Vgl. dazu § 22a Abs. 1 S. 2 BS WP/vBP. Dies wiederum setzt, wie bereits erwähnt, voraus, dass der gesetzliche Prüfungsumfang eingehalten wird; dazu *Jakob*, BB 2005, 2455. Zur Anwendbarkeit der §§ 319 ff. HGB im Rahmen sonstiger Wirtschaftsprüfungen, etwa aktienrechtlichen Sonderprüfungen, vgl. *K. Müller*, S. 65 f.

¹⁰⁵⁹ *Füser/Wader/Fischer* in *HB BilMoG*, S. 606.

Abschlussprüfung zu gewährleisten.¹⁰⁶⁰ Speziell die Befangenheitsvorschriften zum Schutz der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers wurden deshalb nachfolgend durch verschiedene Gesetzesreformen an die internationalen Standards angepasst.

a. Anpassung des § 319 HGB und Einfügung des § 319a HGB durch das BilReG¹⁰⁶¹

Die wohl wichtigste, grundlegende Anpassung der nationalen Unabhängigkeitsstandards an die internationalen Entwicklungen erfolgte durch das am 10.12.2004 in Kraft getretene BilReG.¹⁰⁶² Allen voran die Vorgaben der EU-Empfehlung zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers von 2002 wurden durch das BilReG, soweit erforderlich, in nationales Recht umgesetzt. Neben einer inhaltlich verschärften und zugleich sprachlich vereinfachten Neufassung des § 319 HGB enthielt das Gesetz die Neueinführung des § 319a HGB.¹⁰⁶³ Die neuen Regelungen durch das BilReG in §§ 319, 319a HGB galten gemäß Artikel 58 Abs. 4 EGHGB grundsätzlich für sämtliche Abschlussprüfungen ab dem 31.12.2004.¹⁰⁶⁴

b. Anpassung der §§ 319, 319a HGB und Einfügung des § 319b HGB durch das BilMoG

Eine weitere und vorerst letzte Reform der §§ 319 ff. HGB erfolgte durch das BilMoG von 2009. Dieses enthielt neben der Einfügung des neuen § 319b HGB eine erneute Verschärfung der bestehenden Unabhängigkeitsstandards in den §§ 319, 319a HGB.¹⁰⁶⁵ Ziel des nationalen Gesetzgebers war es, die neuen europarechtlichen Vorgaben, die sich aus dem Erlass der EU-Abschlussprüferrichtlinie von 2006 ergaben, „eins zu eins“ in das deutsche Recht umzusetzen.¹⁰⁶⁶ Die überarbeiteten Befangenheitsvorschriften der §§ 319-319b HGB entfalteten gemäß Artikel 66 Abs. 2 EGHGB erstmals Wirkung im Hinblick auf Jahres- und Konzernabschlüsse für das nach dem 31. Dezember 2008 beginnende Geschäftsjahr.

2. Aufbau und Struktur

Während § 319 Abs. 1 HGB die Abschlussprüferfähigkeit und die Auswahl des Prüfers regelt, enthalten § 319 Abs. 2 und 3 HGB sowie § 319a Abs. 1 HGB Ausschlussgründe im Falle der Besorgnis der Befangenheit für Einzelprüfer des Jahresabschlusses. Durch § 319 Abs. 4 HGB bzw. § 319a Abs. 1 S. 2 HGB werden die vorgenannten Verbotstatbestände auf Wirt-

¹⁰⁶⁰ *Kremer* in Kodex-Kommentar, Rn. 1338 m.w.N.

¹⁰⁶¹ „Gesetz zur Einführung internationaler Rechnungslegungsstandards und zur Sicherung der Qualität der Abschlussprüfung“ (Bilanzrechtsreformgesetz – BilReG) vom 4.12.2004, BGBl. I S. 3166.

¹⁰⁶² *Frings*, WPg 2006, 821; *Hülsmann*, DStR 2005, 166 (172); *Pfitzer/Orth/Hettich*, DStR 2004, 328 (329 ff.).

¹⁰⁶³ Gesetzentwurf zum BilReG, BT-DS 15/3419, S. 25 ff., 36 ff.; m.w.N. *Peemöller/Oehler*, BB 2004, 1158 (1159); *Petersen/Zwirner*, WPg 2009, 769; *Jakob*, BB 2005, 2455 (2456).

¹⁰⁶⁴ Lediglich für einige Vorschriften wurden zur Vermeidung unbilliger Härten und Doppelarbeiten zunächst Übergangsregelungen angewendet, vgl. *Hülsmann*, DStR 2005, 166 und *K. Müller*, S. 57 f.

¹⁰⁶⁵ *Erchinger/Melcher*, DB Beil 5/09, 91.

¹⁰⁶⁶ Gesetzentwurf zum BilMoG, BT-DS 16/10067, S. 1.

schaftsprüfungsgesellschaften übertragen, wobei für diese zahlreiche Besonderheiten gelten. Damit erfolgt im HGB eine deutlich grundlegendere Differenzierung zwischen dem einzelnen Abschlussprüfer und einer Prüfungsgesellschaft als im Rahmen der internationalen Unabhängigkeitsstandards.¹⁰⁶⁷ Auf Konzernabschlussprüfer finden die Ausschlussgründe über §§ 319 Abs. 5, 319a Abs. 2 HGB entsprechende Anwendung.¹⁰⁶⁸ § 319b HGB schließlich dehnt die Vorschriften auf sämtliche Mitglieder eines Prüfernetzwerks aus, dem der betroffene Abschlussprüfer angehört.¹⁰⁶⁹

a. Maßgebliches Kriterium der „Besorgnis der Befangenheit“

Im HGB werden weder der Begriff „Befangenheit“, noch die „Besorgnis der Befangenheit“ näher definiert. Es erfolgt stattdessen eine Auflistung von Konstellationen, in denen der Abschlussprüfer typischerweise als befangen anzusehen ist. Aus der berufsrechtlichen Vorschrift des § 21 Abs. 2 S. 1 BS WP/vBP kann allerdings entnommen werden, dass ein Abschlussprüfer unbefangen ist, wenn er bei der Urteilsbildung frei von unsachgemäßen inneren und äußeren Einflüssen ist. Dementsprechend muss ein Prüfer als befangen angesehen werden, sofern er bei der Beurteilung eines zu prüfenden Sachverhalts von sachfremden Erwägungen beeinflusst wird. Unerheblich ist für die Beurteilung, ob sich der Prüfer selbst für befangen hält.¹⁰⁷⁰ Vielmehr kommt es für die Besorgnis der Befangenheit darauf an, ob im Einzelfall bei vernünftiger Würdigung aus der Sicht eines verständigen Dritten ausreichende objektive Gründe gegeben sind, um Zweifel an der Unvoreingenommenheit des Abschlussprüfers zu hegen.¹⁰⁷¹

b. § 319 Abs. 2 HGB als Generalklausel

Die Vorschrift mit den zentralen Grundsätzen zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers im HGB ist die Generalklausel des § 319 Abs. 2.¹⁰⁷² Danach ist ein Wirtschaftsprüfer oder vereidigter Buchprüfer als Abschlussprüfer „ausgeschlossen, wenn Gründe, insbesondere Beziehungen geschäftlicher, finanzieller oder persönlicher Art, vorliegen, nach denen die Besorgnis der Befangenheit besteht“. Zur Beurteilung der sogenannten relativen Befangenheit eines Ab-

¹⁰⁶⁷ Zwar wird begrifflich zwischen dem Abschlussprüfer als natürliche Person und der Prüfungsgesellschaft als juristische Person oder Einrichtung sonstiger Rechtsform unterschieden, vgl. ABl. EU Nr. L 157 vom 9.6.2006, S. 92, Art. 2 Nr. 2 und Nr. 3 AP-RL. Inhaltlich sind die Vorgaben für den Prüfer und eine Prüfungspraxis jedoch regelmäßig deckungsgleich.

¹⁰⁶⁸ Klein/Schreiner in HB AktR, S. 632 Rn. 107; Frings, WPg 2006, 821 (823).

¹⁰⁶⁹ Petersen/Zwirner, WPg 2009, 769 (777).

¹⁰⁷⁰ Frings, WPg 2006, 821 (823); Bormann, BB 2002, 190.

¹⁰⁷¹ Gesetzentwurf zum BilReG, BT-DS 15/3419, S. 38; so auch § 21 Abs. 3 S. 1 BS WP/vBP. Bormann, BB 2002, 190 (191) spricht insoweit von „doppelter Subjektivität“, nämlich nicht nur der des Prüfers selbst, sondern auch der des einschätzenden Dritten. Tatsächlich aber handelt es sich um einen objektiven Beurteilungsmaßstab, siehe klarstellend MünchKommHGB-Ebke, § 319 Rn. 25 unter Verweis auf u.a. Gelhausen/Heinz, WPg 2005, 693 (697); BeckBilKomm/Schmidt, § 319 Rn. 21.

¹⁰⁷² Ring, WPg 2005, 197 (198 f.); Hülsmann, DStR 2005, 166 (167).

schlussprüfers nach § 319 Abs. 2 HGB muss stets eine Einzelfallabwägung erfolgen. Dabei sind insbesondere die vom Prüfer selbst oder von seinem Mandanten ergriffenen Schutzmaßnahmen zur Verringerung des jeweiligen Unabhängigkeitsrisikos zu berücksichtigen.¹⁰⁷³ Die Verwendung einer Generalklausel im HGB führt dazu, dass dort bei weitem nicht alle Unabhängigkeitsstandards der EU-Empfehlung vom 16. Mai 2002 ausdrücklich aufgegriffen werden.¹⁰⁷⁴ Stattdessen werden zahlreiche Konstellationen mittels der Auffangwirkung des § 319 Abs. 2 HGB geregelt. Schon deshalb ist die durch das BilMoG angestrebte „eins zu eins“-Umsetzung der geltenden EU-Unabhängigkeitsstandards durchaus missverständlich.¹⁰⁷⁵

c. Absolute Befangenheitsgründe in §§ 319 Abs. 3, § 319a Abs. 1 S. 1 HGB

Konkretisiert werden die Vorgaben des § 319 Abs. 2 HGB durch die absoluten Ausschlussgründe für die Abschlussprüfer in § 319 Abs. 3 HGB sowie in § 319a Abs. 1 HGB. In den dort erfassten Konstellationen besteht eine unwiderlegliche gesetzliche Befangenheitsvermutung, sodass es – im Gegensatz zur relativen Befangenheit – nicht auf die Verhältnisse des Einzelfalls und/oder eventuell getroffene Schutzmaßnahmen ankommt.¹⁰⁷⁶ Für die Prüfer selbst, aber auch für ihre Prüfungsmandanten sollen die absoluten Befangenheitsgründe zu einer größeren Rechtssicherheit führen.¹⁰⁷⁷ Die Vorschriften sind stets vor der Generalklausel zu prüfen. Da die Kataloge der §§ 319 Abs. 3, 319a Abs. 1 HGB zwar die absolute Befangenheit, nicht jedoch die Möglichkeit der Befangenheit insgesamt, abschließend regeln, entfalten sie keine Sperrwirkung gegenüber § 319 Abs. 2 HGB.¹⁰⁷⁸ In Fällen, die von den beiden Katalogen nicht erfasst werden, etwa weil deren Schwellenwerte nicht erreicht werden, kann sich daher im Einzelfall eine Besorgnis der Befangenheit beim Abschlussprüfer aus § 319 Abs. 2 HGB ergeben.¹⁰⁷⁹

d. Verschärfte Anforderungen für Unternehmen öffentlichen Interesses in § 319a HGB

Mit der Einführung des § 319a HGB hat der nationale Gesetzgeber auf die von Seiten der EU-Kommission ausgegebene Devise, strengere Anforderungen an Unternehmen öffentlichen Interesses zu stellen, reagiert.¹⁰⁸⁰ Denn während es sich in § 319 Abs. 2 und 3 HGB um all-

¹⁰⁷³ Gesetzentwurf zum BilReG, BT-DS 15/3419, S. 38; Baumbach/*Hopt/Merkt*, HGB, § 319 Rn. 7.

¹⁰⁷⁴ Laut Gesetzentwurf zum BilReG, BT-DS 15/3419, S. 38, sollen die Grundlinien der EU-Empfehlung berücksichtigt werden, „auch ohne dass die dort genannten Kriterien vollständig und in allen Einzelheiten übernommen worden sind“.

¹⁰⁷⁵ Gesetzentwurf zum BilMoG, BT-DS 16/10067, S. 1.

¹⁰⁷⁶ *Petersen/Zwirner*, WPg 2009, 769 (770); *Schüppen* in *Heidel/Schall*, HGB, § 319 Rn. 12.

¹⁰⁷⁷ Gesetzentwurf zum BilReG, BT-DS 15/3419, S. 37; m.w.N. *Gelhausen/Heinz*, WPg 2005, 693 (697).

¹⁰⁷⁸ *Frings*, WPg 2006, 821 (823).

¹⁰⁷⁹ *Baumbach/Hopt/Merkt*, HGB, § 319 Rn. 6, 14.

¹⁰⁸⁰ Gesetzentwurf zum BilReG, BT-DS 15/3419, S. 41; ABl. EU Nr. L 157 vom 9.6.2006, S. 90, Erwägungsgrund 23.

gemeine Ausschlussgründe handelt, die bei der Abschlussprüfung sämtlicher Unternehmen zu beachten sind, enthält § 319a HGB verschärfte Verbotstatbestände, die ausschließlich bei der Prüfung kapitalmarktorientierter Unternehmen i.S.d. § 264d HGB Anwendung finden.¹⁰⁸¹ Einer Ausstrahlungswirkung des § 319a HGB auf die Auslegung der allgemeinen Unabhängigkeitsstandards soll die gesetzliche Bezeichnung des § 319a HGB als „besondere Ausschlussgründe“ entgegenwirken.¹⁰⁸²

3. Konkrete Vorgaben zur Unabhängigkeit, §§ 319 Abs. 2-5, 319a, 319b HGB

In der Gesetzesbegründung zum BilReG werden als Umstände, bei deren Vorliegen die Unabhängigkeit des Prüfers gefährdet sein kann, ein wirtschaftliches oder sonstiges Eigeninteresse am Prüfungsergebnis, die Gefahr der Selbstprüfung, die Interessenvertretung des Prüfers für oder gegen die zu prüfende Kapitalgesellschaft, eine übermäßige Nähebeziehung zur Unternehmensleitung sowie eine besondere Einflussnahmemöglichkeit auf den Abschlussprüfer durch das zu prüfende Unternehmen aufgezählt.¹⁰⁸³ Diese fünf Ausschlusskriterien spiegeln sich auch in den Katalogtatbeständen der §§ 319 Abs. 3 und 319a Abs. 1 S. 1 HGB wider.¹⁰⁸⁴ Mit der Darstellung der darin enthaltenen absoluten Befangenheitstatbestände soll nachfolgend begonnen und – entsprechend der Prüfungsreihenfolge der Befangenheitsvorschriften – erst im Anschluss daran auf 319 Abs. 2 HGB eingegangen werden.

a. Absolute Befangenheitsgründe

§ 319 Abs. 3 und § 319a Abs. 1 S. 1 HGB enthalten jeweils abschließende Kataloge der absoluten Inhabilitätsgründe für die Abschlussprüfertätigkeit, bei denen keine Wertungsmöglichkeit im Einzelfall besteht.¹⁰⁸⁵ Die aufgelisteten Ausschlussgründe können in der Person des Abschlussprüfers selbst vorliegen oder bei einer Person, mit der der Prüfer seinen Beruf gemeinsam ausübt.¹⁰⁸⁶ Bei der Abschlussprüfung von kapitalmarktorientierten Unternehmen müssen die schärferen Ausschlussgründe des § 319a HGB als *lex specialis* zwar vorrangig geprüft werden. Dies entbindet die betroffenen Prüfer und Prüfungsgesellschaften jedoch

¹⁰⁸¹ *Hülsmann*, DStR 2005, 166.

¹⁰⁸² *Ring*, WPg 2005, 197 (198).

¹⁰⁸³ Gesetzentwurf zum BilReG, BT-DS 15/3419, S. 25 f., 38; m.w.N. *Klein/Schreiner* in HB AktR, S. 631 Rn. 105; *Hülsmann*, DStR 2005, 166 (168).

¹⁰⁸⁴ *Petersen/Zwirner/Boecker* in HB BilanzR, S. 84 Rn. 11.

¹⁰⁸⁵ *Baumbach/Hopt/Merkt*, HGB, § 319 Rn. 14; *Schüppen* in *Heidel/Schall*, HGB, § 319 Rn. 4.

¹⁰⁸⁶ Zur sog. Sozietätsklausel vgl. *Klein/Schreiner* in HB AktR, S. 632 Rn. 106; *Frings*, WPg 2006, 821; eine Ausnahme der Sozietätsklausel gilt gem. § 319a Abs. 1 S. 2 HGB bei der internen Rotation.

nicht von der Pflicht, auch die allgemeinen Ausschlussgründe in § 319 Abs. 2 und 3 HGB zu beachten.¹⁰⁸⁷

aa. Sinn der Differenzierung

Die strengeren Maßstäbe an die Unabhängigkeit der Abschlussprüfer von kapitalmarktorientierten Unternehmen haben laut Gesetzesbegründung zum BilReG ihren Grund darin, dass die Rechnungsabschlüsse und die Corporate Governance dieser Prüfungsmandanten für einen größeren Personenkreis von Interesse sind und somit einer kritischeren Beurteilung unterliegen.¹⁰⁸⁸ Neben dem Schutz der Anteilseigner, der Investoren und der sonstigen Stakeholder-Gruppen kapitalmarktorientierter Unternehmen verfolgt der Gesetzgeber mit der Differenzierung das Ziel, den Interessen mittelständischer Unternehmen Rechnung zu tragen. Da diese von den weitergehenden Belastungen ausgenommen werden, wird laut Gesetzesbegründung eine „Zweiteilung des Berufsstands“ der Wirtschaftsprüfer vermieden.¹⁰⁸⁹ Anders als es noch im Referenten- und Regierungsentwurf zum BilReG vorgesehen war, werden aufgrund der ausschließlichen Anknüpfung an die Kapitalmarktorientierung in § 319a HGB Kredit- und Finanzdienstleistungsinstitute sowie Versicherungsunternehmen und Pensionsfonds ab einer bestimmten Größe nicht erfasst.¹⁰⁹⁰

bb. Spezielle Gefährdungstatbestände

Die einzelnen Ausschlussgründe sollen nun nach ihrer thematischen und nicht nach ihrer gesetzlichen Reihenfolge dargestellt werden. Soweit in bestimmten Konstellationen verschärfte Unabhängigkeitsvorschriften nach § 319a HGB existieren, werden diese in unmittelbarem Zusammenhang mit den dazu gehörigen allgemeinen Befangenheitsgründen des § 319 Abs. 3 HGB aufgeführt, um das Ausmaß der jeweiligen Differenzierung verständlich zu machen.

¹⁰⁸⁷ *Petersen/Zwirner*, WPg 2009, 769; *Maertins/Holzmayr*, AR 02/2012, S. 20; *Sandleben* in MünchAnwHB AktR, § 19 Rn. 10.

¹⁰⁸⁸ Gesetzentwurf zum BilReG, BT-DS 15/3419, S. 40 f. Ebenso *Baumbach/Hopt/Merkt*, HGB, § 319a Rn. 1 unter Verweis auf *Hülsmann*, DStR 2005, 166; *Ring* WPg 2005, 197.

¹⁰⁸⁹ Gesetzentwurf zum BilReG, BT-DS 15/3419, S. 41; m.w.N. *Petersen/Zwirner*, WPg 2009, 769; *Ring*, WPg 2005, 197 (198). Kritisch zur Anknüpfung an die Kapitalmarktorientierung der Unternehmen und nicht an deren Größe, z.B. *K. Müller*, S. 58 f., da die Kapitalmarktorientierung nicht zwingend mit einem gesteigerten öffentlichen Interesse einhergehe.

¹⁰⁹⁰ Vgl. § 319a Abs 1 S. 4 HGB i.d.F. des Regierungsentwurfs zum BilReG, BR-DS 326/04, S. 16: „Die Sätze 1 bis 3 gelten auch für die Abschlussprüfung eines Kreditinstituts, eines Finanzdienstleistungsinstituts, eines Versicherungsunternehmens oder eines Pensionsfonds, deren Bilanzsumme am Stichtag 150 Millionen überschreitet.“ Dazu *Peemöller/Oehler*, BB 2004, 1158 (1160).

(1) Finanzielle Beteiligungen am Mandanten oder verflochtenen Unternehmen

Aus § 319 Abs. 3 S. 1 Nr. 1 HGB ergibt sich eine Inhabilität des Abschlussprüfers einerseits, wenn dieser über Anteilsbesitz oder nicht unwesentliche finanzielle Interessen an seinem Prüfungsmandanten verfügt.¹⁰⁹¹ Seit der Neufassung der Vorschrift durch das BilReG führen über diese direkte Beteiligung am Mandanten hinaus andererseits jedoch auch bestimmte Konstellationen indirekter finanzieller Beteiligungen zu einem Ausschluss.¹⁰⁹² Denn auch in diesen Fällen kann es aus Sicht des Gesetzgebers im Ergebnis ebenfalls zu einer finanziellen Interessenverflechtung zwischen dem Prüfer und seinem Mandanten kommen.

(a) Direkter Anteilsbesitz und indirekte Beteiligung

Als Anteilsbesitz an der zu prüfenden Kapitalgesellschaft gilt jede direkte Beteiligung am Kapital des Mandanten im Sinne des § 271 Abs. 1 HGB.¹⁰⁹³ Dementsprechend werden verbrieft oder unverbrieft Anteilsrechte erfasst, welche die wirtschaftliche Teilhabe am Vermögen des Mandanten gewähren.¹⁰⁹⁴ Vermutet wird eine solche Beteiligung gemäß § 271 Abs. 1 S. 3 HGB, sofern die Anteile 20 % des Nennkapitals der Gesellschaft überschreiten. Jedoch kommt es auf die Höhe der jeweiligen Beteiligung in § 319 Abs. 3 S. 1 Nr. 1 HGB nicht an, da sich die Wesentlichkeitsschwelle nur auf die sonstigen finanziellen Interessen bezieht. Ebenso unerheblich ist die Tatsache, ob die Anteile eventuell nur treuhänderisch gehalten werden.¹⁰⁹⁵ Eine indirekte Beteiligung, d.h. eine Beteiligung nicht am Prüfungsmandanten selbst, ist zum einen schädlich an Unternehmen, die mit dem Mandanten verbunden sind im Sinne des § 271 Abs. 2 HGB.¹⁰⁹⁶ Dazu zählen alle Unternehmen, die nach dem in § 290 HGB geregelten Grundsatz der Vollkonsolidierung als Mutter- oder Tochterunternehmen in denselben Konzernabschluss wie der Prüfungsmandant einbezogen werden. Zum anderen ergibt sich die Besorgnis der Befangenheit bei der Beteiligung des Abschlussprüfers an einem Unternehmen, das über mehr als 20 % der Anteile am Mandanten verfügt.

¹⁰⁹¹ Berufsrechtlich findet sich eine parallele Regelung in § 23 Abs. 1 Nr. 1 BS WP/vBP.

¹⁰⁹² Gesetzentwurf zum BilReG, BT-DS 15/3419, S. 38; *Hülsmann*, DStR 2005, 166 (169).

¹⁰⁹³ Auf eine Stimmrechtsbeteiligung o.ä. kommt es hingegen nicht an, vgl. *Schüppen* in *Heidel/Schall*, HGB, § 319 Rn. 13.

¹⁰⁹⁴ *BeckBilKomm/Kozikowski/Kreher*, § 271 Rn. 13, 15. Eine stille Beteiligung führt dagegen jedenfalls dann nicht zu Anteilsbesitz, wenn eine Teilnahme am Verlust des Unternehmens durch den Gesellschaftsvertrag ausgeschlossen ist.

¹⁰⁹⁵ Gesetzentwurf zum BilReG, BT-DS 15/3419, S. 38. Grund dafür ist, dass der Prüfer in diesem Fall im Interesse des Treugebers handeln muss, wodurch es zu einer Beeinflussung seines Urteils kommen kann, vgl. *Petersen/Zwirner/Boecker* in *HB BilanzR*, S. 88 Rn. 2; *BeckBilKomm/Schmidt*, § 319 Rn. 35.

¹⁰⁹⁶ Die Anwendung des § 271 Abs. 2 HGB und nicht des § 15 AktG entspricht der h.M. Darauf hinweisend etwa *Baumbach/Hopt/Merkt*, HGB, § 319 Rn. 16 f., 26 unter Verweis auf BGH-Urteil vom 03.06.2004 – X ZR 104/03 = NZG 2004, 770; ebenso *BeckBilKomm/Schmidt* § 319 Rn. 35, 78; *Polt/Winter*, WPg 2004, 1127 (1131); a.A. *Schüppen* in *Heidel/Schall*, HGB, § 319 Rn. 13; kritisch auch *MünchKommHGB-Ebke*, § 319 Rn. 51.

(b) Sonstige finanzielle Interessen

Seit Inkrafttreten des BilReG erfolgt ein Ausschluss des Abschlussprüfers nunmehr auch dann, wenn dieser zwar keine Anteile, wohl aber andere, nicht nur unwesentliche finanzielle Interessen an dem zu prüfenden Unternehmen hat. Unter dem Begriff finanzielle Interessen sollen alle sonstigen Finanzinstrumente erfasst werden, die mit einer Beteiligung vergleichbar sind. Dazu gehören z.B. Schuldverschreibungen, Schuldscheine, Optionen sowie sonstige Wertpapiere.¹⁰⁹⁷ Aber auch stille Beteiligungen, sowie dem Mandanten gewährte partiarische aber auch nicht gewinnabhängige Darlehen können erfasst sein.¹⁰⁹⁸ Die Wesentlichkeit der finanziellen Interessen wird an den wirtschaftlichen Verhältnissen des Prüfers – als dem Adressaten der Vorschrift – gemessen.¹⁰⁹⁹

(c) Vergleich mit den internationalen Vorgaben

(aa) Engere Voraussetzungen für unzulässige direkte Beteiligung im HGB

Bei einem Vergleich des § 319 Abs. 3 S. 1 Nr. 1 HGB mit den entsprechenden Vorgaben der EU-Empfehlung von 2002 und des IESBA-Kodex lässt sich festhalten, dass eine unzulässige direkte Beteiligung des Prüfers an seinem Prüfungsmandaten im deutschen Recht nur unter engeren Voraussetzungen möglich ist. Denn nach § 319 Abs. 3 S. 1 Nr. 1 HGB muss – mit Ausnahme der Anlagebeteiligung am Mandanten – stets eine Überschreitung der Wesentlichkeitsschwelle im Einzelfall gegeben sein. Grund dafür ist, dass die in § 319 Abs. 3 S. 1 Nr. 1 HGB vorgenommene Differenzierung zwischen Anlagebeteiligungen und sonstigen finanziellen Interessen weder in der EU-Empfehlung von 2002 noch im IESBA-Code of Ethics erfolgt.¹¹⁰⁰ Vielmehr sehen die EU-Kommission und IESBA die Unmittelbarkeit des jeweiligen finanziellen Interesses als das wichtigste Kriterium für das Ausmaß des Inhabilitätsrisikos an, weshalb es bei unmittelbaren finanziellen Interessen nicht mehr des kumulativen Erfordernisses der Wesentlichkeit bedarf.¹¹⁰¹ Anders als im HGB sind zudem im IESBA-Kodex in Konstellationen, in denen die finanziellen Interessen vom Prüfer treuhänderisch ausgeübt werden, Besonderheiten zu beachten.¹¹⁰²

¹⁰⁹⁷ Gesetzentwurf zum BilReG, BT-DS 15/3419, S. 39; Baumbach/*Hopt/Merkt*, HGB, § 319 Rn. 16.

¹⁰⁹⁸ *Schüppen* in Heidel/Schall, HGB, § 319 Rn. 13. Eine gesellschaftsrechtliche Beteiligung stellen stille Beteiligungen hingegen grundsätzlich nicht dar. Darlehen und andere finanzielle Bindungen sollen v.a. dann zu einer Inhabilität führen, wenn sie nicht wie unter Dritten vereinbart werden; BeckBilKomm/*Schmidt*, § 319 Rn. 35 f.

¹⁰⁹⁹ *Schüppen* in Heidel/Schall, HGB, § 319 Rn. 13. So im Ergebnis wohl auch *Petersen/Zwirner/Boecker* in HB BilanzR, S. 88 Rn. 24.

¹¹⁰⁰ Dort gelten Anlagebeteiligungen als „finanzielle Interessen“, für die keine besonderen Anforderungen gelten.

¹¹⁰¹ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 50 f., Rn. 290.104.; ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 27, Ziffer B., 1. und S. 42.

¹¹⁰² IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 53 f., Rn. 290.114.

(bb) Engere internationale Voraussetzungen für unzulässige indirekte Beteiligung

Unzulässige Beteiligungen des Prüfers am Mandanten, die indirekt über ein anderes Unternehmen erfolgen, können dagegen im HGB unter weniger engen Voraussetzungen verwirklicht werden. Gegenüber dem IESBA-Kodex ist der Kreis der Unternehmen, an denen eine derartige Beteiligung möglich ist, weiter gefasst. So genügt in § 319 Abs. 3 S. 1 Nr. 1 HGB einerseits schon der Besitz von 20 % der Anteile am Prüfungsmandanten durch das Unternehmen, an dem der Prüfer beteiligt ist, wohingegen im IESBA-Code of Ethics eine mehrheitliche Beteiligung am Mandanten erforderlich ist. Zudem ist im HGB eine Beteiligung des Abschlussprüfers an jedem Unternehmen, das demselben Konsolidierungskreis wie der Prüfungsmandant angehört, möglich, und nicht nur an solchen, an dem der Prüfungsmandant ein wesentliches finanzielles Interesse und maßgeblichen Einfluss hat.¹¹⁰³ In der EU-Empfehlung wird der Anwendungsbereich einer Inhabilität aufgrund indirekter Beteiligungen des Prüfers erheblich dadurch eingeschränkt, dass im Einzelfall die Führungsentscheidungen oder die Pflichtprüfung des Mandanten konkret beeinflussbar sein müssen.¹¹⁰⁴ Zu beachten ist allerdings, dass international die Unzulässigkeit indirekter finanzieller Interessen – anders als in § 319 Abs. 3 S. 1 Nr. 1 HGB – nicht von vornherein auf Anlagebeteiligungen beschränkt ist.¹¹⁰⁵

(2) Gleichzeitige Beschäftigung beim Prüfungsmandanten

Ein Wirtschaftsprüfer oder vereidigter Buchprüfer ist nach § 319 Abs. 3 S. 1 Nr. 2 HGB auch dann von der Abschlussprüfung ausgeschlossen, wenn er als gesetzlicher Vertreter, Aufsichtsratsmitglied oder Arbeitnehmer eng mit dem Prüfungsmandanten verflochten ist. Dies gilt auch, wenn der Prüfer eine der vorgenannten Positionen bei einem Unternehmen innehat, das mit dem Mandanten verbunden ist oder mehr als 20% der Anteile des Mandanten hält. Grund für die Inhabilität des Prüfers in all diesen Fällen ist seine Einflussnahmemöglichkeit auf den späteren Prüfungsgegenstand.¹¹⁰⁶

¹¹⁰³ Verbundene Unternehmen i.S.d. § 271 Abs. 2 HGB sind nicht nur Mutter- und Tochterunternehmen mit einer Beherrschungsmöglichkeit i.S.d. 290 Abs. 1 und 2 HGB, sondern auch Schwesterunternehmen, bei denen keine direkte Beziehung zueinander besteht. Dazu *Kuhn* in Heidel/Schall, HGB, § 271 Rn. 16, 18. Zu den Vorgaben der IESBA vgl. IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 51 ff., Rn. 290.106 und Rn. 290.112.

¹¹⁰⁴ ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 42.

¹¹⁰⁵ Ebenda; Gesetzentwurf zum BilReG, BT-DS 15/3419, S. 39. Bei der EU-Empfehlung liegt die Ursache darin, dass die Definition der „finanziellen Beteiligung“ der des „finanziellen Interesses“ im HGB entspricht. So werden neben Kapitalbeteiligungen auch Wertpapiere erfasst, die in § 319 Abs. 3 S. 1 Nr. 1 HGB nicht als Beteiligung, sondern als „finanzielle Interessen“ gelten.

¹¹⁰⁶ *Petersen/Zwirner/Boecker* in HB BilanzR, S. 89 Rn. 27.

(a) Einzelheiten der nationalen Vorgabe

Gesetzlicher Vertreter für das geprüfte bzw. verflochtene Unternehmen ist der Abschlussprüfer nicht nur als Mitglied des jeweiligen Leitungsorgans, sondern auch dann, wenn er als dessen Liquidator oder Insolvenzverwalter tätig wird. Bei Personengesellschaften genügt bereits die Stellung als persönlich haftender Gesellschafter.¹¹⁰⁷ Der Mitgliedschaft im Aufsichtsrat gleichgestellt wird die Zugehörigkeit zu funktional mit vergleichbaren Kompetenzen ausgestatteten Gremien, z.B. dem Beirat einer GmbH & Co. KG.¹¹⁰⁸ Die Eigenschaft als Arbeitnehmer schließlich erfordert ein festes Arbeitsverhältnis oder eine Mitarbeit in einem vergleichbaren Abhängigkeitsverhältnis. Erfasst werden dementsprechend Arbeiter und Angestellte. Dagegen genügen eine nur kurzfristige Tätigkeit, etwa als Praktikant, oder eine freiberufliche Tätigkeit nicht.¹¹⁰⁹ Im Falle einer beendeten Verflechtung greift § 319 Abs. 3 S. 1 Nr. 2 HGB zwar weder direkt noch analog, dafür kann es sich allerdings um einen Fall des § 319 Abs. 2 HGB handeln.¹¹¹⁰

(b) Vergleich mit den internationalen Vorgaben

(aa) Strenge Anforderungen im Fall der Doppelbeschäftigung

§ 319 Abs. 3 S. 1 Nr. 2 HGB regelt die Risikofallgruppe der Doppelbeschäftigung des Abschlussprüfers in weitgehender Übereinstimmung mit den entsprechenden Vorgaben der EU-Empfehlung von 2002. Denn auch diese untersagt in Ziffer B., 3.1. ausdrücklich die gleichzeitige Tätigkeit für das Leitungs- oder Kontrollorgan und jede sonstige Form der Doppelbeschäftigung durch den Abschlussprüfer beim Mandanten oder einem mit diesem verbundenen Unternehmen.¹¹¹¹ Speziell im Hinblick auf das Verbot, Führungspositionen beim Mandanten einzunehmen, erweitert die EU-Kommission den Anwendungsbereich außerdem auf Tätigkeiten bei einer Gesellschaft, die direkt oder indirekt mindestens 20 % der Stimmrechte am Mandanten hält oder in umgekehrter Weise vom Mandanten beeinflusst wird.¹¹¹² Der IESBA-Kodex ist im Vergleich zu den HGB-Vorgaben erheblich milder, da dort lediglich die Tätigkeit als Mitglied des Geschäftsführungs- oder Aufsichtsorgans eines Prüfungsmandanten,

¹¹⁰⁷ BeckBilKomm/Schmidt, § 319 Rn. 38 f.; *Petersen/Zwirner/Boecker* in HB BilanzR, S. 88 Rn. 26.

¹¹⁰⁸ *Schüppen* in Heidel/Schall, HGB, § 319 Rn. 15 unter Hinweis auf deren mögliche Prüfungspflicht aus § 264a HGB.

¹¹⁰⁹ MünchKommHGB-Ebke, § 319 Rn. 53; *Petersen/Zwirner/Boecker* in HB BilanzR, S. 89 Rn. 27.

¹¹¹⁰ *Baumbach/Hopt/Merkt*, HGB, § 319 Rn. 17. A.A.: *Schüppen*, ZIP 1317 (1322 f.), wonach § 319 Abs. 2 HGB keine beendeten Beziehungen umfasst. Diese Auslegung ist jedoch m.E. zu eng, da § 319 Abs. 2 HGB nur beispielhaft geschäftliche, finanzielle oder persönliche Beziehungen erfasst („insbesondere“) und hierdurch beendete Beziehungen nicht ausschließt.

¹¹¹¹ ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 28, Ziffer B., 3.1 und S. 44.

¹¹¹² Das Verbot gilt dabei auf Seiten der Prüfungsgesellschaft für sämtliche Personen, die Einfluss auf die Abschlussprüfung nehmen können. Ebenda, S. 29, Ziffer B., 4.

nicht aber die als dessen Arbeitnehmer generell untersagt wird.¹¹¹³ Zudem findet keine Übertragung des Verbots auf mit dem Mandanten verbundene Unternehmen statt. Während also das Unabhängigkeitsrisiko der Doppelbeschäftigung im HGB – gemessen an den internationalen Vorgaben – konsequent umgesetzt wurde, fehlt es an Regelungen zu verschiedenen Risikofallgruppen, die im direkten Zusammenhang mit dieser Regelung stehen.

(bb) Keine Regelung von Personalüberlassung

So findet sich in den §§ 319 Abs. 3, 319a Abs. 1 HGB keine ausdrückliche Regelung im Hinblick auf Leiharbeitsverhältnisse. In den internationalen Standardwerken hingegen wird die entgeltliche Personalüberlassung an den Prüfungsmandanten oder ein mit diesem verbundenes Unternehmen als Sonderfall der Doppelbeschäftigung eigenständig geregelt.¹¹¹⁴ Aus Sicht der EU-Kommission können Leiharbeitsverhältnisse unter Selbstprüfungsgesichtspunkten zu einem Prüfungsausschluss des überlassenen Personals führen, sofern die vorangegangene Tätigkeit beim Mandanten Gegenstände der späteren Pflichtprüfung umfasst. Dementsprechend werden derartige Überlassungsvorgänge in der EU-Empfehlung von 2002 untersagt.¹¹¹⁵ Das IESBA hingegen gewährt eine entgeltliche Personalüberlassung an den Mandanten für kurze Zeit, wobei dort weder bestimmte Nichtprüfungsleistungen noch Managementfunktionen übernommen werden dürfen.¹¹¹⁶

(cc) Keine Regelung des Wechsels eines Prüfers zum Mandanten

Auch die international gängige Fallgruppe des Wechsels eines Prüfungspartners oder sonstiger Mitglieder des Prüfungsteams zum Prüfungsmandanten hat weder in § 319 Abs. 3 HGB noch in § 319a HGB Einzug gefunden. Bei dieser Fallgruppe kommt es im Gegensatz zur Doppelbeschäftigung zu einer vorherigen Beendigung der Prüfungstätigkeit durch den Betroffenen.¹¹¹⁷ Speziell wurde es im HGB unterlassen, die sowohl in Ziffer 3.4. der EU-Empfehlung als auch noch einmal ausdrücklich in Artikel 42 Abs. 3 AP-RL verankerte Cooling-off-Periode von zwei Jahren für den Wechsel von verantwortlichen Prüfungspartnern in Führungspositionen eines Prüfungsmandanten umzusetzen.¹¹¹⁸ Der nationale Gesetzgeber hat sich stattdessen bewusst dafür entschieden, diese internationalen Vorgaben durch die berufs-

¹¹¹³ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 66, Rn. 290.146. Allerdings können die Maßstäbe für Mitglieder des Geschäftsführungs- oder Aufsichtsorgans auf die gleichzeitige Anstellung als sogenannter Gesellschaftssekretär beim Prüfungsmandanten ausgedehnt werden. Ebenda, S. 66 f., Rn. 290.147 f.

¹¹¹⁴ Ebenda, S. 65, Rn. 290.142; ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 28, Ziffer B., 3.1.

¹¹¹⁵ ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 44.

¹¹¹⁶ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 65, Rn. 290.142.

¹¹¹⁷ Ebenda, S. 62 ff., Rn. 290.134-141; ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 28, Ziffer B., 3.2.

¹¹¹⁸ Art. 42 Abs. 3 AP-RL enthielt dabei eine Beschränkung auf Prüfer bzw. verantwortliche Prüfungspartner von Unternehmen öffentlichen Interesses.

rechtliche Vorschrift des § 43 Abs. 3 WPO, die an späterer Stelle erörtert wird, umzusetzen.¹¹¹⁹

(dd) Keine Regelung des Wechsels vom Prüfungsmandanten zur Prüfungsgesellschaft

Schließlich ist auch der umgekehrte Wechsel von Führungskräften und sonstigen Mitarbeitern des Mandanten zur Prüfungsgesellschaft nicht als absoluter Inhabilitätsgrund im HGB geregelt worden. Die EU-Kommission regt für den Fall, dass die betroffene Person zuvor Einfluss auf die Rechnungslegung des Mandanten hatte, einen generellen Prüfungsausschluss von zwei Jahren im Hinblick auf den früheren Arbeitgeber sowie die mit diesem verbundenen Unternehmen an.¹¹²⁰ Das IESBA geht von einer Inhabilität des Betroffenen aus, sofern die vorangegangene Tätigkeit beim Mandanten in den Berichtszeitraum der Abschlussprüfung fällt. Eine Cooling-off-Phase sieht der Kodex dagegen nicht vor.¹¹²¹

(3) Honorarabhängigkeit

§ 319 Abs. 3 S. 1 Nr. 5 und § 319a Abs. 1 S. 1 Nr. 1 HGB betreffen Fälle, in denen der Abschlussprüfer einen so hohen Teil seiner Einkünfte von einem Mandanten bezieht, dass ihm eine finanzielle Abhängigkeit von diesem droht. Diese Abhängigkeit hat aus Sicht des Gesetzgebers eine Beeinträchtigung der prüferischen Entscheidungsfreiheit zur Folge, da dem Abschlussprüfer im Falle einer Beendigung des Auftragsverhältnisses erhebliche finanzielle Schwierigkeiten drohen.¹¹²² Zum Schutz der Unabhängigkeit des Prüfers sind deshalb im HGB Höchstgrenzen für die Honorare eingeführt, die der Prüfer bei dem jeweils geprüften Unternehmen erzielen darf.¹¹²³

(a) Gesamteinnahmen aus beruflicher Tätigkeit als Maßstab

Die Beurteilungsgrundsätze in § 319 Abs. 3 S. 1 Nr. 5 und § 319a Abs. 1 S. 1 Nr. 1 HGB entsprechen einander. Maßstab für die Einschätzung der Unabhängigkeit ist jeweils das Verhältnis der vom Prüfungsmandanten bezogenen Honorare zu den Gesamteinnahmen des Prüfers aus seiner gesamten beruflichen Tätigkeit i.S.d. § 2 WPO ist.¹¹²⁴ Erfasst werden also nicht nur die Umsatzerlöse für erbrachte Prüfungsleistungen, sondern auch die für wirtschaftliche,

¹¹¹⁹ Gesetzentwurf zum BilMoG, BT-DS 16/10067, S. 242. Darin wird ausdrücklich klargestellt, dass auch eine Umsetzung im HGB im Einklang mit Art. 12 des Grundgesetzes gestanden hätte.

¹¹²⁰ ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S 29, Ziffer A., 5.

¹¹²¹ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 65 f., Rn. 290.143-290.145.

¹¹²² Baumbach/Hopt/Merkt, HGB, § 319 Rn. 24.

¹¹²³ Petersen/Zwirner/Boecker in HB BilanzR, S. 104 Rn. 7. Diese Schwellenwerte gelten auch für die berufrechtliche Regelung des § 23 Abs. 1 Nr. 2 BS WP/vBP, vgl. Begründung zur BS WP/vBP, S. 60.

¹¹²⁴ Schüppen in Heidel/Schall, HGB, § 319a Rn. 6.

steuerliche oder rechtliche Beratungstätigkeiten.¹¹²⁵ Innerhalb einer Sozietät ist zu beachten, dass die Honorare aller Personen, mit denen der Abschlussprüfer seinen Beruf gemeinsam ausübt, addiert werden müssen. Da jeweils nur die Nettohonorare für die berufliche Tätigkeit selbst relevant sind, ist ein eventueller Auslagenersatz, etwa für Übernachtungen oder Fahrtkosten, nicht zu berücksichtigen.¹¹²⁶ Als Referenzzeitraum wurden vom deutschen Gesetzgeber insgesamt sechs Jahre festgelegt.¹¹²⁷ Eine einmalige Überschreitung der Höchstgrenze reicht also nicht als absoluter Inhabilitätsgrund aus, sondern dies muss in fünf aufeinanderfolgenden Jahren durchgängig geschehen sein. Zudem muss im Rahmen einer vorzunehmenden Prognoseentscheidung für das laufende Geschäftsjahr erneut zu erwarten sein, dass der maßgebliche Schwellenwert überschritten wird.¹¹²⁸

(b) Strengere Höchstgrenzen für kapitalmarktorientierte Unternehmen

Unterschiedlich sind dagegen die genauen Schwellenwerte für die Abschlussprüfer börsennotierter Unternehmen und die für alle sonstigen Abschlussprüfer geltenden Richtwerte. § 319 Abs. 3 S. 1 Nr. 5 HGB sieht grundsätzlich den Ausschluss eines Prüfers vor, sofern dieser in den vergangenen fünf Jahren jeweils mehr als 30 % seiner Gesamteinnahmen vom Prüfungsmandanten und von Unternehmen, an denen dieser mehr als 20 % der Anteile besitzt, bezogen hat. Voraussetzung ist, dass die Überschreitung auch für das laufende Geschäftsjahr erneut zu erwarten ist. Bei Abschlussprüfern von kapitalmarktorientierten Unternehmen des öffentlichen Interesses ist die erlaubte Höchstgrenze im Vergleich dazu gemäß § 319a Abs. 1 S. 1 Nr. 1 HGB halbiert auf maximal 15 % des gesamten Honoraraufkommens.¹¹²⁹ Schließlich sieht § 319a Abs. 1 S. 1 Nr. 1 HGB für die Prüfer kapitalmarktorientierter Unternehmen auch keine Möglichkeit zur Erteilung befristeter Ausnahmegenehmigungen vor. Nach § 319 Abs. 3 S. 1 Nr. 5, 2. HS HGB kann die WPK einen solchen Dispens auf Antrag zur Vermeidung von Härtefällen erteilen, wie sie etwa bei Berufsanfängern mit nur wenigen Mandaten vorkommen können.¹¹³⁰

¹¹²⁵ MünchKommHGB-Ebke § 319 Rn. 69 unter Verweis auf Staub/Habersack/Schürnbrand, HGB, Bd. 7/1, § 319 Rn. 67; BeckBilKomm/Schmidt, § 319 Rn. 70; Petersen/Zwirner/Boecker in HB BilanzR, S. 94 Rn. 46.

¹¹²⁶ BeckBilKomm/Schmidt, § 319 Rn. 70; m.w.N. Petersen/Zwirner, WPg 2009, 769 (771).

¹¹²⁷ Schüppen in Heidel/Schall, HGB, § 319a Rn. 7.

¹¹²⁸ Baumbach/Hopt/Merkt, HGB, § 319a Rn. 2; BeckBilKomm/Schmidt § 319 Rn. 71; MünchKomm HGB-Ebke § 319 Rn. 70; Staub/Habersack/Schürnbrand, HGB, Bd. 7/1, § 319 Rn. 66.

¹¹²⁹ Maertins/Holzmayr, AR 02/2012, S. 20; Petersen/Zwirner, WPg 09, 769 (771).

¹¹³⁰ Baumbach/Hopt/Merkt, HGB, § 319 Rn. 24.

(c) Vergleich mit den internationalen Vorgaben

(aa) Keine Honorarobergrenze in den Vorgaben der EU

Die Honorarobergrenzen des HGB gehen durch ihre strikte inhaltliche Ausgestaltung und ihre drastischen Rechtsfolgen als absolute Inhabilitätsgründe insgesamt über die internationalen Vorgaben der EU und des IESBA hinaus. Bei der Gegenüberstellung von § 319 Abs. 3 S. 1 Nr. 5 bzw. § 319a Abs. 1 S. 1 Nr. 1 HGB mit Ziffer 8.2 der EU-Empfehlung von 2002, fallen zunächst strukturelle Unterschiede auf. Denn während die Honorarabhängigkeit im HGB als absoluter Ausschlussgrund eingestuft wird, handelt die EU-Kommission diese als eine von verschiedenen Honorarvorgaben für den Abschlussprüfer ab. Die Tatsache, dass der Umsatzabhängigkeit im deutschen Recht ein höherer Stellenwert als in den EU-Vorgaben eingeräumt wird, zeigt sich auch an der berufsrechtlichen Regelung in § 23 Abs. 1 Nr. 2 BS WP/vBP. Dort wird die finanzielle Abhängigkeit vom Mandanten ebenfalls als besondere Gefährdungskonstellation für die Unabhängigkeit gegenüber den sonstigen Honorarvorgaben in § 55 WPO bzw. § 2 Abs. 2 BS WP/vBP hervorgehoben. Inhaltlich fallen die Vorgaben des HGB und der EU-Kommission schon deshalb deutlich auseinander, weil letztere mit Rücksicht auf die jeweiligen Prüfungsumstände bewusst von einer festen Honorarobergrenze absieht.¹¹³¹ Stattdessen stellt die Kommission lediglich eine Vermutung der finanziellen Abhängigkeit von einem Mandanten auf, sofern das von diesem bezogene Honorar des Prüfers in fünf aufeinanderfolgenden Jahren einen unverhältnismäßig hohen Anteil ausmacht.¹¹³²

(bb) Honorarobergrenze mit weniger einschneidenden Rechtsfolgen durch das IESBA

Mehr Ähnlichkeiten zu § 319a Abs. 1 S. 1 Nr. 1 HGB weist auf den ersten Blick Randnummer 290.222 des IESBA-Code of Ethics auf. Diese sieht für Prüfer von Einheiten öffentlichen Interesses eine Honorargrenze von 15 % vor, wobei dem vom Mandanten bezogenen Honorar auch das von nahestehenden Einheiten des Mandanten bezogene Honorar hinzugerechnet wird.¹¹³³ Erhebliche Unterschiede bestehen hier jedoch neben dem Referenzzeitraum vor allem in der Rechtsfolge selbst. Denn der betroffene Prüfer bzw. die betroffene Prüfungsgesellschaft muss nach dem IESBA-Kodex zwar ab der zweiten, unmittelbar aufeinanderfolgenden Überschreitung der Honorargrenze eine Mitteilung an das Überwachungsorgan des Mandanten machen. Der Kodex nennt aber eine auftragsbegleitende Qualitätssicherung als konkrete Schutzmaßnahme, um eine Inhabilität zu vermeiden.¹¹³⁴ Ein automatischer Ausschluss von

¹¹³¹ ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 52.

¹¹³² Ebenda, S. 32, Ziffer B., 8.2.

¹¹³³ Zum Begriff der „nahestehenden Einheit“ IESBA-Code of Ethics, 2009, Glossar, S. 150 f.

¹¹³⁴ Zu Einzelheiten der Qualitätssicherung vgl. ebenda, S. 91 f., Rn. 290.222.

den weiteren Abschlussprüfungen des Mandanten findet hingegen – selbst im Falle weiterer Verstöße – nicht statt. Dies gilt erst Recht für die Prüfung nicht kapitalmarktorientierter Prüfungsmandanten, für die im IESBA-Kodex keine konkrete Höchstgrenze aufgestellt wird.¹¹³⁵

(d) Kritik an den Höchstgrenzen

Kritik an den Honorarhöchstgrenzen des HGB wird insbesondere dahingehend geäußert, dass trotz der Differenzierung bei den Schwellenwerten faktisch nur kleine und mittelständische Prüfungsgesellschaften sowie allein praktizierende Wirtschaftsprüfer beeinträchtigt würden.¹¹³⁶ Das Ziel einer Erhöhung der Marktchancen für mittelständische Prüfungsgesellschaften mittels einer allgemeinen 30 %-Grenze und einer verschärften 15 %-Grenze für die – in aller Regel großen – Wirtschaftsprüfungsgesellschaften von kapitalmarktorientierten Prüfungsmandanten würde dagegen verfehlt. Denn für kleinere Prüfungsgesellschaften stelle selbst die Einhaltung der 30 %-Grenze eine erheblichere Beeinträchtigung dar, als die 15 %-Grenze für die größeren Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, da diese regelmäßig über eine Vielzahl an Mandanten verfügen würden.¹¹³⁷ Für die nationalen Obergrenzen lässt sich jedoch die größere Rechtssicherheit für alle Beteiligten gegenüber dem internationalen Maßstab eines „unverhältnismäßig hohen“ Honoraranteils aufführen. Zudem gilt die Höhe der Grenzen von 30 % bzw. 15 % im internationalen Vergleich als durchaus moderat.¹¹³⁸

(4) Langjährige Zusammenarbeit mit Prüfungsmandanten von öffentlichem Interesse

(a) Interne Rotation bei Abschlussprüfung in sieben oder mehr Fällen

§ 319a Abs. 1 S. 1 Nr. 4 HGB in der Fassung des BilMoG stellt sicher, dass der für die Durchführung der Abschlussprüfung verantwortliche Prüfungspartner bei Unternehmen von öffentlichem Interesse spätestens nach der siebten Abschlussprüfung vom Prüfungsmandat abgezogen wird und dieses erst nach Ablauf einer Cooling-off-Periode von mindestens zwei Jahren wieder aufnehmen darf.¹¹³⁹ Der Prüfer muss dabei nicht zwingend in sieben aufeinanderfolgenden Jahren für den Mandanten tätig gewesen sein. Zu beachten ist allerdings, dass der Ablauf der Cooling-off-Periode von zwei Jahren einen Neulauf der Rotation in Gang setzt.¹¹⁴⁰ Ziel der internen Rotationspflicht ist es, zu vermeiden, dass infolge einer langjähri-

¹¹³⁵ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 90 f., Rn. 290.220 f.

¹¹³⁶ *Schüppen* in Heidel/Schall, HGB, § 319a Rn. 7.

¹¹³⁷ *Petersen/Zwirner*, WPg 2009, 769 (771).

¹¹³⁸ Laut Gesetzentwurf zum BilReG, BT-DS 15/3419, S. 41 liegen die Höchstgrenzen international zwischen 5 % und 15 %. Eine Höchstgrenze von 5 % schlägt z.B. die *MPI-Arbeitsgruppe zur Unabhängigkeit der Abschlussprüfer*, ZIP 2011, 459, allerdings bezogen auf die eu-rechtlichen Vorgaben, vor.

¹¹³⁹ Gesetzentwurf zum BilMoG, BT-DS 16/10067, S. 88.

¹¹⁴⁰ *Schüppen* in Heidel/Schall, HGB, § 319a Rn. 12.

gen, vertrauensvollen Geschäftsbeziehung des Prüfungspartners zum Mandanten die notwendige kritische Objektivität durch Betriebsblindheit oder Interessengleichläufe beeinträchtigt wird.¹¹⁴¹ Daher werden auch Prüfungstätigkeiten vor erfolgter Kapitalmarktorientierung des Mandanten oder gegebenenfalls für dessen Rechtsvorgängerunternehmen in die Rotation nach § 319a Abs. 1 S. 1 Nr. 4 HGB einbezogen.¹¹⁴² Einer Auswechslung der gesamten Wirtschaftsprüfungsgesellschaft bedarf es nach § 319a Abs. 1 S. 1 Nr. 4 HGB nicht.¹¹⁴³ Denn mit Ausnahme des ausgeschlossenen verantwortlichen Prüfungspartners dürfen alle sonstigen Sozietätsangehörigen weiterhin bei der Abschlussprüfung des jeweiligen Mandanten eingesetzt werden.¹¹⁴⁴

(b) Verantwortlicher Jahresabschlussprüfer

Nach § 319a Abs. 1 Nr. 4 HGB i.d.F. des BilReG war ein Wirtschaftsprüfer von der weiteren Prüfung eines Unternehmens im öffentlichen Interesse ausgeschlossen, wenn er bereits in sieben oder mehr Fällen einen Bestätigungsvermerk nach § 322 HGB über die Prüfung des Jahresabschlusses gezeichnet hatte.¹¹⁴⁵ Mit der Neufassung des BilMoG, die gemäß Art. 66 Abs. 1 EGHGB erstmals für nach dem 31.12.2008 beginnende Geschäftsjahre Anwendung fand, wurde der persönliche Anwendungsbereich des § 319a Abs. 1 Nr. 4 HGB ausgedehnt auf den verantwortlichen Abschlussprüfer. Von der Legaldefinition des § 319a Abs. 1 S. 5 HGB, die der Umsetzung von Artikel 2 Nr. 16 a) AP-RL dient, werden seither auch Prüfungspartner erfasst, die innerhalb ihrer Prüfungsgesellschaft als vorrangig verantwortlich für die Durchführung der Abschlussprüfung bestimmt worden sind.¹¹⁴⁶ Da die sogenannte „Durchführungs- und Zeichnungsverantwortlichkeit“ übereinstimmen können, aber nicht müssen, kann es vorkommen, dass bei einer Abschlussprüfung mehrere natürliche Personen verantwortlich i.S.d. § 319a Abs. 1 S. 5 HGB sind.¹¹⁴⁷

(c) Verantwortlicher Konzernabschlussprüfer

Da es sich bei der Jahresabschlussprüfung und der Konzernabschlussprüfung um verschiedene Mandate handelt, wirkt sich die Verantwortlichkeit eines Prüfungspartners für den Jahresabschluss des Mandanten grundsätzlich nicht auf die Rotation als Konzernabschlussprüfer

¹¹⁴¹ *Jakob*, BB 2005, 2455 (2456) m.w.N.; *Bormann*, BB 2002, 190 (193). Dazu auch *MünchKommHGB-Ebke*, 319a Rn. 25 unter Verweis auf ebenso *Staub/Habersack/Schürnbrand*, HGB, Bd. 7/1, § 319a Rn. 20.

¹¹⁴² *Adler/Düring/Schmaltz*, Bd. 7, § 319 Rn. 218; *Strieder*, BB 2003, 2227 (2228).

¹¹⁴³ *Maertins/Holzmayr*, AR 02/2012, S. 20.

¹¹⁴⁴ Gesetzentwurf zum BilReG, BT-DS 15/3419, S. 42 f.

¹¹⁴⁵ BGBl. 2004, Teil I Nr. 65 vom 9.12.2004, S. 3171; *Hülsmann*, DStR 2005, 166 (171) m.w.N.

¹¹⁴⁶ *Gier/Müller/Müller* in HB BilMoG, S. 660.

¹¹⁴⁷ *Petersen/Zwirner*, WPg 2009, 769 (774); *Baumbach/Hopt/Merkt*, HGB, § 319a Rn. 7, 10. Der Herstellung einer Kongruenz soll aber § 27a BS WP/vBP dienen, welcher den für die Auftragsdurchführung verantwortlichen Prüfer verpflichtet, den Bestätigungsvermerk zu unterzeichnen; *WPK Magazin* 2/2009, S. 4 (7).

aus.¹¹⁴⁸ Eine Ausnahme bildet jedoch § 319a Abs. 2 S. 2 HGB, der den Begriff des verantwortlichen Konzernabschlussprüfers auf solche Wirtschaftsprüfer ausweitet, die bei der Durchführung der Abschlussprüfung eines bedeutenden Tochterunternehmens vorrangig verantwortlich sind.¹¹⁴⁹ Bedeutende Tochterunternehmen sind solche, deren Einbeziehung sich auf die wirtschaftliche Lage des gesamten Konzerns erheblich auswirkt. Die Bedeutung des Tochterunternehmens muss einzelfallabhängig und zu jedem Bilanzstichtag neu entschieden werden. Sie liegt aber regelmäßig vor, wenn auf das Tochterunternehmen mehr als 20 % des Konzernvermögens oder mehr als 20 % des Konzernumsatzes entfallen.¹¹⁵⁰ Ein Prüfer unterliegt aber nur dann der Rotationspflicht in Bezug auf den Konzernabschluss, wenn er das Tochterunternehmen während einer „bedeutenden Phase“ von sieben aufeinanderfolgenden Jahren geprüft hat. Durch ein zwischenzeitliches Absinken des Tochterunternehmens hingegen wird ein Neulauf der Frist in Gang gesetzt.¹¹⁵¹ Eine Regelungslücke besteht hinsichtlich der Frage, ob eine Tätigkeit als verantwortlicher Konzernabschlussprüfer bei der Muttergesellschaft auch auf die Rotation als Jahresabschlussprüfer eines Tochterunternehmens anzurechnen ist. Überwiegend wird dies im Rahmen einer teleologischen Auslegung bejaht.¹¹⁵²

(d) Verantwortlicher Jahres- und Konzernabschlussprüfer

Fest steht, dass sich bei einem Abschlussprüfer, der für einen Konzern sowohl die Konzern- als auch die Jahresabschlussprüfung verantwortlich durchführt, im Falle einer Kapitalmarkt-orientierung von Mutter- und Tochterunternehmen nach sieben Jahren eine Rotation sowohl aus § 319a Abs. 1 S. 1 Nr. 4 HGB als auch aus § 319 Abs. 2 HGB ergeben kann.¹¹⁵³ Nach dem Wortlaut des § 319a Abs. 1 S. 1 Nr. 4 HGB kommt es zur Inhabilität eines Prüfers jedoch bereits dann, wenn dieser bei dem Prüfungsmandanten „bereits in sieben oder mehr Fällen verantwortlich war.“ Bei strenger Anwendung des Begriffs „Fälle“ könnte es also bereits nach Ablauf von vier Jahren zu einer Rotationspflicht des verantwortlichen Prüfungspartners kommen, sofern die Durchführung der Jahres- und der Konzernabschlussprüfung in § 319a Abs. 1 S. 1 Nr. 4 HGB doppelt gezählt würde. Nach ganz herrschender Ansicht ist die verantwortliche Durchführung oder Zeichnung beider Abschlussprüfungen eines Geschäftsjahres

¹¹⁴⁸ *Petersen/Zwirner*, WPg 2009, 769 (774) machen die separate Beurteilung an der eigenständigen Regelung für die Konzernabschlussprüfung in § 319a Abs. 2 HGB fest.

¹¹⁴⁹ Damit wird Art. 2 Nr. 16 Ziffer b) AP-RL umgesetzt. Dazu *Gier/Müller/Müller* in HB BilMoG, S. 660 f.

¹¹⁵⁰ Gesetzentwurf zum BilMoG, BT-DS 16/10067, S. 89. Laut *Erchinger/Melcher* DB Beil 5/09, 91 (94) soll sich ein Rotationserfordernis ausnahmsweise auch bei der Prüfung mehrerer, für sich unbedeutender Tochterunternehmen, die zusammen bedeutend für den Konzern sind, ergeben können, sofern eine Personenidentität der Geschäftsführungs- und Aufsichtsorgane besteht. Dies dürfte, trotz des effektiven Umgehungsschutzes, aufgrund des Wortlauts von § 319a Abs. 2 S. 2 HGB problematisch sein.

¹¹⁵¹ Gesetzentwurf zum BilMoG, BT-DS 16/10067, S. 89.

¹¹⁵² *Schüppen* in Heidel/Schall, HGB, § 319a Rn. 16; *Gier/Müller/Müller* in HB BilMoG, S. 661 f.

¹¹⁵³ *Baumbach/Hopt/Merkt*, HGB, § 319a Rn. 11; *Erchinger/Melcher* DB Beil 5/09, 91 (94).

für den Mandanten jedoch stets nur als „ein Fall“ im Rahmen der Rotation zu berücksichtigen.¹¹⁵⁴ Für diese Auffassung spricht v.a. der Wortlaut des Artikels 42 Abs. 2 AP-RL, der den Mitgliedsstaaten eine zeitbezogene und gerade nicht auf die Anzahl der Testate bezogene Rotation nach „spätestens sieben Jahren“ vorschreibt.¹¹⁵⁵ Eine Mehrfachzählung im Falle der Unterzeichnung der Bestätigungsvermerke zu beiden Abschlüssen wird auch unabhängig davon abgelehnt, ob ein zusammengefasster oder zwei getrennte Vermerke erteilt werden.¹¹⁵⁶

(e) Erstreckung der Rotation auf freiwillige Abschlussprüfungen

§ 319a Abs. 1 Nr. 4 HGB erfasst aufgrund seines Schutzzwecks auch freiwillige Abschlussprüfungen im Rahmen der Rotation, sofern die Erteilung eines Testates beabsichtigt wird, das dem gesetzlichen Bestätigungsvermerk entspricht.¹¹⁵⁷ Voraussetzung dafür ist eine nach Gegenstand, Art und Umfang den §§ 316 ff. HGB entsprechende Prüfung, was ohne gegenteilige Vertragsabreden als vereinbart gilt.¹¹⁵⁸ Kommt es dagegen zu einem reduzierten Prüfungsumfang, etwa bei einer neu gegründeten Gesellschaft, die im zu prüfenden Zeitraum noch gar keine Geschäftstätigkeit entfaltet hat, so kann das erteilte Testat kein gleichwertiges Vertrauen in eine ordnungsgemäße Rechnungslegung des Prüfungsmandanten erzeugen. Mangels ausreichender Prüfungsintensität soll deshalb auch keine Gefahr bestehen, dass sich ein die Unabhängigkeit des Wirtschaftsprüfers beeinträchtigendes Vertrauensverhältnis zwischen dem Abschlussprüfer und dem Leitungsorgan seines Mandanten entwickelt.¹¹⁵⁹

(f) Umfang des Prüfungsverbots für den einzelnen Wirtschaftsprüfer

Auf den Ausschluss des Prüfers folgt für diesen die Abkühlungsphase, die im Rahmen des BilMoG von drei auf zwei Jahre verkürzt wurde.¹¹⁶⁰ Über deren genaues Ausmaß bestehen in der Literatur verschiedene Ansichten. Nach herrschender Meinung darf der verantwortliche Prüfungspartner während der Cooling-off-Periode nicht mehr im Prüfungsteam für den jewei-

¹¹⁵⁴ MünchKommHGB-Ebke, § 319a Rn. 26 ff.; Habersack, NZG 2007, 207 ff. jeweils mit ausführlicher Begründung und Herleitung, auch zur alten Rechtslage des § 319 Abs. 3 Nr. 6 HGB a.F.; Strieder, BB 2003, 2227 (2229); Schüppen in Heidel/Schall, HGB, § 319a Rn. 17.

¹¹⁵⁵ Für Habersack, NZG 2007, 207 (208, 211), hat die ausdrückliche Einfügung des Wortes „Abschlussprüfung“ in § 319a Abs. 1 S. 1 Nr. 4 HGB durch das BilReG letzte Zweifel beseitigt. In § 319 Abs. 3 Nr. 6 HGB a.F. war noch von der Unterzeichnung des Bestätigungsvermerks über die Prüfung „der Jahres- oder Konzernabschlüsse“ die Rede. Eine entsprechende Klarstellung im Gesetzentwurf zum BilReG fehlt allerdings.

¹¹⁵⁶ Zur genauen Rotationsberechnung beim zusammengefassten und getrennten Bestätigungsvermerk: Münch-KommHGB-Ebke, § 319a Rn. 38-40. Zur praktischen Auswirkung, dass möglichst immer ein Wirtschaftsprüfer innerhalb einer Prüfungsgesellschaft Konzern- und Jahresabschluss unterzeichnen sollte, um möglichst wenige Prüfer der Rotation auszusetzen: Petersen/Zwirner/Boecker in HB BilanzR, S. 108 Rn. 19.

¹¹⁵⁷ Jakob, BB 2005, 2455 (2456). Berufsrechtlich ergibt sich dies aus § 22a Abs. 1 S. 2, Abs. 4 BS WP/vBP.

¹¹⁵⁸ Petersen/Zwirner/Boecker in HB BilanzR, S. 108 Rn. 20.

¹¹⁵⁹ Jakob, BB 2005, 2455 (2458).

¹¹⁶⁰ WPK Magazin 2/2008, S. 4 (7); Petersen/Zwirner, WPg 2009, 769 (774).

ligen Mandanten tätig sein.¹¹⁶¹ Überwiegend wird es auch für unzulässig gehalten, dass der betroffene Prüfungspartner dem eingesetzten Prüfungsteam als externer Berater zu bestimmten Fragen Auskünfte erteilt und somit seine erworbenen Kenntnisse und Erfahrungen über den Mandanten in gewissem Umfang weitergibt.¹¹⁶² Jedenfalls die Mindermeinung, wonach der betroffene Prüfer dem Prüfungsteam erhalten bleiben darf, solange er nicht das Prüfungsergebnis maßgeblich beeinflusst oder den Bestätigungsvermerk unterzeichnet, ist mit dem Wortlaut des § 319a Abs. 1 S. 4 HGB nicht zu vereinbaren. Denn danach darf ein ausgeschlossener Prüfungspartner von einer Prüfungsgesellschaft ausdrücklich nicht bei der Abschlussprüfung des betroffenen Mandanten „beschäftigt“, also unmittelbar eingesetzt werden.¹¹⁶³ Aus der berufsrechtlichen Regelung des § 24d Abs. 2 S. 5 BS WP/vBP, auf die sogleich noch näher eingegangen wird, ergibt sich zudem, dass der Prüfer während der Cooling-off-Periode von der auftragsbezogenen Qualitätssicherung beim Prüfungsmandanten ausgeschlossen ist. Einigkeit herrscht schließlich darüber, dass Beratungsleistungen und Gutachtertätigkeiten, die der Prüfer außerhalb der Abschlussprüfung für den Mandanten erbringt, zulässig bleiben.¹¹⁶⁴

(g) Vergleich mit den internationalen Vorgaben

Die Einführung einer internen Rotation für verantwortliche Prüfungspartner bei Prüfungsmandanten öffentlichen Interesses nach spätestens sieben Prüfungsjahren entspricht ebenso wie die darauffolgende zweijährige Sperrfrist den Zielvorgaben, welche Artikel 42 Abs. 2 AP-RL für die EU-Mitgliedsstaaten aufstellt. Auch die Vorgaben des IESBA-Kodex decken sich an dieser Stelle mit den Vorschriften der EU und dem HGB.¹¹⁶⁵ Im Hinblick auf das Ausmaß der Abkühlungsperiode jedoch würde die Umsetzung der Vorgaben des IESBA-Code of Ethics eine deutliche Verschärfung gegenüber den derzeit überwiegend vertretenen Literaturmeinungen bedeuten. Denn nach Randnummer 290.151 des IESBA-Kodex ist der betroffene Prüfungspartner nicht nur von der Abschlussprüfung und der Qualitätssicherung ausgeschlossen, sondern darf auch nicht durch die fachliche Beratung des Auftragsteams oder des Mandanten Einfluss auf die Abschlussprüfung nehmen.¹¹⁶⁶ Als Nachteil im HGB gegen-

¹¹⁶¹ Baumbach/Hopt/Merkt, HGB, § 319a Rn. 7; Staub/Habersack/Schürnbrand, HGB, Bd. 7/1, § 319a Rn. 27; Strieder, BB 2003, 2227 (2228).

¹¹⁶² Nach MünchKommHGB-Ebke, § 319a Rn. 32, Strieder, BB 2003, 2227 (2229), soll auch eine Tätigkeit als externer Berater untersagt sein; a.A. BeckBilKomm/Schmidt, § 319a Rn. 33.

¹¹⁶³ Petersen/Zwirner, WPg 2009, 769 (774); Petersen/Zwirner/Boecker in HB BilanzR, S. 109 Rn. 21; Strieder, BB 2003, 2227 (2229). Vieles spricht nach dem Wortlaut dafür, dass jegliche Arten von Beteiligungen, also auch externe Beratungen, untersagt sein sollen.

¹¹⁶⁴ Petersen/Zwirner, WPg 2009, 769 (776).

¹¹⁶⁵ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 68, Rn. 290.151. Zur Verlängerung des Rotationszeitraums um ein weiteres Jahr in Sonderfällen vgl. Rn. 290.152.

¹¹⁶⁶ Ebenda, S. 68, Rn. 290.151; ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 33, Ziffer B., 10.

über den internationalen Unabhängigkeitsstandards erweist sich speziell bei der Rotation die Verwendung einer Generalklausel. Denn hierdurch werden den Abschlussprüfern nicht kapitalmarktorientierter Mandanten weder konkrete Maßstäbe zur Beurteilung ihrer Unabhängigkeit noch mögliche Schutzmaßnahmen zur Risikoreduzierung an die Hand gegeben. Infolgedessen bleibt das deutsche Recht an dieser Stelle hinter den internationalen Standards zurück.¹¹⁶⁷

(h) Rotation des auftragsbegleitenden Qualitätssicherers, § 24d BS WP/vBP

Ein Gegenbeispiel dafür, dass das deutsche Recht an anderer Stelle auch über die internationalen Rotationserfordernisse hinausgeht, stellt die berufsrechtliche Vorschrift des § 24d Abs. 2 S. 5 BS WP/vBP dar. Darin wird eine interne Rotation – parallel zu den Vorgaben für den verantwortlichen Prüfungspartner aus § 319a Abs. 1 S. 1 Nr. 4 HGB – auch für den auftragsbegleitenden Qualitätssicherer vorgesehen.¹¹⁶⁸ Die auftragsbegleitende Qualitätssicherung ist bei Unternehmen von öffentlichem Interesse während der gesamten Durchführung der Abschlussprüfung, also durchgängig von der Auftragsplanung bis hin zur Berichterstattung, „berufsrechtlich verbindlich vorgeschrieben.“¹¹⁶⁹ Sie ist Bestandteil des internen Qualitätssicherungssystems i.S.d. § 55b WPO und dient der Beurteilung, ob die die Prüfungshandlungen unter Beachtung der gesetzlichen und fachlichen Regeln durchgeführt und wesentliche Sachverhalte angemessen behandelt worden sind.¹¹⁷⁰ Da die Qualitätssicherung nur von fachlich und persönlich geeigneten Personen durchgeführt werden darf, wird diese Aufgabe in der Regel von einem internen oder externen Wirtschaftsprüfer wahrgenommen.¹¹⁷¹ Dieser darf allerdings – um seiner Aufgabe gerecht zu werden – nicht an der Prüfungsdurchführung beteiligt sein und muss auch ansonsten in seiner Objektivität unbeeinträchtigt sein.¹¹⁷² Während es im EU-Recht, genau wie im HGB, an einer entsprechenden Regelung § 24d Abs. 2 S. 5 BS WP/vBP fehlt, verfolgt der IESBA-Kodex einen ähnlichen Ansatz. Grund dafür ist, dass

¹¹⁶⁷ ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 33, Ziffer B., 10, S. 54; IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 67 f. Rn. 290.150.

¹¹⁶⁸ Voraussetzung ist nach Satz 5 auch hier die siebenmalige Durchführung für einen Mandanten. Nach Satz 6 folgt eine zweijährige „Cooling off“- Periode. Satz 7 erstreckt die Rotation bei Konzernabschlussprüfungen auf die auftragsbegleitenden Qualitätssicherer eines bedeutenden Tochterunternehmens.

¹¹⁶⁹ Begründung zu § 24d Abs. 2 BS WP/vBP, S. 76; *Wöllecke*, S. 2. Vgl. § 24d Abs. 3 BS WP/vBP für die Möglichkeit einer auftragsbegleitenden Qualitätssicherung bei der Abschlussprüfung sonstiger Unternehmen.

¹¹⁷⁰ *Wöllecke*, S. 2. Die interne Qualitätssicherung umfasst dabei auch Gespräche mit dem verantwortlichen Prüfer sowie die Durchsicht von Arbeitspapieren und schließt die Berichtskritik nach § 24d Abs. 1 BS WP/vBP, die lediglich aus einer Durchsicht des Prüfungsberichts besteht, ein. *Marten/Quick/Ruhnke*, S. 550.

¹¹⁷¹ Begründung zu § 24d Abs. 2 BS WP/vBP, S. 76.

¹¹⁷² Ist die Objektivität des auftragsbegleitenden Qualitätssicherers beeinträchtigt werden, muss ein anderer Qualitätssicherer benannt werden. Soweit eine ausreichend qualifizierte und unabhängige Person in der eigenen Praxis fehlt, muss eine externe Beauftragung erfolgen. Begründung zu § 24d Abs. 2 BS WP/vBP, S. 76 f.; so auch *Niemann* in *Pelka/Niemann*, Bd. E, Rn. 214 zur VO 1/2006.

dort auch Partner, denen die Verantwortung für die interne Qualitätskontrolle obliegt, als verantwortliche Prüfungspartner eingestuft und folglich in die Rotation einbezogen werden.¹¹⁷³

(i) Bislang keine externe Rotation im HGB

Festzuhalten bleibt schließlich, dass bislang im deutschen Recht von der Einführung einer Pflicht zur sogenannten externen Rotation, d.h. einem Wechsel der gesamten Prüfungsgesellschaft, abgesehen worden ist. Der nationale Gesetzgeber hat sich dabei bewusst gegen die Möglichkeit eines solchen Rotationsmodells entschieden, die ihm in der EU-Abschlussprüferrichtlinie eingeräumt worden ist.¹¹⁷⁴ Zur Begründung wird insoweit vorgebracht, dass die Nachteile der international bislang unüblichen externen Rotation deren Vorteile überwiegen würden.¹¹⁷⁵ Insbesondere seien aufgrund der notwendigen Einarbeitungszeit für die neue Prüfungsgesellschaft in den ersten Jahren nach dem Wechsel Qualitätsverluste bei der Abschlussprüfung zu befürchten.¹¹⁷⁶ Zudem wird eine interne Rotation der verantwortlichen Prüfungspartner für ausreichend erachtet, um die Vertrautheit und mögliche Betriebsblindheit, die von den beteiligten Prüfern – also natürlichen Personen – nicht aber von der gesamten Prüfungsgesellschaft ausgehen, zu vermeiden.¹¹⁷⁷ Eine Realisierung des neuesten Vorstoßes der EU-Kommission vom 30. November 2011 zur Einführung einer externen Rotation, die in Kapitel J. der vorliegenden Arbeit ausführlich dargestellt werden soll, wird dementsprechend im deutschen Recht bislang eher kritisch gesehen.¹¹⁷⁸

cc. Erbringung von Nichtprüfungsleistungen für den Prüfungsmandanten

Ein bewusster Verzicht des deutschen Gesetzgebers erfolgt bislang auch im Hinblick auf eine obligatorische Trennung von Abschlussprüfungs- und Beratungstätigkeiten durch ein und dieselbe Prüfungspraxis.¹¹⁷⁹ Während sich diese Auffassung mit dem geltenden EU-Recht deckt, kommt es gegenüber den neuesten Reformplänen der EU-Kommission, die u.a. für große Prüfungsgesellschaften ein generelles Verbot sogenannter prüfungsfremder Beratungs-

¹¹⁷³ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 153, Glossar zu „Verantwortlicher Prüfungspartner“.

¹¹⁷⁴ ABl. EU Nr. L 157 vom 9.6.2006, S. 90, Erwägungsgrund 26.

¹¹⁷⁵ Gesetzentwurf zum BilReG, BT-DS 15/3419, S. 42. Eine Zusammenfassung der internationalen Erfahrungen zur externen Pflichtrotation liefern *Ewelt-Knauer/Gold/Pott*, WPg 2013, 125.

¹¹⁷⁶ *Hülsmann*, DStR 2005, 166 (171). Laut *Ewelt-Knauer/Gold/Pott*, WPg 2013, 125 (133) unter Verweis m.w.N. zeigen verschiedene Studien, dass v.a. während der ersten drei Jahre vermehrt Prüfungsfehler auftreten.

¹¹⁷⁷ So z.B. *Plath*, WPg 2012, 173 (174 f.). Kritisch dagegen *Doralt* in FS Brogyányi, S. 424, *Niehus*, DB 2003, 1636 (1638 ff.) unter Verweis auf *Volhard/Weber* in FS Ulmer 2003, 877, da hierdurch ein bestehendes Vertrauensverhältnis, v.a. aber die wirtschaftliche Abhängigkeit vom Mandanten nicht beseitigt werden könnten.

¹¹⁷⁸ Art. 33 des VO-Entwurfs vom 30.11.2011 sieht eine Laufzeitbegrenzung und damit eine zwingende Rotation der gesamten Prüfungsgesellschaft nach sechs bzw. nach neun Jahren, gefolgt von einer vierjährigen Karenzzeit, in der eine Wiederwahl der Prüfer ausgeschlossen ist, vor.

¹¹⁷⁹ *Quick*, DBW 2002, 622 nennt als wesentliches Argument gegen ein generelles Beratungsverbot, dass der Einfluss auf die Unabhängigkeit abhängig ist von der jeweiligen Art der Beratungsleistung.

leistungen vorsehen, an dieser Stelle erneut zu Abweichungen.¹¹⁸⁰ Nach deutschem Recht ist die rechtliche, wirtschaftliche oder steuerliche Beratung eines später geprüften Unternehmens durch einen Wirtschaftsprüfer im Grundsatz zulässig, soweit nicht einer der Verbotstatbestände der §§ 319 Abs. 3 oder 319a HGB greift.¹¹⁸¹ In der Rechtsprechung und Literatur wird diese Rechtslage weitgehend befürwortet oder zumindest toleriert.¹¹⁸² Von besonderer Wichtigkeit für die Prüfungspraxis ist deshalb die exakte Abgrenzung, welche Beratungstätigkeiten des Wirtschaftsprüfers für seinen Mandanten neben der Abschlussprüfung zulässig sind und welche die Unabhängigkeit in einem nicht mehr hinnehmbaren Maße bedrohen.¹¹⁸³

(1) BGH-Urteil vom 21. April 1997 zur Vereinbarkeit von Prüfung und Beratung

Der BGH hat sich zu dieser Thematik im sogenannten Allweiler-Urteil vom 21. April 1997 geäußert. Darin wurde – damals noch in Bezug auf § 319 Abs. 2 Nr. 5 HGB a.F. – festgelegt, dass eine Beratung des Mandanten „in wirtschaftlichen und steuerlichen Angelegenheiten (...) mit einer Abschlussprüfung durch denselben Wirtschaftsprüfer grundsätzlich vereinbar“ ist.¹¹⁸⁴ Eine unzulässige Mitwirkung des Prüfers, welche die Unabhängigkeit beeinträchtigt, sei dagegen regelmäßig erst dann erreicht, wenn die Beratung über die Darstellung von Handlungsalternativen hinausgehe. Dies sei insbesondere der Fall, wenn der Prüfer dem beratenen Mandanten nicht mehr die Entscheidung über seine Empfehlungen überlasse, sondern die unternehmerische Entscheidung – ganz oder teilweise – selbst treffe.¹¹⁸⁵ Entscheidendes Kriterium für die Vermeidung einer Selbstprüfung ist folglich, dass die „funktionale Entscheidungskompetenz“ darüber, ob dem eingeholten Rat gefolgt wird oder nicht, beim Mandanten selbst verbleibt.¹¹⁸⁶ Die Kriterien des Allweiler-Urteils wurden nachfolgend auf alle jahresabschlussbezogenen Nichtprüfungsleistungen des Abschlussprüfers gegenüber seinem Prü-

¹¹⁸⁰ Art. 10 des VO-Entwurfs vom 30.11.2011 Für nähere Ausführungen zu diesem Vorschlag sei ebenfalls auf die Ausführungen in Kapitel J. verwiesen. Auch in Deutschland wurde ein generelles Verbot von gleichzeitiger Beratung und Prüfung bereits seit längerem diskutiert und z.T. erwogen. Dies begrüßend etwa *Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft*, BB 2002, 2663 (2664).

¹¹⁸¹ *Ring*, WPg 2005, 197 (201); *Baumbach/Hopt/Merkt*, HGB, § 319 Rn. 5; *Knorr* in FS Röhrich, 935 (936). Eine Auflistung unschädlicher Tätigkeiten – im Gegensatz zur Negativabgrenzung des Gesetzgebers nehmen *Petersen/Zwirner/Boecker* in HB BilanzR, S. 92 Rn. 41 f. vor.

¹¹⁸² *Knorr* in FS Röhrich, 935 f.; in Bezug auf die Rechtsprechung nennt dieser das sog. Allweiler-Urteil vom 21.4.1997, BGHZ 135, 260 ff. und die sog. Hypo-Vereinsbank-Entscheidung vom 25.11.2002, BGHZ 153, 32 ff. Auch in der Literatur finden sich zahlreiche Beiträge zur Vereinbarkeit von Prüfung und Beratung. Nur beispielhaft genannt seien *Quick*, DBW 2002, 622; *Marx*, DB 2003, 431; *Gelhausen/Kuss*, NZG 2004, 424; *Winkeljohann/Scholz/Eibelshäuser*, DB 2012, 529.

¹¹⁸³ *Hülsmann*, DStR 2005, 166, *Knorr* in FS Röhrich, 935 jeweils unter Verweis auf zahlreiche Literatur zu diesem Gebiet.

¹¹⁸⁴ BGH, Urteil vom 21.4.1997, Az. II ZR 317/95 = NJW 1997, 2178.

¹¹⁸⁵ BGH, NJW 1997, 2178 (2179); m.w.N. *Bormann*, BB 2002, 190 (191). Kritisch dazu *Volhard/Weber* in FS Ulmer, 872 und *Kiethe*, NZG 2003, 937 (939), aufgrund der einfachen Umgehung, etwa indem der Mandant die Vorschläge des Prüfers „absegnet“ bzw. „sich formal zu eigen macht“.

¹¹⁸⁶ BGH, NJW 1997, 2178(2179); m.w.N. *Baumbach/Hopt/Merkt*, HGB, § 319 Rn. 20.

fungsmantanten übertragen und sind deshalb nach wie vor maßgeblich für die Reichweite nahezu aller nachfolgenden Verbotstatbestände.¹¹⁸⁷

(2) Verbotene Nichtprüfungsleistungen bei sämtlichen Abschlussprüfungen

§ 319 Abs. 3 S. 1 Nr. 3 a)-d) HGB erfasst zunächst bestimmte Fälle, in denen der Abschlussprüfer selbst bei einem Prüfungsmandanten an der Erstellung der nachfolgend zu prüfenden Unterlagen mitwirkt.¹¹⁸⁸ Zu einem Ausschluss des Abschlussprüfers kann es zum Schutz vor einer Umgehung aber auch kommen, wenn die Mitwirkungshandlungen nicht von diesem persönlich, sondern durch ein Unternehmen erbracht werden, bei dem Prüfer gesetzlicher Vertreter, Arbeitnehmer oder Mitglied des Aufsichtsrats ist oder als wesentlich beteiligter Gesellschafter mit mindestens 20 % der Stimmrechte maßgeblichen Einfluss ausüben kann.¹¹⁸⁹ Um eine absolute Inhabilität des Prüfers zu erzeugen, müssen die jeweiligen Leistungen in dem zu prüfenden Geschäftsjahr oder spätestens bis zur Erteilung des Bestätigungsvermerks gegenüber dem geprüften Unternehmen erbracht werden.¹¹⁹⁰ Bei Tätigkeiten des Prüfers vor dieser Zeit besteht die Möglichkeit einer relativen Befangenheit gemäß § 319 Abs. 2 HGB, sofern davon im Einzelfall noch erhebliche Auswirkungen auf die nachfolgenden Geschäftsjahre ausgehen. Hat ein Prüfer eine der nachfolgenden, grundsätzlich untersagten Mitwirkungshandlungen erbracht, so kann er sich lediglich durch den Nachweis entlasten, dass diese nur von untergeordneter Bedeutung sind.¹¹⁹¹

(a) Beteiligung an der Erstellung der Buchungsunterlagen oder des Jahresabschlusses

Ein Verstoß des Abschlussprüfers gegen das Selbstprüfungsverbot liegt vor, wenn dieser bei der Buchführung oder der Aufstellung eines nachfolgend geprüften Jahresabschlusses mitwirkt. Gerade für das Ausmaß des § 319 Abs. 3 S. 1 Nr. 3 a) HGB ist die Abgrenzung der unzulässigen Mitwirkung von der zulässigen Beratung sowie dem bloßen Aufzeigen von Verbesserungsvorschlägen durch den Prüfer entscheidend. Maßgeblich ist somit, ob die letztendliche Entscheidung, also die Konkretisierung und Umsetzung der Vorgaben des Prü-

¹¹⁸⁷ Quick, DBW 2002, 622 (635).

¹¹⁸⁸ BeckBilKomm/Schmidt, § 319 Rn. 46; Baumbach/Hopt/Merkt, HGB, § 319 Rn. 18.

¹¹⁸⁹ Schüppen in Heidel/Schall, HGB, § 319 Rn. 18. Baumbach/Hopt/Merkt, HGB, § 319 Rn. 22 nennt dies „mittelbare Verflechtung“; Petersen/Zwirner/Boecker in HB BilanzR, S. 89 Rn. 28 bezeichnen dies als „maßgeblichen Einfluss“. Durch die Anknüpfung an die Stimmrechte ist § 319 Abs. 3 S. 1 Nr. 3, 2 HS. HGB enger als die § 319 Abs. 3 S. 1 Nr. 1 und 2 HGB, bei denen nur die Anteile maßgeblich sind.

¹¹⁹⁰ Gesetzentwurf zum BilReG, BT-DS 15/3419, S. 39. Damit soll eine verbesserte praktische Handhabung erreicht werden, vgl. Peemöller/Oehler, BB 2004, 1158 (1160).

¹¹⁹¹ Den Prüfer trifft insoweit die Darlegungs- und Beweispflicht, vgl. Schüppen in Heidel/Schall, HGB, § 319 Rn. 19. Gelingt der Nachweis, sind seine Mitwirkungshandlungen am Maßstab des § 319 Abs. 2 HGB, unter Berücksichtigung aller Einzelfallumstände, zu beurteilen. Siehe auch § 23a Abs. 3 S. 1, 4 BS W/vBP.

fers, beim Mandanten verbleibt oder nicht.¹¹⁹² Eine zulässige Ausnahme kann sich im Einzelfall bei völlig alternativlosen Entscheidungsvorschlägen des Prüfers ergeben, wenn also nur eine mögliche bzw. legale Lösung für den Mandanten existiert.¹¹⁹³

(aa) Fälle unzulässiger Mitwirkung

Ausgeschlossen ist ein Prüfer mit Blick auf die Buchführung, wenn er die konkrete Bilanzierung eigenmächtig vorgenommen hat, etwa durch die Kontierung laufender Geschäftsvorfälle oder den Abschluss von Konten.¹¹⁹⁴ In Bezug auf die Aufstellung des Jahresabschlusses ist zu beachten, dass insoweit – entgegen dem Wortlaut – nach herrschender Meinung auch der Lagebericht, als ansonsten selbstständiger Bestandteil der Rechnungslegung, erfasst ist.¹¹⁹⁵ Weitere Beispiele unzulässiger Mitwirkung i.S.d. § 319 Abs. 3 S. 1 Nr. 3 a) HGB können die verantwortliche Übernahme der Lohn- und Gehaltsabrechnungen, die Berechnung von Rückstellungen oder Abschreibungen, die Durchführung der Inventur oder die Fertigstellung eines bis dato unvollendeten Jahresabschlusses sein.¹¹⁹⁶

(bb) Fälle zulässiger Prüfungstätigkeit

Ein zulässiges Gegenbeispiel zu dem letztgenannten Fall ist die lediglich korrigierende Einwirkung des Prüfers auf den vorgelegten, grundsätzlich prüfungsfähigen Jahresabschluss im Rahmen der Prüfungstätigkeit.¹¹⁹⁷ Hierzu gehört z.B. ein Änderungsverlangen des Prüfers bei festgestellten Fehlern in der Rechnungslegung, um ein Testat erteilen zu können.¹¹⁹⁸ Aber auch der Vorschlag bestimmter Umbuchungen in Bezug auf den aufgestellten Jahresabschluss stellt keine Mitwirkung bei dessen Aufstellung dar.¹¹⁹⁹ Sogar konkrete Hinweise auf vereinzelte Fehler im Vorfeld der späteren Prüfung können zulässig sein, sofern nach dem Gesamtbild bereits ein Funktionszusammenhang zur Prüfungstätigkeit besteht.¹²⁰⁰ Im Rahmen der

¹¹⁹² *Petersen/Zwirner/Boecker* in HB BilanzR, S. 90 Rn. 32.

¹¹⁹³ Vgl. BGH, NJW 1997, 2178 (2179), der dies als „prüfungsvorbereitende Beratung“ bezeichnet. Diese Fallgruppe ist jedoch sehr umstritten.

¹¹⁹⁴ *Bormann*, BB 2002, 190 (191); *Baumbach/Hopt/Merkt*, HGB, § 319 Rn. 20 m.w.N.; *Petersen/Zwirner/Boecker* in HB BilanzR, S. 90 Rn. 33.

¹¹⁹⁵ *Baumbach/Hopt/Merkt*, HGB, § 319 Rn. 19.

¹¹⁹⁶ *Petersen/Zwirner/Boecker* in HB BilanzR, S. 90 Rn. 33.

¹¹⁹⁷ Vgl. dazu § 23a Abs. 3 S. 3 BS WP/vBP. *Quick*, DBW 2002, 622 (624 f.); *Böcking/Orth* in HWRP, Sp. 263 m.w.N. bezeichnen diese Korrekturen als „Einwirkungsgebot“, welches das „Selbstprüfungsverbot“ überlagert.

¹¹⁹⁸ *Baumbach/Hopt/Merkt*, HGB, § 319 Rn. 19.

¹¹⁹⁹ *Schüppen* in Heidel/Schall, HGB, § 319 Rn. 19.

¹²⁰⁰ Die sogenannte „Vorabbeurteilung von Sachverhalten“ im Rahmen der Prüfungstätigkeit ist auch nach § 23a Abs. 3 S. 3 BS WP/vBP als zulässig anzusehen. Dazu auch Begründung zur BS WP/vBP, S. 62, wonach selbst eine größere Anzahl von Korrekturhinweisen des Prüfers unschädlich sein kann.

Korrekturfunktion ist es dem Prüfer erlaubt, nicht bloß abstrakte Beanstandungen, sondern konkrete Korrekturhinweise zu erteilen.¹²⁰¹

(cc) Fälle zulässiger Beratungstätigkeit

Unschädliche Beratungsleistungen sind zunächst solche, die mit großem Zeitabstand und ohne Bezug zur Abschlussprüfung oder nach deren vollständiger Beendigung erfolgen.¹²⁰² Aber auch vor Aufnahme der Prüfungstätigkeit erfolgte Beratungsleistungen, die sich auf die Bilanzierung bestimmter einzelner Vorgänge beziehen und nur mittelbare Auswirkung auf den Abschluss haben, werden durch § 319 Abs. 3 S. 1 Nr. 3 a) HGB grundsätzlich nicht untersagt.¹²⁰³ In Anknüpfung an die Rechtsprechung aus dem Allweiler-Urteil hat der BGH im sogenannten Hypo-Vereinsbank-Urteil vom 25. November 2002 etwa die Erstellung eines Verschmelzungswertgutachtens nicht von vornherein als eine unzulässige Mitwirkung an dem Jahresabschluss der aus der Verschmelzung hervorgegangenen Gesellschaft angesehen.¹²⁰⁴ Eine nachfolgende Beauftragung mit der Abschlussprüfung dieser Gesellschaft ist somit nicht generell, sondern lediglich im Falle einer unzulässigen Beratung nach den genannten Grundsätzen des Allweiler-Urteils ausgeschlossen.¹²⁰⁵

(dd) Vergleich mit den internationalen Vorgaben

Auch nach der EU-Empfehlung von 2002 und dem IESBA-Code of Ethics führt die Beteiligung eines Abschlussprüfers an der Erstellung von Buchungsunterlagen oder dem Jahresabschluss eines Prüfungsmandanten regelmäßig zu dessen Inhabilität.¹²⁰⁶ Wie im deutschen Recht wird hier die primäre Erstellung der Rechnungslegung, als Managementaufgabe des Mandanten, strikt von der zulässigen Kontrolle sowie gegebenenfalls Änderung der Rechnungslegung im Rahmen der Prüfungstätigkeit unterschieden. Im Hinblick auf den Erstellungsprozess ähnelt die von der EU-Kommission aufgestellte Ausnahme für zulässige Beratungsleistungen zu Informationszwecken den Maßstäben des HGB bzw. des BGH aus dem Allweiler-Urteil. Jedoch fehlt es im deutschen Recht an der international geltenden Ausnahme, sofern es sich lediglich um routinemäßige, technische oder mechanische Unterstützungs-

¹²⁰¹ Begründung zu § 23a Abs. 3 BS WP/vBP, S. 62.

¹²⁰² *Quick*, DBW 2002, 622 (624) m.w.N.

¹²⁰³ Dazu BGH-Urteil vom 30.4.1992 – III ZR 151/91 = NJW 1992, 2021; *Bormann*, BB 2002, 190 (191). So auch § 23a Abs. 3 S. 2 BS WP/vBP.

¹²⁰⁴ BGH, Urteil vom 25.11.2002 – Az II ZR 49/01 = NZG 2003, 216 unter Verweis auf BGH, NJW 1997, 2178. Zustimmend insoweit *Gelhausen/Kuss*, NZG 2003, 424 f.; *Marx*, DB 2003, 431 (432).

¹²⁰⁵ BGH, NZG 2003, 216 (218). Mit weiteren Ausführungen dazu *Kieth*, NZG 2003, 937 (940).

¹²⁰⁶ ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 30, Ziffer B., 7.2.1. und S. 47; IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 72 ff., Rn. 290.167-290.174.

leistungen handelt.¹²⁰⁷ Schließlich werden im HGB keine verschärften Anforderungen an die Pflichtprüfungen von Unternehmen des öffentlichen Interesses gestellt, wie sie seitens der EU-Kommission und des IESBA angeregt werden.¹²⁰⁸

(b) Erbringung von Innenrevisionsleistungen für den Mandanten

Auch die Vorschrift des § 319 Abs. 3 S. 1 Nr. 3 b) HGB beruht auf dem Grundsatz des Selbstprüfungsverbots. Der Grund für das Verbot der eigenverantwortlichen Mitwirkung bei der Durchführung der internen Revision ist, dass diese Bestandteil des internen Kontrollsystems beim Mandanten ist, dessen Wirksamkeit gemäß § 317 Abs. 4 HGB im Rahmen der Abschlussprüfung vom Prüfer zu kontrollieren ist.¹²⁰⁹ Für die weiteren Bestandteile der internen Revision kann auf die bereits dargestellten Ausführungen in Randnummer 290.195 des IESBA-Code of Ethics verwiesen werden.¹²¹⁰

(aa) Unzulässigkeit nur bei Durchführung in verantwortlicher Position

Der Abschlussprüfer darf grundsätzlich in einzelnen Bereichen der internen Revision mitwirken, deren Kontrolle nicht Gegenstand der Abschlussprüfung ist.¹²¹¹ Zudem ist ihm die Überprüfung des internen Kontrollsystems auf Schwachstellen im Rahmen der üblichen Prüfungstätigkeit gestattet.¹²¹² Entscheidend für die Unzulässigkeit aller sonstigen Innenrevisionsleistungen ist, dass diese vom Prüfer „in verantwortlicher Position“ durchgeführt worden sein müssen.¹²¹³ Dem Prüfer muss also eine Entscheidungsfunktion zukommen.¹²¹⁴ Untersagt ist damit insbesondere die Leitung der internen Revision, etwa durch die Festlegung von Art und Umfang der Tätigkeiten.¹²¹⁵ Dagegen darf der Prüfer an der Erstellung von Bilanzierungs- oder Konzernrichtlinien durch die Darstellung allgemeiner Vorgaben mitwirken, sofern dem Mandanten deren Konkretisierung und Umsetzung überlassen bleiben. Auch ansonsten wird keine Besorgnis der Befangenheit ausgelöst, wenn der Abschlussprüfer den Mandanten im Rahmen seiner Prüfungstätigkeit oder im Zuge von deren Vorbereitung zu bestimmten Sach-

¹²⁰⁷ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 73, Rn. 290.171; ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 30, Ziffer B., 7.2.1.2.

¹²⁰⁸ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 74, Rn. 290.172-174; ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 30, Ziffer B., 7.2.1.3.

¹²⁰⁹ Gesetzentwurf zum BilReG, BT-DS 15/3419, S. 39; m.w.N. Baumbach/*Hopt/Merkt*, HGB, § 319 Rn. 18.

¹²¹⁰ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 82, Rn. 290. 195. Siehe dazu auch die Ausführungen in Kapitel H.

¹²¹¹ *Peemöller/Oehler*, BB 2004, 1158 (1160).

¹²¹² *Ring*, WPg 2005, 197 (199). So auch § 23a Abs. 4 S. 2 BS WP/vBP.

¹²¹³ § 23a Abs. 4 BS WP/vBP enthält eine insoweit übereinstimmende, berufsrechtliche Regelung.

¹²¹⁴ Begründung zu § 23a Abs. 4 BS WP/vBP, S. 62.

¹²¹⁵ *Petersen/Zwirner/Boecker* in HB BilanzR, S. 90 Rn. 34.

verhalten oder Vorfällen der internen Revision berät, der Mandant also die letztendliche Entscheidung trifft.¹²¹⁶

(bb) Vergleich mit den internationalen Vorgaben

Genau wie § 319 Abs. 3 S. 1 Nr. 3 b) HGB sehen Ziffer 7.2.4 der EU-Empfehlung bzw. Randnummer 290.196 des IESBA-Code of Ethics ein grundsätzliches Verbot von Innenrevisionsleistungen für einen Prüfungsmandanten nur vor, sofern die Verantwortung für die Tätigkeit nicht beim Management des Mandanten verbleibt, es also zu Übernahme von Managementaufgaben durch den Abschlussprüfer selbst kommt.¹²¹⁷ Hierzu wiederum kann es bei strategischen oder gestaltenden Entscheidungen des Prüfers im Hinblick auf die interne Revision oder bei der eigenverantwortlichen Durchführung nicht unbedeutender Innenrevisionsleistungen kommen.¹²¹⁸ Anders als das HGB können die Prüfungsbeteiligten den internationalen Standardwerken Beispiele für konkrete Vorkehrungen entnehmen, durch die sich die unzulässige Übernahme von Managementaufgaben vermeiden lässt und das Unabhängigkeitsrisiko sonstiger Innenrevisionsleistungen in einem akzeptablen Ausmaß gehalten wird. So können die zu prüfenden Ergebnisse der Innenrevision etwa einer internen Nachprüfung durch einen Prüfungspartner, der weder an der Revision noch an der Abschlussprüfung beteiligt ist, unterzogen werden.¹²¹⁹ Strengere Maßstäbe für Prüfer von Einheiten öffentlichen Interesses enthält nur der IESBA-Kodex, durch das Verbot bestimmter Innenrevisionsleistungen von erhöhter Bedeutung für die nachfolgende Abschlussprüfung, nicht aber die EU-Empfehlung.¹²²⁰

(c) Beteiligung an Managementaufgaben

Mit dem Verbot der Erbringung von Unternehmensleitungsfunktionen neben der Prüfungstätigkeit in § 319 Abs. 3 S. 1 Nr. 3 c) HGB wird dem Grundsatz, dass der Abschlussprüfer keine Managementfunktionen für das geprüfte Unternehmen übernehmen darf, Ausdruck verliehen.¹²²¹ Eine Definition oder Eingrenzung des Begriffs der „Unternehmensleitungsleistungen“

¹²¹⁶ Begründung zu § 23a Abs. 4 BS WP/vBP, S. 62 f. Die sogenannte „prüfungsbegleitende“ und die „prüfungsvorbereitende Beratung“ können sich z.B. auf die „Behandlung von Sachverhalten oder Geschäftsvorfällen im Rechenwerk“, den „Bereich der Bilanzpolitik“ oder „auf die Ausgestaltung des Rechnungslegungssystems“ beziehen.

¹²¹⁷ Vgl. IESBA-Code of Ethics, S. 82, Rn. 290.196. ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 31, Ziffer B., 7.2.4.

¹²¹⁸ Zahlreiche Beispiele für Managementaufgaben enthält der IESBA-Code of Ethics, S. 82 f., Rn. 290.197.

¹²¹⁹ IESBA-Code of Ethics, S. 83, Rn. 290.199; ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 31, Ziffer B., 7.2.4 und S. 50.

¹²²⁰ IESBA-Code of Ethics, S. 84, Rn. 290.200.

¹²²¹ Ring, WPg 2005, 197 (199).

erfolgt im HGB nicht, weshalb häufig auf die Konkretisierung der SEC verwiesen wird.¹²²² Danach stellen die Tätigkeiten als Director, Officer oder Arbeitnehmer des Prüfungsmandanten, bei denen es zur Übernahme von Entscheidungs- oder Überwachungsfunktionen kommt, unzulässige Managementleistungen des Prüfers dar.¹²²³ In der Gesetzesbegründung zur Berufssatzung der Wirtschaftsprüfer wird jedoch klargestellt, dass eine Organfunktion gerade keine Voraussetzung für die Übernahme von Unternehmensleitungsfunktionen darstellt.¹²²⁴ Sinnvoller erscheint es deshalb, auf die Definition des IESBA zurückzugreifen, welche die Unternehmensleitung als „bedeutende Entscheidungen über die Beschaffung, den Einsatz und die Kontrolle menschlicher, finanzieller, physischer und immaterieller Ressourcen“ zur Führung und Lenkung eines Unternehmens bezeichnet.¹²²⁵

(aa) Verbot von Managementfunktionen, Zulässigkeit von Beratung des Managements

Nach dem ebenfalls zur Konkretisierung des § 319 Abs. 3 S. 1 Nr. 3 c) HGB herangezogenen § 23a Abs. 5 S. 1 BS WP/vBP soll durch die Übernahme einer Unternehmensleitungsfunktion die Besorgnis der Befangenheit unabhängig davon entstehen, ob sich die Tätigkeit auf den Bereich der Rechnungslegung erstreckt oder nicht. Grund dafür ist, dass die Unternehmensleitung eine Interessenwahrnehmung für den Mandanten bedeutet, durch die es neben einer Selbstprüfung zu einer zu engen beruflichen Verflechtung des Prüfers mit dem Mandanten kommen kann.¹²²⁶ In Übereinstimmung mit den Grundsätzen des Allweiler-Urteils bleibt es jedoch zulässig das Management eines Prüfungsmandanten durch Handlungsvorschläge zu beraten, sofern sich der Prüfer nicht an den Entscheidungsprozessen des Prüfungsmandanten beteiligt.

(bb) Vergleich mit den internationalen Vorgaben

Mit diesem Grundsatz entspricht § 319 Abs. 3 S. 1 Nr. 3 c) HGB den Vorgaben der EU-Kommission sowie des IESBA.¹²²⁷ Lediglich strukturell bleibt als Unterschied festzuhalten,

¹²²² BeckBilKomm/Schmidt, § 319 Rn. 60; MünchKommHGB-Ebke, § 319 Rn. 65 begründen diesen Verweis damit, dass Sec. 201 SOA, der u.a. „management functions“ erfasst, ausdrücklich als Vorbild für § 319 Abs. 3 S. 1 Nr. 3 c) HGB gedient hat. Vgl. dazu Gesetzentwurf zum BilReG, BT-DS 15/3419, S. 39.

¹²²³ SEC, „Final Rule: Strengthening the Commission’s Requirements Regarding Auditor Independence“, Release No. 33-8183/A vom 28.1.2003, Sec. II, B., 6. „Management Functions“. In BeckBilKomm/Schmidt, § 319 Rn. 60 wird auf das deutsche Recht übertragen die Übernahme von Vorstands-, Aufsichtsrats- und sonstigen bedeutenden Managementfunktionen, etwa in Bezug auf das IKS, für unzulässig erachtet.

¹²²⁴ Begründung zur BS WP/vBP, S. 63.

¹²²⁵ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 71, Rn. 290.162; zahlreiche Beispiele finden sich in Rn. 290.163.

¹²²⁶ Gesetzentwurf zum BilReG, BT-DS 15/3419, S. 39; Petersen/Zwirner/Boecker in HB BilanzR, S. 90 Rn. 34; BeckBilKomm/Schmidt § 319 Rn. 60; Baumbach/Hopt/Merkt, HGB, § 319 Rn. 18.

¹²²⁷ ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 46 f. IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 71 f., Rn. 290.164 ff. Denn auch hiernach ist die bloß beratende Unterstützung des Managements in Form von Handlungsempfehlungen zulässig, während die verantwortliche Übernahme von Managementaufgaben strikt zu vermeiden ist.

dass die strikte Vermeidung von Managementfunktionen im EU-Recht als ein allgemeines Prinzip bzw. als eine generell zu beachtende Schutzmaßnahme zur Risikoreduzierung angesehen wird und daher den einzelnen Nichtprüfungsleistungen vorangestellt wird, während den „Managementaufgaben“ im IESBA-Kodex bzw. den „Unternehmensleitungsleistungen“ im HGB ein eigener Abschnitt gewidmet ist.¹²²⁸ Die Tatsache, dass die Ausübung von Managementtätigkeiten durch den Prüfer, insbesondere die Beteiligung an Entscheidungsprozessen des Prüfungsmandanten, auch bei allen sonstigen Nichtprüfungsleistungen ein entscheidendes Unzulässigkeitskriterium darstellt, verdeutlicht, dass es sich insoweit um eine eng mit den anderen Tätigkeitsverboten verbundene Fallgruppe handelt.¹²²⁹

(d) Erbringung von Finanzdienstleistungen für den Mandanten

Eine Fallgruppe der Nichtprüfungsleistungen, mit der das HGB über die Vorgaben der EU-Empfehlung von 2002 hinausgeht, sind die Finanzdienstleistungen in § 319 Abs. 3 S. 1 Nr. 3 c) HGB. Da im HGB keine weiteren Ausführungen über zulässige und unzulässige Finanzdienstleistungen erfolgen, kann und muss zur Präzisierung auf Ausführungen der SEC-Final Rule zur Unabhängigkeit und die nationalen berufsrechtlichen Vorgaben aus der BS WP/vBP zurückgegriffen werden.¹²³⁰

(aa) Generelle Unzulässigkeit aufgrund eigener Vermögensinteressen

Nach den Ausführungen der SEC werden als Finanzdienstleistungen des Abschlussprüfers für seinen Prüfungsmandanten u.a. Tätigkeiten als Broker, Dealer oder Anlageberater untersagt, ebenso treuhänderische Tätigkeiten, die Werbung für Anlagen des Prüfungsmandanten oder der Vertrieb von dessen Anteilen.¹²³¹ § 23a Abs. 5 S. 2 BS WP/vBP legt daran anknüpfend speziell für das deutsche Recht fest, dass zum einen Tätigkeiten, die die Anlage von Vermögenswerten des Prüfungsmandanten betreffen, unzulässig sind. Grund dafür ist, dass dem Prüfer bei derartigen Finanzdienstleistungen eine Haftung oder jedenfalls ein Reputationsschaden durch nachteilige Feststellungen im Rahmen der Abschlussprüfung droht.¹²³² Zum anderen nennt § 23a Abs. 5 S. 2 BS WP/vBP die „Übernahme oder Vermittlung von Anteilen oder

¹²²⁸ ABl. EU Nr. L 157 vom 9.6.2006, S. 88, Erwägungsgrund 11; ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 46 f., IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 71 f., Rn. 290.162-290.166.

¹²²⁹ Dazu auch MünchKommHGB-Ebke, § 319 Rn. 64. Dort wird von einem „komplexen Rechtsgüterzusammenhang“ und einem konstruktiven Verhältnis“ von § 319 Abs. 2 S. 1 Nr. 3 c) HGB zu den sonstigen Mitwirkungsverboten gesprochen.

¹²³⁰ Sec. 201 SOA, der u.a. „broker or dealer, investment adviser, or investment banking services“ untersagt, dient in Bezug auf die Untersagung von Finanzdienstleistungen in § 319 Abs. 3 S. 1 Nr. 3 c) HGB als Vorbild für das deutsche Recht, vgl. Gesetzentwurf zum BilReG, BT-DS 15/3419, S. 39.

¹²³¹ Dazu MünchKomm-Ebke, § 319 Rn. 66; BeckBilKomm/Schmidt, § 319 Rn. 60. Auch wenn diese Ausführungen in das deutsche Recht einfließen sollten sind sie doch z.T. nicht vollständig auf dieses übertragbar.

¹²³² Begründung zu § 23a Abs. 5 BS WP/vBP, S. 63 f.; BeckBilKomm/Schmidt § 319 Rn. 60.

sonstigen Finanzinstrumenten des zu prüfenden Unternehmens“, weil bei diesen ein unmittelbares finanzielles Interesse des Prüfers an der wirtschaftlichen Lage seines Mandanten besteht.¹²³³ Beispiele für untersagte Finanzdienste sind folglich z.B. die Entscheidung über den Erwerb oder den Verkauf von Finanzanlagen durch den Prüfungsmandanten sowie deren Abwicklung durch den Prüfer, aber auch die Werbung für Finanzanlagen des Mandanten.¹²³⁴ Zulässig bleiben sollen nach deutschem Recht hingegen z.B. die bloße Beratung des Mandanten bei einem Erwerb von Beteiligungen sowie die Erarbeitung von Finanzsanierungskonzepten.¹²³⁵

(bb) Vergleich mit den internationalen Vorgaben

Während die EU-Kommission Finanzdienstleistungen nicht ausdrücklich als Unabhängigkeitsrisiko einstuft, bilden diese im IESBA-Kodex eine eigene Fallgruppe der Nichtprüfungsleistungen.¹²³⁶ Im Gegensatz zu dem Wortlaut des § 319 Abs. 3 S. 1 Nr. 3 c) HGB, der pauschal die Erbringung sämtlicher Finanzdienstleistungen durch den Abschlussprüfer für einen Prüfungsmandanten untersagt, unterscheidet das IESBA zwischen den einzelnen Finanzdienstleistungen. Lediglich solche Dienstleistungen, bei denen Werbung für den Mandanten erbracht wird oder dessen Anteile gehandelt bzw. gezeichnet werden, unterliegen aufgrund der dann gegebenen unmittelbaren finanziellen Interessen des Prüfers an einer positiven Entwicklung des Mandanten einem Verbot.¹²³⁷ Alle sonstigen Finanzdienstleistungen können dagegen grundsätzlich neben der Abschlussprüfung erbracht werden, jedenfalls sofern die Gefährdung durch ausreichende Schutzmaßnahmen eingegrenzt wird.¹²³⁸ Umgesetzt wird der differenzierende Ansatz des IESBA in den Ausführungen zu § 23a Abs. 5 BS WP/vBP. Da diese Vorschrift ebenso wie die Vorgaben des IESBA-Kodex bei der Auslegung des § 319 Abs. 3 S. 1 Nr. 3 c) HGB herangezogen wird, kommt es im Ergebnis zu einer Angleichung des HGB an die vorgenannten Standards.

¹²³³ Begründung zu § 23a Abs. 5 BS WP/vBP, S. 64.

¹²³⁴ *Petersen/Zwirner/Boecker* in HB BilanzR, S. 91 Rn. 37 mit weiteren Beispielen. Dazu auch BeckBil-Komm/Schmidt § 319 Rn. 60; Staub/Habersack/Schürnbrand, HGB, Bd. 7/1, § 319 Rn. 61; MünchKommHGB-Ebke, § 319 Rn. 66. Letzterer auch zur Unzulässigkeit von Treuhandtätigkeiten, die sich nach der Art und Ausgestaltung des Treuhandvertrags richtet.

¹²³⁵ *Petersen/Zwirner/Boecker* in HB BilanzR, S. 91 Rn. 38 mit weiteren Beispielen.

¹²³⁶ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 88 ff., Rn. 290.216-290.219. Als Beispiele werden dort die Beratung des Mandanten bei Unternehmens- oder Übernahmestrategien sowie bei Veräußerungs- und bei Finanzierungsgeschäften genannt, vgl. Rn. 290.216.

¹²³⁷ Ebenda, S. 90, Rn. 290.219.

¹²³⁸ Ebenda, S. 89 f., Rn. 290.217 und zu den Sonderfällen, in denen dies ausnahmsweise nicht möglich ist Rn. 290.218.

(e) Erbringung versicherungsmathematischer Leistungen oder Bewertungsleistungen

Voraussetzung für die Inhabilität des Prüfers gemäß § 319 Abs. 3 S. 1 Nr. 3 d) HGB ist, dass der Prüfer dem Mandanten durch eigenständige versicherungsmathematische Leistungen oder Bewertungsleistungen Ergebnisse liefert, die sich auf den zu prüfenden Jahresabschluss in erheblichem Maße auswirken.¹²³⁹ Eine genaue Umschreibung der versicherungsmathematischen Leistungen fehlt in den einschlägigen Gesetzesbegründungen. Als Beispiele für diese international nicht geregelte Fallgruppe werden jedoch die Berechnung von Pensions- und Deckungsrückstellungen genannt.¹²⁴⁰ Bei den Bewertungsleistungen kann auf die weitgehend übereinstimmenden Definitionen der EU-Empfehlung von 2002 sowie des IESBA-Kodex verwiesen werden, wonach die unter Anwendung bestimmter Methoden und Techniken erfolgende Wertbestimmung von Vermögensgegenständen, Verbindlichkeiten oder eines gesamten Unternehmens erfasst werden.¹²⁴¹ Bewertungsleistungen mit Auswirkung auf den zu prüfenden Abschluss sind laut der Gesetzesbegründung zu § 23a Abs. 6 BS WP/vBP in erster Linie solche von Beteiligungen des Mandanten, die im Abschluss selbst ausgewiesen werden.

(aa) Praktische Anwendungsfälle

Als in der Regel unbedenklich für die prüferische Unabhängigkeit wird die Bewertung einer zur Veräußerung bestimmten Beteiligung eingestuft. Erfolgt die Bewertung hingegen im Zuge des Erwerbs einer Beteiligung, drohen eine Selbstprüfung und wirtschaftliche Eigeninteressen des Prüfers bei der nachfolgenden Abschlussprüfung.¹²⁴² Eine unwiderlegliche Befangenheitsvermutung ergibt sich sogar, wenn der Prüfer eine exakte Schätzung vornimmt und diese dem tatsächlich vereinbarten Kaufpreis entspricht. Denn sollte der Prüfer im Rahmen der Abschlussprüfung zu einem niedrigeren Wert kommen, ohne dass sich die Umstände wesentlich verändert haben, müsste er Haftungsrisiken befürchten. Im Gegensatz dazu wird eine objektive Prüfung für möglich gehalten, sofern zuvor lediglich eine Bandbreite vom Prüfer ermittelt worden ist oder dieser nur eine grobe, unverbindliche Wertschätzung vorgenommen hat. Keine Besorgnis der Befangenheit besteht schließlich bei Bewertungsleistungen des Prüfers, die zum Zweck der Abschlussprüfung erforderlich sind. Dies gilt etwa für die Schätzung zuvor

¹²³⁹ Gesetzentwurf zum BilReG, BT-DS 15/3419, S. 39. Kritisch zur Wesentlichkeitsschwelle: Begründung zu § 23a Abs. 6 BS WP/vBP, S. 66. Danach sollten die Auswirkungen auf den Abschluss für alle vom Prüfer an den Mandanten erbrachten Bewertungsleistungen im jeweiligen Geschäftsjahr insgesamt beurteilt werden.

¹²⁴⁰ Begründung zur berufsrechtlichen Regelung des § 23a Abs. 6 BS WP/vBP, S. 64. Die Deckungsrückstellungen beziehen sich danach speziell auf Versicherungsunternehmen.

¹²⁴¹ ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 49 zu Ziffer 7.2.3; IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 74 ff., Rn. 290.175-290.180.

¹²⁴² Begründung zu § 23a Abs. 6 BS WP/vBP, S. 64 f.

noch nicht bewerteter Vermögensgegenstände, die im Abschluss ausgewiesen sind.¹²⁴³ Als praktische Beispiele für Bewertungsleistungen werden schließlich die Erstellung eines Verschmelzungsgutachtens bzw. die Ermittlung der Verschmelzungswertrelation für einen Prüfungsmandanten aufgezählt.¹²⁴⁴ Die Durchführung einer Verschmelzungsprüfung stellt dagegen keine bewertende, sondern eine prüferische Tätigkeit dar und führt grundsätzlich nicht zur Besorgnis der Befangenheit.¹²⁴⁵

(bb) Unzulässigkeitskriterium der Eigenständigkeit

Das Erfordernis der Eigenständigkeit ist nach dem Gesetzentwurf zum BilReG nur erfüllt, wenn die der jeweiligen Leistung zugrundeliegenden Einschätzungen vom Abschlussprüfer selbst festgelegt werden.¹²⁴⁶ Sofern dies der Fall ist, der Prüfer also die Berechnungsmethodik tatsächlich eigenhändig ausarbeitet und umsetzt, ändert die der Geschäftsleitung des Mandanten formal verbleibende Entscheidungskompetenz über die Verwendung der ermittelten Zahlen im Abschluss nichts an der Inhabilität des Prüfers.¹²⁴⁷ Nicht eigenständig sind gemäß § 23a Abs. 6 S. 2 BS WP/vBP „solche Leistungen, bei denen sich die Mitwirkung des WP/vBP auf technisch-mechanische Hilfeleistungen beschränkt und die wesentlichen Vorgaben für die zu treffenden Annahmen sowie für die Methodik von dem Mandanten stammen“. Denn bei diesen Leistungen erfolgt keine gestaltende Einflussnahme auf den Jahresabschluss durch den Prüfer.¹²⁴⁸

(cc) Vergleich mit den internationalen Vorgaben

Während es international an speziellen Ausführungen zu versicherungsmathematischen Leistungen vollständig fehlt, weichen die Vorgaben des § 319 Abs. 3 S. 1 Nr. 3 d) HGB zu den Bewertungsleistungen nur unwesentlich von denen der EU-Kommission sowie des IESBA ab. Aus Sicht der internationalen Normsetzungsgremien sind die beiden entscheidenden Kriterien zur Beurteilung der Inhabilität zum einen die Wesentlichkeit der Auswirkungen einer Bewertungsleistung auf den zu prüfenden Abschluss und zum anderen der dem Prüfer verbleibende

¹²⁴³ Begründung zur BS WP/vBP, S. 65. Auch die Überprüfung des Wertes von Sacheinlagen gilt als unschädliche Prüfungstätigkeit, es sei denn, der Prüfer hat bereits den der Bilanzierung zugrunde gelegten Verkehrswert der Einlage selbst ermittelt.

¹²⁴⁴ *Mattheus* in Baetge/Kirsch/Thiele, HGB, Bd. 2, § 319 Rn. 93; MünchKommHGB-*Ebke* § 319 Rn. 67 unter Verweis u.a. auf Staub/*Habersack/Schürnbrand*, HGB, Bd. 7/1, § 319 Rn. 58 und BGH, Urteil vom 25.11.2002 – II ZR 49/01, BGHZ 153, 32 = NZG 2003, 216. Auf dieses sog. Hypovereinsbank-Urteil wird später noch genauer eingegangen.

¹²⁴⁵ Begründung zu § 23a Abs. 6 BS WP/vBP, S. 66. Überprüft wird dabei die Angemessenheit der Umtauschverhältnisse.

¹²⁴⁶ Gesetzentwurf zum BilReG, BT-DS 15/3419, S. 39. So auch Begründung zu § 23a Abs. 6 BS WP/vBP, S. 64; m.w.N. *Ring*, WPg 2005, 197 (199); *Scheffler*, WPg 2005, 477 (483 f.).

¹²⁴⁷ Begründung zu § 23a Abs. 6 BS WP/vBP, S. 64.

¹²⁴⁸ MünchKommHGB-*Ebke*, § 319 Rn. 67; BeckBilKomm/*Schmidt*, § 319 Rn. 62.

Grad an Subjektivität bei der Bewertung.¹²⁴⁹ Eine irreversible, also nicht mehr durch Schutzmaßnahmen zu korrigierende Unzulässigkeit wird dabei regelmäßig nur im Falle des kumulativen Vorliegens dieser beiden Faktoren angenommen.¹²⁵⁰ Lediglich nach dem IESBA-Kodex soll bei der Prüfung von Einheiten öffentlichen Interesses ausnahmsweise bereits ein wesentlicher Effekt für den Abschluss für sich allein ausreichen.¹²⁵¹ Die wesentliche Auswirkung auf den Jahresabschluss entspricht inhaltlich weitestgehend der in § 319 Abs. 3 S. 1 Nr. 3 d) HGB geforderten Tätigkeit von nicht untergeordneter Bedeutung. Und auch das Kriterium der Subjektivität der Bewertung dürfte praktisch zu denselben Ergebnissen führen wie die in § 319 Abs. 3 S. 1 Nr. 3 d) HGB erforderliche Eigenständigkeit. Denn verringert sich der Grad an Subjektivität, etwa aufgrund zwingender gesetzlicher Bewertungsvorschriften, so dürfte es mangels eines Einschätzungsspielraums des Abschlussprüfers auch an einer eigenhändigen Bewertung fehlen. Schließlich gilt auch international ausdrücklich der Grundsatz, dass der Mandant die Entscheidung über die angewendeten Bewertungsmethoden ebenso wie die letztendliche Beurteilung in eigener Verantwortung treffen muss.¹²⁵²

(3) Verbotene Nichtprüfungsleistungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse

§ 319a Abs. 1 S. 1 Nr. 2 und 3 HGB sehen speziell für den Prüfer eines Unternehmens von öffentlichem Interesse weitergehende Beratungsverbote neben der Abschlussprüfung vor. Daraus folgt zugleich, dass Beratungs- und sonstige Nichtprüfungsleistungen neben der Abschlussprüfung im Grundsatz auch bei diesen Prüfungsmandanten zulässig sind.¹²⁵³ Als befangenheitsbegründend werden vom Gesetzgeber die Erbringung von Rechts- und Steuerberatungsleistungen sowie die Mitwirkung an Rechnungslegungsinformationssystemen in bestimmten Konstellationen eingestuft.¹²⁵⁴ Die Tätigkeiten müssen dazu jeweils ein bestimmtes Ausmaß überschreiten und kumulativ dazu eine nicht unwesentliche Auswirkung auf die wirtschaftliche Lage des Mandanten aufweisen.¹²⁵⁵ In Bezug auf nicht kapitalmarktorientierte Unternehmen stellt § 23a Abs. 7 S. 3 BS WP/vBP ausdrücklich klar, dass die vorgenannten

¹²⁴⁹ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 75, Rn. 290.177; ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 31, Ziffer B., 7.2.3 und S. 49.

¹²⁵⁰ ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 31, Ziffer B., 7.2.3 und S. 49; IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 76, Rn. 290.179.

¹²⁵¹ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 76, Rn. 290.180. Die EU-Empfehlung nimmt an dieser Stelle – wie das HGB – keine Differenzierung vor.

¹²⁵² ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 49.

¹²⁵³ *Hülsmann*, DStR 2005, 166 (171).

¹²⁵⁴ *Schüppen* in Heidel/Schall, HGB, § 319a Rn. 8.

¹²⁵⁵ *Baumbach/Hopt/Merkt*, HGB, § 319a Rn. 3. Kritisch *Schüppen* in Heidel/Schall, HGB, § 319a Rn. 10, da Rechts- oder Steuerberatungsleistungen mit unmittelbarer Auswirkung auf den Jahresabschluss praktisch schwer vorstellbar seien. Zudem werde nur das Selbstprüfungsrisiko und nicht die reduzierte Distanz zur Geschäftsführung, als das Kernproblem bei gleichzeitiger Beratung und Prüfung, als Unabhängigkeitsrisiko in der Vorschrift erkannt und geregelt.

Dienstleistungen keine unwiderlegliche Befangenheitsvermutung begründen. Stattdessen bedarf es bei diesen Prüfungsmandanten einer Abwägung im Einzelfall, ob sich aufgrund weiterer unabhängigkeitgefährdender Umstände eine relative Besorgnis der Befangenheit ergibt.

(a) Erbringung von Rechts- und Steuerberatungsleistungen für den Mandanten

§ 319a Abs. 1 S. 1 Nr. 2 HGB, mit seiner Beschränkung der finanziell lukrativen Beratungstätigkeit in steuerlichen und rechtlichen Angelegenheiten für die Abschlussprüfer kapitalmarkt-orientierter Unternehmen, stellt die von Seiten der Wirtschaftsprüferverbände wohl am schärfsten kritisierte Neuregelung des BilReG dar.¹²⁵⁶ Aufgrund der insgesamt engen Voraussetzungen für eine Inhabilität wird die überwiegende Zahl von Rechts- oder Steuerberatungsleistungen durch § 319a Abs. 1 S. 1 Nr. 2 HGB vom Gesetzgeber allerdings bewusst nicht verboten.¹²⁵⁷ Denn eine Befangenheit des Prüfers ergibt sich erst, wenn die Leistungen in dem zu prüfenden Geschäftsjahr erbracht werden, über das Aufzeigen von Gestaltungsalternativen hinausgehen und sich auf die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage in dem zu prüfenden Jahresabschluss unmittelbar und nicht nur unwesentlich auswirken. Grund dafür ist, dass der Prüfer nur in diesen Konstellationen die Gewähr für den Erfolg seiner Beratungsmaßnahmen gegenüber dem Mandanten übernimmt, weshalb seine Objektivität bei der Kontrolle der Auswirkungen auf den Jahresabschluss nicht mehr gewährleistet werden kann.¹²⁵⁸

(aa) Rechts- und Steuerberatungsleistungen i.S.d. § 319a Abs. 1 S. 1 Nr. 2 HGB

Als Beratungsleistungen i.S.d. § 319a Abs. 1 S. 1 Nr. 2 HGB gelten entsprechend der Rechtsprechung des BGH die Abgabe oder Erörterung von Vorschlägen im Hinblick auf künftige Entscheidungen durch den Abschlussprüfer gegenüber dem Mandanten.¹²⁵⁹ Die in § 319a Abs. 1 S. 1 Nr. 2 HGB genannten Rechts- und Steuerberatungsleistungen umfassen dabei sämtliche im Steuerberatungsgesetz (StBerG) und im Rechtsdienstleistungsgesetz (RDG) definierten Beratungstätigkeiten.¹²⁶⁰ Während unter Steuerberatung jede Hilfeleistung in steuerlichen Angelegenheiten i.S.d. § 1 StBerG verstanden wird, umfasst eine Rechtsdienstleistung

¹²⁵⁶ Ring, WPg 2005, 197 (200).

¹²⁵⁷ Gesetzentwurf zum BilReG, BT-DS 15/3419, S. 41; Scheffler, WPg 2005, 477 (484); Ring, WPg 2005, 197 (201); insoweit stimmt das HGB auch mit § 2 Abs. 2 WPO überein.

¹²⁵⁸ Begründung zu § 23a Abs. 7 BS WP/vBP, S. 66; Petersen/Zwirner, WPg 2009, 769 (771); Bormann, BB 2002, 190 (195). Kritisch aber Gelhausen in Freidank, S. 186, der befürchtet, dass gewisse Unternehmen sich in der Praxis nicht mit der Auslegung der Vorschrift beschäftigen, sondern Steuer- und Rechtsberatungsleistungen von vornherein nicht mehr an den Abschlussprüfer vergeben könnten.

¹²⁵⁹ BGH, NJW 1997, 2178; m.w.N. Hülsmann, DStR 2005, 166 (171).

¹²⁶⁰ Petersen/Zwirner, WPg 09, 769 (772) unter Hinweis, dass das RDG zum 1.7.2008 das Rechtsberatungsgesetz (RBerG) ersetzt hat.

nach § 2 Abs. 1 RDG „jede Tätigkeit in konkreten fremden Angelegenheiten, sobald sie eine rechtliche Prüfung des Einzelfalls erfordert“. Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften sind nach § 3 Nr. 1 bzw. 3 StBerG zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuer-sachen befugt. Rechtsdienstleistungen sind ihnen nach § 5 Abs. 1 RDG erlaubt, wenn sie als Nebenleistungen im Zusammenhang mit der Wirtschaftsprüfertätigkeit angeboten werden.¹²⁶¹ Eine umfassende Rechtsberatung durch den Wirtschaftsprüfer ist somit schon nach dem RDG ausgeschlossen.¹²⁶²

(bb) Ausmaß: Beratung über das Aufzeigen von Gestaltungsalternativen hinaus

Durch die Formulierung „über das Aufzeigen von Gestaltungsalternativen hinausgehend“ wird klargestellt, dass nur konkrete Vorschläge oder Empfehlungen in steuerlichen oder rechtlichen Angelegenheiten, durch die der Prüfer selbst gestaltend tätig wird, von § 319a Abs. 1 S. 1 Nr. 2 HGB erfasst werden. Beispiele dafür sind die Auslagerung bestimmter Risiken auf sogenannte Zweckgesellschaften oder die Entwicklung von Steuervermeidungsstrategien durch den Abschlussprüfer.¹²⁶³ Zulässig bleiben im Umkehrschluss einerseits Hinweise des Prüfers auf eine feststehende Rechtslage oder Steuerrechtslage, bei der ein bestimmtes Handeln des Mandanten naheliegend oder gar erforderlich ist.¹²⁶⁴ Denn aufgrund der Alternativlosigkeit des Handelns besteht hier keine Notwendigkeit, die Richtigkeit der vorherigen Beratung im Rahmen der Abschlussprüfung kontrollieren zu müssen. Andererseits führt aber selbst das Aufzeigen von Gestaltungsalternativen unter Abwägung der Vor- und Nachteile durch den Prüfer grundsätzlich nicht zu dessen Inhabilität.¹²⁶⁵ Ausnahmen ergeben sich nur, wenn die letztendliche Entscheidung über die Umsetzung der Empfehlung – etwa aufgrund der Komplexität der Thematik – nicht mehr beim Mandanten verbleibt.¹²⁶⁶ Damit knüpft § 319a Abs. 1 S. 1 Nr. 2 HGB an die Rechtsprechung des BGH aus dem Allweiler-Urteil, insbesondere an das Kriterium der funktionalen Entscheidungszuständigkeit, an.¹²⁶⁷

¹²⁶¹ Petersen/Zwirner, WPg 2009, 769 (772).

¹²⁶² Petersen/Zwirner/Boecker in HB BilanzR, S. 105 Rn. 9.

¹²⁶³ Gesetzentwurf zum BilReG, BT-DS 15/3419, S. 41 f.; m.w.N. Hülsmann, DStR 2005, 166 (171); Ring, WPg 2005, 197 (201); Baumbach/Hopt/Merkt, HGB, § 319a Rn. 3.

¹²⁶⁴ Als erlaubte Beratung im Hinblick auf eine naheliegende oder feststehende Rechts- oder Steuerlage gilt es nach dem Gesetzentwurf zum BilReG, BT-DS 15/3419, S. 42, z.B., wenn der Prüfer darauf hinweist, dass die Veräußerung bestimmter Vermögensgegenstände nur noch bis zu einem bestimmten Termin steuerbefreit oder steuerbegünstigt ist. Dies bestätigt auch § 23a Abs. 7 S. 2 BS WP/vBP.

¹²⁶⁵ Begründung zu § 23a Abs. 7 BS WP/vBP, S. 67.

¹²⁶⁶ BGH 21.4.1997 – BGH II ZR 317/95 = NJW 1997, 2178; Gesetzentwurf zum BilReG, BT-DS 15/3419, S. 42. Die Begründung zu § 23a Abs. 7 BS WP/vBP, S. 67 präzisiert insoweit, dass dazu die Argumente oder die der Gestaltung für den Mandanten nicht mehr ansatzweise nachvollziehbar sein müssen.

¹²⁶⁷ MünchKommHGB-Ebke, § 319 Rn. 17.

(cc) Beratung über die Prüfungstätigkeit hinaus vs. prüfungsnahe Beratungsleistungen

Da die Beratungsleistungen zudem „über die Prüfungstätigkeit hinaus“ erfolgen müssen, sind nur inhaltlich von der Abschlussprüfung unabhängige Beratungsleistungen, durch die der zu prüfenden Gesellschaft ein eigenständiges, von der Prüfung trennbares Produkt geliefert wird, untersagt.¹²⁶⁸ Abzugrenzen sind die eigenständigen Beratungsleistungen von den zulässigen „prüfungsnahen Beratungsleistungen“. Bei diesen handelt es sich um Änderungsvorschläge zur Beseitigung von Fehlern oder Lücken im Jahresabschluss, die der Erteilung des Prüfungstests dienen.¹²⁶⁹ Da sich die Abschlussprüfung nicht nur in einer nachträglichen Kontrolle erschöpft, sondern in gewissem Umfang auch auf eine ordnungsgemäße zukünftige Rechnungslegung hinwirken soll, sind Prüfungs- und Beratungstätigkeit bei diesen Leistungen als eine zulässige Einheit miteinander verflochten.¹²⁷⁰

(dd) Unmittelbare, wesentliche Auswirkung auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage

Rechts- oder Steuerberatungsleistungen sind mit dem Gebot der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers schließlich nur dann unvereinbar, wenn sie einen unmittelbaren und wesentlichen Einfluss auf die Bilanz haben.¹²⁷¹ Die Unmittelbarkeit liegt vor, wenn bereits bei der Durchführung der Beratung feststeht, dass sich für den Mandanten durch die Befolgung des Beratungsergebnisses zwangsläufig konkrete und bestimmbare Auswirkungen auf die Darstellung der wirtschaftlichen Lage in dem zu prüfenden Geschäftsjahr ergeben.¹²⁷² Praktisch handelt es sich dabei um Ausnahmefälle. Denn durch die Steuer- und Rechtsberatung wird regelmäßig nur die Unternehmensleitung bei ihrer Entscheidungsfindung unterstützt, weshalb der Beratung allenfalls mittelbarer Einfluss auf die wirtschaftliche Lage und deren Darstellung im Jahresabschluss zukommt.¹²⁷³ Das Kriterium der Wesentlichkeit ist erfüllt, wenn das Beratungsergebnis auch tatsächlichen Einfluss auf die Beurteilung des geprüften Unternehmens durch den Abschlussleser hat.¹²⁷⁴

(ee) Weiterhin zulässige Rechts- und Steuerberatungsleistungen

Aufgrund der engen Inhabilitätsvoraussetzungen können einige Rechts- und Steuerberatungsleistungen von vornherein als regelmäßig unschädlich eingestuft werden. Dazu gehören etwa

¹²⁶⁸ Gesetzentwurf BilReG, BT-DS 15/3419, S. 41 f.; BeckBilKomm/Schmidt, § 319a Rn. 13; m.w.N. Petersen/Zwirner, WPg 09, 769 (772).

¹²⁶⁹ Gesetzentwurf BilReG, BT-DS 15/3419, S. 42; MünchKommHGB-Ebke, § 319 Rn. 17.

¹²⁷⁰ Hülsmann, DStR 2005, 166 (171).

¹²⁷¹ Bormann, BB 2002, 190 (195).

¹²⁷² Gesetzentwurf BilReG, BT-DS 15/3419, S. 42; MünchKommHGB-Ebke, § 319 Rn. 18; Baumbach/Hopt/Merkt, HGB, § 319a Rn. 3.

¹²⁷³ Petersen/Zwirner, WPg 2009, 769 (772).

¹²⁷⁴ Petersen/Zwirner/Boecker in HB BilanzR, S. 105 Rn. 11.

die Beratung zu bereits abgeschlossenen Sachverhalten und zu nicht vom Abschlussprüfer selbst entwickelten Steuermodellen, die steuerrechtliche due diligence bei Unternehmenskäufen bzw. -verkäufen sowie die Vertretung des Mandanten bei Betriebsprüfungen und in Rechtsbehelfsverfahren.¹²⁷⁵ Und auch die Mitwirkung bei der Erstellung der Steuererklärung für den Prüfungsmandanten wird, aufgrund der fehlenden gestalterischen Tätigkeit des Prüfers, überwiegend für zulässig erachtet.¹²⁷⁶ Rechts- und Steuerberatungsleistungen mit Auswirkungen im Sinne des § 319a Abs. 1 S. 1 Nr. 2 HGB können dagegen durch die Erstellung eines Verschmelzungswertgutachtens oder die Ermittlung der Verschmelzungswertrelation vorliegen, falls diese in dem zu prüfenden Geschäftsjahr erbracht werden.¹²⁷⁷

(ff) Kein Verbot gerichtlicher Interessenvertretung

Nach dem Regierungsentwurf zum BilReG sollte es bei Abschlussprüfern kapitalmarktorientierter Unternehmen darüber hinaus zu einer Inhabilität führen, sofern diese die gerichtliche Vertretung ihrer Prüfungsmandanten in rechtlichen oder steuerlichen Angelegenheiten in dem zu prüfenden Geschäftsjahr oder bis zur Erteilung des Bestätigungsvermerks übernehmen.¹²⁷⁸ Als Grund dafür wurde angegeben, dass es in diesem Fall zu einer Identifizierung des Prüfers mit den Belangen seines Mandanten in erheblichem Ausmaß komme. Denn der Prüfer müsse sogar bereit sein, die Belange des Mandanten auch gegen andere Ansichten zu vertreten.¹²⁷⁹ Durch die Intervention des Rechtsausschusses wurde von einem solchen Verbot im BilReG jedoch insgesamt abgesehen.¹²⁸⁰ Gegen das Verbot der gerichtlichen Vertretung wurde insbesondere vorgebracht, dass für einen Abschlussprüfer, der grundsätzlich zulässige Beratungsleistungen erbringt, ein Befangenheitsgrund nicht allein durch den zufälligen Umstand eines gerichtlichen Verfahrens begründet werden dürfe.¹²⁸¹ Insgesamt gäbe es keine überzeugenden Gründe, dem Unternehmen in dieser wichtigen Situation seinen Abschlussprüfer, als den mit der steuerlichen bzw. rechtlichen Situation besonders vertrauten Sachverständigen, zu entziehen.¹²⁸² Ein Prüfungsausschluss kann somit nur aufgrund besonderer Umstände bei der gerichtlichen Vertretung nach § 319 Abs. 2 HGB begründet werden.¹²⁸³

¹²⁷⁵ *Petersen/Zwirner*, WPg 2009, 769 (772) mit weiteren Beispielen.

¹²⁷⁶ *Peemöller/Oehler*, BB 2004, 539 (543); m.w.N. *Petersen/Zwirner*, WPg 2009, 769 (772)

¹²⁷⁷ *Baumbach/Hopt/Merkt*, HGB, § 319a Rn. 5.

¹²⁷⁸ Regierungsentwurf zum BilReG, BR-DS 326/04, S. 12; m.w.N. *Ring*, WPg 2005, 197 (201).

¹²⁷⁹ Regierungsentwurf zum BilReG, BR-DS 326/04, S. 90.

¹²⁸⁰ *Hülsmann*, DStR 2005, 166 (171).

¹²⁸¹ *Ring*, WPg 2005, 197 (201).

¹²⁸² *Ebenda*.

¹²⁸³ *Hülsmann*, DStR 2005, 166 (171). Auch nach der Begründung zu § 23a Abs. 7 BS WP/vBP, S. 67, ist „die Vertretung des Mandanten im Rahmen in außergerichtlichen oder gerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren (...) grundsätzlich unbedenklich.“

(gg) Vergleich mit den internationalen Vorgaben zur Rechtsberatung

Die Vorgaben des § 319a Abs. 1 S. 1 Nr. 2 HGB zur Rechtsberatung stehen im völligen Gegensatz zu denen aus Ziffer 7.2.5. der EU-Empfehlung von 2002. Denn während aus Sicht der EU-Kommission nur die gerichtliche Vertretung, nicht aber eine außergerichtliche Rechtsberatung des Prüfungsmandanten ein Unabhängigkeitsrisiko darstellen kann, führt in § 319a Abs. 1 S. 1 Nr. 2 HGB lediglich die außergerichtliche Rechtsberatung – unter den genannten, engen Voraussetzungen – zu einer absoluten Inhabilität. Auch mit dem IESBA-Kodex stimmt § 319a Abs. 1 S. 1 Nr. 2 HGB nur in geringem Umfang überein. Denn das IESBA sieht zwar ebenfalls in der außergerichtlichen Rechtsberatung ein Risiko für die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, hält jedoch – anders als § 319a Abs. 1 S. 1 Nr. 2 HGB – ausreichende Schutzmaßnahmen zur Risikoreduzierung für möglich.¹²⁸⁴ Als deutlich gefährlicher wird dagegen die prozessuale Vertretung erachtet. Hier sind Schutzmaßnahmen aus Sicht des IESBA nur möglich, sofern sich die streitgegenständlichen Beträge nicht wesentlich auf den zu prüfenden Abschluss auswirken.¹²⁸⁵ In struktureller Hinsicht bleibt als wesentlicher Unterschied festzuhalten, dass sich der Kodex sowohl bei der außergerichtlichen Rechtsberatung als auch der prozessualen Rechtsvertretung an sämtliche Prüfungspraxen wendet und an dieser Stelle auch keine Verschärfungen für Prüfer von Mandanten öffentlichen Interesses vorsieht.

Ursache für die konträren Vorgaben dürften die unterschiedlichen Zielsetzungen des nationalen Gesetzgebers gegenüber der EU-Kommission und des IESBA sein. Das vorrangige Ziel des nationalen Gesetzgebers ist es, durch die in den §§ 319 Abs. 3, 319a Abs. 1 HGB enthaltenen Mitwirkungsverbote eine Selbstprüfung des Abschlussprüfers zu verhindern.¹²⁸⁶ Eine solche droht zwar bei einer außergerichtlichen, nicht aber bei einer prozessualen Vertretung des Mandanten. International dagegen soll durch die Einschränkung der Nichtprüfungsleistungen sämtlichen Unabhängigkeitsrisiken in gleichem Maße entgegengewirkt werden.¹²⁸⁷ Dies gilt auch für die bei der prozessualen Vertretung vorrangig gegebene Gefahr der Interessenvertretung.¹²⁸⁸

¹²⁸⁴ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 87, Rn. 290.210.

¹²⁸⁵ Ebenda, S. 87, Rn. 290.211 f. Damit geht der Kodex über die Anforderungen der EU-Empfehlung hinaus, die neben der Wesentlichkeit ein hohes Maß an Subjektivität bei der prozessualen Vertretung als Unzulässigkeitskriterium voraussetzt; vgl. ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 31, Ziffer B., 7.2.5.2.

¹²⁸⁶ Gesetzentwurf BilReG, BT-DS 15/3419, S. 39, 41. Dazu auch MünchKommHGB-Ebke, § 319 Rn. 54 und § 319a Rn. 15, Peemöller/Oehler BB 2004, 1158 (1160); Pfitzer/Oser/Orth DB 2004, 2593 (2599); BeckBil-Komm/Schmidt § 319 Rn. 46.

¹²⁸⁷ Vgl. IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 69, Rn. 290.156, wo beispielhaft neben Gefährdungen durch Selbstprüfung auch Eigeninteressen und Interessenvertretung als Risiken infolge von Nichtprüfungsleistungen neben der Abschlussprüfung genannt werden.

¹²⁸⁸ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 87, Rn. 290.211 f.: ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 31, Ziffer B., 7.2.5. und S. 51.

(hh) Vergleich mit den internationalen Vorgaben zur Steuerberatung

Durch die Möglichkeit der Inhabilität infolge von Steuerberatungsleistungen – wenngleich in engen Grenzen – geht § 319a Abs. 1 S. 1 Nr. 2 HGB über die Vorgaben der EU-Empfehlung und der EU-Abschlussprüferrichtlinie hinaus. Denn dort werden – wie schon zur Rechtsberatung – keinerlei Einschränkungen der Steuerberatung eines Prüfungsmandanten durch den Abschlussprüfer vorgenommen.¹²⁸⁹ Die EU-Kommission sieht sogar in der steuerrechtlichen Vertretung eines Prüfungsmandanten vor Finanzgerichten oder Steuerbehörden, anders als bei der sonstigen Rechtsvertretung des Mandanten, ausdrücklich keine Gefährdung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers.¹²⁹⁰

Am Beispiel der steuerrechtlichen Vertretung zeigt sich zugleich, dass die Vorgaben des IESBA-Kodex nicht nur deutlich strenger sind als das EU-Recht, sondern auch als § 319a Abs. 1 S. 1 Nr. 2 HGB. So erfasst nur der Kodex neben der außergerichtlichen Steuerberatung auch die prozessuale Vertretung eines Prüfungsmandanten bei Steuerstreitigkeiten und sieht darin ein erhebliches Risiko der Interessenvertretung.¹²⁹¹ Die markantesten Abweichungen gegenüber dem HGB lassen sich jedoch im Aufbau verzeichnen. Denn das IESBA erfasst im Gegensatz zu § 319a Abs. 1 S. 1 Nr. 2 HGB neben der Steuerberatung von Unternehmen öffentlichen Interesses auch die von sonstigen Prüfungsmandanten. Dabei wird im Grundsatz nicht zwischen dem jeweiligen Mandanten unterschieden, sondern es sind lediglich partielle Verschärfungen bei der Beratung von Unternehmen, an denen ein öffentliches Interesse besteht, vorgesehen. Im Kodex wird zudem prinzipiell nicht von einer absoluten Inhabilität infolge der steuerlichen Beratung des Mandanten ausgegangen, weshalb den Prüfern neben detaillierten Kriterien zur Beurteilung des jeweiligen Risikos für die Unabhängigkeit auch Schutzmaßnahmen geliefert werden.

Die Tatsache, dass § 319a Abs. 1 S. 1 Nr. 2 HGB trotz der Rechtsfolge der absoluten Inhabilität auch für die ausschließlich erfassten Abschlussprüfer kapitalmarktorientierter Mandanten inhaltlich als milder zu bewerten ist als die Vorgaben des IESBA-Kodex begründet sich zum einen dadurch, dass seine Voraussetzungen praktisch nur in viel selteneren Fällen verwirklicht

¹²⁸⁹ *Klaas*, WPg 2012, 91 (92, 94 f.); MünchKommHGB-*Ebke*, § 319a Rn.13 f. Dort wird auch darauf hingewiesen, dass Erwägungsgrund 12 AP-RL die Mitgliedsstaaten von einer Pflicht befreit, die Prüfungspraxen an der Erbringung sonstiger, nicht ausdrücklich erwähnter, prüfungsfremder Leistungen zu hindern.

¹²⁹⁰ ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 50 zu Ziffer B., 7.2.5. Dazu auch *Klaas*, WPg 2012, 91 (95).

¹²⁹¹ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 80 f. Rn. 290.192 f. Kritisch zu der Einschränkung der gerichtlichen Vertretung des Mandanten *Klaas*, WPg 2012, 91 (95), der das geringe Risiko der Interessenvertretung, die entstehenden Mehrkosten für den Prüfungsmandanten und die fehlende Differenzierung zwischen Unternehmen öffentlichen Interesses und sonstigen Prüfungsmandanten bemängelt.

sind.¹²⁹² Zum anderen sieht auch der Kodex speziell bei Abschlussprüfern von Mandanten öffentlichen Interesses eine absolute Inhabilität vor, etwa wenn diese Steuerberechnungsleistungen zum Zwecke der Vornahme von Buchungen erbringen, die für den zu prüfenden Abschluss wesentlich sind.¹²⁹³ Als Übereinstimmungen zwischen IESBA-Kodex und HGB lässt sich schließlich verzeichnen, dass zwar Steuerberechnungen sowie die Steuerplanung als potentiell unabhängigkeitsgefährdend eingestuft werden, nicht aber die Erstellung von Steuererklärungen für den Prüfungsmandanten.¹²⁹⁴ Letzteres gilt jedenfalls, sofern das Management die Verantwortung für die Steuererklärung und alle dieser zugrunde liegenden Entscheidungen übernimmt.¹²⁹⁵

(b) Beteiligung an der Entwicklung oder Umsetzung von Finanzinformationssystemen

Nach § 319a Abs. 1 S. 1 Nr. 3 HGB ist ein Wirtschaftsprüfer von der Prüfung eines kapitalmarktorientierten Unternehmens ferner ausgeschlossen, „wenn er über die Prüfungstätigkeit hinaus in dem zu prüfenden Geschäftsjahr an der Entwicklung, Einrichtung und Einführung von Rechnungslegungsinformationssystemen mitgewirkt hat, sofern diese Tätigkeit nicht von untergeordneter Bedeutung ist“.¹²⁹⁶ Die Vorschrift steht in engem sachlichem Zusammenhang mit dem Verbot der Mitwirkung an der Buchführung bzw. dem Jahresabschluss aus § 319 Abs. 3 S. 1 Nr. 3 a) HGB.¹²⁹⁷

(aa) Begriff Rechnungslegungsinformationssysteme

Denn während der Gesetzgeber sich nicht konkret dazu äußert, was unter einem Rechnungslegungsinformationssystem zu verstehen ist, zählt das Schrifttum hierzu sämtliche automatisierten und manuellen Verfahren, die dazu dienen, Geschäftsvorfälle sowie sonstige buchführungs- und berichtspflichtige Sachverhalte zu erfassen, zu verarbeiten und aufzubereiten.¹²⁹⁸ Beispiele aus dem Bereich des externen Rechnungswesens sind insbesondere die Finanzbuchhaltung aber auch die Anlagen- und Lohnbuchhaltung, im internen Rechnungswesen werden z.B. die Kostenrechnung sowie Planungs- und Steuerungsrechnungen oder Management-Informationssysteme umfasst.¹²⁹⁹ Da Rechnungslegungsinformationssysteme somit die der Buchführung zugrunde gelegten Daten erzeugen und diese wiederum nach § 317 Abs. 1 S. 1

¹²⁹² *Schüppen* in Heidelberg/Schall, HGB, § 319a Rn. 10.

¹²⁹³ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 78, Rn. 290.185 und zu den Notsituationen Rn. 290.186.

¹²⁹⁴ Ebenda, S. 77 ff. Rn. 290.184-290.191 sowie zur Erstellung von Steuererklärungen S. 77, Rn. 290.183.

¹²⁹⁵ Dazu auch *Klaas*, WPg 2012, 91 (92 f.).

¹²⁹⁶ Die Vorschrift deckt sich inhaltlich mit § 23a Abs. 8 BS WP/vBP.

¹²⁹⁷ *Schüppen* in Heidelberg/Schall, HGB, § 319a Rn. 9.

¹²⁹⁸ BeckBilKomm/*Schmidt*, § 319a Rn. 21; m.w.N. *Petersen/Zwirner*, WPg 2009, 769 (773).

¹²⁹⁹ *Petersen/Zwirner*, WPg 2009, 769 (773).

HGB in die Jahresabschlussprüfung einzubeziehen sind, ist der – ungeschrieben vorausgesetzte – konkrete Bezug zum Prüfungsgegenstand der Abschlussprüfung regelmäßig gegeben.¹³⁰⁰

(bb) Gestaltende Tätigkeit von nicht untergeordneter Bedeutung

Ein Verstoß gegen das Selbstprüfungsverbot bzw. eine nicht mehr hinnehmbare Voreingenommenheit des Prüfers setzt nach § 319a Abs. 1 S. 1 Nr. 3 HGB eine Mitwirkung von nicht bloß untergeordneter Bedeutung voraus. Dazu muss der Prüfer selbst gestaltend tätig werden, insbesondere indem er eines der genannten Systeme völlig neu entwickelt oder wesentliche Komponenten in ein bestehendes System implementiert.¹³⁰¹ Von vornherein nicht umfasst sind dagegen Prüfungstätigkeiten, die im Zusammenhang mit der Entwicklung, Anpassung oder Anwendung von Standardsoftware stehen.¹³⁰² Als nicht unabhängigkeitgefährdend angesehen werden zudem sogenannte projektbegleitende Prüfungen, bei denen der Wirtschaftsprüfer lediglich feststellt, ob das vom Management eingeführte bzw. gestaltete Rechnungslegungsinformationssystem den rechtlichen Anforderungen genügt.¹³⁰³ In diesem Rahmen sind dem Prüfer Anregungen und Hinweise zur Einhaltung der gesetzlichen Vorgaben oder zur Einführung weiterer Kontrollen gestattet.¹³⁰⁴ Insgesamt ist auch in Bezug auf das Rechnungslegungsinformationssystem zu beachten, dass dem Prüfer keine Managemententscheidungen übertragen werden. Kritisch gesehen wird teilweise die zeitliche Begrenzung, wonach nur die Entwicklung, Einführung oder Einrichtung im zu prüfenden Geschäftsjahr schädlich ist.¹³⁰⁵ Stattdessen wird z.B. die Einführung einer mehrjährigen Cooling-off-Periode angeregt.¹³⁰⁶

(cc) Vergleich mit den internationalen Vorgaben

Der vom IESBA benutzte Begriff „Systeme der Informationstechnologie“ und die seitens der EU-Kommission verwendete Bezeichnung der „Finanzinformationssysteme“ stellen jeweils Synonyme für den im HGB gebrauchten Begriff der „Rechnungslegungsinformationssysteme“ dar.¹³⁰⁷ Einigkeit mit den internationalen Standards besteht darin, dass bei der Erbringung sämtlicher IT-Dienstleistungen besonders darauf zu achten ist, dass die Verantwortlichkeiten für das interne Kontrollsystem sowie für die Einrichtung, Ausgestaltung und den

¹³⁰⁰ Petersen/Zwirner, WPg 2009, 769 (773). Das Erfordernis ergibt sich aus dem Sinn und Zweck der Vorschrift, da es nur in diesem Fall zu einer Selbstprüfung kommen kann.

¹³⁰¹ Petersen/Zwirner/Boecker in HB BilanzR, S. 107 Rn. 16. Auch die Durchführung von Schulungsmaßnahmen bei den Mitarbeitern, die das jeweilige System anwenden, ist unter diesen Gesichtspunkten unzulässig.

¹³⁰² Begründung zu 23a Abs. 8 BS WP/vBP, S. 67.

¹³⁰³ BeckBilKomm/Schmidt, § 319a Rn. 27; m.w.N Petersen/Zwirner, WPg 2009, 769 (773).

¹³⁰⁴ Begründung zu 23a Abs. 8 BS WP/vBP, S. 67.

¹³⁰⁵ Ring, WPg 2005, 197 (201).

¹³⁰⁶ Schüppen in Heidel/Schall, HGB, § 319a Rn. 9.

¹³⁰⁷ ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 49; IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 84, Rn. 290. 201.

Betrieb des jeweiligen Systems beim Mandanten verbleiben müssen. Denn auch nach Ziffer 7.2.2 der EU-Empfehlung von 2002 und dem IESBA-Code of Ethics ist die bloße Beratung des Prüfungsmandanten über in Betracht kommende IT-Systeme regelmäßig unbedenklich, wohingegen die Beteiligung des Prüfers an der Entwicklung und Implementierung oder dem Betrieb eines Finanzinformationssystems in verantwortlicher Funktion zu einer inakzeptablen Selbstprüfungsfahr führt.¹³⁰⁸

Im IESBA-Kodex erfolgt dabei – ähnlich wie in § 319a Abs. 1 S. 1 Nr. 3 HGB – ein striktes Verbot solcher IT-Dienstleistungen für die Prüfer von Einheiten öffentlichen Interesses, sofern sie von Bedeutung für die rechnungslegungsbezogenen internen Kontrollen sind oder wesentliche Informationen für die Rechnungslegung oder den Abschluss des Mandanten erzeugen.¹³⁰⁹ Jedoch werden hier auch für die Prüfung sonstiger Mandanten konkrete Kriterien zur Risikoabschätzung und geeignete Schutzmaßnahmen aufgeführt.¹³¹⁰ Die EU-Kommission dagegen differenziert bei ihren Vorgaben grundsätzlich nicht zwischen kapitalmarktorientierten und sonstigen Unternehmen, sondern schreibt diesen lediglich eine besonders sorgfältige Abwägung vor, inwieweit die jeweilige Mitwirkung ihre Unabhängigkeit gefährden könnte.¹³¹¹

dd. Vorschriften zum Schutz vor Umgehung der Verbote

Die §§ 319, 319a, 319b HGB enthalten neben den vorgenannten Ausschlussstatbeständen auch eine Reihe von Vorschriften, die deren Umgehung entgegenwirken sollen. Anders als im Berufsrecht der Wirtschaftsprüfer, in § 21 Abs. 4 BS WP/vBP, befinden sich die einzelnen Umgehungstatbestände im HGB an verschiedenen Stellen der §§ 319 ff. HGB. Sie sollen hier aber aufgrund ihrer thematischen Zusammengehörigkeit gemeinsam dargestellt werden. Die Umgehungstatbestände sorgen dafür, dass eine Inhabilität des Prüfers nicht nur durch die persönliche Verwirklichung der Befangenheitsgründe möglich ist. Vielmehr können sich auch berufliche oder private Beziehungen des Prüfers zu bestimmten Personen, die ihrerseits eine enge Beziehung zum Mandanten aufweisen, zum Nachteil des Prüfers auswirken. Aus Sicht des Gesetzgebers drohen Umgehungsrisiken u.a. durch Beschäftigte des Wirtschaftsprüfers, durch andere Personen aus dessen Prüfungsgesellschaft sowie durch Mitglieder des Prüfernetzwerks. Neben diesen beruflichen Interessenbeziehungen kann jedoch auch die Rücksicht-

¹³⁰⁸ ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 49 f.; IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 84 ff., Rn. 290. 201-290.206.

¹³⁰⁹ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 85, Rn. 290.203.

¹³¹⁰ Ebenda, S. 85 f., Rn. 290.204 ff.

¹³¹¹ ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 49. Kritisch zu der Beschränkung des § 319a Abs. 1 S. 1 Nr. 3 HGB auf kapitalmarktorientierte Unternehmen, die im Umkehrschluss die Zulässigkeit der Mitwirkung für Prüfer sonstiger Unternehmen bedeutet: *Schüppen* in Heidel/Schall, HGB, § 319a Rn. 9.

nahme auf nahe stehende Personen, insbesondere auf Ehegatten bzw. Lebenspartner, die Unabhängigkeit des Prüfers gefährden.¹³¹²

(1) Durch Sozien des Abschlussprüfers

Die bereits kurz angeschnittene Sozietätsklausel in § 319 Abs. 3 S. 1, 1. HS HGB regelt, dass sämtliche Ausschlussgründe des § 319 Abs. 3 HGB nicht nur durch den Abschlussprüfer selbst, sondern auch durch natürliche und juristische Personen, mit denen dieser seinen Beruf ausübt, erfüllt werden können.¹³¹³ Über den Verweis des § 319a Abs. 1 S. 3 HGB findet die Klausel auch Anwendung auf den Katalog des § 319a Abs. 1 HGB. Eine Ausnahme hiervon gilt lediglich für die interne Rotation in § 319a Abs. 1 S. 1 Nr. 4 HGB. Zu unterscheiden ist die Sozietätsklausel einerseits von dem am Ende dieses Kapitels erläuterten § 319b HGB, der eine Spezialregelung der gemeinsamen Berufsausübung für die Mitglieder des Netzwerks eines Wirtschaftsprüfers enthält, und andererseits von der Umgehung durch Beschäftigte des Prüfers. Da ein Anstellungsverhältnis keine gemeinsame Berufsausübung darstellt, steht die Sozietätsklausel zu der insoweit abschließenden Regelung des § 319 Abs. 3 S. 1 Nr. 4 HGB in einem Alternativverhältnis.¹³¹⁴

(a) Erfordernis der gemeinsamen Berufsausübung

Unter der gemäß § 319 Abs. 3 S. 1, 1. HS HGB erforderlichen „gemeinsamen Berufsausübung“ wird jede auf Dauer angelegte Form der Zusammenarbeit mit gleichgerichteten wirtschaftlichen Interessen sowie einem gemeinsamen Auftreten nach außen erfasst.¹³¹⁵ Der wirtschaftliche Interessengleichlauf kann sich z.B. durch eine Verknüpfung von wirtschaftlichen Erfolgen und Misserfolgen, gemeinsames Eigentum oder die Verbindung durch einen gemeinsamen Namen ergeben.¹³¹⁶ Als Beispiele werden eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts oder eine Partnerschaftsgesellschaft genannt.¹³¹⁷ Eine bloße Bürogemeinschaft wird dagegen nicht als ausreichend erachtet.¹³¹⁸ Der Sozium des Wirtschaftsprüfers muss nicht selbst Wirtschaftsprüfer sein, sondern kann auch Rechtsanwalt oder Steuerberater sein.¹³¹⁹ Die gemeinsame Berufsausübung ist auch grenzüberschreitend möglich. Mitgliedschaften in einem inter-

¹³¹² Begründung zu § 21 Abs. 4 BS WP/vBP, S. 54.

¹³¹³ Adler/Düring/Schmaltz, Bd. 7; § 319 Rn. 56; *Klein/Schreiner* in HB AktR, S. 632 Rn. 106. Berufsrechtlich befindet sich die Sozietätsklausel in § 21 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 BS WP/vBP.

¹³¹⁴ Vgl. *Schüppen* in Heidel/Schall, HGB, § 319 Rn. 22.

¹³¹⁵ *Petersen/Zwirner/Boecker* in HB BilanzR, S. 87 Rn. 21.

¹³¹⁶ *K. Müller*, S. 59 m.w.N.

¹³¹⁷ *Schüppen* in Heidel/Schall, HGB, § 319 Rn. 22.

¹³¹⁸ *BeckBilKomm/Schmidt*, § 319 Rn. 33. Etwas anderes gilt wiederum, wenn Prüfungs- und Beratungstätigkeiten gemeinsam erbracht werden, dazu *Petersen/Zwirner/Boecker* in HB BilanzR, S. 87 Rn. 21.

¹³¹⁹ *BeckBilKomm/Schmidt*, § 319 Rn. 32; *Petersen/Zwirner*, WPg 2009, 769 (776); zu sogenannten gemischten Sozietäten auch *Mattheus* in Baetge/Kirsch/Thiele, HGB, Bd. 2, § 319 Rn. 34.

nationalen Verbund genügen jedoch nur im Falle einer Aufteilung von Gewinn, Verlust und Risiko über die fachliche Zusammenarbeit hinaus.¹³²⁰ Auf die in einem solchen Fall schwierige Abgrenzung zu einem Netzwerk wird in den nachfolgenden Ausführungen zu § 319b HGB eingegangen. Weitere Einzelheiten dazu, mit welchen Personen aus dem In- und Ausland der Wirtschaftsprüfer seinen Beruf gemeinsam ausüben kann und darf, werden in § 44b WPO geregelt.¹³²¹

(b) Vergleich mit den internationalen Vorgaben

Mit der generellen Gleichstellung aller Sozien eines Abschlussprüfers im Hinblick auf die absoluten Inhabilitätsgründe der §§ 319 Abs. 3, 319a Abs. 1 HGB übertrifft der deutsche Gesetzgeber die internationalen Unabhängigkeitsstandards. Der Begriff des Sozius wird weder in den einschlägigen EU-Standards noch im IESBA-Code of Ethics verwendet. Der Anwendungsbereich der EU-Empfehlung kann sich zwar neben dem verantwortlichen Abschlussprüfer auch auf sonstige Partner, die im prüferischen oder in anderen Bereichen tätig sind, erstrecken. Voraussetzung ist aber, dass diese im Einzelfall Einfluss auf das Ergebnis der Pflichtprüfung nehmen können, sodass eine pauschale Erstreckung auf alle Sozien, wie in § 319 Abs. 3 S. 2 HGB, nicht stattfindet. Vielmehr erfolgt eine Betrachtung des Einzelfalls, die von der Größe und internen Organisation des betroffenen Büros oder Verbunds abhängt.¹³²² Für alle Partner einer Prüfungsgesellschaft gelten die einschlägigen Anforderungen deshalb regelmäßig nur bei kleineren Sozietäten bzw. Büros.¹³²³

Auch im IESBA-Code of Ethics wird ein einzelfallbezogener Ansatz gewählt. Denn dort wird nicht vorab ein genereller persönlicher Anwendungsbereich festgelegt, sondern der Kreis der in der Unabhängigkeit gefährdeten Personengruppen in der jeweiligen Konstellation festgelegt. Da der Grad der Gefahr mit der Nähe, die die jeweils betroffene Person zur Abschlussprüfung aufweist, steigt, wird z.B. zwischen dem Auftragssteam bzw. nicht dem Auftragssteam angehörenden Partnern einer Prüfungspraxis unterschieden.¹³²⁴ An anderen Stellen erfolgt eine Differenzierung zwischen dem auftragsverantwortlichen Partner und den sonstigen Partnern.¹³²⁵ Teilweise werden auch nur an bestimmte Partner, wie Senior und Managing Partner, besondere Anforderungen gestellt.¹³²⁶ Eine Ausdehnung der Unabhängigkeitsstandards auf

¹³²⁰ Petersen/Zwirner, WPg 2009, 769 (776).

¹³²¹ Siehe dazu auch MünchKommHGB-Ebke, § 319 Rn. 48.

¹³²² ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 36.

¹³²³ Ebenda, S. 36 und Glossar, S. 55 zu „Büro“.

¹³²⁴ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 58 ff., Rn. 290.127-290.133.

¹³²⁵ Ebenda, S. 68, Rn. 290.151-290.153. Zur Definition des „Auftragsteams“ bzw. des „auftragsverantwortlichen Partners“ vgl. Glossar, S. 148.

¹³²⁶ Ebenda, S. 64, Rn. 290.140 f.

sämtliche Partner eines bestimmten Büros, worunter das IESBA eine nach geographischen oder geschäftlichen Gesichtspunkten gebildete Teileinheit einer Prüfungspraxis versteht, erfolgt nur in wenigen Einzelfällen.¹³²⁷

(2) Durch Beschäftigte des Abschlussprüfers

§ 319 Abs. 3 S. 1 Nr. 4 HGB führt zum Ausschluss solcher Abschlussprüfer, die zwar nicht selbst einen Ausschlussstatbestand erfüllen, dafür aber bei der Prüfungsdurchführung Personen beschäftigen, bei denen auf Grund einer finanziellen oder persönlichen Verflechtung einer der Inhabilitätsgründe der § 319 Abs. 3 S. 1 Nr. 1-3 HGB erfüllt ist. Ein entsprechender berufsrechtlicher Umgehungstatbestand befindet sich in § 21 Abs. 4 S. 1 Nr. 3 BS WP/vBP.¹³²⁸

(a) Beschäftigung einer inhabilen Person bei der Prüfung

Beschäftigte i.S.d. Vorschrift können nicht nur Arbeitnehmer, sondern auch freie Mitarbeiter sein.¹³²⁹ Bei der Prüfung beschäftigt sind diese Personen nach der Gesetzesbegründung des BilReG nicht nur als Mitglieder des Prüfungsteams, sondern auch bei einem sonstigen fachlichen Einsatz im Zusammenhang mit der Abschlussprüfung.¹³³⁰ Als Beispiel hierfür wird der Prüfungspartner einer Prüfungsgesellschaft genannt, der im Rahmen eines „internen Review“ die Prüfungsergebnisse nochmals überprüft.¹³³¹ Aber auch andere Mitarbeiter können unabhängig von ihrer beruflichen Qualifikation von § 319 Abs. 3 S. 1 Nr. 4 HGB erfasst sein. Die zum Schutz vor einer Ausuferung der Vorschrift dienende Einschränkung, dass diese Personen – zumindest teilweise – bei der jeweiligen Prüfung eingesetzt werden müssen, erfordert, dass sie mit dem Prüfungssachverhalt in Kontakt kommen und Einfluss auf das Prüfungsergebnis nehmen können.¹³³² Deshalb sind etwa Sekretärinnen u.a. reine Verwaltungskräfte nicht erfasst.¹³³³

¹³²⁷ Eine solche Ausdehnung erfolgt z.B. in Bezug auf unmittelbare oder wesentliche mittelbare finanzielle Interessen am jeweiligen Prüfungsmandanten. Vgl. IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 52 ff. Rn. 290.108 ff. und zum Begriff „Büro“ Glossar S. 149.

¹³²⁸ Die Vorschrift enthält, angesichts der Auslegungsregeln des § 22a Abs. 2, 4 BS WP/vBP, keine nennenswerten Abweichungen gegenüber § 319 Abs. 3 S. 1 Nr. 4 HGB.

¹³²⁹ MünchKommHGB-Ebke, § 319 Rn. 68; a.A. wohl Baumbach/Hopt/Merkt, HGB, § 319 Rn. 23, da hier nur von Arbeitnehmern die Rede ist.

¹³³⁰ Gesetzentwurf zum BilReG, BT-DS 15/3419, S. 39 f.

¹³³¹ Ebenda, S. 40; Hülsmann, DStR 2005, 166 (168).

¹³³² Petersen/Zwirner/Boecker in HB BilanzR, S. 93 Rn. 43. Eine bloße Tätigkeit in der gleichen Niederlassung soll dafür nicht genügen.

¹³³³ K. Müller, S. 60 unter Verweis auf Adler/Düring/Schmaltz, Bd. 7, § 319 Rn. 144.

(b) Vergleich mit den internationalen Vorgaben

Auch nach der EU-Empfehlung von 2002 müssen die Unabhängigkeitsstandards nicht nur vom verantwortlichen Abschlussprüfer bzw. der Prüfungsgesellschaft – als organisatorische Einheit – eingehalten werden, sondern auch vom gesamten Prüfungsteam und allen sonstigen Mitarbeitern der Prüfungsgesellschaft und ihres Verbundes. Voraussetzung für die Einbeziehung dieser Personengruppen in den Anwendungsbereich der Empfehlung ist aber, wie in § 319 Abs. 3 S. 1 Nr. 4 HGB, dass diese Einfluss auf das Prüfungsergebnis nehmen können.¹³³⁴ Sofern sie am Prüfungsauftrag beteiligt sind, werden auch Mitarbeiter aus anderen Fachbereichen erfasst.¹³³⁵ Für Mitglieder des Abschlussprüfungsteams oder weisungsbefugte Mitarbeiter gelten z.T. verschärfte Anforderungen gegenüber den sonstigen Mitarbeitern, die das Ergebnis der Pflichtprüfung beeinflussen können.¹³³⁶ Im IESBA-Code of Ethics gelten die Unabhängigkeitsstandards nicht generell für alle Beschäftigten oder Mitarbeiter der Prüfungspraxis, sondern nur dann, wenn diese in den jeweiligen Gefährdungstatbestand ausdrücklich einbezogen werden. Sofern dies der Fall ist, wird z.T. zwischen leitenden und sonstigen Angestellten differenziert, häufiger dagegen zwischen Mitarbeitern des Prüfungsteams und fachlichen Mitarbeitern, die nicht Mitglieder des Abschlussprüfungsteams sind.¹³³⁷

(3) Durch Ehegatten oder Lebenspartner des Abschlussprüfers

§ 319 Abs. 3 S. 2 bzw. § 319a Abs. 1 S. 2 HGB erweitert die Ausschlussgründe des § 319 Abs. 3 S. 1 Nr. 1-3 sowie § 319a Abs. 1 S. 1 Nr. 1-4 HGB auf Fälle, in denen diese nicht vom Prüfer selbst, sondern von dessen Ehegatten oder Lebenspartner verwirklicht werden.¹³³⁸ Die Vorschrift erfasst damit u.a. wesentliche Beteiligungen, Organ- und Arbeitnehmerstellungen, die Mitwirkung am Jahresabschluss sowie Beratungstätigkeiten eines Ehegatten oder Lebenspartners bei dem vom Abschlussprüfer geprüften Unternehmen. Die Verwirklichung von sonstigen, nicht § 319 Abs. 3 S. 2 HGB unterfallenden Ausschlussgründen durch den Ehegatten oder Lebenspartner des Prüfers, wie z.B. die Überschreitung der Honorargrenze i.S.d. § 319 Abs. 3 S. 1 Nr. 5 HGB, kann im Einzelfall nach § 319 Abs. 2 HGB eine relative Be-

¹³³⁴ ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 25, Ziffer A., 2. und 3. und S. 35.

¹³³⁵ Als Beispiele hierfür werden „Rechtsanwälte, Versicherungsmathematiker, Steuerfachleute, IT-Spezialisten oder Finanzmanagement-Spezialisten“ genannt; vgl. ebenda, S. 25, Ziffer A., 3.

¹³³⁶ Ebenda, S. 27, Ziffer B., 1.1 und 1.2. und S. 28 Ziffer B., 3.2. a). Zu den Begriffen „Auftragsteam“ bzw. „Weisungsbefugter“ vgl. Glossar, S. 55, 57.

¹³³⁷ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 58 Rn. 290. 127 und S. 60 f. Rn. 290.132; ebenso S. 94, Rn. 290.228. Zum Begriff des „Prüfungsteams“ vgl. Glossar, S. 151 f.

¹³³⁸ Lebenspartner sind nach der Legaldefinition des § 1 Abs. 1 S. 1 Lebenspartnerschaftsgesetz (LPartG) „zwei Personen gleichen Geschlechts, die gegenüber dem Standesbeamten persönlich und bei gleichzeitiger Anwesenheit erklären, miteinander eine Partnerschaft auf Lebenszeit führen zu wollen.“

sorgnis der Befangenheit begründen.¹³³⁹ Gleiches gilt für die ebenfalls nicht von § 319 Abs. 3 S. 2 HGB erfasste Inhabilität von Ehegatten oder Lebenspartnern der Sozien eines Prüfers.¹³⁴⁰

(a) Voraussetzung: Bestand der Ehe/Lebenspartnerschaft zur Zeit der Prüfung

Voraussetzung für die Verwirklichung des § 319 Abs. 3 S. 2 HGB ist, dass die Ehe bzw. die Lebenspartnerschaft des Abschlussprüfers während der Prüfung besteht.¹³⁴¹ Umstritten ist allerdings, ob dies auch für die gesamte Dauer der Prüfung der Fall sein muss, der Ausschlussgrund also entfällt, wenn die Ehegemeinschaft oder Lebenspartnerschaft vor Beendigung der Prüfung aufgehoben wird.¹³⁴² Die besseren Argumente sprechen wohl dafür, es aufgrund der bis dahin eingetretenen Beeinträchtigung nicht mehr auf den formalen Fortbestand ankommen zu lassen, zumal im Regierungsentwurf zum BilReG noch vorgesehen war, dass es auf den Bestand der Ehe bzw. Lebenspartnerschaft überhaupt nicht ankommen sollte.¹³⁴³

(b) Kein direkter Ausschluss für nahe Familienangehörige

Ebenfalls davon abgesehen hat der Gesetzgeber im BilReG, mit § 319 Abs. 3 S. 2 HGB sämtliche Personen zu erfassen, die mit dem Abschlussprüfer in gerader Linie verwandt oder verschwägert sind.¹³⁴⁴ Begründet wurde dies damit, dass die Beziehungen zwischen Familienmitgliedern unterschiedlich ausgeprägt sein können und deshalb nicht zwingend in eine Abhängigkeit führen.¹³⁴⁵ Im Ergebnis bedeutet dies, dass bei der Verwirklichung von Ausschlussgründen durch nahe Verwandte nur eine relative Befangenheit des Prüfers nach § 319 Abs. 2 HGB in Betracht kommt. Weiter gefasst als das HGB ist insoweit die Regelung des § 21 Abs. 4 S. 1 Nr. 4 BS WP/VBP, wonach die Besorgnis der Befangenheit ausdrücklich auch dadurch begründet werden kann, dass Verwandte in gerader Linie einen Ausschlussgrund verwirklichen. Der Grad der verwandtschaftlichen Beziehung soll dabei als Indiz, nicht aber als starres Kriterium für die Bewertung der Inhabilität dienen.¹³⁴⁶ Unter Berücksichtigung der HGB-Vorgaben findet jedoch auch nach der Berufssatzung bei Ehegatten, Lebenspartnern oder Verwandten keine Zurechnung von Sachverhalten statt, in denen eine übermä-

¹³³⁹ Baumbach/Hopt/Merkt, HGB, § 319 Rn. 25.

¹³⁴⁰ Ebenda; so auch Bormann in MüKoBilR, § 319 Rn. 80; MünchKommHGB-Ebke, § 319 Rn. 72 jeweils unter Verweis auf die bewusste separate Regelung in Satz 2, die keinen Bezug zur Sozietätsklausel in § 319 Abs. 3 S. 1, 1. HS HGB aufweist. A.A., insoweit strenger Staub/Habersack/Schürnbrand, HGB, Bd. 7/1, § 319 Rn. 37.

¹³⁴¹ MünchKommHGB-Ebke, § 319 Rn. 71; BeckBilKomm/Schmidt, § 319 Rn. 73; a.A. Schüppen in Heide/Schall, HGB, § 319 Rn. 26.

¹³⁴² Dafür BeckBilKomm/Schmidt, § 319 Rn. 73; a.A. Schüppen in Heide/Schall, HGB, § 319 Rn. 26, wohl auch Petersen/Zwirner, WPg 2009, 769 (775).

¹³⁴³ Gesetzentwurf zum BilReG, BT-DS 15/3419, S. 59.

¹³⁴⁴ Ring, WPg 2005, 197 (200); Hülsmann, DStR 2005, 166 (168).

¹³⁴⁵ K. Müller, S. 56 unter Verweis auf den Gesetzentwurf zum BilReG, BT-DS 15/3419 S. 40.

¹³⁴⁶ Begründung zu § 21 Abs. 4 BS WP/vBP, S. 56.

ßige Umsatzabhängigkeit besteht.¹³⁴⁷ Neben den berufsrechtlichen Vorgaben können auch die an dieser Stelle weitergehenden Empfehlungen der EU-Kommission für die Auslegung und Konkretisierung des § 319 Abs. 2 HGB herangezogen werden.¹³⁴⁸

(c) Vergleich mit den internationalen Vorgaben

Durch Ziffer 6. der EU-Empfehlung findet eine Erweiterung gewisser unabhängigkeitsgefährdender Tatbestände nicht nur auf gegenwärtige Ehegatten und Lebenspartner, sondern auch auf „nahe Familienangehörige“ – also Eltern, Geschwister, Kinder und unter Umständen sogar Familienmitglieder mit geringerem Verwandtschaftsgrad – statt.¹³⁴⁹ So können im Einzelfall selbst frühere Ehegatten oder Lebenspartner sowie Kinder von Familienangehörigen erfasst werden.¹³⁵⁰ Als unabhängigkeitsgefährdende Nähebeziehungen der Familienangehörigen des Prüfers zum Mandanten werden Führungspositionen, ein unmittelbarer Einfluss auf dessen Rechnungslegung, eine nicht unbedeutende finanzielle Beteiligung oder eine geschäftliche Beziehung, die über den normalen Geschäftsverkehr hinausgeht, aufgeführt.¹³⁵¹ Mit Ausnahme der beiden letzten Beispielsfälle sieht auch das IESBA bei den vorgenannten Nähebeziehungen die prüferische Unabhängigkeit gefährdet.¹³⁵² Im Übrigen entsprechen die Vorgaben des IESBA-Kodex jedoch eher denen des § 319 Abs. 3 S. 2 HGB. Denn eine nicht durch Schutzmaßnahmen zu beseitigende Gefahr für die Unabhängigkeit des Prüfers ergibt sich lediglich, wenn Ehegatten oder Lebenspartner, als sogenannte Angehörige der engen Familie, eine der erwähnten Nähebeziehungen zum Mandanten aufweisen.¹³⁵³ Bei sonstigen nahen Angehörigen eines Prüfers, also z.B. dessen Eltern, Kindern oder Geschwistern, kann eine Befangenheit hingegen regelmäßig durch Schutzmaßnahmen vermieden werden.¹³⁵⁴

(4) Durch Wirtschaftsprüfungsgesellschaften

§ 319 Abs. 4 sowie § 319a Abs. 1 S. 2 HGB regeln, dass sämtliche für Wirtschaftsprüfer geltenden Ausschlussstatbestände auf Wirtschaftsprüfungsgesellschaften übertragen werden. Der Ausschluss einer Prüfungsgesellschaft kann sich danach einerseits ergeben, wenn diese selbst

¹³⁴⁷ § 21 Abs. 4 S. 4 BS WP/vBP. Dazu auch Begründung zur BS WP/vBP, S. 57.

¹³⁴⁸ MünchKommHGB-Ebke, § 319 Rn. 71.

¹³⁴⁹ ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 29, Ziffer B., 6.

¹³⁵⁰ Ebenda, S. 46.

¹³⁵¹ Ebenda, S. 29, Ziffer B., 6. Einem direkt betroffenen Prüfungspartner werden nach Ziffer 6.2. auch alle weiteren Prüfungspartner des jeweiligen Bürostandortes hinsichtlich der Rechtsfolgen gleichgestellt.

¹³⁵² IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 58 ff., Rn. 290.127-133.

¹³⁵³ Ebenda, S. 58 f., Rn. 290.128 und zum Begriff „Enge Familie“ Glossar, S. 149. In diesem Fall muss der betroffene Prüfer aus dem Prüfungsteam abgezogen werden.

¹³⁵⁴ Ebenda, S. 59 f., Rn. 290.130 und zur Definition „Nahe Familie“ Glossar, S. 150. In der deutschen Übersetzung wäre m.E. aus Klarstellungsgründen die Verwendung des Begriffs der „engsten Familie“ sowie des „weiten Familienkreises“ o.ä. ratsam gewesen.

– als gesamte Einheit – nach § 319 Abs. 2 oder Abs. 3 oder nach § 319a HGB ausgeschlossen ist.¹³⁵⁵ Andererseits geht jedoch auch die Inhabilität einzelner Personen oder Personengruppen gemäß § 319 Abs. 4 S. 1 HGB zulasten der gesamten Gesellschaft.

(a) Ausschluss durch Einzelpersonen oder Personengruppen der Prüfungsgesellschaft

Nach § 319 Abs. 4 S. 1 HGB wirken sich zunächst die Inhabilität eines gesetzlichen Vertreters oder eines Gesellschafters mit mehr als 20 % der Stimmrechte an der Prüfungsgesellschaft, aber auch der Ausschluss eines verbundenen Unternehmens i.S.d. § 271 Abs. 2 HGB negativ für die beauftragte Prüfungsgesellschaft aus.¹³⁵⁶ Ebenfalls zum Ausschluss der gesamten Prüfungsgesellschaft führen die Besorgnis der Befangenheit eines Gesellschafters, der bei der Prüfung in verantwortlicher Position eingesetzt wird, oder von Beschäftigten, die Einfluss auf das Ergebnis der Prüfung nehmen können. Nach der berufsrechtlichen Parallelregelung des § 21 Abs. 4 S. 2 BS WP/vBP soll dieser Einfluss grundsätzlich jedem Mitarbeiter, der bei der Prüfung eingesetzt wird, unabhängig von seiner Weisungsbefugnis zukommen.¹³⁵⁷ § 319 Abs. 4 S. 2 HGB erweitert die Ausschlussgründe für eine Prüfungsgesellschaft um Aufsichtsratsmitglieder, die eine Organstellung bei der zu prüfenden Gesellschaft oder bei einem mit dieser verbundenen Unternehmen einnehmen oder dort als Arbeitnehmer tätig sind.¹³⁵⁸ Schließlich kommt es zum Ausschluss der gesamten Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, wenn mehrere ihrer Gesellschafter, die zusammen mehr als 20 % der den Gesellschaftern zustehenden Stimmrechte besitzen, für sich betrachtet oder zusammen genommen von der Prüfung ausgeschlossen sind. Mit dieser Regelung soll Umgehungsversuchen durch verschachtelte Eigentümerkonstruktionen oder aufgesplitterte Beteiligungen vorgebeugt werden.¹³⁵⁹

(b) Geltung der sonstigen Umgehungstatbestände auch für Prüfungsgesellschaften

Neben den besonderen Ausschlussgründen des § 319 Abs. 4 HGB gelten für Prüfungsgesellschaften gleichermaßen die allgemeinen Umgehungstatbestände. So findet z.B. die Sozietätsklausel Anwendung, ebenso wie die bereits genannten Umgehungsvorschriften der § 319 Abs. 3 S. 1 Nr. 4 HGB für Beschäftigte und des § 319 Abs. 3 S. 2 HGB für Ehegatten bzw. Lebenspartner.¹³⁶⁰ Aus dem Verweis in § 319b Abs. 1 S. 1 HGB ergibt sich, dass auch natür-

¹³⁵⁵ *Schüppen* in Heidel/Schall, HGB, § 319 Rn. 29. Praktisch ist dies bis auf § 319 Abs. 3 S. 1 Nr. 2 HGB möglich.

¹³⁵⁶ Verbundene Unternehmen sind nach § 271 Abs. 2 HGB solche, die nach dem Grundsatz der Vollkonsolidierung in einen Konzernabschluss einzubeziehen sind oder nach § 296 HGB nicht einbezogen werden; vgl. *Petersen/Zwirner/Boecker* in HB BilanzR, S. 95 Rn. 50.

¹³⁵⁷ Begründung zu § 21 Abs. 4 BS WP/vBP, S. 56.

¹³⁵⁸ *Schüppen* in Heidel/Schall, HGB, § 319 Rn. 32; m.w.N. *Petersen/Zwirner*, WPg 2009, 769 (775).

¹³⁵⁹ *Ring*, WPg 2005, 197 (200).

¹³⁶⁰ BeckBilKomm//*Schmidt* § 319 Rn. 82; MünchKommHGB-*Ebke* § 319 Rn. 73.

liche und juristische Personen oder sonstige Gesellschaften, die mit der Prüfungsgesellschaft in einem Netzwerk verbunden sind, deren Befangenheit herbeiführen können.¹³⁶¹

(c) Vergleich mit den internationalen Vorgaben

(aa) Einzelfallabhängige Einbeziehung durch die EU-Kommission

Wie schon bei der Einbeziehung von Sozien des Abschlussprüfers, enthält die EU-Empfehlung im Gegensatz zum HGB keine pauschale Einbeziehung bestimmter Personen oder Personenkreise einer Prüfungsgesellschaft, sondern eine deutlich einzelfallabhängigere. So hängt der genaue Personenkreis, für den die Unabhängigkeitsstandards der EU-Kommission gelten sollen, von Faktoren wie der Größe, Struktur und Organisation des Prüfungsmandanten und der Prüfungsgesellschaft ab.¹³⁶² Während z.B. bei der Prüfung eines ausschließlich national tätigen Mandanten durch eine kleinere Prüfungsgesellschaft nur der Auftragspartner, das Prüfungsteam und andere Personen mit potentielltem Einfluss auf das Ergebnis der Pflichtprüfung innerhalb der Gesellschaft erfasst werden, erweitert sich der Personenkreis bei der Prüfung multinationaler Unternehmen mittlerer Größe auch auf die Partner und Mitarbeiter der mit der Prüfungsgesellschaft in einem Verbund stehenden Unternehmen im In- und Ausland.¹³⁶³ Ausdrücklich als Personen mit möglichem Einfluss auf das Ergebnis der Pflichtprüfung werden die Inhaber oder Anteilseigner einer Prüfungsgesellschaft genannt. Bei Prüfungsgesellschaften mit wenigen Inhabern oder Anteilseignern bedarf es für deren Einbeziehung regelmäßig keiner weiteren Voraussetzungen, ansonsten müssen ausreichende Stimmrechte für eine mögliche Einflussnahme auf das Ergebnis der Pflichtprüfung vorhanden sein. An einer festen Vorgabe, wie der 20 %-Grenze des § 319 Abs. 4 HGB, fehlt es jedoch in der EU-Empfehlung.

(bb) Keine Differenzierung des IESBA durch den Begriff „Prüfungspraxis“

Einen vollständig anderen Ansatz als § 319 Abs. 4 HGB und das EU-Recht wählt das IESBA. Durch den Begriff der „Prüfungspraxis“ wird im IESBA-Code of Ethics von vornherein vollständig auf eine Differenzierung zwischen den Unabhängigkeitsstandards für Einzelprüfer und Prüfungsgesellschaften verzichtet. Denn als Prüfungspraxis gelten Einzelpraxen eines Wirtschaftsprüfers genauso wie Personen-, Partnerschafts- oder Kapitalgesellschaften mehre-

¹³⁶¹ Eine entsprechende Wertung enthält auch 21 Abs. 4 S. 2 BS WP/vBP.

¹³⁶² Aber auch Art und Umfang der Leistungen einer Prüfungsgesellschaft für den Prüfungsmandanten sind zu berücksichtigen, vgl. ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 36.

¹³⁶³ Ebenda.

rer Berufsangehöriger.¹³⁶⁴ Besondere Umgehungskonstellationen für Prüfungsgesellschaften enthält der Kodex dementsprechend nicht.

(5) Durch Mitglieder des Netzwerks des Abschlussprüfers

Auch § 319b HGB, mit dessen Einführung im Zuge des BilMoG ein Großteil der Befangenheitstatbestände der §§ 319, 319a HGB auf Netzwerkmitglieder von Abschlussprüfern ausgedehnt werden, stellt eine Vorschrift zum Schutz vor Umgehungen der einzelnen Ausschlussstatbestände dar.¹³⁶⁵ Ziel der Regelung ist es, dass Prüfer bzw. Prüfungsgesellschaften auch dann keine Jahres- oder Konzernabschlussprüfung durchführen, wenn zwischen einem Mitglied ihres Prüfernetzwerks und dem Prüfungsmandanten „eine finanzielle oder geschäftliche Beziehung, ein Beschäftigungsverhältnis oder eine sonstige Verbindung (...) besteht, aus der ein objektiver Dritter den Schluss ziehen würde, dass ihre Unabhängigkeit gefährdet ist“.¹³⁶⁶ Mit der Einführung des Begriffs „Netzwerk“ hat der Gesetzgeber insbesondere auf die Konzentrationstendenz des Berufsstands reagiert, die in unterschiedlichsten Arten von Verbindungen zum Ausdruck kommt.¹³⁶⁷ Nicht alle Zusammenschlüsse können dabei durch die Sozietätsklausel erfasst werden. Denn nicht immer erfolgt eine kapitalmäßige bzw. gesellschaftsrechtliche Verbindung und unter einheitlichem Namen, sondern vielfach werden gemeinsame wirtschaftliche Interessen verdeckt und unter Fortführung der alten Identität verfolgt. Genau in diesen Fällen soll nunmehr § 319b HGB die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers absichern, bei dem es weder auf die rechtliche Ausgestaltung noch auf eine gesellschaftsrechtliche Beteiligung ankommt.¹³⁶⁸

(a) Netzwerk i.S.d. § 319b HGB

Der Begriff des Netzwerks wird in § 319b Abs. 1 S. 3 HGB legaldefiniert und erfordert, dass „Personen bei ihrer Berufsausübung zur Verfolgung gemeinsamer wirtschaftlicher Interessen für eine gewisse Dauer zusammenwirken“. Da diese Definition die Vorgaben aus Artikel 2 Nr. 7 AP-RL zusammenfasst und dementsprechend im Vergleich zum EU-Recht deutlich weniger detailliert ausgefallen ist, müssen die einzelnen Kriterien der europäischen Kommission

¹³⁶⁴ Außerdem als Prüfungspraxis erfasst werden Einheiten, die die vorgenannten Personen durch Eigentümerschaft, Geschäftsführung oder auf andere Weise kontrollieren oder auf diese Weise von ihnen kontrolliert werden. Vgl. IESBA-Code of Ethics, 2009, Glossar S. 151.

¹³⁶⁵ WPK Magazin, 2/2009, S. 4; Lenz in HB BilanzR, S. 118 Rn. 2.

¹³⁶⁶ Regierungsentwurf zum BilMoG, BR-DS 344/08, S. 195 f.; m.w.N. Petersen/Zwirner, WPg 2009, 769 (777); Erchinger/Melcher, DB Beil. 5/09, 91 (95); Baumbach/Hopt/Merkt, HGB, § 319b Rn. 1.

¹³⁶⁷ Schüppen in Heidel/Schall, HGB, § 319b Rn. 1.

¹³⁶⁸ Ebenda. Zu dem hohen Stellenwert von Prüfernetzwerken in der Prüfungs- und Beratungspraxis vgl. Lenz in HB BilanzR, S. 118 Rn. 4.

für eine europarechtskonforme Auslegung berücksichtigt werden.¹³⁶⁹ Zu einem Netzwerk können sich neben natürlichen Personen grundsätzlich auch juristische Personen und teilrechtsfähige Personenvereinigungen unabhängig von der rechtlichen Ausgestaltung zusammenschließen.¹³⁷⁰ Ob die Voraussetzungen im jeweiligen Einzelfall erfüllt sind, muss dann anhand der nachfolgenden Kriterien beurteilt werden.

(aa) Zusammenwirken für gewisse Dauer bei der Berufsausübung

Das Erfordernis des „Zusammenwirkens für eine gewisse Dauer“ durch Netzwerkmitglieder umfasst die seitens der EU-Kommission genannten Kriterien „breite Struktur“ sowie „auf Kooperation ausgerichtet“ und ist von einem einmaligen oder gelegentlichen gemeinschaftlichen Handeln zu unterscheiden. Überwiegend als ausreichend erachtet wird bereits die Absicht zu einer dauerhaften Kooperation.¹³⁷¹ Jedoch muss das tatsächliche oder beabsichtigte Zusammenwirken i.S.d. § 319b Abs. 1 S. 3 HGB eine gewisse Intensität erreichen. Begrenzte gemeinsame Aktivitäten wie die gemeinsame Durchführung von Prüfungen oder Fortbildungsveranstaltungen oder eine gemeinschaftliche Erstellung von betriebswirtschaftlichen Gutachten genügen insoweit nicht.¹³⁷² Aufgrund des Merkmals „bei der Berufsausübung“ muss sich das Zusammenwirken der Netzwerkmitglieder auf die typischen Wirtschaftsprüfertätigkeiten i.S.d. § 2 WPO, also v.a. Prüfung, Beratung und Begutachtung beziehen.¹³⁷³ Ausgenommen von § 319b Abs. 1 S. 3 HGB werden damit in erster Linie Mitgliedschaften in Berufsverbänden, da diese nur anlässlich der Berufsausübung erfolgen.¹³⁷⁴ Gleiches gilt aber auch für Bürogemeinschaften, bei denen eine Zusammenarbeit nur auf sachlicher und personeller Ebene, nicht aber in fachlicher Hinsicht stattfindet.¹³⁷⁵

(bb) Verfolgung gemeinsamer wirtschaftlicher Interessen

Die weiteren Vorgaben aus Artikel 2 Nr. 7 AP-RL, von denen nur eine kumulativ zum „Zusammenwirken“ erfüllt sein muss, fasst der deutsche Gesetzgeber allesamt als „Verfolgung

¹³⁶⁹ Petersen/Zwirner, WPg 2009, 769 (777); Baumbach/Hopt/Merkt, HGB, § 319b Rn. 5; Schüppen in Heidel/Schall, HGB, § 319b Rn. 3.

¹³⁷⁰ Gesetzentwurf zum BilMoG, BT-DS 16/10067, S. 91; Baumbach/Hopt/Merkt, HGB, § 319b Rn. 8; Petersen/Zwirner, WPg 2009, 769 (777).

¹³⁷¹ Dafür spricht auch die Formulierung des „bewussten und gewollten“ Zusammenwirkens im Gesetzentwurf der Bundesregierung zum BilMoG, BT-DS 16/10067, S. 90. Durch eine fortgesetzte Zusammenarbeit über einen längeren Zeitraum soll diese Absicht indiziert werden; vgl. Schüppen in Heidel/Schall, HGB, § 319b Rn. 6.

¹³⁷² Gesetzentwurf zum BilMoG, BT-DS 16/10067, S. 90; Begründung zu § 21 Abs. 4 BS WP/vBP, S. 55.

¹³⁷³ Lenz in HB BilanzR, S. 121 Rn. 9.

¹³⁷⁴ Gesetzentwurf zum BilMoG, BT-DS 16/10067, S. 91. Mit gleichem Ergebnis auch Begründung zu § 21 Abs. 4 BS WP/vBP, S. 55, weil sich „das Zusammenwirken nicht auf die konkrete Berufstätigkeit, sondern nur auf allgemeine berufspolitische oder fachliche Aspekte bezieht.“

¹³⁷⁵ Begründung zu § 21 Abs. 4 BS WP/vBP, S. 55.

gemeinsamer wirtschaftlicher Interessen“ zusammen.¹³⁷⁶ Dazu zählt zunächst das Abzielen auf eine Gewinn- und Kostenteilung, das sich auch auf einzelne Bereiche beziehen kann, sofern diese nicht völlig unwesentlich für die berufliche Tätigkeit sind.¹³⁷⁷ Aber auch gemeinsames Eigentum, gemeinsame Kontrolle oder Geschäftsführung, gemeinsame Qualitätssicherungsmaßnahmen und -verfahren, eine gemeinsame Geschäftsstrategie, die Verwendung einer gemeinsamen Marke oder die Verbindung durch einen wesentlichen Teil gemeinsamer fachlicher Ressourcen sind weitere netzwerkbe gründende Kriterien.¹³⁷⁸ Gerade die Verwendung einer einheitlichen Marke, die nach außen hin in überprüfbarer Weise die Einheitlichkeit eines Zusammenschlusses dokumentiert, gilt als wichtiges Indiz für das Vorliegen eines Netzwerks.¹³⁷⁹ Aber auch ohne die Verwendung eines einheitlichen Namens darf aus der werbenden Verwendung des Begriffs „Netzwerk“ oder „network“ im Geschäftsverkehr auf ein solches geschlossen werden.¹³⁸⁰ Andersherum soll trotz Verwendung einer gemeinsamen Marke kein Netzwerk vorliegen, wenn dabei eindeutig klarge stellt wird, dass nur eine begrenzte Kooperation durch die gegenseitige Vermittlung von Mandanten oder die gemeinsame Abwicklung vereinzelter Aufträge stattfindet.¹³⁸¹ Maßgeblich bleibt somit letztendlich immer das nach außen zutage tretende Gesamtbild im geschäftlichen Verkehr.

(b) Abgrenzung zur Sozietätsklausel

Die genaue Abgrenzung zwischen der gemeinsamen Berufsausübung i.S.d. der Sozietätsklausel des § 319 Abs. 3 S. 1 HGB und dem Netzwerkbe griff ist umstritten und bislang nicht eindeutig geklärt. Aufgrund der unterschiedlichen Ausgestaltung und Reichweite der beiden Vorschriften ist die Klärung dieser Frage jedoch durchaus von praktischem Interesse. Als Beispiel sei die Umsatzabhängigkeit aus § 319 Abs. 3 S. 1 Nr. 5 bzw. § 319a Abs. 1 S. 1 Nr. 1 HGB genannt, deren Vorliegen beim Sozios zur Inhabilität des Abschlussprüfers führt, während sie bei Netzwerkmitgliedern für den Prüfer unschädlich ist.¹³⁸² § 319b HGB ist also – mit Blick auf die Interessen mittelständischer Abschlussprüfer – inhaltlich weniger streng formu-

¹³⁷⁶ Gesetzentwurf zum BilMoG, BT-DS 16/10067, S. 90.

¹³⁷⁷ Mit Beispielen dazu Begründung zu § 21 Abs. 4 BS WP/vBP, S. 55. Unwesentlich ist danach z.B. die Kostenbeteiligung und -umlage sachlicher Hilfsmittel in einer Bürogemeinschaft.

¹³⁷⁸ Art. 7 Abs. 2 AP-RL; Gesetzentwurf zum BilMoG, BT-DS 16/10067, S. 90.

¹³⁷⁹ *Schuppen* in Heidel/Schall, HGB, § 319b Rn. 6; laut Begründung zu § 21 Abs. 4 BS WP/vBP, S. 55 wird eine gemeinsame Marke zumindest dann verwendet, wenn sie als Firmen- oder Namensbestandteil benutzt wird.

¹³⁸⁰ Gesetzentwurf zum BilMoG, BT-DS 16/10067, S. 91. Dazu kritisch *Lenz* in HB BilanzR, S. 121 Rn. 8, der stets auch eine gemeinsame Marke als Bestandteil des Namens, Logos oder Internetauftritt der Prüfungsgesellschaft für erforderlich hält.

¹³⁸¹ Begründung zu § 21 Abs. 4 BS WP/vBP, S. 55 f.

¹³⁸² *Lenz* in HB BilanzR, S. 121 Rn. 8. Auch an § 21 Abs. 4 S. 4 BS WP/vBP zeigt sich, dass der deutsche Gesetzgeber Netzwerkmitglieder – ebenso wie bei der Prüfung beschäftigte Personen, Ehegatten oder Lebenspartner – bewusst von der Zurechnung der Honorarabhängigkeit ausgenommen hat. Vgl. dazu Begründung zur BS WP/vBP, S. 57.

liert worden als die Sozietätsklausel.¹³⁸³ Die Unschädlichkeit einer Überschreitung der Umsatzgrenzen aus § 319 Abs. 3 S. 1 Nr. 5 bzw. § 319a Abs. 1 S. 1 Nr. 1 HGB durch ein Mitglied des Prüfernnetzwerks beruht dabei nicht auf der fehlenden Gefahr für die Unabhängigkeit des Prüfers, sondern auf Praktikabilitäts Gesichtspunkten. Denn im Falle einer Zurechnung müsste der Prüfer jederzeit genaue Kenntnis vom Gesamtumsatz sämtlicher Netzwerkpartner sowie von deren jeweiligem Umsatz beim Prüfungsmandanten haben.¹³⁸⁴ Anders als in einer Sozietät sieht der Gesetzgeber dies innerhalb eines Netzwerks wohl als unverhältnismäßige und nicht zu realisierende Vorgabe für den Abschlussprüfer an.

(aa) 1. Auffassung: Abgrenzung über Name, Gewinn- und Verlustaufteilung, etc.

Eine erste Ansicht nimmt die Abgrenzung zwischen Netzwerkmitglied und Sozius danach vor, ob eine bloße Zusammenarbeit in fachlicher Hinsicht erfolgt, was für sich genommen nicht für eine gemeinsame Berufsausübung als Sozien genügen soll, oder ob darüber hinaus ein Auftreten unter einheitlichem Namen, die Durchführung eines sogenannten Gewinnpoolings und eine gemeinschaftliche Unternehmensleitung und -kontrolle stattfindet.¹³⁸⁵ Problematisch an dieser Auffassung ist jedoch, dass die Gewinn- und Kostenteilung sowie die Verwendung einer gemeinsamen Marke gerade auch als Kriterien für ein Netzwerk herangezogen werden.¹³⁸⁶ Folglich ergibt sich eine besondere Abgrenzungsschwierigkeit zwischen einem Sozius und einem Netzwerkmitglied dadurch, dass eine gemeinsame Berufsausübung auch in der Zugehörigkeit zu einem nationalen oder internationalen Netzwerkverbund liegen kann. Eine Sozietät ist als eine besonders enge Form eines Netzwerkes anzusehen, weshalb die Sozietätsklausel nach § 319 Abs. 3 S. 1 lex specialis gegenüber § 319b HGB darstellt.¹³⁸⁷

(bb) 2. Auffassung: Abgrenzung über Verantwortlichkeit gegenüber dem Mandanten

Um die vorgenannten Abgrenzungsschwierigkeiten, die infolge der Überschneidungen der Begrifflichkeiten „Sozietät“ und „Netzwerk“ entstehen, zu vermeiden, erscheint der Ansatz der Gegenauffassung durchaus sinnvoll. Diese nimmt die Abgrenzung anhand der bestehenden Verantwortlichkeiten bei der Durchführung des Prüfungsauftrags vor.¹³⁸⁸ Während So-

¹³⁸³ Baumbach/*Hopt/Merkt*, HGB, § 319b Rn. 1. Dies beruht darauf, dass der Gesetzgeber gerade mittelständischen Prüfern bzw. Prüfungsgesellschaften die Möglichkeit verschaffen wollte, sich zu einem Netzwerk zusammenzuschließen und so den Mandanten eine breitere Produktpalette anzubieten, um einer weiteren Konzentration auf dem Prüfungsmarkt entgegenzuwirken; vgl. *Petersen/Zwirner*, WPg 2009, 769 (778).

¹³⁸⁴ Gesetzentwurf zum BilMoG, BT-DS 16/10067, S. 90.

¹³⁸⁵ Ebenda. Dagegen ist nach BeckBilKomm/*Schmidt* § 319b Rn. 8 keine gemeinsame Berufsausübung, sondern ein Zusammenwirken bei der Berufsausübung erforderlich.

¹³⁸⁶ Art. 7 Abs. 2 AP-RL; Gesetzentwurf zum BilMoG, BT-DS 16/10067, S. 90 f.

¹³⁸⁷ MünchKommHGB-*Ebke*, § 319 Rn. 48. BeckBilKomm/*Schmidt* § 319b Rn. 4.

¹³⁸⁸ So *Lenz* in HB BilanzR, S. 126 Rn. 18 ff.

zien stets im Außenverhältnis gegenüber dem Mandanten zu einer gemeinsamen Mandatsannahme und -bearbeitung verpflichtet sind, sind die rechtlichen Verantwortlichkeiten bei Netzwerkpartnern strikt getrennt. Zwar dient das Netzwerk einer Vermittlung und Koordinierung von Mandaten. Es bleibt dabei aber bei einer eigenverantwortlichen Annahme und Bearbeitung des Mandats durch die einzelnen Netzwerkmitglieder und folglich der Wahrung ihrer wirtschaftlichen und rechtlichen Eigenständigkeit.¹³⁸⁹

(c) Verbote des § 319b HGB

§ 319b Abs. 1 S. 1, 2 HGB führt einerseits zu einer Zurechnung von Sachverhalten, in denen ein Netzwerkmitglied des Prüfers einen der Befangenheitstatbestände des § 319 Abs. 2 bzw. Abs. 3 S. 1 Nr. 1, 2 HGB erfüllt oder unzulässige Nichtprüfungsleistungen gemäß §§ 319 Abs. 3 S. 1 Nr. 3, 319a Abs. 1 S. 1 Nr. 2, 3 HGB erbringt. Darüber hinaus bedeutet der Verweis des § 319b Abs. 1 S. 1 HGB auf die Zurechnungstatbestände der § 319 Abs. 3 S. 1 Nr. 4, Abs. 3 S. 2 und Abs. 4 HGB, dass es andererseits auch schädlich ist, wenn nicht das Netzwerkmitglied selbst, sondern dessen Ehegatte, Lebenspartner oder eine von diesem bei der Prüfung beschäftigte Person einen der vorgenannten Befangenheitsgründe verwirklicht. Sofern das Netzwerkmitglied eine Prüfungsgesellschaft ist, gilt zudem der Zurechnungstatbestand des § 319 Abs. 4 HGB.¹³⁹⁰ Der von § 319b HGB nicht erfasste Verstoß eines Netzwerkmitglieds gegen die Vorschriften zur Honorarabhängigkeit in § 319 Abs. 3 S. 1 Nr. 5 bzw. § 319a Abs. 1 S. 1 Nr. 1 HGB soll im Einzelfall eine Besorgnis der Befangenheit nach der Generalklausel des § 319 Abs. 2 HGB begründen können.¹³⁹¹

(d) „Einflussabhängige“ und „absolute“ Inhabilität¹³⁹²

Sofern ein Netzwerkpartner einen der in § 319b Abs. 1 S. 1, 2 HGB erwähnten Ausschlussstatbestände erfüllt, hat dies nicht in allen Fällen einen zwingenden Ausschluss des Prüfers zur Folge.¹³⁹³ § 319b Abs. 1 S. 1 HGB sieht in Bezug auf die darin erwähnten Befangenheitstatbestände eine Entlastungsmöglichkeit des Prüfers vor, sofern diesem im Einzelfall der Nachweis gelingt, dass der betroffene Netzwerkpartner weder rechtlich noch faktisch konkreten Einfluss auf das Prüfungsergebnis nehmen kann.¹³⁹⁴ Ausgeschlossen ist die Entlastung je-

¹³⁸⁹ Lenz in HB BilanzR, S. 126 Rn. 19 f.

¹³⁹⁰ Vgl. Begründung zur BS WP/vBP, S. 56 zu § 21 Abs. 4 S. 1 Nr. 2, S. 2, 3 BS WP/vBP.

¹³⁹¹ Baumbach/Hopt/Merkt, HGB, § 319b Rn. 9.

¹³⁹² Von der „einflussabhängigen“ und der „absoluten“ Inhabilität spricht Schüppen in Heidel/Schall, HGB, § 319b Rn. 8.

¹³⁹³ Vgl. WPK Magazin 2/2009, S. 4.

¹³⁹⁴ Schüppen in Heidel/Schall, HGB, § 319b Rn. 9; Orth/Müller in HB BilMoG, S. 647 f.; Baumbach/Hopt/Merkt, HGB, § 319b Rn. 3. Es liegt also nur eine indizierte Inhabilität vor, vgl. WPK Magazin 2/2009, S. 4.

doch, sofern das Netzwerkmitglied gesetzlich oder vertraglich zur Erteilung von Weisungen hinsichtlich der Prüfung berechtigt ist. Denn in diesem Fall wird stets von einer Einflussnahmemöglichkeit ausgegangen.¹³⁹⁵ Bei den in § 319b Abs. 1 S. 2 HGB genannten Beratungsleistungen, die sich unmittelbar auf den zu prüfenden Rechnungsabschluss auswirken, besteht eine Entlastungsmöglichkeit hingegen von vornherein nicht. Hier geht der Gesetzgeber unwiderleglich davon aus, dass der Prüfer bei der Beurteilung der vorangegangenen Leistungen seines Netzwerkmitglieds befangen ist.¹³⁹⁶

(e) Vergleich mit den internationalen Vorgaben

Da die Netzwerkdefinitionen im IESBA-Kodex und in Artikel 2 Nr. 7 AP-RL deutlich detaillierter ausfallen als in § 319b Abs. 1 S. 3 HGB, wird vereinzelt Kritik an der nationalen Definition des Netzwerks geäußert.¹³⁹⁷ So wird z.B. eine wörtliche Übernahme des Artikels 2 Nr. 7 AP-RL angeregt, um europarechtswidrige Auslegungen des § 319b Abs. 1 S. 3 HGB zu vermeiden.¹³⁹⁸ Durch den Verzicht auf eine pauschale Gleichstellung aller Netzwerkmitglieder folgt § 319b HGB dem Ansatz der EU-Kommission. Auch danach kann die Beurteilung einer Beziehung zwischen Mitgliedern des Prüfernetzwerks und dem geprüften Unternehmen im Einzelfall anders ausfallen als die einer direkten Beziehung zwischen dem Prüfer und seinem Prüfungsmandanten.¹³⁹⁹ Im IESBA-Kodex hingegen gilt der Grundsatz, dass Netzwerkmitglieder in gleicher Weise von den Mandanten unabhängig sein müssen, wie die mit der Abschlussprüfung beauftragte Prüfungspraxis selbst.¹⁴⁰⁰ Infolgedessen gelten die Unabhängigkeitsstandards des Kodex grundsätzlich auch für sämtliche Mitglieder des Prüfernetzwerks, sofern nicht ausdrücklich etwas anderes bestimmt wird.¹⁴⁰¹

b. Relative Befangenheitsgründe

Im Gegensatz zu den absoluten Ausschlussgründen wird die Befangenheit des Abschlussprüfers in § 319 Abs. 2 HGB nicht vermutet, sondern muss im Einzelfall anhand einer Abwägung positiv festgestellt werden.¹⁴⁰² Die in § 319 Abs. 2 HGB genannten Beziehungen geschäftli-

¹³⁹⁵ Begründung zur BS WP/vBP, S. 57 zu der berufsrechtlichen Parallelregelung des § 21 Abs. 4 S. 3 BS WP/vBP.

¹³⁹⁶ Gesetzentwurf zum BilMoG, BT-DS 16/10067, S. 90. Auch berufsrechtlich greift in diesen Fällen nach § 21 Abs. 4 S. 3, 2. HS BS WP/vBP eine unwiderlegliche Vermutung der Befangenheit.

¹³⁹⁷ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 42 ff., Rn. 290.13-290.24 und S. 151 Glossar; Art. 2 Nr. 7 AP-RL.

¹³⁹⁸ So Baumbach/*Hopt/Merkt*, HGB, § 319b Rn. 5; hinweisend darauf auch *Schüppen* in Heidel/Schall, HGB, § 319b Rn. 3.

¹³⁹⁹ ABl. EU Nr. L 157 vom 9.6.2006, S. 88, Erwägungsgrund 11.

¹⁴⁰⁰ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 42, Rn. 290.13.

¹⁴⁰¹ Ebenda, S. 97, Rn. 290.506. Zu den Definitionen der Begriffe „Netzwerkmitglied“ bzw. „Praxis“ vgl. Glossar, S. 151.

¹⁴⁰² Gesetzentwurf zum BilReG, BT-DS 15/3419, S. 38; Baumbach/*Hopt/Merkt*, HGB, § 319 Rn. 7.

cher, finanzieller oder persönlicher Art sind dabei nur beispielhafte („insbesondere“) Gründe für eine relative Befangenheit des Abschlussprüfers, sodass auch andere Arten von Beziehungen relevant sein können.¹⁴⁰³ Die jeweiligen Beziehungen müssen nicht zwingend zwischen dem Abschlussprüfer und dem Prüfungsmandanten selbst oder dessen Organmitgliedern bestehen, sondern können beispielsweise auch zu einflussreichen Gesellschaftern existieren.¹⁴⁰⁴ Entscheidend ist, dass ein „vernünftig und objektiv denkender Dritter“ konkreten Anlass haben muss, an der Unbefangenheit des Prüfers zu zweifeln.¹⁴⁰⁵

aa. Auslegung und Konkretisierung

Gerade für die Auslegung und Konkretisierung der Generalklausel sind neben den Vorgaben der EU-Empfehlung von 2002 und der EU-Abschlussprüferrichtlinie auch der IESBA-Code of Ethics und das Berufsrecht der Wirtschaftsprüfer, allen voran die §§ 21 ff. BS WP/vBP heranzuziehen.¹⁴⁰⁶ Hieraus wird z.B. die in § 319 Abs. 2 HGB nicht ausdrücklich vorgesehene Möglichkeit hergeleitet, dass das geprüfte Unternehmen oder der Abschlussprüfer die Besorgnis der Befangenheit durch geeignete Schutzmaßnahmen ausräumen können, soweit ein absoluter Befangenheitsgrund nicht eingreift.¹⁴⁰⁷ Auf die bereits geschilderten Beispiele einzelner Schutzmaßnahmen aus der EU-Empfehlung sowie aus § 22 Abs. 1 BS WP/vBP in Kapitel G dieser Arbeit sei an dieser Stelle verwiesen. Wegen der grundlegenden Unterscheidung zwischen der Prüfung kapitalmarktorientierter und sonstiger Unternehmen in den internationalen Unabhängigkeitsstandards wird zudem eine entsprechende Differenzierung bei der Beurteilung der relativen Befangenheit angeregt, auch wenn dies § 319 Abs. 2 HGB – im Gegensatz zu den §§ 319 Abs. 3, 319a HGB – nicht ausdrücklich zu entnehmen ist.¹⁴⁰⁸

bb. Anwendungsbereich und spezielle Gefährdungstatbestände

Der Anwendungsbereich des § 319 Abs. 2 HGB setzt sich einerseits zusammen aus Konstellationen, die vom Katalog der absoluten Befangenheitsgründe zwar grundsätzlich erfasst werden, bei denen jedoch die dort vorausgesetzten Schwellenwerte nicht erreicht werden. In die-

¹⁴⁰³ MünchKommHGB-Ebke, § 319 Rn. 26; Baumbach/Hopt/Merkt, HGB, § 319 Rn. 7.

¹⁴⁰⁴ Schüppen in Heidel/Schall, HGB, § 319 Rn. 10.

¹⁴⁰⁵ Zum Beurteilungsmaßstab ausführlich MünchKommHGB § 319 Rn. 25 unter Verweis auf BGHZ 153, 32 = BGH, BB 2003, 462 (465). Dazu auch Gelhausen/Heinz WPg 2005, 693 (697); BeckBilKomm/Schmidt, § 319 Rn. 21; Staub/Habersack/Schürnbrand, HGB, Bd. 7/1, § 319 Rn. 20.

¹⁴⁰⁶ MünchKommHGB-Ebke, § 319 Rn. 22 stellt unter Verweis auf Gelhausen/Heinz, WPg 2005, 693 (696) klar, dass die §§ 21 ff. BS WP/vBP im Ersetzungsverfahren nach § 318 Abs. 3 HGB nicht verbindlich für die Gerichte sind. Auch Schüppen in Heidel/Schall, HGB, § 319 Rn. 11 stellt die fehlende normative Verbindlichkeit der EU-Empfehlung und des IFAC-Kodex heraus, spricht jedoch insoweit von einer „Leitbildfunktion“.

¹⁴⁰⁷ Klarstellend insoweit auch Gesetzentwurf zum BilReG, BT-DS 15/3419, S. 38; m.w.N. Hülsmann, DStR 2005, 166 (168); Frings, WPg 2006, 821 (827); Gelhausen/Heinz, WPg 2005, 693 (697).

¹⁴⁰⁸ MünchKomm-Ebke, § 319 Rn. 26 unter Verweis u.a. auf Klein/Klaas, WPg 2006, 885 (889 f.).

sen Fällen müssen für eine relative Befangenheit besondere unabhängigkeitgefährdende Faktoren hinzutreten, da ansonsten die Wertung der Katalogtatbestände unterlaufen wird.¹⁴⁰⁹ Andererseits werden Sachverhalte geregelt, die von den §§ 319 Abs. 3, 319a Abs. 1 HGB nicht geregelt werden.¹⁴¹⁰ Auf einige Konstellationen, die im HGB entgegen entsprechenden Empfehlungen der EU-Kommission nicht ausdrücklich erwähnt werden, hat der Gesetzgeber im Gesetzentwurf zum BilReG hingewiesen. Dabei handelt es sich um grundsätzlich unbedenkliche Leistungen oder Zustände mit Blick auf die Unabhängigkeit des Prüfers, die jedoch im Einzelfall aufgrund besonderer Umstände dessen Inhabilität begründen können.¹⁴¹¹

(1) Geschäftsbeziehungen zum Prüfungsmandanten

Um eine der zuletzt genannten Konstellationen handelt es sich zunächst bei sogenannten „nichtüblichen geschäftlichen Beziehungen“ des Prüfers zum Mandanten oder zu dessen gesetzlichen Vertretern.¹⁴¹² Entsprechend den Vorgaben aus der EU-Empfehlung ist es dem Abschlussprüfer somit nicht grundsätzlich untersagt, vom Mandanten Güter und Dienstleistungen zu beziehen. Etwas anderes gilt jedoch, sofern der Prüfer solche Güter und Dienstleistungen nicht mehr wie jeder Dritte, sondern zu ungewöhnlich günstigen Konditionen bezieht.¹⁴¹³ In diesem Fall kann aus der maßgeblichen Sicht eines verständigen Dritten im Einzelfall eine Beeinflussung der Prüfungstätigkeit drohen.¹⁴¹⁴ Der mit der notwendigen Einzelfallabwägung begründete, bewusste Verzicht des nationalen Gesetzgebers auf eine ausdrückliche Regelung in § 319 Abs. 3 HGB überzeugt insgesamt nicht. Denn genau wie bei der „Unüblichkeit“ einer Geschäftsbeziehung, bedarf es auch in § 319 Abs. 3 HGB der Ausfüllung unbestimmter Rechtsbegriffe im Einzelfall, etwa der nicht bloß untergeordneten Bedeutung der jeweiligen Tätigkeiten.

(a) Vergleich mit den internationalen Vorgaben

Von den Ansichten der internationalen Standardsetzungsgremien weicht die Argumentation des nationalen Gesetzgebers ab. Denn EU-Kommission und IESBA sind sich im Grundsatz einig, dass es im Falle einer tatsächlich unter unüblichen Vorzugsbedingungen zustande gekommenen Geschäftsbeziehung gerade an einem Wertungsspielraum im Einzelfall fehlt, je-

¹⁴⁰⁹ *Schüppen* in Heidel/Schall, HGB, § 319 Rn. 12; *Frings*, WPg 2006, 821 (823); so auch die Wertung des § 22a Abs. 3 BS WP/vBP; a.A. insoweit wohl Baumbach/*Hopt/Merkt*, HGB, § 319 Rn. 14, die grundsätzlich nicht von einer Sperrwirkung der absoluten Befangenheitsgründe ausgehen.

¹⁴¹⁰ *Petersen/Zwirner/Boecker* in HB BilanzR, S. 86 Rn. 17; *Frings*, WPg 2006, 821 (823).

¹⁴¹¹ Gesetzentwurf zum BilReG, BT-DS 15/3419, S. 40.

¹⁴¹² Ebenda.

¹⁴¹³ ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 28, Ziffer B., 2 und S. 43. Noch strengere Vorgaben enthält der IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 55 ff., Rn. 290.118-126.

¹⁴¹⁴ Gesetzentwurf zum BilReG, BT-DS 15/3419, S. 40.

denfalls sofern das Geschäft eine bedeutende Größenordnung erreicht.¹⁴¹⁵ Insofern hätte eine konsequente Umsetzung dieser Vorgaben im HGB durch die Einführung eines absoluten Befangenheitstatbestandes stattfinden müssen.

(b) Berufsrechtliche Umsetzung durch § 23 Abs. 1 Nr. 3, 4 BS WP/vBP

Im Gegensatz zum HGB enthält das Berufsrecht der Wirtschaftsprüfer in § 23 Abs. 1 Nr. 3, 4 BS WP/vBP ausdrückliche Inhabilitätsvorschriften im Falle geschäftlicher Beziehungen zwischen Prüfer- und Mandantenseite. Im Hinblick auf den Bezug von Gütern und Dienstleistungen vom Mandanten stellt § 23 Abs. 1 Nr. 3 BS WP/vBP dabei – genau wie die internationalen Unabhängigkeitsstandards – auf die jeweils gewährten geschäftlichen Konditionen ab. Unschädlich sind hiernach Geschäfte, die wie zwischen fremden Dritten geschlossen werden, schädlich dagegen ungewöhnliche, den Prüfer begünstigende Konditionen.¹⁴¹⁶ In § 23 Abs. 1 Nr. 4 BS WP/vBP wird zudem ähnlich wie im IESBA-Code of Ethics die Übernahme von Krediten oder Bürgschaften als eigenständige Fallgruppe geregelt.¹⁴¹⁷ Jedoch wird prinzipiell nur die Kreditgewährung des Abschlussprüfers an den Prüfungsmandanten als ein erhebliches Inhabilitätsrisiko angesehen.¹⁴¹⁸ Die umgekehrte Kreditaufnahme des Prüfers beim Mandanten soll dagegen nur in seltenen Fällen zu einer Inhabilität führen können. Dazu muss der Mandant aufgrund von besonderen Umständen, wie z.B. nicht festgelegten Kreditkonditionen, wirtschaftlichen Druck auf den Prüfer ausüben können.¹⁴¹⁹ Das IESBA hingegen sieht gerade in der Gewährung eines Kredits bzw. der Übernahme einer Bürgschaft durch einen Mandanten ein besonderes Unabhängigkeitsrisiko.¹⁴²⁰ Sofern es sich beim Mandanten nicht um eine Bank oder eine vergleichbare Institution handelt, soll hieraus sogar unabhängig von den gewährten Konditionen ein nicht hinnehmbares Unabhängigkeitsrisiko für den Prüfer folgen.¹⁴²¹

¹⁴¹⁵ ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 28, Ziffer B., 2 und S. 44; IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 57 f., Rn. 290.124-126. Risikomindernde Schutzmaßnahmen können nur in Ausnahmefällen getroffen werden, etwa sofern lediglich ein Angehöriger des Prüfers in einer wesentlichen Geschäftsbeziehung mit dem Mandanten oder dessen Management steht.

¹⁴¹⁶ Gesetzesbegründung BS WP/vBP, S. 60. Dem Prüfer gewährte Rabatte sind folglich nur schädlich, wenn sie Dritten nicht in gleicher Form gewährt werden.

¹⁴¹⁷ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 55 ff., Rn. 290.118-123. ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 43 regelt die gegenseitige Gewährung von Krediten und Bürgschaften dagegen als Unterfall geschäftlicher Beziehungen.

¹⁴¹⁸ Laut Begründung zu § 23 Abs. 1 Nr. 4 BS WP/vBP, S. 60 kann die Kreditgewährung – je nach Geschäftstätigkeit des Mandanten und Umfang des Kredits – ohne hinreichende Sicherungsmaßnahmen zu nicht mehr hinnehmbaren Eigeninteressen des Prüfers, als Kreditgläubiger, an der Solvenz seines Mandanten, als Kreditschuldner, führen.

¹⁴¹⁹ § 23 Abs. 1 Nr. 4 BS WP/vBP, S. 60.

¹⁴²⁰ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 55 f., Rn. 290.118-290.121.

¹⁴²¹ Ausnahmen gelten nur, sofern das Geschäft für beide Vertragsparteien unwesentlich ist. Bei der Gewährung eines Kredits durch eine Bank kommen zumindest im Falle üblicher Konditionen Schutzmaßnahmen in Betracht.

(2) Verwirklichung von Ausschlussgründen durch nahe Angehörige

Auf die Anwendungsfälle des § 319 Abs. 2 HGB, sofern nicht der Prüfer selbst, sondern dessen nahe Familienangehörige einen absoluten Ausschlussgrund verwirklichen, sei aufgrund der bereits erfolgten Ausführungen in diesem Kapitel zu § 319 Abs. 3 S. 2 HGB lediglich kurz hingewiesen. Durch die bewusste Eingrenzung des § 319 Abs. 3 S. 2 HGB auf Ehegatten und Lebenspartner und die einzelfallbezogene Beurteilung von Verstößen sonstiger naher Angehöriger, bleibt das HGB hinter den entsprechenden Vorgaben aus Ziffer 6. der EU-Empfehlung von 2002 zurück. Denn diese sieht ausdrücklich keine Schutzmaßnahmen, sondern eine strikte Inhabilität des Prüfers vor, sofern ein naher Familienangehöriger beim Mandanten eine leitende Positionen, eine wesentliche Beteiligung oder sonstigen unmittelbaren Einfluss auf die Rechnungslegung innehat.¹⁴²² Europarechtskonformer ist insoweit § 21 Abs. 4 S. 1 Nr. 4 BS WP/vBP, da dieser ebenfalls keine Differenzierung zwischen Ehegatten und Lebenspartnern einerseits und sonstigen nahen Angehörigen andererseits vornimmt. Gestützt wird die im HGB vorgenommene Unterscheidung jedoch durch den IESBA-Code of Ethics. Denn hiernach ergibt sich eine strikte Inhabilität des Abschlussprüfers lediglich, wenn Ehegatten oder Lebenspartner eine der erwähnten Nähebeziehungen zum Mandanten aufweisen, während bei sonstigen nahen Angehörigen eine Befangenheit regelmäßig durch Schutzmaßnahmen vermieden werden kann.¹⁴²³

(3) Wechsel in Führungspositionen des Prüfungsmandanten

Eine weitere Fallgruppe des § 319 Abs. 2 HGB ist der Wechsel eines Prüfungspartners oder eines leitenden Mitarbeiters einer Prüfungsgesellschaft in eine Führungsposition beim Prüfungsmandanten.¹⁴²⁴ Obwohl insoweit der Erlass eines entsprechenden absoluten Inhabilitätstatbestands im HGB im Einklang mit Artikel 12 des Grundgesetzes gestanden hätte, wurde hierdrauf bewusst verzichtet.¹⁴²⁵ Die Festlegung des nationalen Gesetzgebers im BilReG, derartige Konstellationen im HGB einzelfallabhängig zu regeln, stellt eine weitere erhebliche Abweichung gegenüber den internationalen Vorgaben dar.

(a) Vergleich mit den internationalen Vorgaben

Denn der IESBA-Code of Ethics sieht – ähnlich wie Section 206 SOA – zumindest bei Mandanten von öffentlichem Interesse einen Ausschluss der gesamten Prüfungsgesellschaft vor,

¹⁴²² ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 29, Ziffer B., 6. Im Gesetzentwurf zum BilReG, BT-DS 15/3419, S. 40 wird auch § 319 Abs. 2 HGB auf diese Fallgruppen beschränkt.

¹⁴²³ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 58 ff., Rn. 290.127 ff.

¹⁴²⁴ Gesetzentwurf zum BilReG, BT-DS 15/3419, S. 40.

¹⁴²⁵ Ebenda, S. 109.

sofern ein ehemals verantwortlicher Prüfungspartner an dem ersten Jahresabschluss, den der Mandant nach seinem Wechsel offengelegt hat, als Mitglied des Abschlussprüfungsteams beteiligt gewesen ist.¹⁴²⁶ Und auch bei der Prüfung sonstiger Prüfungsmandanten können in diesem Fall ausreichende Schutzmaßnahmen nur ergriffen werden, sofern keine bedeutenden finanziellen bzw. geschäftlichen Beziehungen zwischen dem Betroffenen und der Prüfungspraxis bestehen bleiben.¹⁴²⁷ Die EU-Empfehlung von 2002 und die Abschlussprüferrichtlinie sehen sogar eine feste Cooling-off-Periode von zwei Jahren zwischen Beendigung des Prüfungsmandats und der Übernahme einer Führungsposition in dem geprüften Unternehmen vor, wobei Artikel 42 Abs. 3 AP-RL eine Beschränkung auf Prüfer bzw. verantwortliche Prüfungspartner von Unternehmen öffentlichen Interesses enthält.¹⁴²⁸

(b) Berufsrechtliche Umsetzung durch § 43 Abs. 3 WPO

Die infolgedessen jedenfalls in Bezug auf kapitalmarktorientierte Unternehmen notwendige Umsetzung einer Cooling-off-Periode in das deutsche Recht ist durch die Einfügung des § 43 Abs. 3 WPO im Zuge des BilMoG erfolgt. Ziel des Erlasses einer berufsrechtlichen Vorschrift war es, ein unmittelbar gegen den jeweiligen Wirtschaftsprüfer gerichtetes Verbot umzusetzen.¹⁴²⁹ § 43 Abs. 3 WPO untersagt es den Abschlussprüfern oder verantwortlichen Prüfungspartnern von kapitalmarktorientierten Unternehmen innerhalb der ersten zwei Jahre nach Beendigung des Prüfungsmandats eine wichtige Führungstätigkeit in dem geprüften Unternehmen auszuüben. Mit der Formulierung „ausüben“ wählt der deutsche Gesetzgeber eine bewusste Abweichung gegenüber dem „übernehmen“ in Artikel 42 Abs. 3 AP-RL, um § 43 Abs. 3 WPO als Dauerordnungswidrigkeit auszugestalten. Voraussetzung für die Wichtigkeit der Führungstätigkeit ist die Möglichkeit des wechselnden Prüfers beim Mandanten Einfluss auf den aktuellen Abschlussprüfer zu nehmen oder ein eventuelles, vorheriges Fehlverhalten verschleiern zu können.¹⁴³⁰ Auch wenn eine Tätigkeit im Aufsichtsrat grundsätzlich unter diese Definition fallen müsste, soll § 43 Abs. 3 WPO für einen solchen Wechsel nicht gelten. Grund dafür ist, dass eine Aufsichtsrats­tätigkeit nach deutschem Recht keine Führungs-, sondern eine Beratungs- und Kontrolltätigkeit darstellt.¹⁴³¹ Eine darüber hinausgehende Erfas-

¹⁴²⁶ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 64, Rn. 290.139-141. Eine feste Cooling-off-Periode von zwölf Monaten zwischen Beendigung der alten und Aufnahme der neuen Tätigkeit sieht der Kodex nur für den Wechsel von Senior oder Managing Partner in Schlüsselfunktionen vor. Nach Sec. 206 SOA führt der Wechsel eines Prüfers innerhalb eines einjährigen Zeitraums zum Ausschluss der gesamten Prüfungsgesellschaft, sofern der Betroffene an der vorangegangenen Prüfung des neuen Arbeitgebers beteiligt war. Dazu *Schmidt*, BB 2003, 779 (785).

¹⁴²⁷ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 62 f., Rn. 290.135 f.

¹⁴²⁸ ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 29, Ziffer B., 3.4; Art. 42 Abs. 3 AP-RL.

¹⁴²⁹ Gesetzentwurf zum BilMoG, BT-DS 16/10067, S. 109.

¹⁴³⁰ Ebenda.

¹⁴³¹ *Schüppen*, ZIP 2012, S. 1317 (1322).

sung bevorstehender Wechsel von Prüfern bzw. Mitgliedern des Prüfungsteams zum Mandanten, wie im IESBA-Kodex angeregt, enthält § 43 Abs. 3 WPO nicht.¹⁴³²

(4) Fehlleistungen des Abschlussprüfers

Fehlleistungen bei vorangegangenen Abschlussprüfungen und Beratungsleistungen gelten als grundsätzlich unbedenklich für die Unabhängigkeit eines Abschlussprüfers. Ausnahmen hiervon können sich jedoch ergeben, wenn es sich um gravierende und bereits bekannt gewordene Fehlleistungen des Prüfers handelt, in deren Folge es bereits zu einem Rechtsstreit zwischen Abschlussprüfer und Mandant gekommen ist oder voraussichtlich kommen wird. Grund dafür ist, dass eine Offenlegung des Fehlers im Prüfungsbericht bzw. Bestätigungsvermerk die Verteidigung des Prüfers gegen die bereits geltend gemachten bzw. drohenden Schadensersatzansprüche erschweren würde.¹⁴³³ Aber auch bei noch nicht aufgedeckten Fehlern können die dem Prüfer bekannten Haftungsrisiken und der drohende Ansehensverlust zur Befangenheit führen, wenn dieser sein früheres Fehlverhalten im Rahmen der Abschlussprüfung verdecken möchte.¹⁴³⁴ Das HGB nennt, anders als die EU-Empfehlung von 2002, die Fallgruppe der Fehlleistungen oder sich abzeichnender Rechtsstreitigkeiten zwischen Prüfer und Mandant nicht ausdrücklich als Inhabilitätsrisiko.¹⁴³⁵ Eine Befangenheit des Prüfers soll sich jedoch im Einzelfall nach § 319 Abs. 2 HGB ergeben können. Die genauen Voraussetzungen dafür werden in einem Urteil des BGH vom 25. November 2002 konkretisiert.¹⁴³⁶ Die Ausführungen des BGH werden in der Literatur ganz überwiegend auf sämtliche Fehlleistungen eines Prüfers übertragen, die von bilanzieller Relevanz sind.¹⁴³⁷

(a) Konkretisierung durch BGH-Urteil vom 25. November 2002

In dem Urteil vom 25. November 2002 hat der BGH entschieden, dass ein Abschlussprüfer im Falle von Versäumnissen bei seiner vorangegangenen Tätigkeit, die Schadensersatzansprüche oder sonstige erhebliche Angriffe gegen seine Person in der Öffentlichkeit zur Konsequenz haben, zumindest in der Versuchung steht, bestimmte Risiken in seiner Berichterstattung und

¹⁴³² IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 62 ff., Rn. 290.134-141, insbesondere Rn. 290.138.

¹⁴³³ Marx, DB 2003, 431 (432 f.) führt dazu aus, dass dies einem Schuldeingeständnis gleichkäme.

¹⁴³⁴ Gelhausen/Kuss, NZG 2003, 424 (426) m.w.N.

¹⁴³⁵ ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 33, Ziffer B., 9. „Rechtsstreitigkeiten“; dazu auch Frings, WPg 2006, 821 (827); Knorr in FS Röhrich, 935 (945).

¹⁴³⁶ BGH-Urteil vom 25.11.2002 – II ZR 49/01, BGHZ 153, 32 = NZG 2003, 216, damals noch zu § 318 Abs. 3 HGB a.F.

¹⁴³⁷ Dazu Knorr in FS Röhrich, 935 (942) unter Verweis auf Marx, DB 2003, 431 (433). Im konkreten Fall bezogen sich die Ausführungen auf ein Bewertungsgutachten im Zuge einer Verschmelzung, das nach Einschätzung des BGH erhebliche Fehler aufwies, da der Prüfer auf einen möglichen Abschreibungsbedarf in beträchtlicher Höhe nicht hingewiesen hatte; Gelhausen in Freidank, S. 167.

im Bestätigungsvermerk zu verharmlosen.¹⁴³⁸ Dies resultiere „schon aus einer natürlichen Selbstrechtfertigungstendenz sowie dem verständlichen Bemühen um Ansehenswahrung“.¹⁴³⁹ Die bloße Möglichkeit oder auf Vermutungen gestützte Annahme eines Fehlverhaltens soll jedoch ebenso wenig für eine Befangenheit ausreichen wie Meinungsverschiedenheiten oder ein festgestellter Fehler für sich allein.¹⁴⁴⁰ Vielmehr müssen in jedem Fall hinreichend konkrete Tatsachen für eine Fehlleistung bestehen, die sich auf den zu prüfenden Abschluss auswirken, sodass es zu einer nicht unerheblichen Drucksituation für den Prüfer kommt.¹⁴⁴¹ Die weitere Beurteilung des Einzelfalls hängt dann u.a. von der genauen Wahrscheinlichkeit des Bestehens der Schadensersatzansprüche, deren Höhe und Bedeutung für die Beteiligten sowie von der Tatsache ab, ob bereits ein Rechtsstreit zwischen Prüfer und Mandant anhängig ist.¹⁴⁴²

(b) Vergleich mit den internationalen Vorgaben

Mit der Möglichkeit einer Inhabilität durch Fehlleistungen, auch ohne das weitere Erfordernis eines sich bereits unmittelbar abzeichnenden Rechtsstreits, geht die Generalklausel des § 319 Abs. 2 HGB inhaltlich über Ziffer B., 9. der EU-Empfehlung von 2002 hinaus. Und auch im IESBA-Code of Ethics ist ein bestehender oder wahrscheinlich drohender Rechtsstreit mit dem Mandanten Voraussetzung dafür, dass es auf Seiten des Prüfers zu unabhängigkeitgefährdenden Eigeninteressen kommt.¹⁴⁴³ Dagegen soll sich eine relative Befangenheit nach § 319 Abs. 2 HGB sogar ohne einen bereits offen zutage getretenen Interessengegensatz ergeben können. Dies gilt z.B. im Falle der Unterdrückung noch nicht aufgedeckter Fehlleistungen durch den Prüfer mit dem Ziel, einen Mandatsentzug oder die eigene Regresspflicht zu vermeiden.¹⁴⁴⁴ Im Falle eines Prozesses erscheint der Ansatz des IESBA-Kodex sinnvoll, das Inhabilitätsrisiko auch anhand der jeweils auf Prüferseite beteiligten Person bzw. Personen zu bewerten.¹⁴⁴⁵

¹⁴³⁸ BGH, NZG 2003, 216 (219); dazu auch *Marx*, DB 2003, 431 (432); *Knorr* in FS Röhrich, 935 (941).

¹⁴³⁹ BGH, NZG 2003, 216 (219).

¹⁴⁴⁰ *Frings*, WPg 2006, 821 (825).

¹⁴⁴¹ *Schüppen* in Heidel/Schall, HGB, § 319 Rn. 11; *Frings*, WPg 2006, 821 (827).

¹⁴⁴² *Baumbach/Hopt/Merkt*, HGB, § 319 Rn. 9; *Knorr* in FS Röhrich, 935 (948 f.).

¹⁴⁴³ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 95, Rn. 290.231; ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 33, Ziffer B., 9. Dabei gilt jeweils, dass das Befangenheitsrisiko mit zunehmender Wahrscheinlichkeit des Prozesses und mit zunehmender Bedeutung des Prozesses für die beteiligten Parteien steigt.

¹⁴⁴⁴ *Knorr* in FS Röhrich, 935 (948); *Gelhausen/Kuss*, NZG 2003, 424 (426).

¹⁴⁴⁵ So sollen laut IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 95, Rn. 290.231 regelmäßige Schutzmaßnahmen möglich sein, sofern nur ein Mitglied eines Prüfungsteams in den Rechtsstreit mit dem Mandanten verwickelt ist, während bei einer Beteiligung der gesamten Prüfungsgesellschaft vielfach nur die Niederlegung bzw. Ablehnung des Prüfungsmandats bleibt.

(c) Berufsrechtliche Umsetzung durch § 23 Abs. 2 Nr. 1, 2 BS WP/vBP

Auch im Berufsrecht der Wirtschaftsprüfer, in § 23 Abs. 2 BS WP/vBP, ist festgehalten, dass das Befangenheitsrisiko des Eigeninteresses bei Pflichtverletzungen aus vorangegangenen Prüfungen nicht nur bei offenen Rechtsstreitigkeiten über Regress- bzw. Gewährleistungsfragen aus früheren Aufträgen (Nr. 2) bestehen kann, sondern bereits immer dann, wenn im Einzelfall ein Verdeckungsrisiko gegeben ist (Nr. 1). Die Gefahr, dass der Prüfer eine nachträglich festgestellte oder vermeintliche Pflichtverletzung aus der vorangegangenen Prüfung verschweigt, um einen Regress oder eine Rufschädigung zu vermeiden, besteht jedoch nach Ansicht des Gesetzgebers nicht in jedem Falle. Vielmehr setzt die Verdeckungsgefahr neben einer gewissen Wahrscheinlichkeit der Pflichtverletzung stets auch eine gewisse Erheblichkeit voraus. In Fällen eines drohenden Rechtsstreits betont die Gesetzesbegründung zu § 23 Abs. 2 Nr. 1 BS WP/vBP das Risiko, dass die Durchsetzung der gegen den Abschlussprüfer vorgebrachten Ansprüche als Druckmittel für das Verschweigen kritischer Punkte bei weiteren Prüfungen eingesetzt werden kann. Daran anknüpfend wird ein anhängiges gerichtliches Verfahren im Gegensatz zu den internationalen Unabhängigkeitsstandards auch nicht als ein risikohöher, sondern als ein risikomindernder Aspekt angesehen. Denn in diesem Fall ist der Vorwurf bereits öffentlich und auf die gerichtliche Entscheidung kann in der Sache kein Einfluss mehr ausgeübt werden.¹⁴⁴⁶

(5) Weitere Fallgruppen

Als weitere Beispiele für Leistungen des Abschlussprüfers, deren Inhabilitätsrisiko sich nach § 319 Abs. 2 HGB aus den Umständen des Einzelfalls ergeben kann, lassen sich nahezu alle Konstellationen aufführen, die in den internationalen Unabhängigkeitsstandards, nicht aber in den §§ 319 ff. HGB ausdrücklich Erwähnung finden. Dazu gehört zunächst die Erbringung von Sachverständigengutachten oder Zeugenaussagen für das geprüfte Unternehmen in einem Rechtsstreit.¹⁴⁴⁷ Kurz aufgeführt sei auch noch einmal die bereits erwähnte prozessuale Vertretung des Mandanten durch den Abschlussprüfer in einem Rechtsstreit. Diese wird sowohl von der EU-Kommission als auch vom IESBA als erhebliches Unabhängigkeitsrisiko angesehen, sofern sich die streitgegenständlichen Beträge wesentlich auf den zu prüfenden Jahresab-

¹⁴⁴⁶ Begründung zu § 23 Abs. 2 Nr. 2 BS WP/vBP, S. 61. Die übrigen Kriterien für das Ausmaß des Risikos sind die Art der erhobenen Vorwürfe, deren Substantiierung und die drohenden Nachteile für den WP/vBP und entsprechen somit den internationalen Standards.

¹⁴⁴⁷ Vgl. dazu den Abschnitt „Unterstützung bei Rechtsstreitigkeiten“ im IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 86, Rn. 290.207 f. Zur grundsätzlichen Unbedenklichkeit auch Adler/Düring/Schmaltz, Bd. 7, § 318 HGB, Rn. 370.

schluss auswirken.¹⁴⁴⁸ Nicht ausdrücklich im nationalen Recht geregelt und damit von der Auffangwirkung des § 319 Abs. 2 HGB erfasst sein dürfte auch der Wechsel von Mitarbeitern oder gar Führungspersonlichkeiten des Prüfungsmandanten hin zur Prüfungsgesellschaft.¹⁴⁴⁹ Gleiches gilt für die vom IESBA genannte Fallgruppe der Annahme von Schenkungen oder Bewirtungen des Mandanten durch den Abschlussprüfer.¹⁴⁵⁰ Als wichtige Fallgruppe von Nichtprüfungsleistungen, die international als risikoreich eingestuft werden, jedoch in den Katalogtatbeständen der §§ 319 Abs. 3, 319a HGB fehlen, lässt sich schließlich die Unterstützung des Mandanten bei der Personalbeschaffung, insbesondere bei der Einstellung von Führungskräften, nennen.¹⁴⁵¹ Für Einzelheiten und eventuelle Auslegungsfragen zu den jeweiligen Fallgruppen sei auf die Ausführungen zu den internationalen Standards in Kapitel H verwiesen.

(6) Zwischenfazit

Die Verwendung einer Generalklausel für die relative Befangenheit bedeutet auf der einen Seite einen wesentlichen Nachteil gegenüber den internationalen Unabhängigkeitsstandards. Denn sie führt dazu, dass eine Unterteilung in generell unzulässige Konstellationen und solche, die mittels Schutzmaßnahmen auf ein vertretbares Maß an Gefährdung für die Unabhängigkeit des Prüfers reduziert werden können, innerhalb der konkreten Risikokonstellationen nicht ausdrücklich stattfindet. In Kombination mit dem vollständigen Fehlen von Vorgaben für geeignete Schutzmaßnahmen in der jeweiligen Situation mangelt es den Abschlussprüfern im HGB somit insgesamt an Rechtssicherheit gegenüber den internationalen Standards. Auf der anderen Seite ist es dem nationalen Gesetzgeber durch den Auffangtatbestand des § 319 Abs. 2 HGB möglich, in gewissen Konstellationen sogar über die internationalen Standards hinauszugehen und auf neue, aktuelle Risiken flexibel reagieren zu können. Angesichts der Tatsache, dass die §§ 319 ff. HGB weder das Ausmaß eines eigenständigen Kodex erreichen noch in so regelmäßigen Abständen angepasst werden können, spricht auch die hohe Praktikabilität für eine Generalklausel. Dem Problem der Rechtsunsicherheit lässt sich schließlich

¹⁴⁴⁸ ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 31, Ziffer B., 7.2.5. IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 87, Rn. 290.211 f. In diesem Fall drohen einerseits eine Selbstprüfung und andererseits eine zu weitgehende Interessenvertretung des Mandanten durch den Abschlussprüfer.

¹⁴⁴⁹ Internationale Regelungen dazu finden sich in der ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 29, Ziffer A., 5.; IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 65 f., Rn. 290.143-290.145. Voraussetzung für ein erhebliches Risiko ist jedoch, gemessen an den internationalen Standards, dass die zuvor beim Mandanten eingenommene Position von Einfluss auf die Rechnungslegung gewesen ist.

¹⁴⁵⁰ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 95, Rn. 290.230.

¹⁴⁵¹ ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 32, Ziffer B., 7.2.6.; IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 88, Rn. 290.214 f.

durch das detaillierte Berufsrecht für die Wirtschaftsprüfer, das als Auslegungshilfe für § 319 Abs. 2 HGB herangezogen werden kann, begegnen.

c. Honorarveröffentlichung für Prüfungs- und Nichtprüfungsleistungen

Auch außerhalb der §§ 319-319 b HGB enthält das Handelsgesetzbuch Vorschriften, die eine Stärkung der Unabhängigkeit und Objektivität des Abschlussprüfers herbeiführen sollen. Ein Beispiel dafür ist § 285 HGB Nr. 17 HGB, wonach das Gesamthonorar des Abschlussprüfers für das jeweilige Geschäftsjahr in aufgeschlüsselter Form als Pflichtangabe im Anhang zum Jahresabschluss darzulegen ist.¹⁴⁵² Für den Konzernanhang ergibt sich aus § 314 Abs. 1 Nr. 9 HGB eine entsprechende Angabepflicht.¹⁴⁵³ Der Deutsche Corporate Governance Kodex enthält in Ziffer 7.2.1 S. 2 DCGK ebenfalls eine Empfehlung zur Honorartransparenz.¹⁴⁵⁴

aa. Nach § 285 HGB Nr. 17, § 314 Abs. 1 Nr. 9 HGB

§ 285 HGB Nr. 17 und § 314 Abs. 1 Nr. 9 HGB wurden im Zuge des BilReG in das HGB eingefügt und dienen der Umsetzung der entsprechenden Vorgaben der EU-Empfehlung zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers von 2002.¹⁴⁵⁵ Beide Vorschriften fanden gemäß Artikel 58 Abs. 3 S. 1 EGHGB erstmals auf das nach dem 31. Dezember 2004 beginnende Geschäftsjahr Anwendung. Ziel der offenzulegenden Honorarangaben ist es ausweislich der Gesetzesbegründung zum BilReG, den Abschlussadressaten die erforderlichen Informationen für eine Einschätzung der finanziellen Unabhängigkeit des Abschlussprüfers zu liefern.¹⁴⁵⁶ Da die Pflicht der geprüften Unternehmen, die Unabhängigkeit ihres Abschlussprüfers in finanzieller Hinsicht öffentlich zu demonstrieren, darüber hinaus auch der Vermeidung einer Befangenheit des Prüfers dient, stehen die Vorschriften in direktem Zusammenhang mit den §§ 319 ff. HGB.¹⁴⁵⁷ Die offenzulegenden Honorarangaben sind Gegenstand der Abschlussprüfung und werden folglich auf ihre Vollständigkeit und Richtigkeit hin überprüft.¹⁴⁵⁸

¹⁴⁵² *Bischof*, WPg 2006, 705.

¹⁴⁵³ *Hülsmann*, DStR 2005, 166 (167); *Bischof*, WPg 2006, 705 (706).

¹⁴⁵⁴ Dabei handelt es sich um eine Erweiterung der sogenannten Unabhängigkeitserklärung des Abschlussprüfers, auf die im nächsten Abschnitt dieses Kapitels eingegangen wird.

¹⁴⁵⁵ ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 27, Ziffer 5.

¹⁴⁵⁶ Gesetzentwurf zum BilReG, BT-DS 15/3419, S. 29; m.w.N.; *Kling*, WPg 2011, 209; *Bischof*, WPg 2006, 705 (706).

¹⁴⁵⁷ *Bischof*, WPg 2006, 705 (708).

¹⁴⁵⁸ *Kling*, WPg 2011, 209 (216).

(1) Angabepflichten nach dem BilReG

Durch das BilReG wurde die Pflicht zur Offenlegung der Honorarangaben auf kapitalmarkt-orientierte Unternehmen bzw. Mutterunternehmen beschränkt.¹⁴⁵⁹ Dies stellte eine Abwei- chung gegenüber dem Regierungs- und dem Referentenentwurf dar, nach denen die Pflicht- angaben auf den Anhang sämtlicher Gesellschaften erstreckt werden sollten.¹⁴⁶⁰ Die Ursache für diese Einschränkung war, dass durch die Honorartransparenz im Bereich mittelständischer Unternehmen ein gesteigerter Druck auf die Prüfungshonorare und infolgedessen eine ver- minderte Prüfungsqualität bei diesen Unternehmen befürchtet wurde.¹⁴⁶¹ Inhaltlich sah das BilReG eine Aufschlüsselung des Honorars nach den Beträgen für die Abschlussprüfung, für sonstige Bestätigungs- oder Bewertungsleistungen, für Steuerberatungsleistungen und für sonstige Leistungen vor. Dabei kam es – anders als noch im Regierungsentwurf vorgesehen – nicht auf das vereinbarte, sondern auf das im Geschäftsjahr als Aufwand erfasste Honorar an.¹⁴⁶² Auch die im Referentenentwurf enthaltene Angabepflicht, ob und gegebenenfalls in- wieweit das Honorar für sonstige Dienstleistungen das für die Abschlussprüfung gezahlte Honorar übersteigt, wurde nicht eingeführt. Denn letztendlich wurde aus Sicht des Gesetzge- bers ein sicherer Rückschluss aus dem Verhältnis dieser Honorare auf die Befangenheit der Abschlussprüfer nicht für möglich gehalten.¹⁴⁶³

(2) Änderungen durch das BilMoG

Durch das BilMoG wurde nicht nur der Geltungsbereich der Angabepflichten zum Prüferho- norar erweitert, sondern auch die darzulegenden Informationen inhaltlich modifiziert. Der Kreis der angabepflichtigen Unternehmen wurde über kapitalmarktorientierte Unternehmen und Muttergesellschaften hinaus auf große Kapitalgesellschaften i.S.d. § 267 Abs. 3 HGB und auf sämtliche Konzernabschlüsse ausgedehnt.¹⁴⁶⁴ Gegenstand der Angabepflicht im Anhang bzw. Konzernanhang ist nunmehr das von dem Abschlussprüfer berechnete Gesamthonorar für die im Geschäftsjahr erbrachten Leistungen an den Mandanten.¹⁴⁶⁵ Das Gesamthonorar ist

¹⁴⁵⁹ Dazu *Hülsmann*, DStR 2005, 166 (167); *Peemöller/Oehler*, BB 2004, 1158 (1161).

¹⁴⁶⁰ Kritisch dazu bereits *Pfitzer/Orth/Hettich*, DStR 2004, 328 (332), da durch eine Erstreckung der Offenle- gungspflichten auf Unternehmen, die nicht im öffentlichen Interesse stehen, eine Verletzung des Verhältnismä- ßigkeitsgrundsatzes drohe.

¹⁴⁶¹ *Ring*, WPg 2005, 190 (202).

¹⁴⁶² *Hülsmann*, DStR 2005, 166 (167); *Peemöller/Oehler*, BB 2004, 1158 (1161); *Kling*, WPg 2011, 209 (210).

¹⁴⁶³ Nach dem Referentenentwurf sollte das Übersteigen des Beratungshonorars als Anlass genommen werden, eine Befangenheit des Abschlussprüfers im Einzelfall nach § 319 Abs. 2 HGB gesondert zu prüfen. *Peemöl- ler/Oehler*, BB 2004, 1158 (1161); *Hülsmann*, DStR 2005, 166 (167).

¹⁴⁶⁴ *Kling*, WPg 2011, 209. Die Angabepflichten im Jahresabschluss gelten grundsätzlich sogar für alle Kapital- gesellschaften. § 288 HGB sieht jedoch eine Befreiung kleiner Kapitalgesellschaften (Abs. 1), und für mittelgro- ße Kapitalgesellschaften eine alternative Übermittlungsmöglichkeit der Angaben an die WPK vor (Abs. 2).

¹⁴⁶⁵ *Thomas* in *Heidel/Schall*, HGB, § 285 Rn. 103.

zu unterteilen in das Honorar für die Abschlussprüfungsleistungen, andere Bestätigungsleistungen, Steuerberatungsleistungen und sonstige Leistungen.¹⁴⁶⁶ Nach der sogenannten Konzernklausel sind die Honorarangaben im Anhang des Jahresabschlusses schließlich nur verpflichtend vorzunehmen, soweit die Angaben nicht bereits in einem Konzernabschluss enthalten sind, in den das Unternehmen einbezogen ist. Die geänderten Vorgaben des BilMoG entfalteten gemäß Artikel 66 Abs. 2 EGHGB erstmals für nach dem 31. Dezember 2008 beginnende Geschäftsjahre Wirkung und sollen nachfolgend dargestellt werden.

(a) Abschlussprüfer i.S.v. § 285 HGB Nr. 17, § 314 Abs. 1 Nr. 9 HGB

Mit dem Begriff des Abschlussprüfers in § 285 HGB Nr. 17 HGB und § 314 Abs. 1 Nr. 9 HGB soll nur der Prüfer bzw. die Prüferpraxis erfasst werden, durch den bzw. die der Bestätigungsvermerk letztendlich unterzeichnet wird. Im Falle eines Prüferwechsels – egal aus welchem Grund – muss folglich nur das Honorar des aktuellen Abschlussprüfers angegeben werden. Das Honorar des ersetzten Prüfers kann darüber hinaus freiwillig offengelegt werden.¹⁴⁶⁷ Bei mehreren Soziern derselben Prüfungspraxis ist eine zusammengefasste Honorarangabe zulässig.¹⁴⁶⁸ Im Übrigen aber sind bei Bestellung mehrerer Personen oder Gesellschaften zum Abschlussprüfer die Angaben separat darzustellen. Dies gilt auch dann, wenn eine Gemeinschaftsprüfung erfolgt.¹⁴⁶⁹ Nach den Ausführungen der Gesetzesbegründung zum BilMoG bedarf es keiner Hinzurechnung solcher Honorare, die an verbundene Unternehmen oder nahestehende Personen des Abschlussprüfers entrichtet werden.¹⁴⁷⁰ Dementsprechend sind auch keine Honorarangaben zu Leistungen von Netzwerkmitgliedern des Abschlussprüfers erforderlich.¹⁴⁷¹ Diese enge Auslegung des Abschlussprüferbegriffs wird teilweise in der Literatur kritisiert. Danach wird zumindest die Darstellung der Honorare von verbundenen Unternehmen des Abschlussprüfers i.S.v. § 271 Abs. 2 HGB für notwendig erachtet, um ein gezieltes Verlagern von Teilen der Leistungserbringung aufdecken zu können.¹⁴⁷²

¹⁴⁶⁶ *Erchinger/Melcher*, DB Beil 5/09, 91 (95).

¹⁴⁶⁷ *Kling*, WPg 2011, 209 (212), *Bischof*, WPg 2006, 705 (709).

¹⁴⁶⁸ Zum Begriff der gemeinsamen Berufsausübung i.S.d. § 319 Abs. 3 S. 1 HS.1 HGB vgl. die vorangegangenen Ausführungen dieses Kapitels. Bei nicht erfassten Bürogemeinschaften müssen getrennte Angaben erfolgen.

¹⁴⁶⁹ *Bischof*, WPg 2006, 705 (710); *Kling*, WPg 2011, 209 (212).

¹⁴⁷⁰ Gesetzentwurf zum BilMoG, BT-DS 16/10067, S. 70.

¹⁴⁷¹ *Bischof*, WPg 2006, 705 (708); *Kling*, WPg 2011, 209 (212).

¹⁴⁷² *Kling*, WPg 2011, 209 (212) fordert dies in Anbetracht der Regelung des § 319b HGB auch für Netzwerkmitglieder, während *Bischof*, WPg 2006, 705 (708) dies aufgrund der rechtlichen Selbstständigkeit der einzelnen Mitgliedsfirmen nicht für notwendig hält. Gegen eine Ausdehnung spricht sich BeckBilKomm/*Ellrott*, § 285 Rn. 296 mit Verweis auf den klaren Wortlaut aus.

(b) Berechnetes Gesamthonorar für das Geschäftsjahr

Mit dem berechneten Gesamthonorar sind das dem Abschlussprüfer bereits zugeflossene sowie das noch vereinbarungsgemäß zufließende Honorar für sämtliche Dienstleistungen offenzulegen, die der Prüfer im vergangenen Geschäftsjahr an den Mandanten erbracht hat.¹⁴⁷³ Für die zeitliche Einordnung unerheblich sind dagegen der Zeitpunkt der Honorarvereinbarung, der Zahlung oder der aufwandswirksamen Erfassung.¹⁴⁷⁴ In das Gesamthonorar für das Geschäftsjahr ist der berechnete Auslagenersatz, nicht jedoch die als Vorsteuer abzugsfähige Umsatzsteuer einzubeziehen.¹⁴⁷⁵ Eventuell bestehende Schadenersatzansprüche des Mandanten gegen den Abschlussprüfer vermindern das anzugebende Honorar nicht. Entscheidend dafür, dass die Leistung gegenüber dem berichtenden Unternehmen als erbracht gilt, ist dessen Eigenschaft als rechtlicher Auftraggeber der Leistungen. Nicht maßgeblich ist hingegen, welchem Unternehmen die Leistung in Rechnung gestellt wird.¹⁴⁷⁶ Die jeweiligen Vorjahreszahlen zum Gesamthonorar sind nicht angabepflichtig. Ihre freiwillige Offenlegung wird aber laut Gesetzesbegründung zum BilMoG zur Darstellung der Honorarkostenentwicklung als sinnvoll und wünschenswert erachtet.¹⁴⁷⁷

(c) Aufschlüsselung des Gesamthonorars in vier Honorarkategorien

Die Aufschlüsselung des Gesamthonorars erfolgt in insgesamt vier Honorarkategorien und ist sowohl in Form von Teilbeträgen als auch durch Prozentangaben im Verhältnis zum Gesamtbetrag zulässig.¹⁴⁷⁸ Sofern das Honorar für eine Leistung mehreren Kategorien zugeordnet werden kann, sollte es auf diese aufgeteilt oder – falls dies nicht möglich erscheint – der den Schwerpunkt der Tätigkeit bildenden Honorarkategorie zugewiesen werden.¹⁴⁷⁹ Der ersten Kategorie der „Abschlussprüfungsleistungen“ gehören ausschließlich Prüfungsleistungen an, die im Rahmen der gesetzlichen Abschlussprüfung einschließlich eventuell erforderlicher Nachtragsprüfungen erbracht werden. Freiwillige Prüfungsleistungen werden dagegen – auch wenn sie im Zusammenhang oder in Ergänzung der gesetzlichen Prüfung erfolgen – der zweiten Kategorie der „anderen Bestätigungsleistungen“ zugeordnet. Hierunter fallen auch alle

¹⁴⁷³ *Kling*, WPg 2011, 209 (213); *Erchinger/Melcher*, DB Beil 5/09, 91 (95). Für noch nicht abgerechnete Leistungen kann laut Gesetzentwurf zum BilMoG, BT-DS 16/10067, S. 70 regelmäßig auf die im Jahresabschluss angesetzte Schuld abgestellt werden.

¹⁴⁷⁴ Gesetzentwurf zum BilMoG, BT-DS 16/10067, S. 70.

¹⁴⁷⁵ Ebenda. Unter den Auslagenersatz fallen z.B. berechnete Tage- und Übernachtungsgelder, Fahrt- und Nebenkosten, Berichts- und Schreibkosten.

¹⁴⁷⁶ *Kling*, WPg 2011, 209 (213).

¹⁴⁷⁷ Gesetzentwurf zum BilMoG, BT-DS 16/10067, S. 70; *Petersen/Zwirner*, WPg 2008, 279 (280); *Thomas* in *Heidel/Schall*, HGB, § 285 Rn. 104.

¹⁴⁷⁸ *BeckBilKomm/Ellrott*, § 285 Rn. 290; m.w.N. *Kling*, WPg 2011, 209 (213).

¹⁴⁷⁹ *Bischof*, WPg 2006, 705 (710).

sonstigen Prüfungsleistungen außerhalb der Abschlussprüfung i.S.d. § 2 Abs 1 WPO.¹⁴⁸⁰ Zu den „Steuerberatungsleistungen“ gehören alle Leistungen i.S.d. § 1 StBerG, etwa Beratungsleistungen bezüglich Steuererklärungen oder steuerlicher Gestaltungen sowie die gerichtliche Vertretung in steuerlichen Angelegenheiten.¹⁴⁸¹ Mit dem Auffangtatbestand der „sonstigen Leistungen“ schließlich werden neben den im Rahmen des BilReG noch gesondert ausgewiesenen Bewertungsleistungen alle sonstigen Leistungen des Prüfers erfasst, die nicht den vorangegangenen Kategorien zuzuordnen sind und unter Beachtung der §§ 319-319b HGB erbracht werden.¹⁴⁸² Dies gilt in erster Linie für Beratungsleistungen, die vom Prüfer neben der Abschlussprüfung erbracht werden.¹⁴⁸³

(d) Konzernklausel

Mit der Konzernklausel in § 285 Nr. 17 HS. 2 HGB verzichtet der nationale Gesetzgeber bei Konzernen auf die Offenlegung der Prüferhonorare im Jahresabschluss der einbezogenen Unternehmen und erlaubt stattdessen eine zusammenfassende Angabe der konzernweit angefallenen Honorare im Konzernabschluss. Aufgrund des Erfordernisses der Einbeziehung des Mutterunternehmens in den Konzernabschluss kommt die Anwendung der Konzernklausel für das Mutterunternehmen selbst und konsolidierte Tochterunternehmen in Frage. Alle sonstigen, nicht in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen müssen – vorbehaltlich der Befreiungen und Erleichterungen durch § 288 HGB – die Angaben in ihrem eigenen Anhang vornehmen.¹⁴⁸⁴ Für eine befreiende Wirkung des Konzernabschlusses müssen die Honorarangaben nach deutschem Recht und in deutscher Sprache offengelegt werden und Gegenstand der Konzernabschlussprüfung gewesen sein. Dabei darf es in Bezug auf die Honorarangaben nicht zur Einschränkung oder gar Versagung des Prüfungstestats gekommen sein.¹⁴⁸⁵

(e) Besonderheiten beim Konzernabschluss

Nach § 314 Abs. 1 Nr. 9 HGB ist im Konzernanhang grundsätzlich nur das Gesamthonorar des Konzernabschlussprüfers offenzulegen. Angabepflichtig sind die Honorare für sämtliche Leistungen, die der Prüfer innerhalb des Berichtsjahres gegenüber dem Mutterunternehmen

¹⁴⁸⁰ BeckBilKomm/*Ellrott*, § 285 Rn. 301 f.; *Bischof*, WPg 2006, 705 (711). Ebenfalls als „andere Bestätigungsleistungen“ gelten deshalb Gründungsprüfungen, Prüfungen nach dem UmwG, aktienrechtliche Sonderprüfungen oder Zwischenbilanzprüfungen; vgl. *Kling*, WPg 2011, 209 (214).

¹⁴⁸¹ *Bischof*, WPg 2006, 705 (711); *Petersen/Zwirner*, WPg 2008, (283).

¹⁴⁸² *Kling*, WPg 2011, 209 (214). *Bischof*, WPg 2006, 705 (712) nennt z.B. Honorare für Schulungsmaßnahmen, Vorschläge zur Beseitigung von Fehlern im Jahresabschluss, prüfungsnaher Beratung oder Beratung in Bezug auf IT-Systeme.

¹⁴⁸³ Gesetzentwurf zum BilMoG, BT-DS 16/10067, S. 71.

¹⁴⁸⁴ *Kling*, WPg 2011, 209 (211 f.).

¹⁴⁸⁵ *Ebenda* (215).

sowie allen in den Konzernabschluss einbezogenen Tochterunternehmen erbracht hat.¹⁴⁸⁶ Da nach der Gesetzesbegründung zum BilMoG eine „zusammenfassende Angabe aller im Konzern angefallenen Honorare“, aufgeschlüsselt in die vier vorgenannten Honorarkategorien, ausreicht, ist eine Unterteilung der Honorare nach Mutter- und Tochterunternehmen zwar zulässig, jedoch nicht zwingend erforderlich.¹⁴⁸⁷ Die Honorare von Konzernunternehmen, deren Jahresabschlüsse nicht vom Konzernabschlussprüfer selbst geprüft worden sind, werden hingegen nur bei Ausübung der Konzernklausel nach § 285 Nr. 17 HS. 2 HGB gesonderter Bestandteil des Konzernanhangs.¹⁴⁸⁸ Eine weitere Einschränkung der Angabepflichten im Konzernanhang besteht schließlich bei mehrstufigen Konzernen. Da bei diesen die einzelnen Teilkonzerne vom Gesetzgeber als eigenständig angesehen werden, beziehen sich die notwendigen Honorarangaben nur auf den für die Prüfung des Teilkonzernabschlusses beauftragten Prüfer.¹⁴⁸⁹ Weitergehende Honorardaten zu Prüfern verbundener Unternehmen, die dem Teilkonzern gleich- oder übergeordnet sind, werden sogar als unzulässig angesehen.¹⁴⁹⁰

(3) Vergleich mit den internationalen Vorgaben

Durch § 285 HGB Nr. 17 HGB und § 314 Abs. 1 Nr. 9 HGB i.d.F. des BilMoG werden die Vorgaben zur Honorartransparenz aus Artikel 49 AP-RL in nationales Recht umgesetzt.¹⁴⁹¹ Auch Artikel 49 AP-RL enthält keine Begrenzung des Anwendungsbereichs auf Unternehmen von öffentlichem Interesse. Stattdessen wird den Mitgliedsstaaten das Recht eingeräumt, Erleichterungen für kleine und mittelgroße Unternehmen sowie für konsolidierte Unternehmen zu schaffen.¹⁴⁹² Inhaltlich entsprechen sowohl die Angabepflicht des berechneten Gesamthonorars als auch die vier Honorarkategorien sowie die Konzernklausel den Vorgaben der Abschlussprüferrichtlinie. Denn durch Artikel 49 Abs. 1 Ziffer a) AP-RL wird den nationalen Gesetzgebern die Möglichkeit eingeräumt, bei Unternehmen, die in einen Konzernabschluss einbezogen sind, auf die Angabe der Prüferhonorare im Jahresabschluss zu verzichten und

¹⁴⁸⁶ Damit muss das Prüferhonorar von konsolidierten Tochterunternehmen, deren Jahresabschlussprüfer zugleich auch das Mutterunternehmen prüft, sowohl im Anhang des Jahresabschlusses als auch im Konzernanhang offengelegt werden, sofern nicht von der Konzernklausel Gebrauch gemacht wird.

¹⁴⁸⁷ Gesetzentwurf zum BilMoG, BT-DS 16/10067, S. 71; *Bischof*, WPg 2006, 705 (712).

¹⁴⁸⁸ *Kling*, WPg 2011, 209 (216). *Bischof*, WPg 2006, 705 (712) kritisiert an dieser Regelung, dass gerade bei internationalen Konzernen, bei denen i.d.R. verschiedene Prüfer für die Überprüfung der einzelnen Abschlüsse bestellt werden, regelmäßig nicht die Gesamthonorare aller bestellten Abschlussprüfer erkennbar sind.

¹⁴⁸⁹ *Kling*, WPg 2011, 209 (216); *Bischof*, WPg 2006, 705 (715).

¹⁴⁹⁰ *Bischof*, WPg 2006, 705 (713).

¹⁴⁹¹ ABl. EU Nr. L 157 vom 9.6.2006, S. 106 f., Art. 49. Die Offenlegung der Prüfungshonorare sowie der Honorare für Nichtprüfungsleistungen im Anhang zum Jahresabschluss und konsolidierten Abschluss wurde durch Änderungen der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG vorgenommen.

¹⁴⁹² *Klein/Klaas*, WPg 2006, 885 (891 f.).

diese stattdessen gesammelt im Konzernabschluss darzulegen.¹⁴⁹³ Die zum Teil weitergehenden Honorarvorgaben der EU-Empfehlung von 2002, wonach u.a. die Honorare des vorangegangenen Berichtszeitraums angegeben und weitere Unterkategorien gebildet werden sollen, sind dagegen nicht als verpflichtende Vorgaben in das HGB übernommen worden.¹⁴⁹⁴ Ihre Umsetzung ist jedoch auch nach deutschem Recht zulässig und wird in bestimmten Konstellationen sogar angeregt.¹⁴⁹⁵

bb. Nach Ziffer 7.2.1 Abs. 1 S. 2 DCGK

Für die Abschlussprüfer börsennotierter Aktiengesellschaften enthält Ziffer 7.2.1 Abs. 1 S. 2 DCGK eine über die Vorgaben des HGB und der EU-Abschlussprüferrichtlinie hinausgehende Empfehlung zur Honorartransparenz. Danach sollen die beauftragten Prüfer angeben, „in welchem Umfang im vorausgegangenen Geschäftsjahr andere Leistungen für das Unternehmen, insbesondere auf dem Beratungssektor, erbracht wurden bzw. für das folgende Jahr vertraglich vereinbart sind.“ Damit werden die Honorarangaben gegenüber dem HGB zum einen um die vereinbarten Honorare für das nachfolgende Geschäftsjahr erweitert. Zum anderen soll neben den absoluten Zahlen der Honorare für Beratungs- und Prüfungsleistungen jeweils auch deren Verhältnis offengelegt werden.¹⁴⁹⁶ Die erweiterten Honorarangaben werden im Kodex als Bestandteil der sogenannten Unabhängigkeitserklärung des Abschlussprüfers geregelt.

d. Unabhängigkeitserklärungen des Abschlussprüfers

Die relevanten Vorschriften zur Unabhängigkeitserklärung des Abschlussprüfers befinden sich im deutschen Recht in § 321 Abs. 4a HGB sowie in Ziffer 7.2.1 Abs. 1 DCGK. Ziel des Gesetzgebers ist es, dass der Prüfer durch die von ihm abzugebende Erklärung während der gesamten Dauer der Abschlussprüfung zur Überwachung und Sicherstellung seiner Unabhängigkeit angehalten wird.¹⁴⁹⁷ Daher muss in der Unabhängigkeitserklärung jedenfalls bestätigt werden, dass die gesetzlichen Vorschriften zur Unabhängigkeit von Beginn bis Ende der Prüfung beachtet worden sind.¹⁴⁹⁸

¹⁴⁹³ ABl. EU Nr. L 157 vom 9.6.2006, S. 106 f., Art. 49 Abs. 1 Ziffer a) AP-RL. *Kling*, WPg 2011, 209 (211) m.w.N.

¹⁴⁹⁴ ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 27, Ziffer A., 5.

¹⁴⁹⁵ Zur freiwilligen Angabe der Vorjahreszahlen vgl. *Petersen/Zwirner*, WPg 2008, 279 (280), *Thomas* in *Heidel/Schall*, HGB, § 285 Rn. 104. Vorschläge zu weiteren freiwilligen Untergliederungen macht u.a. *Bischof*, WPg 2006, 705 (710).

¹⁴⁹⁶ *Kremer* in *Kodex-Kommentar*, Rn. 1359 f. Im HGB dagegen ist die Offenlegung sowohl in Form von Teilbeträgen als auch durch Prozentangaben im Verhältnis zum Gesamtbetrag zulässig; *BeckBilKomm/Ellrott*, § 285 Rn. 290; m.w.N. *Kling*, WPg 2011, 209 (213).

¹⁴⁹⁷ *Baumbach/Hopt/Merkt*, HGB, § 321 Rn. 11; *Petersen/Zwirner*, WPg 2008, 967 (972). Im Gesetzentwurf zum BilMoG, BT-DS 16/10067, S. 91 ist von einer entsprechenden „Gewährleistung“ die Rede; kritisch dazu z.B. *Schüppen* in *Heidel/Schall*, HGB, § 321 Rn. 19.

¹⁴⁹⁸ *Mindermann/Walther* in *HB BilanzR*, S. 155 Rn. 22.

(aa) Nach § 321 Abs. 4a HGB

Der mit Inkrafttreten des BilMoG in das HGB eingefügte § 321 Abs. 4a HGB erlegt jedem Abschlussprüfer die Pflicht auf, seine Unabhängigkeit im Nachgang zur Prüfung schriftlich im Prüfungsbericht zu dokumentieren.¹⁴⁹⁹ Damit geht der Anwendungsbereich der Vorschrift über den des Artikels 42 Abs. 1 Ziffer a) AP-RL hinaus, wonach eine entsprechende Erklärung nur für kapitalmarktorientierte Unternehmen vorgesehen ist.¹⁵⁰⁰ In § 321 Abs. 4a HGB werden die weiteren Einzelheiten zur inhaltlichen Ausgestaltung und Stellung der Erklärung bewusst offengelassen.¹⁵⁰¹ Laut Gesetzesbegründung zum BilMoG muss diese jedoch in einem gesonderten Abschnitt des Prüfungsberichts erfolgen.¹⁵⁰² Kritisiert wird die Vorschrift des § 321 Abs. 4a HGB vor allem hinsichtlich des Zeitpunkts zur Abgabe der Erklärung, der erst nach Beendigung der Abschlussprüfung liegt. Dies wird als Widerspruch zu der seitens des Gesetzgebers intendierten Selbstüberprüfung während der gesamten Abschlussprüfung gesehen.¹⁵⁰³

(bb) Nach Ziffer 7.2.1 Abs. 1 S. 1 DCGK

Für börsennotierte Aktiengesellschaften enthält Ziffer 7.2.1 Abs. 1 DCGK deshalb eine über diese gesetzlichen Anforderungen hinausgehende Empfehlung. Danach sollen Aufsichtsrat bzw. Prüfungsausschuss bereits vor Unterbreitung des Wahlvorschlags an die Hauptversammlung von dem jeweiligen Abschlussprüferkandidaten eine Unabhängigkeitserklärung in Textform einholen.¹⁵⁰⁴ Diese frühzeitige Unabhängigkeitserklärung wird ganz überwiegend für sinnvoll erachtet, da eine objektive, unvoreingenommene und damit effiziente Abschlussprüfung bereits im Rahmen des Auswahlprozesses und nicht erst während oder gar nach der eigentlichen Prüfungstätigkeit sicherstellt werden sollte.¹⁵⁰⁵ In der Erklärung sollen nach Satz 1 sämtliche Beziehungen angegeben werden, die der Prüfer oder die Prüfungsgesellschaft, aber auch deren Organe oder Prüfungsleiter zum geprüften Unternehmen sowie zu dessen Organmitgliedern aufweisen, sofern hierdurch Zweifel an der Unabhängigkeit hervorgerufen wer-

¹⁴⁹⁹ Koller/Roth/Morck, § 321a Rn. 8; *Mindermann/Walther* in HB BilanzR, S. 155 Rn. 22.

¹⁵⁰⁰ Gesetzentwurf zum BilMoG, BT-DS 16/10067, S. 91; *Erchinger/Melcher*, DB Beil. 5/09, 91 (94); *Orth/Müller* in HB BilMoG, S. 648 f.; *Winkeljohann/Scholz/Eibelshäuser*, DB 2012, 529 (533).

¹⁵⁰¹ *Baumbach/Hopt/Merkt*, HGB, § 321 Rn. 11; Koller/Roth/Morck, § 321a Rn. 8 unter Verweis, dass überwiegend vorgeschlagen wird, die Erklärung in den Abschnitt zum Prüfungsauftrag aufzunehmen. So *BeckBilKomm/Winkeljohann/Poullie*, § 321, Rn. 78; *Hopt/Merkt*, BilanzR, Rn. 11.

¹⁵⁰² Gesetzentwurf zum BilMoG, BT-DS 16/10067, S. 91; a.A. *Baumbach/Hopt/Merkt*, HGB, § 321 Rn. 11; Koller/Roth/Morck, § 321a Rn. 8 unter Verweis auf u.a. *BeckBilKomm/Winkeljohann/Poullie*, § 321, Rn. 78.

¹⁵⁰³ *Erchinger/Melcher*, DB Beil. 5/09, 91 (94 f.); *Orth/Müller* in HB BilMoG, S. 649.

¹⁵⁰⁴ *Lanfermann/Röhrich*, BB 2009, 887 (890 f.), *Kremer* in Kodex-Kommentar, Rn. 1356 f.

¹⁵⁰⁵ *Velte*, DB 2011, 1173 (1174).

den können.¹⁵⁰⁶ Anders als es nach dem Wortlaut ersichtlich ist, soll die Erklärung auf wesentliche Beziehungen des laufenden Geschäftsjahres eingeschränkt werden, die bereits zum Zeitpunkt ihrer Abgabe als risikoreich für die Unabhängigkeit erscheinen.¹⁵⁰⁷ Einer Veröffentlichung der Erklärung nach Ziffer 7.2.1 Abs. 1 DCGK bedarf es nicht.¹⁵⁰⁸ In Bezug auf die Erweiterung der Unabhängigkeitserklärung nach Satz 2 um die sonstigen Leistungen, insbesondere Beratungsleistungen, die der Prüfer für den Mandanten erbracht hat bzw. vertragsgemäß erbringen wird, sei auf die vorangegangenen Ausführungen zur Honorartransparenz verwiesen.

II. Anforderungen in der WPO sowie der Berufssatzung der Wirtschaftsprüfer

Außerhalb des HGB finden sich Vorschriften mit direktem Bezug zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers in den §§ 43 und 49 WPO sowie in den §§ 2 und 21 ff. BS WP/vBP. Dabei wird dem Grundsatz der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers und den damit zusammenhängenden Prinzipien der Unparteilichkeit und Unbefangenheit in den berufsrechtlichen Vorschriften, an die sich die Prüfer zwingend zu halten haben, ein hoher Stellenwert eingeräumt.¹⁵⁰⁹ Im Vergleich zum HGB erfolgen in den berufsrechtlichen Vorschriften vielfach konkretere Verhaltensvorgaben an die Wirtschaftsprüfer bzw. vereidigten Buchprüfer, welche Maßnahmen im Falle der Befangenheit bzw. Besorgnis der Befangenheit zu ergreifen sind, aber auch, wie sich ein solcher Zustand vermeiden lässt.¹⁵¹⁰

1. Berufsgrundsätze des Wirtschaftsprüfers, §§ 43 ff. WPO

§ 43 Abs. 1 WPO regelt die allgemeinen Berufspflichten des Wirtschaftsprüfers. Nach Satz 1 hat der Prüfer „seinen Beruf unabhängig, gewissenhaft, verschwiegen und eigenverantwortlich auszuüben“, nach Satz 2 hat er sich „insbesondere bei der Erstattung von Prüfungsberichten und Gutachten unparteiisch zu verhalten“. Konkrete Vorgaben oder Verhaltenspflichten zur Unabhängigkeit werden in der WPO jedoch nur an wenigen Stellen getroffen, stattdessen erfolgen diese in den §§ 20 ff. BS WP/vBP.

¹⁵⁰⁶ Laut *Kremer* in Kodex-Kommentar, Rn. 1358 knüpfen die vorgenannten Kriterien inhaltlich an die Vorgaben der gesetzlichen Ausschlussgründe aus § 319 Abs. 2 und 3 HGB an.

¹⁵⁰⁷ *Kremer* in Kodex-Kommentar, Rn. 1358, 1360.

¹⁵⁰⁸ Ebenda, Rn. 1355.

¹⁵⁰⁹ *K. Müller*, S. 61. Auf die berufsrechtlichen Folgen von Verstößen wird im weiteren Verlauf dieses Kapitels eingegangen.

¹⁵¹⁰ Das gilt z.B. für die bereits erwähnte Vorgabe aus § 21 Abs. 1 BS WP/vBP, wonach die Prüfer „ihre Tätigkeit zu versagen (haben), wenn sie bei der Durchführung von Prüfungen oder der Erstattung von Gutachten nicht unbefangen sind oder wenn die Besorgnis der Befangenheit besteht.“ Vgl. aber auch die anderen, nachfolgenden Beispiele, wie § 51b Abs. 4 S. 2 WPO oder § 21 Abs. 5 und § 22 Abs. 2 BS WP/vBP.

a. Versagung der Tätigkeit, § 49 WPO

Eine Ausnahme gilt zunächst für die Vorschrift des § 49 WPO, wonach dem Prüfer die Pflicht zur Versagung seiner Tätigkeit auferlegt wird, sofern bei der Durchführung eines Prüfungsauftrags die Besorgnis der Befangenheit besteht. Dem Prüfer obliegt es dabei zwar selbst, vor und während eines Auftrags zu überprüfen, ob bei ihm eine Befangenheitssituation besteht. Die Rechtsfolgen werden in der WPO aber – genau wie im HGB – nicht an den eigenen Eindruck des Prüfers selbst, sondern an den subjektiven Eindruck eines verständigen Dritten geknüpft.¹⁵¹¹

b. Verbot des Wechsels in Schlüsselpositionen des Mandanten, § 43 Abs. 3 WPO

Eine konkrete Vorgabe zur Vermeidung der Inhabilität für die Abschlussprüfer bzw. Prüfungsgesellschaften von Unternehmen öffentlichen Interesses enthält § 43 Abs. 3 WPO. Danach ist es Prüfern bzw. den verantwortlichen Prüfungspartnern von Prüfungsgesellschaften untersagt, innerhalb der ersten zwei Jahre nach der Beendigung der Prüfungstätigkeit eine wichtige Führungstätigkeit bei einem solchen Prüfungsmandanten auszuüben.¹⁵¹² Ziel dieses Verbots ist es, einer tatsächlichen Befangenheit des Prüfers oder deren Anschein durch das Angebot einer solchen Position seitens des Mandanten vorzubeugen.¹⁵¹³ Durch § 43 Abs. 3 WPO wird Artikel 42 Abs. 3 AP-RL nahezu wörtlich in das deutsche Recht übernommen. Den einzig nennenswerten Unterschied gegenüber dem Wortlaut des Artikels 42 Abs. 3 AP-RL, in dem von „Führungsposition übernehmen“ die Rede ist, stellt die Verwendung der Begriffe „Führungstätigkeit ausüben“ dar. Hierdurch soll § 43 Abs. 3 WPO als ein dauerhaftes Verbot ausgestaltet werden, gegen das nicht nur einmalig durch den Wechsel zum Mandanten, sondern auch durch jedes weitere Tätigwerden für diesen fortlaufend verstoßen wird.¹⁵¹⁴ Zur Vermeidung von Umgehungen erfolgt im deutschen Recht bewusst keine Festlegung oder Beschränkung auf bestimmte Führungspositionen.¹⁵¹⁵ Jedoch dürften in Übereinstimmung mit den Ausführungen der EU-Kommission in der Empfehlung von 2002 in erster Linie solche Managementpositionen erfasst sein, von denen Einfluss auf die Rechnungslegung des Mandanten ausgeht.¹⁵¹⁶ Der Übernahme eines Aufsichtsratsmandats steht die Vorschrift hingegen

¹⁵¹¹ *Bauer*, S. 39.

¹⁵¹² Im HGB hingegen fehlt es – wie bereits erwähnt – an einer entsprechenden Regelung zu § 43 Abs. 3 WPO, sodass ein entsprechender Wechselvorgang hier lediglich im Einzelfall eine relative Befangenheit begründen kann; vgl. Gesetzentwurf zum BilReG, BT-DS 15/3419, S. 40.

¹⁵¹³ *Schüppen* in *Heidel/Schall*, HGB, § 319a Rn. 18.

¹⁵¹⁴ *Gier/Müller/Müller* in *HB BilMoG*, S. 667 m.w.N. verweisen zudem darauf, dass durch die Formulierung nicht neben den oberen Führungsebenen des Unternehmens auch sonstige Tätigkeiten mit Einfluss auf den aktuellen Prüfer oder mit der Möglichkeit, Fehler in der Rechnungslegung zu verschleiern, erfasst werden.

¹⁵¹⁵ Regierungsentwurf zum BilMoG, BR-DS 344/08, S. 240; dazu *Orth/Müller* in *HB BilMoG*, S. 646.

¹⁵¹⁶ ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, Glossar, S. 55 zum Begriff „Managementposition mit Schlüsselfunktion“.

weder nach ihrem Wortlaut noch nach ihrem Sinn und Zweck entgegen.¹⁵¹⁷ Bei Zuwiderhandlungen gegen § 43 Abs. 3 WPO kann eine Geldbuße von bis zu 50.000 € durch die WPK verhängt werden.¹⁵¹⁸

c. Dokumentation der Unabhängigkeit in den Arbeitspapieren, § 51b Abs. 4 S. 2 WPO

Der durch das BilMoG neu angefügte Satz 2 in § 51b Abs. 4 WPO begründet für jeden Prüfer die Pflicht, zumindest in seinen Arbeitspapieren zur Abschlussprüfung die Maßnahmen zu dokumentieren, die er zur Überprüfung seiner Unabhängigkeit ergriffen hat. Gleiches gilt für festgestellte Umstände, die seine Unabhängigkeit gefährden könnten und die zu deren Beseitigung ergriffenen Schutzmaßnahmen. Der Umfang der Dokumentation hängt in erster Linie von der Größe und Struktur des Mandanten sowie der beauftragten Prüfungspraxis ab.¹⁵¹⁹ Die interne Dokumentationspflicht, durch die Artikel 22 Abs. 3 AP-RL umgesetzt wird, ergänzt die Unabhängigkeitserklärung des § 321 Abs. 4a HGB, wonach der Prüfer seine Unabhängigkeit nach außen hin offenzulegen hat.¹⁵²⁰ Während § 51b Abs. 4 S. 2 WPO inhaltlich weniger weitreichend ist als § 321 Abs. 4a HGB, geht der persönliche Anwendungsbereich darüber hinaus. Denn während die Unabhängigkeitserklärung lediglich für Abschlussprüfer kapitalmarktorientierter Unternehmen gilt, enthält § 51b Abs. 4 Satz 2 WPO eine Verpflichtung für alle Wirtschaftsprüfer.¹⁵²¹ Ähnliche Dokumentationsanforderungen wie § 51b Abs. 4 S. 2 WPO enthalten auch § 21 Abs. 5 S. 2 und § 22 Abs. 2 BS WP/vBP.¹⁵²²

d. Transparenzbericht, § 55c WPO

§ 55c WPO wurde im Zuge des Berufsaufsichtsreformgesetz (BARefG) von 2007 neu in die WPO eingefügt.¹⁵²³ Seitdem haben Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften, die mindestens einmal im Jahr Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse i.S.d. § 319a HGB durchführen, jährlich einen Transparenzbericht auf ihrer Webseite zu veröffentlichen. Durch den Transparenzbericht sollen vor allem die Gesellschaftsform sowie die Auf-

¹⁵¹⁷ *Schüppen* in Heidel/Schall, HGB, § 319a Rn. 18. Auch nach EU-Recht wird ein Wechsel in das Kontrollgremium des Mandanten nicht untersagt.

¹⁵¹⁸ WPK Magazin 2/2009, S. 4 (7). *Orth/Müller* in HB BilMoG, S. 647 weisen darauf hin, dass die Geldbuße mehrfach verhängt werden kann aufgrund des Dauerordnungswidrigkeitscharakters von § 43 Abs. 3 WPO.

¹⁵¹⁹ Regierungsentwurf zum BilMoG, BR-DS 344/08, S. 241.

¹⁵²⁰ Ebenda. WPK Magazin 2/2009, S. 4 (6).

¹⁵²¹ Regierungsentwurf zum BilMoG, BR-DS 344/08, S. 241.

¹⁵²² *Petersen/Zwirner*, WPg 2008, 967 (972). § 21 Abs. 5 BS WP/vBP verpflichtet die Prüfer, „vor Annahme eines Auftrages sowie während der gesamten Dauer der Auftragsdurchführung (...) zu prüfen, ob die Unbefangenheit gefährdende Umstände vorliegen. Die zur Überprüfung getroffenen Maßnahmen und dabei festgestellte kritische Sachverhalte sind in den Arbeitspapieren schriftlich zu dokumentieren.“ Nach § 22 Abs. 2 BS WP/vBP besteht zudem eine Dokumentationspflicht für eventuell ergriffene Schutzmaßnahmen.

¹⁵²³ Gesetz zur Stärkung der Berufsaufsicht und zur Reform berufsrechtlicher Regelungen in der Wirtschaftsprüferordnung (Berufsaufsichtsreformgesetz – BARefG), BGBl. 2007, Teil I Nr. 45, S. 2178-2912.

sichtsstrukturen der betroffenen Prüfungspraxen und -gesellschaften nachvollziehbar gemacht werden und so die Informationsasymmetrien, die zwischen den Abschlussprüfern und Investoren bestehen, verringert werden.¹⁵²⁴ Nach § 55c Abs. 2 WPO ist die WPK über die elektronische Veröffentlichung des unterzeichneten Berichts zu informieren. Sofern eine elektronische Veröffentlichung nicht möglich ist, besteht die Möglichkeit der Hinterlegung des Berichts bei der WPK. Dort kann der Transparenzbericht auf Nachfrage von Dritten eingesehen werden. Die vollständige und fristgerechte Erstellung und Veröffentlichung des Transparenzberichts – maximal drei Monate nach Ende des Kalenderjahres – wird von der WPK kontrolliert. Sie stellt eine Berufspflicht dar, deren Verletzung in einem berufsaufsichtlichen Verfahren geahndet wird.¹⁵²⁵

(aa) Mindestinhalt in § 55c Abs. 1 S. 2 WPO

Die Mindestvorgaben des Transparenzberichts sind in § 55c Abs. 1 S. 2 WPO geregelt. Hierzu zählen zunächst eine Beschreibung der Rechtsform und der Eigentumsverhältnisse der Prüfungspraxis sowie eventueller Netzwerkstrukturen. Außerdem ist eine Liste der Prüfungsmandanten von öffentlichem Interesse aus dem vorangegangenen Kalenderjahr zu erstellen, ebenso eine Erklärung über die praxisintern ergriffenen Maßnahmen und Kontrollen zur Wahrung der Unabhängigkeit. Einen direkten Bezug zur Unabhängigkeit weisen auch die Erklärung zum internen Qualitätssicherungssystem i.S.d. § 55b WPO und das anzugebende Ausstellungsdatum der letzten Teilnahmebescheinigung an einer externen Qualitätskontrolle nach §§ 319 Abs. 1 S. 3 HGB, 57a ff. WPO auf. Während das interne Qualitätssicherungssystem der Schaffung, Überwachung und Einhaltung praxisinterner Regelungen zur Unabhängigkeit und anderer Berufspflichten durch den Wirtschaftsprüfer und dessen Mitarbeiter umfasst, dient die externe Qualitätskontrolle durch die WPK der Überprüfung, ob die gesetzlichen Regelungen zur Qualitätssicherung eingehalten werden.¹⁵²⁶ Mit den ebenfalls in jedem Transparenzbericht offenzulegenden, individuellen Vergütungsgrundlagen der Organmitglieder und leitenden Angestellten ist schließlich nicht die Höhe der Vergütung, sondern deren Struktur gemeint.¹⁵²⁷ Mit Blick auf das öffentliche Interesse an der Unabhängigkeit der beauftragten

¹⁵²⁴ Wild/Scheithauer, WPg 2012, 186.

¹⁵²⁵ Die an das Kalender- und nicht das jeweilige Geschäftsjahr gekoppelte Veröffentlichungsfrist ermöglicht der WPK laut Gesetzentwurf zum BARefG, BT-DS 16/2858, S. 29 f. eine einheitliche Prüfungsplanung.

¹⁵²⁶ Gerade die Angemessenheit und Wirksamkeit des internen Qualitätssicherungssystems wird dabei einer Kontrolle unterzogen. Vgl. insoweit auch die Ausführungen zu Art. 29 AP-RL in Kapitel H dieser Arbeit.

¹⁵²⁷ Leitende Angestellte können gemäß § 5 Abs. 3 BetrVG neben angestellten WP/vBP, für die § 45 S. 2 WPO eine Klarstellung enthält, auch andere Mitarbeiter sein.

Wirtschaftsprüfer sind vor allem die festen und erfolgsabhängigen Vergütungskomponenten sowie deren Bemessungsgrundlage offenzulegen.¹⁵²⁸

(bb) Weitere Anforderungen an Prüfungsgesellschaften

Einige verschärfte Anforderungen, die ausschließlich für Prüfungsgesellschaften gelten, enthält § 55c Abs. 1 S. 3 WPO. Neben der jeweiligen Leitungsstruktur, bestehend aus den gesetzlichen Vertretern und Aufsichtsorganen, und den internen Fortbildungsmaßnahmen und -grundsätzen, muss bei diesen auch der aufgeschlüsselte Gesamtumsatz nach den Honorarkategorien des § 285 Nr. 17 HGB offengelegt werden.¹⁵²⁹

(cc) Vergleich mit den internationalen Vorgaben

Die Einführung des Transparenzberichtes geht zurück auf Artikel 40 AP-RL und setzt dessen Vorgaben auf den ersten Blick nahezu wortgetreu um. Bei näherer Betrachtung aber übertrifft § 55c WPO die europarechtlichen Vorgaben sogar. Denn während die Beschreibung eventueller Netzwerkstrukturen ebenso wie die Liste der kapitalmarktorientierten Prüfungsmandanten aus dem vergangenen Kalenderjahr und die Erklärung über die interne Wahrung und Überprüfung geltender Unabhängigkeitsstandards nach EU-Recht nur durch Prüfungsgesellschaften erfolgen muss, gilt dies in § 55c Abs. 1 S. 2 WPO für sämtliche Prüfungspraxen, die Unternehmen öffentlichen Interesses prüfen.¹⁵³⁰ Folglich gibt es in Artikel 40 AP-RL im Vergleich zu § 55c WPO insgesamt mehr Berichtspflichten, die speziell auf Prüfungsgesellschaften beschränkt sind. Auch im Hinblick auf den Personenkreis einer Prüfungspraxis, deren individuelle Vergütungsgrundlagen im Transparenzbericht offenzulegen sind, geht § 55c Abs. 1 WPO über die Vorgaben des Artikels 40 Abs. 1 S. 1 hinaus.¹⁵³¹ So erfasst lediglich § 55c Abs. 1 S. 2 Nr. 7 WPO auch leitende Angestellte, die gemäß § 5 Abs. 3 BetrVG nicht zwingend Wirtschaftsprüfer bzw. vereidigte Buchprüfer sein müssen.¹⁵³² Kein Gebrauch gemacht wurde im deutschen Recht von der den Mitgliedsstaaten in Artikel 40 Abs. 1 S. 2 AP-RL eingeräumten Möglichkeit, auf die Einführung der Liste kapitalmarktorientierter Prüfungsmandanten im Transparenzbericht zu verzichten, „sofern dies notwendig ist, um eine absehbare und ernst zu nehmende Gefahr für die persönliche Sicherheit einer Person zu vermindern“.

¹⁵²⁸ Dazu auch Gesetzentwurf zum BARefG, BT-DS 16/2858, S. 30. Weitere Konkretisierungen dazu befinden sich in § 13b BS WP/vBP, der über die Satzungsermächtigung in § 57 Abs. 4 Nr. 4 WPO die Kriterien zur Beschreibung der Vergütungsgrundlagen abschließend bestimmt.

¹⁵²⁹ Nach §§ 285 Satz 1 Nr. 17, 314 Nr. 9 HGB muss das Gesamthonorar, aufgeschlüsselt nach Honoraren, die für die Prüfung von Jahres- und Konzernabschlüssen berechnet wurden, und solchen für andere Bestätigungsleistungen, Steuerberatungsleistungen und sonstige Leistungen, im jeweiligen Anhang offengelegt werden.

¹⁵³⁰ Vgl. Art. 40 Abs. 1 S. 1 Nr. b), f), g) AP-RL und § 55c Abs. 1 S. 2 Nr. 2, 5, 6 WPO.

¹⁵³¹ Vgl. § 55c Abs. 1 S. 2 Nr. 7 WPO und Art. 40 Abs. 1 S. 1 Nr. j) AP-RL.

¹⁵³² Begründung zu § 13b BS WP/vBP, S. 44.

2. Konkretisierung der Vorgaben aus HGB und WPO durch die BS WP/vBP

In der Berufssatzung für Wirtschaftsprüfer/vereidigte Buchprüfer vom 23.11.2005, deren Vorschriften zum 1. März 2006 in Kraft getreten sind, hat die WPK gerade die Unbefangenheit des Abschlussprüfers – in Ergänzung zu den Vorschriften des HGB – umfassend geregelt.¹⁵³³ Die hierin enthaltenen Vorschriften beruhen auf der Satzungsermächtigung des § 57 Abs. 3 i.V.m. Abs. 4 Nr. 2 a) WPO und entfalten damit unmittelbare Verbindlichkeit für die Berufsangehörigen.¹⁵³⁴ Da sich die Satzungsermächtigung der WPK jedoch auf den Erlass von Berufspflichten für ihre Kammermitglieder beschränkt, sind die Regelungen der Berufssatzung grundsätzlich auch nur von diesen einzuhalten.¹⁵³⁵ Sie entfalten als sogenanntes Innen- oder Standesrecht keine unmittelbaren Rechtswirkungen gegenüber den Prüfungsmandanten oder sonstigen Dritten und sind auch für die Gerichte keine verbindliche Auslegungshilfe in Bezug auf die §§ 319 ff. HGB. Da es den entscheidenden Richtern jedoch unbenommen bleibt, die gegenüber dem HGB vielfach deutlich konkreteren Berufsgrundsätze in Zweifelsfällen als Entscheidungshilfe heranzuziehen, kommt der Berufssatzung zumindest eine „faktische Außenwirkung“ zu.¹⁵³⁶

a. Unzulässige Vergütungsformen, § 2 Abs. 2 BS WP/vBP, § 55 WPO

Da zu einigen Vorschriften der Berufssatzung bereits Ausführungen im Rahmen der Auslegung der HGB-Vorschriften erfolgt sind, soll der Fokus nachfolgend auf den Vorgaben liegen, die im letzten Abschnitt noch keine Erwähnung gefunden haben. Hierzu gehört zunächst § 2 Abs. 2 BS WP/vBP, wonach bestimmte Vergütungsformen an den Abschlussprüfer beispielhaft als berufswidrig klassifiziert werden, weil sie zu einer Besorgnis der Befangenheit führen können.¹⁵³⁷ Die Vorschrift orientiert sich dabei an entsprechenden Vorgaben aus § 55 WPO, geht aber zum Teil über diese hinaus.

(aa) Erfolgshonorare

Unzulässig ist nach § 2 Abs. 2 S. Nr. 1, 2 BS WP/vBP zunächst – in Anknüpfung an die internationalen Unabhängigkeitsstandards – die Vereinbarung von Erfolgshonoraren i.S.d. § 55 Abs. 1 S. 1 WPO, bei denen die Höhe der Vergütung vom Ergebnis der Tätigkeit des

¹⁵³³ Frings, WPg 2006, 821.

¹⁵³⁴ Ebenda (824) m.w.N.

¹⁵³⁵ MünchKommHGB-Ebke, § 323 Rn. 38 ergänzend, dass somit eine ausschließliche „Wirkung im Innenverhältnis“ der Kammer gilt. Dazu auch Hommelhoff/Mattheus, FS Röhrich, 2005, S. 904.

¹⁵³⁶ Timmer in HWRP, Sp. 286 f. weist darauf hin, dass die Berufsgerichte den Berufsangehörigen bei Beachtung der Satzung in aller Regel keinen Verstoß gegen das Berufsrecht vorwerfen können. Auch Hommelhoff/Mattheus, FS Röhrich, 2005, S. 904 f. sprechen von einer faktischen Beeinflussung des Außenverhältnisses zum Mandanten.

¹⁵³⁷ Petersen/Zwirner/Boecker in HB BilanzR, S. 85 f. Rn. 16.

Wirtschaftsprüfers abhängig gemacht wird.¹⁵³⁸ Eine grundsätzliche Differenzierung, ob sich die erfolgsabhängige Vergütung auf Prüfungs- oder Nichtprüfungsleistungen bezieht, findet dabei – anders als im IESBA-Code of Ethics und der EU-Empfehlung von 2002 – zwar nicht statt.¹⁵³⁹ Ausgenommen von dem grundsätzlichen Verbot sind dafür aber die Beratung in wirtschaftlichen Angelegenheiten und die Wahrung fremder Interessen i.S.d § 2 Abs. 3 Nr. 2 WPO.¹⁵⁴⁰ Auch für Hilfeleistungen in steuerrechtlichen Angelegenheiten i.S.d. § 2 Abs. 2 WPO können Erfolgshonorare in Ausnahmefällen unter den engen Voraussetzungen des § 2 Abs. 2 Nr. 2 BS WP/vBP bzw. des § 55a Abs. 1 S. 2, Abs. 2 WPO zulässig sein.¹⁵⁴¹

(bb) Sonstige bedingte oder an Zusatzleistungen geknüpfte Honorare

Nach § 2 Abs. 2 Nr. 3 BS WP/vBP, der sich inhaltlich mit § 55 Abs. 1 S. 3 WPO deckt, darf die Vergütung des Abschlussprüfers zudem nicht an sonstige Bedingungen oder an die Erbringung zusätzlicher Leistungen für den Prüfungsmandanten geknüpft werden. Anders als die ansonsten deckungsgleiche Vorgabe des Artikels 25 AP-RL gelten § 2 Abs. 2 Nr. 3 BS WP/vBP sowie § 55 Abs. 1 S. 3 WPO dabei nicht nur für die Vergütung gesetzlicher Abschlussprüfungen.¹⁵⁴² Neben den gesondert geregelten Erfolgshonoraren ergibt sich für die sonstigen unabhängigkeitsgefährdenden Vergütungsbedingungen nur ein enger Anwendungsbereich. Erfasst werden sollen in erster Linie Konstellationen, in denen die Gesamt- oder Teilvergütung von einem Erfolgsmoment abhängt, das der Prüfer zwar nicht unmittelbar, aber mittelbar durch sein Prüfungsergebnis beeinflussen kann. Als Beispiel hierfür wird ein erfolgreicher Börsengang des Mandanten genannt.¹⁵⁴³ Dieser kann etwa durch einen uneingeschränkten Bestätigungsvermerk zumindest gefördert werden. Auch durch die Untersagung der Verknüpfung des Prüfungshonorars mit Honorarvereinbarungen für anderweitige Tätigkeiten an den Prüfungsmandanten sollen nur wenige, spezielle Gefahrkonstellationen für die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers erfasst werden. An der grundsätzlichen Zulässigkeit von Prüfung und Beratung soll sich dagegen ausdrücklich nichts ändern. Als unzulässig gilt es

¹⁵³⁸ So auch ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 32, Ziffer B., 8.1.; ABl. EU Nr. L 157 vom 9.6.2006, S. 97, Art. 25; IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 92 ff., Rn. 290.224-290.227.

¹⁵³⁹ Im IESBA-Code of Ethics und der EU-Empfehlung sind Erfolgshonorare nur in Bezug auf Prüfungsleistungen generell unzulässig, während in Bezug auf Nichtprüfungsleistungen unter Umständen Schutzmaßnahmen ergriffen werden können.

¹⁵⁴⁰ Bei diesen Tätigkeiten konkurriert der Prüfer mit anderen Berufsgruppen, die keinem solchen Verbot unterliegen. Sachliche Gründe für eine Schlechterstellung der Prüfer fehlen laut Begründung zu § 2 Abs. 2 BS WP/vBP, S. 29.

¹⁵⁴¹ Solche Ausnahmen ergeben sich nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 BS WP/vBP, § 55a Abs. 1 S. 2, Abs. 2 WPO nur unter der Voraussetzung, dass „der Auftraggeber aufgrund seiner wirtschaftlichen Verhältnisse bei verständiger Betrachtung ohne die Vereinbarung eines Erfolgshonorars von der Rechtsverfolgung abgehalten würde.“

¹⁵⁴² Begründung zu § 2 Abs. 2 BS WP/vBP, S. 30.

¹⁵⁴³ Ebenda. Nicht erfasst sind dagegen Bedingungen, bei denen die Höhe der Vergütung von Umständen der Auftrags erledigung – etwa Auftragsdurchführung durch eine bestimmte Person – abhängt sowie nachträgliche Vereinbarungen über eine Honorarerhöhung nach Beendigung der Abschlussprüfung.

insbesondere, wenn neben einem unangemessen niedrigen Prüfungshonorar besonders hohe Honorare für anderweitige Leistungen des Prüfers vereinbart werden, da diese im Hinblick auf das Ergebnis der Abschlussprüfung zu einem Druckmittel werden können.¹⁵⁴⁴

(cc) Sonstige unzulässige Vergütungen

§ 2 Abs. 2 Nr. 4 BS WP/vBP i.V.m. § 55 Abs. 2 WPO untersagen die Vereinbarung von Vermittlungsprovisionen jeglicher Form für das gesamte Tätigkeitsgebiet des Prüfers. Unerheblich ist, ob der Prüfer Auftraggeber oder -nehmer ist und ob die Vereinbarung mit anderen Wirtschaftsprüfern oder mit Dritten erfolgt.¹⁵⁴⁵ Die unentgeltliche Auftragsvermittlung im Rahmen einer Kooperation ist dagegen ebenso zulässig wie die Mitwirkung bei Akquisetätigkeiten, sofern der Prüfer bei letzteren vorrangig eine Tätigkeitsvergütung und kein Erfolgshonorar zahlt bzw. erhält.¹⁵⁴⁶ Eine unzulässige Übernahme von Mandantenrisiken i.S.d. § 2 Abs. 2 Nr. 5 BS WP/vBP erfolgt in erster Linie durch die Übernahme von Bürgschaften oder Garantien seitens des Prüfers.¹⁵⁴⁷ Gleiches gilt für Beteiligungen eines Abschlussprüfers am Mandanten, die zudem nach § 319 Abs. 3 S. 1 Nr. 1 HGB zu dessen Inhabilität führen. Das Verbot der Annahme von Versorgungszusagen des Mandanten nach § 2 Abs. 2 Nr. 6 BS WP/vBP dient dem Schutz vor einer Umgehung des Anstellungsverbot aus § 319 Abs. 3 S. 1 Nr. 2 HGB durch gehaltsähnliche Versorgungszahlungen. In allen vorgenannten Fällen ist deshalb stets auch zu prüfen, ob die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers i.S.d. § 2 Abs. 1 BS WP/vBP in ausreichendem Maße gewahrt bleibt oder ob eine Befangenheit vorliegt.¹⁵⁴⁸

(dd) Vergleich mit den internationalen Vorgaben

(1) Teilweise Überschreitung der internationalen Honorarvorgaben

Verglichen mit den internationalen Unabhängigkeitsstandards ist zunächst festzuhalten, dass die Vorgaben des Artikels 25 AP-RL durch § 2 Abs. 2 Nr. 1-3 BS WP/vBP und § 55 Abs. 1 WPO im deutschen Recht umgesetzt worden sind.¹⁵⁴⁹ Den in § 2 Abs. 2 Nr. 4-6 BS WP/vBP geregelten Verboten, Vermittlungsprovisionen zu vereinbaren, Mandantenrisiken zu übernehmen und Versorgungszusagen anzunehmen, widmen sich dagegen weder die EU-

¹⁵⁴⁴ Begründung zu § 2 Abs. 2 BS WP/vBP, S. 31. Die Beurteilung der Angemessenheit eines Honorars richtet sich vorrangig nach der gesetzlichen Taxe, bei deren Fehlen nach marktüblichen Vergütungen für vergleichbare Leistungen.

¹⁵⁴⁵ Unerheblich ist auch, ob die Vergütung als Prozentsatz, fester Betrag oder in Form von nicht unerheblichen Geschenken bzw. Gutscheinen erfolgt, vgl. Begründung zu § 2 Abs. 2 BS WP/vBP, S. 31.

¹⁵⁴⁶ Bei einer angemessenen Grundvergütung sind deshalb gewisse Erfolgskomponenten zulässig.

¹⁵⁴⁷ Begründung zu § 2 Abs. 2 BS WP/vBP, S. 32.

¹⁵⁴⁸ *Petersen/Zwirner/Boecker* in HB BilanzR, S. 85 f. Rn. 16.

¹⁵⁴⁹ ABl. EU Nr. L 157 vom 9.6.2006, S. 97, Art. 25.

Kommission noch das IESBA unter Honorargesichtspunkten. Vielmehr werden diese Aspekte international ausschließlich als mögliche Inhabilitätsgründe des Abschlussprüfers behandelt, während das deutsche Recht die Inhabilität an dieser Stelle – etwa § 319 Abs. 3 S. 1 Nr. 1, 2 HGB bzw. § 23 Abs. 1 Nr. 1, 4 BS WP/vBP – parallel neben der Vergütung regelt.¹⁵⁵⁰

(2) Teilweises Zurückbleiben hinter den internationalen Honorarvorgaben

Im Gegensatz zu den Honorarvorgaben der EU-Empfehlung von 2002 und des IESBA-Code of Ethics fehlt es dagegen in § 2 Abs. 2 BS WP/vBP an Regelungen zur Honorarabhängigkeit vom Mandanten sowie zu überfälligen und unangemessen niedrigen Honoraren.¹⁵⁵¹ Bei einem erheblichen Missverhältnis zwischen der erbrachten Leistung und dem vereinbarten Honorar wird jedoch in § 55 Abs. 1 S. 4 WPO der Nachweis des Prüfers an die WPK verlangt, dass für die Prüfung trotzdem ein angemessener Zeitaufwand veranschlagt und qualifiziertes Personal eingesetzt wurde. Die gleichen Kriterien verwendet auch die EU-Kommission zur Ermittlung der Frage, ob ein Unabhängigkeitsrisiko vorliegt.¹⁵⁵² Die Umsatzabhängigkeit wird im deutschen Recht als absoluter Inhabilitätsgrund in § 319 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 bzw. § 319a Abs. 1 Nr. 1 HGB sowie in § 23 Abs. 1 Nr. 2 BS WP/vBP geregelt. Nicht unerhebliche offene Honorarforderungen über einen längeren Zeitraum können schließlich eine Inhabilität nach § 319 Abs. 2 HGB bzw. § 23 Abs. 1 Nr. 5 BS WP/vBP begründen, wenn sie im Einzelfall einer Kreditgewährung an den Mandanten gleichkommen.¹⁵⁵³ Dies entspricht inhaltlich den Maßstäben der EU-Kommission und des IESBA.¹⁵⁵⁴

b. Sonstige Vorgaben zum Schutz der Unabhängigkeit, §§ 21 ff. BS WP/vBP

(aa) Konkretisierung der Unabhängigkeitsstandards des HGB

Die Vorschriften der §§ 21 ff. BS WP/vBP haben das Ziel, die bereits erwähnte Definition der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers aus § 2 Abs. 1 BS WP/vBP mithilfe der Begriffe der Unbefangenheit und der Besorgnis der Befangenheit weiter zu konkretisieren.¹⁵⁵⁵ Die Abgrenzung der tatsächlichen Unbefangenheit gegenüber der Besorgnis der Befangenheit erfolgt

¹⁵⁵⁰ Vgl. etwa für Beteiligungen am Mandanten oder verbundenen Unternehmen, die Vergabe von Krediten bzw. die Übernahme von Bürgschaften sowie die Beschäftigung beim Mandanten: ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 27 ff., Ziffern B., 1.-3.; IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 50 ff., Rn. 290.102-290.123 und S. 62 f. Rn. 290.134-290.141. Im deutschen Recht soll der ausufernden Übernahme von Mandantenrisiken durch den Prüfer mit dem daraus resultierenden Inhabilitätsrisiko des Eigeninteresses durch die absoluten Befangenheitstatbestände der § 319 Abs. 3 S. 1 Nr. 1, 2 HGB bzw. § 23 Abs. 1 Nr. 1, 4 BS WP/vBP entgegengewirkt werden.

¹⁵⁵¹ ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 32 f., Ziffer B., 8.1.-8.4.; IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 90 ff., Rn. 290.220-290.227.

¹⁵⁵² ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 33, Ziffer B., 8.4.

¹⁵⁵³ Begründung zu § 23 BS WP/vBP, S. 61.

¹⁵⁵⁴ ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 32, Ziffer B., 8.3.; IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 92, Rn. 290.223.

¹⁵⁵⁵ Frings, WPg 2006, 821 (824).

dabei auch im Berufsrecht der Wirtschaftsprüfer nach dem Kriterium, ob und inwieweit eine Beeinflussung des Prüfers nach außen für einen verständigen Dritten erkennbar ist.¹⁵⁵⁶ Gefahren für die Unabhängigkeit des Prüfers können sich jeweils „aus Beziehungen geschäftlicher, finanzieller oder persönlicher Art ergeben“, sofern diese Umstände nicht für die Urteilsbildung offensichtlich unwesentlich sind.¹⁵⁵⁷ Da auch in der Berufssatzung zwischen absoluten und relativen Ausschlussgründen differenziert wird, lassen sich die Risiken nur zum Teil durch Schutzmaßnahmen i.S.d. § 22 BS WP/vBP auf ein hinnehmbares Maß reduzieren.¹⁵⁵⁸ Inhaltlich decken sich die Vorgaben der Berufssatzung an die Unabhängigkeit der Abschlussprüfer größtenteils mit denen der §§ 319, 319a und 319b HGB. Die einzelnen Gefahren werden dabei allerdings, im Vergleich zum HGB, in den §§ 23-24 BS WP/vBP zumeist genauer definiert und konkretisiert.

(bb) Vereinzelte Abweichungen gegenüber dem HGB

Festzuhalten bleibt jedoch auch, dass an einigen Stellen durchaus nennenswerte Abweichungen der Berufssatzung gegenüber dem HGB bestehen. Dies gilt etwa für die bereits erwähnte Vorschrift des § 21 Abs. 4 S. 1 Nr. 4 BS WP/vBP, wonach die Besorgnis der Befangenheit bei einem Abschlussprüfer auch dadurch begründet werden kann, „dass (...) Verwandte in gerader Linie des WP/vBP oder für eine dieser Personen handelnde Vertreter“ einen Ausschlussgrund verwirklichen. Ein weiteres Beispiel für die teilweise über das HGB hinausgehenden berufsrechtlichen Vorgaben an die Unabhängigkeit der Wirtschaftsprüfer ist die Vorschrift des § 24d Abs. 2 S. 5 BS WP/vBP. Diese erstreckt die interne Rotation nicht nur auf die Abschlussprüfung und insoweit verantwortlichen Prüfungspartner, sondern auch auf die auftragsbegleitende Qualitätssicherung und den insoweit verantwortlichen Partner. Da die vorgenannten Vorschriften der BS WP/vBP sowie die dazugehörigen Begründungen und Kommentierungen jedoch bereits zur Auslegung der Tatbestände der §§ 319 Abs. 3, 319a, 319b HGB bzw. zur Konkretisierung des § 319 Abs. 2 HGB herangezogen worden sind, soll an dieser Stelle auf Doppelausführungen verzichtet werden. Gleiches gilt für die bereits erwähnte Definition und Auflistung von Schutzmaßnahmen in § 22 Abs. 1 BS WP/vBP.

¹⁵⁵⁶ *Bauer*, S. 39 unter Verweis auf u.a. *Ewert*, HWRP, Sp. 2387 f.

¹⁵⁵⁷ § 21 Abs. 2 S. 4, Abs. 3 BS WP/vBP.

¹⁵⁵⁸ Vgl. § 22a Abs. 2 BS WP/vBP: „Wenn Tatbestände im Sinne der §§ 319 Abs. 3, 319b Abs. 1 HGB verwirklicht sind, wird auch berufsrechtlich die Besorgnis der Befangenheit unwiderleglich vermutet. In diesen Fällen können Schutzmaßnahmen im Sinne des § 22 nicht berücksichtigt werden.“

III. Rechtsfolgen der Befangenheit des Abschlussprüfers

Hinsichtlich der Rechtsfolgen im Falle der Besorgnis der Befangenheit kann zwischen den Rechtsfolgen für den jeweiligen Jahres- bzw. Konzernabschluss und denen für den betroffenen Prüfer bzw. die betroffene Prüfungsgesellschaft differenziert werden. Vom zeitlichen Ablauf her sind die anfängliche Besorgnis der Befangenheit, deren Gründe bereits bei Bestellung des Wirtschaftsprüfers bzw. der Prüfungsgesellschaft vorliegen, und die nachträgliche Besorgnis der Befangenheit zu unterscheiden. Bei letzterer treten die Befangenheitsgründe erst während der Abwicklung des Prüfungsauftrags ein.¹⁵⁵⁹ Für die Rechtsfolgen unerheblich ist es dagegen seit dem BilReG, ob ein absoluter oder relativer Befangenheitsgrund besteht. Die bis dahin geltende Rechtsprechung des BGH¹⁵⁶⁰, die zwischen der bereits im HGB geregelten absoluten und der nur berufsrechtlich nach § 49 Alt. 2 WPO relevanten relativen Befangenheit, die kein gesetzliches Verbot i.S.d. § 134 BGB darstellen sollte, differenzierte, hat nach ganz h.M. seit der Einführung des § 319 Abs. 2 HGB keinen Bestand mehr.¹⁵⁶¹ In den Gesetzentwürfen zum BilReG selbst fehlt es an einer klaren Positionierung zu dem BGH-Urteil vom 3. Juni 2004, weil dieses zum damaligen Zeitpunkt noch nicht bekannt war.

1. Keine Nichtigkeit/Anfechtbarkeit des festgestellten Abschlusses

Im Gegensatz zu Verstößen gegen § 319 Abs. 1 HGB kann eine Befangenheit des Abschlussprüfers seit der Einführung der §§ 243 Abs. 3 Nr. 3, 249 Abs. 1 AktG¹⁵⁶² nicht mehr durch eine Anfechtungsklage gegen den Wahlbeschluss der Hauptversammlung geltend gemacht werden.¹⁵⁶³ In Bezug auf den Jahresabschluss stellt § 256 Abs. 1 Nr. 3 AktG zum Schutz des Unternehmens und aller daran Beteiligten klar, dass ein Befangenheitsverstoß jedenfalls nach der Feststellung des Abschlusses nicht mehr zu dessen Nichtigkeit führt. Da der Abschluss dazu bereits von dem befangenen Prüfer geprüft und mit einem Bestätigungsvermerk versehen worden sein muss, beschränkt sich der Anwendungsbereich des § 256 Abs. 1 Nr. 3 AktG in erster Linie auf Fälle, in denen die Beteiligten erst nach Prüfungsbeendigung Kenntnis von einer bestehenden Befangenheit erhalten oder die ihnen bekannten Umstände zunächst fehler-

¹⁵⁵⁹ *Gelhausen/Heinz*, WPg 2005, 693 (694). Unterschiede ergeben sich bei den Rechtsfolgen zwischen anfänglicher und nachträglicher Befangenheit v.a. im schuldrechtlichen Bereich, vgl. *Bormann*, DStR 2010, 1386 (1387).

¹⁵⁶⁰ BGH, Urteil vom 3.6.2004, Az. X ZR 104/03 = NZG 2004, 770 (772); dazu *Polt/Winter*, WPg 2004, 1129.

¹⁵⁶¹ Für die h. M.: *Gelhausen/Heinz*, WPg 2005, 693 (696, 702); *Bormann*, DStR 2010, 1430.

¹⁵⁶² Der heutige § 243 Abs. 3 Nr. 3 AktG wurde im Zuge des BilReG von 2004 als § 243 Abs. 3 Nr. 2 AktG neu eingefügt. Die Streichung des Verweises in § 249 AktG auf § 243 Abs. 3 Nr. 3 AktG durch das UMAG vom 22.9.2005 wird überwiegend als unbeachtliches Redaktionsversehen aufgefasst, *MünchKommHGB-Ebke*, § 318 Rn. 52. Mit anderer Begründung, aber gleichem Ergebnis *Staub/Habersack/Schürnbrand*, HGB, Bd. 7/1, § 318 Rn. 46 f.

¹⁵⁶³ Diese Klagen sind bereits unzulässig, vgl. in *BeckBilKomm/Schmidt*, § 319 Rn. 92; *Habersack*, NZG 2007, 207; *Frings*, WPg 2006, 821 (822). Anders noch vor Inkrafttreten des BilReG BGH, NZG 2003, 216; dazu *Marx*, DB 2003, 431 (433 f.).

haft als nicht unabhängigkeitgefährdend einstufen.¹⁵⁶⁴ Der Grund für die vorgenannten Regelungen, die auf die GmbH entsprechende Anwendung finden, liegt im Schutz des Prüfungsmandanten, für den die Befangenheit des Prüfers häufig nicht ohne weiteres erkennbar ist.¹⁵⁶⁵ Im Ergebnis kommt der durchgeführten Abschlussprüfung somit eine „eine Art von Bestandskraft“ zu.¹⁵⁶⁶ Die Frage, ob ein Befangenheitsgrund vorliegt, kann nur noch im Ersetzungsverfahren nach § 318 Abs. 3 HGB vor der freiwilligen Gerichtsbarkeit geklärt werden.¹⁵⁶⁷ Damit bleibt festzuhalten, dass sich aus einem Verstoß gegen die Ausschlussgründe keine Konsequenzen für einen bereits geprüften Abschluss, sondern nur für den Prüfer ergeben.¹⁵⁶⁸ Letztere werden nun dargestellt.

2. Ersetzung eines gewählten Prüfers, § 318 Abs. 3 HGB

Das Ersetzungsverfahren nach § 318 Abs. 3 HGB im Falle der Befangenheit des Abschlussprüfers hat der Gesetzgeber durch das BilReG, also zeitgleich mit der Neuregelung der Befangenheitsgründe, reformiert.¹⁵⁶⁹ Das Ersetzungsverfahren dient den Beteiligten dazu, Rechtssicherheit über eine mögliche Befangenheit des Prüfers zu erhalten. Dies geschieht – im Falle eines zulässigen Antrags – entweder durch die gerichtliche Feststellung, dass eine solche nicht vorliegt, oder aber durch die Feststellung der Befangenheit unter gleichzeitiger Abberufung des amtierenden Prüfers und Bestellung eines anderen, nicht befangenen Prüfers.¹⁵⁷⁰ Die Tatsache, dass das Ersetzungsverfahren gemäß § 318 Abs. 1 S. 5 HGB für den Mandanten die einzige Möglichkeit zur Trennung von einem zuvor bestellten Abschlussprüfer darstellt, soll dabei einerseits der Stärkung von dessen Unabhängigkeit dienen und andererseits das zwischenzeitliche Fehlen eines Abschlussprüfers verhindern.¹⁵⁷¹ Denn bis zum gerichtlichen Ersetzungsbeschluss bleibt der Beschluss der Hauptversammlung zur Wahl des Abschlussprüfers wirksam.¹⁵⁷²

¹⁵⁶⁴ *Gelhausen/Heinz*, WPg 2005, 693 (699).

¹⁵⁶⁵ Dazu BGH NJW 1992, 2021 (2022); m.w.N. *Baumbach/Hopt/Merkt*, HGB, § 319 Rn. 29.

¹⁵⁶⁶ *Schüppen* in *Heidel/Schall*, HGB, § 319 Rn. 36.

¹⁵⁶⁷ Es gilt ein strikter Vorrang des Ersetzungsverfahrens zur Schaffung einer Verfahrenskonzentration und Vermeidung von Parallelverfahren, vgl. *Schüppen* in *Heidel/Schall*, HGB, § 318 Rn. 7. Die Rede ist auch von einer „Sperrwirkung“ des Ersetzungsverfahrens gegenüber der Anfechtungs- und Nichtigkeitsklage.

¹⁵⁶⁸ *Petersen/Zwirner*, WPg 2009, 769 (778).

¹⁵⁶⁹ *Gelhausen/Heinz*, WPg 2005, 693 (694); *Frings*, WPg 2006, 821 (822).

¹⁵⁷⁰ *Petersen/Zwirner/Boecker* in *HB BilanzR*, S. 76 Rn. 41 f. Wird der Antrag hingegen abgelehnt, sind die zuständigen Gesellschaftsorgane verpflichtet, den Prüfungsauftrag zu erteilen, sofern dies noch nicht erfolgt ist.

¹⁵⁷¹ *Gelhausen/Heinz*, WPg 2005, 693 (698); *Frings*, WPg 2006, 821 (829).

¹⁵⁷² Gesetzentwurf zum BilReG, BT-DS 15/3419, S. 36; *Ring*, WPg 2005, 197 (200); *Baumbach/Hopt/Merkt*, HGB, § 319 Rn. 31.

a. Antragsberechtigung

Den Antrag auf Ersetzung des Abschlussprüfers können nach § 318 Abs. 3 S. 1 HGB die gesetzlichen Vertreter, der Aufsichtsrat und die Gesellschafter auf Grundlage eines entsprechenden Beschlusses stellen.¹⁵⁷³ Aktionäre einer AG oder KGaA müssen dazu zusammen mindestens 5 % des Grundkapitals oder – bei börsennotierten Gesellschaften – einen Börsenwert von 500.000 € erreichen und die Inhaberschaft der Aktien seit mindestens drei Monaten vor der Wahl des Abschlussprüfers glaubhaft machen.¹⁵⁷⁴ Bei einer anfänglichen Befangenheit müssen sie zudem gemäß § 318 Abs. 3 S. 2 HGB bei der Beschlussfassung der Hauptversammlung Widerspruch gegen die Wahl des Prüfers eingelegt haben, während dieses Erfordernis bei einer nachträglichen Inhabilität gegenstandslos ist.¹⁵⁷⁵ Die zuständigen Geschäftsorgane sind bei hinreichenden Anhaltspunkten für eine Besorgnis der Befangenheit nicht nur antragsberechtigt, sondern im Sinne einer ordnungsgemäßen Abschlussprüfung sogar verpflichtet, einen Ersetzungsantrag zu stellen.¹⁵⁷⁶ Eine Antragsberechtigung des Abschlussprüfers selbst für das Ersetzungsverfahren besteht nicht.

b. Antragsfrist

Der Ersetzungsantrag ist gemäß § 318 Abs. 3 S. 2 HGB grundsätzlich binnen zwei Wochen nach dem Tag der Wahl des Abschlussprüfers zu stellen. Die kurze Antragsfrist dient dazu, eine schnelle Klärung der erhobenen Vorwürfe im Sinne aller Beteiligten herbeizuführen.¹⁵⁷⁷ Im Regelfall wird durch die kurzen Fristen nach dem FGG zudem verhindert, dass ein bereits anfänglich befangener Abschlussprüfer seine Prüfungstätigkeit überhaupt aufnimmt.¹⁵⁷⁸ Den früher umstrittenen Fall, ob und wie ein nachträglicher Befangenheitsgrund des Prüfers vom Ersetzungsverfahren erfasst wird, regelt seit in Krafttreten des BilReG ausdrücklich § 318 Abs. 3 S. 3 HGB. Danach ist bei einem Befangenheitsgrund, der erst nach der Wahl des Prüfers bekannt wird oder entsteht, ein Antrag innerhalb von zwei Wochen nach dem Tag zu stel-

¹⁵⁷³ *Sandleben* in MünchAnwHB AktR, § 19 Rn. 24.

¹⁵⁷⁴ § 318 Abs. 3 S. 1, 4, 5 HGB. Dazu Gesetzentwurf zum BilReG, BT-DS 15/3419, S. 36: „Durch diese Absenkung des Schwellenwertes wird die Einleitung eines Ersetzungsverfahrens erheblich erleichtert, gleichzeitig schützt der Schwellenwert die Gesellschaft vor einem missbräuchlichen und mutwilligen Betreiben des Verfahrens.“

¹⁵⁷⁵ MünchKommHGB-Ebke, § 319 Rn. 40; *Sandleben* in MünchAnwHB AktR, § 19 Rn. 24.

¹⁵⁷⁶ *Gelhausen/Heinz*, WPg 2005, 693 (698); *Frings*, WPg 2006, 821 (829).

¹⁵⁷⁷ Dazu Gesetzentwurf zum BilReG, BT-DS 15/3419, S. 35: „Neben den Interessen der Aktionäre und der Verwaltung an einer unbefangenen und ordnungsgemäßen Abschlussprüfung durch den gewählten Abschlussprüfer sind auch die Interessen des Rechtsverkehrs, insbesondere der Gläubiger der Gesellschaft an der Wirksamkeit des geprüften Jahresabschlusses, und nicht zuletzt die Interessen der Gesellschaft, ihrer Aktionäre und des gewählten Abschlussprüfers an einer zeitnahen und verlässlichen Entscheidung über die Wirksamkeit der Prüferbestellung, der von diesem vorgenommenen Prüfungshandlungen und des Ergebnisses seiner Jahresabschlussprüfung in Einklang zu bringen.“

¹⁵⁷⁸ *Gelhausen/Heinz*, WPg 2005, 693 (701).

len, an dem der Antragsberechtigte Kenntnis von den befangenheitsbegründenden Umständen erlangt hat oder ohne grobe Fahrlässigkeit hätte erlangen müssen. Hieraus ergibt sich zugleich, dass die gerichtliche Überprüfung nunmehr einheitlich und unabhängig davon erfolgt, ob die vermeintliche Befangenheit des Prüfers bereits zum Zeitpunkt seiner Wahl durch die Hauptversammlung oder erst im Anschluss daran eingetreten ist.¹⁵⁷⁹

c. Ausschluss der Antragsstellung

Ausgeschlossen ist eine Antragsstellung nach der Erteilung des Bestätigungsvermerks gemäß § 318 Abs. 3 S. 7 HGB. Grund dafür ist, dass es in diesem Fall der Bestellung eines neuen Abschlussprüfers – außer bei etwaigen Nachtragsprüfungen – nicht mehr bedarf. Denn zum einen ist die Tätigkeit des Prüfers beendet und zum anderen hätte das Prüfungsergebnis aufgrund der ex nunc Wirkung des gerichtlichen Ersetzungsbeschlusses selbst bei einer festgestellten Befangenheit des Prüfers Bestand.¹⁵⁸⁰

3. Kündigung durch den Abschlussprüfer, § 318 Abs. 6-8 HGB

Für den Abschlussprüfer selbst verbleibt im Falle seiner vermeintlichen Befangenheit einzig die Möglichkeit zur Kündigung des Prüfungsauftrags aus wichtigem Grund gemäß § 318 Abs. 6 S. 1 HGB. Hingegen ist eine ordentliche Kündigung, ebenso wie eine einvernehmliche Aufhebung des Prüfungsauftrags, unzulässig.¹⁵⁸¹ Als äußerstes Mittel zur Lösung des Prüfungsauftrags gilt für den Kündigungsgrund zwar ein strenger Maßstab.¹⁵⁸² Das nachträgliche Eintreten von Befangenheitsgründen beim Prüfer gemäß §§ 319, 319a HGB stellt jedoch stets einen ausreichenden Grund zur Kündigung dar.¹⁵⁸³ Denn in diesem Fall wird dem Prüfer die weitere Durchführung des Prüfungsauftrags – auch in Anbetracht der drohenden Konsequenzen – unzumutbar. Die Kündigung kann gegenüber der Gesellschaft formlos erklärt werden, bedarf jedoch einer schriftlichen Begründung. Über das Ergebnis seiner bisherigen Prüfung hat der Abschlussprüfer nach § 318 Abs. 6 S. 3 HGB einen Bericht in der Form eines Prüfungsberichts zu verfassen, der dem Aufsichtsrat vorzulegen ist.¹⁵⁸⁴ Festzuhalten bleibt somit, dass bei einem möglichen Befangenheitsgrund, der sich nicht unverzüglich beseitigen lässt,

¹⁵⁷⁹ K. Müller, S. 56 unter Verweis auf Gesetzentwurf zum BilReG, BT-DS 15/3419, S. 35 f.

¹⁵⁸⁰ Gesetzentwurf zum BilReG, BT-DS 15/3419, S. 36; MünchKommHGB-Ebke, § 318 Rn. 71. Auch der jeweilige Rechnungsabschluss wird dann i.d.R. bereits gebilligt bzw. festgestellt sein, sodass auch dieser gemäß § 256 Abs. 1 S. 3 AktG Bestand hat, vgl. Gelhausen/Heinz, WPg 2005, 693 (698); Frings, WPg 2006, 821 (830).

¹⁵⁸¹ Klein/Schreiner in HB AktR, S. 633 Rn. 113 m.w.N.

¹⁵⁸² Frings, WPg 2006, 821 (828).

¹⁵⁸³ Baumbach/Hopt/Merkt, HGB, § 318 Rn. 13; Klein/Schreiner in HB AktR, S. 634 Rn. 117 m.w.N.

¹⁵⁸⁴ Mit der Installation des § 320 Abs. 4 HGB durch das BilMoG besteht nunmehr auch im Falle eines regulären Prüferwechsels ein Recht des neuen Prüfers und, bei entsprechender Anfrage, eine korrespondierende Pflicht des vorherigen Prüfers auf Übersendung eines Prüfungsberichts zum Zwecke der Information über das bisherige Prüfungsergebnis; vgl. Erchinger/Melcher, DB Beil. 5/09, 91 (94). Dagegen erstreckt sich der Anspruch nicht auf die Einsichtnahme oder Übersendung von Arbeitspapieren, Orth/Müller in HB BilMoG, S. 648.

stets das Ersetzungsverfahren nach § 318 Abs. 3 HGB zur Klärung eingeleitet werden muss, sofern nicht der Prüfer selbst den Prüfungsauftrag nach § 318 Abs. 6 HGB aus wichtigem Grund kündigt.¹⁵⁸⁵

4. Berufsrechtliche Vorgaben an den Abschlussprüfer

Berufsrechtlich ist der Wirtschaftsprüfer gemäß § 21 Abs. 5 BS WP/vBP verpflichtet, nicht nur vor der Annahme eines Mandats, sondern auch während der Auftragsdurchführung zu überprüfen, ob Umstände vorliegen, die seine Unbefangenheit gefährden.¹⁵⁸⁶ Aus dem Prüfungsvertrag ergibt sich zudem die Pflicht, dem Mandanten unverzüglich sowohl anfänglich als auch nachträglich eintretende Ausschlussgründe von sich aus mitzuteilen.¹⁵⁸⁷ Nicht mehr als eine bloße Konkretisierung dieser Vertragspflicht stellt deshalb die ausdrückliche Empfehlung in Ziffer 7.2.1 Abs. 2 DCGK an die Aufsichtsräte geprüfter Unternehmen dar, eine Informationsvereinbarung mit dem Prüfer zu treffen, die diesen zu einer unverzüglichen Offenlegung bei einer möglichen Inhabilität verpflichtet.¹⁵⁸⁸ Für den Fall, dass das Vorliegen eines Ausschluss- oder Befangenheitsgrundes festgestellt wird, ist der Abschlussprüfer sowohl nach § 49 2. Alt. WPO als auch nach § 21 Abs. 1 BS WP/vBP verpflichtet, die Übernahme eines Auftrags abzulehnen bzw. einen bereits begonnenen Auftrag – durch das eben beschriebene Mittel der Kündigung – zu beenden.¹⁵⁸⁹ Sofern der Prüfer dagegen trotz Kenntnis bzw. Kennenmüssens seiner Befangenheit einen Bestätigungsvermerk erteilt, kommt eine berufsgerichtliche Ahndung dieser Pflichtverletzung nach den §§ 67 ff. WPO in Betracht.¹⁵⁹⁰ Dazu zählen nach § 68 WPO Geldbußen von bis zu 500.000 €, zeitlich beschränkte Tätigkeits- oder Berufsverbote von ein bis fünf Jahren sowie in letzter Konsequenz der dauerhafte Ausschluss vom Beruf.¹⁵⁹¹

5. Bußgeld und zivilrechtliche Folgen für den Prüfer

Die vorsätzliche Erteilung eines Bestätigungsvermerks trotz Inhabilität stellt zudem gemäß § 334 Abs. 2 HGB eine Ordnungswidrigkeit dar, die nach § 334 Abs. 3 HGB mit einer Geldbuße bis zu 50.000 € durch das Bundesamt für Justiz geahndet werden kann.¹⁵⁹² Hinsichtlich

¹⁵⁸⁵ *Gelhausen/Heinz*, WPg 2005, 693 (703).

¹⁵⁸⁶ *Frings*, WPg 2006, 821 (828).

¹⁵⁸⁷ *Baumbach/Hopt/Merkt*, HGB, § 319 Rn. 11 m.w.N.

¹⁵⁸⁸ *Ebenda*, Rn. 12; *Semler* in *Semler/v. Schenk*, AR-HB, § 1 Rn. 63.

¹⁵⁸⁹ *Gelhausen/Heinz*, WPg 2005, 693 (695); *Frings*, WPg 2006, 821 (828); m.w.N. *Bormann*, BB 2002, 190.

¹⁵⁹⁰ *Petersen/Zwirner*, WPg 2009, 769 (779); *Gelhausen/Heinz*, WPg 2005, 693 (695).

¹⁵⁹¹ Nach § 68 Abs. 2 WPO können Geldbußen und Tätigkeits- bzw. Berufsverbote nebeneinander verhängt werden.

¹⁵⁹² *Adler/Düring/Schmaltz*, Bd. 7, § 319 Rn. 257; m.w.N. *Gelhausen/Heinz*, WPg 2005, 693 (695); *Frings*, WPg 2006, 821 (828). Zum Vorsatzerfordernis – es reicht bedingter Vorsatz – *BeckBilKomm/Kozikowski/Gutman*, § 334 Rn 28; *MünchKommHGB-Ebke*, § 319 Rn. 75.

der weiteren Rechtsfolgen im Falle der Befangenheit des Abschlussprüfers enthält das HGB hingegen keine Regelungen. Der Referententwurf zum BilReG sah noch in § 319 Abs. 5 HGB eine Regelung vor, wonach dem Abschlussprüfer bei Kenntnis oder grober fahrlässiger Unkenntnis eines Ausschlussgrundes, der in seiner Person liegt, kein Entgelt für die von ihm erbrachte Leistung gebühren sollte.¹⁵⁹³ Da dieser Absatz, der laut Begründung zum Referententwurf lediglich eine Klarstellung der damals bestehenden Rechtslage enthielt, später ersatzlos gestrichen wurde, richten sich die weiteren zivilrechtlichen Folgen der Befangenheit für den Abschlussprüfer nunmehr nach den allgemeinen zivilrechtlichen Vorschriften und Grundsätzen.¹⁵⁹⁴

a. Anfängliche Inhabilität: Verlust des Honoraranspruchs

Seit dem Inkrafttreten des BilReG werden neben den absoluten auch die relativen Befangenheitsverstöße als gesetzliche Verbote eingeordnet.¹⁵⁹⁵ Jedenfalls im Falle der anfänglichen Befangenheit ergibt sich daraus die Nichtigkeit des Prüfungsauftrags gemäß § 134 BGB, mit der Konsequenz, dass der Abschlussprüfer seinen vertraglichen Honoraranspruch verliert und auch aus der Geschäftsführung ohne Auftrag oder dem Bereicherungsrecht keinen Vergütungsanspruch herleiten kann.¹⁵⁹⁶ Für dieses Ergebnis spricht, dass es dem Unternehmen wie dem Prüfer in Anbetracht der kurzen Fristen des Ersetzungsverfahrens zuzumuten ist, im Falle einer vermeintlichen Befangenheit vor Aufnahme der Prüfungstätigkeit eine gerichtliche Entscheidung abzuwarten.¹⁵⁹⁷

b. Nachträgliche Inhabilität: Streitiger Umfang des Vergütungsanspruchs

Bei der nachträglich eintretenden Befangenheit bestand lange Zeit im Ergebnis Einigkeit, dass ein Vergütungsanspruch des Prüfers für die bis dahin zulässigerweise erbrachten Leistungen bestehen bleibt. Dabei wurde der Anspruch unter Hinweis darauf, dass die Nichtigkeit des Prüfungsauftrags und damit der Entfall des Honoraranspruchs nach § 134 BGB lediglich ex nunc durch das die Befangenheit auslösende Ereignis eintrete, überwiegend als vertraglicher

¹⁵⁹³ *Gelhausen/Heinz*, WPg 2005, 693 (699); *Pfitzer/Orth/Hettich*, DStR 2004, 328 (330).

¹⁵⁹⁴ *Baumbach/Hopt/Merkt*, HGB, § 319 Rn. 11, 31; *Peemöller/Oehler*, BB 2004, 1158 (1160); *Ring*, WPg 2005, 197 (200); *Gelhausen/Heinz*, WPg 2005, 693 (699).

¹⁵⁹⁵ Vgl. BGH, Urteil vom 21.1.2010, Az. Xa ZR 175/07 = NZG 2010, 310 (312) unter Verweis auf BGH NJW 1992, 2021; so auch *Gelhausen/Heinz*, WPg 2005, 693 (700); anders BGH NZG 2004, 770 (772).

¹⁵⁹⁶ So auch bereits BGH NJW 1992, 2021 ff., *Polt/Winter*, WPg 2004, 1127 (1129 f.) zur alten Rechtslage nach § 319 Abs. 2 HGB a.F. Nach Inkrafttreten des BilReG gilt dies nun für alle Befangenheitstatbestände: *Ring*, WPg 2005, 197 (200); *Petersen/Zwirner*, WPg 2009, 769 (778); *Frings*, WPg 2006, 821 (828); *Gelhausen/Heinz*, WPg 2005, 693 (700 f.); ausführlich auch *Bormann*, DStR 2010, 1430 (1431), der in seltenen Ausnahmefällen einen Bereicherungsanspruch für möglich hält, i.d.R. dagegen nicht wegen § 817 S. 2 BGB.

¹⁵⁹⁷ *Gelhausen/Heinz*, WPg 2005, 693 (700).

Natur eingestuft.¹⁵⁹⁸ Teilweise wurde ein bereicherungsrechtlicher Anspruch angenommen.¹⁵⁹⁹ Durch seine aktuelle Rechtsprechung stellt sich der BGH jedoch gegen die in der Literatur vorherrschenden Ansichten.¹⁶⁰⁰

(aa) Literatur: Honoraranspruch für Tätigkeit bis zur Inhabilität

Nach einer in der Literatur verbreiteten Auffassung wird eine Nichtigkeit des Prüfungsvertrags ex nunc ab Eintritt der Befangenheit angenommen.¹⁶⁰¹ Eine rückwirkende Unwirksamkeit durch ein nachträglich verwirklichtes Verbotsgesetz wird hingegen abgelehnt, sodass der Abschlussprüfer seinen Honoraranspruch für die bis zur Inhabilität vorgenommene Prüfungstätigkeit aufgrund des zunächst wirksamen Prüfungsvertrags behalten soll.¹⁶⁰² Mit anderer Begründung zum gleichen Ergebnis gelangt eine Ansicht, die von einer rückwirkenden Nichtigkeit des Prüfungsvertrags aus § 134 BGB ausgeht. Denn auch nach dieser Auffassung soll dem Abschlussprüfer zumindest für die Leistungen, die er bis zum befangenheitsauslösenden Ereignis erbracht hat, ein Anspruch aus Bereicherungsrecht zustehen.¹⁶⁰³ Diesem Anspruch soll die Vorschrift des § 817 S. 2 BGB nicht entgegenstehen, weil die Leistungen bis zum Eintritt der Befangenheit gerade nicht unter Verstoß gegen ein Verbotsgesetz der §§ 319 ff. HGB erbracht werden. Außerdem seien die Leistungen des befangenen Prüfers für den Prüfungsmandanten keineswegs völlig wertlos, da sein Nachfolger die bis dahin erfolgten Arbeiten nach pflichtgemäßem Ermessen verwerten könne. Sofern die Befangenheit erst nach vollständiger Prüfungsdurchführung geltend gemacht wird, soll der Prüfungsmandant aufgrund der Bestandskraft der abgeschlossenen Prüfung sogar zur vollständigen Zahlung der vereinbarten Vergütung verpflichtet sein.¹⁶⁰⁴

¹⁵⁹⁸ Für einen Vertragsanspruch: Baumbach/*Hopt/Merkt*, HGB, § 319 Rn. 31; *Frings*, WPg 2006, 821 (828).

¹⁵⁹⁹ Zusammenfassend, auch zu dem Anspruch aus § 812 BGB: MünchKommHGB-*Ebke*, § 319 Rn. 40-44.

¹⁶⁰⁰ BGH-Urteil vom 21.1.2010, Az. Xa ZR 175/07 = NZG 2010, 310.

¹⁶⁰¹ MünchKommHGB-*Ebke*, § 319 Rn. 43; wohl auch BeckBilKomm/*Schmidt* § 319 Rn. 93 ohne Differenzierung nach anfänglicher und nachträglicher Befangenheit. Kritisch *Gelhausen/Heinz* WPg 2005, 693 (703); auch Palandt/*Ellenberger*, BGB, § 134 Rn. 12 a und 25 sowie MünchKommBGB-*Armbruster*, Bd. 1, § 134 Rn. 20 gehen in Bezug auf bereits zuvor begründete (Dauer-)Schuldverhältnisse von einer Nichtigkeit für die Zukunft nur ausnahmsweise aus, sofern sich dies aus dem Sinn und Zweck der Norm ergibt.

¹⁶⁰² Sofern der genaue Zeitpunkt der Befangenheit streitig ist, soll es auf die gerichtliche Entscheidung im Ersetzungsverfahren nach § 318 Abs. 3 HGB ankommen, Baumbach/*Hopt/Merkt*, HGB, § 319 Rn. 31.

¹⁶⁰³ MünchKommHGB-*Ebke*, § 319 Rn. 41 f.; dazu auch *Gelhausen/Heinz*, WPg 2005, 693 (703), der jedoch in der Sache anderer Ansicht ist; a.A. insoweit auch *Bormann*, DSStR 2010, 1430 (1432).

¹⁶⁰⁴ *Schüppen* in *Heidel/Schall*, HGB, § 319 Rn. 37.

(bb)BGH: Vergütung aufgrund bestehenden Rücktrittsrechts abhängig vom Mandanten

Der BGH hat in seinem Urteil vom 21. Januar 2010 entschieden, dass der Prüfungsvertrag im Falle der nachträglichen Befangenheit nicht nach § 134 BGB unwirksam wird.¹⁶⁰⁵ Die vereinbarte Vergütung für die nach Eintritt der Inhabilität erfolgte Prüfungstätigkeit kann der Abschlussprüfer aber auch nach dieser Rechtsprechung nicht beanspruchen. Der BGH begründet dieses Ergebnis damit, dass dem Prüfer von diesem Zeitpunkt an die eigene Prüfungsleistung, gemeint sind die Erstellung des Prüfungsberichts sowie die Erteilung des Bestätigungsvermerks, rechtlich unmöglich werde.¹⁶⁰⁶ Dies wiederum führt nach § 275 Abs. 1, § 326 Abs. 1 BGB zum Wegfall des Anspruchs auf das Prüfungshonorar, als der entsprechenden Gegenleistung. Anders als die in der Literatur vorherrschende Auffassung gewährt der BGH dem Prüfer eine anteilige Vergütung für die bis zum Eintritt der Befangenheit bzw. deren Kenntnis erbrachten Teilleistungen ebenfalls nur dann, wenn der Prüfungsmandant nicht gemäß § 326 Abs. 5, § 323 Abs. 5 BGB wirksam vom ganzen Vertrag zurückgetreten ist.¹⁶⁰⁷ Ein solches Rücktrittsrecht des Mandanten wiederum, das ein fehlendes Interesse an der mangelfreien Teilleistung voraussetzt, ist laut BGH zwar eine Frage des Einzelfalls, soll jedoch in vielen Fällen der Befangenheit nahe liegen.¹⁶⁰⁸ Nach der BGH-Rechtsprechung besteht damit im Ergebnis für die geprüfte Gesellschaft in der Regel die Möglichkeit, durch einen Rücktritt vom ganzen Vertrag jegliche Vergütungsansprüche des Prüfers zu verhindern.¹⁶⁰⁹

c. Schadensersatzansprüche

Ein besonders wichtiges und zugleich umstrittenes Thema mit Blick auf die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers ist dessen Haftung gegenüber dem Mandanten bzw. geschädigten Dritten im Falle der Inhabilität. Durch die internationalen Bilanzskandale von Enron, Worldcom oder Parmalat, aber auch nationale Fälle wie Flowtex, wurde die öffentliche Aufmerksamkeit gerade auch auf dieses Thema gelenkt.¹⁶¹⁰ Schadensersatzansprüche gegen einen befangenen Abschlussprüfer können sich zum einen aus dem allgemeinen Leistungsstörungenrecht des BGB ergeben. Zudem findet bei einem Verstoß gegen die Befangenheitsvorschriften des

¹⁶⁰⁵ BGH, NZG 2010, 310 (312). Als Begründung wird vorgebracht, dass gemäß § 134 BGB der Verbotstatbestand entweder schon bei Abschluss des Rechtsgeschäfts erfüllt sein müsse, oder dass der Vertrag das verbotene Handeln zum Gegenstand haben müsse. An beidem fehle es bei der nachträglichen Befangenheit. Diese Ansicht deckt sich mit einem großen Teil der Literatur, z.B. Staub/*Habersack/Schürnbrand*, HGB, Bd. 7/1, § 319 Rn. 81, *Gelhausen/Heinz*, WPg 2005, 693 (703).

¹⁶⁰⁶ BGH, NZG 2010, 310 (312). Kritisch dazu *Bormann*, DStR 2010, 1430 (1432), der eine rechtliche Unmöglichkeit nur im Falle eines Widerrufs des Prüfungsauftrags nach § 318 Abs. 1 S. 5 HGB und einer Ersetzung des inhabilen Prüfers nach § 318 Abs. 3 HGB als gegeben sieht, da es ansonsten weiterhin zu der Feststellung des geprüften Jahresabschlusses kommen könne.

¹⁶⁰⁷ BGH, NZG 2010, 310 (312). Ausführlich dazu *Bormann*, DStR 2010, 1430 (1432).

¹⁶⁰⁸ BGH, NZG 2010, 310 (312).

¹⁶⁰⁹ *Bormann*, DStR 2010, 1430 (1434).

¹⁶¹⁰ *Doralt* in FS Brogányi, S. 411.

HGB – egal, ob aus § 319 Abs. 2-4, § 319a oder § 319b HGB – die Vorschrift des § 323 HGB Anwendung.¹⁶¹¹ Die Schadensersatzhaftung des Abschlussprüfers aus § 323 Abs. 1 S. 3 HGB kann dabei neben mögliche Ansprüche wegen Pflichtverletzungen aus dem Prüfungsvertrag treten.¹⁶¹² Wichtig ist jedoch, dass § 323 Abs. 1 S. 3 HGB auch und gerade im Falle der Unwirksamkeit des Prüfungsauftrags zu einer Haftung des Abschlussprüfers führen kann, da die Vorschrift an dessen korporationsrechtliche Stellung und nicht an den schuldrechtlichen Prüfungsvertrag anknüpft.¹⁶¹³

aa. Haftung gegenüber der geprüften Gesellschaft aus § 323 Abs. 1 S. 3 HGB

Nach § 323 Abs. 1 S. 3 i.V.m. S. 1 HGB sind der Abschlussprüfer, seine Gehilfen und, bei einer Prüfungsgesellschaft, die an der Prüfung mitwirkenden gesetzlichen Vertreter zum Ersatz des entstandenen Schadens für alle vorsätzlichen oder fahrlässigen Verstöße gegen die Vorschriften über die gesetzliche Abschlussprüfung aus §§ 316 ff. HGB verpflichtet.¹⁶¹⁴ Die Ersatzpflicht kann nach § 323 Abs. 4 HGB i.V.m. § 134 BGB weder vertraglich abbedungen noch teilweise – etwa auf eine bestimmte Haftungssumme – eingeschränkt werden.¹⁶¹⁵ Keine Anwendung findet § 323 HGB auf freiwillige Abschlussprüfungen, auch dann nicht, wenn diese inhaltlich einer Pflichtprüfung entsprechen, sowie sonstige Tätigkeiten des Wirtschaftsprüfers i.S.d. § 2 WPO.¹⁶¹⁶ Dies hat jedoch keineswegs nur Vorteile für den Prüfer, da damit auch die gesetzlichen Haftungsobergrenzen des § 323 Abs. 2 HGB nicht zu seinen Gunsten gelten. Als spezielle Haftungsnorm für den Abschlussprüfer mit zahlreichen, sogleich erläuterten Modifikationen des allgemeinen Haftungsrechts sollte § 323 HGB stets vor anderen Anspruchsgrundlagen geprüft werden.¹⁶¹⁷

¹⁶¹¹ Bormann, DStR 2010, 1430 (1431).

¹⁶¹² Schüppen in Heidel/Schall, HGB, § 323 Rn. 10; Hopt in HWRP, Sp. 1072, 1076. Insoweit kommen z.B. eine vertragliche Haftung aus § 311a Abs. 2 oder § 280 Abs. 1, 3, 283 BGB aber auch eine vorvertraglich Haftung (culpa in contrahendo) für eigenes Verschulden und das von Erfüllungsgehilfen (§§ 276, 278 BGB) in Betracht.

¹⁶¹³ Bormann, DStR 2010, 1386 (1388) unter Verweis auf Bormann/Greulich in MüKoBilR, § 323 Rn. 3; Schüppen in Heidel/Schall, HGB, § 323 Rn. 10.

¹⁶¹⁴ Für die ganz h.M.: Schüppen in Heidel/Schall, HGB, § 323 Rn. 10 unter Verweis auf MünchKommHGB-Ebke, § 323 Rn. 24. Im Ergebnis wohl auch BeckBilKomm/Winkeljohann/Feldmüller § 323 Rn. 10, 101, obwohl die „Pflichten“ i.S.d. Abs. 1 S. 3 danach nur die in Abs. 1 S. 1 und 2 aufgelisteten Pflichten sein sollen. Da jedenfalls die Pflicht zur unparteiischen Prüfung umfasst ist, wird auf eine vertiefte Darstellung verzichtet.

¹⁶¹⁵ BeckBilKomm/Winkeljohann/Feldmüller, § 323 Rn. 135. Eine unzulässige und nach § 134 BGB nichtige Beschränkung stellt auch ein im Voraus erklärter Verzicht auf die Geltendmachung etwaiger Ersatzansprüche bei Auftragserteilung dar, wohingegen ein Verzicht auf einen bereits entstandenen Anspruch möglich ist.

¹⁶¹⁶ Hinz/Wameling in HB BilanzR, § 323 Rn. 3; Henrichs in Baetge/Kirsch/Thiele, HGB, Bd. 2, § 323 Rn. 8; Seibt/Wollenschläger, DB 2011, 1378 (1384); anders noch BGH, Urteil vom 15.12.2005, Az. III ZR 424/04.

¹⁶¹⁷ Bormann/Greulich in MüKoBilR, § 323 Rn. 3 unter Verweis auf BeckBil-Komm/Winkeljohann/Feldmüller, § 323 Rn. 2; MünchKommHGB-Ebke § 323, Rn. 14.

(1) Ausweitung der Anspruchsverpflichteten und -berechtigten

§ 323 Abs. 1 S. 1 und S. 3 HGB enthalten zunächst eine Ausweitung des Kreises der Anspruchsverpflichteten. Obwohl ein Vertragsverhältnis nur zum beauftragten Abschlussprüfer bzw. der beauftragten Prüfungsgesellschaft besteht, können auch die Gehilfen des Prüfers und die gesetzlichen Vertreter einer Prüfungsgesellschaft, sofern sie bei der Prüfung mitwirken, in die Haftung geraten.¹⁶¹⁸ Als Gehilfen gelten jedenfalls alle Personen, die der Prüfer zur unmittelbaren Durchführung der Abschlussprüfung heranzieht. Die Mitwirkung eines gesetzlichen Vertreters erfordert ebenfalls ein konkretes, jedoch kein unmittelbares Befassen mit der Abschlussprüfung. So soll die Auswahl und Beaufsichtigung zur Prüfung herangezogener Gehilfen genügen.¹⁶¹⁹ Die haftenden Gehilfen bzw. gesetzlichen Vertreter treten nach § 323 Abs. 1 S. 4 HGB als Gesamtschuldner neben den Abschlussprüfer. Der Abschlussprüfer seinerseits haftet nicht nur für die von ihm selbst begangenen Pflichtverletzungen, sondern über § 278 BGB auch für die Pflichtverletzungen seiner Prüfungsgehilfen und sonstigen Mitarbeiter, die von ihm zur Erfüllung des Prüfungsauftrags herangezogen werden.¹⁶²⁰ Die Einzelheiten der Haftung des Prüfers für seine Erfüllungsgehilfen sind umstritten.¹⁶²¹ Prüfungsgesellschaften haften für schuldhaftige Pflichtverletzungen – also auch die Befangenheit – ihrer gesetzlichen Vertreter nach § 31 BGB.¹⁶²² Anspruchsberechtigt kann nach § 323 Abs. 1 S. 3 HGB neben dem Prüfungsmandanten auch ein geschädigtes verbundenes Unternehmen i.S.d. § 271 Abs. 2 HGB sein, sofern der Prüfer eine diesem gegenüber bestehende Pflicht verletzt.¹⁶²³ Für sonstige Dritte – etwa geschädigte Aktionäre oder Gläubiger des Prüfungsmandanten – lassen sich aus § 323 HGB hingegen keine Ansprüche herleiten.¹⁶²⁴

(2) Pflichtverletzung: Verstoß gegen unparteiliche Prüfung, § 323 Abs. 1 S. 1 HGB

Im Falle der Befangenheit eines Prüfers, Gehilfen oder mitwirkenden Vertreters liegt stets ein Verstoß gegen die in § 323 Abs. 1 S. 1 HGB ausdrücklich erwähnte Pflicht zur unparteiischen Prüfung vor.¹⁶²⁵ Auf die Frage, ob darüber hinaus auch der Verstoß gegen den Berufsgrundsatz der Unabhängigkeit aus § 43 Abs. 1 S. 1 WPO in § 323 HGB zu berücksichtigen ist,

¹⁶¹⁸ *Hinz/Wameling* in HB BilanzR, § 323 Rn. 6, 8 ff.

¹⁶¹⁹ Mit weiteren Einzelheiten *Bormann/Greulich* in MüKoBilR, § 323 Rn. 32 f.

¹⁶²⁰ *Bormann/Greulich* in MüKoBilR, § 323 Rn. 32.

¹⁶²¹ Nach *Baumbach/Hopt/Merkt*, HGB, § 323 Rn. 9 soll der Prüfer für vorsätzlich haftende Erfüllungsgehilfen nur bei eigenem Vorsatz nach außen haften. Jedenfalls aber haftet er nach ganz h.M. bei eigener Fahrlässigkeit nur bis zur Höhe der Obergrenzen des § 323 Abs. 2 HGB, *Bormann/Greulich* in MüKoBilR, § 323 Rn. 114.

¹⁶²² *BeckBilKomm/Winkeljohann/Feldmüller*, § 323 Rn. 113.

¹⁶²³ Damit gemeint ist v.a. das gesetzliche Auskunftsrecht aus § 320 Abs. 2, 3 HGB; vgl. *BeckBilKomm/Winkeljohann/Feldmüller*, § 323 Rn. 116.

¹⁶²⁴ BGH-Urteil vom 2. 4. 1998, Az. III ZR 245–96 = NJW 1998, 1948 (1949); m.w.N. *Kiethe*, NZG 2003, 937 (941); *Baumbach/Hopt/Merkt*, HGB, § 323 Rn. 7; *Marten/Quick/Ruhnke*, S. 183.

¹⁶²⁵ *Kiethe*, NZG 2003, 937 (941); *MünchKommHGB-Ebke*, § 323 Rn. 47.

kommt es somit nicht an. Der in § 323 Abs. 1 S. 1 HGB geregelte Grundsatz der Unparteilichkeit wird vom Gesetzgeber im HGB nicht weiter erläutert, deckt sich aber inhaltlich mit der in § 20 Abs. 1 BS WP/vBP enthaltenen Definition.¹⁶²⁶ Dort wird die Unparteilichkeit für den Abschlussprüfer dahingehend konkretisiert, dass dieser bei der Erstattung von Prüfungsberichten keine der an der Abschlussprüfung beteiligten Personen oder Personengruppen benachteiligen oder bevorzugen darf.¹⁶²⁷ Insbesondere von den Organen des Mandanten und deren Ansichten darf sich der Prüfer dabei nicht im Hinblick auf seinen Prüfungsansatz, seine Prüfungsergebnisse sowie deren Berichterstattung beeinflussen lassen.¹⁶²⁸ Vielmehr muss er sich bei vollständiger Sachverhaltskenntnis und unter ausschließlicher Zugrundelegung sachlicher Aspekte ein selbstständiges fachliches Urteil bilden und im Rahmen der Berichterstattung alle wesentlichen Gesichtspunkte seiner Beurteilung offenlegen.¹⁶²⁹ Bei der Unparteilichkeit handelt es sich folglich um eine persönliche Eigenschaft des Prüfers, die an die Unabhängigkeit und Unbefangenheit des Abschlussprüfers anknüpft und diese Eigenschaften voraussetzt.¹⁶³⁰

(3) Verschulden

Beim Verschulden kommt zunächst – mit Blick auf die Haftungsbegrenzung des § 323 Abs. 2 HGB – der Unterscheidung zwischen Vorsatz und Fahrlässigkeit große Bedeutung zu.¹⁶³¹ Während vorsätzliches Handeln zumindest bedingten Vorsatz voraussetzt, also dass der Prüfer, Gehilfe oder gesetzliche Vertreter seine Pflichtverletzung jedenfalls als möglich erkannt, deren Eintritt aber dennoch billigend in Kauf genommen hat, genügt für Fahrlässigkeit in § 323 HGB schon jede leichteste Form des Außerachtlassens der im Verkehr erforderlichen Sorgfalt. Besonders Streitig ist die Frage der Darlegungs- und Beweislast für das Verschulden des Abschlussprüfers. Teilweise wird die Beweislastregelung des § 280 Abs. 1 S. 2 BGB für anwendbar gehalten, wonach der Prüfer im Falle der Befangenheit beweisen müsste, dass weder ihn noch seinen Gehilfen ein Verschulden trifft.¹⁶³² Als Begründung für diese Auffassung wird vorgebracht, dass es dem Abschlussprüfer anhand seiner Prüfungsunterlagen eher

¹⁶²⁶ Diese wiederum konkretisiert die Unparteilichkeit i.S.d. § 43 Abs. 1 S. 2 WPO. Dazu BeckBil-Komm/Winkeljohann/Feldmüller, § 323 Rn. 27; MünchKommHGB-Ebke, § 323 Rn. 47.

¹⁶²⁷ § 20 Abs. 1 S. 1 BS WP/vBP. Dazu *Kremer* in Kodex-Kommentar, Rn. 1353.

¹⁶²⁸ MünchKommHGB-Ebke, § 323 Rn. 46; Koller/Roth/Morck, HGB-Komm., § 323 Rn. 3.

¹⁶²⁹ Vgl. § 20 Abs. 1 S. 2 BS WP/vBP. *Volhard/Weber* in FS Ulmer, 870.

¹⁶³⁰ *K. Müller*, S. 25; so auch *Adler/Düring/Schmaltz*, Bd. 7, § 323 Rn. 29.

¹⁶³¹ *Bärenz*, BB 2003, 1781 (1782); dazu auch MünchKommHGB-Ebke, § 323 Rn. 70. Vorsatz liegt vor, wenn der Wirtschaftsprüfer mit Wissen und Willen gegen seine Pflichten verstößt. Fahrlässig i.S.d. § 276 Abs. 2 BGB handelt, wer die im Verkehr erforderliche Sorgfalt außer Acht lässt. Zum Verschulden speziell bei der Befangenheit *Bormann*, DStR 2010, 1430 (1431).

¹⁶³² *Baumbach/Hopt/Merkt*, HGB, § 323 Rn. 7. *Staub/Habersack/Schürnbrand*, HGB, Bd. 7/1, § 323 Rn. 42. Laut *Bärenz* BB 2003, 1781 (1782) indiziert das Vorliegen einer Pflichtverletzung als allgemeiner schuldrechtlicher Grundsatz das Verschulden.

als dem jeweiligen Anspruchsteller zuzumuten sei, den Verschuldensvorwurf durch die Darlegung einer sorgfältigen und gewissenhaften Prüfungsdurchführung zu widerlegen.¹⁶³³ Nach anderer Auffassung soll das Verschulden als anspruchsbegründende Tatsache nach allgemeinen Grundsätzen vom Anspruchsteller darzulegen und gegebenenfalls zu beweisen sein. Für diese Auffassung spricht vor allem der Wortlaut des § 323 Abs. 1 S. 3 HGB, der keine Anzeichen für eine Beweislastumkehr enthält. Denn in § 323 Abs. 1 S. 3 HGB wird die positive Formulierung „wer vorsätzlich oder fahrlässig seine Pflichten verletzt“ gewählt und nicht die Negativformulierung „dies gilt nicht, [...]“ aus § 280 Abs. 1 S. 2 BGB.¹⁶³⁴

(4) Kausaler Vermögensschaden

Als kausale Vermögensschäden kommen bei der Befangenheit des Prüfers in erster Linie dessen Vergütung sowie die des ersatzweise zu bestellenden Prüfers in Betracht.¹⁶³⁵ Sofern die Befangenheit zu einer fehlerhaften Abschlussprüfung führt, kann der betroffenen Gesellschaft eine erstattungsfähige unfreiwillige Vermögenseinbuße beispielsweise dadurch entstehen, dass ein in Wahrheit nicht bestehender Bilanzgewinn ausgewiesen und anschließend an die Aktionäre ausgeschüttet wird.¹⁶³⁶ Für eine nachhaltige Schädigung des Eigenkapitals der Gesellschaft ist hierbei allerdings erforderlich, dass die ausgeschüttete Dividende nicht gemäß § 62 Abs. 1 S. 1 AktG von den Aktionären zurückverlangt werden kann. Dafür wiederum ist nach § 62 Abs. 1 S. 2 AktG maßgeblich, dass diese keine Kenntnis oder fahrlässige Unkenntnis von ihrer fehlenden Bezugsberechtigung hatten.¹⁶³⁷ Als kausaler Folgeschaden kann z.B. die Kündigung eines der Gesellschaft gewährten Kredits geltend gemacht werden.¹⁶³⁸ Ein Reputationsverlust der Gesellschaft wird sich als kausaler Schaden dagegen in aller Regel nicht ausreichend beziffern lassen.¹⁶³⁹ Auch bloße Vermögensgefährdungen infolge der Befangenheit, etwa die Fehlerhaftigkeit des Prüfungsberichts, des Bestätigungsvermerks oder des Feststellungsbeschlusses reichen für sich genommen als konkreter Vermögensschaden

¹⁶³³ *Bormann/Greulich* in MüKoBilR, § 323 Rn. 120 mit weiteren Argumenten. Ähnlich *Bärenz* BB 2003, 1781 (1782 f.).

¹⁶³⁴ Mit diesem und weiteren Begründungsansätzen *BeckBilKomm/Winkeljohann/Feldmüller*, § 323 Rn. 106 unter Verweis auf *Adler/Düring/Schmaltz*, Bd. 7, § 323 Rn. 103 f.

¹⁶³⁵ BGH, Urteil vom 28.10.1993, Az. IX ZR 21/93 = NJW 1994, 323 (325); *Kiethe*, NZG 2003, 937 (941); *Petersen/Zwirner*, WPg 2009, 769 (778).

¹⁶³⁶ BGH, NJW 1994, 323 (325).

¹⁶³⁷ *BeckBilKomm/Winkeljohann/Feldmüller*, § 323 Rn. 107.

¹⁶³⁸ *Hinz/Wameling* in HB BilanzR, § 323 Rn. 41. Der in *Bormann/Greulich* in MüKoBilR, § 323 Rn. 100 genannte Schadensfall, dass sich für ein geprüfetes Unternehmen wegen eines zu Unrecht eingeschränkten bzw. verweigerten Bestätigungsvermerks Finanzierungsnachteile bei einem Kredit ergeben, dürfte bei einer Befangenheit des Prüfers, die i.d.R. zu einer zu unkritischen Prüfung führt, kaum eintreten.

¹⁶³⁹ *Kiethe*, NZG 2003, 937 (941).

nicht aus.¹⁶⁴⁰ Vielmehr ist dazu auch ein entsprechender Gewinnverwendungsbeschluss der Hauptversammlung nach § 174 Abs. 1 AktG erforderlich, da sich erst ab diesem Zeitpunkt das Recht des Aktionärs auf Gewinnbeteiligung in einen konkreten Zahlungsanspruch gegen die Gesellschaft verwandelt.¹⁶⁴¹

(5) Haftungssummenbegrenzung, § 323 Abs. 2 HGB

Nach der Vorschrift des § 323 Abs. 2 S. 1, 2 HGB ist die Haftung fahrlässig handelnder Prüfungsbeteiligter auf einen Höchstbetrag von einer Millionen Euro bzw. bei Aktiengesellschaften, deren Aktien zum Handel im regulierten Markt zugelassen sind, auf vier Millionen Euro begrenzt.¹⁶⁴² Bei vorsätzlichem Handeln kommt es dagegen zu einer unbegrenzten Haftung.¹⁶⁴³ Die Höchstgrenzen gelten gemäß § 323 Abs. 2 S. 3 HGB unabhängig von der Anzahl der Pflichtverletzungen jeweils für die Abschlussprüfung eines Geschäftsjahres. Zu beachten ist jedoch, dass die Durchführung sowohl der Jahres- als auch der Konzernabschlussprüfung für einen Mandanten in § 323 Abs. 2 HGB als verschiedene Prüfungen angesehen werden.¹⁶⁴⁴ Unerheblich ist es nach § 323 Abs. 2 S. 3 HGB für die Anwendung der Höchstgrenzen auch, ob andere Personen an der Prüfung beteiligt waren und ob diese vorsätzlich gehandelt haben. Dasselbe gilt für die Anzahl der geschädigten Anspruchsteller. Ein vereinbarter Ausschluss der Haftungsobergrenze des § 323 Abs. 2 HGB oder deren Anhebung ist – wie auch sonstige Erweiterungen der Haftung aus § 323 HGB – grundsätzlich wirksam. Jedoch verstößt der beteiligte Prüfer bzw. die beteiligte Prüfungsgesellschaft durch eine solche Vereinbarung gegen die berufsrechtliche Vorschrift des § 16 BS WP/vBP, die dem Schutz des fairen Wettbewerbs zwischen den Prüfungsanbietern dient.¹⁶⁴⁵

(6) Mitverschulden

Nach in der Literatur vorherrschenden Meinung kann ein Mitverschulden des geschädigten Prüfungsmandanten an der Schadensentstehung durch ein zurechenbares Handeln seiner Organe oder Mitarbeiter zu einer Reduzierung oder gar zum Entfall der Haftung des Abschluss-

¹⁶⁴⁰ Bormann/Greulich in MüKoBilR, § 323 Rn. 97. Dort auch zahlreiche Beispiele für erstattungsfähige Vermögensschäden unter Rn. 98-103.

¹⁶⁴¹ BGH, Urteil vom 28.10. 1993, Az. IX ZR 21/93 = NJW 1994, 323 (325).

¹⁶⁴² § 323 Abs. 2 S. 2 HGB knüpft inhaltlich an die Börsennotierung i.S.d. § 3 Abs. 2 AktG an und ist damit enger als die Kapitalmarktorientierung i.S.d. § 264d HGB; Schüppen in Heidel/Schall, HGB, § 323 Rn. 15.

¹⁶⁴³ Nguyen, WPg 2005, 11 (18). Für die Haftung von Prüfungsgesellschaften ist nach § 31 BGB der Vorsatz des mitwirkenden gesetzlichen Vertreters maßgeblich, vgl. Hinz/Wameling in HB BilanzR, § 323 Rn. 46.

¹⁶⁴⁴ MünchKommHGB-Ebke, § 323 Rn. 72; BeckBilKomm/Winkeljohann/Feldmüller, § 323 Rn. 133.

¹⁶⁴⁵ BeckBilKomm/Winkeljohann/Feldmüller, § 323 Rn. 136. Gerade kleinere Prüfungsanbieter würden bei einer Erhöhung der Haftungssummen durch größere Konkurrenten Nachteile im Wettbewerb um die Mandate erleiden. Dazu auch Begründung zu § 16 BS WP/vBP S. 46.

prüfers führen.¹⁶⁴⁶ Auch der BGH hat die grundsätzliche Möglichkeit des Mitverschuldens i.S.d. § 254 BGB in einem Urteil vom 10. Dezember 2009 noch einmal ausdrücklich bestätigt.¹⁶⁴⁷ Danach muss sich die geprüfte Gesellschaft die Verschuldensbeiträge ihrer gesetzlichen Vertreter gemäß bzw. analog § 31 BGB ohne Entlastungsmöglichkeit zurechnen lassen.¹⁶⁴⁸ Die Zurechnung für das Verschulden sonstiger Gehilfen richtet sich nach § 278 BGB.¹⁶⁴⁹ In die Gesamtbetrachtung können nicht nur Mitverursachungsbeiträge des Prüfungsmandanten während, sondern auch vor der Abschlussprüfung einfließen.¹⁶⁵⁰ Je nach Grad des Verschuldens und des Mitverschuldens werden bei der vorzunehmenden Einzelfallabwägung der Verursachungsbeiträge vier Fallgruppen unterschieden. Besonders problematisch ist dabei die Konstellation, dass sowohl die prüfungspflichtige Gesellschaft, durch die ihr zurechenbaren Personen, als auch der Prüfer fahrlässig handeln. Hier wird dem Prüfer eine Berufung auf ein Mitverschulden seines Auftraggebers teilweise gewährt, teilweise jedoch auch versagt.¹⁶⁵¹ Insgesamt gilt aufgrund der Kontrollfunktion des Prüfers bei der Abwägung ein strenger Maßstab zu dessen Lasten.¹⁶⁵² So hat der BGH mit Hinblick darauf, dass es vorrangig Aufgabe des Abschlussprüfers ist, Fehler in der Rechnungslegung aufzudecken, entschieden, dass bei der Haftungsreduzierung „mehr Zurückhaltung als sonst üblich geboten“ sei.¹⁶⁵³

(7) Verjährung

Seit der Streichung des § 323 Abs. 5 HGB, der eine fünfjährige Sonderverjährung für die Schadensersatzansprüche aus § 323 Abs. 1 S. 3 HGB vorsah, richtet sich deren Verjährung nach der dreijährigen Regelverjährung der §§ 195, 199 BGB.¹⁶⁵⁴ Problematisch kann in gewissen Konstellationen der Zeitpunkt des Schadenseintritts bei der Gesellschaft, als Voraussetzung für die Anspruchsentstehung und den daran anknüpfenden Verjährungseintritt i.S.d. § 199 Abs. 1 BGB, sein.¹⁶⁵⁵ Dieser liegt zwar regelmäßig in der Ablieferung des Prüfungsbe-

¹⁶⁴⁶ MünchKommHGB-Ebke, § 323 Rn. 74; BeckBilKomm/Winkeljohann/Feldmüller, § 323 Rn. 121; Adler/Düring/Schmaltz, Bd. 7, § 323 Rn. 134 ff; Hinz/Wameling in HB BilanzR, § 323 Rn. 50; a.A. Bärenz, BB 2003, 1781 (1784), da der Zweck der Prüfung gerade darin bestehe, die Gesellschaft und ihr Vermögen vor Verfehlungen der Organe zu schützen, was durch den Mitverschuldenseinwand unterlaufen würde.

¹⁶⁴⁷ BGH, Urteil vom 10.12.2009, Az. VII ZR 42/08 = NJW 2010, 1808.

¹⁶⁴⁸ BGH, NJW 2010, 1808 (1812). Dazu auch Bärenz, BB 2003, 1781 (1783).

¹⁶⁴⁹ Baumbach/Hopt/Merkt, HGB, § 323 Rn. 7.

¹⁶⁵⁰ BGH, NJW 2010, 1808 (1812). Das soll jedenfalls gelten, sofern ein Zusammenhang zwischen den verschiedenen Verursachungsbeiträgen besteht.

¹⁶⁵¹ Zum Mitverschulden ausführlich MünchKommHGB-Ebke, § 323 Rn. 74 f.; BeckBilKomm/Winkeljohann/Feldmüller, § 323 Rn. 122-124; Hinz/Wameling in HB BilanzR, § 323 Rn. 51.

¹⁶⁵² Baumbach/Hopt/Merkt, HGB, § 323 Rn. 7.

¹⁶⁵³ BGH, NJW 2010, 1808 (1812).

¹⁶⁵⁴ § 323 Abs. 5 HGB wurde durch das Gesetz zur Reform des Zulassungs- und Prüfungsverfahrens des Wirtschaftsprüferexamens vom 1.12.2003 (BGBl I 2003, 2446) zum 1.1.2004 aufgehoben.

¹⁶⁵⁵ BeckBilKomm/Winkeljohann/Feldmüller, § 323 Rn. 141.

richts.¹⁶⁵⁶ Jedoch hat der BGH klargestellt, dass im Falle einer bloßen Vermögensgefährdung noch kein Schadenseintritt gegeben ist, der die Verjährungsfrist in Gang setzt.¹⁶⁵⁷ Bei der fehlerhaften Ausweisung eines tatsächlich nicht bestehenden Gewinns des Mandanten infolge eines Prüfungsfehlers des Abschlussprüfers, etwa als Folge von dessen Befangenheit, soll die Verjährung deshalb erst mit dem Gewinnverwendungsbeschluss beginnen. Denn nicht durch die Feststellung des geprüften Jahresabschlusses, sondern erst durch die Beschlussfassung der Hauptversammlung werden die Auszahlungsansprüche der Aktionäre und der damit korrespondierende Vermögensnachteil der Gesellschaft begründet.¹⁶⁵⁸ Eine Pflicht, den Mandanten über den bevorstehenden Verjährungseintritt zu informieren, trifft den Abschlussprüfer nicht.¹⁶⁵⁹ Denn die Grundsätze einer Schadensersatzhaftung aus der sogenannten Sekundärhaftung¹⁶⁶⁰, die von der Rechtsprechung für Rechtsanwälte und Steuerberater entwickelt wurden, sind laut BGH auf Abschlussprüfer nicht zu übertragen. Insoweit fehlt es laut BGH an einem vergleichbaren Berufsbild, da der Abschlussprüfer zwar eine Vertrauensstellung genießt, jedoch keine umfassende rechtliche Beratung schuldet.¹⁶⁶¹

(8) Verhältnis zu deliktischen Ansprüchen des Mandanten gegen den Prüfer

Die Frage, ob Schadensersatzansprüche der geprüften Gesellschaft aus §§ 823 ff. BGB neben § 323 HGB anwendbar sind oder durch § 323 HGB als vorrangige Sonderregelung verdrängt werden, wird in der Literatur mangels praktischer Auswirkungen größtenteils offengelassen.¹⁶⁶² Da es regelmäßig an einer Rechtsgutverletzung i.S.d. § 823 Abs. 1 BGB fehlt und reine Vermögensschäden von dieser Norm nicht abgedeckt werden, verbleiben als mögliche deliktische Anspruchsgrundlagen gegen den Abschlussprüfer und seine Helfer lediglich § 823 Abs. 2 sowie § 826 BGB. Diese wiederum setzen grundsätzlich vorsätzliches Handeln voraus, sodass die Haftungsbegrenzung des § 323 Abs. 2 HGB, die zu einer nennenswerten Abweichung gegenüber der Haftung nach Deliktsrecht führen könnte, ohnehin keine Anwendung findet.¹⁶⁶³

¹⁶⁵⁶ Baumbach/*Hopt/Merkt*, HGB, § 323 Rn. 12; *Schüppen* in Heidelberg/Schall, HGB, § 323 Rn. 16.

¹⁶⁵⁷ BGH, NJW 1994, 323 (325).

¹⁶⁵⁸ Ebenda.

¹⁶⁵⁹ BeckBilKomm/*Winkeljohann/Feldmüller*, § 323 Rn. 143.

¹⁶⁶⁰ Nach der Sekundärhaftung kann sich ein nachrangiger Schadensersatzanspruch trotz Verjährung des ursprünglichen Schadensersatzanspruchs gegen den jeweiligen Berater ergeben, sofern dieser die Verjährung pflichtwidrig – etwa durch den unterlassenen Hinweis auf den Beratungsfehler und den drohenden Verjährungseintritt – herbeigeführt hat. Dazu *Hinz/Wameling* in HB BilanzR, § 323 Rn. 66.

¹⁶⁶¹ BGH, NJW 2010, 1808 (1809 f.).

¹⁶⁶² BeckBilKomm/*Winkeljohann/Feldmüller*, § 323 Rn. 155; *Hinz/Wameling* in HB BilanzR, § 323 Rn. 55; für eine Verdrängung durch *lex specialis*: Adler/Düring/Schmaltz, Bd. 7, § 323 Rn. 175.

¹⁶⁶³ *Hinz/Wameling* in HB BilanzR, § 323 Rn. 55, 58.

bb. Haftung des Prüfers gegenüber Dritten aus allgemeinen zivilrechtlichen Ansprüchen

Die fehlende Anspruchsberechtigung geschädigter Dritter – wie z.B. Gläubigern, Arbeitnehmern oder aktuellen sowie potentiellen Gesellschaftern – aus § 323 Abs. 1 S. 3 HGB wird insbesondere mit der beabsichtigten Haftungsbegrenzung zugunsten des Abschlussprüfers begründet. Diese droht durch eine Ausweitung von Schadensersatzansprüchen auf eine mögliche Vielzahl von Dritten faktisch unterlaufen zu werden.¹⁶⁶⁴ Zu unterscheiden von der fehlenden Anspruchsberechtigung nach § 323 BGB ist jedoch die Frage der Sperrwirkung gegenüber sonstigen Schadensersatzansprüchen geschädigter Dritter, sofern diese auf anderen Anspruchsgrundlagen beruhen.¹⁶⁶⁵ Eine solche Sperrwirkung hat der BGH mit einem Urteil vom 2. April 1998 verneint und dies mit einem Beschluss vom 30. Oktober 2008 grundsätzlich noch einmal bestätigt.¹⁶⁶⁶

(1) Vertragliche Haftung: Einbeziehung in den Schutzbereich des Prüfungsvertrags

Nach Auffassung des BGH kommt eine vertragliche Haftung des Prüfers – auch und gerade bei dessen Inhabilität – in erster Linie in Betracht, wenn die gesetzlich nicht geregelten, aber allgemein anerkannten Grundsätze des Vertrags mit Schutzwirkung zugunsten Dritter erfüllt sind.¹⁶⁶⁷ Die Anforderungen des BGH an eine Einbeziehung Dritter in den Schutzbereich des Prüfungsvertrags sind mittlerweile jedoch sehr hoch.¹⁶⁶⁸ Nach früherer BGH-Rechtsprechung reichte zur Vermeidung einer unüberschaubaren Haftungsausuferung gegen den Abschlussprüfer das Erfordernis aus, dass die Auskunft des Prüfers dem jeweiligen Dritten in einer für den Prüfer erkennbaren Weise zugänglich gemacht wurde und für diesen ersichtlich als Grundlage einer vermögensmäßigen Entscheidung dienen sollte.¹⁶⁶⁹ In einigen jüngeren Entscheidungen hat der BGH diese Rechtsprechung jedoch korrigiert und die Dritthaftung weiter eingeschränkt.¹⁶⁷⁰ Nunmehr ist es über die bereits bestehenden Vorgaben hinaus erforderlich, dass dem Abschlussprüfer „deutlich wird, dass von ihm im Drittinteresse eine besondere Leis-

¹⁶⁶⁴ *Hinz/Wameling* in HB BilanzR, § 323 Rn. 56. So auch BGH, NJW 1998, 1948 (1950).

¹⁶⁶⁵ *Kiethe*, NZG 2003, 937 (941); *Hinz/Wameling* in HB BilanzR, § 323 Rn. 56 f.

¹⁶⁶⁶ BGH, NJW 1998, 1948 (1949 f.); dazu *Hopt* in HWRP, Sp. 1077 und ausführlich *Fölsing*, S. 177 ff.; BGH, Beschluss vom 30.10. 2008, Az. III ZR 307/07 = NJW 2009, 512.

¹⁶⁶⁷ Voraussetzungen für die Einbeziehung des Dritten in den Schutzbereich eines Vertrags sind die Leistungsnähe des Dritten, das Einbeziehungsinteresse des Gläubigers, die Erkennbarkeit für den Schuldner und die Schutzbedürftigkeit des Dritten, der für den erlittenen Schaden keinen gleichwertigen Ersatzanspruch haben darf.

¹⁶⁶⁸ *Schüppen* in Heidel/Schall, HGB, § 323 Rn. 14.

¹⁶⁶⁹ Jedenfalls in solchen Fällen liegt in der Übernahme des Auftrags die schlüssige Erklärung des Prüfers, auch im Interesse des Dritten gewissenhaft und unparteiisch prüfen zu wollen. Vgl. BGH, NJW 1998, 1948 (1950); *Kiethe*, NZG 2003, 937 (941); *Seibt/Wollenschläger*, DB 2011, 1378 (1383). Als wichtiges Indiz hierfür dient, ob der Prüfer der Weitergabe seiner Leistung – regelmäßig in Form des Prüfungsberichts oder des Bestätigungsvermerks – an den Dritten zugestimmt hat, vgl. *Hinz/Wameling* in HB BilanzR, § 323 Rn. 64.

¹⁶⁷⁰ *Seibt/Wollenschläger*, DB 2011, 1378 (1383).

tung erwartet wird, die über die Erbringung der gesetzlich vorgeschriebenen Pflichtprüfung hinausgeht¹⁶⁷¹.

(2) Sonstige mögliche Vertragsansprüche Dritter gegen den Prüfer

Ähnlich hohe und praktisch nur selten verwirklichte Anforderungen werden an den Abschluss eines gesonderten Auskunftsvertrags zwischen dem Prüfer und einem geschädigten Dritten gestellt.¹⁶⁷² Durch schlüssiges Verhalten soll ein solcher Vertrag nur zustande kommen, sofern der Prüfer unmittelbar mit dem Dritten in Kontakt tritt und diesem gegenüber Auskünfte oder Zusicherungen unter Bezugnahme auf seine Sachkunde und Prüfungstätigkeit abgibt.¹⁶⁷³ Nur in diesem Fall tritt der Wille des Prüfers, mit dem Dritten eine eigene rechtsgeschäftliche Beziehung einzugehen und diesem gegenüber für die Richtigkeit und Vollständigkeit seiner Angaben einstehen zu wollen, in ausreichendem Maße zutage.¹⁶⁷⁴ Eine Sachwalter- und Expertenhaftung aus § 311 Abs. 3 S. 2 BGB wird in Bezug auf den Abschlussprüfer überwiegend abgelehnt, da sich der Kreis möglicher Anspruchsberechtigter in diesem Fall nicht in überschaubarem Maße einschränken ließe. Eine Drittschadensliquidation scheidet schließlich an der aus Sicht des schädigenden Prüfers nicht gegebenen zufälligen Schadensverlagerung auf den Dritten.¹⁶⁷⁵

(3) Deliktische Dritthaftung

Schließlich kann sich auch eine unbegrenzte Haftung des Prüfers gegenüber Dritten aus deliktischen Ansprüchen, insbesondere aus den §§ 823 Abs. 2 und 826 BGB ergeben.¹⁶⁷⁶ Schadensersatzansprüche gegen den Abschlussprüfer aus § 823 Abs. 1 BGB aufgrund von dessen Befangenheit kommen dagegen schon mangels entsprechender Rechtsgutverletzung nicht in Betracht.¹⁶⁷⁷ Denn bei den durch eine fehlerhafte Abschlussprüfung veranlassten Drittschäden handelt es sich durchweg um reine Vermögensschäden, die von § 823 Abs. 1 BGB nicht erfasst werden. Infolgedessen kommt der deliktsrechtlichen Dritthaftung praktisch nur eine ge-

¹⁶⁷¹ BGH, Beschluss vom 30.10.2008, Az. III ZR 307/07 = NJW 2009, 512 unter Verweis auf BGH, Urteil vom 6.4.2006, Az. III ZR 256/04 = NJW 2006, 1975 (1978).

¹⁶⁷² *Schüppen* in Heidel/Schall, HGB, § 323 Rn. 14.

¹⁶⁷³ *Fölsing*, S. 173; *Hinz/Wameling* in HB BilanzR, § 323 Rn. 65 f. Die Versendung des Prüfungsberichts an den Dritten hingegen genügt für die Entstehung eines Auskunftsvertrags hingegen nicht.

¹⁶⁷⁴ *Seibt/Wollenschläger*, DB 2011, 1378 (1380).

¹⁶⁷⁵ Ausführlich zu den in diesem Abschnitt diskutierten Anspruchsgrundlagen *Seibt/Wollenschläger*, DB 2011, 1378 (1380 f.); mit a.A. zur Sachwalterhaftung *Fölsing*, S. 198.

¹⁶⁷⁶ *Hinz/Wameling* in HB BilanzR, § 323 Rn. 57; *Kiethe*, NZG 2003, 937 (941). Genannt wird dort auch die Kreditgefährdung aus § 824 BGB, die jedoch für die Dritthaftung eine eher theoretische Haftungsgrundlage darstellt, vgl. *Seibt/Wollenschläger*, DB 2011, 1378 (1381).

¹⁶⁷⁷ Der einzig in Betracht kommende Eingriff des Abschlussprüfers in den eingerichteten und ausgeübten Gewerbebetrieb des Dritten ist bei einem Verstoß gegen die §§ 319 ff. HGB praktisch kaum vorstellbar.

ringe Relevanz zu.¹⁶⁷⁸ Zwar kommen als Schutzgesetze i.S.d. § 823 Abs. 2 BGB neben den §§ 263 ff. StGB auch die §§ 332 und 333 HGB in Betracht.¹⁶⁷⁹ Ebenso wie § 826 BGB erfordert eine Haftung nach § 823 Abs. 2 BGB jedoch ein grundsätzlich vorsätzliches Handeln des Prüfers, dessen Nachweis für den Anspruchsteller in der Praxis äußerst schwierig ist.¹⁶⁸⁰

(4) Kausale Vermögensschäden Dritter

Die kausalen Vermögensschäden, die durch die fehlerhafte Abschlussprüfung eines befangenen Abschlussprüfers ausgelöst werden können, sind vielfältig. Der Schaden eines Anteilserwerbers etwa kann bei fehlerhafter Bewertung einzelner oder mehrerer Bilanzposten in einem überhöhten Kaufpreis, der eines Anteilsveräußerers in einem zu niedrigen Kaufpreis liegen. Für Gesellschafter oder sonstige Kreditgeber können Schäden durch den Ausfall von Darlehen entstehen, die der geprüften Gesellschaft im Vertrauen auf die Richtigkeit der Bilanz gewährt werden.¹⁶⁸¹ Gläubiger der Gesellschaft werden in der Regel durch die Auszahlung zu Unrecht ausgewiesener Bilanzgewinne an die Gesellschafter geschädigt. Denn eine Rückzahlungsverpflichtung der erhaltenen Gewinnanteile durch die Gesellschafter besteht gemäß § 62 Abs. 1 S. 2 AktG nur, wenn diese „wussten oder infolge von Fahrlässigkeit nicht wussten, daß sie zum Bezuge nicht berechtigt waren“. Bei Gutgläubigkeit der Gesellschafter wird somit das Gesellschaftsvermögen nachhaltig zulasten der Gläubiger gemindert.¹⁶⁸²

(5) Mitverschulden und Haftungsobergrenzen des § 323 Abs. 2 BGB

Sofern sich eine Haftung des Abschlussprüfers aus der Einbeziehung eines Dritten in den Schutzbereich des Prüfungsvertrags ergibt, stellt § 334 BGB eine wichtige Vorschrift zur Einschränkung der Dritthaftung dar. Aus der Wertung dieser Vorschrift ergibt sich, dass dem in den Vertrag einbezogenen Dritten keine weitergehenden Rechte als dem Vertragspartner, also der geprüften Gesellschaft, zustehen dürfen. Damit kann der Prüfer dem Dritten nicht nur dessen eigenes Mitverschulden, sondern auch das Mitverschulden der geprüften Gesellschaft gemäß § 254 BGB entgegenhalten, sofern nicht ein – häufig stillschweigend angenommener – Zurechnungsausschluss zwischen Gesellschaft und Drittem besteht.¹⁶⁸³ Aus dem Gedanken des § 334 BGB einerseits und der beabsichtigten Haftungsbeschränkung des Abschlussprüfers

¹⁶⁷⁸ *Seibt/Wollenschläger*, DB 2011, 1378 (1381).

¹⁶⁷⁹ *Hinz/Wameling* in HB BilanzR, § 323 Rn. 58 f.; *Marten/Quick/Ruhnke*, S. 186; *Hopt* in HWRP, Sp. 1077 f.

¹⁶⁸⁰ *Kiethe*, NZG 2003, 937 (941); ausführlich *Fölsing*, S. 169 ff. mit weiteren Nachteilen der deliktischen gegenüber der vertraglichen Dritthaftung. Dazu gehören z.B. die Beweislastverteilung und die Haftung des Prüfers für Angestellte aus § 831 BGB anstatt nach § 278 BGB.

¹⁶⁸¹ *Seibt/Wollenschläger*, DB 2011, 1378 (1379).

¹⁶⁸² Ebenda.

¹⁶⁸³ Ebenda (1385).

andererseits resultiert schließlich auch die Auffassung des BGH, die Höchstgrenzen des § 323 Abs. 2 HGB auf die vertragliche Dritthaftung des Prüfers zu übertragen.¹⁶⁸⁴ Dies erscheint sinnvoll, da das Risiko einer höhenmäßig unbegrenzten Dritthaftung, die gegenüber einer größeren Personenzahl entstehen kann, gerade für Einzelprüfer sowie kleine und mittlere Prüfungsgesellschaften kaum zu versichern wäre.¹⁶⁸⁵ Eine stillschweigende Abbedingung der Haftungsobergrenzen ist jedoch auch bei der vertraglichen Dritthaftung möglich.¹⁶⁸⁶ Für eine Dritthaftung aus unerlaubter Handlung, insbesondere aus § 826 BGB, gelten die vorgenannten Einschränkungen zugunsten des Prüfers ohnehin nicht.

cc. Schutz durch Berufshaftpflichtversicherung

Nach § 54 Abs. 1 S. 1 WPO sind alle selbstständig tätigen Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften verpflichtet, zum Schutz gegen die vorgenannten Haftungsrisiken eine Berufshaftpflichtversicherung abzuschließen und diese während der gesamten Dauer ihrer Bestellung oder Anerkennung aufrechtzuerhalten.¹⁶⁸⁷ Die Mindestversicherungssumme für den einzelnen Versicherungsfall muss nach § 54 Abs. 1 S. 2 WPO grundsätzlich die Haftungshöchstgrenze des § 323 Abs. 2 S. 1 HGB für fahrlässige Pflichtverletzungen abdecken. Sie soll jedoch nach § 17 Abs. 2 BS WP/vBP darüber hinausgehen, wenn Art und Umfang der Haftungsrisiken des Prüfers dies erfordern. Ein solch erhöhtes Haftungsrisiko besteht insbesondere für Abschlussprüfer von börsennotierten Aktiengesellschaften aufgrund der insoweit erhöhten Haftungssummenbegrenzung aus § 323 Abs. 2 S. 2 HGB.¹⁶⁸⁸ Nach § 17 Abs. 1 BS WP/vBP haben die Wirtschaftsprüfer den Abschluss, die Beendigung sowie jede relevante Änderung des Versicherungsschutzes der WPK gegenüber unverzüglich anzuzeigen. Weitere Einzelheiten zu Abschluss, Inhalt und Änderungen des Versicherungsvertrags, dessen Nachweis gegenüber der WPK sowie zum Ausschluss vom Versicherungsschutz regelt die Verordnung über die Berufshaftpflichtversicherung der Wirtschaftsprüfer und der vereidigten Buchprüfer (WPBHV).¹⁶⁸⁹ Unterhält ein Wirtschaftsprüfer keine Berufshaftpflichtversicherung im Sinne der vorgenannten Bestimmungen, so stellt dies nicht nur nach § 20 Abs. 2 Nr. 4 WPO

¹⁶⁸⁴ BGH, NJW 1998, 1948 (1951).

¹⁶⁸⁵ MünchKommHGB-Ebke, § 323 Rn. 12.

¹⁶⁸⁶ Seibt/Wollenschläger, DB 2011, 1378 (1385).

¹⁶⁸⁷ Dies gilt auch für Wirtschaftsprüfersozietäten, wobei für gemischte Sozietäten mit Nicht-Wirtschaftsprüfern die Besonderheit des § 44b Abs. 4 WPO zu beachten ist, dass auch bei gesamtschuldnerischer Inanspruchnahme der nach § 54 WPO vorgeschriebene Versicherungsschutz für jeden Versicherungsfall uneingeschränkt zur Verfügung stehen muss. Dazu MünchKommHGB-Ebke, § 323 Rn. 9.

¹⁶⁸⁸ Weitergehende Haftungsrisiken können sich aus der deliktischen, jedenfalls nach aktueller Rechtsprechung des BGH jedoch nicht aus der vertraglichen Dritthaftung für fahrlässige Pflichtverletzungen ergeben, da für letztere die Haftungsobergrenzen grundsätzlich gelten sollen. Vgl. BGH, NJW 1998, 1948 (1951).

¹⁶⁸⁹ Die WPBHV wurde am 18.12.1998 auf Grundlage des damaligen § 54 Abs. 2 WPO (heute Abs. 3) erlassen und seitdem mehrfach angepasst. Mit Einzelheiten dazu MünchKommHGB-Ebke, § 323 Rn. 9 ff.

einen Widerrufsgrund für seine Bestellung, sondern nach § 7 WPBHV auch eine Berufspflichtverletzung dar, die durch die WPK geahndet wird.¹⁶⁹⁰

dd. Vergleich mit den internationalen Vorgaben

Im Gegensatz zu den meisten anderen Bereichen der Abschlussprüfung überlässt die EU-Kommission die Vorschriften zur Haftung von gesetzlichen Abschlussprüfern gegenüber ihren Prüfungsmandanten, aber auch gegenüber Dritten, weitestgehend den EU-Mitgliedsstaaten selbst.¹⁶⁹¹ In der Abschlussprüferrichtlinie hat die Kommission vollständig darauf verzichtet, den Mitgliedsstaaten konkrete Vorgaben zur Ausgestaltung ihres Haftungsregimes für die Abschlussprüfer zu erteilen. In Artikel 31 AP-RL kündigte sie lediglich an, vor dem 1. Januar 2007 einen Bericht über die nationalen Haftungsregelungen für Abschlussprüfungen und deren Auswirkungen auf die europäischen Kapitalmärkte sowie die Versicherungsbedingungen für die Prüfungsanbieter vorzulegen. Davon umfasst sein sollte auch eine objektive Analyse der Vor- und Nachteile von Haftungsbeschränkungen zugunsten der Prüfungsanbieter. Die Erteilung weiterer Empfehlungen behielt sich die Kommission vor.¹⁶⁹² Eine solche erfolgte dann am 5. Juni 2008 durch die EU-Empfehlung zur Beschränkung der zivilrechtlichen Haftung von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften.¹⁶⁹³

(1) EU-Empfehlung zur Beschränkung der Abschlussprüferhaftung vom 5. Juni 2008

Durch diese Empfehlung soll auf die stetig ansteigenden Haftungsrisiken für international tätige Prüfungsanbieter reagiert werden, in deren Folge laut EU-Kommission eine weitere Konzentration und Ausdünnung des europäischen Prüfungsmarktes droht.¹⁶⁹⁴ Um einen ausreichenden Versicherungsschutz gegen diese Risiken zu ermöglichen, empfiehlt die Kommission eine grundsätzliche Beschränkung der Haftung von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften börsennotierter EU-Unternehmen, die lediglich für vorsätzliche Verstöße eines Prüfers gegen die Berufspflichten nicht gelten soll.¹⁶⁹⁵ Zur Umsetzung dieser Vorgabe werden insgesamt drei verschiedene Methoden anregt. Neben einer gesetzlichen Haftungsobergrenze sollen eine Proportionalhaftung, die auf den Umfang des Schadensbeitrags begrenzt ist, und schließlich – unter weiteren Voraussetzungen – haftungsbeschränkende Vereinbarungen zwischen den Prüfern und ihren Prüfungsmandanten gestattet sein.¹⁶⁹⁶ Haftungsbeschränkende

¹⁶⁹⁰ MünchKommHGB-Ebke, § 323 Rn. 9.

¹⁶⁹¹ Ebenda, Rn. 2.

¹⁶⁹² Lanfermann, DB 2005, 2645 (2648).

¹⁶⁹³ ABl. Nr. L 162 vom 21.06.2008, S. 39-40.

¹⁶⁹⁴ ABl. Nr. L 162 vom 21.06.2008, S. 39, Erwägungsgrund 2.

¹⁶⁹⁵ Ebenda, S. 39, Erwägungsgrund 4 und Ziffer 2.

¹⁶⁹⁶ Ebenda, S. 39, Erwägungsgrund 6 und S. 40, Ziffer 5.

Vereinbarungen sollen jedoch nur durch Mitgliedsstaaten zugelassen werden, in denen Ansprüche gegenüber Abschlussprüfern ausschließlich von deren Prüfungsmandanten, nicht aber einzelnen Aktionären oder Dritten geltend gemacht werden können.¹⁶⁹⁷ Die Mitgliedsstaaten dürfen mit Rücksicht auf die unterschiedlich ausgestalteten nationalen Haftungssysteme auch andere, gleichwertige Verfahren anwenden, sofern hierdurch eine gerechte Haftungsbegrenzung im Sinne aller an der Abschlussprüfung beteiligten Interessengruppen hergestellt wird.¹⁶⁹⁸ Die Haftungsbeschränkung soll sich auch auf anspruchsberechtigte Dritte erstrecken, dabei aber das Recht der Geschädigten auf eine angemessene Entschädigung unberührt lassen.¹⁶⁹⁹

(2) Kein Veränderungsbedarf in Deutschland

Auch in Deutschland gewinnt die zivilrechtliche Haftung des Abschlussprüfers aufgrund der stetig zunehmenden Anzahl an Schadensersatzklagen, die im Zusammenhang mit der gesetzlichen Jahresabschlussprüfung erfolgen, immer mehr an Bedeutung. Im internationalen Vergleich allerdings ist die Anzahl der Haftungsfälle im Verhältnis zu den gesetzlichen Abschlussprüfern noch immer als eher gering einzustufen.¹⁷⁰⁰ Da sich der deutsche Gesetzgeber bereits mit Einführung der Pflichtprüfung im Jahr 1931 für eine – international bis heute eher außergewöhnliche – Haftungssummenbegrenzung zugunsten aller Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften entschieden hat und diese nachfolgend kontinuierlich angepasst hat, ergibt sich aus der EU-Empfehlung für das deutsche Haftungssystem keine Notwendigkeit zu Veränderungen.¹⁷⁰¹ Da die EU-Kommission zudem auf die Nennung einer konkreten Haftungssumme verzichtet hat, sind die bereits durch das KontraG von 1998 in das deutsche Recht eingeführten Haftungsobergrenzen von einer bzw. vier Millionen Euro in § 323 Abs. 2 HGB auch durch das der EU-Empfehlung zeitlich nachfolgende BilMoG von 2009 unangetastet geblieben.¹⁷⁰²

¹⁶⁹⁷ Zu dieser und den weiteren Voraussetzungen ebenda, S. 39, Erwägungsgrund 6 und S. 40, Ziffer 6.

¹⁶⁹⁸ Pressemitteilung der EU-Kommission vom 6.6.2008; ABl. Nr. L 162 vom 21.06.2008, S. 39, Erwägungsgrund 5.

¹⁶⁹⁹ ABl. Nr. L 162 vom 21.06.2008, S. 40, Ziffern 2., 3.

¹⁷⁰⁰ Dies gilt auch im Vergleich mit anderen EU-Mitgliedsstaaten. MünchKommHGB-*Ebke*, § 323 Rn. 1 erklärt dies mit den erheblichen Unterschieden der materiellen und prozessualen Haftungssysteme.

¹⁷⁰¹ Hingegen bevorzugen andere EU-Mitgliedsstaaten und die USA eine unbegrenzte Haftung des Abschlussprüfers, überwiegend sogar ohne Gestattung vertraglicher Vereinbarungen über Haftungsbegrenzungen.

¹⁷⁰² MünchKommHGB-*Ebke*, § 323 Rn. 4, 7 f. Darin auch zu der ursprünglich geplanten weitergehenden Höchstgrenze im Regierungsentwurf zum KonTraG, von der aufgrund der befürchteten mangelnden Versicherungsmöglichkeit und der ingolgedessen bestehenden Existenzgefährdung – gerade für Einzelprüfer sowie kleine und mittlere Prüfungsgesellschaften – Abstand genommen wurde.

ee. **Zwischenfazit: Umstrittener Schutz des Berufsstands durch eingeschränkte Haftung**

In Anbetracht der Tatsache, dass der Abschlussprüfer als externer Garant für die Richtigkeit der Rechnungslegung angesehen wird und ihm infolgedessen eine entscheidende Rolle für die Vermögensdispositionen von Gläubigern, Anteilseignern und potentiellen Investoren eingeräumt wird, verwundert es auf den ersten Blick, dass Gesetzgeber und Rechtsprechung ihm insgesamt ein begrenztes Haftungsregime geschaffen haben.¹⁷⁰³ Denn mit Ausnahme bewusst-vorsätzlicher Schädigungen, deren Nachweis praktisch kaum möglich ist, drohen den Prüfern und Prüfungsgesellschaften praktisch weder durch die Schadensersatzansprüche Dritter noch durch die ihrer Prüfungsmandantanten aus § 323 Abs. 1 S. 3 HGB unüberschaubare, existentielle Haftungsrisiken. Die somit kalkulierbaren Haftungsrisiken für die Anbieter von Prüfungsleistungen, die international eher unüblich sind, sahen sich infolge der Bilanzskandale teilweise durchaus heftiger Kritik ausgesetzt.¹⁷⁰⁴ So wurde teilweise angenommen, dass eine unbegrenzte Haftung zur Erhöhung der Prüfungsqualität führen würde.¹⁷⁰⁵ Dem wird jedoch bislang erfolgreich entgegengehalten, dass die erdrückende Wirkung möglicher Schadensersatzklagen – gerade in Anbetracht der hohen Schadensgeneigtheit bei der Abschlussprüfung – die Existenz des Berufsstands bedrohen und Konzentrationstendenzen fördern würde.¹⁷⁰⁶ Eine Erhöhung der Haftungsobergrenzen als Abschreckung vor Verstößen bliebe schließlich schon in Anbetracht der Pflicht zum Abschluss einer entsprechenden Berufshaftpflichtversicherung gemäß § 54 WPO Abs. 1 WPO faktisch wirkungslos.¹⁷⁰⁷ Den Prüfern bleibt zur weitestgehenden Minimierung ihrer Haftungsrisiken in jedem Falle anzuraten, nicht nur ihren Auftragsinhalt und die ihnen vom Mandanten vorgelegten Unterlagen, sondern auch alle potentiellen Gefahren für ihre Unabhängigkeit und die zu deren Beseitigung ergriffenen Maßnahmen in ausreichendem Maße zu dokumentieren.¹⁷⁰⁸

IV. Kontrolle der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers

Um eine hohe Prüfungsqualität zu gewährleisten, müssen die Prüfungstätigkeit und speziell die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers wirksam und effektiv kontrolliert werden. Hierdurch kann nicht nur eine bestehende Befangenheit des Prüfers aufgedeckt, sondern solchen

¹⁷⁰³ *Seibt/Wollenschläger*, DB 2011, 1378 (1378, 1383).

¹⁷⁰⁴ Kritisch z.B. *Volhard/Weber* in FS Ulmer, 868 f. Auch *Hopt* in HWRP, Sp. 1071 f. weist auf internationale und nationale Tendenzen zur Verschärfung der Wirtschaftsprüferhaftung hin.

¹⁷⁰⁵ *Marten/Quick/Ruhnke*, S. 186 m.w.N. Eine von der EU-Kommission im Jahr 2006 in Auftrag gegebene Studie verneint hingegen eine qualitätserhöhende Wirkung der unbeschränkten Prüferhaftung; dazu *Naumann* in Ballwieser/Grewe, S. 118.

¹⁷⁰⁶ *Seibt/Wollenschläger*, DB 2011, 1378 (1384); *Naumann* in Ballwieser/Grewe, S. 118; *Marten/Quick/Ruhnke*, S. 185 f. mit weiteren Argumenten und Gegenargumenten.

¹⁷⁰⁷ *Nguyen*, WPg 2005, 11 (19) regt deshalb eine Vereinbarung von Selbsthalten in den Versicherungsverträgen an.

¹⁷⁰⁸ *Hinz/Wameling* in HB BilanzR, § 323 Rn. 75.

Verstößen gegen die Berufspflichten auch präventiv entgegengewirkt werden. Im Rahmen der zahlreichen Gesetzesinitiativen im Bereich der Wirtschaftsprüfung seit 2004 wurde deshalb auch in Deutschland versucht, ein effektives Kontrollsystem des Berufsstands zu etablieren, das internationalen Standards genügt.¹⁷⁰⁹ Zu diesem Zweck sollen sowohl praxisinterne als auch externe Überwachungen der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers erfolgen, die nachfolgend dargestellt werden.

1. Praxisinterne und externe Überwachungsmaßnahmen

Praxisinterne Kontrollen speziell im Hinblick auf die Unabhängigkeit finden im Rahmen des Qualitätssicherungssystems i.S.d. §§ 55b WPO, 31 ff. BS WP/vBP statt.¹⁷¹⁰ Auf Seiten des Prüfungsmandanten sind der Aufsichtsrat bzw. dessen Prüfungsausschuss die Kontrollinstanz des Abschlussprüfers und seiner Unabhängigkeit. Aber auch die externe Qualitätskontrolle durch die Qualitätskontrolleure der WPK gemäß § 319 Abs. 1 S. 3 HGB, § 57a WPO dient der Sicherung einer unabhängigen Abschlussprüfung.¹⁷¹¹ Überwachungsmaßnahmen, die zwar vorrangig auf die Ordnungsgemäßheit der Rechnungslegung kapitalmarktorientierter Unternehmen gerichtet sind, sich im Zuge dessen jedoch auch auf die Prüfungstätigkeit von deren Abschlussprüfern erstrecken, finden durch das sogenannte Enforcement-Verfahren der Deutschen Prüfstelle für Rechnungslegung (DPR) bzw. der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin) statt.¹⁷¹² Ein ähnliches System zur direkten Überwachung, ob die Abschlussprüfer solcher Unternehmen ihre Berufspflichten – allen voran ihre Unabhängigkeit – einhalten, besteht nach § 62b WPO durch die WPK.¹⁷¹³ Der WPK, als Selbstverwaltungsorgan der Wirtschaftsprüfer, obliegt die erstinstanzliche Aufsicht des Berufsstands. Die Fachaufsicht über die Tätigkeit der WPK erfolgt durch die APAK, einem berufsstandsunabhängigen Kontrollgremium.

2. Interne und externe Qualitätssicherungssysteme

Sowohl nach geltendem EU-Recht als auch nach dem deutschen Berufsrecht der Wirtschaftsprüfer hat jede Prüfungspraxis – egal, ob es sich um einen Einzelprüfer, eine Prüfersozietät

¹⁷⁰⁹ Ziel der einzelnen Gesetzesinitiativen, zu denen z.B. das BilReG, BilKoG, APAG, BARefG ebenso wie das BilMoG gehören, war es u.a., jeweils einen Beitrag zur Sicherung der Qualität der Abschlussprüfung zu leisten. Dazu *Marten/Köhler*, WPG 2005, 145 (152), allerdings noch vor Erlass der BARefG und BilMoG. Einen ausführlichen Überblick über die europäischen Vorgaben und die nationalen Reformen in HGB und WPO enthält *Baumbach/Hopt/Merkt*, HGB, vor § 316 Rn. 1-5 und vor § 1 WPO Rn. 8-10.

¹⁷¹⁰ Vgl. §§ 31 Abs.1 S. 1, 32 Nr. 1 BS WP/vBP.

¹⁷¹¹ Vgl. § 57a WPO, Art. 29 AP-RL; EU-Empfehlung 2001/256/EG „Mindestanforderungen an Qualitätssicherungssysteme für die Abschlussprüfung in der EU“ vom 11. November 2000, S. 91; ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 39 Ziffer 4.2.

¹⁷¹² Dazu *Marten/Quick/Ruhnke*, S. 72.

¹⁷¹³ *Jessen*, PerspektivePraxis.de, Heft 2/2007, 2.

oder um eine Prüfungsgesellschaft handelt – praxisinterne Schutzmaßnahmen zur Wahrung der Berufspflichten, insbesondere der geltenden Unabhängigkeitsstandards, zu treffen. Während diese Maßnahmen von der EU-Kommission als „internes Sicherheitssystem“ bezeichnet werden, verwendet der deutsche Gesetzgeber dafür in § 55b WPO den Begriff des „Qualitätssicherungssystems“.¹⁷¹⁴ Den Aufsichtsbehörden und der Öffentlichkeit gegenüber kann die Einhaltung der geltenden beruflichen Standards und Grundsätze bei der Abschlussprüfung im Rahmen regelmäßiger externer Kontrollen nachgewiesen werden. Da insoweit der europäische Gesetzgeber von „Qualitätssicherung“ bzw. „Qualitätssicherungssystemen“ ausgeht, der nationale Gesetzgeber hingegen in den §§ 319 Abs. 1 S. 3 HGB, 57a WPO von „Qualitätskontrolle“, kann es zu Verwirrung bzw. zur Vermengung beider Begrifflichkeiten kommen.¹⁷¹⁵ Nachfolgend soll deshalb hier von der internen und externen Qualitätssicherung die Rede sein.

a. Reformierung durch die 6. und 7. WPO-Novelle

Die neuesten Anpassungen des deutschen Gesetzgebers an die sich stetig fortentwickelnden internationalen Anforderungen zur internen und externen Qualitätssicherung erfolgten durch die sogenannte 6. und 7. WPO-Novelle. Hierbei handelt es sich um das Abschlussprüferaufsichtsgesetz (APAG) von 2004 und das bereits erwähnte Berufsaufsichtsreformgesetz (BARefG) von 2007.¹⁷¹⁶ Letzteres diente v.a. der Umsetzung der europarechtlichen Vorgaben aus der EU-Abschlussprüferrichtlinie in das deutsche Berufsrecht, soweit diese nicht schon durch das APAG vorweggenommen worden war.¹⁷¹⁷

b. Internes Qualitätssicherungssystem, §§ 55b WPO, 31 ff. BS WP/vBP

Im Rahmen des internen Qualitätssicherungssystems, das gesetzlich in den berufsrechtlichen Vorschriften der §§ 55b WPO, 31 ff. BS WP/vBP geregelt ist, kommt der Gewährleistung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers bzw. der gesamten Prüfungspraxis mit allen bei der

¹⁷¹⁴ ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 26, Ziffer 4.3.2. Im deutschen Berufsrecht wurde § 55b WPO durch das Abschlussprüferaufsichtsgesetz (APAG) von 2004, BT-DS 15/3983, eingeführt; vgl. *Lenz*, BB 2005, 1615.

¹⁷¹⁵ ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 26, Ziffer 4.2.; Art. 29, 43 AP-RL; § 319 Abs. 1 S. 3 HGB, §§ 57a ff. WPO.

¹⁷¹⁶ Gesetz zur Fortentwicklung der Berufsaufsicht über Abschlussprüfer in der Wirtschaftsprüferordnung (Abschlussprüferaufsichtsgesetz – APAG) vom 27. Dezember 2004, BGBl. 2004 Teil I Nr. 76, 3846-3851; Gesetz zur Stärkung der Berufsaufsicht und zur Reform berufsrechtlicher Regelungen in der Wirtschaftsprüferordnung (Berufsaufsichtsreformgesetz – BARefG), BGBl. 2007, Teil I Nr. 45, S. 2178-2912.

¹⁷¹⁷ Im Gesetzentwurf zum BARefG, BT-DS 16/2858, S. 20 wird darauf hingewiesen, dass wesentliche Punkte der Richtlinie bereits durch das APAG „vorweggenommen und frühzeitig im deutschen Recht etabliert“ wurden, z.B. die Errichtung der APAK. Dazu *Jessen*, PerspektivePraxis.de, Heft 2/2007, 2.

Abschlussprüfung eingesetzten Mitarbeitern eine besondere Bedeutung zu.¹⁷¹⁸ Die Verantwortung für die Schaffung, Anwendung und Überwachung effektiver praxisinterner Regelungen zur Einhaltung der Berufspflichten obliegt grundsätzlich der Praxisleitung, kann aber in gewissem Umfang auf kompetente und erfahrene Mitarbeiter oder Dritte delegiert werden.¹⁷¹⁹ § 55b WPO schreibt seit Inkrafttreten des APAG 2004 generell die Einrichtung eines Qualitätssicherungssystems für den gesamten Berufsstand vor. Dessen genaue Ausgestaltung ist von den individuellen Strukturen und Verhältnissen der jeweiligen Prüfungspraxis abhängig.¹⁷²⁰ In jedem Fall aber müssen die Mindeststandards der §§ 31-33 BS WP/vBP, als Konkretisierung der Berufspflicht des § 55b WPO, eingehalten werden.¹⁷²¹

aa. Nationale Mindeststandards nach §§ 31-33 BS WP/vBP

Nach § 31 Abs. 1 S. 1, 3 BS WP/vBP müssen die erlassenen Regelungen zur Qualitätssicherung im Rahmen der individuellen Verhältnisse einer Prüfungspraxis angemessen und wirksam sein. Dafür müssen die Mitarbeiter ausreichend über die Regelungen informiert und eindeutige interne Verantwortlichkeiten im Hinblick auf die Qualitätssicherung festgelegt werden.¹⁷²² Das eingerichtete System ist zudem gemäß § 31 Abs. 3 BS WP/vBP angemessen – in schriftlicher oder elektronischer Form – zu dokumentieren, um es nicht nur für den Anwender, sondern auch für die externen Prüfer der Qualitätskontrolle nachvollziehbar zu machen.¹⁷²³ Speziell zur Sicherung der Unabhängigkeit und Unparteilichkeit aller Mitarbeiter, die bei der Prüfungsabwicklung eingesetzt werden, sieht § 32 Nr. 1 BS WP/vBP deren regelmäßige oder auch anlassbezogene Befragung zu finanziellen, persönlichen und kapitalmäßigen Bindungen vor. Schließlich findet gemäß § 33 BS WP/vBP in regelmäßigen Abständen von maximal drei Jahren, bei gegebenem Anlass bereits zuvor, eine sogenannte interne Nachschau des Qualitätssicherungssystems statt. Diese muss nicht zwingend durch einen Wirtschaftsprüfer, jedoch durch eine fachlich und persönlich geeignete Person erfolgen, die zuvor nicht unmittelbar mit der Prüfungsabwicklung oder der auftragsbegleitender Qualitätssicherer befasst war. Bei kleinen Prüfungspraxen ist ausnahmsweise eine sogenannte „Selbstvergewisserung“ zulässig, sofern eine Beauftragung externer Prüfer unzumutbar ist und die Praxis keine Prüfungsmandanten von öffentlichem Interesse prüft. Im Rahmen der Nachschau sollen die

¹⁷¹⁸ Vgl. insoweit die ausdrückliche Regelung in § 32 Nr. 1 BS WP/vBP, die Mindestanforderungen an das Qualitätssicherungssystem enthält, und die Begründung zur BS WP/vBP, S. 87.

¹⁷¹⁹ Bei einer Delegation verbleiben dem Praxisinhaber aber in jedem Fall Überwachungspflichten; vgl. Begründung zu § 31 BS WP/vBP, S. 86.

¹⁷²⁰ Gesetzentwurf zum APAG, BT-DS 15/3983, S. 12; *Niemann*, DStR 2006, 812 (813).

¹⁷²¹ Die WPK wird durch § 57 Abs. 4 Nr. 5 WPO ermächtigt, in der Berufssatzung nähere Regelungen zum Qualitätssicherungssystem i.S.d. § 55b WPO zu erlassen.

¹⁷²² § 31 Abs. 1 S. 2, Abs. 2 BS WP/vBP. Angeregt wird etwa, dass sich die Mitarbeiter bei Fragen an eine zuständige Person wenden können; Begründung zu § 32 BS WP/vBP, S. 88.

¹⁷²³ Begründung zu § 31 BS WP/vBP, S. 87.

Wirksamkeit und Angemessenheit des geschaffenen Systems beurteilt und zusammen mit festgestellten Mängeln dokumentiert werden, damit eine Fehlerbeseitigung und eine Anpassung des Systems an veränderte rechtliche und tatsächliche Gegebenheiten erfolgen kann.¹⁷²⁴

bb. Konkretisierung zu internen Unabhängigkeitsregelungen durch die VO 1/2006

Eine Konkretisierung der Mindestvorgaben der §§ 31-33 BS WP/vBP erfolgt durch die gemeinsame Verlautbarung der WPK und des IDW zur Qualitätssicherung, der VO 1/2006.¹⁷²⁵ Diese entfaltet im Gegensatz zur WPO und BS WP/VBP keine Rechtsverbindlichkeit, verdeutlicht aber, wie ein den gesetzlichen Anforderungen entsprechendes Qualitätssicherungssystem in der Praxis ausgestaltet sein kann.¹⁷²⁶ Trotz der individuellen, struktur- und größenabhängigen Ausgestaltungsmöglichkeit des Qualitätssicherungssystems ist es das Ziel der VO 1/2006, den grundsätzlichen Regelungsbedarf aller Prüfungspraxen aufzuzeigen.¹⁷²⁷ Neben konkreten Anweisungen zur Ausgestaltung, Durchsetzung und Überwachung eines angemessenen und wirksamen Qualitätssicherungssystems unter Einhaltung aller Berufspflichten i.S.d. § 43 Abs. 1 WPO enthält die VO 1/2006 auch spezielle Vorgaben zur Wahrung der Unabhängigkeit.

(1) Vorgaben zur Angemessenheit und Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems

Das Ziel der Angemessenheit des Qualitätssicherungssystems ist laut VO 1/2006 erfüllt, sofern Verstöße oder drohende Verstöße gegen die Berufspflichten zeitnah festgestellt, analysiert und intern an die Praxisleitung weitergeleitet werden, die dann unverzüglich zu reagieren hat. Die Wirksamkeit des Systems setzt voraus, dass die Regelungen von den Prüfern und Mitarbeitern zur Kenntnis genommen und praktisch umgesetzt werden.¹⁷²⁸ Die dazu erforderliche Wissensvermittlung in Bezug auf die gesetzlichen und berufsständischen Anforderungen sowie deren Stellenwert soll beispielsweise durch Seminare oder schriftliche Mitteilungen erfolgen. Durch die Praxisleitung müssen des Weiteren klare interne Vorgaben zur Feststellung, Untersuchung und Einschätzung qualitätsgefährdender Risiken sowie Regelungen zu deren Steuerung und Überwachung erlassen werden.¹⁷²⁹ Die Durchsetzung dieser Regelungen

¹⁷²⁴ Begründung zu § 33BS WP/vBP, S. 89.

¹⁷²⁵ Gemeinsame Stellungnahme der WPK und des IDW: Anforderungen an die Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis (VO 1/2006) vom 27.3.2006.

¹⁷²⁶ Es ist also nicht ausgeschlossen, dass eine Wirtschaftsprüferpraxis auch bei Abweichung von den Vorgaben der VO 1/2006 ordnungsgemäß handelt, vgl. VO 1/2006, Vorbemerkungen, S. 2. Lenz, BB 2005, 1615, damals noch zum VO-E 1/2005, spricht von einer „Regelungshierarchie mit zunehmendem Konkretisierungsgrad“ von § 55 b WPO, über die §§ 31-33 BS WP/vBP und VO 1/2006.

¹⁷²⁷ VO 1/2006, Vorbemerkungen, S. 3.

¹⁷²⁸ Ebenda, S. 5 f.; dazu auch Niemann in Pelka/Niemann, Bd. E, Rn. 212.; Marten/Quick/Ruhnke, S. 544.

¹⁷²⁹ VO 1/2006, S. 6-8.

soll z.B. durch die Androhung und Verhängung von Sanktionen erfolgen. Eine schriftliche Dokumentation des Qualitätssicherungssystems kann durch ein Handbuch erfolgen, in elektronischer Form können Datenbanken mit mitarbeiter- und mandantenbezogenen Informationen angelegt werden. Bei der internen Kontrolle werden in der VO 1/2006 prozessintegrierte Maßnahmen und prozessunabhängige Überwachungsmaßnahmen unterschieden. Der ersten Gruppe gehört z.B. die auftragsbezogene Qualitätssicherung i.S.d. § 24d BS WP/vBP an, durch die Mängel der Berufsausübung bereits während der Auftragsabwicklung entdeckt werden sollen.¹⁷³⁰ Zur zweiten Gruppe zählt v.a. die Nachschau i.S.d. § 33 BS WP/vBP.¹⁷³¹

(2) Spezielle Vorgaben zur Wahrung der Unabhängigkeit

Unter Ziffer 4.1 „Beachtung der allgemeinen Berufspflichten“ enthält die VO 1/2006 u.a. spezielle Vorgaben zur Sicherung der Unabhängigkeit, Unparteilichkeit und zur Vermeidung der Besorgnis der Befangenheit. Diese wenden sich nicht nur an die gesamte Prüfungspraxis mit allen Mitarbeitern, sondern auch an externe Personen, die an der Prüfungsabwicklung beteiligt sind.¹⁷³² Neben dem Erlass nachvollziehbarer, interner Kriterien, die der Feststellung und Analyse möglicher Gefahren für die Unabhängigkeit dienen, werden einheitliche und angemessene Regelungen zu deren Reduzierung bzw. Beseitigung angeregt. Dazu gehören die Ergreifung von Sicherungsmaßnahmen oder, bei nicht zu beseitigenden Risiken, die Mandatsablehnung bzw. -niederlegung. Die internen Unabhängigkeitsstandards können auch Erweiterungen gegenüber den gesetzlichen Befangenheits- und Rechtsfolgentatbeständen enthalten.¹⁷³³ Neben der Informierung aller Mitarbeiter muss sichergestellt sein, dass die verantwortlichen Personen der Praxis über bestehende Gefährdungen oder Verstöße unverzüglich unterrichtet werden.¹⁷³⁴ Dazu dient u.a. die Ernennung eines praxisintern mit Unabhängigkeitsfragen beauftragten Mitarbeiters. Regelmäßige oder anlassbezogene Befragungen, eine mindestens einmal jährlich einzuholende schriftliche Unabhängigkeitserklärung der Mitarbeiter sowie interne Disziplinar- und Fortbildungsmaßnahmen sollen schließlich der Einhaltung sämtlicher Unabhängigkeitsstandards dienen. In Prüfungspraxen, die Mandanten von öffentlichem Interesse prüfen, werden außerdem besondere Regelungen zur Umsetzung der internen Rotationspflicht aus § 319a Abs. 1 S. 1 Nr. 4 HGB empfohlen.¹⁷³⁵

¹⁷³⁰ Marten/Quick/Ruhnke, S. 549; Naumann in Ballwieser/Grewe, S. 107.

¹⁷³¹ VO 1/2006, S. 8 f.

¹⁷³² Ebenda, S. 11-13, Ziffer 4.1.1.

¹⁷³³ Niemann in Pelka/Niemann, Bd. E, Rn. 212.

¹⁷³⁴ Neben der Praxisleitung ist dies v.a. der für den jeweiligen Prüfungsauftrag verantwortliche Prüfer.

¹⁷³⁵ VO 1/2006, S. 14, Ziffer 4.1.1.3. Die weiteren Bestandteile des Qualitätssicherungssystems werden aufgrund ihres geringeren Unabhängigkeitsbezugs nicht vertieft dargestellt. Vgl. dazu § 32 BS WP/vBP sowie die Ausführungen von Niemann in Pelka/Niemann, Bd. E, Rn. 212-215 bzw. Lenz, BB 2005, 1615 (1616 ff.).

cc. Vergleich mit den internationalen Vorgaben

Die §§ 55b WPO, 31 ff. BS WP/vBP dienen der Umsetzung der Vorgaben der EU-Kommission zum „internen Sicherheitssystem der Prüfungsgesellschaft“. Diese befinden sich in Ziffer 4.3.2. der Empfehlung zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers von 2002.¹⁷³⁶ Nahezu identische Vorgaben zur Qualitätssicherung befinden sich in Randnummer 200.12 des IESBA-Code of Ethics.¹⁷³⁷ Wie der deutsche Gesetzgeber verstehen die internationalen Standardsetzungsgremien unter einem Qualitätssicherungs- bzw. dem Sicherheitssystem den Erlass praxisinterner Regelungen zur Erkennung, Einstufung und Bewältigung von Gefährdungen für die Unabhängigkeit und anderen Berufspflichten sowie deren Kommunikation, Einhaltung und Überwachung. Da die internationalen Standards teilweise detaillierter formuliert sind als die Mindeststandards des deutschen Berufsrechts in den §§ 31 ff. BS WP/vBP, können sie ebenso wie die VO 1/2006 zu deren Konkretisierung herangezogen werden.

(1) Erstellung und Verbreitung interner Regelungen zur Wahrung der Unabhängigkeit

Sowohl für die EU-Kommission als auch für das IESBA setzt ein internes Qualitätssicherungssystem zunächst eine schriftlich formulierte Unternehmenspolitik voraus, welche die Bedeutung der Einhaltung der allgemeinen Berufspflichten hervorhebt.¹⁷³⁸ In Bezug auf die Unabhängigkeitsstandards muss zudem intern klar festgelegt sein, welche Leistungen die Praxis für einen Mandanten oder ein mit diesem verbundenes Unternehmen erbringen darf und welche nicht.¹⁷³⁹ Dabei soll auch nach den internationalen Standards eine Orientierung an der Struktur und Größe der Prüfungsgesellschaft und ihrer Mandanten erfolgen. Durch eine regelmäßige Aktualisierung des internen Sicherheitssystems soll auf Veränderungen der gesetzlichen Unabhängigkeitsstandards reagiert werden können.¹⁷⁴⁰ Zur Umsetzung der erlassenen Vorgaben werden wie in der VO 1/2006 einerseits Schulungen und andere interne Maßnahmen zur rechtzeitigen Information aller Partner, Führungskräfte und Mitarbeiter der Prüfungspraxis über die internen Standards und die Folge von Verstößen angeregt.¹⁷⁴¹ Andererseits sollen Regelungen und Verfahren bekanntgemacht werden, durch welche die Mitarbeiter ermutigt und ermächtigt werden, die innerhalb der Praxis für die Qualitätssicherung zuständi-

¹⁷³⁶ ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 26, Ziffer 4.3.2.

¹⁷³⁷ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 22 f., Rn. 200.12.

¹⁷³⁸ ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 26, Ziffer 4.3.2.3. a); IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 22, Rn. 200.12.

¹⁷³⁹ Das IESBA stellt dabei v.a. den Einsatz verschiedenen Personals in den jeweiligen Auftragsteams für Prüfungs- und Nichtprüfungsleistungen gegenüber einem Prüfungsmandanten heraus. Durch getrennte Berichtslinien u.a. Regelungen soll verhindert werden, dass gegenseitiger Einfluss auf das jeweilige Auftragsergebnis genommen werden kann; IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 22 f., Rn. 200.12.

¹⁷⁴⁰ ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 40.

¹⁷⁴¹ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 23, Rn. 200.12; ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 26, Ziffer 4.3.2.3. b), c) und S. 41. Die Aufklärung soll also auch mögliche Sanktionen bei Verstößen umfassen.

gen Führungspersonen über risikoreiche Sachverhalte in Bezug auf die Wahrung der allgemeinen Berufspflichten zu unterrichten.¹⁷⁴² Besonders für größere Prüfungsgesellschaften bietet sich laut EU-Kommission zur Überprüfung der Unabhängigkeit ihrer Prüfungsbeteiligten außerdem die Erstellung regelmäßig aktualisierter Datenbanken mit persönlichen Auskünften der Partner und Mitarbeiter sowie mandantenbezogenen Informationen an.¹⁷⁴³

(2) Dokumentation und interne Überwachung der Einhaltung des Systems

Wie auch im deutschen Recht soll laut EU-Kommission die letztendliche Beurteilung, ob eine Gefährdung der Unabhängigkeit bei einem der Prüfungsbeteiligten besteht, grundsätzlich dem verantwortlichen Prüfungspartner obliegen, aber in gewissem Umfang an andere Prüfungspartner delegiert werden können.¹⁷⁴⁴ Um eine interne und externe Überwachung der jeweiligen Entscheidung und des gesamten Qualitätssicherungssystems zu ermöglichen, sind in Bezug auf jeden Prüfungsmandanten die bestehenden Risikofaktoren, eventuell ergriffene Schutzmaßnahmen und die daraus gezogenen Schlussfolgerungen für Befangenheitsrisiken ordnungsgemäß zu begründen und zu dokumentieren.¹⁷⁴⁵ Die interne Überwachung, ob die Vorgaben der Unternehmenspolitik zur Unabhängigkeit befolgt werden, sollte grundsätzlich einem Partner, der nicht im betroffenen Auftragsteam tätig ist, übertragen werden. Insbesondere bei großen Prüfungsgesellschaften kann sie jedoch auch von Spezialisten für Qualitätssicherung durchgeführt werden. Bei einzeln praktizierenden Prüfern oder kleinen Sozietäten, bei denen kein an der Prüfung unbeteiligter Partner vorhanden ist, sollte hingegen entweder die zuständige Regulierungsbehörde kontaktiert werden oder ein externer Abschlussprüfer mit der Überprüfung beauftragt werden.¹⁷⁴⁶ Eine Selbstvergewisserung, die nach deutschen Recht ausnahmsweise zulässig ist, sehen die internationalen Standards nicht vor.

c. Externes Qualitätskontrollverfahren, § 319 Abs. 1 S. 3 HGB, §§ 57a-e WPO

Eine externe Kontrolle der Angemessenheit und Wirksamkeit des praxisinternen Qualitätssicherungssystems erfolgt durch das Qualitätskontrollverfahren, das auch als „Peer Review“ bezeichnet wird und in den §§ 319 Abs. 1 S. 3 HGB, 57a-e WPO geregelt ist. Das Kontrollverfahren wird durch bei der WPK registrierte Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften durchgeführt.

¹⁷⁴² IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 23, Rn. 200.12. Der Einhaltung der erlassenen Regelungen und Verfahren dienen außerdem Disziplinarmaßnahmen.

¹⁷⁴³ Kleineren Prüfungsgesellschaften wird dagegen empfohlen, ihre Unabhängigkeit und gegebenenfalls erforderliche Schutzmaßnahmen i.d.R. im Einzelfall zu überprüfen. ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 41.

¹⁷⁴⁴ Zumindest bei bedeutenden Beziehungen sollte der Auftragspartner jedoch an der Risikoeinschätzung für die Unabhängigkeit beteiligt werden, vgl. ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 40.

¹⁷⁴⁵ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 22, Rn. 200.12; ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 26, Ziffer 4.3.2.3. d).

¹⁷⁴⁶ ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 26, Ziffer 4.3.2.3. d), f) und S. 41.

sellschaften in regelmäßigen Abständen von sechs bzw. – bei Berufsangehörigen, die gesetzliche Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse durchführen – drei Jahren durchgeführt.¹⁷⁴⁷ Die beauftragten Prüfer werden als „Prüfer für Qualitätskontrolle“ bezeichnet und kontrahieren letztlich selbstständig mit dem geprüften Unternehmen, sodass die WPK nur den organisatorischen Rahmen für die Kontrollen herstellt.¹⁷⁴⁸ Von der zuvor dargelegten internen Nachschau unterscheidet sich das externe Qualitätskontrollverfahren dadurch, dass die Prüfungsdurchführung stets einem außerhalb der geprüften Praxis stehenden, formal unabhängigen Kontrolleur obliegt.¹⁷⁴⁹ Zur Regelung der weiteren Einzelheiten des Verfahrens werden nach §§ 57c und e WPO innerhalb der WPK eine Satzung erlassen und eine Kommission für Qualitätskontrolle eingerichtet, die ein eigenständiges Organ innerhalb der WPK bildet.¹⁷⁵⁰ Für die Überwachung der Angemessenheit und Funktionsfähigkeit der Qualitätskontrollen ist seit Inkrafttreten des APAG 2004 die APAK zuständig.¹⁷⁵¹

aa. Kontrolle der Qualitätssicherung und Information der Öffentlichkeit

Nach §§ 319 Abs. 1 S. 3, 57a Abs. 1 S. 1 WPO müssen alle Abschlussprüfer bzw. Prüfungsgesellschaften, die beabsichtigen, gesetzlich vorgeschriebene Abschlussprüfungen durchzuführen, vom Zeitpunkt ihrer Wahl durch den Mandanten bis zur Beendigung ihrer Prüfungstätigkeit über eine Teilnahmebescheinigung der Qualitätskontrolle oder eine Ausnahmegenehmigung der WPK i.S.d. § 57a Abs. 1 S. 2, 3 WPO verfügen.¹⁷⁵² Ausnahmegenehmigungen sind in erster Linie für Existenzgründer und Prüfer, die erstmals eine gesetzliche Abschlussprüfung durchführen, vorgesehen.¹⁷⁵³ Ziel der Qualitätskontrolle ist die Überprüfung und gleichzeitige Information der Öffentlichkeit darüber, ob die kontrollierten Prüfer bzw. Prüfungsgesellschaften die gesetzlichen Regelungen zur Qualitätssicherung, insbesondere durch ein angemessenes internes Qualitätssicherungssystem i.S.d. § 55b WPO, ausreichend beachtet

¹⁷⁴⁷ Gemäß § 57a Abs. 6 S. 8 WPO werden ausgestellte Teilnahmebescheinigungen für diese Dauer befristet.

¹⁷⁴⁸ Vgl. § 57a Abs. 6 S. 5 WPO. Dazu *Marten/Quick/Ruhnke*, S. 554. Zu den Anforderungen an die Tätigkeit und Bestellung der Prüfer, die sogenannten „Peer“, vgl. § 57a Abs. 3-6.

¹⁷⁴⁹ *Marten/Quick/Ruhnke*, S. 556. In den oben aufgeführten Ausnahmefällen, in denen die interne Nachschau i.S.d. § 33 BS WP/vBP an externe Dritte übertragen wird, bleibt einzig die formale Unabhängigkeit des Qualitätskontrolleurs als Abgrenzungskriterium.

¹⁷⁵⁰ Ebenda, S. 562, auch zu deren genauem Aufgabenbereich sowie zum Sinn und Zweck der organisatorischen Trennung von Berufsaufsicht und externer Qualitätskontrolle. Diese soll eine berufsaufsichtsrechtliche Verwertung der Informationen, die durch die externe Qualitätssicherung erlangt werden, verhindern.

¹⁷⁵¹ Gesetzentwurf zum APAG, BT-DS 15/3983; *Scheffler*, WPg 2005, 477 (484).

¹⁷⁵² Nach h.M. geht der handelsrechtlich relevante Zeitpunkt der Wahl dem berufsrechtlichen, der sich nach § 57a Abs. 1 S. 1 WPO auf die Annahme des Prüfungsauftrags bezieht, vor; *MünchKommHGB-Ebke*, § 319 Rn. 16 unter Verweis auf u.a. *Staub/Habersack/Schürmbrand*, HGB, Bd. 7/1, § 319 Rn. 79. ebenso *Mattheus* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, HGB, § 319 Rn. 162.

¹⁷⁵³ *Baumbach/Hopt/Merkt*, HGB, § 319 Rn. 2; Gesetzentwurf zum BAREfG, BT-DS 16/2858, S. 32.

haben.¹⁷⁵⁴ Denn die Teilnahmebescheinigung wird dem kontrollierten Prüfer bzw. der kontrollierten Prüfungsgesellschaft nur erteilt, sofern im Rahmen des abschließenden Qualitätskontrollberichts keine wesentlichen Mängel festgestellt werden.¹⁷⁵⁵ Stellen die Kontrolleure hingegen wesentliche Mängel im Qualitätssicherungssystem fest, wird die Teilnahmebescheinigung unter Angabe von Gründen eingeschränkt oder versagt. Im Falle der Einschränkung müssen der kontrollierten Prüfungspraxis außerdem Empfehlungen zur Mängelbeseitigung erteilt werden, deren unverzügliche Umsetzung eine berufsrechtliche Pflicht für die kontrollierte Prüfungspraxis darstellt.¹⁷⁵⁶ Vor der Versagung einer Teilnahmebescheinigung durch die WPK ist gemäß § 57a Abs. 6 S. 10 WPO die APAK zu informieren.

bb. Vergleich mit den internationalen Vorgaben

Entsprechend den Vorgaben der Artikel 29 und 43 AP-RL ist die Teilnahmebescheinigung gemäß § 57a Abs. 6 S. 8 WPO grundsätzlich alle sechs Jahre erforderlich und lediglich für Abschlussprüfer von Unternehmen öffentlichen Interesses auf drei Jahre befristet.¹⁷⁵⁷ Auch im Übrigen erfüllt der deutsche Gesetzgeber aufgrund der Anpassungen der 6. und 7. WPO-Novelle mit den §§ 319 Abs. 1 S. 3, 57a ff. WPO die Mindestvorgaben aus den Artikeln 29 und 43 AP-RL an ein unabhängiges Qualitätssicherungssystem. Deren Anforderungen greifen inhaltlich eine an vielen Stellen detailliertere Empfehlung der EU-Kommission vom 15. November 2000 auf, die erstmals einheitliche Maßstäbe für die Qualitätssicherungssysteme aller Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften in den EU-Mitgliedsstaaten aufstellte.¹⁷⁵⁸

(1) Artikel 29 und 43 AP-RL

Nach Artikel 29 Abs. 1 a) AP-RL bedarf es einer öffentlichen Aufsicht über das Qualitätssicherungssystem in den EU-Mitgliedsstaaten. In Deutschland wurde dieses Erfordernis durch die Errichtung des berufsstandsunabhängigen APAK umgesetzt, die in Bezug auf die Qualitätskontrolle gemäß § 66a Abs. 1 S. 1 i.V.m. § 4 Abs. 1 S. 1 WPO eine fachbezogene Auf-

¹⁷⁵⁴ § 57a Abs. 2 S. 1 WPO. Dazu *Bormann*, BB 2002, 190 (196); *Petersen/Zwirner/Boecker* in HB BilanzR, S. 83 Rn. 7. *Marten/Quick/Ruhnke*, S. 553 sprechen von einer „Systemprüfung“.

¹⁷⁵⁵ § 57a Abs. 5 S. 1-3 WPO. Dazu *Schüppen* in *Heidel/Schall*, HGB, § 319 Rn. 8.

¹⁷⁵⁶ Vgl. § 57a Abs. 5 S. 4-6 WPO.

¹⁷⁵⁷ Die Ausdehnung der Befristung der Teilnahmebescheinigung auf grundsätzlich sechs, statt zuvor drei Jahren, erfolgte durch das BARefG und soll gerade kleinen und mittleren Praxen zugute kommen, vgl. *Niemann*, DStR 2006, 812. Ein freiwilliger Prüfungsturnus von unter sechs Jahren bleibt aber möglich; vgl. Gesetzentwurf zum BARefG, BT-DS 16/2858, S. 32; *Jessen*, *PerspektivePraxis.de*, Heft 2/2007, 2 (3).

¹⁷⁵⁸ Empfehlung der Kommission 2001/256/EG „Mindestanforderungen an Qualitätssicherungssysteme für die Abschlussprüfung in der EU“, ABl. L 91 vom 31.3.2001, S. 91-97. Die EU-Kommission hat darin unter Ziffer 2, S. 92 f. u.a. festgelegt, dass neben der in Deutschland eingeführten Form des „Peer Review“, bei dem die Kontrollen von Abschlussprüfern durchgeführt werden, auch das „Monitoring“-Modell als gleichwertig erachtet wird. Bei diesem erfolgen die Verwaltung des Qualitätssicherungssystems und die Durchführung der Kontrollen durch Personen, die beim zuständigen Berufsverband oder der zuständigen Aufsichtsbehörde angestellt sind.

sicht über die WPK ausübt. Weitere Anforderungen des Artikels 29 d), e) AP-RL werden durch die in § 57a Abs. 3 WPO vorausgesetzten Fachkenntnisse für die Registrierung als Qualitätskontrolleur, den Ausschluss im Falle der Befangenheit nach Absatz 4 und das in Absatz 6 geregelte Verfahren zur Auswahl und Beauftragung der Kontrolleure erfüllt. Das Recht der überprüften Praxis ihren Prüfer für Qualitätskontrolle selbst vorzuschlagen soll die Vermeidung von Interessenkonflikten i.S.d. Artikels 29 e) AP-RL fördern, während das Widerspruchsrecht der Kommission für Qualitätskontrolle der Objektivität des Verfahrens zugute kommen soll.¹⁷⁵⁹ Der in § 57a Abs. 5 WPO geregelte Qualitätskontrollbericht, als zusammenfassender Bericht über das Ergebnis der jeweiligen Qualitätskontrolle, und der Prüfungsumfang aus § 57a Abs. 2 WPO setzt die Vorgaben aus Artikel 29 f), g) AP-RL um. § 57e Abs. 2 und 3 WPO regelt schließlich, wie von Artikel 29 j) AP-RL vorgegeben, dass Auflagen der Kommission für Qualitätskontrolle zur Behebung festgestellter Mängel des Qualitätssicherungssystems zur Vermeidung von Disziplinarmaßnahmen oder Sanktionen innerhalb einer angemessenen Frist umzusetzen sind.

(2) EU-Empfehlungen zur externen Qualitätssicherung vom 6. Mai 2008¹⁷⁶⁰

Besondere Leitlinien zur externen Qualitätssicherung speziell bei Prüfungspraxen von Unternehmen öffentlichen Interesses, die teilweise über die Vorgaben der §§ 57a ff. WPO hinausgehen, enthält hingegen eine auf Grundlage der Abschlussprüferrichtlinie erlassene Empfehlung der EU-Kommission vom 6. Mai 2008. Erfüllt wird im deutschen Recht die Vorgabe, dass die unabhängigen öffentlichen Aufsichtstellen, in Deutschland also die APAK, bei der Qualitätskontrolle u.a. durch entsprechende Einsichts- und Informationsrechte sowie die Letztverantwortung für das Qualitätssicherungssystem eine aktive Rolle übernehmen sollen.¹⁷⁶¹ An einer darüber hinaus angeregten ausschließlichen oder jedenfalls teilweisen Beteiligung der berufsstandsunabhängigen Aufsichtsbehörde an der Durchführung der externen Qualitätskontrollen fehlt es dagegen.¹⁷⁶² Nicht umgesetzt wird im deutschen „Peer“-Modell, das eine Kontrolle unter Berufskollegen vorsieht, außerdem die Empfehlung, dass die eingesetzten Inspektoren zum Schutz ihrer Unabhängigkeit und Objektivität nicht als Abschluss-

¹⁷⁵⁹ Die Kommission für Qualitätskontrolle kann in angemessener Frist und unter Angabe von Gründen einzelne oder alle Vorschläge ablehnen. Dazu genauer *Jessen*, *PerspektivePraxis.de*, Heft 2/2007, 2 (3).

¹⁷⁶⁰ Empfehlung der EU-Kommission 2008/362/EG „zur externen Qualitätssicherung bei Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften, die Unternehmen von öffentlichem Interesse prüfen“ vom 6. Mai 2008, ABl. EU Nr. L 120 vom 7.5.2008, S. 20-24.

¹⁷⁶¹ ABl. EU Nr. L 120 vom 7.5.2008, S. 22, Ziffern 4., 7.

¹⁷⁶² *Marten/Quick/Ruhnke*, S. 569 sprechen von einer „operativen Verantwortung“. Ziffer 6. der Empfehlung sieht allerdings eine Delegation an andere Stellen für bestimmte Aufgaben vor, sofern eine Rechenschaftspflicht gegenüber der öffentlichen Aufsichtsbehörde besteht.

prüfer tätig sein sollen.¹⁷⁶³ Die Kommission spricht sich hierdurch, anders als noch in der Empfehlung 2001/256/EG, in Bezug auf die Abschlussprüfer von Unternehmen öffentlichen Interesses nunmehr ausschließlich für ein sogenanntes „Monitoring“-Verfahren aus.¹⁷⁶⁴ Weitere Neuerungen ergeben sich u.a. dadurch, dass der Transparenzbericht der überprüften Prüfungspraxis auf mögliche Fehlinformationen hinsichtlich der Ergebnisse der externen Qualitätskontrolle überprüft werden soll und dass die Öffentlichkeit über größere Mängel, die im Rahmen der Untersuchungen festgestellt werden, zeitnah unterrichtet werden soll, sofern die kontrollierte Prüfungspraxis die Empfehlungen aus dem Inspektionsbericht nicht innerhalb einer Frist von maximal zwölf Monaten in geeigneter Weise befolgt.¹⁷⁶⁵

cc. Rechtsfolgen für den Jahresabschluss und Wahlbeschluss

Die externe Qualitätskontrolle hat durch die Verschiebung von § 319 Abs. 2 S. 2 HGB a.F. in den 1. Absatz des § 319 HGB im Zuge des BilReG eine starke Aufwertung erfahren. Denn die fehlende Teilnahmebescheinigung stellt seitdem nicht mehr bloß einen Ausschlussgrund des Abschlussprüfers dar, sondern führt – wie alle sonstigen Verstöße gegen § 319 Abs. 1 HGB – zu einer Nichtigkeit des festgestellten Jahresabschlusses nach § 256 Abs. 1 Nr. 3 AktG.¹⁷⁶⁶ Die nicht erfolgte Teilnahme am Qualitätskontrollverfahren Gleiches gilt nach § 241 Nr. 3 AktG für den Wahlbeschluss der Hauptversammlung über die beauftragte Prüfungspraxis, sofern bereits zur Zeit der Beschlussfassung ein Verstoß gegen § 319 Abs. 1 HGB vorlag.¹⁷⁶⁷ Der Beschluss kann in diesem Fall nicht durch eine nachträgliche Teilnahmebescheinigung oder Ausnahmegenehmigung geheilt werden, sondern es bedarf grundsätzlich einer erneuten Prüferwahl und eines erneuten Prüfungsauftrags.¹⁷⁶⁸ Eine Heilung der Nichtigkeit des Wahlbeschlusses tritt gemäß § 242 Abs. 2 S. 1 AktG lediglich ein, wenn dieser in das Handelsregister eingetragen worden ist und innerhalb von drei Jahren kein Klageantrag auf Feststellung

¹⁷⁶³ Nach ABl. EU Nr. L 120 vom 7.5.2008, S. 22 f., Ziffern 11.-14 dürfen die Kontrolleure nicht Teilhaber oder Angestellter einer Prüfungspraxis sein, müssen ihr Gehalt ausschließlich von der öffentlichen Aufsichtsstelle beziehen und dürfen keine Verbindungen mit einer Prüfungspraxis aufweisen.

¹⁷⁶⁴ Auch *Marten/Quick/Ruhnke*, S. 568 verweisen darauf, dass das (monitored) „Peer“-Modell nicht mehr länger als gleichwertig angesehen wird.

¹⁷⁶⁵ Neben den Mängeln sollen auch die infolge dessen ergriffenen Disziplinarmaßnahmen bzw. Sanktionen veröffentlicht werden. Die Gesamtergebnisse des Qualitätssicherungssystems sowie dessen Effizienz sollen schließlich in einem jährlichen Bericht der Aufsichtsbehörden dokumentiert werden. Für die vorgenannten Neuerungen vgl. ABl. EU Nr. L 120 vom 7.5.2008, S. 23 f., Ziffern 17 c) und 23, S. 23, Ziffern 20-22 sowie S. 24, Ziffer 24. Dazu auch Pressemitteilung der EU-Kommission vom 13.5.2008.

¹⁷⁶⁶ Gesetzentwurf zum BilReG, BT-DS 15/3419, S. 55; *MünchKommHGB-Ebke*, § 319 Rn 17; *Staub/Habersack/Schürnbrand*, HGB, Bd. 7/1, § 319 Rn. 79; *Baumbach/Hopt/Merkt* § 319 Rn. 29; *Hülsmann*, DStR 2005, 166 (167). Bei der Nichtigkeit des Jahresabschlusses ist allerdings zu beachten, dass diese gemäß § 256 Abs. 6 AktG innerhalb von sechs Monaten nach Bekanntmachung des Jahresabschlusses geltend gemacht werden muss, da ansonsten Heilung eintritt.

¹⁷⁶⁷ Sowohl § 256 Abs. 1 Nr. 3 als auch § 241 Nr. 3 AktG gelten dabei analog für die GmbH.

¹⁷⁶⁸ *Mattheus* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, HGB, § 319 Rn. 163; *Staub/Habersack/Schürnbrand* HGB, Bd. 7/1, § 319 Rn. 79; *MünchKommHGB-Ebke*, § 319 Rn 16.

der Nichtigkeit gestellt wird.¹⁷⁶⁹ Falls die Voraussetzungen des § 319 Abs. 1 HGB dagegen erst nach dem Wahlbeschluss weggefallen sind, tritt keine nachträgliche Nichtigkeit des Beschlusses ein.¹⁷⁷⁰ Jedoch liegen für den Prüfer ein wichtiger Kündigungsgrund i.S.d. § 318 Abs. 6 S. 1 HGB und für den Mandanten ein Widerrufsgrund nach § 318 Abs. 1 S. 5 HGB vor.¹⁷⁷¹

dd. Rechtsfolgen für den Vergütungsanspruch

Auch im Hinblick auf den Vergütungsanspruch des Prüfers ist nach neuer Rechtsprechung des BGH zu unterscheiden, ob die Voraussetzungen des § 319 Abs. 1 HGB bereits zum Zeitpunkt der Wahl des Prüfers nicht vorlagen oder erst nach seiner Bestellung entfallen sind.¹⁷⁷² Da insoweit die Maßstäbe des bereits erwähnten BGH-Urteils vom 21. Januar 2010, das die Folgen der Befangenheit eines Prüfers für dessen Vergütungsanspruch regelt, auf § 319 Abs. 1 HGB übertragen werden, kann an dieser Stelle auf die ausführliche Darstellung im Abschnitt zu den Rechtsfolgen der Inhabilität des Prüfers verwiesen werden.¹⁷⁷³ Das gilt auch für die dort aufgeführten Literaturansichten. Begründen lässt sich diese Gleichstellung der Rechtsfolgen in erster Linie damit, dass die Befangenheitstatbestände mittlerweile genau wie § 319 Abs. 1 HGB als Verbotsgesetze i.S.d. § 134 BGB anerkannt sind. Festzuhalten bleibt somit, dass sich bei einem anfänglichen Verstoß gegen § 319 Abs. 1 HGB aufgrund der Nichtigkeit des Prüfungsvertrags nach § 134 BGB kein Vergütungsanspruch des Prüfers ergibt.¹⁷⁷⁴ Bei einem nachträglichen Verstoß – etwa durch den Widerruf einer Teilnahmebescheinigung – entfällt der Anspruch des Prüfers auf das vereinbarte Honorar dagegen laut BGH aufgrund der Unmöglichkeit zur Erbringung des Leistungserfolges nach §§ 275 Abs. 1, 326 BGB.¹⁷⁷⁵ Auch ein anteiliger Vergütungsanspruch für die Zeit bis zum Verstoß gegen § 319 Abs. 1 HGB wird

¹⁷⁶⁹ MünchKommHGB-Ebke, § 319 Rn 16. Ist dagegen bei Fristablauf eine Klage auf Feststellung der Nichtigkeit des Beschlusses i.S.d. § 249 AktG rechtshängig, so verlängert sich die Frist nach § 242 Abs. 2 S. 2 AktG, bis über die Klage rechtskräftig entschieden ist oder diese sich auf andere Weise endgültig erledigt hat.

¹⁷⁷⁰ Staub/Habersack/Schürnbrand, HGB, Bd. 7/1, § 319 Rn. 79.

¹⁷⁷¹ MünchKommHGB-Ebke, § 319 Rn. 16; BeckBilKomm/Schmidt, § 319 Rn. 17.

¹⁷⁷² BGH, Urteil vom 21. 1. 2010, Az. Xa ZR 175/07 = NZG 2010, 310 (312).

¹⁷⁷³ Für eine solche Übertragung z.B. von *Bormann*, DStR 2010, 1386 (1389) mit ausführlicher Erläuterung der einzelnen Rechtsfolgen.

¹⁷⁷⁴ Dazu ausführlich *Bormann*, DStR 2010, 1386 (1389), der auch erläutert, woran die sonstigen Ansprüche aus Geschäftsführung ohne Auftrag und Bereicherungsrecht scheitern.

¹⁷⁷⁵ So BGH, NZG 2010, 310 (312). Während in der Literatur überwiegend von einer Nichtigkeit ex nunc ausgegangen wird, so z.B. *Gelhausen/Heinz*, WPg 2005, 693 (703), MünchKommHGB-Ebke, § 319 Rn 43; jedoch ein Vergütungsanspruch für bereits durchgeführte Prüfungsleistungen erhalten bleiben soll, versagt der BGH dem Prüfer einen solchen Anspruch trotz Wirksamkeit des Prüfungsvertrags.

sich meist nicht zugunsten des Prüfers ergeben, da die geprüfte Gesellschaft regelmäßig nach § 326 Abs. 5, § 323 Abs. 5 S. 1 BGB vom gesamten Prüfungsvertrag zurücktreten kann.¹⁷⁷⁶

ee. Schadensersatzansprüche gegen den Abschlussprüfer

Das Haftungsregime des Abschlussprüfers richtet sich auch bei Verstößen gegen § 319 Abs. 1 HGB in erster Linie nach § 323 HGB.¹⁷⁷⁷ Da die Vorschrift an die korporationsrechtliche Stellung des Abschlussprüfers anknüpft, steht weder eine Nichtigkeit des Prüfungsvertrags noch die Fehlerhaftigkeit der Prüferbestellung ihrer Anwendung entgegen.¹⁷⁷⁸ Die Rechtsfolgen gleichen somit grundsätzlich denen einer Befangenheit des Prüfers, weshalb an dieser Stelle weitgehend auf die Darstellung im Abschnitt „Rechtsfolgen der Befangenheit“ verwiesen werden.¹⁷⁷⁹ Eine Besonderheit ergibt sich jedoch bei Verstößen gegen § 319 Abs. 1 HGB im Hinblick auf die nicht anzuwendende Haftungsbeschränkung des § 323 Abs. 2 HGB. Dieses Ergebnis wird mit Sinn und Zweck des § 323 Abs. 2 HGB begründet, der darin liegt, dem Abschlussprüfer eine Versicherung der speziellen Prüfungsrisiken zu ermöglichen. Um ein spezielles Prüfungsrisiko soll es sich jedoch gerade nicht handeln, wenn eine bereits gar nicht als Abschlussprüfer zugelassene Person sich verbotswidrig zum Abschlussprüfer bestellen lässt und dem Mandanten infolgedessen Schaden zufügt.¹⁷⁸⁰

3. Nationale Aufsicht über die Abschlussprüfer durch die WPK und die APAK

Die Berufsaufsicht über die Wirtschaftsprüfer ist im fünften Teil der WPO, in den §§ 61a-66b geregelt. Durch das APAG von 2004 und das BAREfG von 2007 wurden diese Vorschriften an zahlreichen Stellen an die internationalen Rahmenbedingungen der EU-Kommission angepasst.¹⁷⁸¹ Die Veränderungen in der 6. und 7. WPO-Reform hatten insgesamt eine Verschärfung der Berufsaufsicht zur Folge. Denn einerseits wurde die WPK, als Selbstverwaltungsorgan des Berufsstands, mit erweiterten Ermittlungszuständigkeiten ausgestattet und andererseits die APAK als eine den internationalen Maßstäben entsprechende öffentliche,

¹⁷⁷⁶ BGH, NZG 2010, 310 (312). *Bormann*, DStR 2010, 1386 (1389) führt dazu aus, dass sowohl dem Mandanten als auch dem neuen Prüfer i.d.R. ein Interesse an der Teilleistung des unfertigen Prüfungsberichts fehlt, zumal der neue Prüfer aus § 320 Abs. 4 HGB ohnehin einen Anspruch auf Berichterstattung gegen seinen Vorgänger hat.

¹⁷⁷⁷ *Bormann*, DStR 2010, 1386 (1388).

¹⁷⁷⁸ Ebenda unter Verweis auf *Bormann/Greulich* in MüKoBilR, § 323 Rn. 3 stellt klar, dass es für die Anwendbarkeit des § 323 HGB ausreichend ist, „dass sich der vermeintlich Bestellte faktisch als Abschlussprüfer geriert“.

¹⁷⁷⁹ Das gilt nicht nur in Bezug auf § 323 HGB, sondern auch im Hinblick auf die des weiteren in Betracht kommenden, allgemeinen schuldrechtlichen und deliktischen Ansprüche.

¹⁷⁸⁰ *Bormann*, DStR 2010, 1386 (1388), wobei nach seiner Auffassung die Haftungsbeschränkung des § 323 Abs. 2 HGB in der Praxis bereits deswegen nicht greift, weil der Prüfer i.d.R. zumindest bedingt vorsätzlich im Bezug auf den Verstoß gegen § 319 Abs. 1 HGB handelt.

¹⁷⁸¹ Gesetzentwurf zum BAREfG, BT-DS 16/2858, S. 19.

berufsstandsunabhängige Aufsicht eingerichtet. Anstatt einer reinen Selbstverwaltung des Berufsstands besteht seitdem eine „modifizierte Selbstverwaltung“.¹⁷⁸² Ziel der Reformen war es, das öffentliche Vertrauen in die Qualität der Abschlussprüfung aber auch in die Integrität und Unabhängigkeit der Abschlussprüfer, zu stärken.¹⁷⁸³ Dies wiederum sollte letztendlich die internationale Wettbewerbsfähigkeit des Finanzstandortes Deutschland erhöhen.¹⁷⁸⁴

a. Berufsaufsicht der Wirtschaftsprüfer durch die WPK

Die WPK, als eine Körperschaft des öffentlichen Rechts, ist Teil der mittelbaren Staatsverwaltung. Ihre Selbstverwaltungsaufgaben werden in § 4 Abs. 1 S. 1 WPO – in nicht abschließender Form – aufgelistet.¹⁷⁸⁵ Die Kernaufgabe der WPK bleibt auch nach Inkrafttreten der neuesten WPO-Reformen die Berufsaufsicht über die Wirtschaftsprüfer und vereidigten Buchprüfer.¹⁷⁸⁶ Aus § 61a WPO ergibt sich insoweit eine ausschließliche erstinstanzliche Zuständigkeit der WPK.¹⁷⁸⁷ Im Rahmen der Berufsaufsicht überwacht die WPK, ob die Kammermitglieder die ihnen obliegenden Berufspflichten, allen voran die der Unabhängigkeit und Integrität, erfüllen.¹⁷⁸⁸ Dabei wurden die Ermittlungskompetenzen der WPK durch das BARefG sogar noch einmal erweitert, um die im Zuge der vorangegangenen Bilanzskandale ausgemachten Schwachstellen der Berufsaufsicht zu beseitigen. Neben der Zuständigkeit für anlassbezogene Ermittlungen im Falle des konkreten Verdachts einer Berufspflichtverletzung aus § 61a S. 2 Nr. 1 WPO besteht nunmehr auch eine Zuständigkeit für sogenannte anlassunabhängige Sonderuntersuchungen nach § 61a S. 2 Nr. 2 i.V.m. § 62 b Abs. 1 WPO.¹⁷⁸⁹ Danach können bei Prüfungspraxen, die Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse i.S.d. § 319a Abs. 1 S. 1 HGB durchgeführt haben, auch ohne besonderen Anlass präventive stichprobenartige Kontrollen durchgeführt werden.¹⁷⁹⁰ Aufgrund des Verweises in § 62b Abs. 2 WPO kann sich die WPK dabei sämtlicher Instrumente aus § 62 Abs. 1-5 und

¹⁷⁸² Gesetzentwurf zum APAG, BT-DS 15/3983, S. 1, 10.

¹⁷⁸³ *Marten/Köhler*, WPg 2005, 145 unter Verweis auf Gesetzentwurf zum APAG, BT-DS 15/3983, S. 1.

¹⁷⁸⁴ Gesetzentwurf zum BARefG, BT-DS 16/2858, S. 38.

¹⁷⁸⁵ Zu den weiteren Selbstverwaltungsaufgaben der WPK und deren Einzelheiten *Marten/Köhler*, WPg 2005, 145 (147 ff.).

¹⁷⁸⁶ Gesetzentwurf zum BARefG, BT-DS 16/2858, S. 19.

¹⁷⁸⁷ Gesetzentwurf zum APAG, BT-DS 15/3983, S. 15.

¹⁷⁸⁸ *Marten/Köhler*, WPg 2005, 145 (148); *Schnepel* in HWRP, Sp. 273 f.

¹⁷⁸⁹ Zu den Auslösern von Verdachtsmomenten i.S.d. § 61a S. 2 Nr. 1 WPO vgl. Gesetzentwurf zum APAG, BT-DS 15/3983, S. 15. Daneben muss die WPK stets ermitteln, wenn sie von der APAG gemäß § 66a Abs. 3 S. 4 WPO dazu aufgefordert wird; vgl. dazu Gesetzentwurf zum BARefG, BT-DS 16/2858, S. 34.

¹⁷⁹⁰ Gesetzentwurf zum BARefG, BT-DS 16/2858, S. 37 f. Die Beschränkung auf die Prüfer dieser Unternehmen erfolgt aufgrund des besonderen Schutzinteresses an den nationalen und europäischen Kapitalmärkten und deren Teilnehmern. Dagegen sollte eine übermäßige Belastung des restlichen Berufsstands vermieden werden. Kenntnis von dem Kreis der Abschlussprüfer, die Mandanten von öffentlichem Interesse prüfen, erlangt die WPK in erster Linie über die Kontrolle der Transparenzberichte nach § 55c WPO.

§ 62a WPO zur Informationsgewinnung bedienen.¹⁷⁹¹ Zweck der Sonderuntersuchungen ist der Schutz und die Stärkung des Vertrauens von Anlegern, Investoren und Unternehmen in den Kapitalmarkt.¹⁷⁹²

aa. Verhältnis der Sonderuntersuchungen der WPK zur externen Qualitätskontrolle

Die anlassunabhängigen Sonderuntersuchungen nach § 62b WPO bilden neben der turnusmäßig stattfindenden Qualitätskontrolle nach §§ 57a ff. WPO eine eigenständige Prüfungsform im Rahmen des deutschen Qualitätskontrollsystems.¹⁷⁹³ Den Schwerpunkt der risikoorientierten Untersuchungen bildet die Ermittlung, ob die in § 319a Abs. 1 HGB kodifizierten Unabhängigkeitsvorschriften von den kontrollierten Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften im Rahmen der ausgewählten Mandate eingehalten werden.¹⁷⁹⁴ Im Gegensatz zur Qualitätskontrolle erstrecken sich die Sonderuntersuchungen somit nicht auf das gesamte interne Qualitätssicherungssystem einer Prüfungspraxis, sondern lediglich auf einen Teilaspekt.¹⁷⁹⁵ Die Auswahl der Stichproben erfolgt durch eine teils risikoorientierte, teils zufällige Auswahl der WPK, wobei mindestens alle drei Jahre eine Untersuchung der in Betracht kommenden Prüfungsanbieter erfolgen soll.¹⁷⁹⁶ Einen wichtigen Unterschied gegenüber der externen Qualitätskontrolle im Hinblick auf das entgegengebrachte Vertrauen der Öffentlichkeit bildet die Tatsache, dass die Kontrollen nach § 62b WPO durch die Angestellten der WPK durchgeführt werden. Denn dem „Peer“-Modell der §§ 57a ff. WPO wird gerade aufgrund der Prüfungsdurchführung durch Berufsangehörige, die zudem letztendlich von der geprüften Praxis selbst ausgewählt werden, und der daraus befürchteten gegenseitigen Rücksichtnahme vielfach kritisch begegnet.¹⁷⁹⁷ Die Einführung eines sogenannten „Monitoring“-Systems bedeutet außerdem eine teilweise Umsetzung der bereits erwähnten EU-Empfehlung 2008/362/EG vom 6. Mai 2008 in das deutsche Qualitätskontrollsystem und führt zu dessen erhöhter internationaler Anerkennung.¹⁷⁹⁸

¹⁷⁹¹ Dazu gehören nach § 62 Abs. 1-5 WPO die Pflicht der Berufsangehörigen zum Erscheinen, zur Auskunft und zur Vorlage von Unterlagen sowie das eigene Recht auf Betreten, Durchsichtung und Einsicht. Nach § 62a WPO sind sämtliche Pflichten mittels Zwangsgeld durchzusetzen.

¹⁷⁹² Gesetzentwurf zum BAREfG, BT-DS 16/2858, S. 37.

¹⁷⁹³ *Jessen*, *Perspektivepraxis.de*, Heft 2/2007, 2 (3); *Marten/Quick/Ruhnke*, S. 553 f., 566 f.

¹⁷⁹⁴ Vgl. § 62b Abs. 1 S. 1 WPO. Zu diesem Zweck werden Teilbereiche der Prüfungsabwicklung der ausgewählten Prüfungsmandate, des internen Qualitätssicherungssystems sowie des aktuellen Transparenzberichts überprüft; *Marten/Quick/Ruhnke*, S. 566.

¹⁷⁹⁵ *Jessen*, *Perspektivepraxis.de*, Heft 2/2007, 2 (3).

¹⁷⁹⁶ *Marten/Quick/Ruhnke*, S. 565 unter Hinweis, dass auch eine Prüfungsanordnung der APAK erfolgen kann.

¹⁷⁹⁷ Darauf verweist z.B. *Naumann* in *Ballwieser/Grewe*, S. 103; *Künneemann* in *Freidank*, S. 159. Nach § 57a Abs. 6 WPO reicht die geprüfte Praxis selbst die Vorschläge für ihre Kontrolleure samt deren Unabhängigkeitsbestätigungen ein. Die Kommission für Qualitätskontrolle hat ein Widerspruchsrecht gegen die Vorschläge.

¹⁷⁹⁸ *Marten/Quick/Ruhnke*, S. 564 f.

bb. Sonderkontrollen i.S.d. § 62b WPO als Teil der Berufsaufsicht

Anders als bei der externen Qualitätskontrolle handelt es sich bei den durch die WPK selbst durchgeführten Sonderuntersuchungen i.S.d. § 62b WPO um unmittelbare berufsaufsichtliche Ermittlungen. Aus diesem Grund können gemäß § 62b Abs. 3 WPO sowohl positive als auch negative Feststellungen aus den Sonderuntersuchungen berufsrechtlich geahndet bzw. bei nachfolgenden berufsrechtlichen Kontrollen berücksichtigt werden.¹⁷⁹⁹ Speziell für den Fall einer nachfolgenden Qualitätskontrolle der betroffenen Berufsangehörigen regelt § 57e Abs. 6 S. 1 WPO, dass festgestellte Anhaltspunkte für Mängel im Qualitätssicherungssystem von der Kommission für Qualitätskontrolle sogar berücksichtigt werden müssen. An Feststellungen, die im Verfahren nach § 62b WPO getroffen wurden, ist die Kommission nach § 57e Abs. 6 S. 2 WPO folglich gebunden.¹⁸⁰⁰ Andersherum dürfen die aus einer vorangegangenen externen Qualitätskontrolle stammenden Ergebnisse und Erkenntnisse bei einer nachfolgenden Sonderuntersuchung nach § 57e Abs. 5 WPO nicht unmittelbar, sondern lediglich als Grundlage für weitere Ermittlungen herangezogen werden.¹⁸⁰¹ Diese Divergenz erklärt sich dadurch, dass die externe Qualitätskontrolle zwar in das System der modifizierten Selbstverwaltung eingebunden ist, jedoch letztendlich unter Berufskollegen durchgeführt wird. Durch eine direkte berufsaufsichtsrechtliche Verwertung würden den Berufsangehörigen zudem Selbstbelastungen im Rahmen der externen Qualitätskontrolle erschwert.¹⁸⁰²

b. Fachaufsicht über die WPK durch die APAK

Nach § 61a Abs. 1 S. 4 WPO liegt die Letztentscheidungsbefugnis über das Berufsrecht der Wirtschaftsprüfer bei der APAK.¹⁸⁰³ Diese Befugnis stellt die zentrale Komponente der öffentlichen fachbezogenen Aufsicht dar, die die berufsstandsunabhängige APAK gemäß § 66a WPO über die WPK ausüben soll.¹⁸⁰⁴ Die APAK ergänzt seit dem Jahr 2005 das bisherige Berufsaufsichtssystem von WPK, Generalstaatsanwaltschaft und Berufsgerichten.¹⁸⁰⁵ Ihre öffentliche Aufsicht umfasst neben dem bereits genannten Qualitätskontrollverfahren nach

¹⁷⁹⁹ *Marten/Quick/Ruhnke*, S. 567 f.

¹⁸⁰⁰ *Jessen*, Perspektivepraxis.de, Heft 2/2007, 2 (3). Dies kann laut Gesetzentwurf zum BAREfG, BT-DS 16/2858, S. 39 dazu führen, dass die Qualitätskontrolle entweder um die geprüften Sachverhalte verkürzt wird oder spezielle Prüfungsschwerpunkte gebildet werden. Zu möglichen weiteren Reaktionen der Kommission für Qualitätskontrolle, z.B. durch Auflagen zur Mängelbeseitigung, die Anordnung von Sonderkontrollen oder den Widerruf erteilter Teilnahmebescheinigungen: *Naumann* in *Ballwieser/Grewe*, S. 113.

¹⁸⁰¹ Gesetzentwurf zum BAREfG, BT-DS 16/2858, S. 39.

¹⁸⁰² *Marten/Quick/Ruhnke*, S. 561 f.

¹⁸⁰³ *Jessen*, Perspektivepraxis.de, Heft 2/2007, 2. Vgl. dazu auch § 66a Abs. 4 WPO. Die Letztentscheidungskompetenz wurde der APAK durch das am 1.1.2005 in Kraft getretene APAG übertragen.

¹⁸⁰⁴ *Erchinger/Melcher* DB Beil 5/09, 91; *Marten/Köhler*, WPg 2005, 145 (149).

¹⁸⁰⁵ Gesetzentwurf zum APAG, BT-DS 15/3983, S. 15. Um eine lückenlose Berufsaufsicht zu gewährleisten, wurde im Zuge des BAREfG außerdem das Verhältnis der WPK zur Generalstaatsanwaltschaft und zu den Berufsgerichten überprüft und Anpassungen zum Zwecke einer klaren Abgrenzung vorgenommen.

§§ 57a ff. WPO auch die Berufsaufsicht der WPK nach §§ 61 ff. WPO. In der Hoffnung, dass gerade von Seiten der Öffentlichkeit der berufsfremden APAK mehr Vertrauen entgegengebracht wird als einem vermeintlich nicht völlig unbefangenen berufsangehörigen Gremium, wie der WPK, wurde die Selbstverwaltung des Berufsstands in erheblichem Maße eingeschränkt.¹⁸⁰⁶ Die APAK steht wie die WPK gemäß § 66 WPO unter der Rechtsaufsicht des Bundesministeriums für Wirtschaft und Technologie.

aa. Rechtsform, Zusammensetzung und Organisation der APAK

Bei der APAK handelt es sich um eine nicht rechtsfähige Personengemeinschaft eigener Art. Der Kommission gehören gemäß § 66a Abs. 2 WPO mindestens sechs und höchstens zehn ehrenamtliche Mitglieder an, die in den letzten fünf Jahren vor ihrer Ernennung nicht als Wirtschaftsprüfer tätig gewesen sein dürfen, jedoch aufgrund ihrer aktuellen oder früheren Tätigkeit über Fachwissen in den Bereichen Rechnungslegung, Finanzwesen, Wissenschaft oder Rechtsprechung verfügen.¹⁸⁰⁷ Die Mitglieder werden vom Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie für vier Jahre ernannt und sind gegenüber der WPK unabhängig und nicht weisungsgebunden.¹⁸⁰⁸ Nach § 66a Abs. 6 verfügt die APAK über eine Geschäftsordnung, deren Erlass und Änderungen vom Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie genehmigt werden müssen. Zur Aufgabenerledigung kann die APAK entscheidungsbefugte Ausschüsse einrichten, die wie das Plenum mit einfacher Mehrheit entscheiden, und sich zudem der Personalressourcen der WPK bedienen.¹⁸⁰⁹ Die Kosten der APAK trägt gemäß § 66a Abs. 7 WPO die WPK, die ihrerseits die Kosten auf die Pflichtbeiträge ihrer Mitglieder umlegt.¹⁸¹⁰

bb. Fachaufsicht und Verhältnis zur WPK

Im Rahmen ihrer öffentlichen fachbezogenen Aufsicht gemäß § 66a Abs. 1 S. 1, Abs. 3 S. 1 WPO beaufsichtigt die APAK, ob die WPK ihre Aufgaben gegenüber den Abschlussprüfern i.S.d. § 4 Abs. 1 S. 1 WPO geeignet, ordnungsgemäß und verhältnismäßig erfüllt. Dabei be-

¹⁸⁰⁶ *Jessen*, Perspektivepraxis.de, Heft 2/2007, 2; *Marten/Köhler*, WPg 2005, 145 (152). Der Gesetzentwurf zum APAG, BT-DS 15/3983, S. 1 betont, dass bewusst keine rein staatliche Lösung, sondern eine sog. modifizierte Selbstverwaltung unter Beibehaltung des bewährten Prinzips der mittelbaren Staatsverwaltung eingeführt wurde.

¹⁸⁰⁷ Sofern es die APAK zur Erhöhung des Fachwissens für erforderlich hält, kann sie laut Gesetzentwurf zum APAG, BT-DS 15/3983, S. 16 zu ihren Sitzungen sachverständige Dritte, z.B. Berufsangehörige, Vertreter der WPK oder der Generalstaatsanwaltschaft, einladen.

¹⁸⁰⁸ § 66a Abs. 2 S. 4-6 WPO. Diese Weisungsfreiheit und Unabhängigkeit gilt jedoch nicht gegenüber dem Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie, Gesetzentwurf zum APAG, BT-DS 15/3983, S. 15.

¹⁸⁰⁹ *Marten/Köhler*, WPg 2005, 145 (151).

¹⁸¹⁰ Da die Überwachungsaufgabe der APAK gegenüber der WPK, die wiederum alle Berufsangehörigen beaufsichtigt, letztendlich auch den gesamten Berufsstand betrifft, sollen laut Gesetzentwurf zum APAG, BT-DS 15/3983, S. 16 auch alle berufsangehörigen Prüfer und Prüfungsgesellschaften die Kosten tragen.

schränkt sich die Aufsicht nicht auf eine reine Systemaufsicht, sondern umfasst als Einzelfallaufsicht auch die konkrete Aufgabenerfüllung der WPK.¹⁸¹¹ Zu diesem Zweck werden der APAK in § 66a Abs. 3 WPO u.a. ein Teilnahmerecht an Sitzungen der WPK sowie Informations- und Einsichtsrechte eingeräumt. Zudem können nach § 66a Abs. 4 WPO Entscheidungen der WPK unter Angabe der Gründe zur nochmaligen Überprüfung, der sogenannten Zweitprüfung, an diese zurückverwiesen werden.¹⁸¹² Sofern die WPK auch nach erneuter Befassung bei ihrer vorangegangenen Entscheidung bleibt, besteht die bereits angesprochene Letztentscheidungskompetenz der APAK, die der WPK unter Aufhebung von deren Entscheidung verbindliche Weisungen erteilen kann.¹⁸¹³ Gemäß § 66a Abs. 5 S. 1 WPO besteht zudem die Pflicht der WPK, auf Aufforderung der APAK, aber auch von sich aus über einzelne Vorgänge, die für die Aufsicht der APAK relevant sind, zeitnah und in angemessener Form zu berichten.¹⁸¹⁴ Ob und wie die APAK die ihr bekannten Vorgänge einer Nachprüfung unterzieht, steht grundsätzlich in ihrem pflichtgemäßen Ermessen. Zu den wenigen Ausnahmen, in denen sich die APAK zwingend mit einem ihr vorgelegten Vorgang beschäftigen muss, zählen die von der WPK beabsichtigte Nicht-Erteilung und der Widerruf der Teilnahmebescheinigung im Rahmen des Qualitätskontrollverfahrens.¹⁸¹⁵

cc. Kooperation mit nationalen und internationalen Aufsichtsstellen

Neben der Fachaufsicht über die WPK ist die APAK auch für die Kooperation mit nationalen und internationalen Aufsichtsbehörden zuständig. Dabei regeln § 66a Abs. 8 und 9 die Zusammenarbeit mit den zuständigen Stellen aus anderen Mitgliedsstaaten der EU und die Absätze 10 sowie 11 die Kooperation mit Behörden sonstiger Staaten. Berufsverstöße mit grenzüberschreitender Auswirkung sollen insbesondere durch internationale Sonderuntersuchungen aufgedeckt werden, welche die APAK im Falle konkreter Hinweise bei ausländischen Behörden ebenso anstoßen kann wie diese andersherum bei der APAK.¹⁸¹⁶ Mit der Durchführung der Ermittlungen kann die APAK die WPK beauftragen.¹⁸¹⁷ Auch ausländische Vertreter der

¹⁸¹¹ *Marten/Köhler*, WPg 2005, 145 (149).

¹⁸¹² Zur möglichen Präventivfunktion der Zweitprüfung *Marten/Köhler*, WPg 2005, 145 (150).

¹⁸¹³ Gesetzentwurf zum APAG, BT-DS 15/3983, S. 11, 16. Zur Umsetzung der Weisungen muss die WPK die vorgegebene Entscheidung in eigenem Namen bekannt geben und ggf. durchsetzen. Hält sie die Weisungen der APAK für rechtswidrig, kann sie den Vorgang der Rechtsaufsicht vorlegen.

¹⁸¹⁴ Nach § 66a Abs. 5 S. 2 WPO ist ein Vorgang aufsichtsrelevant, wenn er von der WPK abschließend bearbeitet wurde und darüber ein Verwaltungsakt mit unmittelbarer Rechtswirkung nach außen verfügt werden soll.

¹⁸¹⁵ § 57a Abs. 6 S. 10, § 57e Abs. 2 S. 8 WPO. Gleiches gilt für die beabsichtigte Einstellung eines berufsaufsichtsrechtlichen Verfahrens (§ 61a S. 4 WPO). Dazu Gesetzentwurf zum APAG, BT-DS 15/3983, S. 16

¹⁸¹⁶ Vgl. § 66a Abs. 9 WPO. Dazu *Marten/Köhler*, WPg 2005, 145 (151). Nach ABl. EU Nr. L 157 vom 9.6.2006, S. 90 f., Erwägungsgrund 20 leistet diese grenzüberschreitende Zusammenarbeit einen wichtigen Beitrag für eine international gleichbleibend hohe Prüfungsqualität.

¹⁸¹⁷ Jedoch können die APAK-Mitglieder auch selbst an den Ermittlungen teilnehmen. Vgl. § 66a Abs. 9 S. 3 bzw. § 66a Abs. 3 S. 4, 5 i.V.m. § 61a S. 2 WPO.

zuständigen Stellen dürfen nach § 66a Abs. 9 S. 3 WPO an den Ermittlungen teilnehmen, sofern sie zur Verschwiegenheit verpflichtet sind. Zu den inländischen Aufsichtsstellen, mit denen die APAK kooperiert, zählen u.a. die DPR sowie die BaFin, deren zweistufiges Enforcement-Verfahren nachfolgend näher betrachtet wird.

c. Vergleich mit den internationalen Vorgaben

aa. Umsetzung der öffentlichen Aufsicht i.S.d. Art. 32 ff. AP-RL durch die APAK

Als ein vollständig berufsstandsunabhängiges, jedoch aus Prüfungsexperten zusammengesetztes Gremium, erfüllt die APAK die Anforderungen des Artikels 32 Abs. 3 AP-RL. Von der den Mitgliedsstaaten eingeräumten Möglichkeit, dass eine Minderheit der mit der öffentlichen Aufsicht befassten Personen als Abschlussprüfer tätig sein darf, hat der deutsche Gesetzgeber in § 66a Abs. 2 S. 2 WPO keinen Gebrauch gemacht.¹⁸¹⁸ Die Ernennung der Mitglieder durch den zuständigen Bundesminister entspricht international anerkannten und gängigen Besetzungsverfahren i.S.d. Artikels 32 Abs. 3 S. 3 AP-RL.¹⁸¹⁹ Die letztinstanzliche Zuständigkeit der APAK aus § 66a Abs. 1 S. 1 i.V.m. § 4 Abs. 1 S. 1 WPO deckt sich mit der Vorgabe des Artikels 32 Abs. 4 AP-RL. Mit der Durchführung von Untersuchungen i.S.d. Artikels 32 Abs. 5 AP-RL kann die APAK gemäß § 66a Abs. 3 S. 4, 5 WPO die WPK beauftragen. Das in Artikel 32 Abs. 6 AP-RL aus Transparenzgründen geforderte jährliche Tätigkeitsprogramm und der Tätigkeitsbericht werden von der APAK nach § 66a Abs. 6 S. 5 WPO aufgestellt. Die Finanzierung der verursachten Kosten durch die WPK bzw. in letzter Konsequenz durch die Berufsangehörigen nach § 66a Abs. 7 WPO schließlich verschafft der APAK auch die geforderte finanzielle Unabhängigkeit. Die in Artikel 33, 35, 36 Abs. 5 und 6 AP-RL geregelte Zusammenarbeit zwischen den zuständigen Stellen auf Gemeinschaftsebene, aber auch die in Artikel 47 festgelegte Zusammenarbeit mit Behörden aus Drittstaaten, hat der deutsche Gesetzgeber schließlich in § 66a Abs. 8-11 WPO umgesetzt.¹⁸²⁰

bb. Wirksame Aufsicht i.S.d. Art. 30 AP-RL durch erweiterte Befugnisse der WPK

Der Umsetzung der in Artikel 30 AP-RL geforderten wirksamen Ermittlung und Sanktionierung mangelhaft durchgeführter Abschlussprüfungen dient in erster Linie die Erweiterung der Ermittlungsbefugnisse der WPK um anlassunabhängige Sonderuntersuchungen nach § 61a S. 2 Nr. 2 i.V.m. § 62 b Abs. 1 WPO im Zuge des BAREfG. Da in der Abschlussprüferrichtli-

¹⁸¹⁸ Art. 32 Abs. 3 S. 2 AP-RL. Vielmehr erfolgt die Besetzung ausschließlich durch Nichtberufsausübende, die wie in ABl. EU Nr. L 157 vom 9.6.2006, S. 90 f., Erwägungsgrund 20 vorgesehen, regelmäßig entweder Experten von außerhalb der Wirtschaftsprüferbranche oder ehemalige Wirtschaftsprüfer sind.

¹⁸¹⁹ Marten/Köhler, WPg 2005, 145 (150).

¹⁸²⁰ Gesetzentwurf zum BAREfG, BT-DS 16/2858, S. 40.

nie zur Erreichung dieses Ziels keine Beschränkung auf anlassbezogene Kontrollen vorgesehen ist, sah sich der deutsche Gesetzgeber zu einer entsprechenden Anpassung des nationalen Aufsichtsrechts veranlasst, um eine internationalen Mindestanforderungen entsprechende Berufsaufsicht zu gewährleisten. Zugleich soll die internationale Anerkennung der deutschen Berufsaufsicht als ein proaktives System gefördert werden.¹⁸²¹ Die Beschränkung der Sonderuntersuchungen auf Prüfungspraxen kapitalmarktorientierter Unternehmen entspricht dem US-amerikanischen Recht mit dem internationalen Vorbild des PCAOB. Dementsprechend werden die Mindestvorgaben der Abschlussprüferrichtlinie erfüllt. Aber auch andere Reformmaßnahmen des BARefG, wie die Auskunfts- und Vorlagepflichten der Berufsangehörigen gegenüber der WPK in 62 Abs. 3 WPO und die damit einhergehende Durchbrechung der Verschwiegenheitspflicht, dienen der Stärkung der Ermittlungsmöglichkeiten der nationalen Aufsicht und damit einem wirksamen Berufsaufsichtssystem i.S.d. Artikels 30 AP-RL.¹⁸²² Einer angemessenen und effizienten Sanktionierung soll schließlich die Neuregelung der Zuständigkeiten von WPK, Staatsanwaltschaft und der Berufsgerichte sowie die Anpassung der berufsgerichtlichen Maßnahmen in § 68 WPO zugute kommen.¹⁸²³

cc. Zwischenfazit

Durch die Etablierung der APAK im Dezember 2004 hat Deutschland bereits vor Erlass der modernisierten Abschlussprüferrichtlinie die in Artikel 32 Abs. 1 und 2 AP-RL vorgeschriebene, wirksame öffentliche Aufsicht umgesetzt.¹⁸²⁴ Da die APAK zudem als ein berufsstands-unabhängiges, Public Oversight Board mit dem SOA in Einklang steht, fördert sie die Akzeptanz und Glaubwürdigkeit der von deutschen Wirtschaftsprüfern kontrollierten Jahresabschlüsse in den USA.¹⁸²⁵ Festzuhalten bleibt jedoch auch, dass es sich bei dem deutschen Aufsichtssystem der modifizierten Selbstverwaltung aufgrund der erstinstanzlichen Aufsicht der WPK insgesamt nur um eine partielle Übernahme des international gängigen Systems, mit

¹⁸²¹ Gesetzentwurf zum BARefG, BT-DS 16/2858, S. 38.

¹⁸²² Ebenda, S. 34 f.; Art. 23 Abs. 2 AP-RL ermöglicht eine solche Durchbrechung der Verschwiegenheitspflicht zur Durchsetzung von Bestimmungen der Abschlussprüferrichtlinie.

¹⁸²³ Gesetzentwurf zum BARefG, BT-DS 16/2858, S. 41. Zu den berufsgerichtlichen Maßnahmen zählen nach § 68 WPO Geldbußen von bis zu 500.000 €, Tätigkeits- oder Berufsverbote von ein bis fünf Jahren sowie die dauerhafte Ausschließung aus dem Beruf. Damit wird auch Vorgaben des Art. 30 Abs. 3 AP-RL umgesetzt, wonach zu den Sanktionen auch der Entzug der Zulassung zählen sollte.

¹⁸²⁴ N. Kessler in Saenger/Aderhold/Lenkaitis/Speckmann, Handels- und GesR, § 8 Rn. 144; Gesetzentwurf zum APAG, BT-DS 15/3983, S. 20.

¹⁸²⁵ Marten/Köhler, WPg 2005, 145 f. heben zugleich die Wichtigkeit der Anerkennung der deutschen Berufsaufsicht durch das PCAOB und die SEC für deutsche Unternehmen und Wirtschaftsprüfer hervor, in Anbetracht der nach wie vor großen Bedeutung des US-amerikanischen Kapitalmarktes für internationale Investoren.

einem ausschließlich zuständigen PCAOB, handelt.¹⁸²⁶ Von einer kompletten Trennung der Aufsicht vom Berufsstand hat der deutsche Gesetzgeber abgesehen, da sich das Prinzip der mittelbaren Staatsverwaltung durch die WPK, als Selbstverwaltungsorgan des Berufsstands, insgesamt bewährt habe.¹⁸²⁷ Im Gegensatz zur US-amerikanischen Berufsaufsicht sehen das europäische und das deutsche Aufsichtsmodell bislang keine separate Aufsicht für die Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften von kapitalmarktorientierten Unternehmen vor, sondern eine einheitliche Kontrolle des gesamten Berufsstands.¹⁸²⁸ Eine Einschränkung erfolgt lediglich bei den anlassunabhängigen Sonderuntersuchungen der WPK nach § 62b Abs. 1 S. 1 i.V.m. § 61a Satz 2 Nr. 2 WPO. Ein insoweit ähnliches Konzept von Stichprobenprüfungen existiert auch im Rahmen des nachfolgend dargestellten Enforcement-Verfahrens, das die DPR gemäß § 342b Abs. 2 S. 3 HGB bei kapitalmarktorientierten Unternehmen durchführt.¹⁸²⁹ Daraus folgt zugleich, dass in Deutschland – anders als in den USA – die Kontrolle des Berufsstands und die Einhaltung der Rechnungslegungsvorschriften von unterschiedlichen Institutionen vorgenommen werden.¹⁸³⁰

4. Das Enforcement-Verfahren, §§ 342 b-e HGB

Im Rahmen des Enforcement-Verfahrens wird die Rechnungslegung von Unternehmen, deren Wertpapiere i.S.d. § 2 Abs. 1 S. 1 WpHG an einer inländischen Börse zum Handel im amtlichen oder geregelten Markt zugelassen sind, seit dem Jahr 2005 zusätzlich zu der Überwachung durch den Abschlussprüfer einer weiteren externen Kontrolle unterzogen.¹⁸³¹ Der deutsche Gesetzgeber hat sich dabei im Rahmen des BilKoG für ein zweistufiges Prüfungssystem entschieden.¹⁸³² Mit der Durchführung der Kontrollen wurden die DPR, ein von staatlicher Seite beauftragtes Gremium, und die BaFin beauftragt.¹⁸³³ Die gesetzliche Grundlage für das Enforcement-Verfahren liefert neben den §§ 37 n-u WpHG der ebenfalls durch das BilKoG eingeführte sechste Abschnitt des fünften Buchs im HGB mit dem Titel „Prüfstelle für Rechnungslegung“ (§§ 342b-e HGB). Ziel des Enforcement ist es, den Kapitalmarkt über auftretende Fehler in der Rechnungslegung eines Unternehmens zu informieren und Unre-

¹⁸²⁶ *Marten/Köhler*, WPg 2005, 146 unter Verweis auf *Lenz*, BB 2004, 1955, der festhält, dass in den USA die Selbstregulierung des Berufsstands, soweit es um die Abschlussprüfung von kapitalmarktorientierten Unternehmen geht, faktisch abgeschafft wurde.

¹⁸²⁷ Gesetzentwurf zum APAG, BT-DS 15/3983, S. 1.

¹⁸²⁸ *Lenz*, BB 2004, 1955.

¹⁸²⁹ Laut Gesetzentwurf zum BAREfG, BT-DS 16/2858, S. 38 soll die Einführung der Stichprobenprüfungen durch die WPK neben denen der DPR das System der Sonderuntersuchungen in Deutschland vervollständigen.

¹⁸³⁰ *Hachmeister* in Ballwieser/Grewe, S. 65.

¹⁸³¹ *Baumbach/Hopt/Merkt*, HGB, § 238 Rn. 21. Bei den vom Enforcement erfassten kapitalmarktorientierten Gesellschaften mit Börsenzulassung in Deutschland handelt es sich um etwa eintausend Unternehmen, deren Sitz im In- oder Ausland liegen kann; vgl. *Paul*, WPg 2011, 11.

¹⁸³² Gesetzentwurf zum BilKoG, BT-DS 15/3421, S. 11.

¹⁸³³ *Kremer* in Kodex-Kommentar, Rn. 1345.

gelmäßigkeiten bei der Erstellung von Unternehmensabschlüssen präventiv entgegenzuwirken.¹⁸³⁴

a. Kontrolle der Rechnungslegung, aber auch der Wirtschaftsprüfer

Anders als bei der externen Qualitätskontrolle i.S.d. §§ 57a ff. WPO und den anlassunabhängigen Sonderuntersuchungen der WPK nach § 62b WPO ist es somit nicht vorrangige Aufgabe und Gegenstand des Enforcement, den Berufsstand der Wirtschaftsprüfer und dessen Unabhängigkeit zu kontrollieren. Jedoch können im Rahmen der Kontrolle der Rechnungslegung auch Versäumnisse des Prüfers bei der Aufdeckung von Fehlern des Mandanten offengelegt werden, die wiederum Folge von dessen Befangenheit sein können. Das kann etwa der Fall sein, wenn der Abschlussprüfer trotz erheblicher Rechnungslegungsfehler, die von der Prüfstelle festgestellt werden, einen uneingeschränkten Bestätigungsvermerk erteilt hat. Letztendlich dient das Enforcement-Verfahren deshalb auch einer ordnungsgemäßen Durchführung der Abschlussprüfung.¹⁸³⁵ § 342b Abs. 8 S. 2 HGB und § 37r Abs. 2 S. 1 WpHG, die der DPR bzw. der BaFin Möglichkeit einräumen, vermeintliche Berufspflichtverletzungen des beauftragten Abschlussprüfers an die WPK zum Zwecke der Einleitung berufsaufsichtsrechtlicher Ermittlungen zu übermitteln, verdeutlichen diese Zielsetzung.¹⁸³⁶

b. Prüfungsgegenstand und -umfang

Gegenstand der Enforcement-Prüfung sind gemäß § 342b Abs. 2 S. 1 HGB – wie bei der Abschlussprüfung – jeweils der zuletzt erstellte Jahres- oder Konzernabschluss samt zugehörigem Lagebericht.¹⁸³⁷ Zwischenabschlüsse sind dagegen grundsätzlich nicht in das Verfahren einzubeziehen.¹⁸³⁸ Auch der Prüfungsmaßstab des § 342b Abs. 2 S. 1 HGB, wonach die Rechnungslegung auf die Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften einschließlich der GoB oder sonstigen gesetzlich anerkannten Rechnungslegungsstandards überprüft wird, entspricht weitestgehend dem der Abschlussprüfung. Allerdings erfolgt im Rahmen des Enforcement

¹⁸³⁴ Gesetzentwurf zum BilKoG, BT-DS 15/3421, S. 11; *Paul*, WPg 2011, 11.

¹⁸³⁵ Dazu *Marten/Quick/Ruhnke*, S. 72; *Künemann* in *Freidank*, S. 152 f. unter Hinweis auf § 342b Abs. 8 S. 2 HGB, wonach die Prüfstelle vermeintliche Berufspflichtverletzungen, also dem Prüfer erkennbare, aber nicht offengelegte Fehler der WPK übermittelt.

¹⁸³⁶ *Böcking* in *Ballwieser/Grewe*, S. 90 spricht im Zuge dessen von einer „Schnittstelle“ zur Berufsaufsicht. *Naumann* in *Ballwieser/Grewe*, S. 115 f. weist auf die umgekehrte Information der DPR durch die WPK beim Verdacht der fehlerhaften Rechnungslegung kapitalmarktorientierter Unternehmen als „zweite Schnittstelle“ hin.

¹⁸³⁷ Es besteht jedoch kein vollständig identischer Prüfungsumfang, da z.B. die Prüfung des Überwachungssystems nach § 317 Abs. 4 HGB im Rahmen des Enforcements unterbleibt. Gesetzentwurf zum BilKoG, BT-DS 15/3421, S. 14.; dazu *Künemann* in *Freidank*, S. 151.

¹⁸³⁸ *Kremer* in *Kodex-Kommentar*, Rn. 1344. Aus § 342b Abs. 2 S. 4 HGB ergibt sich, dass nur bei gegebenem Anlass für eine fehlerhafte Rechnungslegung zudem der zuletzt veröffentlichte verkürzte Abschluss und der zugehörige Zwischenlagebericht zu prüfen sind, dazu auch *Scheffler* in *HB BilanzR*, S. 281 Rn. 80.

zumeist eine Konzentration des Prüfungsumfangs auf einzelne Prüfungsfelder.¹⁸³⁹ Zu der Einleitung von Enforcement-Prüfungen kann es nach § 342b HGB neben einem entsprechenden Verlangen der BaFin entweder aufgrund konkreter Anhaltspunkte für einen Verstoß gegen Rechnungslegungsvorschriften oder aufgrund von Stichprobenprüfungen kommen. Letztere werden ohne besonderen Anlass für eine fehlerhafte Rechnungslegung angeordnet und kommen in der Praxis am häufigsten vor. Ziel der Stichproben ist es, dass die großen Unternehmen alle vier bis fünf Jahre und die übrigen Unternehmen alle acht bis zehn Jahre überprüft werden.¹⁸⁴⁰ Deutlich seltener kommt es zu den sogenannten Anlass- oder Verlangensprüfungen, die jeweils den konkreten Verdacht einer nicht unwesentlich fehlerhaften Rechnungslegung eines Unternehmens erfordern. Ein solcher Verdacht kann sich z.B. aus Hinweisen von Aktionären, Gläubigern oder aus Presseberichten ergeben.¹⁸⁴¹

c. Erste Stufe: Prüfung der Deutschen Prüfstelle für Rechnungslegung (DPR)

Die DPR, die für die Prüfungen auf der ersten Stufe des Enforcement zuständig ist, wurde im Mai 2005 gegründet und nahm am 1. Juli 2005 ihre Tätigkeit auf. Aufgrund der privatrechtlichen Organisation der DPR ist den geprüften Unternehmen gemäß § 342b Abs. 4 HGB die Mitwirkung an der Überprüfung auf der ersten Verfahrensstufe grundsätzlich freigestellt.¹⁸⁴² Eine Verweigerung erfolgt jedoch aufgrund der Konsequenz der umgehenden Weiterleitung des Verfahrens an die BaFin, als zweite Stufe des Verfahrens, äußerst selten.¹⁸⁴³ Regelmäßig empfiehlt es sich für die DPR, neben den gesetzlichen Vertretern des geprüften Unternehmens auch dessen Abschlussprüfer als Auskunftsperson in das Verfahren einzubeziehen.¹⁸⁴⁴ Angesichts der möglichen eigenen Betroffenheit des Prüfers vom Ausgang des Enforcementverfahrens ist dies sachgerecht.¹⁸⁴⁵ Ergeben sich bei der Prüfung durch die DPR wesentliche Verstöße in der Rechnungslegung, so wird dem geprüften Unternehmen nach erfolgter Mitteilung und Begründung des Prüfungsergebnisses gemäß § 342b Abs. 5 S. 2 HGB eine angemessene Frist zur Erklärung eingeräumt, ob es mit dem Ergebnis der Prüfstelle einverstanden ist. Er-

¹⁸³⁹ Paul, WPg 2011, 11. Dies gilt für sämtliche Stichproben-, aber auch für Anlassprüfungen, bei denen eine Beschränkung auf die vermeintlich fehlerhaften Punkte erfolgt. Praktisch muss angesichts der Kapazitäten der DPR regelmäßig eine Beschränkung auf wenige Prüfungspunkte erfolgen; Künnemann in Freidank, S. 154, 156.

¹⁸⁴⁰ Paul, WPg 2011, 11. Eine lückenlose Überprüfung aller Abschlüsse kapitalmarktorientierter Unternehmen kann und soll dagegen – schon in Anbetracht der Tatsache, dass die Abschlüsse bereits im Rahmen der Abschlussprüfung kontrolliert werden – nicht erfolgen; Gesetzentwurf zum BilKoG, BT-DS 15/3421, S. 14.

¹⁸⁴¹ Kremer in Kodex-Kommentar, Rn. 1345. Dagegen reichen bloße Vermutungen, Spekulationen oder Hypothesen laut Gesetzentwurf zum BilKoG, BT-DS 15/3421, S. 14 nicht aus.

¹⁸⁴² Scheffler in HB BilanzR, S. 281 Rn. 83; Gesetzentwurf zum BilKoG, BT-DS 15/3421, S. 14.

¹⁸⁴³ Künnemann in Freidank, S. 154; Paul, WPg 2011, 11 (12).

¹⁸⁴⁴ Das gilt insbesondere für komplexe Sachverhalte und Bilanzfragen, wobei der Prüfer zuvor von seiner Schweigepflicht zu entbinden ist. Auf der zweiten Stufe des Enforcement findet die Einbindung des Prüfers ohnehin nach § 370 Abs. 4 WpHG statt; dazu Scheffler in HB BilanzR 2010, S. 282 f. Rn. 92-94; Naumann in Ballwieser/Grewe, S. 116 m.w.N.

¹⁸⁴⁵ Scheffler in HB BilanzR 2010, S. 283 Rn. 95.

teilt das Unternehmen sein Einverständnis zum Prüfungsergebnis, so ordnet die BaFin grundsätzlich die Veröffentlichung des festgestellten Fehlers gemäß § 37q Abs. 2 WpHG an. Sofern sich das geprüfte Unternehmen hingegen mit dem Prüfungsergebnis nicht einverstanden erklärt, kann es zu einer weiteren Prüfung durch die BaFin kommen.¹⁸⁴⁶

d. Zweite Stufe: Prüfung der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin)

Die mit Hoheitsbefugnissen ausgestattete BaFin ordnet gemäß § 37o Abs. 1 WpHG die zweite Stufe der Enforcement-Prüfung unter Angabe des konkreten Prüfungsumfanges per Verwaltungsakt an.¹⁸⁴⁷ Der Behörde stehen dabei gemäß § 37o Abs. 4 WpHG sowohl gegenüber dem geprüften Unternehmen als auch dem Abschlussprüfer umfassende Auskunfts- und Einsichtsrechte zur Verfügung, die mit öffentlich-rechtlichen Mitteln durchgesetzt werden können, soweit dies zur Prüfung der Rechnungslegung erforderlich ist.¹⁸⁴⁸ Liegt nach dem Ergebnis der Prüfung durch die BaFin ein Fehler in der Rechnungslegung vor, so wird dies per Verwaltungsakt festgestellt.¹⁸⁴⁹ Im Anschluss daran entscheidet die BaFin nach Anhörung des betroffenen Unternehmens darüber, ob die Veröffentlichung des Fehlers durch gesonderten Verwaltungsakt angeordnet wird oder ob mangels öffentlichen Interesses hiervon ausnahmsweise abgesehen wird.¹⁸⁵⁰ Aufgrund der drohenden nachteiligen Folgen für die Reputation und den Aktienkurs stellt die regelmäßig angeordnete Veröffentlichung des Fehlers der Rechnungslegung eine keineswegs unerhebliche Sanktion für das geprüfte Unternehmen dar.¹⁸⁵¹ Sofern festgestellt wird, dass es sich um einen Fehler handelt, der vom Abschlussprüfer hätte erkannt werden müssen, ergeben sich auch für diesen nachteilige Konsequenzen.¹⁸⁵² Die Veröffentlichung hat unverzüglich durch das Unternehmen selbst zu erfolgen und kann im Falle der Nichtbefolgung mit Zwangsgeldern bis zu 250.000 € durchgesetzt werden.¹⁸⁵³

e. Zwischenfazit

Aus den vorgenannten externen Kontrollen im Hinblick auf die Prüfungstätigkeit, die Qualitätskontrollsysteme sowie – speziell bei Prüfungsanbietern, die Abschlussprüfungen bei Unternehmen öffentlichen Interesses durchführen – im Hinblick auf die Einhaltung der geltenden

¹⁸⁴⁶ Gesetzentwurf zum BilKoG, BT-DS 15/3421, S. 12; *Paul*, WPg 2011, 11 (12).

¹⁸⁴⁷ Da der Prüfungsgegenstand und -maßstab dem der DPR entsprechen, kann insoweit verwiesen werden.

¹⁸⁴⁸ *Scheffler* in HB BilanzR, S. 290 Rn. 135.

¹⁸⁴⁹ *Paul*, WPg 2011, 11 (12).

¹⁸⁵⁰ § 37q Abs. 2 S. 1, 2 WpHG. Auf Antrag des Unternehmens kann die BaFin gemäß § 37q Abs. 2 S. 3 WpHG außerdem von einer Veröffentlichung absehen, wenn diese geeignet ist, den berechtigten Interessen des Unternehmens zu schaden.

¹⁸⁵¹ *Kremer* in Kodex-Kommentar, Rn. 1345.

¹⁸⁵² *Künnemann* in Freidank, S. 158 kritisiert daran, dass der Reputationschaden regelmäßig sogar unabhängig davon entsteht, ob der Fehler bei ordnungsgemäßer Prüfung hätte entdeckt werden müssen.

¹⁸⁵³ *Scheffler* in HB BilanzR 2010, S. 291 Rn. 143.

Berufspflichten, ergibt sich zusammengenommen ein durchaus engmaschiges Geflecht aus regelmäßigen, stichprobenartigen sowie anlassbezogenen Überprüfungen des Berufsstands. Sämtliche Prüfungen sind dabei entweder unmittelbar, zumindest aber indirekt auch auf die Kontrolle einer unabhängigen Prüfungstätigkeit ausgerichtet.¹⁸⁵⁴ Mit der Einführung anlassunabhängiger Sonderuntersuchungen durch die WPK im Zuge des BAREfG neben den bereits durch das BilKoG eingeführten Kontrollen durch die DPR, wurde insbesondere das international gängige und anerkannte System der Sonderuntersuchungen, als präventives Mittel zur Kontrolle des Berufsstands gestärkt und vervollständigt.¹⁸⁵⁵ So besteht seitdem zum Schutz des Kapitalmarkts und seiner Teilnehmer ein spezifisches Instrumentarium, das die Einhaltung der Berufspflichten – allen voran die Beachtung der gesetzlichen Unabhängigkeitsstandards – durch Abschlussprüfer, die im besonderen öffentlichen Interesse stehen, überprüft.¹⁸⁵⁶ Aus dem Ansatz, risikoorientierte Stichproben durchzuführen, folgt allerdings zugleich auch, dass weder DPR noch WPK sämtliche Prüfungsfehler bzw. Verstöße gegen die Berufspflichten aufdecken können.¹⁸⁵⁷ Hinzuweisen ist schließlich darauf, dass bereits vor der Veröffentlichung der neuesten Reformpläne der EU-Kommission vom 30. November 2011, die Gegenstand in Kapitel J. dieser Arbeit sind, Diskussionsbedarf im Hinblick auf eine Anpassung des deutschen Aufsichtssystems an internationale Standards bestand. Dies galt und gilt allen voran für die fehlende Durchführungsverantwortung der berufsstandsunabhängigen APAK im System der externen Qualitätskontrolle. Denn die Letztverantwortlichkeit des Gremiums nach derzeitigem deutschem Berufsrecht entspricht bereits nicht mehr den Standards der EU-Empfehlung 2008/362/EG vom 6. Mai 2008.¹⁸⁵⁸

5. Überprüfung der Unabhängigkeit durch den Aufsichtsrat

Eine weitere Kontrolle der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers findet gemäß § 107 Abs. 3 S. 2 AktG durch den Aufsichtsrat des Prüfungsmandanten statt. Dessen Aufgabe zur Überwachung der Jahres- und Konzernabschlussprüfung schließt ausdrücklich die Kontrolle der Unabhängigkeit und der erbrachten Nichtprüfungsleistungen des Abschlussprüfers ein. Nach der Gesetzesbegründung zum BilMoG soll die Überwachungspflicht des Aufsichtsrats „von der Auswahl des Abschlussprüfers bis zur Beendigung des Prüfungsauftrags, einschließlich

¹⁸⁵⁴ So verweisen z.B. *Ernst/Berger*, WPg 2012, Standpunkte S. 27 darauf, dass auch das Ziel der DPR, das Vertrauen der Anleger in die Richtigkeit der geprüften Unternehmensabschlüsse wiederherzustellen und die Stabilität des Kapitalmarktes nachhaltig zu fördern, letztendlich von der Qualität der geprüften Rechnungsabschlüsse abhängt. Dies wiederum erfordert eine unabhängige, objektive und kritische Haltung der Prüfungsanbieter.

¹⁸⁵⁵ Gesetzentwurf zum BAREfG, BT-DS 16/2858, S. 38.

¹⁸⁵⁶ *Marten/Quick/Ruhnke*, S. 564.

¹⁸⁵⁷ *Hachmeister* in Ballwieser/Grewe, S. 66.

¹⁸⁵⁸ *Marten/Quick/Ruhnke*, S. 569.

etwaiger Nachtrags- oder Sonderprüfungen“ reichen.¹⁸⁵⁹ Gerade die Einrichtung des fakultativen Prüfungsausschusses soll der Funktion des Aufsichtsrats als „Hüter“ der Unabhängigkeit zugute kommen.¹⁸⁶⁰ Dementsprechend empfiehlt auch Ziffer 5.3.2 S. 1 DCGK den Aufsichtsräten kapitalmarktorientierter Unternehmen, grundsätzlich von der in § 107 Abs. 3 S. 2 AktG vorgesehenen Möglichkeit zur Ausschussbildung Gebrauch zu machen.¹⁸⁶¹

a. Der Prüfungsausschuss als „Hüter“ der Unabhängigkeit

Ziffer 5.3.2 S. 1 DCGK konkretisiert den Aufgabenbereich des Ausschusses in Bezug auf die Abschlussprüfung gegenüber § 107 Abs. 3 S. 2 AktG dahingehend, dass sich dieser neben der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers und den vom Abschlussprüfer zusätzlich erbrachten Leistungen auch mit der Erteilung des Prüfungsauftrags, der Festlegung von Prüfungsschwerpunkten sowie der Honorarvereinbarung befassen soll.¹⁸⁶² Inhaltlich handelt es sich bei Ziffer 5.3.2 S. 1 DCGK jedoch nicht um eine über die gesetzlichen Vorgaben hinausgehende Empfehlung, da die genannten Kompetenzen – auch ohne ausdrückliche Erwähnung in § 107 Abs. 3 S. 2 AktG – von den gesetzlichen Aufsichtsratskompetenzen umfasst sind.¹⁸⁶³ Nicht eindeutig geklärt ist, was unter dem Befassen des Aufsichtsrats mit den zusätzlich erbrachten Leistungen i.S.d. § 107 Abs. 3 S. 2 AktG, Ziffer 5.3.2 S. 1 DCGK zu verstehen ist. Dem Aufsichtsrat wird zwar vielfach empfohlen, einen Genehmigungsvorbehalt für bestimmte oder gar alle Beratungsaufträge des Abschlussprüfers zu vereinbaren, gesetzlich vorgeschrieben ist dies aufgrund des Wortlauts von § 107 Abs. 3 S. 2 AktG jedoch bislang nicht.¹⁸⁶⁴ Auch der durch Artikel 107 Abs. 3 S. 2 AktG in das deutsche Recht transformierte Artikel 41 Abs. 2 AP-RL, wonach der Prüfungsausschuss die Nichtprüfungsleistungen des Prüfers „zu überprüfen und zu überwachen“, nicht aber zu genehmigen hat, verdeutlicht, dass von Seiten des europäischen Gesetzgebers bislang keine Vorab-Genehmigung sämtlicher Nichtprüfungsleistungen, wie im US-amerikanischen Recht, beabsichtigt ist.¹⁸⁶⁵

¹⁸⁵⁹ Gesetzentwurf zum BilMoG, BT-DS 16/10067, S. 103.

¹⁸⁶⁰ Lanfermann/Röhrich, BB 2009, 887 (890); ähnlich K. Müller, S. 16.

¹⁸⁶¹ Ziffer 5.3.2 S. 1 DCGK steht unter dem allgemeinen Vorbehalt für die Ausschussbildung in Ziffer 5.3.1 S. 1 DCGK, wonach die spezifischen Gegebenheiten des Unternehmens und die Größe des Aufsichtsrats maßgeblich für die Einrichtung sind. Deshalb sollten etwa kleineren Aufsichtsräte nicht unbedingt einen Prüfungsausschuss bilden; MünchKommAktG-Habersack, Bd. 2, § 107 Rn. 13; Kremer in Kodex-Kommentar, Rn. 989.

¹⁸⁶² Die Erteilung des Prüfungsauftrags ist nach § 111 Abs. 2 S. 3 AktG – wie bereits im Eingangsteil dieser Arbeit erwähnt – Aufgabe des Abschlussprüfers. Auch Ziffer 7.2.2 DCGK stellt klar, dass der Aufsichtsrat dem Abschlussprüfer den Prüfungsauftrag erteilt und mit ihm die Honorarvereinbarung trifft.

¹⁸⁶³ Schüppen, ZIP 2012, 1317 (1320).

¹⁸⁶⁴ Denn darin ist von „befasst“ und eben nicht von „stimmt zu“ oder „genehmigt“ die Rede. Für einen gesetzlichen Genehmigungsvorbehalt plädieren Schüppen, ZIP 2012, 1317 (1324), der Arbeitskreis Bilanzrecht Hochschullehrer Rechtswissenschaft, NZG 2011, 176 (177) und Nonnenmacher/Pohle/v. Werder, DB 2009, 1447 (1451) unter Verweis auf Ziffer 4.2 Rn. 2 Anhang I der EU-Empfehlung 2005/162/EG vom 15.2.2005. Ebenso bereits der Arbeitskreis Abschlussprüfung und Corporate Governance im Jahr 2003 in Baetge/Lutter, S. 10.

¹⁸⁶⁵ Vgl. Art. 41 Abs. 2 d) AP-RL.

b. Ersetzende Tätigkeit bei der Erteilung des Prüfungsauftrags und Prüferkontrolle

Umstritten ist auch, ob die Erteilung des Prüfungsauftrags und die Kontrolle des Abschlussprüfers durch das Aufsichtsratsplenum vollständig oder nur zur Vorbereitung einer Beschlussfassung an den Prüfungsausschuss delegiert werden dürfen.¹⁸⁶⁶ Entscheidend für die genaue Reichweite des Tätigkeitsbereichs des Prüfungsausschusses und dessen Verhältnis zum Gesamtaufsichtsrat ist letztendlich der Plenumsvorbehalt des § 107 Abs. 3 S. 3 AktG. Da dieser weder die Erteilung des Prüfungsauftrags nach § 111 Abs. 2 S. 3 AktG noch die Überwachung des Abschlussprüfers nach § 107 Abs. 3 S. 2 AktG erfasst, ist im Hinblick auf die vorgenannten Aufgaben eine ersetzende Tätigkeit des Prüfungsausschusses zulässig. Einer anschließenden Beschlussfassung durch das Aufsichtsratsplenum bedarf es folglich nicht mehr.¹⁸⁶⁷ Gleiches gilt auch für den Prüferwahlvorschlag des Aufsichtsrats an die Hauptversammlung nach § 124 Abs. 3 S. 1 AktG.¹⁸⁶⁸ Dem Aufsichtsratsplenum verbleiben muss dagegen die letztendliche Prüfung und Feststellung der Rechnungslegung nach § 171 Abs. 1 AktG.

c. Kommunikation und Kontrolle im Rahmen der Abschlussprüfung

Das soeben angesprochene Recht des Aufsichtsrats nach § 124 Abs. 3 S. 1 AktG, der Hauptversammlung eine oder mehrere für geeignet befundene Prüferkandidaten vorzuschlagen, zeigt, dass eine Kontrolle des Abschlussprüfers durch den Aufsichtsrat nicht erst während und nach der Prüfungsdurchführung, sondern auch bereits davor stattfinden muss.¹⁸⁶⁹ Damit geht ein gegenseitiger Informationsaustausch einher, der mit der Auswahl und Bestellung des Abschlussprüfers samt Festlegung der Prüfungsschwerpunkte beginnt und über den gesamten Prüfungszeitraum bis hin zur Besprechung der Prüfungsergebnisse reicht.¹⁸⁷⁰

aa. Kontrolle vor dem Prüfungsbeginn: Auswahl und Vorschlag geeigneter Kandidaten

Bei den Wahlvorschlägen geeigneter Prüfungskandidaten an die Hauptversammlung nach § 124 Abs. 3 S. 1 AktG ist darauf zu achten, dass der Aufsichtsrat diese eigenverantwortlich, also in erster Linie unabhängig vom Vorstand, vorbereitet und anhand eigener Bewertungs- und Auswahlkriterien trifft. Als Folge des § 124 Abs. 3 S. 2 AktG sind etwaige Ausschrei-

¹⁸⁶⁶ Dazu *Velte*, NZG 2011, 771. Die Erteilung des Prüfungsauftrags umfasst dabei auch die Honorarvereinbarung sowie die Festlegung der Prüfungsschwerpunkte.

¹⁸⁶⁷ Mit weiteren Argumenten dafür *Velte*, NZG 2011, 771 (772 f.), der für eine Ausweitung des Plenumsvorbehalts hinsichtlich der genannten Aufgaben plädiert; a.A. *Lutter/Krieger* § 5 Rn. 174.

¹⁸⁶⁸ *Hüffer*, AktG, § 124 Rn. 13; *Willms* in *Semler/v. Schenk*, AR-HB, § 14 Rn. 38; *MünchKommAktG-Kubis*, Bd. 3, § 124 Rn. 33; *Spindler/Stilz/Rieckers*, AktG, Bd. 1, § 124 Rn. 31. A.A. *Velte*, NZG 2011, 771 (772), der von einem impliziten Plenumsvorbehalt durch die Einführung des allerdings lediglich auf kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften bezogenen § 124 Abs. 3 S. 2 AktG im Zuge des BilMoG ausgeht.

¹⁸⁶⁹ *Nonnenmacher/Pohle/v. Werder*, DB 2009, 1447 (1450) beziehen dies speziell auf die Unabhängigkeit und die Prüfungsqualität.

¹⁸⁷⁰ *Schüppen*, ZIP 2012, 1317 (1324 f.).

bungen der Abschlussprüfung ebenso wie vorbereitende Gespräche mit potentiellen Prüferkandidaten jedenfalls bei kapitalmarktorientierten Aktiengesellschaften durch den Prüfungsausschuss durchzuführen.¹⁸⁷¹ In den Auswahlgesprächen sollte der Prüfer sein ramm, mit Überlegungen zum Prüfungsansatz und möglichen Prüfungsschwerpunkten, darlegen.¹⁸⁷² Im Rahmen der anschließenden Eignungsprüfung der Kandidaten ist neben der Qualität insbesondere auf deren Unabhängigkeit und Unbefangenheit zu achten.¹⁸⁷³ Als förderlich für eine effiziente Unabhängigkeitskontrolle durch den Aufsichtsrat bzw. den Prüfungsausschuss wird die in Ziffer 7.2.1 Abs. 1 DCGK empfohlene, frühzeitige Einholung einer schriftlichen Unabhängigkeitserklärung von den Prüferkandidaten erachtet.¹⁸⁷⁴ Für eine angemessene Honorarvereinbarung schließlich soll der Prüfungsausschuss vom Prüfer u.a. Angaben zu dem geplanten Umfang des personellen und zeitlichen Ressourceneinsatzes im Rahmen der Prüfung sowie zu den Qualifikationen des Prüfungsteams einholen. Der Prüfer hat seinerseits das Geschäftsmodell und die Risikosituation des Mandanten einzuschätzen.¹⁸⁷⁵

bb. Kontrolle während der Prüfung: Unterrichtung über wesentliche Vorkommnisse

Nach der Auftragserteilung i.S.d. § 111 Abs. 2 S. 3 AktG, die der Aufsichtsrat regelmäßig an den Prüfungsausschuss delegiert, ist die Kommunikation zwischen Prüfer und Aufsichtsrat während der Prüfung gesetzlich eher auf Ausnahmefälle beschränkt, in denen ein Abwarten bis zur Schlussberichterstattung aufgrund eines drohenden Schadens für das Unternehmen nicht abgewartet werden kann.¹⁸⁷⁶ Darüber hinausgehend empfiehlt Ziffer 7.2.3 Abs. 1 DCGK eine Vereinbarung zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer, wonach letzterer über alle Feststellungen und Vorkommnisse im Rahmen der Prüfungsdurchführung, die für die Aufgaben des Aufsichtsrats wesentlich sind, unverzüglich zu berichten hat. Hierdurch soll es zu einer deutlich verbesserten Informationsversorgung des Aufsichtsrates gegenüber der erst im Prüfungsbericht vorgesehenen gesetzlichen Redepflicht aus § 321 Abs. 1 S. 3 HGB kommen,

¹⁸⁷¹ *Schüppen*, ZIP 2012, 1317 (1324) unter Hinweis auf das Risiko von Ausschreibungen, die vielfach dazu dienen, das Prüfungshonorar auf Dumping-Preisniveaus zu drücken. Zu Einzelheiten des Auswahlgesprächs, das i.d.R. der Ausschussvorsitzende führt, vgl. das IDW, Positionspapier vom 4.5.2012, Rz. 9 ff.

¹⁸⁷² Das Prüfungsprogramm, mit den darin enthaltenen sachlichen, zeitlichen und personellen Vorgaben, soll ggf. im Rahmen der Erörterung mit dem Prüfungsausschuss/Aufsichtsrat ergänzt werden. Für weitere Einzelheiten zur Prüfungsplanung und Prüfungsschwerpunkten IDW, Positionspapier vom 4.5.2012, Rz. 20 ff.; *Kompensans/Buhleier/Splinter*, WPg 2013, 59.

¹⁸⁷³ *Scheffler*, WPg 2005, 477 (484); IDW, Positionspapier vom 4.5.2012, Rz. 12 ff. Für die Qualitätsprüfung regen *Nonnenmacher/Pohle/v. Werder*, DB 2007, 2412 (2414) und DB 2009, 1447 (1450) an, dass sich der Ausschuss die Teilnahmebescheinigung über die letzte externe Qualitätskontrolle vorlegen lassen soll. Nach dem IDW, Positionspapier vom 4.5.2012, Rz. 12 soll auch der Transparenzbericht, v.a. die Erläuterungen zum Qualitätssicherungssystem der Prüfungsgesellschaft, herangezogen werden. Für die Qualität sind v.a. die geschäfts- und branchenspezifische Erfahrung des Prüfers und der an der Prüfung beteiligten Personen maßgeblich.

¹⁸⁷⁴ *Lanfermann/Röhrich*, BB 2009, 887 (890 f.), *Kremer* in Kodex-Kommentar, Rn. 1356 f., *Velte*, DB 2011, 1173 (1174).; *Nonnenmacher/Pohle/v. Werder*, DB 2009, 1447 (1450).

¹⁸⁷⁵ IDW, Positionspapier vom 4.5.2012, Rz. 15.

¹⁸⁷⁶ *Kämpfer*, WPg Sonderheft 2010, 100 (101).

da sich diese noch dazu lediglich auf besonders gravierende Fälle beschränkt.¹⁸⁷⁷ Speziell im Hinblick auf die prüferische Unabhängigkeit empfiehlt Ziffer 7.2.1 Abs. 2 DCGK zudem eine Vereinbarung, wonach der Vorsitzende des Aufsichtsrats bzw. des Prüfungsausschusses über alle während der Abschlussprüfung auftretenden Konstellationen, die einen Ausschluss oder eine Befangenheit des Prüfers zur Folge haben könnten, unverzüglich zu unterrichten ist.¹⁸⁷⁸ Eine entsprechende Gesetzesregelung existiert zwar nicht, jedoch ergibt sich – wie bereits im Abschnitt zu den Rechtsfolgen der Befangenheit erwähnt – eine vertragliche Pflicht des Prüfers zur unverzüglichen Unterrichtung des Mandanten über eine anfängliche oder nachträgliche Besorgnis der Befangenheit auch bereits unmittelbar aus dem Prüfungsvertrag.¹⁸⁷⁹

cc. Dialog zwischen Prüfer und Aufsichtsrat während gesamter Prüfung

Im Ergebnis besteht Einigkeit, dass nicht nur eine „Bringschuld“ des Abschlussprüfers besteht, den Aufsichtsrat ausreichend in Kenntnis zu setzen, sondern auch eine entsprechende „Holschuld“ des Kontrollgremiums, sich angemessen zu informieren.¹⁸⁸⁰ Über eine einseitige Berichtspflicht des Prüfers hinaus empfiehlt deshalb z.B. ein Positionspapier des IDW vom 4. Mai 2012, welches sich speziell der Zusammenarbeit zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer widmet, dass der Abschlussprüfer und die Vorsitzenden von Aufsichtsrat und Prüfungsausschuss auch während der Prüfungsdurchführung wechselseitig das Gespräch suchen sollen.¹⁸⁸¹ Dies soll nicht nur gelten, sofern eine Seite bestimmte Informationen für ihre eigene Überwachungstätigkeit benötigt, sondern auch dann, wenn sie für die Gegenseite relevante Informationen erhält.¹⁸⁸² Hieran wird deutlich, dass es zur Sicherstellung einer hohen Prüfungsqualität der Kommunikation und gegenseitigen Unterstützung zwischen dem Abschlussprüfer und dem Kontrollorgan des Prüfungsmandanten möglichst während des gesamten Geschäftsjahres bedarf.¹⁸⁸³ Zum Zwecke des gegenseitigen Austauschs regt das IDW an, dass der Prüfer neben der Bilanzsitzung auch an weiteren Sitzungen des Aufsichtsrats und möglichst allen Sitzungen des Prüfungsausschusses teilnehmen, jedenfalls aber bei klärungsbedürftigen Fragen der Rechnungslegung hinzugezogen werden sollte.¹⁸⁸⁴ Auch im Schrifttum

¹⁸⁷⁷ *Kremer* in Kodex-Kommentar, Rn. 1367 f. sieht darin eine zeitliche und inhaltliche Verbesserung der Informationsversorgung.

¹⁸⁷⁸ Eine Ausnahme davon soll nur gelten, wenn sich das Risiko unverzüglich beseitigen lässt. Dazu *Nonnenmacher/Pohle/v. Werder*, DB 2009, 1447 (1450 f.).

¹⁸⁷⁹ *Baumbach/Hopt/Merkt*, HGB, § 319 Rn. 11 m.w.N.

¹⁸⁸⁰ *Schüppen*, ZIP 2012, 1317 (1324); *Kämpfer*, WPg Sonderheft 2010, 100.

¹⁸⁸¹ So auch *Mattheus* in HB CG, S. 570.

¹⁸⁸² IDW, Positionspapier vom 4.5.2012, Rz. 27 ff. So sollte z.B. eine gegenseitige Mitteilung bei dem Verdacht von Gesetzesverstößen durch gesetzliche Vertreter des Unternehmens erfolgen.

¹⁸⁸³ *Hornegger*, IRZ 2012, 263.

¹⁸⁸⁴ IDW, Positionspapier vom 4.5.2012, Rz. 31 ff. Dabei soll der Prüfer als Diskussionspartner klare und verständliche Erläuterungen zu Fragen der Rechnungslegung geben.

wird mittlerweile eine Verstärkung des gegenseitigen Austauschs, etwa im Rahmen einer kontinuierlichen quartalsweisen Berichterstattung des Abschlussprüfers, angeregt.¹⁸⁸⁵

dd. Kontrolle nach Beendigung der Abschlussprüfung im Rahmen der Bilanzsitzung

Neben der schriftlichen Berichtspflicht, innerhalb derer der Prüfungsbericht das zentrale Instrument für die Kontrolle des Prüfers durch den Aufsichtsrat bildet, hat sich die Teilnahme- und Berichtspflicht des Prüfers an der Bilanzsitzung des Aufsichtsrats oder des Prüfungsausschusses nach § 171 Abs. 1 S. 2, 3 AktG zu einem wichtigen Kommunikationselement nach Beendigung der Prüfungstätigkeit entwickelt.¹⁸⁸⁶ Gerade die Regelung des § 171 Abs. 1 S. 3 AktG steht in einem Zusammenhang mit der Überprüfung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers. Danach hat der Prüfer das Kontrollorgan des Mandanten im Rahmen der Bilanzsitzung über Umstände, die seine Unabhängigkeit gefährden, sowie über Leistungen, die er zusätzlich zur Abschlussprüfung erbracht hat, zu informieren.¹⁸⁸⁷ Mit dieser Mitteilungspflicht wird einerseits dem Aufsichtsrat die Überwachung der prüferischen Unabhängigkeit erleichtert und andererseits der Abschlussprüfer zu einer Selbsteinschätzung seiner Unbefangenheit verpflichtet. Letztere wird ergänzt durch die Unabhängigkeitserklärung im Prüfungsbericht nach § 321 Abs. 4a HGB, wonach der Prüfer nach Beendigung der Prüfung seine Unabhängigkeit während der gesamten Abschlussprüfung auch noch einmal schriftlich zu dokumentieren hat.¹⁸⁸⁸ Schließlich sollte der Prüfungsausschuss nach Abschluss der Prüfung im Rahmen einer Art Qualitätssicherung beurteilen, ob die Abschlussprüfung entsprechend der getroffenen Vereinbarungen mit dem Prüfer durchgeführt wurde.¹⁸⁸⁹

d. Vergleich mit den internationalen Vorgaben

aa. Einrichtung und Aufgaben des Prüfungsausschusses

Die vorgenannten Vorschriften der § 107 Abs. 3, § 124 Abs. 3 S. 2, § 171 Abs. 1 S. 2 und 3 AktG und § 321 Abs. 4a HGB, die allesamt im Zuge des BilMoG neu in das HGB eingefügt wurden, dienen der Transformation der Artikel 41 und 42 Abs. 1 AP-RL in das deutsche Recht. Artikel 41 Abs. 1 S. 1 AP-RL, wonach jedes Unternehmen von öffentlichem Interesse

¹⁸⁸⁵ *Kämpfer*, WPg Sonderheft 2010, 100 (101). Nach *K.-P. Müller*, WPg 12/2012, I, gehören regelmäßige Konsultationen zwischen Aufsichtsrat und Prüfer, insbesondere quartalsweise Gespräche zwischen Prüfer und dem Vorsitzenden des Aufsichtsrats zum Standard guter Unternehmensführung. Laut *Hornegger*, IRZ 2012, 263, ist es bei der Prüfung größerer Unternehmen international üblich, dass sich Prüfer und Audit Committee mindestens dreimal jährlich treffen.

¹⁸⁸⁶ *Kämpfer*, WPg Sonderheft 2010, 100 (101).

¹⁸⁸⁷ Gesetzentwurf zum BilMoG, BT-DS 16/10067, S. 103; dazu auch *Füser/Wader/Fischer* in HB BilMoG, S. 618, *Erchinger/Melcher*, DB Beil. 5/09, 91 (97).

¹⁸⁸⁸ Gesetzentwurf zum BilMoG, BT-DS 16/10067, S. 91; *Lanfermann/Röhrich*, BB 2009, 887 (890).

¹⁸⁸⁹ IDW, Positionspapier vom 4.5.2012, Rz. 15.

einen Prüfungsausschuss zu bilden hat, wird zudem durch § 324 Abs. 1 HGB umgesetzt. Danach haben kapitalmarktorientierte Gesellschaften, die keinen Aufsichts- oder Verwaltungsrat haben, grundsätzlich einen Prüfungsausschuss mit den in § 107 Abs. 3 S. 2 AktG aufgelisteten Aufgaben einzurichten.¹⁸⁹⁰ Im Übrigen hingegen ist die Einrichtung eines Prüfungsausschusses nach § 107 Abs. 3 S. 2 AktG fakultativ.¹⁸⁹¹ Die Option, dass die Aufgaben des Prüfungsausschusses aus § 107 Abs. 3 S. 2 AktG auch vom Gesamtaufsichtsrat einer geprüften Aktiengesellschaft wahrgenommen werden können, wird ganz überwiegend als zulässige Ausnahme i.S.d. Artikel 41 Abs. 5 AP-RL angesehen.¹⁸⁹² Der Aufgabenbereich des Prüfungsausschusses in § 107 Abs. 3 S. 2 AktG – der über den Verweis des § 324 Abs. 2 S. 3 HGB auch für Prüfungsausschüsse i.S.d. § 324 Abs. 1 HGB gilt – entspricht dem des Artikels 41 Abs. 2 AP-RL.¹⁸⁹³ Die Kompetenz des Prüfungsausschusses aus § 124 Abs. 3 S. 2 AktG, eine Empfehlung für die Wahl des Abschlussprüfers an das Aufsichtsratsplenium auszusprechen, setzt schließlich eine entsprechende Vorgabe aus Artikel 41 Abs. 3 AP-RL um.¹⁸⁹⁴

bb. Kontrolle der Unabhängigkeit des Prüfers, Art. 42 Abs. 1 AP-RL

Die Teilnahme- und Berichtspflicht des Prüfers nach § 171 Abs. 1 S. 2, 3 AktG geht auf Artikel 41 Abs. 4 bzw. aus Artikel 42 Abs. 1 b) und c) AP-RL zurück.¹⁸⁹⁵ Dabei geht das deutsche Recht hinsichtlich der Vorgaben aus Artikel 42 Abs. 1 b) und c) AP-RL über das EU-Recht hinaus. Denn während nach der Abschlussprüferrichtlinie die Mitgliedsstaaten nur bei Abschlussprüfern oder Prüfungsgesellschaften, die Abschlussprüfungen von Unternehmen von öffentlichem Interesse durchführen, sicherstellen müssen, dass diese den Prüfungsausschuss über zusätzliche Leistungen oder unabhängigkeitsgefährdende Umstände informieren, richtet sich § 171 Abs. 1 S. 3 AktG an sämtliche Abschlussprüfer. Gleiches gilt für die schriftliche

¹⁸⁹⁰ § 324 Abs. 1 S. 1 HGB spricht zwar von kapitalmarktorientierten Kapitalgesellschaften, über § 264a HGB können aber auch oHG oder KG erfasst werden und – über Verweise in § 340k bzw. § 341k Abs. 4 HGB – auch bestimmte Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen, soweit sie kapitalmarktorientiert sind. Ausnahmen i.S.d. Art. 41 Abs. 6 AP-RL sieht § 324 Abs. 1 S. 2 HGB vor. Für Einzelheiten vgl. Gesetzentwurf zum BilMoG, BT-DS 16/10067, S. 92 f. sowie die Ausführungen in Kapitel A. dieser Arbeit.

¹⁸⁹¹ *Schüppen*, ZIP 2012, 1317 (1319).

¹⁸⁹² *Hüffer*, AktG, § 100 Rn. 11; *Staahe* ZIP 2010, 1013 (1014); *Lanfermann/Röhricht*, BB 2009, 887; kritisch *Schüppen*, ZIP 2012, 1317 (1319), für den die Übertragung nach Art. 41 Abs. 5 auf ein spezielles Gremium, nicht auf den Gesamtaufsichtsrat, erfolgen müsste. Für die Zulässigkeit spricht aber v.a. Erwägungsgrund 24 AP-RL, ABl. EU Nr. L 157 vom 9.6.2006, S. 87, wonach die Mitgliedsstaaten festlegen können, „dass die dem Prüfungsausschuss zugewiesenen Funktionen durch den Verwaltungs- oder Aufsichtsrat als Ganzes ausgeübt werden können.“ So auch Gesetzentwurf zum BilMoG, BT-DS 16/10067, S. 92, 102.

¹⁸⁹³ *Staahe* ZIP 2010, 1013 (1014).

¹⁸⁹⁴ Gesetzentwurf zum BilMoG, BT-DS 16/10067, S. 103.

¹⁸⁹⁵ Ebenda, S. 104 f.

Unabhängigkeitserklärung nach § 321 Abs. 4a HGB, deren Anwendungsbereich über Artikel 42 Abs. 1 a) AP-RL hinaus alle gesetzlichen Abschlussprüfungen umfasst.¹⁸⁹⁶

¹⁸⁹⁶ Gesetzentwurf zum BilMoG, BT-DS 16/10067, S. 103. Speziell für börsennotierte Gesellschaften empfiehlt die bereits erwähnte Ziffer 7.2.1 Abs. 1 DCGK zudem die Einholung einer Unabhängigkeitserklärung bereits vor der Unterbreitung des Wahlvorschlags eines Abschlussprüfers durch den Aufsichtsrat.

J. Neueste Rechtsentwicklungen zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers

Auch in den neuesten Reformvorschlägen der EU-Kommission zur Abschlussprüfung bleibt die Gewährleistung der Unabhängigkeit und der kritischen Grundhaltung des Abschlussprüfers ein fundamentaler Aspekt zur Erhöhung des Vertrauens in eine sachgerechte Abschlussprüfung.¹⁸⁹⁷ Neben der damit verbundenen Verbesserung der Prüfungsqualität verfolgt die EU-Kommission mit ihrem Grünbuch vom 13. Oktober 2010 und den daran anknüpfenden Entwürfen vom 30. November 2011 jedoch auch das übergeordnete Ziel, die Funktion und den Umfang der Abschlussprüfung – insbesondere bei Unternehmen von öffentlichem Interesse – klar zu definieren, um so der nach wie vor bestehenden Erwartungslücke entgegenzuwirken.¹⁸⁹⁸ Zu diesem Zweck soll außerdem die Kommunikation der Abschlussprüfer bzw. Prüfungsgesellschaften mit ihren Prüfungsmandanten, deren Anlegern sowie den anderen Interessengruppen verbessert werden.¹⁸⁹⁹ Einen weiteren Schwerpunkt bilden Maßnahmen der Kommission, die darauf abzielen, den von wenigen großen Prüfungsgesellschaften und Netzwerken dominierten Prüfermarkt zu öffnen.¹⁹⁰⁰ Hierzu soll insbesondere ein Binnenmarkt für Prüfungsleistungen in der EU geschaffen werden.¹⁹⁰¹ Schließlich wird die Verwirklichung eines vom Berufsstand unabhängigen und EU-weit koordinierten Aufsichtssystems über die Abschlussprüfer angeregt.¹⁹⁰²

I. Grünbuch der EU über die Abschlussprüfung (Oktober 2010)¹⁹⁰³

Mit dem Grünbuch „Weiteres Vorgehen im Bereich der Abschlussprüfung: Lehren aus der Krise“ erschien am 13. Oktober 2010 ein neuer, viel diskutierter Vorstoß der EU-Kommission mit Reformideen für die Abschlussprüfung. Die Kommission hat in diesem Diskussionspapier die Abschlussprüfung umfassend behandelt und auf den Prüfstand gestellt. Den Ausgangspunkt für die weitreichenden Reformüberlegungen durch das Grünbuch bilden die negativen Auswirkungen der Finanzmarktkrise, insbesondere das gesunkene Vertrauen der Öffentlichkeit in die Glaubwürdigkeit und Verlässlichkeit der Abschlussprüfung.¹⁹⁰⁴ Nach Auffassung der EU-Kommission hat die Finanzkrise von 2007 bis 2009 erneut auch die Lücken der europäischen Abschlussprüfungssysteme zutage gebracht und das Vertrauen der Anleger in die

¹⁸⁹⁷ *Kämpfer/Kayser/Schmidt*, DB 2010, 2457; *Maertins/Holzmayr*, AR 02/2012, S. 20; KOM(2011) 779/4, S. 6.

¹⁸⁹⁸ KOM(2010) 561, S. 4, 6 f.; KOM(2011) 779/4, S. 4, 6 und S. 25, Erwägungsgrund 46; *Maertins/Holzmayr*, AR 02/2012, S. 20.

¹⁸⁹⁹ KOM(2011) 779/4, S. 25, Erwägungsgrund 46.

¹⁹⁰⁰ KOM(2010) 561, S. 17 ff.; dazu *Lehne*, DB 2011, Standpunkte S. 35.

¹⁹⁰¹ KOM(2010) 561, S. 20 f., KOM(2011) 778/2, S. 5, 7 f.

¹⁹⁰² KOM(2010) 561, S. 16 f., und für die Zusammenarbeit mit Drittstaaten S. 23; KOM(2011) 778/2, S. 9; KOM(2011) 779/4, S. 4, 9 ff.

¹⁹⁰³ Grünbuch „Weiteres Vorgehen im Bereich der Abschlussprüfung: Lehren aus der Krise“ vom 13.10.2010.

¹⁹⁰⁴ *Lehne*, DB 2011, Standpunkte S. 35; *Köhler/Ruhnke/Schmidt*, DB 2011, 773; *Maertins/Holzmayr*, AR 02/2012, S. 20.

Prüfer nachhaltig erschüttert.¹⁹⁰⁵ Die Rolle der Abschlussprüfer in der Finanzmarktkrise sei jedoch im Unterschied zu der der Banken, Hedgefonds, Ratingagenturen, Aufsichtsbehörden und Zentralbanken bislang weder gründlich hinterfragt noch analysiert worden, Reformvorschlägen zur Verbesserung der Abschlussprüfung schließlich zu wenig Beachtung geschenkt worden.¹⁹⁰⁶

1. Rechtsqualität

Das Grünbuch, als Diskussionspapier zum Thema Abschlussprüfung, entfaltet keine Rechtsverbindlichkeit für die Mitgliedsstaaten bzw. die Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften in der EU. Ziel der Kommission war es vielmehr, durch eine breit angelegte Konsultation zum Grünbuch eine wissenschaftliche Diskussion über die Abschlussprüfung – unter Einbeziehung möglichst aller daran beteiligten Interessengruppen – herbeizuführen.¹⁹⁰⁷ Nach einer Analyse der Reaktionen von Seiten der Prüfer, ihrer geprüften Unternehmen, der einzelnen Interessengruppen sowie der Öffentlichkeit auf die Reformvorhaben sollten dann letztendlich verbindliche Vorlagen für eine europaweite Modernisierung der bestehenden Rahmenbedingungen erarbeitet werden, um festgestellte Schwächen für die Zukunft zu beseitigen.¹⁹⁰⁸

2. Aufbau und Struktur

Wichtigste Diskussionsthemen des Grünbuchs sind die Rolle der Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften, deren Corporate Governance und Unabhängigkeit, aber auch die Konzentration und Struktur des Prüfungsmarktes, insbesondere die Möglichkeit der Schaffung eines Binnenmarktes für Prüfungsleistungen. Daneben wird die Vereinfachung der Anforderungen für kleine und mittlere Unternehmen bzw. Prüfungsgesellschaften sowie eine europä- und weltweite Zusammenarbeit der Aufsichtsbehörden zum Zwecke einer wirksamen Kontrolle international tätiger Prüfungsnetze zur Debatte gestellt.¹⁹⁰⁹ Die vorgenannten Themen werden jeweils in eigenständigen Kapiteln des Grünbuchs behandelt. Innerhalb der einzelnen Abschnitte fasst die EU-Kommission regelmäßig zunächst die gegenwärtige Rechtslage zusammen und arbeitet deren Probleme heraus. Anschließend werden die – nachfolgend eingän-

¹⁹⁰⁵ *Barnier* in DB 2012, Standpunkte S. 25; KOM(2010) 561, S. 3.

¹⁹⁰⁶ KOM(2010) 561, S. 3; *De Basaldua*, DB 2011, Standpunkte S. 33; *Kämpfer/Kayser/Schmidt*, DB 2010, 2457.

¹⁹⁰⁷ Als solche Interessengruppen nennt die Kommission neben dem Berufsstand selbst z.B. Anleger, Kreditgeber, Manager, Angestellte, staatliche Behörden, Steuerbehörden, Ratingagenturen, Aktienanalysten und Regulierungsbehörden; KOM(2010) 561, S. 6.

¹⁹⁰⁸ *Kämpfer/Kayser/Schmidt*, DB 2010, 2457; KOM(2010) 561, S. 6, 24. Regelmäßig folgt auf ein Grünbuch ein Weißbuch mit einer Zusammenfassung offizieller Vorschläge, vgl. *Niemann*, DStR 2010, 2368.

¹⁹⁰⁹ KOM(2010) 561, S. 5; *Köhler/Ruhnke/Schmidt*, DB 2011, 773 (774); *Quick*, DB 2011, Standpunkte S. 39.

gig betrachteten – konkreten Verbesserungsvorschläge unterbreitet und mit insgesamt 38 Fragen zur Diskussion gestellt.

3. Konkrete Vorgaben zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers

Innerhalb der Vielzahl an Regulierungsthemen, die von der EU-Kommission im Grünbuch zur Abschlussprüfung aufgeworfen werden, kommt dem Berufsgrundsatz der Unabhängigkeit ein besonders hoher Stellenwert für die angestrebte qualitativ hochwertige Abschlussprüfung zu.¹⁹¹⁰ Im Folgenden soll eine Beschränkung auf die Anregungen des Grünbuchs erfolgen, die zumindest in einem unmittelbaren Zusammenhang mit diesem Themenbereich stehen. Auf eine Darstellung des zweiten großen Themenkomplexes des Grünbuchs, der sich der Rolle des Abschlussprüfers und dem gesetzlichen Prüfungsumfang widmet, und dessen Ziel es ist, durch klare und eindeutige Regelungen den bestehenden Erwartungsinkongruenzen bei der Abschlussprüfung entgegenzuwirken, wird daher in dieser Arbeit bewusst verzichtet.¹⁹¹¹ Die in Abschnitt 3 „Governance und Unabhängigkeit von Prüfungsgesellschaften“ aufgelisteten Änderungsvorschläge mit Bezug zur Wiederherstellung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers werden von der EU-Kommission in insgesamt acht Unterpunkte unterteilt.¹⁹¹² Um einen besseren Überblick und Vergleich mit den vorangegangenen Legislativakten der EU sowie des IESBA zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers zu ermöglichen, sollen die Vorschläge des Grünbuchs zu Nichtprüfungsleistungen und Honorarvorgaben nachfolgend erneut als eigenständige Kategorien behandelt werden und die sonstigen Inhabilitätsrisiken unter dem nun folgenden Punkt „spezielle Gefährdungstatbestände“ abgehandelt werden.

a. Spezielle Gefährdungstatbestände

aa. Bestellung und Vergütung des Abschlussprüfers

Nach Auffassung der EU-Kommission stellt bereits die Tatsache, dass der Abschlussprüfer einerseits den Aktionären des geprüften Unternehmens und der Öffentlichkeit gegenüber Verantwortung trägt, andererseits aber vom Unternehmen bestellt und bezahlt wird, eine Systemchwäche auf dem Gebiet der Abschlussprüfung dar.¹⁹¹³ Die Kommission hat aus diesem Grund im Grünbuch erwogen, die Bestellung des Abschlussprüfers, seine Vergütung sowie die Dauer des Prüfungsauftrags durch eine staatliche Stelle und nicht mehr durch das geprüfte Unternehmen selbst festlegen zu lassen, um so die Unabhängigkeit gegenüber dem geprüften

¹⁹¹⁰ *Zülch/Detzen*, DB 2010, Heft 44, Seite 1; *Scheffler*, AG 2010, R 475; *Maertins/Holzmayr*, AR 02/2012, S. 20; KOM(2010) 561, S. 3 f.

¹⁹¹¹ KOM(2010) 561, S. 6-11.

¹⁹¹² *Ebenda*, S. 12 ff.

¹⁹¹³ *Kämpfer/Kayser/Schmidt*, DB 2010, 2457 (2458); in KOM(2010) 561, S. 5 wird von einer „Verzerrung des Systems“ gesprochen.

Unternehmen zu stärken. Das vorgeschlagene Konzept der staatlichen Mandatsvergabe und -regelung sollte sich auf die Prüfung der Abschlüsse von großen Unternehmen und/oder systemrelevanten Finanzinstituten beschränken.¹⁹¹⁴ Aus der Sicht des Berufsstands stellte diese erhebliche Einschränkung der Vertragsfreiheit im Hinblick auf Mandatswahl, -dauer und Honorarvereinbarungen den wohl weitreichendsten Reformvorschlag des Grünbuchs dar.¹⁹¹⁵ Die dementsprechend massiven Proteste haben mit dazu geführt, dass in den späteren Reformvorschlägen der Kommission nicht mehr von einer Abkehr von dem in Artikel 37 Abs. 1 AP-RL enthaltenen Grundsatz, dass der Abschlussprüfer von der Gesellschafterversammlung des geprüften Unternehmens bestellt wird, die Rede war.¹⁹¹⁶ Auch dem deutschen Gesetzgeber, der ebenfalls den Unternehmen selbst die Wahl des Abschlussprüfers gemäß § 318 Abs. 1 S. 1 HGB durch ihre Gesellschafter überlässt und die Auftragserteilung samt Honorarvereinbarung gemäß § 318 Abs. 1 S. 4 HGB, § 111 Abs. 2 S. 3 AktG dem Aufsichtsrat bzw. dessen Prüfungsausschuss, blieb somit erheblicher Reformbedarf erspart.¹⁹¹⁷

bb. Langjährige Zusammenarbeit mit dem Prüfungsmandanten

Mit der im Grünbuch erwähnten Pflichtrotation des Abschlussprüfers wird eine bereits in der Abschlussprüferrichtlinie gegenständliche Thematik wieder aufgegriffen. Anders als noch in Artikel 42 Abs. 2 AP-RL, der sich im Grundsatz lediglich für eine interne Rotation des verantwortlichen Prüfungspartners ausspricht, hat die Kommission nunmehr eine regelmäßige externe Rotation, also einen Wechsel der gesamten Prüfungsgesellschaften und eben nicht nur der Prüfungspartner, angeregt.¹⁹¹⁸ Dem drohenden Wissensverlust infolge des Prüferwechsels stehen aus Sicht der Kommission die Argumente einer erhöhten Unabhängigkeit gegenüber dem Mandanten sowie der gewünschten Dynamisierung des Prüfungsmarktes entgegen.¹⁹¹⁹ Einzelheiten, wann der obligatorische Wechsel von Prüfungsgesellschaften oder Prüferkonsortien stattfinden sollte, wurden von der Kommission im Grünbuch nicht genannt. Zum Schutz vor einer Umgehung sollten von der Rotation aber auch Prüfungspartner erfasst wer-

¹⁹¹⁴ KOM(2010) 561, S. 5; *Niemann*, DStR 2010, 2368 (2370).

¹⁹¹⁵ Dazu z.B. *Velte*, ZfgG 2011, 243 (247). Der Widerstand kam jedoch nicht nur aus dem Berufsstand, vgl. auch *MPI-Arbeitsgruppe zur Unabhängigkeit der Abschlussprüfer*, ZIP 2011, 459; *Arbeitskreis Bilanzrecht Hochschullehrer Rechtswissenschaft*, NZG 2011, 176.

¹⁹¹⁶ So auch ausdrücklich ABl. EU Nr. L 157 vom 9.6.2006, S. 90, Erwägungsgrund 22. Nach Art. 37 Abs. 2 AP-RL können die Mitgliedsstaaten jedoch alternative Systeme oder Modalitäten für die Bestellung zulassen, sofern diese die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers oder der Prüfungsgesellschaft von den Leitungs- und Kontrollorganen des Prüfungsmandanten gewährleisten.

¹⁹¹⁷ *Kämpfer/Kayser/Schmidt*, DB 2010, 2457 (2459, 2463).

¹⁹¹⁸ KOM(2010) 561, S. 13. Nach der internen Rotation des Art. 42 Abs. 2 AP-RL ist es der Prüfungsgesellschaft, der der verantwortliche Prüfungspartner angehört, weiterhin erlaubt, als Abschlussprüfer für den Mandanten tätig zu bleiben. Eine externe Rotation können die Mitgliedsstaaten nur ausnahmsweise einführen, falls es ihrer Sicht „zur Erreichung der festgelegten Ziele angebracht ist“; ABl. EU Nr. L 157 vom 9.6.2006, S. 90, Erwägungsgrund 26. Für weitere Einzelheiten sei auf die Ausführungen in Kapitel H dieser Arbeit verwiesen.

¹⁹¹⁹ KOM(2010) 561, S. 13.

den, die in eine andere Prüfungsgesellschaft überwechseln und dort ihre früheren Mandanten weiter betreuen.¹⁹²⁰ Im HGB, das sich in Übereinstimmung mit dem IESBA-Code of Ethics und der bislang geltenden EU-Rechtslage für eine interne Rotation ausschließlich bei den verantwortlichen Prüfungspartnern von Unternehmen öffentlichen Interesses entschieden hat, würde eine konsequente Umsetzung dieser Anregungen – je nach Anwendungsbereich der Rotation – Korrekturen in § 319a Abs. 1 S. 1 Nr. 4 HGB und gegebenenfalls eine Erweiterung des § 319 Abs. 3 HGB notwendig machen.¹⁹²¹

cc. Eigentumsverhältnisse, Organisation und Struktur von Prüfungsgesellschaften

Zur Vermeidung von Interessenkonflikten und zur Stärkung der Unabhängigkeit sollte aus Sicht der EU-Kommission die Corporate Governance von Prüfungsgesellschaften überdacht werden. Hierzu wird im Grünbuch z.B. die Einführung eines Corporate Governance-Kodex für Prüfungsgesellschaften angeregt. Darüber hinaus erwägt die Kommission eine Änderung der aus ihrer Sicht häufig zu komplexen Gesellschaftsmodelle und Eigentumsstrukturen von Prüfungsgesellschaften.¹⁹²² Zum Zwecke der leichteren Beschaffung von Fremdkapital sollte insbesondere Artikel 3 Abs. 4 AP-RL, wonach Abschlussprüfer die Mehrheit der Stimmrechte einer Prüfungsgesellschaft innehaben und deren Verwaltungsrat kontrollieren müssen, überprüft und gegebenenfalls geändert werden.¹⁹²³ Damit eine Einflussnahme der externen Eigentümer auf die Prüfungstätigkeit vermieden wird, müssten die Prüfungsgesellschaften jedoch im Gegenzug ausreichende Schutzmaßnahmen einführen.¹⁹²⁴ Im deutschen Recht würde sich die Realisierung derartiger Änderungsvorschläge zwar nicht auf das HGB, dafür aber auf die berufsrechtlichen Vorschriften der §§ 27, 28 WPO auswirken.¹⁹²⁵

b. Erbringung von Nichtprüfungsleistungen an den Prüfungsmandanten

Ebenfalls Reformbedarf in Deutschland, vor allem aber weitreichende Folgen für den Berufsstand der Wirtschaftsprüfer, würde die Umsetzung des seitens der EU-Kommission im Grün-

¹⁹²⁰ KOM(2010) 561, S. 19. Streng genommen handelt es sich also um ein Konzept der internen und externen Rotation.

¹⁹²¹ Zu den derzeitigen internationalen Anforderungen vgl. IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 68, Rn. 290.151; ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 33, Ziffer B., 10; Art. 42 Abs. 2 AP-RL. Dazu ausführlich in Kapitel H dieser Arbeit.

¹⁹²² Kritisch zu den derzeitigen Voraussetzungen des Art. 3 Abs. 4 AP-RL, die eine direkte Kapitalbeteiligung an Prüfungsgesellschaften faktisch unmöglich machen und zu komplizierten internationalen Netzwerkstrukturen, ohne direkte rechtliche Beteiligung, führen: *Hachmeister* in Ballwieser/Grewe, S. 68.

¹⁹²³ Kritisch dazu *Naumann*, DB 2012, Standpunkte S. 29 (30). Ebenso *Niemann*, DStR 2010, 2368 (2371), der eine Beeinträchtigung der Unabhängigkeit der Prüfer befürchtet, deren Vermeidung Vorrang vor der angestrebten Verbesserung der Wachstumsmöglichkeiten von Prüfungsunternehmen haben sollte.

¹⁹²⁴ KOM(2010) 561, S. 15.

¹⁹²⁵ § 27 WPO regelt die in Deutschland zulässigen Rechtsformen für Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, § 28 WPO die für die Anerkennung zu erfüllenden Anforderungen an die Gesellschafter und das Leitungsorgan.

buch angedachten vollständigen Verbots von Nichtprüfungsleistungen neben der Abschlussprüfung mit sich bringen.¹⁹²⁶ Denn die bisher geltenden internationalen Bestimmungen der EU, des IESBA-Code of Ethics und des deutschen Rechts in § 319 Abs. 3 S. 1 Nr. 3 a)-d), § 319a Abs. 1 S. 1 Nr. 2 und 3 HGB sehen nur ein Verbot bestimmter Dienstleistungen, welche die Besorgnis der Befangenheit begründen können, neben der Abschlussprüfung vor.¹⁹²⁷ Ungeklärt geblieben ist im Grünbuch die Frage, ob die Erbringung von Nichtprüfungsleistungen Abschlussprüfern bzw. Prüfungsgesellschaften generell untersagt werden sollte oder nur die Beratung von Unternehmen, bei denen die jeweilige Praxis bereits mit der Abschlussprüfung beauftragt worden ist.¹⁹²⁸ Während die letzte Alternative darauf zielen würde, eine der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers entgegenstehende Selbstprüfung oder ein finanzielles Interesse am jeweiligen Prüfungsmandanten zu unterbinden, hätte ein generelles Beratungsverbot die Entstehung „reiner Prüfungsgesellschaften“ zur Folge. Damit sind Wirtschaftsprüfungsgesellschaften gemeint, die ausschließlich Abschlussprüfungen durchführen.¹⁹²⁹ Klargestellt hat die Kommission im Grünbuch, dass es zumindest kleinen und mittleren Prüfungsgesellschaften, die regelmäßig mit der Abschlussprüfung kleiner und mittlerer Unternehmen beauftragt sind, im Falle ausreichender Schutzmaßnahmen gestattet sein soll, bestimmte Nichtprüfungsleistungen für den Prüfungsmandanten zu erbringen.¹⁹³⁰

c. Honorarvorgaben für Prüfungs- und Nichtprüfungsleistungen

aa. Honorarabhängigkeit

Bei dem Vorschlag einer Obergrenze für Prüfungshonorare, die eine Prüfungsgesellschaft gemessen an ihren Gesamtprüfungseinnahmen von einem einzigen Prüfungsmandanten erhalten darf, handelt es sich um das sowohl international als auch national bereits behandelte Thema der Honorarabhängigkeit. Da die Kommission im Grünbuch zwar generell eine Begrenzung erwogen, jedoch noch keine konkrete Honorargrenze genannt hat, ging der Vorschlag zunächst einmal nicht weiter als Ziffer 8.2 der EU-Empfehlung von 2002.¹⁹³¹ Aus der

¹⁹²⁶ KOM(2010) 561, S. 14.

¹⁹²⁷ *Kämpfer/Kayser/Schmidt*, DB 2010, 2457 (2459). Zu den internationalen Vorgaben vgl. IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 66 ff., Rn. 290.156-290.219; Empfehlung „zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers“ vom 16. Mai 2002, S. 29 ff., Ziffer B., 7. und die Ausführungen in Kapitel H dieser Arbeit.

¹⁹²⁸ *Köhler/Ruhnke/Schmidt*, DB 2011, 773 (774) sprechen insoweit von einem „generellen“ bzw. „mandantenspezifischen Beratungsverbot“.

¹⁹²⁹ *De Basaldua*, DB 2011, Standpunkte S. 34. In KOM(2010) 561, S. 14 wird einerseits das französische Recht erwähnt, das ein generelles Verbot der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen des Prüfers für seine Mandanten vorsieht, zugleich jedoch eben auch von möglichen „reinen Prüfungsgesellschaften“.

¹⁹³⁰ KOM(2010) 561, S. 22. Die EU-Kommission nennt als Beispiele die Hilfe bei der Kreditbeschaffung, beim Ausfüllen der Steuererklärung, bei Gehaltsabrechnungen oder in Bezug auf Rechnungslegung.

¹⁹³¹ ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 32, Ziffer B., 8.2 und S. 52. Auch darin wurde angeregt, dass das Gesamthonorar, das ein Prüfungspartner bzw. eine Prüfungsgesellschaft von einem Mandanten bezieht, nicht unverhältnismäßig hoch sein sollte, jedoch bewusst auf eine konkrete Honorarobergrenze verzichtet.

Ankündigung, Argumente für und gegen eine Höchstgrenze, insbesondere deren Anwendbarkeit auf kleine Prüfungsgesellschaften, einholen und analysieren zu wollen, konnte jedoch auf eine beabsichtigte Honorarobergrenze geschlossen werden.¹⁹³² Bis dahin blieb zunächst abzuwarten, ob die konkreten Obergrenzen der § 319 Abs. 3 S. 1 Nr. 5 bzw. § 319a Abs. 1 S. 1 Nr. 1 HGB aus Sicht der EU-Kommission ausreichen würden, um die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers zu gewährleisten.¹⁹³³ Dies galt auch für die Fragen, ob sich die Honorarobergrenze wie angekündigt nur auf Prüfungsgesellschaften und nicht auch auf sonstige Prüfungspraxen und Einzelprüfer beziehen würde und ob diese nur für Prüfungshonorare oder – wie in den bisherigen EU-, IESBA- und HGB- Standards – für das Gesamthonorar eines Prüfers bzw. einer Prüfungsgesellschaft aus Prüfungs- und Nichtprüfungsleistungen gelten sollte.¹⁹³⁴

bb. Honorartransparenz

Ein weiterer Honoraraspekt, der im Grünbuch aufgegriffen wird, betrifft die sogenannte Honorartransparenz. Während bislang die Honoraroffenlegung der an den Abschlussprüfer entrichteten Honorare vor allem den Prüfungsmandanten in ihren Rechnungsabschlüssen vorgeschrieben wird, gehen die Überlegungen der EU-Kommission dahin, wie in Bezug auf die eigenen Abschlüsse der Prüfungsgesellschaften mehr Transparenz erreicht werden kann.¹⁹³⁵ Lediglich Prüfungsgesellschaften von Unternehmen öffentlichen Interesses müssen nach derzeitiger Rechtslage wegen Artikel 40 Abs. 1 i) AP-RL, der in Deutschland durch § 55c Abs. 1 S. 3 Nr. 3 WPO umgesetzt worden ist, ihren Gesamtumsatz in aufgeschlüsselter Form im Transparenzbericht offenlegen. Im Grünbuch hat die Kommission geplant, diese Transparenzpflichten für Prüfungsgesellschaften zu erweitern und insbesondere für globale Prüfernetzwerke Transparenzregelungen für das gesamte Netzwerk angestrebt. Angedacht und einer entsprechenden Eruierung unterzogen werden sollte schließlich, ob im Hinblick auf die Rechnungsabschlüsse von Prüfungsgesellschaften, in denen sich die offengelegten Finanzinforma-

¹⁹³² KOM(2010) 561, S. 14.

¹⁹³³ Skeptisch insoweit *Quick*, DB 2011, Standpunkte S. 39 (40) sowohl im Hinblick auf die Höchstgrenze als auch hinsichtlich der Regelung, dass zu hohe Honoraranteile von einem Mandanten erst nach fünf Jahren die Unabhängigkeit beeinträchtigen.

¹⁹³⁴ ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 32, Ziffer B., 8.2; IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 91 f., Rn. 290.222; 319 Abs. 3 S. 1 Nr. 5 und § 319a Abs. 1 S. 1 Nr. 1 HGB. Dazu ausführlich in den Kapiteln H und I dieser Arbeit.

¹⁹³⁵ Zu den bisherigen internationalen Regelungen vgl. ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 27, Ziffer A., 5. und ABl. EU Nr. L 157 vom 9.6.2006, S. 91, Erwägungsgrund 33 sowie S. 106 f., Art. 49 AP-RL. Im IESBA-Kodex fehlen Vorgaben zur Offenlegung des Prüfungshonorars. Im HGB ist die Honorartransparenz prüfungspflichtiger Unternehmen in § 285 HGB Nr. 17, § 314 Abs. 1 Nr. 9 HGB geregelt. Für weitere Einzelheiten vgl. die Ausführungen in Kapitel H und I dieser Arbeit.

tionen widerspiegeln, eine Abschlussprüfung durch öffentliche Einrichtungen erfolgen sollte, um drohende Interessenkonflikte bei der Prüfung durch einen Konkurrenten zu vermeiden.¹⁹³⁶

4. Weitere Vorgaben mit Bezug zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers

a. Dynamisierung des Prüfungsmarktes

Neben der externen Rotation von Prüfungsgesellschaften, der laut EU-Kommission eine obligatorische Ausschreibung mit transparenten Kriterien folgen sollte, werden im Grünbuch weitere Maßnahmen genannt, um dem Problem der Konzentration des Prüfungsmarktes mit einem Oligopol der Big Four-Prüfungsgesellschaften entgegenzuwirken und mehr Dynamik und Kompetenz auf dem Audit-Markt zu erzeugen. Dazu soll einerseits die Marktmacht der großen vier Prüfungsgesellschaften eingeschränkt und andererseits mittleren und kleinen Prüfungsgesellschaften der Marktzugang, insbesondere im Hinblick auf die Prüfung großer Unternehmen, erleichtert werden. Zur Realisierung des ersten Ziels hat sich die Kommission im Grünbuch insbesondere für die Entwicklung eines Notfallplans ausgesprochen, durch den vergleichbar mit dem Bankensektor im Falle eines Zusammenbruchs einer großen, systemrelevanten Prüfungsgesellschaft eine Störung des gesamten Prüfungsmarktes verhindert werden soll. Darüber hinaus hat die Kommission eine vorbeugende Verkleinerung bzw. Umstrukturierung systemrelevanter Gesellschaften, eine Rückabwicklung erfolgter marktschädigender Zusammenschlüsse und eine Untersagung sogenannter „Big Four-Vertragsklauseln“ zur Diskussion gestellt.¹⁹³⁷ Durch letztere wird Unternehmen die Durchführung der Abschlussprüfung durch eine der großen Prüfungsgesellschaften vertraglich vorgeschrieben.¹⁹³⁸

aa. Obligatorische Einführung von Gruppenprüfungen (Joint Audits)

Um die Chancen kleiner und mittlerer Prüfungsgesellschaften zu erhöhen, auch von großen Prüfungsmandanten beauftragt zu werden, hat die EU-Kommission im Grünbuch angeregt, dass diese Unternehmen bei ihrer Abschlussprüfung zur Bestellung mehrerer Prüfungsgesellschaften verpflichtet werden sollten.¹⁹³⁹ Den einzurichtenden Prüferkonsortien, die sich die Prüfungstätigkeit und die Darstellung der Prüfungsergebnisse aufteilen, sollte dabei mindes-

¹⁹³⁶ KOM(2010) 561, S. 14. Bei den öffentlichen Einrichtungen sollte es sich um dieselben handeln, die auch die Abschlüsse öffentlicher Stellen auf nationaler oder europäischer Ebene prüfen.

¹⁹³⁷ Ebenda, S. 4, 19; *Zülch/Detzen*, DB 2010, Heft 44, Seite 1. Kritisch dazu *Kämpfer/Kayser/Schmidt*, DB 2010, 2457 (2462), wonach die Zerschlagung bestehender Netzwerke insbesondere den Bedürfnissen global tätiger Konzerne zuwider läuft und negative Auswirkungen auf die Qualität der Abschlussprüfung sowie steigende Prüfungskosten infolge eines höheren Koordinationsaufwandes zur Folge hätte.

¹⁹³⁸ Dazu KOM(2010) 561, S. 19

¹⁹³⁹ Damit reagiert die Kommission auf die u.a. von *Doralt* in FS Brogyányi, S. 422 f. festgestellte Tendenz größerer Unternehmen nach einem Prüferwechsel erneut größere Prüfungsgesellschaften zu beauftragen, wodurch eine externe Rotation ohne weitere Vorgaben sogar zu einer verstärkten Marktkonzentration führen kann.

tens eine Prüfungsgesellschaft angehören, die nicht zu den Big Four zählt.¹⁹⁴⁰ Hierdurch wäre es trotz des hohen Ressourceneinsatzes auch kleineren und mittleren Prüfungsgesellschaften möglich, Prüfungen bei international tätigen Großkonzernen durchzuführen. Bislang bestehen weder nach geltendem EU-Recht noch nach deutschem Recht verpflichtende Vorgaben zur Einrichtung von Audit-Konsortien. Diese können lediglich auf freiwilliger Basis eingerichtet werden.¹⁹⁴¹ Im Falle der Einführung einer Gruppenprüfungspflicht müssten neben dem gegenseitigen Informationsaustausch der Prüfer auch die Aufteilung der Verantwortung für die Erstellung des Prüfungsurteils, die Handhabung von Meinungsverschiedenheiten und Maßnahmen für eine wirksame Beaufsichtigung gesetzlich geregelt werden.¹⁹⁴²

bb. Sonstige Stärkung kleiner und mittlerer Prüfungsgesellschaften (KMP)

Auch die erstmals im Grünbuch angeregte Einführung eines „Europäischen Qualitätszertifikats“ soll in erster Linie kleineren und mittelständischen Prüfungsgesellschaften zugute kommen. Denn gerade kleinere Prüfungsanbieter sollen durch den Erwerb des Zertifikats ihre Fähigkeit zur Durchführung von Abschlussprüfungen auch großer, börsennotierter Unternehmen unter Beweis stellen können.¹⁹⁴³ Dem Abbau bestehender Marktzugangsschranken dient auch die bereits erwähnte Änderung der Bestimmungen in Artikel 3 Abs. 4 AP-RL über die Eigentumsverhältnisse bei Prüfungsgesellschaften, da insbesondere kleine und mittlere Prüfungsgesellschaften leichter Zugang zu Fremdkapital und raschere Wachstumsmöglichkeiten erhalten sollen.¹⁹⁴⁴ Weiterhin werden im Grünbuch Erleichterungen für kleine und mittlere Unternehmen in Bezug auf deren Rechnungslegung angestoßen. Damit sollten nicht nur die eigenen Verwaltungskosten der kleineren Prüfungsmandanten, sondern auch die der vorrangig von diesen beauftragten kleinen und mittleren Prüfungsgesellschaften gesenkt werden.¹⁹⁴⁵ Spezielle Erleichterungen für kleinere Prüfungsgesellschaften sollten laut Kommission schließlich außerdem in Bezug auf deren Qualitätskontrolle und sonstige Kontrollmaßnahmen durch die zuständigen Behörden überdacht werden.¹⁹⁴⁶

¹⁹⁴⁰ KOM(2010) 561, S. 18. Solche Gemeinschaftsprüfungen sind derzeit nur in Frankreich für börsennotierte Gesellschaften vorgeschrieben. Kritisch zu dem Vorschlag z.B. *Velte*, WPg 2011, 949, da es an einem empirischen Nachweis zur Erhöhung der Prüfungsqualität durch Joint Audits fehle.

¹⁹⁴¹ *Böcking/Gros/Wallek/Worret*, WPg 2011, 1159 (1165) unter Verweis auf die dann zu beachtenden Bestimmungen IDW-PS 208 „zur Durchführung von Gemeinschaftsprüfungen (Joint Audit)“, WPg 1999, S. 707 ff.

¹⁹⁴² KOM(2010) 561, S. 15, 18, 23. Anregungen dazu hat z.B. *Niehus*, DB 2003, 1637 (1642 f.) gemacht.

¹⁹⁴³ KOM(2010) 561, S. 19.

¹⁹⁴⁴ Ebenda, S. 5, 15.

¹⁹⁴⁵ Ebenda, S. 22. Als Erleichterungen für kleine und mittlere Unternehmen werden z.B. die vollständige Befreiung von der Pflicht zur Vorlage von Rechnungsabschlüssen oder alternativ eine Abschlussprüfung in begrenztem Umfang angeregt.

¹⁹⁴⁶ Ebenda, S. 22. Auch auf die bereits erwähnte Zulässigkeit für kleine und mittlere Prüfungsgesellschaften, bestimmte Nichtprüfungsleistungen für den Prüfungsmandanten zu erbringen, sei an dieser Stelle auch noch einmal verwiesen.

cc. Schaffung eines europäischen Prüfungsbinnenmarktes

Um der niedrigen grenzübergreifenden Tätigkeit gerade kleiner und mittlerer Prüfungsgesellschaften entgegenzusteuern und diesen den Eintritt in den Markt für größere Unternehmensprüfungen zu erleichtern, soll schließlich ein einheitlicher europäischer Prüfungsmarkt mit harmonisierten rechtlichen Vorgaben auf nationaler und europäischer Ebene und einer EU-weit koordinierten Aufsicht über die Abschlussprüfer geschaffen werden. Die damit einhergehenden wettbewerbssteigernden Effekte werden insbesondere in der Erleichterung, europaweite Prüfernnetzwerke zu bilden, und in der Kostensenkung für grenzüberschreitende Prüfungsleistungen gesehen.¹⁹⁴⁷ Als Voraussetzung dafür, auch in anderen Mitgliedsstaaten Dienstleistungen erbringen zu können, soll anstatt der bislang notwendigen Zulassung und Registrierung im jeweiligen Mitgliedsstaat nach Artikel 3 AP-RL und dem gemäß Artikel 14 AP-RL erforderlichen Eignungstest zukünftig ein „Europäischer Pass für Abschlussprüfer“ mit einheitlichen Governance-, Eigentums- und Unabhängigkeitsstandards für die gesamte Europäischen Union eingeführt werden.¹⁹⁴⁸ Als Folge könnten die Abschlussprüfer ihre Dienste in der gesamten Europäischen Union anbieten und so einen Binnenmarkt für Abschlussprüfungen herstellen.¹⁹⁴⁹

b. Europaweite und internationale Zusammenarbeit der Aufsichtsbehörden

Um eine wirksame und effiziente Kontrolle weltweit tätiger Prüfungsgesellschaften und Prüfernnetzwerke zu erzeugen, bedarf es aus Sicht der EU-Kommission nationaler sowie übergeordneter internationaler Aufsichtsbehörden, die vom Berufsstand der Abschlussprüfer vollständig unabhängig sind.¹⁹⁵⁰ Ziel des Grünbuchs ist es insbesondere, die Zusammenarbeit der nationalen Kontrollsysteme in der EU zu verbessern. Aber auch über die EU hinaus soll die internationale Zusammenarbeit mit den Aufsichtsbehörden aus Drittländern intensiviert werden.¹⁹⁵¹ Zur EU-weiten Koordinierung der Aufsicht sollte laut EU-Kommission schließlich eine europäische Aufsichtsbehörde eingesetzt werden. Dazu sind im Grünbuch sowohl die Einrichtung einer neuen Behörde als auch die Erweiterung der Kompetenzen einer bestehenden Behörde als mögliche Optionen ins Spiel gebracht und zur Diskussion gestellt worden.¹⁹⁵²

¹⁹⁴⁷ KOM(2010) 561, S. 20 f.

¹⁹⁴⁸ Ebenda, S. 21.

¹⁹⁴⁹ Ebenda, S. 5.

¹⁹⁵⁰ Ebenda, S. 5.

¹⁹⁵¹ Ebenda, S. 16, 23.

¹⁹⁵² Ebenda, S. 16 f. Eine Möglichkeit bestünde laut EU-Kommission darin, die European Group of Auditors' Oversight Bodies (EGAOB), die seit Dezember 2005 für die Koordinierung der öffentlichen Aufsicht von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften in der EU zuständig ist, mit weiteren Kompetenzen auszustatten. Bislang wird lediglich der „nationale“ Teil von internationalen Prüfernnetzwerken im jeweiligen Mitgliedsstaat überwacht.

Im Ergebnis sollen so insbesondere internationale Prüfernetzwerke einheitlich und umfassend überprüft werden können, anstatt der bislang nur partiellen Kontrolle der nationalen Mitglieder in dem jeweiligen Mitgliedsstaat.

5. Reaktionen auf das Grünbuch

Im Laufe der Konsultationsphase bis zum 8. Dezember 2010 gingen bei der EU-Kommission fast 700 Stellungnahmen verschiedener Institutionen, Unternehmen und Interessengruppen ein. Anhand der Tatsache, dass etwa 40 % der Rückmeldungen aus Deutschland kamen, wird deutlich, dass das Ziel des Grünbuchs, eine Debatte über die europaweite Abschlussprüfung zu erzeugen, zumindest in Deutschland erreicht wurde.¹⁹⁵³ Eine mehrheitliche Zustimmung oder Akzeptanz des Grünbuchs bei den Konsultationsteilnehmern ließ sich dagegen nicht verzeichnen.¹⁹⁵⁴ Auf zum Teil erhebliche Kritik und Widerstand stießen insbesondere die Änderungsvorschläge der Kommission zu einer staatlichen Mandatsvergabe, Höchstgrenzen für Beratungshonorare, der strikten Trennung von Prüfung und Beratung sowie schließlich zu einer externen Prüferrotation.¹⁹⁵⁵ Zu beachten ist jedoch, dass die bei der EU-Kommission eingegangenen Stellungnahmen vielfach von der Wahrnehmung politischer und ökonomischer Interessen geprägt sind.¹⁹⁵⁶ Nicht nur zwischen, sondern auch innerhalb der einzelnen Interessengruppen, die von den Reformvorhaben betroffen sind, standen sich deshalb oftmals konträre Meinungen gegenüber. Hauptbeispiel hierfür ist vor allem der Berufsstand der Abschlussprüfer selbst, bei dem das Antwortverhalten der Big Four-Netzwerke erheblich von dem der mittelständischen und kleinen Wirtschaftsprüferpraxen abweicht.¹⁹⁵⁷ Es erscheint deshalb folgerichtig, dass die Kommission die Stellungnahmen, zwar als wichtige Denkanstöße bewertet und berücksichtigt hat, jedoch im Hinblick auf das weitere Gesetzgebungsverfahren keine zwingenden Schlüsse oder Konsequenzen daraus gezogen hat.

¹⁹⁵³ Vgl. die nach den verschiedenen Interessengruppen aufgeschlüsselte Zusammenfassung der EU-Kommission, Summary of Responses – Green Paper, Audit Policy: Lessons from the Crisis, S. 1 ff.

¹⁹⁵⁴ Köhler/Ruhnke/Schmidt, DB 2011, 773.

¹⁹⁵⁵ Vgl. dazu z.B. die Pressemitteilungen des IDW vom 27.9. 2011 und 30.11.2011. Baumbach/Hopt/Merkt, HGB, vor § 316 Rn. 4; Bayer/J. Schmidt, BB 1/2012, 3, 6. Plath, WPg 2012, 173 (174) weist auf verschiedene kritische Pressekommentare hin.

¹⁹⁵⁶ Böcking/Gros/Wallek/Worret, WPg 2011, 1159 (1169). Um eine Verzerrung des Meinungsstandes zu verhindern, haben diese im Rahmen ihrer Auswertung der bei der EU-Kommission eingegangenen Stellungnahmen eine Aufschlüsselung nach Argumenten, Einsendergruppen sowie nach dem zugrunde liegenden Rechtssystem vorgenommen. Zudem wurden in einer gesonderten Auswertung wortgleiche bzw. nahezu identische Stellungnahmen von Verfassern derselben Interessengruppe nur als eine Stellungnahme bewertet.

¹⁹⁵⁷ Böcking/Gros/Wallek/Worret, WPg 2011, 1159 (1168 f.) sehen die Ursache dafür in dem Interessengegensatz zwischen den an der Erhaltung ihrer Marktmacht interessierten großen Prüfungsgesellschaften und den kleinen und mittleren Prüfungspraxen, die eine Verbesserung ihrer Marktchancen und die Berücksichtigung ihrer spezifischen Bedürfnisse anstreben. Dazu auch Köhler/Ruhnke/Schmidt, DB 2011, 773 (774) am Beispiel obligatorischer Audit-Prüfungen. Hakelmacher, WPg 2012, 177 (178) spricht insoweit von einer „Zweiklassengesellschaft“ und „Zerrissenheit“ des Berufsstands.

6. Fortentwicklung des Grünbuchs

Bereits mit der Veröffentlichung des Grünbuchs kündigte die EU-Kommission an, zum Ende des Jahres 2011 einen weiteren Regelungsentwurf vorzulegen.¹⁹⁵⁸ Noch ungeklärt war zu diesem Zeitpunkt jedoch, ob die weitere Konkretisierung und Ordnung der Reformvorschläge in einem unverbindlichen Weißbuch bzw. einer unverbindlichen Empfehlung erfolgen sollte, oder ob direkt ein verbindlicher Richtlinien- oder Verordnungsvorschlag erlassen werden sollte.¹⁹⁵⁹ Die Kommission, die am 9. und 10. Februar 2011 eine Konferenz in Brüssel veranstaltete, auf der die Reformvorschläge zur Abschlussprüfung noch einmal diskutiert wurden, entschied sich letztlich für eine verbindliche Lösung.¹⁹⁶⁰ Durch das Europäische Parlament erhielten das Grünbuch und dessen ganzheitlicher Ansatz in einer Entschließung vom 13. September 2011 grundsätzlich Unterstützung.¹⁹⁶¹ Der dazugehörige Bericht enthielt jedoch neben diversen Feststellungen und Vorschlägen für bestimmte Änderungen bzw. Konkretisierungen auch die Anmerkung, dass es dem Parlament zum damaligen Zeitpunkt an einer ausreichenden Grundlage für eine abschließende Bewertung fehlte. Aus diesem Grund wurde die Kommission u.a. auf die Notwendigkeit hingewiesen, eine Folgenabschätzung vorzunehmen, in der die angedachten Reformmaßnahmen vor allem auf ihre Praktikabilität hin analysiert werden sollten.¹⁹⁶² Die verschiedenen, vielfach weitreichenden Ideen und Ansätze des Grünbuchs mussten dementsprechend vor dem geplanten Gesetzgebungsverfahren noch einmal überdacht, geordnet und auf ihre Praktikabilität hin überprüft werden.¹⁹⁶³

II. Entwürfe einer Änderungsrichtlinie sowie einer Verordnung vom 30.11.2011

Am 30. November 2011 erfolgte das angekündigte weitere Legislativpaket der EU-Kommission zur Modernisierung der Abschlussprüfung, in dem zahlreiche Kernelemente des Grünbuchs übernommen und weiterentwickelt wurden.¹⁹⁶⁴ Die Reformvorschläge bestehen aus dem Entwurf einer Abänderungsrichtlinie, die unter teilweiser Änderung der Abschlussprüferrichtlinie 2006/43/EG allgemeine Regelungen für die Abschlussprüfung sämtlicher prüfungspflichtiger Unternehmen vorsieht, sowie einem Verordnungsentwurf.¹⁹⁶⁵ Letzterer

¹⁹⁵⁸ *Velte*, ZfgG 2011, 243 (249).

¹⁹⁵⁹ *Lanfermann*, BB 2010, Heft 44, Die erste Seite.

¹⁹⁶⁰ *De Basaldua*, DB 2011, Standpunkte S. 33.

¹⁹⁶¹ Entschließung des Europäischen Parlaments vom 13. September 2011 zu dem weiteren Vorgehen im Bereich der Abschlussprüfung: Lehren aus der Krise (2011/2037(INI)), P7_TA(2011)0359.

¹⁹⁶² Ebenda, S. 2.

¹⁹⁶³ *Zülch/Detzen*, DB 2010, Heft 44, Seite 1; *Köhler/Ruhnke/Schmidt*, DB 2011, 773 f.

¹⁹⁶⁴ *Maertins/Holzmayr*, AR 02/2012, S. 20.

¹⁹⁶⁵ Vorschlag für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, KOM(2011) 778/2. Vorschlag für eine Verordnung des Europäischen Parlaments und des Rates über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse, KOM(2011) 779/4.

enthält als gesonderter Rechtsakt verschärfte Regelungen speziell für die Prüfung von Unternehmen öffentlichen Interesses und bildet den inhaltlichen Schwerpunkt des Reformvorhabens. Grund für den Erlass der Verordnung ist, dass aus Sicht der Kommission durch die Finanzkrise gerade die Schwächen bei der Abschlussprüfung kapitalmarktorientierter Unternehmen, deren Geschäftsmodelle, Führungsstrukturen und Interessengruppen oftmals erheblich von denen mittelständischer Unternehmen abweichen, besonders deutlich geworden seien.¹⁹⁶⁶ Für die Prüfung kleiner und mittelgroßer Unternehmen, an denen kein öffentliches Interesse besteht, werden hingegen im Richtlinien-Entwurf zahlreiche Erleichterungen vorgesehen.¹⁹⁶⁷ Der bereits im Grünbuch vertetene Ansatz der EU-Kommission, die Anforderungen an die Prüfungspraxen anhand der Größe und Charakteristika der von diesen geprüften Unternehmen auszurichten, wurde somit weiter ausgebaut.¹⁹⁶⁸ Als Begleitunterlage zu dem Reformpaket wurde am 30. November 2011 schließlich auch die vom EU-Parlament geforderte Folgenabschätzung der Reformmaßnahmen durch die EU-Kommission veröffentlicht.¹⁹⁶⁹

1. Rechtsqualität

a. Rechtsgrundlagen in Art. 50 und Art. 114 AEUV

Die geplante Änderungsrichtlinie soll sich ebenso wie die ihr zugrunde liegende Abschlussprüferrichtlinie von 2006 auf Artikel 50 AEUV stützen. Ihr Regelungsgegenstand betrifft Niederlassungsanforderungen, etwa Zulassungs- und Registrierungsvorschriften, die von Bedeutung für den gesamten europäischen Wirtschaftsraum sind und grundsätzlich für alle Prüfer und Prüfungsgesellschaften gelten sollen. Die Verordnung, mit den zu beachtenden Sonderanforderungen für die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse, soll ihre Rechtsgrundlage dagegen in Artikel 114 AEUV haben.¹⁹⁷⁰ Dieser gestattet den Erlass von Gesetzgebungsmaßnahmen, die zu einer Angleichung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften in den Mitgliedsstaaten führen, zwecks der Errichtung und Herstellung der Funktionsfähigkeit des Binnenmarktes. Sowohl für die Richtlinie als auch für die Verordnung ist der Erlass durch das Europäische Parlament und den Rat in einem ordentlichen

¹⁹⁶⁶ KOM(2011) 779/4, S. 3. Der erhebliche Verbesserungsbedarf speziell bei der gesetzlichen Prüfung dieser Unternehmen sei dabei ein Ergebnis der Konsultation zum Grünbuch, KOM(2011) 779/4, S. 15.

¹⁹⁶⁷ Vgl. Art. 43a, b RL-E.

¹⁹⁶⁸ Grund dafür dürfte u.a. sein, dass die im Grünbuch angekündigten Differenzierungen nicht nur einigen Interessengruppen, sondern auch dem Europäischen Parlament nicht weit genug gingen. So etwa *Lehne*, DB 2011, Standpunkte S. 35 darauf hinweisend, dass sich deshalb im Europäischen Parlament zum damaligen Zeitpunkt eine Mehrheit gegen die meisten im Grünbuch zur Diskussion gestellten Maßnahmen abzeichnete.

¹⁹⁶⁹ Arbeitsdokument der Kommissionsdienststellen „Zusammenfassung der Folgenabschätzung“, SEK(2011) 1385 endgültig.

¹⁹⁷⁰ KOM(2011) 778/2, S. 4 f.

Gesetzgebungsverfahren vorgesehen.¹⁹⁷¹ Der EU-Kommission kommt insoweit ein Initiativrecht zu.

b. VO-Entwurf: Vollharmonisierung der Prüfung bei Unternehmen öffentl. Interesses

Anders als der Richtlinienentwurf (RL-E) wendet sich der Verordnungsentwurf (VO-E) nicht an die EU-Mitgliedsstaaten. Denn aufgrund der unmittelbaren Geltung von EU-Verordnungen in den Mitgliedsstaaten kommt diesen ohnehin kein Umsetzungsspielraum zu. Nach Artikel 2 VO-E gilt der Verordnungsentwurf vielmehr unmittelbar für die Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften, die Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse durchführen, sowie für die geprüften Unternehmen.¹⁹⁷² Die EU-Kommission verspricht sich durch eine Verordnung, die nicht erst in innerstaatliches Recht umgesetzt werden muss, eine höhere Rechtssicherheit als bislang. Die vollständige Harmonisierung der Abschlussprüfung von Unternehmen des öffentlichen Interesses soll außerdem einer verbesserten Prüfungsqualität zugute kommen.¹⁹⁷³ Aufgrund der grenzüberschreitenden Themenbereiche des Reformpakets, die nur durch ein Handeln auf EU-Ebene effektiv zu regeln seien, werde zudem der Grundsatz der Subsidiarität aus Artikel 5 EUV gewahrt.¹⁹⁷⁴

2. Aufbau und Struktur

a. Entwurf der Änderungsrichtlinie

Durch die Änderungsrichtlinie soll die bisherige Abschlussprüferrichtlinie 2006/43/EG in angepasster und modernisierter Form fortbestehen. Uneingeschränkte Geltung soll der Richtlinie jedoch nur noch für die Abschlussprüfung von Unternehmen, an denen kein öffentliches Interesse besteht, zukommen.¹⁹⁷⁵ Für die Prüfung von Unternehmen öffentlichen Interesses sollen die Bestimmungen dagegen nach Artikel 1 RL-E, der die rechtliche Verknüpfung zwischen der geänderten Richtlinie und der neuen Verordnung regelt, nur noch anwendbar sein, soweit die Verordnung keine ausführlicheren Vorschriften enthält.¹⁹⁷⁶ Als Vorgaben für alle Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften sollen etwa die Artikel 3-20 AP-RL über die Zulassung zum Markt für Abschlussprüfer bestehen bleiben. Dagegen sollen z.B. die Arti-

¹⁹⁷¹ Vgl. Art. 50 Abs. 1, 114 Abs. 1 AEUV.

¹⁹⁷² KOM(2011) 779/4, S. 6. Für die geprüften Unternehmen von öffentlichem Interesse ist zukünftig etwa die Einrichtung eines Prüfungsausschusses vorgeschrieben, vgl. Art. 31 Abs. 1 VO-E.

¹⁹⁷³ KOM(2011) 779/4, S. 5. Dagegen räumt die Richtlinie den Mitgliedsstaaten z.B. bei der genauen Anpassung der Prüfungsstandards an die Größe des geprüften Unternehmens Ermessen ein; KOM(2011) 778/2, S. 6.

¹⁹⁷⁴ KOM(2011) 779/4, S. 5; KOM(2011) 778/2, S. 5 f. Grenzüberschreitende Themen im RL-E sind z.B. die Freizügigkeit von Prüfern und Prüfungsgesellschaften in der gesamten EU und eine EU-weite Kontrolle. Im VO-E dienen die vollständige Harmonisierung der regulatorischen Rahmenbedingungen für die Abschlussprüfung in der EU und die geplanten Eingriffe in die Strukturen des Prüfungsmarktes dem Schutz des EU-Binnenmarktes.

¹⁹⁷⁵ KOM(2011) 779/4, S. 3.

¹⁹⁷⁶ KOM(2011) 778/2, S. 6.

kel 22, 25, 27, 28, 29-31 AP-RL gar nicht mehr für Unternehmen öffentlichen Interesses gelten und die Artikel 32-36 über die Berufsaufsicht nur noch, soweit die Aufsicht über die Zulassung der Prüfer und Prüfungsgesellschaften i.S.d. Artikels 3-20 AP-RL betroffen ist.¹⁹⁷⁷ Vorschriften der Abschlussprüferrichtlinie, die sich ausschließlich auf die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse beziehen, wie etwa die Artikel 39-44 AP-RL, sollen schließlich aus der Richtlinie gestrichen, in den Verordnungsentwurf überführt und dort weiter ausgebaut werden.¹⁹⁷⁸

b. Entwurf der Verordnung für die Prüfung von Unternehmen öffentlichen Interesses

Als übergeordnete Ziele speziell für die Prüfung von Unternehmen öffentlichen Interesses werden im Verordnungsentwurf die Klarstellung der Funktion des Abschlussprüfers und eine Verbesserung der Informationsversorgung an die Interessengruppen des geprüften Unternehmens sowie der Kommunikation des Prüfers mit den zuständigen Aufsichtsbehörden genannt. Zur Stärkung der Unabhängigkeit soll insbesondere dem Risiko von Interessenkonflikten des Prüfers und der Vertrautheit zwischen Prüfer und Mandant aufgrund einer langjährigen, ununterbrochenen Zusammenarbeit entgegengewirkt werden. Schließlich soll die Konzentration auf dem Prüfermarkt verringert werden und eine wirksame, berufsstandsunabhängige Aufsicht über die Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften von Unternehmen öffentlichen Interesses sichergestellt werden.¹⁹⁷⁹ Die insgesamt 72, zur Erreichung dieser Zwecke vorgesehenen Artikel des Verordnungsentwurfs werden zum besseren Verständnis in sechs Titel und innerhalb dieser in weitere Kapitel unterteilt. Eine grobe Unterteilung kann dabei in allgemeine Vorschriften und Definitionen (Art. 1-4 VO-E), Vorschriften zur Durchführung der Abschlussprüfung (Art. 5-30 VO-E), zur Bestellung der Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften (Art. 31 -34 VO-E), zur Beaufsichtigung der Prüfungstätigkeit (Art. 35-60 VO-E) und deren Durchsetzung (Art. 61-67 VO-E) sowie schließlich in Durchführungs- und Schlussbestimmungen (Art. 68-72 VO-E) vorgenommen werden.

aa. Anwendungsbereich: Erweiterung der Unternehmen von öffentlichem Interesse

Der Begriff „Unternehmen von öffentlichem Interesse“, der v.a. für den in Artikel 2 VO-E geregelten Anwendungsbereich der geplanten Verordnung maßgeblich ist, wird nicht im Verordnungsentwurf selbst, sondern in der neuen Fassung des Artikels 2 Nr. 13 RL-E gere-

¹⁹⁷⁷ Besonderheiten gelten also in dem Verordnungsentwurf etwa für die Unabhängigkeit und Unparteilichkeit, die Prüfungshonorare, den Bestätigungsvermerk sowie die Qualitätssicherung, Kontrolle und Sanktionierung für die Abschlussprüfer von Unternehmen öffentlichen Interesses.

¹⁹⁷⁸ Bayer/J. Schmidt, BB 1/2012, 3, 6; KOM(2011) 779/4, S. 6. Gleiches gilt ausdrücklich auch für Art. 22 Abs. 2 Unterabs. 2 AP-RL.

¹⁹⁷⁹ KOM(2011) 779/4, S. 25 f., Erwägungsgrund 46. Vgl. auch Art. 1 VO-E.

gelt.¹⁹⁸⁰ Die neue Definition erfasst zunächst unverändert kapitalmarktorientierte Unternehmen, deren übertragbare Wertpapiere zum Handel auf einem geregelten Markt eines EU-Mitgliedsstaates zugelassen sind, ferner wie bisher Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen.¹⁹⁸¹ Eine Anpassung an den IESBA-Kodex, der auch Unternehmen, deren Wertpapiere an nicht regulierten Kapitalmärkten gehandelt werden, als börsennotierte Unternehmen im öffentlichen Interesse einstuft, bleibt damit aus.¹⁹⁸² Dafür soll jedoch eine Erweiterung des bisherigen Artikel 2 Nr. 13 AP-RL im Hinblick auf neue Formen von Finanzinstituten stattfinden, die infolge der Weiterentwicklung des Finanzsektors entstanden sind. So sollen zukünftig „auch Wertpapierfirmen, Zahlungsinstitute, Organismen für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren (OGAW), E-Geld-Institute und alternative Investmentfonds“, denen aus Sicht der Kommission wachsender Einfluss auf die Finanzstabilität zukommt, zukünftig als Unternehmen von öffentlichem Interesse erfasst werden.¹⁹⁸³ Entfallen soll hingegen aufgrund der beabsichtigten vollständigen Harmonisierung die den Mitgliedsstaaten bislang in Artikel 2 Nr. 13 S. 2 AP-RL eingeräumte Möglichkeit, den Kreis der Unternehmen von öffentlichem Interesse nach bestimmten Kriterien erweitern zu können.

bb. Einführung sogenannter Großunternehmen von öffentlichem Interesse

Um der gerade auf dem Prüfungssektor der großen börsennotierten Unternehmen besonders ausgeprägten Marktkonzentration verstärkt entgegenwirken zu können, werden zudem in Artikel 4 VO-E die Kriterien für sogenannte „Großunternehmen von öffentlichem Interesse“ festgelegt.¹⁹⁸⁴ Hierzu zählen neben den zehn größten Aktienemittenten eines jeden Mitgliedsstaats auch solche Unternehmen von öffentlichem Interesse, die die in Artikel 4 a)-c) VO-E genannten Schwellenwerte von jeweils 1 Milliarde Euro aufgrund ihrer durchschnittlichen Marktkapitalisierung, Bilanzsumme oder Vermögenswerte überschreiten.¹⁹⁸⁵ Für Prüfungsgesellschaften, die verstärkt solche Großunternehmen prüfen – in erster Linie gemeint sind damit von der Kommission die Big-Four – sieht der Verordnungsentwurf an verschiedenen Stel-

¹⁹⁸⁰ Vgl. den Verweis in KOM(2011) 779/4, S. 6: „Für die Zwecke der Verordnung gelten die Begriffsbestimmungen der geänderten Richtlinie 2006/43/EG.“

¹⁹⁸¹ Scheffler, AG 2012, R 7; Hakelmacher, WPg 2012, 177 (179).

¹⁹⁸² IESBA-Code of Ethics, 2009, Glossar, S. 150. Zu weiteren Einzelheiten sei auf den Vergleich des IESBA-Kodex mit den EU-Standards in Kapitel H dieser Arbeit verwiesen; dazu auch FEE Paper, Januar 2013, S. 5, 15 f.

¹⁹⁸³ KOM(2011) 779/4, S. 6; KOM(2011) 779/4, S. 15. Nach den Stellungnahmen der Ausschüsse des EU-Parlaments soll die Erweiterung um OGAW und alternative Investmentfonds jedoch entfallen, vgl. Rechtsausschuss, 2011/0389 (COD), S. 10; Ausschuss für Wirtschaft und Währung, 2011/0389 (COD), S. 4 f. Dazu später ausführlich.

¹⁹⁸⁴ Die Kommission führt zur Marktkonzentration aus, dass in den meisten Mitgliedsstaaten 85 % der großen börsennotierten Unternehmen von einer der großen vier Gesellschaften geprüft werden, KOM(2011) 779/4, S. 3.

¹⁹⁸⁵ Scheffler, AG 2012, R 7 (R 8). Erfasst werden sollen laut Hakelmacher, WPg 2012, 177 (179) also die Unternehmen, von denen besonders schwerwiegende Schäden für Dritte entstehen können.

len besonders einschneidende Vorgaben vor, auf die im weiteren Verlauf noch eingegangen wird.¹⁹⁸⁶

c. Beschränkung auf Regelungen mit Bezug zur Unabhängigkeit

Im Gegensatz zu der alles in allem überschaubaren Anzahl an Änderungen der Abschlussprüferrichtlinie durch den Entwurf der Änderungsrichtlinie würde das Inkrafttreten des Verordnungsentwurfs eine Vielzahl neuer, verschärfter Vorgaben für die Abschlussprüfung von Unternehmen öffentlichen Interesses mit sich bringen. Denn aus Sicht der EU-Kommission muss bei börsennotierten Unternehmen und Finanzinstituten, die über eine Vielzahl an Interessengruppen verfügen und folglich eine bedeutende gesellschaftliche Bedeutung aufweisen, ein besonders strenger und umfassender Rahmen für die Abschlussprüfung festgelegt werden, um deren Qualität und die Glaubwürdigkeit der geprüften Abschlüsse sicherzustellen.¹⁹⁸⁷ Eine vollständige Wiedergabe dieser Vorschriften ist nicht Ziel und Anspruch dieser Bearbeitung. Vielmehr soll eine ausführlichere Darstellung nur hinsichtlich der Änderungen durch den VO-Entwurf erfolgen, die einen Bezug zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers aufweisen. Dazu gehören vorrangig die Vorschriften aus Titel II, Kapitel I zur „Unabhängigkeit und Vermeidung von Interessenkonflikten“ (Artikel 5-11) und Kapitel V zur „Transparenzberichterstattung von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften“ (Artikel 26-30) sowie aus Titel III zur „Bestellung von Abschlussprüfern oder Prüfungsgesellschaften durch Unternehmen von öffentlichem Interesse“ (Artikel 31-34).

3. Konkrete Vorgaben zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers

Während in der Änderungsrichtlinie die Verbesserung der Wettbewerbsbedingungen auf dem europäischen Prüfungsmarkt als wichtigster Themenbereich mit Bezug zur Unabhängigkeit der Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften hervorzuheben ist¹⁹⁸⁸, wird im Verordnungsentwurf eine Kombination aus verschiedenen Problembereichen genannt, die speziell bei der Abschlussprüfung kapitalmarktorientierter Unternehmen besonders häufig zu Mängeln der prüferischen Unabhängigkeit führen. Ein erster defizitärer Bereich bei der Prüfung dieser Unternehmen, den es aus Sicht der Kommission zu beheben gilt, wird in der oftmals fehlenden kritischen Grundhaltung des Abschlussprüfers ausgemacht.¹⁹⁸⁹ Ursache dafür wiederum sol-

¹⁹⁸⁶ Erwähnt seien z.B. die Art. 10 Abs. 5, 28 Abs. 1 und 43 Abs. 1 VO-E.

¹⁹⁸⁷ KOM(2011) 779/4, S. 15; Erwägungsgrund 5; SEK (2011), 1385, S. 3.

¹⁹⁸⁸ KOM(2011) 778/2, S. 4 f.

¹⁹⁸⁹ Dazu kritisch *Hakelmacher*, WPg 2012, 177 (181) m.w.N., da die permanent postulierte kritische Grundhaltung ein ständiges Misstrauen des Prüfers sowie dessen Argwohn fördere, während Vertrauen bei der Abschlussprüfung nur noch erscheine als „ein freundlicher Ausdruck für Naivität, die mit den Realitäten der Rechnungslegung nicht vereinbar ist“.

len vorrangig die langfristige Zusammenarbeit zwischen Prüfer und Mandant sowie die Erbringung weiterer Dienstleistungen neben der Abschlussprüfung sein. Hinzu kommen andere Aspekte wie die bereits erwähnte hohe Marktkonzentration bei der Prüfung großer börsennotierter Unternehmen und die Tatsache, dass diesen Unternehmen bei der Auswahl der in Frage kommenden Prüfungsanbieter eine zu geringe Anzahl zur Verfügung steht.¹⁹⁹⁰

a. Entwurf der Änderungsrichtlinie

Eine der wesentlichen Reformbestrebungen der EU-Kommission, die grundsätzlich alle prüfungspflichtigen Unternehmen sowie deren Abschlussprüfer betrifft und daher Gegenstand des Richtlinienentwurfs ist, gilt dem Markt für Abschlussprüfungen. Ziel des Entwurfs der Änderungsrichtlinie ist es hier, einen Binnenmarkt für Abschlussprüfungen mit fairen Wettbewerbsbedingungen zu erzeugen. Dabei sollen durch die Reduzierung der Marktkonzentration und bestehender Markteintrittsbarrieren gerade kleinen und mittleren Prüfungsgesellschaften Wachstumschancen geboten werden.¹⁹⁹¹ Als wichtigste Themenbereiche im Bereich des Prüfungsmarktes sind die gegenseitige Anerkennung der Qualifikation von Prüfungsanbietern in den EU-Mitgliedsstaaten, die Einführung EU-weit geltender Prüfungs-, Unabhängigkeits- und Kontrollstandards sowie deren verhältnismäßige Anwendung in Abhängigkeit von der Größe des geprüften Unternehmens zu nennen.¹⁹⁹² Die Herstellung fairer Marktbedingungen und die Erhöhung der Anzahl möglicher Prüfungsanbieter, gerade im Bereich grenzüberschreitender Abschlussprüfungen, kann sich letztendlich auch positiv auf das Thema der Unabhängigkeit auswirken. Denn die erhöhte Konkurrenz und Auswahl an qualifizierten Prüfungsanbietern kann z.B. dazu führen, dass sich anstatt einer langjährigen, ununterbrochenen Bestellung ein und derselben Prüfungspraxis auch Anreize für einen regelmäßigen Wechsel des Abschlussprüfers ergeben.

aa. Europäischer Prüferpass, Art. 3a, 3b RL-E

Der wohl wichtigste Vorschlag der Abänderungsrichtlinie ist die Einführung des bereits im Grünbuch angekündigten Europäischen Passes für Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften.¹⁹⁹³ Gemäß dem neu eingefügten Artikel 3a RL-E soll es allen Abschlussprüfern, die in einem EU-Mitgliedsstaat zugelassen sind, gestattet sein, vorübergehend oder gelegentlich

¹⁹⁹⁰ KOM(2011) 779/4, S. 3 f. Die dort ebenfalls erwähnte überhöhte Erwartung der beteiligten Interessengruppen an den Umfang der Abschlussprüfung bei Unternehmen öffentlichen Interesses weist hingegen nur einen Randbezug zu den hier gegenständlichen Problemen der fehlenden Unabhängigkeit bzw. der fehlenden kritischen Grundhaltung auf.

¹⁹⁹¹ KOM(2011) 779/4, S. 2 f.

¹⁹⁹² KOM(2011) 778/2, S. 5.

¹⁹⁹³ *Freidank/Velte*, DB 1/2012, M 1; *Scheffler*, AG 2012, R7 (R9).

auch Abschlussprüfungen in anderen EU-Mitgliedsstaaten durchzuführen. Für eine regelmäßige Ausübung von Prüfungstätigkeiten, also der beabsichtigten Niederlassung in dem betroffenen Mitgliedsstaat, soll es hingegen einer Zulassung des Prüfers in dem jeweiligen Staat bedürfen. Hierfür wiederum sieht Artikel 14 RL-E erleichterte Voraussetzungen gegenüber der Abschlussprüferrichtlinie vor.¹⁹⁹⁴ Prüfungsgesellschaften sollen dagegen gemäß dem ebenfalls neuen Artikel 3b RL-E nach vorheriger Registrierung bei der zuständigen Behörde des AufnahmeMitgliedsstaates grenzüberschreitend, also außerhalb des Mitgliedsstaates ihrer Zulassung tätig werden dürfen, sofern der jeweils verantwortliche Prüfungspartner in dem betreffenden Mitgliedsstaat zugelassener Abschlussprüfer ist.¹⁹⁹⁵ Damit knüpft auch die Zulassung der Prüfungsgesellschaften letztendlich an die nachfolgend dargelegte, modifizierte Zulassung für Abschlussprüfer in anderen EU-Mitgliedsstaaten an.

(1) Modifikation der Zulassungsvoraussetzungen, Art. 14 Nr. 1, 2 RL-E

Nach der geplanten Fassung des Artikels 14 RL-E müssten die EU-Mitgliedsstaaten ausländischen Abschlussprüfern, die bereits in einem anderen Mitgliedsstaat zugelassen sind und sich dauerhaft in ihrem Hoheitsgebiet niederlassen möchten, neuerdings die Wahl zwischen der schon bisher vorgesehenen Eignungsprüfung und einem dreijährigen Anpassungslehrgang lassen.¹⁹⁹⁶ Die Eignungsprüfung erstreckt sich ausschließlich darauf, ob der Prüfer über ausreichende Kenntnisse der für die Abschlussprüfung relevanten nationalen Rechts- und Verwaltungsvorschriften des betreffenden Mitgliedsstaats verfügt.¹⁹⁹⁷ Durch den Anpassungslehrgang hingegen soll es dem Abschlussprüfer gestattet sein, im Rahmen durchgeführter Prüfungen, die unter Aufsicht eines ortsansässigen Prüfers stattfinden, ausreichende praktische Berufserfahrung in dem jeweiligen Aufnahmemitgliedsstaat zu erlangen.¹⁹⁹⁸ Die Auswahlmöglichkeit zwischen den beiden vorgenannten Ausgleichsmaßnahmen genügt aus Sicht der EU-Kommission, um einerseits eine hohe Qualität der durchgeführten Abschlussprüfungen in dem jeweiligen Mitgliedsstaat zu gewährleisten und andererseits eine unverhältnismäßige Behinderung der beabsichtigten Prüfungstätigkeit zu vermeiden.¹⁹⁹⁹

¹⁹⁹⁴ KOM(2011) 778/2, S. 8.

¹⁹⁹⁵ Ebenda, S. 7. Die Registrierung ausländischer Prüfungsgesellschaften im AufnahmeMitgliedsstaat richtet sich gemäß den nahezu unveränderten Art. 15 und 17 RL-E nach den Vorschriften für die Registrierung ortsansässiger Prüfungsgesellschaften.

¹⁹⁹⁶ KOM(2011) 778/2, S. 8 und S. 12, Erwägungsgründe 4, 5.

¹⁹⁹⁷ Hierzu zählt die EU-Kommission ausdrücklich Kenntnisse des jeweiligen nationalen Gesellschafts-, Steuer- und Sozialrechts, KOM(2011) 778/2, S. 12.

¹⁹⁹⁸ Im Rahmen des Anpassungslehrgangs müssen die einschlägigen Vorgaben der Berufsqualifikationsrichtlinie vom 7.9.2005 (Richtlinie 2005/36 über die Anerkennung von Berufsqualifikationen, ABl. L 225 vom 30.9.2005, S. 22) eingehalten werden.

¹⁹⁹⁹ KOM(2011) 778/2, S. 12, Erwägungsgrund 5.

(2) Zusammenarbeit der zuständigen Behörden, Art. 6 Abs. 2 und 14 Nr. 3 RL-E

Die Entscheidung über die Zulassung eines Abschlussprüfers aus einem anderen Mitgliedsstaat soll ebenso wie die anschließende Kontrolle von dessen Prüfungsarbeiten im Zuständigkeitsbereich der jeweiligen nationalen Aufsichtsbehörde liegen, in deren Herrschaftsbereich der Prüfer tätig wird.²⁰⁰⁰ In den Artikeln 6 Abs. 2 und 14 Nr. 3 regelt die Änderungsrichtlinie auch die Zusammenarbeit und den Informationsaustausch zwischen den zuständigen nationalen Aufsichtsbehörden. Hierdurch sollen die Ausbildungsanforderungen für Abschlussprüfer und die Eignungsprüfung innerhalb der Europäischen Union stärker aneinander angeglichen und so transparenter sowie vorhersehbarer werden.²⁰⁰¹ Sofern es um die Abschlussprüfung von Unternehmen öffentlichen Interesses geht, sollen die nationalen Behörden auch mit der Europäischen Wertpapier- und Marktaufsichtsbehörde (ESMA) zusammenarbeiten.²⁰⁰²

(3) Ziel: Errichtung eines europäischen Binnenmarktes für Abschlussprüfungen

Mit dem Prüferpass wird für den Bereich der Abschlussprüfung die Errichtung eines europäischen Prüfungsbinnenmarktes, also eines Wirtschaftsraums ohne Binnengrenzen bezweckt, in dem die Freiheit des Dienstleistungsverkehrs sowie die Niederlassungsfreiheit gewährleistet sind. Dies soll einerseits grenzüberschreitend tätigen Unternehmen bzw. Konzernen entgegenkommen, die nunmehr eine Prüfungsgesellschaft mit der umfassenden Kontrolle ihrer in mehreren EU-Mitgliedsstaaten zu erstellenden Rechnungsabschlüsse beauftragen können.²⁰⁰³ Andererseits soll der Wettbewerb auf dem Prüfungsmarkt gestärkt werden, indem gerade kleinen und mittelgroßen Prüfungspraxen durch die Anerkennung eines europäischen Qualitätszertifikats die Teilnahme an grenzüberschreitenden Abschlussprüfungen ermöglicht wird. Gerade deren Marktzugang scheiterte bislang häufig an der Vielzahl von Zulassungsverfahren.²⁰⁰⁴

bb. Beachtung der ISA-Standards bei der Abschlussprüfung, Art. 26 RL-E

Im Zusammenhang mit der Harmonisierung der Zulassungsvoraussetzungen für die Abschlussprüfer steht auch die geplante Änderung des Artikels 26 AP-RL. Mit der Verpflichtung der Mitgliedsstaaten, dafür zu sorgen, dass nunmehr alle Prüfer und Prüfungsgesellschaften im Rahmen der Abschlussprüfung die internationalen Prüfungsstandards einhalten sollen, hat

²⁰⁰⁰ KOM(2011) 778/2, S. 7.

²⁰⁰¹ Ebenda, S. 8; *Bayer/J. Schmidt*, BB 1/2012, 3, 6.

²⁰⁰² Anzumerken ist, dass die geplante Zusammenarbeit der nationalen Aufsichtsbehörden mit der ESMA nach dem Bericht des Rechtsausschusses, 2011/0389 (COD), S. 11 aus den Art. 6 und 32 gestrichen werden soll.

²⁰⁰³ KOM(2011) 778/2, S. 12, Erwägungsgrund 4.

²⁰⁰⁴ Ebenda, S. 3; m.w.N. *Bayer/J. Schmidt*, BB 1/2012, 3, 6.

sich die EU-Kommission für die verbindliche Einführung der ISA-Standards²⁰⁰⁵ – ohne die bislang erforderliche vorherige Übernahme in das europäische Recht – entschieden.²⁰⁰⁶ Ziel der bereits im Grünbuch zur Abschlussprüfung angekündigten Einführung europaweit einheitlicher Prüfungs-, Unabhängigkeits- und Kontrollstandards ist einerseits eine verbesserte und – unabhängig von der Größe des geprüften Unternehmens – gleichbleibend hohe Prüfungsqualität.²⁰⁰⁷ Andererseits soll die erhebliche Verwaltungsbelastung grenzüberschreitender Prüfungstätigkeiten, als Folge der oftmals voneinander abweichenden nationalen Prüfungsvorschriften und -standards, verringert werden. Zusätzliche nationale Prüfverfahren oder -anforderungen dürften die Mitgliedsstaaten deshalb nur noch erlassen, sofern diese aufgrund des spezifischen Prüfungsumfangs nach nationalem Recht nicht von den internationalen Prüfungsstandards abgedeckt werden und sie außerdem der Glaubwürdigkeit und Qualität der geprüften Jahres- und Konzernabschlüsse sowie dem Gemeinwohl in der EU dienen.²⁰⁰⁸

(1) Vergleich mit aktueller Fassung von Art. 26 AP-RL

Im Vergleich zu Artikel 26 AP-RL wäre durch die geänderte Fassung eine Außerachtlassung von Teilen der ISA-Standards in Artikel 26 selbst nicht mehr vorgesehen und der Erlass zusätzlicher nationaler Standards deutlich erschwert. Denn bislang ist die einzige Voraussetzung für die Mitgliedsstaaten, um Teile der internationalen Prüfungsstandards nicht anzuwenden oder zusätzliche nationale Prüfverfahren vorzuschreiben, dass dies aufgrund des speziellen nationalen Prüfungsumfangs erforderlich ist. Faktisch können die Mitgliedsstaaten bislang sogar noch ausschließlich ihre nationalen Prüfungsstandards anwenden, weil die Kommission noch keine ISA-Prüfungsstandards im Komitologieverfahren nach Artikel 26 Abs. 2 als europäisches Recht angenommen hat.²⁰⁰⁹ Viele EU-Mitgliedsstaaten, so auch Deutschland, haben die überarbeiteten ISA allerdings bereits als nationale Vorschriften oder Standards übernommen oder befinden sich im Annahmeverfahren. Zudem bieten gerade die großen Prüfungsge-

²⁰⁰⁵ Nach Art. 26 Abs. 2 RL-E sollen daneben auch die im Rahmen des „Clarity Projects“ von 2009 herausgegebenen Stellungnahmen und Standards des IAASB als „internationale Prüfungsstandards“ eingehalten werden. Die genaue Definition der „internationalen Prüfungsstandards“ kann von der EU-Kommission gemäß Art. 26 Abs. 3 RL-E durch sog. delegierte Rechtsakte angepasst und verändert werden.

²⁰⁰⁶ Plath, WPg 2012, 173 (175), der insoweit die Unterstützung des IDW ausspricht, „um der Gefahr einer Marktkonzentration sowie politisch beeinflusster EU-Standards entgegenzuwirken“, jedoch aufgrund des weiteren EU-Gesetzgebungsverfahrens kurzfristig noch nicht mit einer Pflicht zur Anwendung der ISA rechnet.

²⁰⁰⁷ KOM(2011) 778/2, S. 8. Offengelassen hatte die Kommission im Grünbuch, ob die ISA in verbindlicher oder unverbindlicher Form – etwa als Empfehlung oder Verhaltenskodex – in der EU eingeführt werden sollten; KOM(2010) 561, S. 12.

²⁰⁰⁸ KOM(2011) 778/2, S. 4, 13.

²⁰⁰⁹ MünchKommHGB-Ebke, § 317 Rn. 40 unter Verweis auf *Schüppen* in Heidel/Schall, HGB, § 317 Rn. 20.

sellschaften bzw. Prüfernetzwerke eine Prüfung unter Beachtung der internationalen Standards standardmäßig an.²⁰¹⁰

(2) Erleichterungen für kleine und mittlere Unternehmen, Art. 43a, b RL-E

Zu beachten ist, dass nach den Artikeln 43a und b des RL-Entwurfs eine Anpassung der einzuhaltenden Prüfungsstandards an die Größe der geprüften Unternehmen erfolgen soll, um unnötige Belastungen für kleine und mittlere Unternehmen, die nicht im Sinne des Anlegerschutzes erforderlich sind, zu vermeiden.²⁰¹¹ So sollen gemäß Artikel 43b RL-E kleine Unternehmen nach EU-Recht grundsätzlich nicht mehr verpflichtet sein, ihre Abschlüsse prüfen zu lassen.²⁰¹² Für mittelgroße Unternehmen soll die Prüfungspflicht gemäß Artikel 43a RL-E zwar bestehen bleiben. Die internationalen Prüfungsstandards sollen hier allerdings nur verhältnismäßig – also der Größe sowie dem Umfang und der Komplexität der jeweiligen Unternehmenstätigkeit entsprechend – angewendet werden, um eine verbesserte Prüfungsqualität und geringere Kosten zu erreichen.²⁰¹³ Einzelheiten der verhältnismäßigen Anwendung werden in das Ermessen der Mitgliedsstaaten gestellt. Die vorgenannten Erleichterungen sollen jedoch nicht im Falle einer Kapitalmarktorientierung kleiner oder mittlerer Unternehmen gelten, da in diesem Fall die spezielleren Anforderungen des VO-Entwurfs Anwendung finden.²⁰¹⁴

(3) Fortentwicklung der ISA und Anpassung an KMU und KMP

Durch den Vorstoß einer einheitlichen Anwendung der ISA gefördert wird insbesondere die im Mittelpunkt der neuesten Bestrebungen des IAASB stehende Absicht, die überarbeiteten ISA-Standards zukünftig auf die Abschlussprüfungen aller Unternehmen, einschließlich der Prüfung von KMU, anzuwenden. Dieses Ziel hatte die IFAC erstmals im Jahr 2008 in einem Positionspapier veröffentlicht, das im März 2012 durch ein zweites Positionspapier aktualisiert wurde.²⁰¹⁵ Zudem wurde für die Anwendung der ISA-Standards speziell bei der Prüfung kleiner und mittelgroßer Unternehmen erstmals Ende 2007 ein Leitfaden der IFAC herausge-

²⁰¹⁰ KOM(2010) 561, S. 12. *Naumann/Feld*, WPg 2013, 641 verweisen darauf, dass sich nahezu sämtliche der größeren Prüfernetzwerke im sog. „Forum of Firms“, dem derzeit 23 Prüfernetzwerke angehören, zur Anwendung der ISA verpflichtet haben.

²⁰¹¹ Auch auf die notwendige Anpassung der ISA an die Bedürfnisse von KMU und KMP hatte die EU-Kommission bereits im Grünbuch hingewiesen; vgl. KOM(2010) 561, S. 11 f.

²⁰¹² Die in einigen Mitgliedsstaaten eingeführte vereinfachte Überprüfung des Abschlusses kleiner Unternehmen soll nach Art. 43b RL-Entwurf aber zulässig bleiben ohne dass eine Anpassung der nationalen Prüfungsstandards notwendig ist, vgl. KOM(2011) 778/2, S. 14.

²⁰¹³ KOM(2011) 778/2, S. 9 f. Gleiches soll für Unternehmen gelten, die sich einer freiwilligen Abschlussprüfung unterziehen oder als kleine Unternehmen nach nationalem Recht zur Abschlussprüfung verpflichtet sind.

²⁰¹⁴ Ebenda, S. 14.

²⁰¹⁵ Positionspapier „A Single Set of Auditing Standards: Audits of Small- and Medium-Sized Entities“, Revised Policy Position Paper #2, vom 7. März 2012.

geben, der Ende 2010 und Ende 2011 mit Blick auf die zwischenzeitlich überarbeiteten ISA noch einmal in aktualisierten Fassungen erschien.²⁰¹⁶ Die IFAC hat außerdem eine Arbeitsgruppe eingerichtet, die sich mit den besonderen Anwendungsschwierigkeiten von kleinen und mittelgroßen Unternehmen bzw. Prüfungspraxen befassen und die ISA an deren Bedürfnisse anpassen soll.²⁰¹⁷ Hierdurch soll v.a. der Forderung der mittelständischen Unternehmen und Prüfer entgegengekommen werden, die jedenfalls für die Prüfung von kleinen und mittleren Unternehmen einfache und verständliche Prüfungsstandards unter Vermeidung eines unverhältnismäßigen Verwaltungsaufwandes sowie unnötiger Kosten verlangen.²⁰¹⁸

cc. Verbot sogenannter „Big-Four-Vertragsklauseln“, Art. 37 Abs. 3 RL-E

Dem Ziel, gerade kleine und mittlere Prüfungsgesellschaften durch die Änderungsrichtlinie zu schützen und deren Marktpositionen zu stärken, dient auch die beabsichtigte Einführung eines neuen Absatzes 3 in Artikel 37 AP-RL. Danach sollen die schon im Grünbuch angesprochenen Vertragsklauseln zwischen geprüften Unternehmen und Dritten, durch welche den Unternehmen die Auswahl auf bestimmte Abschlussprüfer bzw. Prüfungsgesellschaften vorgeschlagen, empfohlen oder vorgeschrieben wird, nichtig sein. Gleiches gilt für eine Beschränkung auf bestimmte Kategorien oder Listen von Abschlussprüfern oder Prüfungsgesellschaften.²⁰¹⁹ Den in der Praxis häufiger vorkommenden Vereinbarungen, in denen sich Unternehmen gegenüber Dritten, etwa kreditgewährenden Banken, zu einer Prüfung gerade durch große Prüfungsgesellschaften verpflichten, soll hierdurch die rechtliche Grundlage entzogen werden.²⁰²⁰

dd. Änderung der Eigentumsvorschriften, Art. 3 Abs. 4 RL-E

Eine weitere Änderung der Abschlussprüferrichtlinie, die im Entwurf der Änderungsrichtlinie vorgeschlagen wird und sich bereits im Grünbuch abgezeichnet hat, ist die mit der Streichung von Artikel 3 Abs. 4 b) AP-RL einhergehende Liberalisierung der Eigentumsverhältnisse an

²⁰¹⁶ „Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small- and Medium-Sized Entities“; die aktuelle 3. Auflage wurde am 10. November 2011 herausgegeben.

²⁰¹⁷ Niehues, WPg 10/2012, S. I.

²⁰¹⁸ So Niemann, DSfR 2010, 2368 (2370), aus dessen Sicht diese Standards bei zunehmender Größe oder Komplexität des Prüfungsmandanten durch weitere Regelungen ergänzt werden könnten. Zu den Forderungen des Mittelstands nach einer Anpassung der ISA als Reaktion auf das Grünbuch auch Böcking/Gros/Wallek/Worret, WPg 2011, 1159 (1162). Vgl. zur Kritik an den ISA auch die Ausführungen in Kapitel D. dieser Arbeit.

²⁰¹⁹ KOM(2011) 778/2, S. 9. Ein inhaltlich gleichbedeutendes Verbot der „Big Four-Klauseln“ mit Nichtigkeitsfolge befindet sich auch in Art. 32 Abs. 7 Unterabs. 1 VO-E. Den Unternehmen von öffentlichem Interesse wird daneben in Art. 32 Abs. 7 Unterabs. 2 VO-E die Pflicht auferlegt, den zuständigen Aufsichtsbehörden jeden Versuch Dritter, eine solche Vertragsklausel einzubringen, mitzuteilen.

²⁰²⁰ KOM(2010) 561, S. 19. Der Vorschlag wird überwiegend begrüßt, um den Marktzugang mittelständischer Prüfungsgesellschaften zu erleichtern; so z.B. Franz, WPg 2012, 227 (231).

Prüfungsgesellschaften. Als Konsequenz dessen würde das bisherige Mehrheitserfordernis an den Stimmrechten einer Prüfungsgesellschaft durch zugelassene Abschlussprüfer oder Prüfungsgesellschaften entfallen. Nach Artikel 3 Abs. 4 c) RL-E sollen den Mitgliedsstaaten darüber hinaus nationale Regelungen untersagt werden, die einen Mindestanteil am Kapital oder an den Stimmrechten einer Prüfungsgesellschaft in der Hand von Abschlussprüfern oder Prüfungsgesellschaften vorschreiben. Die Erweiterung des Kreises potentieller Eigentümer soll den Prüfungsgesellschaften, wie bereits im Grünbuch angedeutet, einen leichteren Zugang zu Fremdkapital ermöglichen. Dadurch sollen einerseits die Wachstumschancen bestehender Prüfungsgesellschaften erhöht und andererseits ein Anreiz für mögliche neue Prüfungsanbieter geschaffen werden. Beibehalten werden soll hingegen das in Artikel 3 Abs. 4 c) AP-RL geregelte Erfordernis, dass die Mitglieder des Verwaltungs- oder Führungsgremiums der Prüfungsgesellschaft mehrheitlich Prüfungsgesellschaften oder Abschlussprüfer sein müssen.²⁰²¹ Zwar wurde im Grünbuch eine Änderung der Vorschrift in Betracht gezogen, jedoch hat sich die EU-Kommission an dieser Stelle für eine Stärkung der Unabhängigkeit der Abschlussprüfer bzw. Prüfungsgesellschaften und gegen eine zu weitgehende Einflussmöglichkeit möglicher kapitalgebender Investoren entschieden.²⁰²²

ee. Stärkung der berufsstandsunabhängigen Aufsicht

Umgesetzt wird im RL-Entwurf hingegen die Ankündigung der EU-Kommission im Grünbuch, die Unabhängigkeit der nationalen öffentlichen Aufsichtsbehörden gegenüber dem Berufsstand zu stärken und diese mit weitergehenden Befugnissen auszustatten.²⁰²³ Durch die Änderung des Artikels 32 Abs. 3 RL-E dahingehend, dass das gesamte Aufsichtspersonal nicht mehr als Abschlussprüfer tätig sein darf, soll zukünftig eine vollständige Unabhängigkeit der öffentlichen Aufsicht vom Berufsstand erreicht werden.²⁰²⁴ Weitere Änderungen der Artikel 3, 15, 29 und 32 AP-RL sollen u.a. zu einer grundsätzlich ausschließlichen Zuständigkeit der öffentlichen Aufsichtsbehörden für die Zulassung und Registrierung von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften sowie im Hinblick auf die Qualitätssicherung führen und deren Ausstattung mit den dafür erforderlichen Befugnissen und Mitteln vorschreiben.²⁰²⁵ Eine Delegation an andere Stellen und Behörden, etwa Berufsverbände, soll nach dem neu

²⁰²¹ KOM(2011) 778/2, S. 7.

²⁰²² Dazu z.B. *Hakelmacher*, WPg 2012, 177 (179), da die branchenfremden Investoren somit letztendlich „wenig zu sagen haben.“ Zu den Plänen im Grünbuch vgl. KOM(2010) 561, S. 15.

²⁰²³ KOM(2011) 778/2, S. 11, Erwägungsgrund 1; vgl. KOM(2010) 561, S. 5, 16 f.

²⁰²⁴ Art. 32 Abs. 3 S. 2 AP-RL gestattet es den Mitgliedsstaaten bislang, dass eine Minderheit der mit der öffentlichen Aufsicht befassten Personen als Abschlussprüfer tätig ist.

²⁰²⁵ Die Aufsichtsbehörden sollen z.B. nach Art. 32 Abs. 5 RL-E Untersuchungen veranlassen und durchführen können, Zugang zu relevanten Dokumenten im Besitz von Prüfern oder Prüfungsgesellschaften haben und über ausreichend Personal und finanzielle Mittel zu ihrer Aufgabenerfüllung verfügen.

eingefügten Artikel 32a RL-E nur noch für einzelne Bereiche der Zulassung und Registrierung von Prüfern und Prüfungsgesellschaften und unter engen Voraussetzungen in den Mitgliedsstaaten zulässig sein. Dabei muss die Letztverantwortung bei der öffentlichen Aufsichtsbehörde verbleiben.²⁰²⁶ Für das deutsche Aufsichtsrecht über den Berufsstand der Wirtschaftsprüfer, das nach § 61a WPO bislang eine ausschließliche erstinstanzliche Berufsaufsicht durch die WPK – also eine berufsständische Organisation – vorsieht, würde sich daraus die Notwendigkeit weitreichender Veränderungen ergeben.²⁰²⁷ Denn anstatt der bisherigen Fachaufsicht über die WPK nach § 66a WPO müsste sich die berufsstandsunabhängige APAK zukünftig selbst mit weiten Teilen der Berufsaufsicht befassen und dafür mit entsprechendem Personal und Mitteln ausgestattet werden.²⁰²⁸

ff. Internationale Zusammenarbeit der Aufsichtsbehörden

Für eine wirksame Aufsicht international tätiger bzw. organisierter Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften soll nach dem Richtlinienentwurf der Informationsaustausch der nationalen Aufsichtsbehörden in, aber auch außerhalb der EU verbessert werden. Nach Artikel 36 Abs. 3 RL-E soll insbesondere die Vertraulichkeit der übermittelten Daten gewährleistet sein.²⁰²⁹ Die in der Änderungsrichtlinie vorgesehene Zuständigkeit der berufsstandsunabhängigen nationalen Aufsichtsbehörden für die internationale Zusammenarbeit besteht bereits in Deutschland. Hier ist APAK nach § 66a Abs. 8-11 WPO für die Kooperation mit den zuständigen Behörden anderer EU-Mitgliedsstaaten sowie sonstiger Staaten zuständig.

gg. Weiterer Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens: Stellungnahmen der Ausschüsse

Am 4. September 2012 hat der Berichterstatter des federführenden Rechtsausschusses des EU-Parlaments, *Sajjad Karim*, seinen Berichtsentwurf zur Änderungsrichtlinie der EU-Kommission veröffentlicht.²⁰³⁰ Eine Stellungnahme des Ausschusses für Wirtschaft und Wäh-

²⁰²⁶ KOM(2011) 778/2, S. 9 und S. 14, Erwägungsgrund 11.

²⁰²⁷ Wie bereits in Kapitel I dieser Arbeit erwähnt, wurden in Deutschland die Ermittlungskompetenzen der WPK durch das BARefG sogar erweitert; vgl. dazu auch Gesetzentwurf zum BARefG, BT-DS 16/2858, S. 37 f.

²⁰²⁸ Dies gilt allen voran für das externe Kontrollverfahren nach §§ 319 Abs. 1 S. 3 HGB, 57a-e WPO, das bislang durch die WPK durchgeführt wird und lediglich der Aufsicht durch die APAK unterliegt. Die Kommission hält es allerdings für besonders wichtig, dass die Qualitätssicherungsprüfungen in den Mitgliedsstaaten durch die öffentlichen Aufsichtsbehörden vorgenommen werden, da hierdurch deren Glaubwürdigkeit und Transparenz verbessert werde; vgl. KOM(2011) 778/2, S. 13.

²⁰²⁹ KOM(2011) 778/2, S. 14 f. Hierzu sollen sowohl die Bediensteten der Aufsichtsbehörden als auch alle sonstigen, mit Aufsichtsaufgaben beauftragten Personen zur Wahrung des Berufsgeheimnisses verpflichtet werden.

²⁰³⁰ Entwurf eines Berichts des Rechtsausschusses zu dem Vorschlag für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen vom 4. September 2012, 2011/0389(COD).

nung, durch die Verfasserin *Kay Swinburne*, erschien am 25. September 2012.²⁰³¹ In beiden Dokumenten sind ganz überwiegend nur kleinere Anmerkungen und Korrekturen und nur wenige inhaltlich relevante Veränderungen des Richtlinienentwurfs enthalten.

(1) Änderungsvorschläge zur öffentlichen Aufsicht, Art. 32, 32a RL-E

Einige wichtigere Änderungen betreffen jedoch die Organisation und Tätigkeit der berufsstandsunabhängigen Aufsichtsbehörden. Nach Auffassung beider Ausschüsse soll deren Leitung zwar auch, aber nicht ausschließlich durch nicht als Abschlussprüfer tätige Personen erfolgen. Entsprechende Änderungen des Artikels 32 Abs. 3 RL-E werden angeregt.²⁰³² Zudem soll laut Rechtsausschuss eine Delegation an andere Behörden durch Abänderung des Artikels 32a Abs. 1 RL-E in weiterem Maße zulässig sein als noch im Richtlinienentwurf angedacht und sich u.a. auch auf die Fortbildung und Qualifikation der Prüfer und Qualitätssicherungsprüfungen von Prüfungsaufträgen der Unternehmen, an denen kein öffentliches Interesse besteht, erstrecken können.²⁰³³ Der Reformbedarf für den deutschen Gesetzgeber würde sich infolgedessen gegenüber dem Richtlinienentwurf der EU-Kommission deutlich verringern.²⁰³⁴ Denn die vom Rechtsausschuss zur Absicherung der Aufgabenübertragung vorgesehene Rechenschaftspflicht der beauftragten Behörden gegenüber der delegierenden Aufsichtsbehörde besteht in Deutschland ebenso wie das Recht der Aufsichtsbehörde, Weisungen und Empfehlungen zu erteilen.²⁰³⁵ Schließlich soll die im Richtlinienentwurf vorgesehene Zusammenarbeit der nationalen Aufsichtsbehörden mit der für die Aufsicht der Unternehmen von öffentlichem Interesse zuständigen ESMA nach Auffassung beider Ausschüsse aus den Artikeln 6 und 14 Abs. 3 RL-E gestrichen werden.²⁰³⁶

(2) Änderungsvorschläge zum Unabhängigkeitsbegriff, Art. 22 RL-E

Eine Änderung im Berichtsentwurf des Rechtsausschusses, die nur auf den ersten Blick ein größeres Ausmaß hat, betrifft die Definition der Unabhängigkeit und Unparteilichkeit in Arti-

²⁰³¹ Entwurf einer Stellungnahme des Ausschusses für Wirtschaft und Währung für den Rechtsausschuss zu dem Vorschlag für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen vom 25. September 2012, 2011/0389(COD).

²⁰³² Rechtsausschuss vom 4.9.2012, 2011/0389 (COD), S. 7 f., 16. Ausschuss für Wirtschaft und Währung vom 25.9.2012, 2011/0389 (COD), S. 7 f.

²⁰³³ Rechtsausschuss vom 4.9.2012, 2011/0389 (COD), S. 8, 17 f.

²⁰³⁴ Denn die Durchführung der Qualitätskontrollen durch eine berufsständische Aufsichtsbehörde, wie die WPK, müsste danach weiterhin möglich sein.

²⁰³⁵ Vgl. die Letztentscheidungskompetenz der APAK mit Weisungsrecht aus § 61a Abs. 4 WPO und Pflicht der WPK gemäß § 66a Abs. 5 S. 1 WPO auf Anforderung der APAK sowie von sich aus über einzelne Vorgänge, die für die Aufsicht der APAK relevant sind, zu berichten.

²⁰³⁶ Rechtsausschuss vom 4.9.2012, 2011/0389 (COD), S. 11 f. Ausschuss für Wirtschaft und Währung vom 25.9.2012, 2011/0389 (COD), S. 5 f.

kel 22 RL-E. Während sich der Entwurf der Änderungsrichtlinie durch die EU-Kommission im Wesentlichen darauf beschränkt, das Unabhängigkeitserfordernis des Artikels 22 AP-RL über die Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften hinaus auch auf die Inhaber von Stimmrechten in der Prüfungsgesellschaft zu erstrecken²⁰³⁷, schlägt der Rechtsausschuss eine Umformulierung und Umstrukturierung der Vorschrift vor. Im Ergebnis würde hierdurch allerdings lediglich der bisherige Artikel 22 Abs. 2 AP-RL – mit weitestgehend gleichem Inhalt – in Absatz 1 überführt. Inhaltliche Veränderungen sind etwa, dass die Begriffe „jegliche Inhaber von Stimmrechten in der Prüfungsgesellschaft“ durch „jede natürliche Person, die in der Lage ist, das Ergebnis der Abschlussprüfung direkt oder indirekt zu beeinflussen“ ersetzt wird. Hierdurch würden auch Inhaber von Kapitalbeteiligungen größeren Umfangs, die nicht mit entsprechenden Stimmrechten einhergehen, erfasst. Neu ist auch der Vorstoß des Rechtsausschusses, den zeitlichen Umfang der Unabhängigkeit ausdrücklich festzulegen für den Zeitraum, „auf den sich die zu prüfenden Abschlüsse beziehen als auch für die Dauer der Abschlussprüfung“.²⁰³⁸ Damit käme es an dieser Stelle zu einer Angleichung an die Vorgaben des IESBA-Code of Ethics.²⁰³⁹

hh. Zwischenfazit

Die bereits im Grünbuch angesprochenen Ziele, Binnenmarktstrukturen auf dem Prüfermarkt zu erzeugen, bestehende Marktbarrieren für kleine und mittlere Prüfungsgesellschaften abzubauen, einheitliche Berufsgrundsätze zu schaffen sowie die Aufsicht über den Berufsstand international zu koordinieren, werden in dem Entwurf der Änderungs-RL insgesamt konsequent umgesetzt.²⁰⁴⁰ Somit wurden nahezu alle im Grünbuch angeregten und zur Diskussion gestellten Maßnahmen, die nicht speziell Unternehmen von öffentlichem Interesse betreffen, in dem Richtlinienentwurf der EU-Kommission übernommen. Das gilt etwa für den Europäischen Prüferpass, die europaweit gegenseitige Anerkennung der Prüferqualifikationen, die verbindliche Einführung der überarbeiteten ISA-Standards oder die Änderung der Eigentumsverhältnisse an Prüfungsgesellschaften. Die wichtigsten Neuregelungen des Richtlinienentwurfs werden dabei ganz überwiegend positiv bewertet. Insbesondere eine verstärkte Harmo-

²⁰³⁷ Daneben soll aufgrund des parallelen Verordnungsentwurfs Art. 22 Abs. 2 Unterabs. 2 AP-RL, der spezielle Unabhängigkeitsanforderungen für Unternehmen von öffentlichem Interesse enthält, gestrichen werden.

²⁰³⁸ Rechtsausschuss vom 4.9.2012, 2011/0389 (COD), S. 12 f.

²⁰³⁹ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 46 f., Rn. 290.30. Auch danach umfasst der maßgebliche Zeitraum die Auftragsbearbeitung, die mit der Aufnahme der Prüfungshandlungen beginnt und erst mit der Erteilung des Bestätigungsvermerks endet, sowie die dem geprüften Rechnungsabschluss vorgeschaltete Berichtsperiode. Nach dem EU-Recht muss die Unabhängigkeit dagegen bislang pauschal „bei der Durchführung“ der Abschlussprüfung vorliegen; vgl. Art. 22 Abs. 1 AP-RL und ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 24, Ziffer A.

²⁰⁴⁰ Vgl. KOM(2010) 561, S. 5.

nisierung des europäischen Prüfermarktes und Einführung des EU- Prüferpasses wurden
fach als wünschens- und erstrebenswert bewertet.²⁰⁴¹

b. Entwurf der Verordnung für die Prüfung von Unternehmen öffentlichen Interesses

Die Stärkung der Unabhängigkeit von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften, die von Unternehmen öffentlichen Interesses beauftragt werden, bilden den Gegenstand umfangreicher und an vielen Stellen heftig diskutierter Reformvorschläge des VO-Entwurfs.²⁰⁴² Durch die geplanten einheitlichen EU-weiten Unabhängigkeitsstandards soll die Qualität der Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse verbessert und der Schutz sowie das Vertrauen der Anleger, Kreditgeber und Geschäftspartner auf dem europäischen Binnenmarkt erhöht werden.²⁰⁴³ Schwerpunktmäßig sollen durch den Verordnungsentwurf Interessenkonflikte des Abschlussprüfers, die aufgrund der gleichzeitigen Erbringung von Prüfungs- und Beratungsleistungen entstehen, durch ein generelles Verbot bestimmter Nichtprüfungsleistungen verringert werden. Auch einer zu großen Vertrautheit zwischen Prüfer und Mandant infolge einer langfristigen Zusammenarbeit, bei der eine Betriebsblindheit und eine zu unkritische Haltung des Prüfers gegenüber der Rechnungslegung des Mandanten befürchtet werden, soll entgegengewirkt werden. Dazu wiederum dienen der Vorschlag einer turnusmäßigen Rotation der gesamten Prüfungsgesellschaft, die Erleichterung der Wahl eines neuen Prüfers und – mittels Bekämpfung der Marktkonzentration – eine Erhöhung der den geprüften Unternehmen zur Verfügung stehenden Prüfungspraxen.²⁰⁴⁴

aa. Definition und Vorgaben zur Unabhängigkeit, Art. 5-7, 11 VO-E

Ein weiteres Ziel des Verordnungsentwurfs ist es, die Funktionen und Aufgaben des Abschlussprüfers und die an diesen gestellten Anforderungen speziell bei Unternehmen von öffentlichem Interesse klarzustellen und genauer zu definieren.²⁰⁴⁵ Im Hinblick auf die Berufsgrundsätze der Unabhängigkeit und Unparteilichkeit sollen dazu in Zukunft die Artikel 5-7 und 11 Abs. 1-3 VO-E fungieren. Als *lex specialis* gegenüber Artikel 22 RL-E sollen in diesen Vorschriften die Definition und allgemeine Grundsätze der Unabhängigkeit für die Abschlussprüfer von Unternehmen öffentlichen Interesses aufgestellt werden. Artikel 22 Abs. 2 Unterabs. 2 AP-RL, der bislang spezielle Unabhängigkeitsanforderungen für die Abschluss-

²⁰⁴¹ *De Basaldua*, DB 2011, Standpunkte S. 33 (34) anmerkend, dass dabei vielfach auch der Hinweis gegeben wurde, dass zunächst in anderen Bereichen, wie z.B. im Steuer- oder auch im Handels- und Gesellschaftsrecht eine Vereinheitlichung der Vorschriften vorgenommen werden müsse.

²⁰⁴² *Velte*, ZfgG 2012, S. 67.

²⁰⁴³ KOM(2011) 779/4, S. 15.

²⁰⁴⁴ Alle Ziele des Verordnungsentwurfs sind aufgelistet in KOM(2011) 779/4, S. 25 f., Erwägungsgrund 46.

²⁰⁴⁵ Ebenda, S. 25 f., Erwägungsgrund 46.

prüfung Unternehmen von öffentlichem Interesse enthält, soll dementsprechend aus der Richtlinie gestrichen werden.

(1) Schutz der Unabhängigkeit gegenüber dem Mandanten, Art. 5, 7 VO-E

Artikel 5 VO-E definiert die Berufsgrundsätze der Unabhängigkeit und Unparteilichkeit und verpflichtet die Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften von Unternehmen öffentlichen Interesses generell, alle notwendigen Maßnahmen zur Vermeidung von Interessenkonflikten und schädlichen Nähebeziehungen zum Mandanten zu ergreifen. Dabei schließt die Vorschrift ausdrücklich auch Beziehungen von Mitarbeitern, Netzwerkmitgliedern und allen Personen, „die über ein Kontrollverhältnis direkt oder indirekt mit dem Abschlussprüfer verbunden“ sind, zum Mandanten ein. Etwas konkretere Vorgaben zur Wahrung der Unabhängigkeit gegenüber Mandanten von öffentlichem Interesse enthält Artikel 7 VO-E. Absatz 1 schützt den unbeeinflussten internen Entscheidungsprozess des Prüfungsmandanten und untersagt dabei – ähnlich wie Artikel 22 Abs. 1 RL-E – nicht nur dem beauftragten Abschlussprüfer bzw. der beauftragten Prüfungsgesellschaft jegliche Einflussnahme, sondern allen Stimmrechtsinhabern einer Prüfungsgesellschaft. Absatz 2 verbietet allen Personen, die auf der Prüferseite unmittelbar an den Prüfungsarbeiten beteiligt sind, die Teilnahme an Geschäften mit Finanzinstrumenten eines Prüfungsmandanten.²⁰⁴⁶ Der Besitz solcher Finanzinstrumente soll nach Absatz 3 zum Ausschluss des Betroffenen von der Prüfungstätigkeit führen.²⁰⁴⁷ Eine Ausnahme gilt jedoch jeweils für Anteile an diversifizierten Organismen für gemeinsame Anlagen. Verboten sein soll schließlich nach Absatz 4 auf Prüferseite die Annahme von Geld, Geschenken oder sonstigen Gefälligkeiten von Personen, zu denen ein Vertragsverhältnis besteht. Zumindest für Prüfungspraxen von Unternehmen öffentlichen Interesses würde hierdurch eine Regelungslücke des EU-Rechts gegenüber dem IESBA-Kodex geschlossen werden.²⁰⁴⁸

(2) Anforderungen an die praxisinterne Organisation, Art. 6 VO-E

Artikel 6 Abs. 1 VO-E konkretisiert die allgemeinen Ausführungen die praxisintern zu treffenden organisatorischen Anforderungen im Hinblick auf die Unabhängigkeit.²⁰⁴⁹ Als solche

²⁰⁴⁶ Das Verbot soll außerdem Personen erfassen, die in enger Beziehung zu den vorgenannten Person stehen.

²⁰⁴⁷ Ein Ausschluss ist auch im Falle des Besitzes von Finanzinstrumenten an einem mit dem Mandanten verbundenen Unternehmen möglich, wobei es dafür zusätzlich jedenfalls eines drohenden Interessenkonflikts des Betroffenen bedarf; Art. 7 Abs. 3 b) VO-E. Unter diesen Voraussetzungen wiederum sollen auch sonstige Verhältnisse zum Mandanten aus jüngerer Vergangenheit zum Ausschluss führen; Art. 7 Abs. 3 c) VO-E.

²⁰⁴⁸ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 95, Rn. 290.230. Das IESBA legt jedoch insoweit fest, dass eine zwingende Befangenheit ohne mögliche Schutzmaßnahmen nur bei einem nicht unbeachtlichen Wert die Folge ist.

²⁰⁴⁹ Dazu auch *Scheffler*, AG 2012, R7 (R8).

gelten in erster Linie angemessene interne Unabhängigkeitsstandards einer Prüfungsgesellschaft, die Herstellung ausreichender Kenntnisse darüber bei den handelnden Mitarbeitern, klar festgelegte und dokumentierte Berichtswege, eindeutige Zuständigkeitszuweisungen, und schließlich die Kontrolle der vorgenannten Sicherungsmechanismen durch ein internes Kontroll- und Qualitätssicherungssystem.²⁰⁵⁰ Dieses wiederum soll der Verantwortung eines Abschlussprüfers unterliegen und muss ausreichend dokumentiert, überwacht und fortentwickelt werden.²⁰⁵¹ Schließlich soll ein angemessenes Vergütungssystem eingerichtet, bei dem die Vergütung sowie die Bewertung der Mitarbeiter nicht von der Höhe der Honorare abhängt, die die Prüfungsgesellschaft vom Mandanten erhält.²⁰⁵² Bei der konkreten Ausgestaltung der internen Sicherungsmaßnahmen sollte gemäß Artikel 6 Abs. 2 VO-E der Größe, Struktur und der Komplexität der Tätigkeiten der jeweiligen Prüfungspraxis Rechnung getragen werden.

(3) Überprüfung und Beurteilungsmaßstab, Art. 11 Abs. 1-3 VO-E

Die Beachtung aller wichtigen Faktoren zum Schutz der eigenen Unabhängigkeit muss der Abschlussprüfer nach Artikel 11 Abs. 1 VO-E schon vor Übernahme oder Fortführung eines Mandats erstmals überprüfen und dokumentieren. Der Beurteilungsmaßstab für die Unabhängigkeit ist in Artikel 11 Abs. 2 VO-E geregelt und entspricht weitgehend dem in Artikel 22 Abs. 2 AP-RL. So kommt es insbesondere auch weiterhin auf den Schluss an, den ein „objektiver, verständiger und informierter Dritter“ ziehen würde.²⁰⁵³ Noch weiter hervorgehoben gegenüber Artikel 22 Abs. 2 Unterabs. 3 AP-RL werden in Artikel 11 Abs. 2 VO-E die Unabhängigkeitsrisiken der Selbstprüfung und des Eigeninteresses, bei denen zwingend von der Durchführung der Abschlussprüfung abgesehen werden muss.²⁰⁵⁴ Im Gegensatz zu Gefährdungen durch Interessenvertretung, Vertrautheit oder Einschüchterung soll den Prüfungspraxen von Unternehmen öffentlichen Interesses hier also künftig keine Möglichkeit mehr zu Schutzmaßnahmen eingeräumt werden.²⁰⁵⁵ Die Dokumentationspflicht der Prüfungspraxen aus Artikel 11 Abs. 3 VO-E im Hinblick auf alle bedeutenden Gefahren der eigenen Unab-

²⁰⁵⁰ Art. 6 Abs. 1 a), b), c) VO-E. Jede Prüfungspraxis soll so letztendlich über angemessene Grundsätze und Verfahren verfügen, um Gefahren für die Unabhängigkeit zu ermitteln, zu reduzieren und vorzubeugen. Gesetzesverstöße der Mitarbeiter sollen dazu verhindert bzw. angemessen behandelt und sanktioniert werden. Die internen Standards und Verfahren sollen auf allen Entscheidungsebenen eingehalten werden. Vgl. Art. 6 Abs. 1 b), e), i) VO-E.

²⁰⁵¹ Art. 6 Abs. 1 g), k) VO-E. Das System sollte dazu einmal jährlich einer Bewertung unterzogen werden.

²⁰⁵² Art. 6 Abs. 1 j) VO-E.

²⁰⁵³ Das gilt auch für den weiteren Inhalt. Gegenüber Art. 22 Abs. 2 AP-RL wurde lediglich die Passage „– wozu auch die Erbringung zusätzlicher Leistungen, die keine Prüfungsleistungen sind, zählt –“ gestrichen, weil die Nichtprüfungsleistungen in Art. 10 VO-E neu geregelt und in zulässige/unzulässige Leistungen neben der Abschlussprüfung eingeteilt werden.

²⁰⁵⁴ Bislang gilt dies nach Art. 22 Abs. 2 Unterabs. 2 AP-RL nur, wenn es „zur Wahrung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers oder der Prüfungsgesellschaft angemessen ist.“

²⁰⁵⁵ Zu beachten ist aber die Stellungnahme des Rechtsausschusses vom 5.9.2012, 2011/0359(COD), S. 47, wonach nur noch das Risiko der Selbstprüfung, nicht mehr das des Eigeninteresses, herausgestellt werden soll.

hängigkeit und die dagegen getroffenen Schutzmaßnahmen deckt sich mit Artikel 22 Abs. 3 AP-RL. Darüber hinaus sollen jedoch auch Fälle, in denen die Unabhängigkeit der Mitarbeiter und der sonstigen, am Prüfungsverfahren beteiligten Personen gefährdet ist, aufgezeichnet werden.²⁰⁵⁶ Schließlich muss entschieden werden, ob die Unabhängigkeit gegenüber dem Mandanten ausreichend gewahrt ist oder auch nach Einleitung von Schutzmaßnahmen zu groß bleibt. Im letztgenannten Fall muss von dem Prüfungsmandat zurückgetreten bzw. abgesehen werden.

bb. Erbringung von Nichtprüfungsleistungen an den Mandanten

Eine der wichtigsten Reformmaßnahmen zur Stärkung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers stellt der in Artikel 10 Abs. 3 VO-E vorgesehene Ausbau des Verbot bestimmter prüfungsfremder Leistungen neben der Abschlussprüfung dar.²⁰⁵⁷ Dabei ist zu unterscheiden zwischen prüfungsfremden Leistungen, bei denen es aus Sicht der EU-Kommission auf Seiten des Prüfers stets zu Interessenkonflikten kommt und Leistungen, bei denen es zu Interessenkonflikten kommen kann.²⁰⁵⁸ Die prüfungsfremden Leistungen sind zudem abzugrenzen von den auch zukünftig neben der Prüfung zulässigen prüfungsverwandten Leistungen i.S.d. Artikels 10 Abs. 1, 2 VO-E.²⁰⁵⁹

(1) Verbot bestimmter prüfungsfremder Leistungen, Art. 10 Abs. 3 VO-E

Wie bereits ausgeführt besteht nach den derzeit geltenden europäischen und deutschen Standards für Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften, auch soweit sie Mandanten von öffentlichem Interesse prüfen, kein generelles Verbot von gleichzeitiger Prüfung und Beratung. Sowohl nach der EU-Abschlussprüferrichtlinie als auch dem IESBA-Code of Ethics und den §§ 319 ff. HGB sind Nichtprüfungsleistungen bis zu einem gewissen Umfang – der je nach Standardsetzungsorgan voneinander abweichen kann – neben der Abschlussprüfung zulässig.²⁰⁶⁰ Der Katalog des Artikels 10 Abs. 3 a) VO-E sieht nunmehr eine erhebliche Verschärfung für die Prüfung von Unternehmen öffentlichen Interesses vor. Denn darin sollen bestimmte Beratungsleistungen generell, also unabhängig von ihrem Umfang oder ihrer Auswirkung auf die Abschlussprüfung, untersagt werden.²⁰⁶¹ Zum Schutz vor Umgehungen erfasst das Verbot dabei nicht nur die mit der Durchführung befassten Prüfer bzw. Prüfungs-

²⁰⁵⁶ KOM(2011) 779/4, S. 17.

²⁰⁵⁷ Dazu *Winkeljohann/Scholz/Eibelshäuser*, DB 2012, 529.

²⁰⁵⁸ So auch *Plath*, WPg 2012, 173 (175).

²⁰⁵⁹ *Velte*, ZfgG 2012, S. 67 (69).

²⁰⁶⁰ Zu Einzelheiten der geltenden internationalen und nationalen Rechtslage zu den Nichtprüfungsleistungen vgl. die entsprechenden Ausführungen in Kapitel H und I dieser Arbeit.

²⁰⁶¹ *Velte*, ZfgG 2012, S. 67 (69).

gesellschaften, sondern auch deren Netzwerkmitglieder. Untersagt sind neben Beratungsleistungen, die an den Prüfungsmandanten selbst erbracht werden, auch solche an dessen Muttergesellschaft sowie vom Mandanten beherrschte Unternehmen.

(a) Generell verbotene Beratungsleistungen, Art. 10 Abs. 3 a) VO-E

Als mit der Unabhängigkeit des im öffentlichen Interesse stehenden Abschlussprüfers grundsätzlich nicht vereinbare Beratungsleistungen bewertet die EU-Kommission etwa die gerichtliche und außergerichtliche Rechtsberatung, die Anlage- und Investmentberatung sowie versicherungsmathematische Leistungen.²⁰⁶² Gleiches gilt für Bewertungsleistungen, Sachverständigenleistungen, die ohne Bezug zur Abschlussprüfung erfolgen, jegliche Mitwirkung an der Buchhaltung und der Erstellung der zu prüfenden Rechnungslegungsunterlagen sowie die Teilnahme an der internen Revision des Prüfungsmandanten und an damit in Zusammenhang stehenden Leistungen. Außerdem werden die Gestaltung und Implementierung von internen Kontroll- und Risikomanagementverfahren sowie von Finanzinformationstechnologiesystemen untersagt.²⁰⁶³ Für die letztgenannten Systeme gilt das generelle Verbot allerdings nur im Hinblick auf die Prüfung solcher Unternehmen von öffentlichem Interesse, bei denen es sich nicht um kapitalmarktorientierte Unternehmen i.S.d. Artikels 2 Nr. 13 a) RL-E handelt. Besonders kritisch, beispielsweise von Seiten des IDW, wird schließlich der praktisch besonders einschneidende Vorschlag der Kommission betrachtet, nunmehr auch Steuerberatungsleistungen unbedingt neben der Abschlussprüfung zu verbieten.²⁰⁶⁴

(b) Zustimmungspflichtige Beratungsleistungen, Art. 10 Abs. 3 b) VO-E

Bei Unternehmen i.S.d. Artikels 2 Nr. 13 a) RL-E, deren übertragbare Wertpapiere zum Handel auf dem geregelten Markt eines EU-Mitgliedsstaats zugelassen sind, soll die Gestaltung und Umsetzung von Finanzinformationstechnologiesystemen hingegen nach Artikel 10 Abs. 3 b) VO-E neben der Abschlussprüfung zulässig sein, sofern die zuständige nationale Aufsichtsbehörde ihre vorherige Zustimmung erteilt hat. In diesem Fall handelt es sich um eine der prüfungsfremden Beratungsleistungen, die zwar mit der Prüfung unvereinbar sein können, aber nicht müssen. Gemäß Artikel 10 Abs. 3 b) VO-E hängt deren Zulässigkeit je nach der genauen Leistungsart entweder von der vorherigen Zustimmung des Prüfungsaus-

²⁰⁶² KOM(2011) 779/4, S. 6; *Velte*, ZfgG 2012, S. 67 (69).

²⁰⁶³ Bei dem Begriff der Finanzinformationstechnologiesysteme handelt es sich um ein Synonym für die Begriffe Systeme der Informationstechnologie (IT) des IESBA bzw. der Finanzinformationssysteme aus der EU-Empfehlung von 2002. Vgl. IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 84 ff., Rn. 290. 201-290.206; ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 30, Ziffer B., 7.2.2. Mit diesen werden sämtliche Hard- und Softwaresysteme des Prüfungsmandanten zur Gewinnung der im Jahresabschluss offenzulegenden Zahlen erfasst.

²⁰⁶⁴ Stellungnahme des IDW vom 27.1.2012, S. 11; *Plath*, WPg 2012, 173 (175).

schusses oder der Vorab-Genehmigung der zuständigen Aufsichtsbehörde ab. Während z.B. bei Personaldiensten zukünftig der Prüfungsausschuss des Prüfungsmandanten anhand der konkreten Einzelfallumstände bewerten soll, ob diese neben der Abschlussprüfung erbracht werden dürfen oder nicht, obliegt die Entscheidung bei Due-Diligence-Prüfungen den Behörden.²⁰⁶⁵

(c) Zulässige prüfungsverwandte Leistungen, Art. 10 Abs. 1, 2 VO-E

Zu den ohne weiteres zulässigen prüfungsverwandten Leistungen i.S.d. Artikels 10 Abs. 1 VO-E zählen schließlich die in Artikel 10 Abs. 2 VO-E aufgelisteten Beratungsleistungen. Hierzu gehören z.B. das Review von Zwischenabschlüssen und die Vermittlung von Prüfungssicherheit beim Mandanten im Hinblick auf die Erklärung zur Unternehmensführung und Fragen der sozialen Verantwortung. Aber auch die Bescheinigung über die Einhaltung der geltenden Steuervorschriften durch den Mandanten – gemeint sein dürfte die Mitwirkung an dessen Steuererklärung – und alle durch EU-Recht vorgeschriebenen Pflichten im Zusammenhang mit der Abschlussprüfung gelten als prüfungsverwandte Leistungen.

(d) Vergleich mit den geltenden internationalen Vorgaben

Im Vergleich mit den derzeit geltenden internationalen Vorgaben zur Zulässigkeit von Nichtprüfungsleistungen, die Prüfungspraxen an Mandanten von öffentlichem Interesse erbringen dürfen, lassen sich eine Vielzahl von Änderungen verzeichnen. In struktureller Hinsicht fällt auf, dass der Verordnungsentwurf im Gegensatz zur EU-Empfehlung von 2002 und dem IESBA-Kodex vollständig auf ein Rahmenkonzept zu den Nichtprüfungsleistungen verzichtet.²⁰⁶⁶ Damit fehlt es an generellen Vorgaben zur Einstufung des Inhabilitätsrisikos ebenso wie an einer Auflistung möglicher Schutzmaßnahmen zur Risikoreduzierung und an einer Auffangregelung, auf die zurückgegriffen werden kann, sofern es an speziellen Vorgaben zu bestimmten Nichtprüfungsleistungen fehlt.²⁰⁶⁷

(aa) Problem: Fehlendes Rahmenkonzept

Das Fehlen einer Grundsatzregelung oder eines Auffangtatbestands in Artikel 10 VO-E ist bei genauerer Betrachtung als durchaus problematisch zu beurteilen. Denn eine abschließende

²⁰⁶⁵ Eine Zustimmungspflicht des Prüfungsausschusses besteht außerdem in Bezug auf Comfort Letter für Anleger wertpapieremittierender Unternehmen.

²⁰⁶⁶ Vgl. ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 29 f., Ziffer A., 7.1. und S. 46 f.; IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 69 ff., Rn. 290.156-290.161.

²⁰⁶⁷ Gerade Schutzmaßnahmen spielen bislang international bei der Erbringung von Beratungsleistungen durch den Abschlussprüfer eine wichtige Rolle bei der Bewertung der Unabhängigkeit, vgl. ABl. L 157 vom 9.6.2006, S. 18; ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002; S. 25, Ziffer A., 4.; IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 9, Rn. 100.13. Im deutschen Recht vgl. § 22 BS WP/vBP.

Aufzählung aller zulässigen bzw. unzulässigen Nichtprüfungsleistungen ist, wie schon in der EU-Empfehlung von 2002 und dem IESBA-Kodex festgestellt, aufgrund der Vielzahl an Nichtprüfungsleistungen unmöglich.²⁰⁶⁸ Praktisch überaus bedeutsam wäre ein Rahmenkonzept deshalb zum einen für die Rechtssicherheit der Abschlussprüfer und ihrer Mandanten bei allen Beratungsleistungen, deren Zulässigkeit nicht ausdrücklich in Artikel 10 Abs. 2 und 3 VO-E geregelt wird. Dies gilt umso mehr, als es in sämtlichen Katalogen an einem „insbesondere“ oder einer ähnlichen Formulierung fehlt und diese folglich als abschließend einzuordnen sind. Zum anderen könnten den Prüfungsausschüssen im Hinblick auf die in Artikel 10 Abs. 3 b) i), ii) VO-E aufgezählten prüfungsfremden Leistungen, die einen Interessenkonflikt auslösen können, Kriterien zur Beurteilung des Einzelfalls an die Hand gegeben werden.²⁰⁶⁹

(bb) Personeller Anwendungsbereich

Der personelle Anwendungsbereich des Artikels 10 VO-E deckt sich weitestgehend mit dem der EU-Empfehlung und des IESBA-Kodex. Denn auch diese erstrecken sich auf Seiten des Leistungserbringers neben dem Abschlussprüfer bzw. der Prüfungsgesellschaft jeweils auch auf Netzwerkmitglieder bzw. auf Personen, die dem Verbund einer Prüfungspraxis angehören. Auf Seiten des Leistungsempfängers kann neben der Beratung des Prüfungsmandanten selbst auch die Beratung nahestehender bzw. verbundener Unternehmen eine Inhabilität begründen.²⁰⁷⁰ Bei der Einstufung des Inhabilitätsrisikos einzelner Nichtprüfungsleistungen neben der Abschlussprüfung, die nun genauer untersucht und mit den bisherigen Unabhängigkeitsstandards verglichen werden sollen, ergeben sich dagegen zum Teil erhebliche Abweichungen.

(cc) Beteiligung an der Erstellung der Rechnungslegung und an Managementaufgaben

Ähnlich wie in ihrer Empfehlung von 2002 sieht die EU-Kommission gemäß Artikel 10 Abs. 3 a) ii) VO-E die Unabhängigkeit eines Prüfers im Falle der Beteiligung an der Erstellung von Buchungs- bzw. Rechnungslegungsunterlagen oder am Jahresabschluss eines Mandanten von öffentlichem Interesse generell als beeinträchtigt an.²⁰⁷¹ Im Gegensatz zur IESBA verzichtet sie damit auf jegliche Einschränkungen oder Ausnahmen, etwa für unwesentliche

²⁰⁶⁸ ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 47; IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 69, Rn. 290.157.

²⁰⁶⁹ Eine vergleichbare Rechtssicherheit wird im Verordnungsentwurf auch nicht durch die mögliche Bitte um Stellungnahme bei den zuständigen Behörden erreicht. Denn diese ist gemäß Art. 10 Abs. 4 Unterabs. 5 VO-E ausschließlich für die dort geregelten Spezialfälle vorgesehen. Und auch die der EU-Kommission in Art. 10 Abs. 6 VO-E eingeräumte Befugnis, die Listen der Art. 10 Abs. 2, 3 VO-E durch delegierte Rechtsakte abzuändern, bringt den Betroffenen bei der Beurteilung kritischer Einzelfälle keine rechtzeitige Hilfe.

²⁰⁷⁰ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 42, Rn. 290. 13 und S. 45, Rn. 200.27; ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 29 ff., Ziffer A., 7. Im deutschen Recht vgl. § 319 Abs. 3 S. 1 Nr. 3 2. HS. und § 319b HGB.

²⁰⁷¹ ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 30, Ziffer B., 7.2.1.

technische oder mechanische Unterstützungsleistungen oder in Notsituationen.²⁰⁷² Der sowohl in der EU-Empfehlung als im IESBA-Kodex verankerte Grundsatz, dass eine Prüfungspraxis bei der Erbringung von Beratungsleistungen keine Managementaufgaben beim Prüfungsmandanten übernehmen und nicht an dessen internen Entscheidungsprozessen beteiligt sein darf, findet sich zwar nicht in Artikel 10 Abs. 3 VO-E, dafür aber in dem allgemeinen Grundsatz des Artikels 7 Abs. 1 VO-E wieder.²⁰⁷³

(dd) Beteiligung an der Entwicklung oder Umsetzung von Finanzinformationssystemen

Indem der Verordnungsentwurf bei der Gestaltung und Implementierung von Finanzinformationstechnologiesystemen das Ausmaß des Inhabilitätsrisikos ausschließlich an die Kapitalmarktorientierung des Mandanten i.S.d. Artikels 2 Nr. 13 a) RL-E knüpft, wählt die EU-Kommission einen vollständig neuen Ansatz als bislang.²⁰⁷⁴ Denn noch in der Empfehlung von 2002 galt ausschließlich die Frage, ob der Prüfer in verantwortlicher Funktion tätig wird oder nicht als entscheidendes Kriterium für die Risikobewertung.²⁰⁷⁵ Und auch nach dem IESBA-Kodex ergibt sich ein Verbot zur Einführung und Implementierung von IT-Systemen für Prüfungsmandanten von öffentlichem Interesse lediglich, sofern diese entweder von Bedeutung für die rechnungslegungsbezogenen internen Kontrollen sind oder wesentliche Informationen für die Rechnungslegung oder den Abschluss des Mandanten erzeugen.²⁰⁷⁶ Nach Artikel 10 Abs. 3 VO-E hingegen soll es auf die Art und Weise der Gestaltung und Umsetzung von Finanzinformationssystemen gar nicht mehr ankommen.

(ee) Erbringung von Bewertungs- oder Innenrevisionsleistungen für den Mandanten

Ähnliches gilt in Bezug auf Bewertungsleistungen sowie die Teilnahme eines Abschlussprüfers bzw. einer Prüfungsgesellschaft an der internen Revision des Mandanten. Für Bewertungsleistungen legt Artikel 10 Abs. 3 a) iv) VO-E fest, dass es sich bei solchen „Bewertungsleistungen, die Fairness Opinions oder Sachgründungsberichte ermöglichen“, um stets unzulässige, prüfungsfremde Leistungen handelt. Die bislang nach der EU-Empfehlung von 2002 und dem IESBA-Code of Ethics maßgeblichen Kriterien der Wesentlichkeit der bewerteten Beträge in Bezug auf den Jahresabschluss und des Maßes an Subjektivität bei der Be-

²⁰⁷² IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 72 ff., Rn. 290.167-290.174.

²⁰⁷³ KOM(2011) 779/4, S. 30; so auch auf S. 16, Erwägungsgrund 9. Vgl. ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 47; IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 71 f., Rn. 290.162-290.166.

²⁰⁷⁴ Vgl. Art. 10 Abs. 3 a) vi) und Abs. 3 b) iii) VO-E.

²⁰⁷⁵ ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 31, Ziffer B., 7.2.2.3 und S. 49. Entscheidend ist danach, ob die letztendliche Entscheidung über das betroffene System ebenso und die Verantwortung dafür beim Mandanten verbleibt oder nicht.

²⁰⁷⁶ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 84 ff., Rn. 290. 201-290.206.

wertungsleistung würden hierdurch entfallen.²⁰⁷⁷ Da nach Artikel 10 Abs. 3 a) vii) VO-E auch die Erbringung von jeglichen Innenrevisionsleistungen und von damit zusammenhängenden Leistungen als unzulässig erachtet wird, würde es auch insoweit nicht mehr auf die bisherige Differenzierung ankommen, ob die Tätigkeit in verantwortlicher Position übernommen wird oder nicht.²⁰⁷⁸ Anders als das IESBA hat sich die EU-Kommission durch das umfassende Verbot an dieser Stelle auch dagegen entschieden, nur die Erbringung bestimmter wesentlicher Innenrevisionsleistungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse zu untersagen.²⁰⁷⁹

(ff) Gestaltung und Umsetzung interner Kontroll- oder Risikomanagementverfahren

Mit dem weitergehenden Verbot der Risikoberatung sowie jeglicher gestaltenden oder umsetzenden Tätigkeit an internen Kontroll- oder Risikomanagementverfahren, die im Zusammenhang mit zu prüfenden Finanzinformationen stehen, plant die EU-Kommission eine Erweiterung der bisherigen internationalen Vorgaben.²⁰⁸⁰ Denn mit der Untersagung der vorgenannten Innenrevisionsleistungen wird bislang lediglich die Beratungstätigkeit hinsichtlich dieses Bestandteils des internen Kontrollsystems explizit für risikoreich erachtet. Jedoch kann sich eine Inhabilität bei der Gestaltung und Implementierung interner Kontroll- oder Risikomanagementverfahren auch schon bisher dann ergeben, wenn der Prüfer über die bloße Beratung hinaus durch die Beteiligung an den internen Entscheidungsvorgängen Managementfunktionen beim Mandanten ausübt.²⁰⁸¹

(gg) Rechtliche Vertretung des Mandanten und Sachverständigenleistungen

Auch durch das Verbot von Sachverständigenleistungen, die weder mit der Abschlussprüfung noch mit Beratungsleistungen in Verbindung stehen, sowie das Verbot der juristischen Beratung des Prüfungsmandanten, „einschließlich der Beilegung von Rechtsstreitigkeiten“ in Artikel 10 Abs. 3 a) i) und v) VO-E erweitert die Kommission ihre Vorgaben aus der Empfehlung von 2002. Denn in Ziffer 7.2.5. der EU-Empfehlung wird nur die prozessuale Vertretung als Risiko für die prüferische Unabhängigkeit bewertet, Sachverständigenleistungen ebenso wie

²⁰⁷⁷ Vgl. ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 31, Ziffer B., 7.2.3 und S. 49; IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 74 ff., Rn. 290.175-290.180. Der IESBA-Kodex ist im Hinblick auf Einheiten von öffentlichem Interesse strenger, da bei diesen bereits eine wesentliche Auswirkung der Bewertungsleistung auf den Abschluss für die irreversible Unzulässigkeit ausreicht. Dazu auch FEE Paper, Januar 2013, S. 6, 23.

²⁰⁷⁸ So ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 31, Ziffer B., 7.2.4. und S. 50; IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 81 ff., Rn. 290. 195-290.200. Während die Erbringung eigenverantwortlicher Innenrevisionsleistungen strikt untersagt ist, können sonstige Leistungen bei ausreichend ergriffenen Schutzvorkehrungen unbedenklich sein.

²⁰⁷⁹ Nach dem IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 84, Rn. 290.200 sind Innenrevisionsleistungen untersagt, die sich auf einen bedeutenden Teil der rechnungslegungsbezogenen internen Kontrollen, wesentliche Beträge oder Angaben für den zu prüfenden Abschluss oder auf Rechnungslegungssysteme beziehen, die bedeutende Informationen für die Rechnungslegungsunterlagen bzw. den Abschluss des Mandanten erzeugen.

²⁰⁸⁰ Art. 10 Abs. 3 a) iii) VO-E.

²⁰⁸¹ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 71 f., Rn. 290.162-290.166; ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 47.

die außergerichtliche Beratung in rechtlichen Angelegenheiten hingegen nicht.²⁰⁸² Das IESBA erachtet sowohl die außergerichtliche Rechtsberatung als auch die gerichtliche Rechtsvertretung als potentielle Unabhängigkeitsrisiken.²⁰⁸³ Jedoch werden diese Nichtprüfungsleistungen im IESBA-Kodex nicht generell untersagt, sondern stattdessen auf die Wesentlichkeit der Beratung für den zu prüfenden Jahresabschluss abgestellt. Bei der außergerichtlichen Beratung können zudem regelmäßig ausreichende Schutzmaßnahmen ergriffen werden.²⁰⁸⁴ Auch Sachverständigenleistungen werden im IESBA-Kodex erfasst. Jedoch werden sie nicht in dem Umfang wie in Artikel 10 Abs. 3 a) i) VO-E untersagt, sondern lediglich in Bezug auf Rechtsstreitigkeiten als risikoreich angesehen. Für die genaue Einstufung der Gefahr soll es laut IESBA auf die Auswirkung der Einschätzung auf den zu prüfenden Abschluss und den bestehenden Grad an Subjektivität ankommen.²⁰⁸⁵

(hh) Steuerberatungsleistungen für den Mandanten

Während nach dem bisherigen EU-Recht zur Abschlussprüfung Steuerberatungsleistungen weder umfassend geregelt noch in irgendeiner Form untersagt werden, sollen diese zukünftig nach Artikel 10 Abs. 3 a) i) generell neben der Abschlussprüfung untersagt sein.²⁰⁸⁶ Die einzige Ausnahme findet sich in Artikel 10 Abs. 2 e) VO-E, wonach eine national vorgeschriebene Bescheinigung über die Einhaltung von Steuervorschriften als eine prüfungsverwandte Leistung vom Abschlussprüfer erbracht werden darf. In der EU-Empfehlung von 2002 fand sich noch keine Einschränkung der Steuerberatung, sondern stattdessen sogar die Klarstellung, dass bei der steuerrechtlichen Vertretung eines Prüfungsmandanten vor Finanzgerichten oder Steuerbehörden „die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers generell nicht als gefährdet angesehen wird“.²⁰⁸⁷ Durch das nahezu vollständige Verbot der Steuerberatung käme es im Hinblick auf diesen bislang wohl wichtigsten Unterschied zwischen IESBA-Code of Ethics und den EU-Vorgaben zur Unabhängigkeit zwar zu einer gewissen Annäherung, jedoch kei-

²⁰⁸² ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 31, Ziffer B., 7.2.5. Die prozessuale Vertretung ist v.a. risikobehaftet, sofern sie eine Einschätzung der Erfolgchancen des Mandanten enthält. In jedem Fall soll eine Beeinträchtigung der Unabhängigkeit gegeben sein, wenn sich die Tätigkeit des Prüfers wesentlich auf den Jahresabschluss des Mandanten auswirkt und von hoher Subjektivität geprägt ist.

²⁰⁸³ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 86 ff., Rn. 290. 209-290.213.

²⁰⁸⁴ Bei der prozessualen Vertretung sind Schutzmaßnahmen hingegen nicht möglich, sofern die Beratung sich wesentlich auf den zu prüfenden Abschluss auswirkt. Auf das nach der EU-Empfehlung kumulativ erforderliche hohe Maß an Subjektivität der Einschätzungen des Prozessvertreters stellt der Kodex nicht ab. Vgl. auch FEE Paper, Januar 2013, S. 24.

²⁰⁸⁵ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 86, Rn. 290. 207 f. unter Verweis auf die Regelungen zu Bewertungsleistungen.

²⁰⁸⁶ Die deutsche Fassung des Verordnungsentwurfs ist dabei sehr missverständlich erwähnt, da sie fälschlicherweise „Sachverständigenleistungen, die nicht mit der Abschlussprüfung, der Steuerberatung, dem allgemeinen Management und anderen Beratungsleistungen in Verbindung stehen“, untersagt. Hieraus könnte durchaus auf eine generelle Zulässigkeit der Steuerberatung geschlossen werden.

²⁰⁸⁷ ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 50 zu Ziffer B., 7.2.5.

neswegs zu einer Angleichung.²⁰⁸⁸ Denn das IESBA bewertet das jeweilige Unabhängigkeitsrisiko bei der Steuerberatung differenziert anhand der Art der genauen Leistung.²⁰⁸⁹ Übereinstimmungen mit dem Verordnungsentwurf ergeben sich einzig in dem Unterabschnitt zur „Erstellung von Steuererklärungen“, weil auch von Seiten des IESBA darin regelmäßig keine Gefahr für die Unabhängigkeit des Prüfers gesehen wird.²⁰⁹⁰

(ii) Unterstützung des Mandanten bei der Einstellung von Führungskräften

Personaldienstleistungen einschließlich der Einstellung von Managementmitgliedern bewertet die EU-Kommission als prüfungsfremde Leistungen, die mit einem Interessenkonflikt verbunden sein können. Zulässig sind solche Nichtprüfungsleistungen durch den Abschlussprüfer gemäß Artikel 10 Abs. 3 b) i) VO-E nur, sofern eine vorherige Zustimmung durch den Prüfungsausschuss des Mandanten erfolgt. Konkrete Vorgaben zur Risikobewertung und risikoreduzierenden Schutzmaßnahmen werden dabei anders als in Ziffer 7.2.6. der Empfehlung von 2002 und dem IESBA-Kodex nicht erteilt, sodass sich die betroffenen Prüfungsausschüsse bei ihrer Entscheidungsfindung an die dort vorgegebenen Kriterien halten sollten. Neben der Art der jeweiligen Unterstützungsleistung ist dies v.a. der potentielle Einfluss der zu besetzenden Stelle auf nachfolgende Abschlussprüfungen.²⁰⁹¹ Beachtet werden sollten auch die verschärften Vorgaben des IESBA-Kodex für Prüfungspraxen von Mandanten öffentlichen Interesses, die im Hinblick auf die Einstellung von Mitgliedern für das Leitungs- oder Kontrollorgan oder eines leitenden Angestellten mit bedeutendem Einfluss auf die Rechnungslegung gelten. Bei der Besetzung dieser Stellen untersagt der Kodex den Prüfern bereits die Suche und jegliche Referenzprüfungen potentieller Kandidaten.²⁰⁹²

(jj) Erbringung von Finanzdienstleistungen für den Mandanten

Die von der EU-Kommission in Artikel 10 Abs. 3 a) viii) VO-E untersagten Makler-, Händler-, Anlageberatungs- und Investmentbank-Dienstleistungen können schließlich unter dem Oberbegriff der „Finanzdienstleistungen“, wie ihn das IESBA verwendet, zusammengefasst

²⁰⁸⁸ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 76 ff., Rn. 290.181-290.194.

²⁰⁸⁹ Dabei werden die Steuerberatungsleistungen in vier Unterkategorien unterteilt; ebenda, Rn. 290.181; dazu *Niehues*, WPg 10/2011, S. I. Je nach Art der Steuerberatung können sich insbesondere das Risiko der Selbstprüfung und/oder Interessenvertretung ergeben; *Klaas*, WPg 2012, 91 (92).

²⁰⁹⁰ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 76, Rn. 290.181. Dies gilt jedenfalls, sofern das Management des Mandanten die Verantwortung für die Steuererklärung und alle dieser zugrunde liegenden Entscheidungen übernimmt.

²⁰⁹¹ ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 32, Ziffer B., 7.2.6. und S. 51; IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 88, Rn. 290.214 f. Deshalb ist z.B. die Unterstützung bei der Besetzung von Schlüsselpositionen speziell im Finanz- und Verwaltungsbereich besonders risikoreich. In jedem Fall muss der Prüfer die letztendliche Entscheidung über die einzustellende Person dem Management des Mandanten überlassen.

²⁰⁹² IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 88, Rn. 290.215.

werden.²⁰⁹³ Dies gilt auch für die in Artikel 10 Abs. 3 b) iv) VO-E aufgelisteten Due-Diligence-Prüfungen auf Käufer- oder Verkäuferseite im Zuge geplanter Fusionen und Übernahmen sowie die „Vermittlung von Prüfungssicherheit über das geprüfte Unternehmen für andere Parteien von Finanz- oder Unternehmensgeschäften“, aus denen sich laut EU-Kommission ein potentieller Interessenkonflikt ergeben kann.²⁰⁹⁴ In der EU-Empfehlung von 2002 wurden derartige Leistungen noch nicht als Unabhängigkeitsrisiken eingestuft. Als problematisch muss an dieser Stelle des Verordnungsentwurfs erneut die abschließende Auflistung der EU-Kommission erachtet werden, in deren Folge anderweitige, nicht ausdrücklich erwähnte Finanzdienstleistungen nicht erfasst werden können. Auch kann keine differenzierte Betrachtung etwa nach dem Einfluss der jeweiligen Leistung auf den zu prüfenden Abschluss und hinsichtlich möglicher Schutzmaßnahmen erfolgen.²⁰⁹⁵ So sieht der IESBA-Kodex ein mit Artikel 10 Abs. 3 a) viii) VO-E vergleichbares absolutes Verbot neben der Abschlussprüfung nur für solche Finanzdienstleistungen vor, die Werbung für den Mandanten oder den Handel mit dessen Anteilen bzw. deren Zeichnung zum Gegenstand haben.²⁰⁹⁶

(kk) Erbringung versicherungsmathematischer Leistungen

Mit der Auflistung versicherungsmathematischer Leistungen in Artikel 10 Abs. 3 a) iv) VO-E werden diese erstmals ausdrücklich in einem internationalen Standardwerk aufgeführt, ohne dass dabei eine Umschreibung oder Definition derartiger Leistungen erfolgt. Im deutschen Recht, das in § 319 Abs. 3 S. 1 Nr. 3 d) HGB bzw. § 23a Abs. 6 BS WP/vBP eigenständige versicherungsmathematische Leistungen verbietet, sofern sich diese auf den zu prüfenden Jahresabschluss nicht nur unwesentlich auswirken und von nicht untergeordneter Bedeutung sind, wird als vorrangiges Beispiel für versicherungsmathematische Leistungen die Berechnung von Pensionsrückstellungen genannt.²⁰⁹⁷

(e) Reformbedarf für den deutschen Gesetzgeber

Für den deutschen Gesetzgeber würde ein Inkrafttreten des Artikels 10 Abs. 3 VO-E Reformbedarf mit sich bringen. Zwar finden sich die meisten Kategorien der in Artikel 10 Abs. 3 a) VO-E erwähnten Beratungsleistungen auch in den absoluten Inhabilitätstatbeständen des § 319 Abs. 3 S. 1 Nr. 3 bzw. § 319a Abs. 1 S. 1 Nr. 2, 3 HGB wieder. Auf die im deutschen Recht häufig maßgebliche Frage, ob die jeweiligen Beratungsleistungen in verantwortlicher

²⁰⁹³ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 88 ff., Rn. 290.216-290.219.

²⁰⁹⁴ In Folge dessen sieht Art. 10 Abs. 3 b) VO-E eine Zustimmungspflicht der zuständigen Behörde vor.

²⁰⁹⁵ So etwa IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 89 f., Rn. 290.217 f.

²⁰⁹⁶ Ebenda, S. 90, Rn. 290.219.

²⁰⁹⁷ Begründung zu § 23a Abs. 6 BS WP/vBP, S. 64.

Position erbracht wurden, von nicht untergeordneter Bedeutung sind oder sich nicht nur unwesentlich auf den Jahresabschluss auswirken, würde es zukünftig jedoch nicht mehr ankommen.²⁰⁹⁸ Zudem müssten die bislang im HGB nicht ausdrücklich geregelten Sachverständigenleistungen, die ohne Zusammenhang zur Abschlussprüfung erfolgen, ebenso wie die Gestaltung und Umsetzung interner Kontroll- oder Risikomanagementverfahren in den Katalog des § 319 Abs. 3 bzw. § 319a HGB aufgenommen werden. Dagegen können die ebenfalls nicht explizit im HGB aufgeführten Personaldienstleistungen auch weiterhin über die Generalklausel des § 319 Abs. 2 HGB erfasst werden. Denn bei Personaldiensten handelt es sich um eine der wenigen Fallgruppen, die gemäß Artikel 10 Abs. 3 b) VO-E keinen zwingenden Interessenkonflikt zur Folge haben.²⁰⁹⁹

(2) Sondervorschriften für große Prüfungsgesellschaften und internationale Netzwerke

Die Absätze 4 und 5 des Artikels 10 VO-E enthalten noch einmal besonders verschärfte Vorgaben für große und/oder international vernetzte Prüfungsgesellschaften. Aus Sicht der Kommission soll hierdurch insbesondere die Marktvorherrschaft durch die Big Four-Prüfungsgesellschaften, speziell im Hinblick auf die Prüfung großer Unternehmen von öffentlichem Interesse, wirkungsvoll eingeschränkt werden.²¹⁰⁰

(a) Vollständiges Beratungsverbot großer Prüfungsgesellschaften, Art. 10 Abs. 5 VO-E

Die einschneidende Vorgabe des Artikels 10 Abs. 5 VO-E würde Prüfungsgesellschaften treffen, die über ein Drittel ihrer Prüfungshonorare bei Großunternehmen des öffentlichen Interesses vereinnahmen und einem Netzwerk angehören, dessen Mitglieder EU-weit insgesamt mehr als 1,5 Mrd. Euro an jährlichen Prüfungshonoraren erzielen. Diesen Prüfungsgesellschaften und sämtlichen Mitgliedern ihres Netzwerks in der EU soll es zukünftig unabhängig davon, ob die Beratung für einen Prüfungsmandanten erfolgt oder nicht, generell untersagt sein, prüfungsfremde Leistungen zu erbringen. Anders als bei den Verboten des Artikels 10 Abs. 3 VO-E, die nur im Hinblick auf den jeweiligen Prüfungsmandanten gelten, würde sich für die Betroffenen dieses Verbots die Notwendigkeit zur Gründung reiner Prüfungsgesellschaften ergeben.²¹⁰¹ Bereits im Grünbuch wurde eine solche Vorgabe erstmals erwogen. Allen voran die Big Four müssten folglich ihre Geschäfte in Zukunft vollständig auf die Ab-

²⁰⁹⁸ *Plath*, WPg 2012, 173 (175) sieht die fehlende Differenzierung und Ausrichtung der Verbote an dem Kriterium der Selbstprüfung gerade im Hinblick auf die Steuerberatung kritisch und setzt sich für den Fortbehalt der Beratungsverbote in §§ 319, 319a HGB ein.

²⁰⁹⁹ Nur bei diesen wenigen Beratungsleistungen würde es zukünftig noch auf eventuell ergriffene Schutzmaßnahmen zur Abschwächung bestehender Unabhängigkeitsrisiken ankommen.

²¹⁰⁰ KOM(2011) 779/4, S. 16.

²¹⁰¹ Damit einhergehen würde laut *Franz*, WPg 2012, 227 (230) „eine substantielle Veränderung des Geschäftsmodells der großen vier Wirtschaftsprüfungsgesellschaften.“

schlussprüfung oder aber auf das Beratungsgeschäft konzentrieren und eine erhebliche Beschränkung ihres derzeitigen Tätigkeitsbereichs verkraften.²¹⁰²

(b) Befangenheit bei Beratung durch Netzwerkmitglieder, Art. 10 Abs. 4 VO-E

Artikel 10 Abs. 4 VO-E legt fest, dass auch Nichtprüfungsleistungen, die ein Netzwerkmitglied einer Prüfungspraxis für ein außerhalb der EU angesiedeltes Tochterunternehmen des Prüfungsmandanten erbringt, zu einer Befangenheit der Prüfungspraxis führen kann. Um die in den Unterabsätzen 1 und 2 vorgeschriebene Beurteilung der eigenen Unabhängigkeit und möglicher Schutzmaßnahmen zur Abschwächung der bestehenden Gefahr zu erleichtern, enthalten die Unterabsätze 3 und 4 sowohl widerlegliche als auch unwiderlegliche Befangenheitsvermutungen. Diese richten sich je nach der Art der genauen Leistung, welche der Netzwerkpartner für das Tochterunternehmen erbracht hat. Im Übrigen soll eine Fortsetzung der eigenen Prüfungstätigkeit nur möglich sein, wenn die Erbringung der prüfungsfremden Leistungen durch das Netzwerkmitglied weder das eigene pflichtgemäße Ermessen noch den Bestätigungsvermerk beeinträchtigt. Bei komplizierten Beurteilungen können der betroffene Abschlussprüfer bzw. die betroffene Prüfungsgesellschaft die zuständige Behörde gemäß Unterabsatz 5 um eine Stellungnahme zu ihrer Unabhängigkeit bitten.

cc. Honorarvorgaben für Prüfungs- und Nichtprüfungsleistungen

Ein weiterer wichtiger Aspekt der Unabhängigkeit, den die EU-Kommission auch in dem VO-Entwurf erneut aufgreift, ist das Prüfungshonorar des Abschlussprüfers, insbesondere dessen Höhe und Zusammensetzung. Artikel 9 Abs. 1 VO-E regelt, insoweit eher klarstellend als wirklich neu, dass Prüfungshonorare bei Abschlussprüfungen von Unternehmen öffentlichen Interesses nicht erfolgsabhängig sein dürfen.²¹⁰³ Neue Ansätze, die nachfolgend vertiefter dargestellt werden, verfolgt die EU-Kommission dagegen durch die anvisierte Obergrenze für prüfungsverwandte Leistungen in Artikel 9 Abs. 2 VO-E und die geplante Einführung fester Schwellenwerte für die Honorarabhängigkeit in Artikel 9 Abs. 3 VO-E.

²¹⁰² *Velte*, ZfgG 2012, S. 67 (70), KOM(2011) 779/4, S. 6. Auch auf die Vorgaben des Art. 10 Abs. 5 c), d), e) VO-E zu der Kapital- und Stimmrechtsbeteiligung an solchen Prüfungsgesellschaften sei hingewiesen. Kritisch mit Blick auf die Umgehungsmöglichkeiten dieses Verbots, etwa durch rechtlich getrennte, aber wirtschaftlich miteinander verbundene Tochter- oder Schwestergesellschaften *Volhard/Weber* in FS Ulmer, 878.

²¹⁰³ Als erfolgs- bzw. ergebnisabhängig gelten nach Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 VO-E Honorare, die von dem Ergebnis einer Transaktion oder sonstigen Tätigkeit abhängig sind und auf einer vorab festgelegten Basis kalkuliert werden, es sei denn, sie werden von einem Gericht oder einer zuständigen Behörde festgesetzt. Ähnliche Vorgaben enthalten Art. 25 AP-RL sowie ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 32, Ziffer B., 8.1.

(1) Honorarbegrenzung für prüfungsverwandte Leistungen, Art. 9 Abs. 2 VO-E

Eine Vorschrift, die in direktem Bezug zu der Einschränkung der zulässigen Nichtprüfungsleistungen steht, ist Artikel 9 Abs. 2 VO-E. Dieser sieht erstmals eine Begrenzung der Honorare für prüfungsverwandte Leistungen, die neben der Abschlussprüfung für einen Mandanten erbracht werden dürfen, auf höchstens 10 % des vom Mandanten entrichteten Prüfungshonorars vor.²¹⁰⁴ Ziel der Vorschrift ist es, Quersubventionierungen von zu Dumpingpreisen angebotenen Abschlussprüfungen durch gleichzeitig erbrachte prüfungsverwandte Beratungsleistungen zu vermeiden.²¹⁰⁵ Der Umfang der zulässigen prüfungsverwandten Leistungen neben der Abschlussprüfung würde damit in der Praxis auf ein geringes Maß reduziert werden. Eine vergleichbare Regelung zu dieser Höchstgrenze fehlt bislang sowohl im EU-Recht als auch im IESBA-Code of Ethics und dem deutschen Recht.²¹⁰⁶ So enthält etwa die EU-Empfehlung von 2002 lediglich einen Hinweis der EU-Kommission, dass auch aus einem zu hohen Honoraranteil für Nichtprüfungsleistungen ein Unabhängigkeitsrisiko erwachsen kann, insbesondere wenn dabei das vom jeweiligen Mandanten erhaltene Prüfungshonorar überschritten wird.²¹⁰⁷ Konkrete Honorarbegrenzungen existieren bislang jedoch lediglich für den Fall, dass das gesamte, von einem Mandanten bezogene Honorar einen zu hohen Anteil des Gesamthonorars einer Prüfungspraxis ausmacht.²¹⁰⁸

(2) Informationspflichten bei Honorarabhängigkeit, Art. 9 Abs. 3 VO-E

Zu der letztgenannten Konstellation, der sogenannten Honorarabhängigkeit von einem Mandanten, plant die Kommission eine neue Regelung in Artikel 9 Abs. 3 VO-E. Um eine finanzielle Abhängigkeit des Prüfers zum Mandanten zu verhindern oder jedenfalls aufzudecken, soll ein zu hoher Anteil des von einem Mandanten bezogenen Honorars im Verhältnis zum Gesamthonorar in Zukunft besondere Mitteilungspflichten der betroffenen Prüfer bzw. Prüfungsgesellschaften auslösen.²¹⁰⁹ Gegenüber dem Prüfungsausschuss des Mandanten wird eine solche Mitteilungspflicht ausgelöst, sofern die Honorarschwellen von einmalig 20 % oder von 15 % in zwei aufeinanderfolgenden Jahren überschritten werden. Im letzten Fall besteht zudem – ähnlich wie im IESBA Code of Ethics – eine Mitteilungspflicht gegenüber

²¹⁰⁴ KOM(2011) 779/4, S. 6.

²¹⁰⁵ *Lehne*, DB 2011, Standpunkte S. 35. Auf dieses Risiko hinweisend auch *Winkeljohann/Scholz/Eibelshäuser*, DB 2012, 529 (532).

²¹⁰⁶ Jedoch praktizieren laut *Winkeljohann/Scholz/Eibelshäuser*, DB 2012, 529 (534) einige Unternehmen freiwillig umsatzabhängige Beschränkungen der Nichtprüfungsleistungen im Sinne einer guten Corporate Governance.

²¹⁰⁷ Dabei sollen sowohl die Honorare von Nichtprüfungsleistungen für den Mandanten als auch für ein mit diesem verbundenes Unternehmen berücksichtigt werden; ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 52.

²¹⁰⁸ ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 32, Ziffer B., 8.2.; IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 91 f., Rn. 290.222; §§ 319 Abs. 3 S. 1 Nr. 5, 319a Abs. 1 S. 1 Nr. 1 HGB. Dazu ausführlich in den Kapiteln H und I dieser Arbeit.

²¹⁰⁹ *Velte*, ZfgG 2012, S. 67 (70).

der zuständigen Aufsichtsbehörde.²¹¹⁰ Während dem Prüfungsausschuss die Entscheidung darüber obliegen soll, ob die Prüfungstätigkeit einer auftragsbegleitenden Qualitätssicherung durch einen Prüfer bzw. eine Prüfungsgesellschaft unterzogen wird, die nicht an der Durchführung der Abschlussprüfung beteiligt waren, entscheidet die Behörde darüber, ob der betroffene Prüfer bzw. die betroffene Prüfungsgesellschaft weiterhin für den Mandanten Abschlussprüfungen durchführen darf. In keinem Fall darf der weitere Prüfungszeitraum zwei Jahre überschreiten. Da die Kommission die Prüfungsqualität durch diese Schutzmaßnahmen für ausreichend gewährleistet hält, wird auf eine unwiderlegliche Inhabilitätsvermutung bei Überschreitung der Obergrenzen – wie in § 319 Abs. 3 S. 1 Nr. 5, § 319a Abs. 1 S. 1 Nr. 1 HGB – weiterhin verzichtet. Die EU-Kommission führt jedoch – ähnlich wie schon bislang – ergänzend aus, dass Abschlussprüfer oder Prüfungsgesellschaften „bei übermäßiger Abhängigkeit von einem Mandanten von der betreffenden Prüfung absehen (sollten)“.²¹¹¹

(3) Honorartransparenz, Art. 26, 29 VO-E

Artikel 26 und 29 VO-E enthalten sowohl für Abschlussprüfer als auch Prüfungsgesellschaften von Unternehmen öffentlichen Interesses eine erweiterte Berichterstattung im Hinblick auf ihre erzielten Honorare. Nach Artikel 26 Abs. 1 VO-E sollen Prüfungsgesellschaften zukünftig spätestens vier Monate nach Ende jedes Geschäftsjahres ihren Jahresfinanzbericht, Abschlussprüfer ihre jährliche Gewinn- und Verlustrechnung, auf ihrer Website veröffentlichen.²¹¹² Anzugeben ist in den Dokumenten, die in die Abschlussprüfung prüfungspflichtiger Prüfungspraxen einzubeziehen sind, zum einen der Gesamtumsatz für die Jahres- und Konzernabschlussprüfung, aufgeschlüsselt nach Prüfungsmandanten von öffentlichem Interesse und sonstigen Prüfungsmandanten.²¹¹³ Zum anderen sind die Honorare für sonstige erbrachte Dienstleistungen gesondert offenzulegen.²¹¹⁴ Bislang müssen Prüfer und Prüfungsgesellschaften, die eine oder mehrere Prüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse durchfüh-

²¹¹⁰ Auch nach dem IESBA-Kodex müssen Prüfer von Einheiten öffentlichen Interesses, die in mindestens zwei aufeinanderfolgenden Jahren mehr als 15 % ihres gesamten Honoraraufkommens von einem solchen Prüfungsmandanten beziehen, eine entsprechende Mitteilung an das Überwachungsorgan des Mandanten machen. Allerdings schreibt der Kodex darüber hinaus noch eine auftragsbegleitende Qualitätssicherung vor; vgl. IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 91 f., Rn. 290.222.

²¹¹¹ KOM(2011) 779/4, S. 16. Nach ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 32, Ziffer B., 8.2 ergibt sich eine Vermutung der finanziellen Abhängigkeit, wenn das Honorar eines Mandanten in fünf aufeinanderfolgenden Jahren jeweils „einen übermäßig hohen Prozentsatz des Gesamtumsatzes“ ausmacht. Auf eine starre Honorarobergrenze wie im HGB verzichtet die Kommission angesichts der Einzelfallabhängigkeit.

²¹¹² Die Veröffentlichung muss nach Art. 26 Abs. 4 VO-E mindestens fünf Jahre lang auf der Website des Prüfers bzw. der Prüfungsgesellschaft verfügbar bleiben.

²¹¹³ Zu den Prüfungsmandanten von öffentlichem Interesse i.S.d. Art. 26 VO-E zählen nach Abs. 2 auch Prüfungsmandanten, die einer Unternehmensgruppe mit einer Muttergesellschaft von öffentlichem Interesse angehören. Die Prüfungspflicht ergibt sich aus Art. 26 Abs. 2 Unterabs. 2 VO-E und wird durch die geänderte Fassung des Rechtsausschusses noch einmal klargestellt, vgl. 2011/0359 (COD), S. 83.

²¹¹⁴ KOM(2011) 779/4, S. 8.

ren, ihren Gesamtumsatz im Transparenzbericht nach Artikel 40 Abs. 1 i) AP-RL – aufgeschlüsselt nach Prüfungs- und Beratungshonoraren, nicht aber nach der Struktur ihrer Mandanten – auflisten.²¹¹⁵ Bei Zugehörigkeit zu einem Prüfernnetzwerk sollen nunmehr auch die Finanzinformationen des gesamten Netzwerks, unter Berücksichtigung aller angehöriger Prüfer und Prüfungsgesellschaften, angegeben werden, sofern diese nicht bereits anderweitig veröffentlicht wurden.²¹¹⁶ Den zuständigen Aufsichtsbehörden ist die Veröffentlichung mitzuteilen und zudem nach Artikel 29 VO-E einmal jährlich eine Liste mit den aufgeschlüsselten Honoraren aller Mandanten von öffentlichem Interesse vorzulegen.²¹¹⁷

dd. Sonstige Gefährdungstatbestände

Neben den verschärften Vorgaben an die Beratung und den vorgenannten Honoraraspekten ist vor allem die Einführung der Pflicht einer turnusmäßigen externen Rotation der Prüfungsgesellschaft als wichtigster Reformansatz zur Verbesserung der Unabhängigkeit der Abschlussprüfer von Unternehmen des öffentlichen Interesses zu nennen. Aber auch auf die Cooling-off-Periode vor einem Wechsel zum Mandanten, die Stärkung des Prüfungsausschusses, die strengeren Vorschriften für das Bestellungsverfahren des Abschlussprüfers und die erhöhten Transparenzanforderungen an die Prüfungspraxen soll nachfolgend eingegangen werden, ebenso wie auf die neu geregelte Aufsicht über den Berufsstand. Um die einzelnen Reformvorschläge besser verstehen und deren Tragweite einordnen zu können, sollen dabei zunächst die veränderten Regelungen – in der Reihenfolge der bislang geltenden Artikel 40-43 AP-RL – aufgeführt und mit den derzeitigen Bestimmungen verglichen werden. Anschließend soll auf die weiteren geplanten Neuregelungen der Kommission eingegangen werden, die sich vorteilhaft auf die prüferische Unabhängigkeit auswirken sollen.

(1) Transparenzbericht, Art. 27, 28 VO-E

Wie schon bislang in Artikel 40 AP-RL vorgesehen, sollen die Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften der Unternehmen von öffentlichem Interesse nach Artikel 27 Abs. 1 VO-E auch weiterhin zur Veröffentlichung eines unterzeichneten Transparenzberichts binnen drei Monaten nach Ende jedes Geschäftsjahres auf ihren Websites verpflichtet sein. Inhaltlich würden die meisten Bestandteile des bisherigen Transparenzberichts bestehen bleiben. So sind

²¹¹⁵ Zu unterscheiden ist die Honorartransparenz auf Prüferseite von der Offenlegung des entrichteten Prüfungshonorars sowie der Honorare für Nichtprüfungsleistungen im Anhang zum Jahres- bzw. Konzernabschluss durch die prüfungspflichtigen Unternehmen gemäß Art. 49 AP-RL.

²¹¹⁶ Ein Verweis im Anhang der Gewinn- und Verlustrechnung bzw. im Jahresfinanzbericht soll nach Art. 26 Abs. 3 Unterabsatz 2 VO-E ausreichen, wenn die juristische Person, die das Netzwerk führt, oder ein anderer Vertreter die Finanzinformationen des Netzwerks bereits offengelegt hat.

²¹¹⁷ Insgesamt soll so die Aufsichtstätigkeit der Behörden erleichtert werden, vgl. KOM(2011) 779/4, S. 8.

gemäß Artikel 27 Abs. 2 VO-E nach wie vor Beschreibungen der Rechtsform und Eigentumsstruktur, eventueller Netzwerkstrukturen sowie der Corporate Governance-Struktur und des internen Qualitätssicherungssystems einer Prüfungsgesellschaft samt dessen Wirksamkeit vorzunehmen. Weiterhin sind auch das Datum der letzten externen Qualitätskontrolle und eine Liste der im letzten Geschäftsjahr geprüften Mandanten von öffentlichem Interesse anzugeben.²¹¹⁸ Für letztere bleibt die Ausnahme bestehen, dass von einer Veröffentlichung zum Schutz vor einer unmittelbaren und erheblichen Gefährdung der persönlichen Sicherheit einer Person abgesehen werden kann.²¹¹⁹ Schließlich sollen auch in Zukunft Maßnahmen, die der Einhaltung und internen Kontrolle der geltenden Unabhängigkeitsanforderungen sowie der kontinuierlichen Fortbildung der Abschlussprüfer dienen, und schließlich die Vergütungsgrundlage der Prüfungspartner einer Prüfungsgesellschaft offenlegungspflichtig bleiben.²¹²⁰

(a) Änderungen gegenüber Art. 40 AP-RL

Als wichtige Änderungen des Artikels 27 VO-E gegenüber Artikel 40 AP-RL lassen sich dagegen verzeichnen, dass der Transparenzbericht nach den Plänen der EU-Kommission zukünftig mindestens fünf Jahre verfügbar bleiben soll, die ESMA und die zuständigen nationalen Behörden von der Veröffentlichung zu informieren sind und dass der Bericht bei ausreichender Kenntlichmachung nachträglich aktualisiert werden darf.²¹²¹ Inhaltlich neu ist zudem die Vorgabe, dass nunmehr Prüfungsmandanten öffentlichen Interesses, von denen mehr als 5 % der Jahreseinnahmen bezogen werden, gesondert auszuweisen sind.²¹²² Dagegen soll die Offenlegung des nach Prüfungs- und Beratungshonoraren aufgeschlüsselten Gesamtumsatzes entfallen, da dieser – wie bereits erwähnt – nach Artikel 26 VO-E gesondert im Jahresfinanzbericht einer Prüfungsgesellschaft oder der Gewinn- und Verlustrechnung eines Abschlussprüfers veröffentlicht werden soll.²¹²³ Aufgrund der angestrebten turnusmäßigen externen Rotation von Abschlussprüfern bzw. Prüfungsgesellschaften bei Unternehmen von öffentlichem Interesse nach Artikel 33 VO-E soll zudem eine Beschreibung der Grundsätze, nach denen die betroffene Prüfungspraxis beim Austausch der verantwortlichen Prüfungspartner und Mitarbeiter verfährt, in den Bericht aufgenommen werden.²¹²⁴ Auch im deutschen

²¹¹⁸ Vgl. Art. 40 Abs. 1 a)-f) AP-RL sowie Art. 27 Abs. 2 a)-f) VO-E. Dazu auch *Scheffler*, AG 2012, R 7 (R 8).

²¹¹⁹ Art. 27 Abs. 2 Unterabs. 2 VO-E. Art. 40 Abs. 1 Unterabs. 2 AP-RL spricht von einer „absehbare(n) und ernst zu nehmende(n) Gefahr für die persönliche Sicherheit einer Person.“ Diese ist der zuständigen Behörde gegenüber nachzuweisen.

²¹²⁰ Vgl. Art. 40 Abs. 1 g), h) und j) AP-RL sowie Art. 27 Abs. 2 g)-i) VO-E.

²¹²¹ Dazu allerdings müssten nach Art. 27 Abs. 1 Unterabsatz 2 VO-E die Anpassungen auf der Website klargestellt werden, die ursprüngliche Fassung abrufbar bleiben und die ESMA sowie die zuständigen nationalen Behörden von der Anpassung informiert werden.

²¹²² Art. 27 Abs. 2 f) VO-E; dazu *Scheffler*, AG 2012, R 7 (R 8)

²¹²³ Insoweit anders Art. 40 Abs. 1 i) AP-RL.

²¹²⁴ Die insoweit betroffene Regelung des Art. 33 Abs. 5 VO-E wird sogleich noch ausführlich beschrieben.

Berufsrecht der Wirtschaftsprüfer, in dem § 55c WPO die bislang geltenden europarechtlichen Vorgaben des Artikels 40 AP-RL ganz überwiegend exakt umsetzt, würde sich durch die geplanten Änderungen ein entsprechender Reformbedarf ergeben.²¹²⁵

(b) Sonderfall: Erklärung zur Unternehmensführung

Einen neuen, gesonderten Abschnitt des Transparenzberichts einnehmen soll nach Artikel 28 VO-E zukünftig die Erklärung zur Unternehmensführung bei Prüfungsgesellschaften, die mehr als ein Drittel ihrer jährlichen Prüfungseinnahmen von Großunternehmen des öffentlichen Interesses i.S.d. Artikels 4 VO-E beziehen.²¹²⁶ Darin enthalten sein müssen Hinweise über die Einhaltung der gesetzlichen Corporate Governance-Standards sowie Informationen zu darüber hinausgehenden Corporate Governance-Praktiken der Prüfungsgesellschaft.²¹²⁷ Weiterhin sind die wichtigsten Merkmale des internen Kontroll- und Risikomanagementsystems der Gesellschaft im Hinblick auf den Rechnungslegungsprozess offenzulegen, ebenso bestimmte Stimmrechtsbeteiligungen, -beschränkungen und -strukturen. Auch besondere Kontrollrechte und deren Inhaber sind zu nennen.²¹²⁸ Im Hinblick auf das Leitungs- sowie das Kontrollorgan der Prüfungsgesellschaft sind die Vorschriften über die Ernennung und Ersetzung der Mitglieder sowie deren Befugnisse mitzuteilen, außerdem die Zusammensetzung der Organe und ihrer Ausschüsse.²¹²⁹ Schließlich müssen auch die wesentlichen Befugnisse der Hauptversammlung, der einzelnen Aktionäre oder Stimmrechtsinhaber sowie die Art und Weise der Durchführung der Hauptversammlung dargelegt werden, sofern dies nicht vollständig aus dem nationalen Recht hervorgeht.²¹³⁰ Inhaltliche Parallelen weisen die Vorgaben der EU-Kommission zu der Erklärung zur Unternehmensführung i.S.d. § 289a HGB auf. Diese wird jedoch bislang nicht speziell Prüfungsgesellschaften, sondern börsennotierten und sonstigen kapitalmarktorientierten Aktiengesellschaften als Bestandteil ihres Lageberichts vorgeschrieben.²¹³¹

²¹²⁵ Zu den Abweichungen zwischen Art. 40 AP-RL und § 55c WPO vgl. die Ausführungen in Kapitel I dieser Arbeit.

²¹²⁶ Dazu *Velte*, ZfgG 2012, S. 67 (72), *Scheffler*, AG 2012, R7 (R8, 9). Aber auch sonstige Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften von Unternehmen des öffentlichen Interesses können ihren Transparenzbericht durch eine Erklärung zur Unternehmensführung vervollständigen, KOM(2011) 779/4, S. 8.

²¹²⁷ Art. 28 Abs. 2 a), b) VO-E. Abweichungen von den nationalen Corporate-Governance-Kodizes müssen begründet werden.

²¹²⁸ Art. 28 Abs. 2 c) und d) Unterpunkte i)- iii) VO-E.

²¹²⁹ Art. 28 Abs. 2 d) Unterpunkte iv), v) und Abs. 2 f) VO-E.

²¹³⁰ Art. 28 Abs. 2 e) VO-E.

²¹³¹ § 289a HGB wurde durch das BilMoG eingeführt und dient der Umsetzung von Art. 46a der EU-Abänderungsrichtlinie; vgl. Gesetzentwurf zum BilMoG, BT-DS 16/10067, S. 77. Zu weiteren Einzelheiten vgl. die Ausführungen in Kapitel C. dieser Arbeit.

(2) Obligatorischer Prüfungsausschuss, Art. 31 VO-E

Auch Artikel 31 VO-E, der sich nicht an die Abschlussprüfer, sondern an die Unternehmen von öffentlichem Interesse selbst wendet und diesen die Einrichtung, Organisation und den Aufgabenbereich eines Prüfungsausschusses vorschreibt, ist im Zusammenhang mit der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers zu erwähnen. Denn auch nach dem Verordnungsentwurf soll der Prüfungsausschuss u.a. für die Kontrolle der Abschlussprüfung und hier insbesondere für die Einhaltung der Unabhängigkeitsstandards durch den Abschlussprüfer zuständig bleiben.²¹³² Artikel 31 VO-E würde im Falle des Inkrafttretens an die Stelle des Artikels 41 AP-RL treten und muss somit vor diesem Hintergrund gesehen und eingeordnet werden. Als wichtigste Veränderungen gegenüber Artikel 41 AP-RL würde Artikel 31 VO-E dabei einerseits eine Konkretisierung und Ausweitung des Tätigkeitsbereichs für das Gremium, andererseits aber auch verschärfte Anforderungen an dessen Organisation und Zusammensetzung mit sich bringen.²¹³³

(a) Pflicht zur Einrichtung eines Prüfungsausschusses

Artikel 31 Abs. 1 S. 1 VO-E sieht wie Artikel 41 Abs. 1 S. 1 AP-RL grundsätzlich die Pflicht zur Implementierung eines Prüfungsausschusses für alle Unternehmen von öffentlichem Interesse vor. Genau wie in Artikel 41 Abs. 5 AP-RL soll es nach Artikel 31 Abs. 4 VO-E jedoch erlaubt sein, stattdessen ein anderes Gremium mit den Aufgaben des Prüfungsausschusses zu betrauen, sofern dieses im Einklang mit dem nationalen Recht steht.²¹³⁴ Zudem besteht nach Artikel 31 Abs. 2 VO-E weiterhin für kleine und mittlere Unternehmen die Möglichkeit, dass die Aufgaben des Ausschusses vom gesamten Verwaltungs- oder Aufsichtsorgan wahrgenommen werden.²¹³⁵ Schließlich bleiben die vollständigen Befreiungsmöglichkeiten in Artikel 31 Abs. 3 VO-E, etwa für Tochterunternehmen eines Konzernverbundes, der bereits auf Konzernebene über einen Prüfungsausschuss i.S.d. Artikels 31 Abs. 1-4 VO-E verfügt, sowie für OGAW und bestimmte Kreditinstitute gegenüber Artikel 41 Abs. 6 AP-RL unverändert.²¹³⁶

²¹³² Art. 31 Abs. 5 c), d) VO-E; so auch Art. 41 Abs. 2 c), d) AP-RL.

²¹³³ *Velte*, ZfgG 2012, S. 67 (71).

²¹³⁴ Sowohl nach Art. 31 Abs. 4 S. 2 VO-E als auch nach Art. 41 Abs. 5 S. 2 AP-RL hat das betroffene Unternehmen in einem solchen Fall bekannt zu machen, welches Gremium diese Funktionen wahrnimmt und wie es sich zusammensetzt.

²¹³⁵ Gleich bleibt außerdem die Voraussetzung, dass der Vorsitzende des Gesamtorgans in diesem Fall nicht gleichzeitig geschäftsführendes Mitglied und Vorsitzender des Prüfungsausschusses sein kann.

²¹³⁶ Zu beachten ist aber die neue öffentliche Begründungspflicht des Art. 31 Abs. 3 S. 2 VO-E für einige der befreiten Unternehmen, weshalb sie die Einrichtung eines Prüfungsausschusses nicht für angebracht halten bzw. weshalb sie ihr Verwaltungs- oder Aufsichtsorgan mit den Aufgaben des Ausschusses betrauen.

(b) Zusammensetzung des Ausschusses

Während aber die Abschlussprüferrichtlinie die Zusammensetzung des Ausschusses weitestgehend den Mitgliedsstaaten überlässt und diesen in Artikel 41 Abs. 1 S. 3 AP-RL lediglich konkret vorschreibt, dass ein Mitglied als sogenannter Finanzexperte unabhängig sein und über Sachverstand in Rechnungslegung und/oder Abschlussprüfung verfügen muss, geht Artikel 31 Abs. 1 VO-E deutlich weiter. Danach soll dem Audit Committee zukünftig neben dem Finanzexperten noch mindestens ein weiteres Mitglied mit Sachverstand im Bereich der Abschlussprüfung angehören. Sämtliche Ausschussmitglieder sollten außerdem nicht an der Geschäftsführung beteiligt und zumindest mit dem Tätigkeitsfeld ihres Unternehmens vertraut sein. Zudem muss die Mehrheit der Mitglieder des Prüfungsausschusses, insbesondere der von den Ausschussmitgliedern benannte Vorsitzende, unabhängig sein.²¹³⁷ Auch in Deutschland würde sich aus den Plänen der Kommission Anpassungsbedarf ergeben. Zwar werden hierzulande die Mindestvorgaben des Artikels 41 Abs. 1 S. 3 AP-RL durch § 107 Abs. 4 AktG sowie § 324 Abs. 2 S. 2 HGB – jeweils in Verbindung mit § 100 Abs. 5 AktG – umgesetzt, an darüber hinausgehenden gesetzlichen Anforderungen speziell zur Besetzung des Prüfungsausschusses fehlt es jedoch.²¹³⁸ Und auch der DCGK enthält lediglich Empfehlungen zum Vorsitzenden des Prüfungsausschusses, die über die gesetzlichen Vorgaben hinausgehen.²¹³⁹

(c) Erweiterter Aufgabenbereich des Ausschusses

Bei einem Vergleich der Aufgabenbereiche des Prüfungsausschusses, die sich aus Artikel 31 Abs. 5 VO-E bzw. Artikel 41 Abs. 2 AP-RL ergeben, lassen sich zunächst Übereinstimmungen hinsichtlich der Überwachung des Rechnungslegungsprozesses, des internen Kontroll- und des Risikomanagementsystems sowie der Abschlussprüfung entnehmen.²¹⁴⁰ Neue Vorgaben ergeben sich dagegen aus Artikel 31 VO-E im Hinblick auf die Pflicht des Ausschusses

²¹³⁷ Art. 31 Abs. 1 Unterabs. 2, 3 VO-E. Hierdurch sollen die Unabhängigkeit und die Leistungsfähigkeit des Ausschusses gestärkt werden, vgl. KOM(2011) 779/4, S. 9. Dazu auch *Velte*, ZfgG 2012, S. 67 (71). Die bislang den Mitgliedsstaaten eingeräumte Wahlmöglichkeit des Art. 41 Abs. 1 S. 2 AP-RL, wie die Ausschussmitglieder bestellt werden, räumt Art. 31 Abs. 1 S. 2 VO-E nunmehr den Unternehmen selbst ein.

²¹³⁸ Jedoch ergeben sich gewisse Anforderungen aus den für alle Aufsichtsratsmitglieder geltenden persönlichen Bestimmungen, z.B. aus §§ 100, 105 AktG. Aus § 105 Abs. 1 AktG etwa folgt auch für die aus der Mitte des Aufsichtsrats bestellten Mitglieder des Prüfungsausschusses, dass sie nicht an der Unternehmensführung beteiligt sein dürfen.

²¹³⁹ So empfiehlt Ziffer 5.3.2 S. 2, 3 DCGK, dass der Vorsitzende des Prüfungsausschusses die Voraussetzungen als unabhängiger Finanzexperte i.S.d. § 100 Abs. 5 AktG erfüllen soll. Nach Ziffern 5.2.2 S. 2 und 5.3.2 S. 3 DCGK soll der Ausschussvorsitzende außerdem nicht zugleich Aufsichtsratsvorsitzender und kein ehemaliges Vorstandsmitglied sein, dessen Bestellung vor weniger als zwei Jahren endete. Gesetzlich regelt insoweit § 324 Abs. 2 S. 3 HGB, dass der Ausschussvorsitzende nicht aktuell mit der Geschäftsführung betraut sein darf.

²¹⁴⁰ Vgl. Art. 41 Abs. 2 a)-c) AP-RL und Art. 31 Abs. 5 a) bis c) VO-E. Letzterer ist dabei etwas konkreter formuliert und enthält u.a. zur Kontrolle der Abschlussprüfung die Vorgabe an den Prüfungsausschuss, „auch die Vollständigkeit und Integrität der Entwürfe der Bestätigungsvermerke gemäß den Art. 22 und 23 (VO-E) zu überwachen.“

zur Überprüfung der Unabhängigkeit der beauftragten Prüfungspraxis. Hier sind zunächst gemäß Artikel 31 Abs. 5 d) VO-E die neuen Beurteilungsmaßstäbe für die Zulässigkeit von Beratungsleistungen neben der Abschlussprüfung aus Artikel 10 VO-E zu beachten. Zudem müssen gemäß Artikel 31 Abs. 5 f) VO-E Personaldienste und die Erstellung von Comfort Letters für wertpapieremittierende Unternehmen vor deren Erbringung durch den Abschlussprüfer vom Ausschuss auf ihre Zulässigkeit hin untersucht und genehmigt werden.²¹⁴¹ Mit diesem im EU-Recht und auch im deutschen Recht bislang nicht gesetzlich vorgeschriebenen Genehmigungsvorbehalt kommt es im Hinblick auf die genannten Dienstleistungen zu einer Annäherung an das US-amerikanische Recht. Dieses sieht in den Sections 201, 202 des SOA eine Vorab-Genehmigung des Prüfungsausschusses für sämtliche Nichtprüfungsleistungen, die nicht von vornherein unzulässig sind, vor. Als weitere Neuerung, auf die nachfolgend genauer eingegangen werden soll, erlegt Artikel 31 Abs. 5 e) VO-E dem Prüfungsausschuss schließlich die Verantwortung für die Durchführung des Auswahlverfahrens und die Empfehlung der zu bestellenden Prüfer bzw. Prüfungsgesellschaften auf.

(d) Mitwirkung bei der Bestellung der Prüfer bzw. Prüfungsgesellschaften

Die Bestellung der Abschlussprüfer bzw. Prüfungsgesellschaften ist europarechtlich bislang eher knapp in den Artikeln 37 und 41 Abs. 3 AP-RL geregelt. Danach erfolgt die Wahl grundsätzlich durch die Hauptversammlung des geprüften Unternehmens auf Vorschlag des Verwaltungs- oder Aufsichtsorgans.²¹⁴² Der Vorschlag wiederum muss sich gemäß Artikel 41 Abs. 3 AP-RL speziell bei Unternehmen von öffentlichem Interesse auf eine Empfehlung des Prüfungsausschusses stützen.²¹⁴³ Durch Artikel 32 VO-E sollen diese Vorgaben, die in Deutschland durch § 318 Abs. 1 S. 1 HGB, § 124 Abs. 3 S. 1, 2 AktG umgesetzt werden, nun konkretisiert und erweitert werden.²¹⁴⁴

(aa) Unterbreitung mehrerer Kandidatenvorschläge nach Auswahlverfahren

Um der Hauptversammlung eine fundiertere Entscheidung zu ermöglichen, soll der Prüfungsausschuss zukünftig – außer im Falle der Verlängerung eines bestehenden Prüfungsmandats – mindestens zwei Kandidatenvorschläge unterbreiten und diese, ebenso wie seine Präferenz,

²¹⁴¹ Die genannten Leistungen werden von der EU-Kommission in Art. 10 Abs. 3 b) VO-E als prüfungsfremde Beratungsleistungen eingestuft, aus denen ein Interessenkonflikt folgen kann, aber nicht muss.

²¹⁴² Art. 37 Abs. 1 AP-RL. Alternative Systeme oder Modalitäten sind in den Mitgliedsstaaten jedoch unter den Voraussetzungen des Art. 37 Abs. 2 AP-RL erlaubt. Nach Art. 32 Abs. 1 Unterabs. 2 VO-E sollen die Unternehmen die zuständige Behörde über die Anwendung eines solchen alternativen Systems unterrichten.

²¹⁴³ So auch KOM(2011) 779/4, S. 9 und Art. 32 Abs. 5 Unterabs. 1 VO-E.

²¹⁴⁴ Für Einzelheiten zur Bestellung des Abschlussprüfers in Deutschland vgl. die Ausführungen in Kapitel C. dieser Arbeit.

ausreichend begründen.²¹⁴⁵ Die Empfehlung muss dabei immer eine Bestätigung enthalten, dass sie unbeeinflusst von Dritten und vertraglichen Bindungen, insbesondere aus „Big Four-Klauseln“, zustande gekommen ist.²¹⁴⁶ Nach Artikel 32 Abs. 3 VO-E muss der Empfehlung zudem ein durch transparente Auswahlkriterien gekennzeichnetes Ausschreibungsverfahren, an dem auch kleine und mittlere Prüfungsgesellschaften beteiligt werden sollen, vorausgehen.²¹⁴⁷

(bb) Ausnahme bei Verlängerung des Prüfungsmandats und für kleinere Unternehmen

Eine Ausnahme von der Pflicht zur Durchführung des Auswahlverfahrens besteht jedoch, mangels Notwendigkeit weiterer Kandidatenvorschläge, im Falle der Verlängerung eines bestehenden Prüfungsmandats. Eine solche Verlängerung, bei der ein einziger, begründeter Wahlvorschlag genügt, ist allerdings gemäß Artikel 33 Abs. 1 Unterabs. 2 VO-E nur jeweils ein Mal pro Prüfungsmandat zulässig.²¹⁴⁸ Für kleine und mittlere Unternehmen von öffentlichem Interesse sowie solche mit geringer Marktkapitalisierung, bei denen aus Sicht der Kommission durch ein Auswahlverfahren unverhältnismäßig hohe Kosten drohen, besteht zudem nach Artikel 32 Abs. 4 VO-E eine Befreiung vom Auswahlverfahren.²¹⁴⁹ Artikel 32 Abs. 5 VO-E stellt schließlich klar, dass das Verwaltungs- oder Aufsichtsorgan bei seinem Vorschlag an die Hauptversammlung zwar nicht an die Empfehlung des Prüfungsausschusses gebunden ist, Abweichungen aber zumindest gegenüber den Gesellschaftern begründen muss.²¹⁵⁰ Letzteres ist bislang in Artikel 41 Abs. 3 AP-RL offengelassen worden und daher auch nach der derzeitigen Gesetzeslage zu § 124 Abs. 3 S. 2 AktG umstritten.²¹⁵¹

(e) Klage auf Abberufung des Prüfers, Art. 34 VO-E

Ein weiterer Aspekt, der Einfluss auf die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers speziell bei Unternehmen öffentlichen Interesses hat, ist die neu eingeführte Sonderregelung für dessen Abberufung in Artikel 34 VO-E. Absatz 1 deckt sich mit der für alle Prüfer geltenden Rege-

²¹⁴⁵ KOM(2011) 779/4, S. 20. Art. 32 Abs. 9 VO-E räumt den Mitgliedsstaaten das Recht ein, die Bestellung einer Mindestzahl von Prüfungspraxen vorzuschreiben. EU-Kommission und ESMA sind davon zu informieren.

²¹⁴⁶ Die bereits in Art. 37 Abs. 3 RL-E generell untersagten „Big Four-Klauseln“ werden für Unternehmen öffentlichen Interesses ohne inhaltliche Abweichungen noch einmal speziell in Art. 32 Abs. 7 VO-E untersagt und für nichtig erklärt; vgl. KOM(2011) 779/4, S. 9.

²¹⁴⁷ Leitlinien für die Durchführung des Verfahrens sollen nach Art. 32 Abs. 10 VO-E durch die EBA, EIOPA und ESMA erlassen werden.

²¹⁴⁸ KOM(2011) 779/4, S. 9.

²¹⁴⁹ Ebenda, S. 20.

²¹⁵⁰ Bei Kreditinstituten und Versicherungsunternehmen besteht die Besonderheit, dass der Ausschuss seine Empfehlung auch der Aufsichtsbehörde unterbreiten muss, die ein Vetorecht besitzt; Art. 32 Abs. 6 VO-E.

²¹⁵¹ Dafür Gesetzentwurf zum BilMoG, BT-DS 16/10067, S. 103; gegen eine Begründungspflicht z.B. Münch-KommAktG-Kubis, Bd. 3, § 124 Rn. 42. Hüffer, AktG, § 124 Rn. 13 b; Spindler/Stilz/Rieckers, AktG, Bd. 1, § 124 Rn. 33, halten eine Aufnahme der wesentlichen Gründe in die Sitzungsniederschrift für ausreichend. Eignigkeit besteht hingegen, dass der Aufsichtsrat an die Empfehlung des Prüfungsausschusses nicht gebunden ist.

lung des Artikels 38 AP-RL insoweit, als dass eine Abberufung nur bei Vorliegen von triftigen Gründen möglich sein soll und die Gründe der zuständigen Aufsichtsbehörde mitzuteilen sind. Anders als Artikel 38 AP-RL berechtigt Artikel 34 Abs. 2 VO-E den Prüfungsausschuss jedoch ebenso wie einzelne oder mehrere Anteilseigner und die zuständigen Aufsichtsbehörden zu einer Klage auf Abberufung des Prüfers vor den nationalen Gerichten.²¹⁵² Hierdurch soll für die Prüfungsmandanten die Möglichkeit geschaffen werden, auch im Falle der Untätigkeit der Leitungsorgane gegen befangene Abschlussprüfer vorzugehen. Das deutsche Recht sieht in § 318 Abs. 3 HGB das bereits erwähnte, gerichtliche Ersetzungsverfahren bei Bestehen eines in der Person des gewählten Prüfers liegenden Grundes – also insbesondere bei dessen Befangenheit – vor.²¹⁵³ Antragsberechtigt ist dabei allerdings nur der Gesamtaufsichtsrat, nicht dessen Einzelmitglieder.²¹⁵⁴ Der notwendige Beschluss des Gesamtgorgans ist nach herrschender Meinung auch nicht auf den Prüfungsausschuss übertragbar.²¹⁵⁵

(f) Prüfungsbericht und Beaufsichtigung der Abschlussprüfung, Art. 23, 24 VO-E

Dem übergeordneten Ziel der EU-Kommission, die Rolle des Prüfungsausschusses und dessen Zusammenarbeit mit dem Abschlussprüfer durch einen verbesserten Informationsaustausch zu stärken, dienen auch die Einführung eines zusätzlichen internen Prüfungsberichts des Abschlussprüfers an den Prüfungsausschuss nach Artikel 23 VO-E und die in Artikel 24 VO-E geregelte Beaufsichtigung der Abschlussprüfung durch den Prüfungsausschuss.²¹⁵⁶ Der erstmals auf EU-Ebene vorgeschriebene Prüfungsbericht muss schriftlich erfolgen und vom Abschlussprüfer bzw. dem verantwortlichen Prüfungspartner datiert sowie unterzeichnet werden.²¹⁵⁷ Inhaltlich unterscheidet sich der Bericht i.S.d. Artikels 23 VO-E von dem im deutschen Recht in § 321 HGB geregelten Prüfungsbericht lediglich an einigen Stellen.²¹⁵⁸ Gegenstand sind einerseits die Bestätigung der eigenen Unabhängigkeit, die Eckdaten der Zusammenarbeit mit den Leitungs- und Kontrollorganen und das Bestellungsverfahren des

²¹⁵² KOM(2011) 779/4, S. 9, 21.

²¹⁵³ Zu den Einzelheiten des Ersetzungsverfahrens nach § 318 Abs. 3 HGB vgl. die Ausführungen in Kapitel I.

²¹⁵⁴ Antragsberechtigt sind zudem nach § 318 Abs. 3 S. 1 HGB die gerichtlichen Vertreter und die Gesellschafter, Aktionäre einer AG oder KGaA allerdings nur bei mindestens 5 % des Grundkapitals oder einem Börsenwert von 500.000 €. Eine Vertretung der Gesamtgorgane durch einzelne Vorstandsmitglieder oder den Aufsichtsratsvorsitzenden ist möglich, Adler/Düring/Schmaltz Bd. 7, § 318 Rn. 324.

²¹⁵⁵ MünchKommHGB-Ebke, § 318 Rn. 64; *Veldkamp* in Haufe, HGB, § 318 Rn. 37; BeckBilKomm/Förschle/Heinz, § 318 Rn. 18; a.A. Adler/Düring/Schmaltz, Bd. 7, § 318 Rn. 324.

²¹⁵⁶ KOM(2011) 779/4, S. 19, Erwägungsgrund 20. Dazu auch Entschließung des Europäischen Parlaments vom 13. September 2011, P7_TA(2011)0359, S. 2; *Velte*, ZfgG 2012, S. 67 (71).

²¹⁵⁷ Art. 23 Abs. 2, 4 VO-E. Er darf den Leitungs- und Kontrollorganen und – auf deren Beschluss hin – auch der Hauptversammlung zugeleitet werden, Art. 23 Abs. 1 Unterabs. 3 VO-E. Auf die mögliche Übersendung an die zuständigen Aufsichtsbehörden, Art. 23 Abs. 5 VO-E, wird noch an späterer Stelle eingegangen.

²¹⁵⁸ Während der Bericht laut *Scheffler*, AG 2012, R 7 (R 8) dem deutschen Prüfungsbericht „entspricht“, weist *Velte*, ZfgG 2012, S. 67 (72) und *derselbe*, NZG 2012, 535 (536) zu Recht auf die nicht vollständige Deckungsgleichheit hin. So müsste § 321 HGB etwa in Bezug auf das Bestellungsverfahren des Prüfers angepasst werden.

Prüfers. Mit Blick auf die Rechnungslegung müssen andererseits die Angemessenheit der Buchführung des Mandanten sowie wesentliche Unsicherheiten für die Fortführung der Unternehmenstätigkeit genannt und erläutert werden, ebenso angewandte Bewertungsmethoden und deren Auswirkung.²¹⁵⁹ Artikel 24 VO-E enthält die Berichts- und Erörterungspflicht der bestellten Prüfungspraxis gegenüber dem Prüfungsausschuss im Hinblick auf die wichtigsten Erkenntnisse im Rahmen der Abschlussprüfung, insbesondere die wesentlichen Schwächen bei der internen Kontrolle des Rechnungslegungsprozesses.²¹⁶⁰ Die Regelung entspricht weitgehend dem deutschen § 171 Abs. 1 S. 2 AktG.

(3) Unabhängigkeitserklärung und Berichtspflichten, Art. 11 Abs. 4 VO-E

Die bislang in Artikel 42 Abs. 1 a), c) AP-RL vorgeschriebene jährliche Unabhängigkeitserklärung des Abschlussprüfers in schriftlicher Form und dessen Pflicht, dem Prüfungsausschuss in Bezug auf bestehende Unabhängigkeitsrisiken und die dagegen ergriffenen Schutzmaßnahmen zu berichten, sollen in Artikel 11 Abs. 4 a), e) VO-E überführt werden. Neu ist die Pflicht aus Artikel 11 Abs. 4 b) VO-E, dass der Abschlussprüfer bzw. die Prüfungsgesellschaft dem Prüfungsausschuss zudem alljährlich eine schriftliche Liste mit den Namen aller Prüfungspartner, Manager sowie den mit der Prüfungsdurchführung beauftragten Prüfungsleitern erstellen und darin auch deren Unvoreingenommenheit gegenüber dem Mandanten bestätigen muss.²¹⁶¹ Aus der neu geregelten Genehmigungspflicht bestimmter Nichtprüfungsleistungen in Artikel 10 Abs. 3 b) VO-E folgt zudem die Pflicht für die bestellte Prüfungspraxis, vor deren Erbringung die notwendige Erlaubnis des Prüfungsausschusses oder der zuständigen Behörde einzuholen.²¹⁶²

(4) „Cooling-off“ vor Wechsel in Führungsposition des Mandanten, Art. 8 VO-E

Nach Artikel 8 Abs. 1 VO-E wird es Abschlussprüfern sowie verantwortlichen Prüfungspartnern einer Prüfungsgesellschaft für einen Zeitraum von zwei Jahren nach Beendigung eines Prüfungsmandats untersagt, Mitglied des Führungs- oder Leitungsorgans sowie des Prüfungsausschusses bei dem zuvor geprüften Unternehmen zu werden oder sonst irgendeine wichtige

²¹⁵⁹ Speziell bei Konzernabschlüssen sind zudem die Grundsätze der Konsolidierung sowie die Übernahme von Prüfungsaufgaben durch Prüfer aus Drittstaaten darzulegen, bei Gemeinschaftsprüfungen eventuelle Uneinigkeiten der bestellten Abschlussprüfer oder Prüfungsgesellschaften. Vgl. Art. 23 Abs. 2 a)-n), Abs. 3 VO-E.

²¹⁶⁰ Art. 24 Abs. 1 Unterabs. 2 VO-E. Dazu auch *Scheffler*, AG 2012, R 7 (R 8).

²¹⁶¹ Bei der Pflicht zur Bestätigung der Unabhängigkeit dieser Personengruppen soll es auch nach dem Bericht des Rechtsausschusses des EU-Parlaments vom 5.9.2012 bleiben, durch den Art. 11 Abs. 4 b) zwar gestrichen, Art. 11 Abs. 4 a) aber entsprechend erweitert wird. Entfallen dürfte infolge der Streichung dagegen die Pflicht, auch die Namen der Beteiligten schriftlich aufzulisten; vgl. 2011/0359 (COD), S. 47 f.

²¹⁶² Art. 11 Abs. 4 c), d) VO-E. Wessen Zustimmung nötig ist, regelt Art. 10 Abs. 3 b) VO-E. Die entsprechende Genehmigungspflicht des Prüfungsausschusses folgt aus dem bereits erwähnten Art. 31 Abs. 5 f) VO-E.

Führungsposition zu übernehmen.²¹⁶³ Damit deckt sich die Vorschrift auf den ersten Blick mit Ziffer B., 3.4 der EU-Empfehlung von 2002 und Artikel 42 Abs. 3 AP-RL. Diese sehen jeweils eine Cooling-off-Periode von zwei Jahren zwischen Beendigung des Prüfungsmandats und der Übernahme einer Führungsposition in dem geprüften Unternehmen vor.²¹⁶⁴ Das ausdrückliche Verbot einer Tätigkeit im Prüfungsausschuss würde jedoch zumindest für das deutsche Recht, in dem § 43 Abs. 3 WPO die Vorgaben des Artikels 42 Abs. 3 AP-RL im Zuge des BilMoG umgesetzt hat, Veränderungsbedarf erzeugen. Denn hier soll § 43 Abs. 3 WPO für einen Wechsel in den Aufsichtsrat bislang nicht gelten, weil es sich bei der Aufsichtsrats­tätigkeit nach deutschem Recht nicht um eine Führungs-, sondern um eine Beratungs- und Kontrolltätigkeit handelt.²¹⁶⁵ Durch Artikel 8 Abs. 2 VO-E würde schließlich der personelle Anwendungsbereich der Cooling-off-Periode erweitert werden. Denn danach soll auch bei Mitarbeitern und sonstigen an der Abschlussprüfung beteiligten Personen ein angemessener Karenzzeitraum von mindestens einem Jahr nach Ende der unmittelbaren Beteiligung eingehalten werden, sofern die Betroffenen zugelassene Abschlussprüfer sind.²¹⁶⁶

(5) Externe Rotation der Prüfungsgesellschaften, Art. 33 VO-E

Um dem Unabhängigkeitsrisiko der Vertrautheit zwischen Prüfer- und Mandantenseite effektiver als bislang entgegenzuwirken, sieht Artikel 33 Abs. 1 VO-E eine zwingende externe Rotation nicht nur des verantwortlichen Prüfungspartners, sondern der gesamten Prüfungsgesellschaft vor.²¹⁶⁷ Damit enthält die Vorschrift eine wesentliche Veränderung gegenüber der bislang von der EU-Kommission präferierten internen Rotation in Artikel 42 Abs. 2 AP-RL. Darin wird den Mitgliedsstaaten lediglich ein turnusmäßiger Wechsel des verantwortlichen Prüfungspartners nach sieben Jahren vorgeschrieben, während es der Prüfungsgesellschaft auch weiterhin erlaubt bleibt, für den betroffenen Prüfungsmandanten tätig zu bleiben.²¹⁶⁸ Die EU-Kommission hatte sich bereits in der Abschlussprüferrichtlinie mit der obligatorischen Einführung einer externen Rotation beschäftigt, deren Einführung in den Mitgliedsstaaten

²¹⁶³ KOM(2011) 779/4, S. 6, 16. Der Begriff des „Abschlussprüfers“ richtet sich weiterhin nach Art. 2 Nr 2 AP-RL. Der „verantwortliche Prüfungspartner“ wird nach wie vor in Art. 2 Nr. 16 AP-RL definiert.

²¹⁶⁴ ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 29, Ziffer B., 3.4; Art. 42 Abs. 3 AP-RL. Letzterer enthält dabei eine Beschränkung auf Prüfer bzw. verantwortliche Prüfungspartner von Unternehmen öffentlichen Interesses.

²¹⁶⁵ *Schüppen*, ZIP 2012, S. 1317 (1322).

²¹⁶⁶ Im Bericht des Rechtsausschusses zum Verordnungsentwurf werden an der Cooling-off-Periode keine Veränderungen vorgenommen. Es erfolgt lediglich die Klarstellung, dass mit den an der Abschlussprüfung beteiligten Personen, die selbst zugelassene Abschlussprüfer sind, auch die nicht verantwortlichen Prüfungspartner gemeint sind, 2011/0359 (COD), S. 30.

²¹⁶⁷ KOM(2011) 779/4, S. 9.

²¹⁶⁸ Nur für den verantwortlichen Prüfungspartner folgt eine Karenzzeit von zwei Jahren, in denen dieser nicht zur Mitwirkung an der Abschlussprüfung berechtigt ist.

aber letztendlich nur optional vorgesehen.²¹⁶⁹ Im deutschen Recht, das die Vorgaben des Artikels 42 Abs. 2 AP-RL durch § 319a Abs. 1 S. 1 Nr. 4 HGB umsetzt, ist von dieser Option kein Gebrauch gemacht worden.²¹⁷⁰ Die vorgesehene Änderung folgt letztendlich aus der geänderten Sichtweise der EU-Kommission, dass infolge eines jahrelangen Prüfungsmandants eine Vertrautheit nicht nur zwischen dem verantwortlichen Prüfer, sondern zwischen der gesamten Prüfungspraxis und den auf Mandantenseite beteiligten Personen entsteht.²¹⁷¹

(a) Grundsätzliche Mandatsbegrenzung auf maximal sechs bzw. neun Jahre

Nach Artikel 33 Abs. 1 VO-E soll nunmehr ein Prüfer bzw. eine Prüfungsgesellschaft grundsätzlich nicht länger als sechs Jahre ohne Unterbrechung für ein und denselben Mandanten tätig werden dürfen. Das erste Mandat, das zukünftig eine Mindestlaufzeit von zwei Jahren haben soll, darf dabei nur ein Mal verlängert werden.²¹⁷² Eine Verlängerung der Laufzeitbegrenzung auf maximal neun Jahre pro Prüfungspraxis soll sich ergeben, wenn für ein ununterbrochenes Mandat von sechs Jahren mindestens zwei Prüfer und/oder Prüfungsgesellschaften als Gemeinschaftsprüfer bestellt wurden.²¹⁷³ Hierdurch soll die Bildung von freiwilligen Joint Audits gefördert werden, von deren noch im Grünbuch angeregter obligatorischer Bildung die Kommission im Verordnungsentwurf Abstand genommen hat.²¹⁷⁴ Die genannten Rotationszyklen sollen nach Artikel 33 Abs. 3 VO-E nur in Ausnahmefällen durch einen Verlängerungsantrag bei der zuständigen Behörde um maximal zwei bzw. – bei Gemeinschaftsprüfungen – um drei Jahre verlängert werden dürfen.²¹⁷⁵ Der Erreichung der Laufzeitgrenze soll nach Artikel 33 Abs. 2 VO-E eine vierjährige Karenzzeit folgen, während der eine Wiederwahl sowohl des betroffenen Prüfers bzw. der betroffenen Prüfungsgesellschaft, als auch eine Wahl von Mitgliedern aus deren Netzwerk ausgeschlossen ist.

²¹⁶⁹ Nach ABl. EU Nr. L 157 vom 9.6.2006, S. 90, Erwägungsgrund 26 besteht diese Option, „falls es aus Sicht eines Mitgliedsstaates zur Erreichung der festgelegten Ziele angebracht ist.“

²¹⁷⁰ Zu den Einzelheiten des Art. 42 Abs. 2 AP-RL und § 319a Abs. 1 S. 1 Nr. 4 HGB vgl. die Ausführungen in Kapitel H, I dieser Arbeit. Eine Regelung zur externen Rotation besteht EU-weit derzeit lediglich in Italien, während sie z.B. in Frankreich, Griechenland und Spanien wieder abgeschafft wurde; dazu *Ewelt-Knauer/Gold/Pott*, WPg 2013, 125; *Velte*, WPg 2012, 317 (318).

²¹⁷¹ Dies begrüßen *Doralt* in FS Brogyányi, S. 424, *Volhard/Weber* in FS Ulmer 2003, 877, die als wichtigsten Vorteil der externen gegenüber der internen Rotation die Unterbrechung der wirtschaftlichen Abhängigkeit vom Mandanten nennen. Ablehnung erfährt die externe Rotation im Berufsstand, so u.a. IDW, Pressemitteilung vom 30.11.2011; *Plath*, WPg 2012, 173 (174 f.); *Velte*, WPg 2012, 317.

²¹⁷² *Maertins/Holzmayr*, AR 02/2012, S. 20 (21).

²¹⁷³ Grund für diesen Vorschlag ist laut *Barnier*, DB 2012, Standpunkte S. 25, dass „diese Praktik dank des „Vieraugenprinzips“ die Qualität der Prüfung verbessern dürfte.“

²¹⁷⁴ *Velte*, WPg 2012, 317 (318). Die Kommission verspricht sich von Joint Audits aber weiterhin eine Stärkung der kritischen Grundhaltung, eine Erhöhung der Prüfungsqualität sowie – durch die Beteiligung kleinerer Prüfungsgesellschaften – eine Verringerung der Marktkonzentration durch einen Zuwachs möglicher Prüfungsgesellschaften für Unternehmen von öffentlichem Interesse; KOM(2011) 779/4, S. 21, Erwägungsgrund 26.

²¹⁷⁵ Damit kann sich ausnahmsweise eine Gesamtlaufzeit von acht bzw. bei Joint Audits von zwölf Jahren ergeben; vgl. KOM(2011) 779/4, S. 9.

(b) Rotation des verantwortlichen Prüfungspartners und beteiligten Führungspersonals

Neben der Begrenzung des gesamten Prüfungsmandats soll durch Artikel 33 Abs. 4 VO-E sichergestellt werden, dass wie bislang auch der für die Abschlussprüfung verantwortliche Prüfungspartner nach sieben Jahren von der weiteren Mitwirkung an der Abschlussprüfung ausgeschlossen wird. Die externe Rotation soll damit im Ergebnis nicht an die Stelle der internen Rotation, sondern neben diese treten, um Umgehungen zu unterbinden, die etwa durch Abschlussprüfer, die die Prüfungsgesellschaft wechseln, entstehen können.²¹⁷⁶ Die Dauer des nachfolgenden Mitwirkungsverbots hinsichtlich Abschlussprüfungen des betroffenen Mandanten wird gegenüber Artikel 42 Abs. 2 AP-RL noch einmal um ein Jahr auf insgesamt mindestens drei Jahre verlängert.²¹⁷⁷ Schließlich sollen die Prüfungspraxen von Unternehmen öffentlichen Interesses intern für ein angemessenes Rotationssystem des sonstigen, an der Abschlussprüfung beteiligten Führungspersonals sorgen. Die Rotation soll dabei personen-, nicht teambezogen und graduell, d.h. gestaffelt nach dem jeweiligen Spektrum und Umfang der Beteiligung, erfolgen.²¹⁷⁸

(c) Übergabebericht

Um einen reibungslosen Übergang zwischen der alten und neuen Prüfungsgesellschaft zu gewährleisten und den infolge der Rotation entstehenden Wissensverlust in Grenzen zu halten, soll die ausscheidende Prüfungspraxis der neuen gemäß Artikel 33 Abs. 5 VO-E einen Übergabebericht zur Verfügung stellen.²¹⁷⁹ Da die fehlende Kenntnis des Prüfungsmandanten in den ersten Jahren nach einem Prüferwechsel häufig zu einer Verschlechterung der Prüfungsqualität und zu Prüfungsfehlern führt, soll dieser Bericht angemessene Informationen über die Geschäftstätigkeit, Struktur und Organisation des betroffenen Prüfungsmandanten enthalten.²¹⁸⁰ Daneben soll der neue Prüfer Zugang zu den internen Prüfungsberichten und den Informationen, die den zuständigen Behörden über die Prüfung des Mandanten übermittelt wurden, aus den vergangenen Jahren erhalten. Um die eigenen Haftungsrisiken zu begrenzen,

²¹⁷⁶ Eine derartige Kombination empfehlend bereits *Doralt* in FS Brogyányi, S. 425. Kritisch zu den abweichenden Rotationszyklen interner und externer Rotation äußert sich *Plath*, WPg 2012, 173 (175).

²¹⁷⁷ *Velte*, ZfgG 2012, S. 67 (70).

²¹⁷⁸ Um Sicherheit darüber zu erlangen, dass das interne Rotationssystem angemessen und wirksam ist, und um eine spätere Haftung zu vermeiden, kann die jeweilige Prüfungspraxis der zuständigen Aufsichtsbehörde einen entsprechenden Nachweis erbringen; vgl. Art. 33 Abs. 4 Unterabs. 3 VO-E.

²¹⁷⁹ KOM(2011) 779/4, S. 9 und S. 21, Erwägungsgrund 27. Einen ähnlichen Vorschlag zu einer gesetzlichen Mitwirkungs- oder Auskunftspflicht des ausscheidenden Prüfers äußert *Doralt* in FS Brogyányi, S. 428.

²¹⁸⁰ Weitere Einzelheiten des Berichts sollen nach Art. 33 Abs. 6 VO-E durch den Erlass entsprechender Standards seitens der EU-Kommission, deren Entwürfe die ESMA erstellen soll, geklärt werden. Kritisch zu dem Übergabebericht äußert sich *Hakelmacher*, WPg 2012, 177 (180), da der Bericht regelmäßig nur zu einer zurückhaltenden Information des Nachfolgers führen werde, um den Vorwurf der üblen Nachrede zu vermeiden.

kann die ausscheidende Prüfungspraxis der zuständigen Aufsichtsbehörde gegenüber die Übergabe ausreichender Informationen an den nachfolgenden Prüfer nachweisen.

(6) Qualitätssicherungsprüfung, Art. 40 VO-E

Als ein wichtiges Instrument, um die Unabhängigkeit des gesamten Prüfungsgewerbes – gerade bei Unternehmen des öffentlichen Interesses – gewährleisten zu können, hebt die EU-Kommission einmal mehr regelmäßige externe Qualitätskontrollen hervor.²¹⁸¹ Für die Prüfungspraxen dieser Unternehmen soll sich die bislang in Artikel 43 i.V.m. Artikel 29 AP-RL geregelte Qualitätskontrolle zukünftig in Artikel 40 VO-E wiederfinden. Dabei soll es gemäß Artikel 40 Abs. 2 VO-E bei dem bisherigen Kontrollzyklus von nicht mehr als drei Jahren bleiben. Auch der Gegenstand der Prüfung bleibt weitestgehend unverändert.²¹⁸² Neu ist allerdings, dass nach Artikel 40 Abs. 5 VO-E der Transparenzbericht und die angewandte Prüfungsmethodik in die Kontrollen miteinbezogen werden sollen. Außerdem soll die berufsstandsunabhängige Aufsichtsbehörde zukünftig nicht mehr nur die Aufsicht über das Qualitätskontrollsystem übernehmen, sondern selbst dafür verantwortlich sein.²¹⁸³ Durch Artikel 40 Abs. 4 VO-E soll neben ausreichenden Fachkenntnissen auch die Unabhängigkeit der eingesetzten Kontrolleure sichergestellt werden. So dürfen diese nicht gleichzeitig als Abschlussprüfer beschäftigt sein und bei einer früheren Teilhaberschaft, Anstellung oder einer sonstigen Verbindung zu einer Prüfungspraxis erst nach einer Cooling-off-Periode von zwei Jahren wieder als Kontrolleur bei der jeweiligen Prüfungspraxis tätig werden. Außerdem sollen die Kontrolleure zukünftig durch die Erklärung, dass keine Interessenkonflikte zur geprüften Praxis bestehen, eine Art Unabhängigkeitserklärung abgeben.²¹⁸⁴ Die wichtigsten Schlussfolgerungen der Kontrolleure sollen weiterhin mit den kontrollierten Prüfungspraxen erörtert und in einem Prüfungsbericht festgehalten werden.²¹⁸⁵

²¹⁸¹ KOM(2011) 779/4, S. 22, Erwägungsgrund 31.

²¹⁸² So sollen die ausgewählten Prüfungsunterlagen z. B. weiterhin auf die Einhaltung geltender Prüfungs- und Unabhängigkeitsstandards, die Rechtmäßigkeit berechneter Prüfungshonorare und die Wirksamkeit des internen Kontrollsystems hin überprüft werden. Die Kontrollen sollen dem Umfang und der Komplexität der Geschäfte angemessen sein. Vgl. Art. 40 Abs. 5 VO-E und Art. 29 Abs. 1 f) AP-RL; dazu *Scheffler*, AG 2012, R 7 (R 9);

²¹⁸³ Nach Art. 40 Abs. 3 a)-c) VO-E müssen bestimmte grundlegende Kompetenzen, z.B. die Festlegung und Änderung der Kontrollmethodik und der Kontrollberichte oder die Festlegung der eingesetzten Kontrolleure, eigenverantwortlich wahrgenommen werden und sind nicht an berufsständische Einrichtungen übertragbar.

²¹⁸⁴ Art. 40 Abs. 4 b)-d) VO-E. Bislang besteht lediglich die Vorgabe, dass die Kontrolleure in einem objektiven Verfahren bestellt werden müssen, um Interessenkonflikte zu vermeiden; Art. 29 Abs. 1 e) AP-RL.

²¹⁸⁵ Art. 40 Abs. 6, 7 VO-E. Den Unternehmen wird weiterhin die Möglichkeit zur Umsetzung der Verbesserungsvorschläge in angemessener Frist zur Vermeidung von Disziplinarmaßnahmen oder Sanktionen eingeräumt.

(7) Sonderaufsicht für Prüfer von Unternehmen öffentlichen Interesses, Art. 35 ff. VO-E

Um die Einhaltung der vorgenannten Unabhängigkeitsstandards und aller sonstigen Anforderungen an die Prüfer und Prüfungsgesellschaften der Unternehmen von öffentlichem Interesse angemessen kontrollieren zu können, soll nach Artikel 35 Abs. 1, 2 VO-E in Zukunft jeder Mitgliedsstaat eine zuständige Behörde speziell für die Beaufsichtigung dieser Prüfungspraxen benennen. Da es sich bei dieser Behörde auch um die für den restlichen Berufsstand zuständige öffentliche Aufsichtsbehörde handeln kann, muss die Aufsicht nicht zwingend durch eine separate Institution erfolgen.²¹⁸⁶ Jedoch sollen für die benannte Aufsichtsbehörde in jedem Falle eine Vielzahl von Sonderanforderungen hinsichtlich ihrer Organisation, Befugnisse und Aufgabenbereiche sowie hinsichtlich der Zusammenarbeit mit anderen Aufsichtsbehörden aus dem In- und Ausland zu beachten sein, die sich im Einzelnen aus den Artikeln 35-60 VO-E ergeben. Koordiniert werden soll die Zusammenarbeit der nationalen Behörden zukünftig nach Artikel 46 Abs. 1 VO-E durch die ESMA, welche die gegenwärtige Koordinierungstätigkeit durch die Europäische Gruppe aus Vertretern der Aufsichtsgremien für Abschlussprüfer (EGAÖB) weiterführen soll.²¹⁸⁷

(a) Organisation und Zusammensetzung der nationalen Behörden, Art. 35-39 VO-E

Die nationalen Aufsichtsbehörden für die Prüfer und Prüfungsgesellschaften von Unternehmen öffentlichen Interesses müssen vom Berufsstand unabhängig sein und folgen auch ansonsten denselben Grundsätzen, wie die für den restlichen Berufsstand zuständigen Aufsichtsbehörden.²¹⁸⁸ Besondere Fachkenntnisse müssen sie im Bereich der Finanzmarktaufsicht, der Finanzberichterstattungspflichten und der Abschlussprüfung aufweisen.²¹⁸⁹ Artikel 39 VO-E schreibt die Zusammenarbeit mit anderen nationalen Aufsichtsbehörden vor. Dies betrifft in erster Linie die für die Aufsicht über den restlichen Berufsstand und die für Unternehmen von öffentlichem Interesse zuständigen Behörden.²¹⁹⁰ Eine Besonderheit soll sich jedoch durch Artikel 36 Abs. 1 VO-E ergeben, der das Erfordernis der Berufsstandsunabhängigkeit über die öffentliche Aufsichtsbehörde hinaus auf alle Behörden und Stellen ausdehnt, an die Aufgaben der Aufsicht delegiert werden. Dies gilt auch für die speziellen Unabhängigkeitsanforderungen an das Führungspersonal der beteiligten Behörden

²¹⁸⁶ Art. 35 Abs. 1 c) VO-E.

²¹⁸⁷ KOM(2011) 779/4, S. 10.

²¹⁸⁸ So muss die Behörde u.a. ausreichend mit personellen und finanziellen Mitteln sowie den erforderlichen Aufsichts- und Ermittlungsbefugnissen ausgestattet sein und über angemessene Fachkenntnisse verfügen; vgl. Art. 35 Abs. 3, 5, Art. 36 Unterabs. 1, 3, Art. 38 VO-E; dazu auch KOM(2011) 779/4, S. 9 f. Nach Art. 37 VO-E unterliegen alle Mitarbeiter Geheimhaltungspflichten. Für die weiteren Grundsätze vgl. Art. 32, 32 a RL-E.

²¹⁸⁹ KOM(2011) 779/4, S. 21, Erwägungsgrund 29.

²¹⁹⁰ Solche Aufsichtsbehörden für Unternehmen öffentlichen Interesses sind z.B. Bank- oder Versicherungsaufsichtsbehörden; KOM(2011) 779/4, S. 10, 21.

bzw. Stellen in Artikel 36 Abs. 2 VO-E. Während dieses bislang nach Artikel 32 Abs. 3 AP-RL nur der Anforderung einer unabhängigen und transparenten Wahl genügen muss, sollen zukünftig keine Personen mehr an der Führung beteiligt sein, die im Laufe der letzten drei Jahre Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse durchgeführt haben oder während dieser Zeit in einer besonderen Verbindung zu einer Prüfungsgesellschaft standen.²¹⁹¹

(b) Aufgabenbereich der nationalen Behörden, Art. 40-44 VO-E

Der Aufgabenbereich der zuständigen Behörden umfasst gemäß Artikel 40-44 VO-E neben der bereits erwähnten Qualitätskontrolle die Überprüfung der Rechtmäßigkeit von durchgeführten Abschlussprüfungen und die Überwachung der Entwicklungen am Prüfungsmarkt. Hierbei soll speziell auf die bestehende Marktkonzentration, potenzielle Risiken für den Fortbestand großer, marktrelevanter Prüfungsgesellschaften und die Erfüllung der diesen Gesellschaften obliegenden Verpflichtung zur Aufstellung von präventiven Notfallplänen geachtet werden.²¹⁹² Schließlich müssen die Behörden zum Zwecke der Vertrauensbildung bei den Anlegern und Verbrauchern Transparenz im Hinblick auf ihre eigene Tätigkeit schaffen. Dies soll insbesondere durch Veröffentlichung von Berichten über die eigene jährliche Tätigkeit und das auferlegte Arbeitsprogramm sowie durch die Offenlegung der Gesamtergebnisse des Qualitätskontrollsystems und der einzelnen Kontrollberichte geschehen.²¹⁹³

(c) Kooperation nationaler Behörden und Koordinierung der ESMA, Art. 45-56 VO-E

Die EU-weite Zusammenarbeit der nationalen Behörden aus den verschiedenen Mitgliedsstaaten sowie deren künftige Koordinierung auf Gemeinschaftsebene durch die ESMA regeln die Artikel 45-56 VO-E. Die ESMA ist eine bereits mit der Abschlussprüfung von Unternehmen öffentlichen Interesses vertraute Behörde.²¹⁹⁴ Sie soll zukünftig einen ständigen internen Ausschuss einrichten, dem die zuständigen Aufsichtsbehörden aller Mitgliedsstaaten angehören. Inhaltlich soll sich die Zusammenarbeit der nationalen Behörden auf den Austausch von In-

²¹⁹¹ Ausgeschlossen sind dadurch Personen, die während der letzten drei Jahre Stimmrechte an einer Prüfungsgesellschaft innehatten, Mitglied in deren Leitungs- oder Aufsichtsorgan waren oder bei dieser angestellt waren, Art. 36 Unterabs. 2 VO-E. Nach dem Bericht des Rechtsausschusses soll die Cooling-off-Periode für das Führungspersonal von drei auf zwei Jahre verkürzt werden, vgl. 2011/0359(COD), S. 95.

²¹⁹² Solche Notfallpläne sind nach Art. 43 VO-E von den sechs größten Prüfungsgesellschaften jedes Mitgliedsstaats, gemessen an den Abschlussprüfungen bei Großunternehmen von öffentlichem Interesse, zu entwerfen. Sie sollen sich z.B. mit einer möglichen Insolvenz der Gesellschaft und der Haftung der einzelnen Partner befassen; KOM(2011) 779/4, S. 10, 22; *Scheffler*, AG 2012, R 7 (R 9).

²¹⁹³ Art. 44 VO-E. Dazu KOM(2011) 779/4, S. 10 und S. 23, Erwägungsgrund 35.

²¹⁹⁴ Dabei arbeitet sie bislang in einem Gemeinsamen Ausschuss mit der Europäischen Bankenaufsichtsbehörde (EBA) und der Europäischen Aufsichtsbehörde für das Versicherungswesen und die betriebliche Altersversorgung (EIOPA) zusammen; KOM(2011) 779/4, S. 10.

formationen, Qualitätskontrollprüfungen, Untersuchungen von Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse und die Notfallplanung erstrecken.²¹⁹⁵ Die ESMA soll die Zusammenarbeit durch Beratung mit den zuständigen nationalen Behörden und den Erlass von Leitlinien fördern.²¹⁹⁶ Schließlich soll sie ein europäisches Qualitätszertifikat einführen und die Voraussetzungen für dessen Erhalt festlegen. Durch den Erwerb sollen Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften ihre Eignung, Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse auch grenzüberschreitend mit hoher Qualität durchzuführen, unter Beweis stellen und so ihren Zugang zum Binnenmarkt für Prüfungsleistungen verbessern können.²¹⁹⁷ Die Artikel 57-60 VO-E enthalten schließlich die Voraussetzungen für die Zusammenarbeit der ESMA und der nationalen Behörden der EU-Mitgliedsstaaten mit Behörden aus Drittländern, etwa bei Qualitätskontrollen und Untersuchungen.²¹⁹⁸

(d) Kommunikation zwischen Abschlussprüfer und Behörden, Art. 25 VO-E

Auf eine verbesserte Kommunikation zwischen den Prüfungspraxen der Unternehmen öffentlichen Interesses und den für die Beaufsichtigung dieser Unternehmen zuständigen Behörden zielt schließlich Artikel 25 VO-E ab. Zu diesem Zweck sollen die sich bereits aus dem derzeitigen EU-Recht ergebenden Verpflichtungen des Berufsstands, den Aufsichtsbehörden Sachverhalte oder Entscheidungen mitzuteilen, die einen tatsächlichen oder potentiellen Rechtsverstoß des geprüften Unternehmens darstellen oder die Fortführung von dessen Unternehmenstätigkeit beeinträchtigen können, ausgeweitet werden.²¹⁹⁹ Mitteilungspflichtig sollen nach Artikel 25 Abs. 1 VO-E über die genannten Informationen hinaus auch Verweigerungen des Bestätigungsvermerks oder diesbezügliche Vorbehalte sein. Unerheblich soll es dabei sein, ob der Prüfer die Kenntnis der Informationen über den Mandanten bei dessen Prüfung oder im Rahmen der Prüfung eines mit diesem in enger Verbindung stehenden Unternehmens erhalten hat. Um speziell den Aufsichtsbehörden von Kreditinstituten und Versicherungsunternehmen die Wahrnehmung ihrer Aufgaben zu erleichtern, sollen die Prüfer solcher Unternehmen mit den Behörden nach Artikel 25 Abs. 2 VO-E in regelmäßigem Dialog ste-

²¹⁹⁵ KOM(2011) 779/4, S. 23, Erwägungsgrund 37. Dabei sind die allgemeinen Grundsätze der Verschwiegenheit und des Berufsgeheimnisses sowie das Herkunftslandprinzip zu beachten.

²¹⁹⁶ Ebenda, S. 23, Erwägungsgrund 36. Aber auch zu anderen Aspekten der Abschlussprüfung, z.B. zur Gestaltung des Bestätigungsvermerks und des Prüfungsberichts, zur Tätigkeit des Prüfungsausschusses und zu den externen Qualitätskontrollen soll die ESMA Leitlinien erlassen dürfen; ebenda, S. 11.

²¹⁹⁷ Ebenda, S. 11, 23 f. In die Prüfung für den Erwerb des Zertifikats sollen die zuständigen nationalen Behörden einbezogen werden.

²¹⁹⁸ Voraussetzung für den Informationsaustausch ist stets, dass die Verschwiegenheits- und Datenschutzstandards der Art. 37, 55 VO-E eingehalten werden. Für den Austausch von Arbeitspapieren oder sonstigen Unterlagen sollen die Standards des Art. 47 RL-E gelten; vgl. Art. 57 VO-E, dazu auch KOM(2011) 779/4, S. 11, 24.

²¹⁹⁹ Ebenda, S. 19, Erwägungsgrund 21.

hen.²²⁰⁰ Zum Schutz der Prüfer werden weitergegebene Informationen durch Artikel 25 Abs. 3 VO-E von jeglicher vertraglichen oder gesetzlichen Haftung ausgenommen.

(e) Folge: Veränderungsbedarf der nationalen Berufsaufsicht

Für das deutsche Aufsichtsrecht über den Berufsstand der Wirtschaftsprüfer würde das Inkrafttreten der vorgenannten Reformvorschläge des Verordnungsentwurfs erheblichen Reformbedarf zur Folge haben. Denn eine grundsätzliche Trennung der Berufsaufsicht, mit einer Kontrolle der Prüfungspraxen von Unternehmen öffentlichen Interesses einerseits, und des restlichen Berufsstands andererseits, ist bislang nicht vorgesehen.²²⁰¹ Ähnlich wie durch die geplanten Änderungen der Artikel 32, 32a RL-E für den gesamten Berufsstand wäre die bislang im deutschen Aufsichtsrecht verankerte ausschließliche erstinstanzliche Berufsaufsicht durch eine berufsständische Institution wie die WPK und die Beschränkung auf eine Fachaufsicht über diese durch ein berufsstandsunabhängiges Gremium wie die APAK zukünftig nicht mehr möglich. Dies ergibt sich insbesondere aus Artikel 36 VO-E, der nicht nur der öffentlichen Aufsichtsbehörde, sondern auch jeder anderen Behörden und Stelle, die mit der Wahrnehmung einzelner Aufgaben beauftragt wird, eine vollständige Unabhängigkeit vom Berufsstand vorschreibt.

ee. Weiterer Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens: Stellungnahmen der Ausschüsse

Wurde mit Blick auf die beabsichtigten Änderungen der europäischen Abschlussprüfung, insbesondere durch den Verordnungsentwurf, noch von einem bevorstehenden „Paradigmenwechsel“ im Falle der Realisierung gesprochen²²⁰², so zeichnet sich nach den Berichtsentwürfen des Rechtsausschusses vom 5. September 2012²²⁰³ und des Ausschusses für Wirtschaft und Währung vom 25. September 2012²²⁰⁴ eine erhebliche Einschränkung der von der EU-Kommission angestrebten Maßnahmen ab. Im Gegensatz zu den auf die Änderungsrichtlinie bezogenen Berichten, in denen sich eine weitgehende Billigung der seitens der EU-Kommission vorgeschlagenen Maßnahmen durch das EU-Parlament andeutet, sehen die vor-

²²⁰⁰ KOM(2011) 779/4, S. 19, Erwägungsgrund 21. EBA und EIOPA sollen nach Unterabs. 2 zudem speziell für die Beaufsichtigung von Kreditinstituten und Versicherungsunternehmen Leitlinien an die zuständigen nationalen Behörden herausgeben.

²²⁰¹ Eine Aufspaltung erfolgt bislang nicht von vornherein, sondern lediglich für bestimmte Kontrollen, wie z.B. die Stichprobenkontrollen gemäß § 61a Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. § 62b WPO, die die WPK nur bei Prüfungspraxen von Unternehmen öffentlichen Interesses durchführt.

²²⁰² *Velte*, ZfgG 2012, 67.

²²⁰³ Entwurf eines Berichts über den Vorschlag für eine Verordnung des Europäischen Parlaments und des Rates über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse vom 5. September 2012, 2011/0359 (COD).

²²⁰⁴ Entwurf einer Stellungnahme des Ausschusses für Wirtschaft und Währung für den Rechtsausschuss zu dem Vorschlag für eine Verordnung des Europäischen Parlaments und des Rates über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse vom 25. September 2012, 2011/0359(COD).

genannten Dokumente eine Vielzahl von inhaltlichen Änderungen des Verordnungsentwurfs vor. Allen voran sollen die von Seiten des Berufsstands immer wieder kritisierte externe Zwangsrotation zumindest erheblich abgemildert und das vollständige Beratungsverbot für große Prüfungsgesellschaften vollständig abgeschafft werden.²²⁰⁵ Der Ausschuss für Wirtschaft und Währung betont dabei, dass bei vielen seiner Änderungsvorschläge das Kosten-Nutzen-Verhältnis für die Unternehmen und ihre Anleger eine entscheidende Rolle gespielt hätten. Dieses sei bei einigen Vorschlägen der EU-Kommission nicht ausreichend berücksichtigt worden.²²⁰⁶

(1) Einschränkung des Anwendungsbereichs „Unternehmen von öffentlichem Interesse“

Ein Änderungsvorhaben der Ausschüsse, das sich zwar unmittelbar auf den Richtlinienentwurf bezieht, jedoch mittelbare Auswirkungen auf den Verordnungsentwurf hat, betrifft die von der EU-Kommission geplante Erweiterung der Definition „Unternehmen von öffentlichem Interesse“ in Artikel 2 Nr. 13 RL-E. Denn die wohl wichtigste Folge des neuen Artikels 2 Nr. 13 RL-E wäre die damit einhergehende Ausdehnung des Anwendungsbereichs des Verordnungsentwurfs.²²⁰⁷ Nach übereinstimmender Auffassung beider Ausschüsse sollen die Artikel 2 Nr. 13 g) und h) RL-E, durch die alternative Investmentfonds (AIFM) und OGAW als Unternehmen von öffentlichem Interesse erfasst werden, gestrichen werden.²²⁰⁸ Auch Erwägungsgrund 6 des VO-E soll folgerichtig verändert werden, wobei der Rechtsausschuss hier eine vollständige Streichung, der Ausschuss für Wirtschaft und Währung eine Anpassung präferiert.²²⁰⁹ Der Wirtschaftsausschuss stellt insoweit klar, dass hierdurch nicht die Notwendigkeit einer umfassenden Prüfung von Fonds und deren Tätigkeiten in Frage gestellt werden solle, sondern insoweit – gerade in Anbetracht erfolgter Betrugsfälle – vielmehr eine gesonderte Überprüfung stattfinden müsse.²²¹⁰ Laut Rechtsausschuss soll den Mitgliedsstaaten, wie bislang in Artikel 2 Nr. 13 S. 2 AP-RL vorgesehen, die Möglichkeit eingeräumt werden, auch

²²⁰⁵ Dazu z.B. Pressemitteilung des IDW vom 30.11.2011. Kritisch zu diesen Maßnahmen auch *Scheffler*, AG 2012, R 7 (R 9), wonach der drohende Qualitätsverlust der Abschlussprüfung nicht durch den vermeintlichen Gewinn an Unabhängigkeit aufgewogen werden könne.

²²⁰⁶ In Anbetracht der Tatsache, dass viele Unternehmen in der derzeitigen wirtschaftlichen Situation Schwierigkeiten hätten, sei gerade der Kostenaspekt neben der Verbesserung der Prüfungsqualität, des Wettbewerbs auf dem Prüfermarkt und der Harmonisierung des EU-Rechts „von entscheidender Bedeutung“. Vgl. Ausschuss für Wirtschaft und Währung vom 25.9.2012, 2011/0359 (COD), S. 3.

²²⁰⁷ Folgerichtig plant der Ausschuss für Wirtschaft und Währung in seiner Stellungnahme vom 25.9.2012, 2011/0359 (COD), S. 21 f. eine Übernahme des Art. 2 Nr. 13 RL-E in Art. 3 VO-E.

²²⁰⁸ Rechtsausschuss vom 4.9.2012, 2011/0389 (COD), S. 10. Ausschuss für Wirtschaft und Währung vom 25.9.2012, 2011/0389 (COD), S. 4 f. Auch alle daran anknüpfenden Art., wie z.B. Art. 31 Abs. 3 b) VO-E, sollen gestrichen werden.

²²⁰⁹ Rechtsausschuss vom 5.9.2012, 2011/0359 (COD), S. 9. Ausschuss für Wirtschaft und Währung vom 25.9.2012, 2011/0359 (COD), S. 6.

²²¹⁰ Ausschuss für Wirtschaft und Währung vom 25.9.2012, 2011/0389 (COD), S. 5.

andere Unternehmen als solche von öffentlichem Interesse festzulegen.²²¹¹ Damit würde die von der EU-Kommission geplante Streichung des Artikels 2 Nr. 13 S. 2 AP-RL rückgängig gemacht werden.

(2) Streichung des Begriffs „Großunternehmen von öffentlichem Interesse“

Eine übereinstimmende Haltung beider Ausschüsse findet sich auch im Hinblick auf die vollständige Streichung des Artikels 4 VO-E, in dem die Kommission „Großunternehmen von öffentlichem Interesse“ einführen und definieren möchte. Dementsprechend sollen auch sämtliche Sondervorschriften für diese Unternehmen bzw. die von ihnen beauftragten Prüfungspraxen, etwa in den Artikeln 10 Abs. 5 und 43 Abs. 1 VO-E, entfallen.²²¹² Der Wirtschaftsausschuss begründet dieses Vorhaben damit, dass durch die Herstellung gleicher Bedingungen für die Prüfung sämtlicher Unternehmen von öffentlichem Interesse eine höhere Rechtssicherheit und Klarheit bei den geprüften Unternehmen erzielt werden soll.²²¹³

(3) Änderungen der allgemeinen Vorgaben zur Unabhängigkeit, Art. 5-7, 11 VO-E

Auch die in den Artikeln 5-7 und 11 Abs. 1-3 VO-E enthaltenen allgemeinen Grundsätze zur Unabhängigkeit sollen laut Rechtsausschuss Änderungen unterzogen werden. Artikel 5 Abs. 1 und 7 Abs. 1 VO-E sollen dabei auf der einen Seite gestrafft und komprimiert werden. Dies geschieht, indem die bislang separat aufgeführten Personengruppen einer Prüfungspraxis, die an einer Abschlussprüfung beteiligt sind bzw. sein können, nunmehr zusammengefasst werden unter dem Begriff „Personen, die in der Lage sind, das Ergebnis der Abschlussprüfung direkt oder indirekt zu beeinflussen.“²²¹⁴

(a) Angleichung von Art. 5 Abs. 1 und 7 Abs. 1 VO-E an Art. 22 Abs. 1, 2 RL-E

Auf der anderen Seite soll durch entsprechende Erweiterungen eine Angleichung an die bestehenden internationalen Unabhängigkeitsstandards, insbesondere an den für alle sonstigen Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften geltenden Unabhängigkeitsbegriff in Artikel 22

²²¹¹ Wie schon in Art. 2 Nr. 13 S. 2 AP-RL sollen dies z.B. solche Unternehmen sein, die aufgrund der Art ihrer Tätigkeit, Größe oder Beschäftigtenzahl von erheblicher öffentlicher Bedeutung sind. Rechtsausschuss vom 4.9.2012, 2011/0389 (COD), S. 10 f.

²²¹² Rechtsausschuss vom 5.9.2012, 2011/0359 (COD), S. 20, 45 f., 99 f. Ausschuss für Wirtschaft und Währung vom 25.9.2012, 2011/0359 (COD), S. 23, 31. Erstaunlich ist in diesem Zusammenhang, dass in Art. 28 Abs. 1 VO-E keine Anpassung oder Streichung vorgesehen ist.

²²¹³ Ausschuss für Wirtschaft und Währung vom 25.9.2012, 2011/0359 (COD), S. 5.

²²¹⁴ Rechtsausschuss vom 5.9.2012, 2011/0359 (COD), S. 21 f., 24. Hierzu zählen die Geschäftsleitung sowie die Stimmrechtsinhaber einer Prüfungsgesellschaft, die Prüfer, Mitarbeiter und alle sonstigen natürlichen Personen, deren Leistung vom Prüfer bzw. der Prüfungsgesellschaft in Anspruch genommen werden oder die über ein Kontrollverhältnis mit diesen verbunden sind, vgl. Art. 5 VO-E. Auch Erwägungsgrund 9 VO-E soll entsprechend geändert werden, vgl. S. 10.

Abs. 1 RL-E, stattfinden. In Artikel 5 Abs. 1 VO-E etwa sollen die einzelnen Risiken für die Unabhängigkeit umfassender als bislang aufgeführt werden. Artikel 7 Abs. 1 Unterabs. 2 VO-E soll nunmehr ausdrücklich regeln, dass die die Besitzer von Stimmrechten an Prüfungsgesellschaften, die Unternehmen von öffentlichem Interesse prüfen, kein direktes finanzielles Interesse an Prüfungsmandanten aufweisen dürfen.²²¹⁵ Während die Absätze 2 und 3 des Artikels 7 VO-E lediglich zusammengelegt und vereinfacht werden, ohne dass sich dabei wesentliche inhaltliche Änderungen ergeben, sollen nach Absatz 4 – anders als nach den Plänen der EU-Kommission – jedenfalls geringfügige und unbedeutende Gefälligkeiten des Prüfungsmandanten zulässig sein.²²¹⁶ Damit käme es insoweit zu einer Anpassung an die Vorgaben des IESBA-Code of Ethics.²²¹⁷ Erwähnenswert ist schließlich die beabsichtigte Änderung des Artikels 11 Abs. 2 Unterabs. 2 VO-E, in dem das Unabhängigkeitsrisiko des Eigeninteresses als ein ohne weiteres zur Befangenheit führendes Risiko gestrichen werden soll. Damit würde einzig die Gefahr der Selbstprüfung als ein nicht durch Schutzmaßnahmen zu reduzierendes Risiko für die Unabhängigkeit der Prüfer von Unternehmen öffentlichen Interesses verbleiben.²²¹⁸

(b) Unabhängigkeit vom Mandanten bei Fusion/Übernahme, Art. 7 Abs. 5a VO-E neu

Wichtige Neuerungen enthalten die Pläne des Rechtsausschusses für Artikel 7 Abs. 5 VO-E, der durch die neuen Absätze 5a und 5b ersetzt werden soll. Absatz 5a soll sich der Unabhängigkeit erstmals speziell bei gegenseitigen Übernahmen und Fusionen zwischen einer Prüfungsgesellschaft und ihrem Mandanten widmen. Auch hierdurch würde es zu einer Angleichung des EU-Rechts an den IESBA-Kodex kommen.²²¹⁹ Sofern eine Fusion oder Übernahme während des durch den geprüften Rechnungsabschluss abgedeckten Zeitraums stattfindet, soll die betroffene Praxis gemäß Artikel 7 Abs. 5a zunächst alle gegenwärtigen oder früheren Beteiligungen oder Beziehungen zum Mandanten mit einer möglichen Gefährdung ihrer Unabhängigkeit feststellen. Anschließend hat unter Berücksichtigung eventuell ergriffener Schutzmaßnahmen eine Bewertung zu erfolgen, ob die Prüfung nach Wirksamwerden der Fusion oder Übernahme fortgesetzt werden kann. Dafür müssen auf jeden Fall alle gegenwärtigen Beteiligungen oder Beziehungen, aus denen sich ein Risiko für Unabhängigkeit ergeben kann,

²²¹⁵ Auch durch die übrigen Erweiterungen des Art. 7 Abs. 1 VO-E kommt es zu einer weitgehenden Angleichung mit Art. 22 Abs. 1 RL-E; vgl. Rechtsausschuss vom 5.9.2012, 2011/0359 (COD), S. 24 f.

²²¹⁶ Rechtsausschuss vom 5.9.2012, 2011/0359 (COD), S. 24-28.

²²¹⁷ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 95, Rn. 290.230. Auch dort ist festgelegt, dass eine absolute Befangenheit nur bei einem nicht unbeachtlichen Wert der angenommenen Gefälligkeiten die zwingende Folge ist.

²²¹⁸ Rechtsausschuss vom 5.9.2012, 2011/0359 (COD), S. 47.

²²¹⁹ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 47 ff., Rn. 290.33- 290.38.

schnellstmöglich beendet und risikoverringende Schutzmechanismen ergriffen werden.²²²⁰ Der IESBA-Kodex deckt sich inhaltlich weitgehend mit den in Absatz 5a genannten Prinzipien, geht jedoch in seinem Detaillierungsgrad über die geplanten Vorgaben hinaus. So sieht der Kodex beispielsweise eine vorübergehende Fortsetzung der Prüfungs- oder Beratungstätigkeit ausnahmsweise als zulässig an, wenn deren Beendigung nicht bzw. nicht in zumutbarer Weise möglich ist oder die Abschlussprüfung bereits kurz nach Inkrafttreten der Fusion/Übernahme beendet werden kann.²²²¹

(c) Unabhängigkeit bei Entstehung öffentlichen Interesses, Art. 7 Abs. 5b VO-E neu

Absatz 5b soll Besonderheiten bei der Bewertung der Unabhängigkeit regeln, sofern ein geprüftes Unternehmen erst im Laufe eines Prüfungsmandats zu einem Unternehmen von öffentlichem Interesse wird. Prüfungsfremde Leistungen, die vor diesem Ereignis für den Prüfungsmandanten oder ein von diesem kontrolliertes Unternehmen erbracht worden sind, sollen in diesem Fall nicht als eine unzulässige Gefährdung der Unabhängigkeit i.S.d. Artikels 10 Abs. 3 VO-E angesehen werden, wenn die Beratungsleistung vor oder unmittelbar nach der Erlangung öffentlichen Interesses abgebrochen wird und ausreichende Schutzmechanismen zur Risikoreduzierung ergriffen werden. Damit wird der Gesetzeslage, wonach das generelle Verbot prüfungsfremder Leistungen in Artikel 10 Abs. 3 VO-E ausschließlich für die Prüfer und Prüfungsgesellschaften von Unternehmen öffentlichen Interesses gelten soll, sowie der Tatsache, dass eine Kapitalmarktorientierung des Mandanten für den Prüfer nicht unbedingt langfristig vorhersehbar ist, Rechnung getragen.²²²²

(4) Erbringung von Nichtprüfungsleistungen an den Mandanten, Art. 10 VO-E

Als wohl wichtigste Änderungsvorhaben beider Ausschüsse in Artikel 10 VO-E lassen sich die geplante Streichung des Absatzes 5 und die Umstrukturierung der Absätze 1-3 verzeichnen. Der Wegfall des generellen, unabhängig vom jeweiligen Mandanten geltenden Beratungsverbots in Artikel 10 Abs. 5 VO-E würde für die davon betroffenen großen Prüfungsgesellschaften eine erhebliche Abmilderung gegenüber den Plänen der EU-Kommission

²²²⁰ Rechtsausschuss vom 5.9.2012, 2011/0359 (COD), S. 28 f. Als Höchstgrenze zur Beendigung der unabhängigkeitsgefährdenden Beziehungen oder Beteiligungen gelten drei Monate nach Wirksamwerden der Fusion oder Übernahme.

²²²¹ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 48 f., Rn. 290.34 und 290.36. Eine Beendigung der Prüfungs- oder Beratungstätigkeit kann beispielsweise unzumutbar sein, wenn der Mandant nicht zu einem ordnungsgemäßen bzw. rechtzeitigen Wechsel zu einem anderen Anbieter imstande ist. In diesem Fall darf die Prüfungspraxis ihre Prüfungstätigkeit für eine Übergangsphase fortsetzen, sofern sie ausreichende Schutzmaßnahmen ergreift.

²²²² Im IESBA-Kodex fehlt eine entsprechende Regelung wohl auch deshalb, weil die dort vorgesehenen Differenzierungen zwischen den Prüfern/Prüfungsgesellschaften von öffentlichem Interesse und dem restlichen Berufsstand nicht so weitreichend sind wie die des neuen EU-Reformpakets.

bedeuten. Als neuer, übereinstimmender Grundsatz der Ausschüsse zu Artikel 10 Abs. 1-3 VO-E lässt sich festhalten, dass die Prüfungspraxen von Unternehmen öffentlichen Interesses sämtliche Prüfungs- und Nichtprüfungsleistungen – mit Ausnahme unzulässiger prüfungsfremder Leistungen – nunmehr nur noch erbringen dürfen, wenn diese durch den Prüfungsausschuss des Mandanten genehmigt werden.²²²³ Damit soll dem Prüfungsausschuss in Bezug auf Beratungsleistungen eine deutlich „aktivere Rolle“ als bislang zukommen.²²²⁴ Im Detail bestehen jedoch durchaus Unterschiede zwischen den Vorstellungen der Ausschüsse.

(a) Neubezeichnung und -einstufung der Beratungsleistungen in Art. 10 Abs. 1-3 VO-E

Im Sinne einer besseren Verständlichkeit sollen die verschiedenen Kategorien von Nichtprüfungsleistungen nach Auffassung beider Ausschüsse neu bezeichnet werden. Der Rechtsausschuss belässt es dabei nach wie vor bei drei Kategorien, in die sich die Nichtprüfungsleistungen hinsichtlich ihrer Zulässigkeit neben der Abschlussprüfung einteilen lassen. Die zulässigen prüfungsverwandten Leistungen sollen in Artikel 10 Abs. 1 und 2 nunmehr als „abschlussprüfungsverwandte und andere Bestätigungsleistungen“ bezeichnet werden. Prüfungsfremde Leistungen, die auf jeden Fall mit einem Interessenkonflikt verbunden und infolgedessen unzulässig sind, werden vereinfacht als „unzulässige prüfungsfremde Leistungen“ zusammengefasst, Leistungen, die mit einem Interessenkonflikt verbunden sein können, als „prüfungsfremde Leistungen, die keine unzulässigen prüfungsfremden Leistungen sind“.²²²⁵ Der Ausschuss für Wirtschaft und Währung plant dagegen eine strukturelle Veränderung dahingehend, dass zukünftig nur noch unzulässige prüfungsfremde und prüfungsverwandte Nichtprüfungsleistungen existieren sollen, die im Falle der Zustimmung durch den Prüfungsausschuss zulässig sind.²²²⁶

(b) Genehmigungsbedürftige prüfungsfremde Leistungen, Art. 10 Abs. 3 b) VO-E

Folglich würde die dritte Fallgruppe der prüfungsfremden Leistungen, die nicht per se unzulässig sind, nach der Stellungnahme des Ausschusses für Wirtschaft und Währung entfallen, während sie nach den Plänen des Rechtsausschusses bestehen bliebe. Allerdings sieht der Rechtsausschuss für diese Leistungen in einem neu gestalteten Artikel 10 Abs. 3 VO-E erheb-

²²²³ Rechtsausschuss vom 5.9.2012, 2011/0359 (COD), S. 42 f. und S. 48 f. zu Art. 11 Abs. 4 c), d) VO-E, die ebenfalls angepasst werden. Ebenso Ausschuss für Wirtschaft und Währung vom 25.9.2012, 2011/0359 (COD), S. 24 und S. 34 f.

²²²⁴ Ausschuss für Wirtschaft und Währung vom 25.9.2012, 2011/0359 (COD), S. 4.

²²²⁵ Rechtsausschuss vom 5.9.2012, 2011/0359 (COD), S. 33 ff.

²²²⁶ Damit bliebe es also im Grundsatz bei prüfungsfremden und prüfungsverwandten Leistungen. Jedoch soll die Unterteilung in prüfungsfremde Leistungen, die stets einen Interessenkonflikt begründen, und solche, die einen Interessenkonflikt begründen können, entfallen. Ausschuss für Wirtschaft und Währung vom 25.9.2012, 2011/0359 (COD), S. 26 ff.

liche strukturelle und inhaltliche Veränderungen gegenüber den Plänen der EU-Kommission vor.

(aa) Rechtsausschuss: Zustimmung Prüfungsausschuss, kein Widerspruch der Behörden

In struktureller Hinsicht beabsichtigt der Rechtsausschuss als wichtigste Änderung des bisherigen Artikels 10 Abs. 3 b) VO-E einen neuen, einheitlichen Zustimmungsvorbehalt einzuführen.²²²⁷ Sollte die Genehmigung der Leistungen, die abhängig vom Einzelfall mit einem Interessenkonflikt verbunden sein können, aber eben nicht müssen, nach den Vorstellungen der EU-Kommission noch abhängig von der jeweiligen Leistung durch den Prüfungsausschuss oder die zuständige Aufsichtsbehörde erfolgen, so beabsichtigt der Rechtsausschuss eine ausschließliche Zustimmung des Prüfungsausschusses.²²²⁸ Den nationalen Behörden soll jedoch gemäß Artikel 10 Abs. 3a i.V.m. Artikel 38 Abs. 6 b) VO-E neue Fassung die Möglichkeit bleiben, bestimmte Leistungen über die Liste der generell unzulässigen prüfungsfremden Leistungen hinaus neben der Abschlussprüfung zu untersagen, sofern deren Erbringung aus ihrer Sicht eine Gefahr für die Unabhängigkeit des Prüfers mit sich bringt.²²²⁹

(bb) Auflösung des Katalogs genehmigungsbedürftiger prüfungsfremder Leistungen

Als weitere grundlegende Veränderung soll nach den Plänen beider Ausschüsse der gesamte Katalog der genehmigungsbedürftigen prüfungsfremden Leistungen aufgelöst werden und die in Artikel 10 Abs. 3 b) VO-E enthaltenen Leistungen – unter teilweise veränderten Anforderungen – den Katalogen der zulässigen prüfungsverwandten und unzulässigen prüfungsfremden Leistungen zugeteilt werden. Generell unzulässig sein sollen nunmehr die bislang von Artikel 10 Abs. 3 b) i) erfassten Personaldienstleistungen, sofern sie sich auf Mitglieder des höheren Managements mit erheblichem Einfluss auf die Rechnungslegung oder die prüfungspflichtigen Abschlüsse beziehen.²²³⁰ Auch die bislang zum Teil von Artikel 10 Abs. 3 b) iii) erfasste Gestaltung und Umsetzung von Finanzinformationstechnologiesystemen soll nunmehr unter den Voraussetzungen des Artikels 10 Abs. 3 neue Fassung generell unzulässig sein.²²³¹ Zulässig neben der Abschlussprüfung wären dagegen nach den Vorstellungen beider

²²²⁷ Rechtsausschuss vom 5.9.2012, 2011/0359 (COD), S. 42 f.

²²²⁸ Art. 10 Abs. 3a, 31 Abs. 5 f) VO-E i.d.F. des Rechtsausschusses vom 5.9.2012, 2011/0359 (COD), S. 42 f.

²²²⁹ Rechtsausschuss vom 5.9.2012, 2011/0359 (COD), S. 96; siehe auch S. 11 f., Erwägungsgrund 11.

²²³⁰ Art. 10 Abs. 3 g) neue Fassung. Darin werden ausdrücklich auch die „Suche und Ermittlung von Kandidaten“ und die „Überprüfung von Referenzen für diese Positionen“ erfasst; Rechtsausschuss vom 5.9.2012, 2011/0359 (COD), S. 40; Ausschuss für Wirtschaft und Währung vom 25.9.2012, 2011/0359 (COD), S. 29.

²²³¹ Art. 10 Abs. 3 b) neue Fassung; Rechtsausschuss vom 5.9.2012, 2011/0359 (COD), S. 37; Ausschuss für Wirtschaft und Währung vom 25.9.2012, 2011/0359 (COD), S. 28. Insofern wird also nicht mehr nach dem Prüfungsmandanten unterschieden, wie bislang in Art. 10 a) vi) bzw. Abs. 3 b) iii) VO-E, sondern nach der Wichtigkeit der Informationen für die interne Kontrolle oder die externe Kontrolle durch den Abschlussprüfer.

Ausschüsse Comfort Letter für die Anleger wertpapieremittierender Unternehmen und Due-Diligence-Prüfungen.²²³²

(cc) Zwischenfazit

Festzuhalten bleibt somit, dass sowohl der Rechts- als auch der Wirtschaftsausschuss des EU-Parlaments eine Auflösung der einzelnen Katalogtatbestände in Artikel 10 Abs. 3 b) VO-E planen, jedoch im Ergebnis unterschiedliche Ziele damit verfolgen. Denn während die genehmigungsbedürftigen prüfungsfremden Leistungen nach Absicht des Wirtschaftsausschusses vollständig entfallen sollen, würde der Genehmigungsvorbehalt nach den Plänen des Rechtsausschusses sogar ausgebaut werden. Grund dafür ist, dass dem Genehmigungserfordernis des Artikels 10 Abs. 3 b) VO-E, als einzig nicht in Katalogform geregelter Kategorie der Nichtprüfungsleistungen, Auffangcharakter für alle nicht ausdrücklich in Absatz 2 und 3 VO-E erwähnten Leistungen zukommen würde. In der Praxis würde dies bedeuten, dass in allen Zweifelsfällen die Zustimmung des Prüfungsausschusses einzuholen ist und kein Widerspruchsrecht der nationalen Aufsichtsbehörde erfolgen darf.

(c) Unzulässige prüfungsfremde Leistungen, Art. 10 Abs. 3 a) VO-E

Auch im Katalog der unzulässigen prüfungsfremden Leistungen sollen nach Ansicht beider Ausschüsse Änderungen erfolgen. Sachverständigenleistungen, die nicht mit der Abschlussprüfung in Verbindung stehen, Makler-, Händler- und Investment-Dienstleistungen sollen nicht mehr vom Katalog des neuen Artikels 10 Abs. 3 a) VO-E umfasst sein.²²³³ Dafür soll das „Werben für, Handeln mit oder Zeichnen von Aktien des Mandanten“ unzulässig sein.²²³⁴ Zusammengefasst werden sollen die Beteiligung an internen Kontroll- und Risikomanagementsystemen sowie an Finanzinformationstechnologiesystemen des Mandanten.²²³⁵ Dabei soll deren Gestaltung oder Umsetzung jeweils nur noch unzulässig sein, sofern es um wichtige Finanzinformationen geht.²²³⁶ Als unzulässige Bewertungsleistungen i.S.d. des neuen Artikels 10 Abs. 3 a) VO-E sollen ausdrücklich auch solche im Bereich der Versicherungsmathematik und der Unterstützung bei Rechtsstreitigkeiten gelten. Ebenso wie rein

²²³² Art. 10 Abs. 2 fa) bzw. fb) neue Fassung; Rechtsausschuss vom 5.9.2012, 2011/0359 (COD), S. 34 f., 40 f.; Ausschuss für Wirtschaft und Währung vom 25.9.2012, 2011/0359 (COD), S. 25.

²²³³ Art. 10 Abs. 3 a) i), viii) VO-E i. d. F. des Rechtsausschusses vom 5.9.2012, 2011/0359 (COD), S. 36, 39. So auch Ausschuss für Wirtschaft und Währung vom 25.9.2012, 2011/0359 (COD), S. 27 ff.

²²³⁴ Art. 10 Abs. 3 f) VO-E i.d.F. des Rechtsausschusses vom 5.9.2012, 2011/0359 (COD), S. 39. So auch Ausschuss für Wirtschaft und Währung vom 25.9.2012, 2011/0359 (COD), S. 29.

²²³⁵ Damit werden Art. 10 Abs. 3 a) iii), vi) und Abs. b) iii) VO-E zusammengefasst. Vgl. Art. 10 Abs. 3 b) VO-E i.d.F. des Rechtsausschusses vom 5.9.2012, 2011/0359 (COD), S. 37. So auch Ausschuss für Wirtschaft und Währung vom 25.9.2012, 2011/0359 (COD), S. 28.

²²³⁶ Die Wichtigkeit kann sich entweder im Hinblick auf die interne Kontrolle des Rechnungslegungsprozesses durch den Mandanten selbst oder im Hinblick auf die externe Kontrolle durch den Abschlussprüfer ergeben.

versicherungsmathematische und juristische Dienstleistungen, zu denen u.a. die juristische Beratung, Verhandlungsführung und Streitbeilegung für den Mandanten gezählt werden, sollen diese Beratungsleistungen jedoch nur noch unzulässig sein, sofern hiervon „wesentliche Auswirkungen auf die zu prüfenden Abschlüsse“ ausgehen.²²³⁷ Die wichtigsten Abweichungen zwischen den Ausschüssen ergeben sich lediglich dadurch, dass einzig der Wirtschaftsausschuss auch Lohn- und Gehaltsabrechnungen sowie die Berechnung laufender und latenter Steuern ausdrücklich für unzulässig erachtet, während die Steuerberatung nach dem Rechtsausschuss wieder – wie nach bislang geltendem EU-Recht – neben der Abschlussprüfung zugelassen wäre.²²³⁸

(d) Zulässige prüfungsverwandte Leistungen, Art. 10 Abs. 2 VO-E

Bei ihren Änderungsvorhaben zu den prüfungsverwandten Bestätigungsleistungen gehen Rechts- und Wirtschaftsausschuss in ihren Stellungnahmen vom 5. bzw. 25. September 2012 gleichermaßen vor. Inhaltliche Veränderungen bringen dabei vor allem die bereits erwähnte Erweiterung des Artikels 10 Abs. 2 VO-E um Berichte und Tätigkeiten, die aufgrund von Wertpapierrechtvorschriften vorgeschrieben sind, sowie um die Durchführung von Due-Diligence-Prüfungen im Rahmen sich anbahnender Fusionen oder Übernahmen mit sich.²²³⁹ Rechts- und Wirtschaftsausschuss sind sich schließlich mit der Kommission darin einig, dass die Liste der prüfungsverwandten und prüfungsfremden Leistungen nach dem inhaltlich unverändert fortbestehenden Artikel 10 Abs. 6 VO-E auch weiterhin durch die EU-Kommission aktualisiert werden dürfen.²²⁴⁰

(e) Zwischenfazit: Vereinfachung und mehr Rechtssicherheit in Art. 10 Abs. 1-3 VO-E

Den neuen Ansätzen des Rechts- sowie des Wirtschaftsausschusses zur Zulässigkeit von Beratungsleistungen neben der Abschlussprüfung ist trotz ihrer Abweichungen in Detailfragen gemein, dass sie gegenüber dem Kommissionsentwurf eine deutliche Vereinfachung bedeu-

²²³⁷ Art. 10 Abs. 3 c), d) VO-E i.d.F. des Rechtsausschusses vom 5.9.2012, 2011/0359 (COD), S. 38. So auch Ausschuss für Wirtschaft und Währung vom 25.9.2012, 2011/0359 (COD), S. 28 f. Bei den Bewertungsleistungen i.S.d. Art. 10 Abs. 3 c) VO-E n.F. kann die Wesentlichkeit auch kumulativ erreicht werden.

²²³⁸ Die Teilnahme an der internen Revision des Mandanten würde hingegen nur der Wirtschaftsausschuss aus dem Katalog des Artikels 10 Abs. 3 a) VO-E streichen Vgl. Art. 10 Abs. 3 a), e) VO-E i.d.F. des Ausschusses für Wirtschaft und Währung vom 25.9.2012, 2011/0359 (COD), S. 29. Dagegen Art. 10 Abs. 3 a), e) VO-E i.d.F. des Rechtsausschusses vom 5.9.2012, 2011/0359 (COD), S. 39.

²²³⁹ Art. 10 Abs. 2 fa) und fb) VO-E neue Fassung; vgl. Rechtsausschuss vom 5.9.2012, 2011/0359 (COD), S. 34; Ausschuss für Wirtschaft und Währung vom 25.9.2012, 2011/0359 (COD), S. 25. Diese Leistungen waren – wie bereits erwähnt – von der EU-Kommission noch als „Leistungen, die mit einem Interessenkonflikt verbunden sein können“ i.S.d. Art. 10 Abs. 3 b) eingestuft worden; vgl. Art. 10 Abs. 3 b) iv) VO-E.

²²⁴⁰ Der Rechtsausschuss nimmt in seiner Stellungnahme vom 5.9.2012, 2011/0359 (COD), S. 46 f. lediglich eine Anpassung von Art. 10 Abs. 6 VO-E an die geänderten Bezeichnungen der Nichtprüfungsleistungen vor. Daneben ist die bereits erwähnte, geplante Einführung des Art. 38 Abs. 6b VO-E zu beachten, der den zuständigen nationalen Behörden das Recht zur Erweiterung der unzulässigen prüfungsfremden Leistungen einräumt.

ten. Durch die Anknüpfung der Zulässigkeit sämtlicher Beratungsleistungen, die nicht bereits von vornherein als prüfungsfremd untersagt sind, an die Zustimmung des Prüfungsausschusses kommt es zugleich zu einer Annäherung an die Prinzipien des SOA. Da mit der Einrichtung von Auffangtatbeständen schließlich auch das Problem der Einordnung aller nicht von den Katalogtatbeständen der Absätze 2 und 3 erfassten Beratungsleistungen gelöst wäre, erscheinen die beabsichtigten Modifikationen insgesamt sinnvoll, um mehr Rechtssicherheit bei den Prüfern und Mandanten von öffentlichem Interesse erreichen zu können.

(f) Wirtschaftsausschuss: Ausschreibung von Beratungsleistungen, Art. 10a VO-E neu

Einen neuen Vorstoß hinsichtlich der Vergabe von Beratungsleistungen, die nicht per se als prüfungsfremde Leistungen unzulässig sind, hat der Ausschuss für Wirtschaft und Währung in seiner Stellungnahme vom 25. September 2012 durch die geplante Einführung eines neuen Artikels 10a VO-E hervorgebracht. Nach Artikel 10a Abs. 3 VO-E sollen Nichtprüfungsleistungen zukünftig, ähnlich wie es bereits für Prüfungsaufträge in Artikel 32 Abs. 3 VO-E vorgesehen ist, in einem offenen und transparenten Verfahren durch den Prüfungsausschuss ausgeschrieben werden. Die Auswahlkriterien sollen dabei denen des Artikels 32 Abs. 3 VO-E für Prüfungsleistungen entsprechen. Einschränkende Voraussetzung für die Ausschreibung ist allerdings nach Absatz 1, dass die anfallenden Gebühren für die jeweilige Beratung mehr als 100.000 € betragen. Handelt es sich um prüfungsverwandte Leistungen, so muss sich zudem die Summe des Honorars für Nichtprüfungsleistungen auf insgesamt mehr als 50 % des Prüfungshonorars der beauftragten Prüfungspraxis belaufen. Nach Absatz 2 bedarf das Auswahlverfahren der behördlichen Genehmigung. Im Vorfeld sollen die Unternehmen von öffentlichem Interesse interne Grundsätze für die Erbringung von Nichtprüfungsleistungen aufstellen und dazu die jährliche Zustimmung ihrer Anteilseigner einholen.²²⁴¹ Ziel des Ausschreibungsverfahrens ist laut Wirtschaftsausschuss zum einen die Stärkung der Rolle des insoweit zuständigen Prüfungsausschusses und zum anderen die Verbesserung der Marktchancen kleinerer Prüfungsgesellschaften, die sich auf das Angebot bestimmter prüfungsfremde Leistungen spezialisieren können.²²⁴²

(g) Milderung für große Prüfungsgesellschaften und Netzwerke, Art. 10 Abs. 4, 5 VO-E

Durch die geplante Streichung des Artikels 10 Abs. 5 VO-E würden für Prüfungsgesellschaften, die auf die Prüfung von Großunternehmen öffentlichen Interesses spezialisiert sind, nicht

²²⁴¹ Ausschuss für Wirtschaft und Währung vom 25.9.2012, 2011/0359 (COD), S. 32 ff.

²²⁴² Ebenda, S. 4. Dies wiederum soll im Ergebnis „zu einer Stärkung des Wettbewerbs auf dem Binnenmarkt für Prüfungsleistungen führen.“

nur das generelle Beratungsverbot, sondern auch sämtliche Sonderanforderungen an deren Stimmrechts- und Kapitalbeteiligungen entfallen.²²⁴³ Eine Umstrukturierung in reine Prüfungsgesellschaften würde den betroffenen Prüfungsgesellschaften, allen voran den Big Four, damit erspart bleiben. Für weitere Erleichterung dürfte die beabsichtigte Änderung des Artikels 10 Abs. 4 Unterabs. 3 und 4 VO-E sorgen.²²⁴⁴ Denn damit einhergehen würde ein Wegfall der Befangenheitsvermutungen bei der Erbringung bestimmter prüfungsfremder Leistungen durch Netzwerkmitglieder einer Prüfungspraxis für ein außerhalb der EU angesiedeltes Tochterunternehmen des Prüfungsmandanten. Eine Gefährdung der eigenen Unabhängigkeit würde infolgedessen nur noch bei einer Beteiligung des Netzwerkmitglieds an den Entscheidungsprozessen des Tochterunternehmens unwiderleglich vermutet werden.²²⁴⁵

(5) Honorarvorgaben für Prüfungs- und Nichtprüfungsleistungen, Art. 9 VO-E

Auch den neuen Ansätzen der EU-Kommission zum Prüferhonorar steht der Rechtsausschuss kritisch gegenüber. So soll die in Artikel 9 Abs. 2 VO-E geplante Honorarbegrenzung für prüfungsverwandte Leistungen auf maximal 10 % des von einem Mandanten entrichteten Prüfungshonorars, als vermeintlich tiefgreifendste neue Honorarvorgabe der EU-Kommission für den Berufsstand, nach Auffassung des Ausschusses ersatzlos entfallen.²²⁴⁶ Die Informationspflichten der Prüfungspraxen von Unternehmen öffentlichen Interesses aus Artikel 9 Abs. 3 VO-E gegenüber dem Prüfungsausschuss und/oder den zuständigen Aufsichtsbehörden für den Fall einer finanziellen Abhängigkeit zum Mandanten sollen dagegen nach Auffassung beider Ausschüsse mit unveränderten Schwellenwerten bestehen bleiben.²²⁴⁷ Die Tatsache, dass dies als ausreichende Schutzmaßnahme gegen die Honorarabhängigkeit einer Prüfungspraxis von einem Mandanten erachtet wird, unterstreicht der Rechtsausschuss, indem selbst die Erwägung der EU-Kommission, dass den betroffenen Prüfern oder Prüfungsgesellschaften bei übermäßiger finanzieller Abhängigkeit von einem Mandanten von einer Fortsetzung des

²²⁴³ Rechtsausschuss vom 5.9.2012, 2011/0359 (COD), S. 45 f.; Ausschuss für Wirtschaft und Währung vom 25.9.2012, 2011/0359 (COD), S. 31.

²²⁴⁴ Rechtsausschuss vom 5.9.2012, 2011/0359 (COD), S. 44 f.; Ausschuss für Wirtschaft und Währung vom 25.9.2012, 2011/0359 (COD), S. 30.

²²⁴⁵ Art. 10 Abs. 4 Unterabs. 3 VO-E i.d.F. des Rechtsausschusses vom 5.9.2012, 2011/0359 (COD), S. 44; nach dem Ausschuss für Wirtschaft und Währung vom 25.9.2012, 2011/0359 (COD), S. 30, soll auch diese Vermutung gestrichen werden. Die Unterabsätze 1 und 2 zur Überprüfung der Unabhängigkeit und ggf. zur Einleitung von Schutzmaßnahmen werden vom Rechtsausschuss hingegen lediglich zusammengefasst, ohne die Folge nennenswerter inhaltlicher Veränderungen.

²²⁴⁶ Rechtsausschuss vom 5.9.2012, 2011/0359 (COD), S. 31. *Plath*, WPg 2012, 173 (175) kritisiert insbesondere die Definition der von der Höchstgrenze erfassten prüfungsverwandten Leistungen. So seien beispielsweise Zwischenabschlüsse praktisch nicht für 10 % des Prüfungshonorars zu kontrollieren.

²²⁴⁷ Laut der Stellungnahme des Rechtsausschusses vom 5.9.2012, 2011/0359 (COD), S. 31 f. ist insoweit lediglich geplant, dass die benachrichtigten Behörden keiner Verpflichtung mehr unterliegen sollen, über die Fortsetzung des betroffenen Prüfungsmandats zu entscheiden, sondern dies in ihrem Ermessen steht.

Mandats abzurufen ist, aus der Verordnung entfernt werden soll.²²⁴⁸ Wie schon die EU-Kommission im Verordnungsentwurf haben sich somit auch beide Ausschüsse gegen eine Inhabilitätsvermutung oder andere weitergehende Rechtsfolgen bei Überschreitung der Obergrenzen entschieden.

(6) Honorartransparenz und Transparenzbericht, Art. 26-29 VO-E

Während der Wirtschaftsausschuss in seiner Stellungnahme vom 25. September 2012 keine Änderungen der Transparenzberichterstattung in den Artikeln 26 ff. VO-E vorsieht, plant der Rechtsausschuss auch an dieser Stelle einige Korrekturen des Kommissionsentwurfs. So soll zunächst in Artikel 26 Abs. 2 VO-E klargestellt werden, dass der zu veröffentlichende Jahresfinanzbericht einer Prüfungsgesellschaft bzw. die jährliche Gewinn- und Verlustrechnung eines Abschlussprüfers Gegenstand der Abschlussprüfung sind.²²⁴⁹ Hinsichtlich der Finanzinformationen ihres Netzwerks wird den Prüfern bzw. Prüfungsgesellschaften ein Wahlrecht eingeräumt, diese alternativ im Transparenzbericht zu veröffentlichen.²²⁵⁰ Um die Offenlegung des Transparenzberichts zeitlich an die Veröffentlichung der Finanzinformationen in Artikel 26 Abs. 1 VO-E anzugleichen, wird die Offenlegungsfrist in Artikel 27 Abs. 1 VO-E von drei auf vier Monate nach Abschluss des Geschäftsjahres verlängert. Die gemäß Artikel 29 VO-E mitteilungsrechtlichen Finanzinformationen an die Behörden sollen schließlich erweitert werden. So soll die Liste mit allen Prüfungsmandanten von öffentlichem Interesse und den von diesen Unternehmen bezogenen Einnahmen nunmehr um Details zu jeder einzelnen erbrachten Leistung und die hierfür bezogenen Honorare ergänzt werden.²²⁵¹

(7) Obligatorischer Prüfungsausschuss, Art. 31 ff. VO-E

(a) Änderungen an der Zusammensetzung des Ausschusses, Art. 31 VO-E

Änderungen an der Zusammensetzung des Prüfungsausschusses in Artikel 31 VO-E werden lediglich durch den Rechtsausschuss beabsichtigt. Als wichtigste Änderung sind dabei zum einen die geplante Streichung der Pflicht zur Installierung eines zweiten Finanzexperten aus Artikel 31 Abs. 1 VO-E zu verzeichnen. Damit würden wieder die vorherigen Verhältnisse des Artikels 41 Abs. 1 S. 3 AP-RL hergestellt, wonach nur mindestens ein Mitglied des Prüfungsausschusses über besonderen Sachverstand im Bereich der Rechnungslegung und/oder

²²⁴⁸ Rechtsausschuss vom 5.9.2012, 2011/0359 (COD), S. 11, Erwägungsgrund 10.

²²⁴⁹ Ebenda, S. 83. Bislang wurde, etwas missverständlich, aber wohl mit gleicher Absicht festgelegt, dass der Jahresfinanzbericht bzw. die jährliche Gewinn- und Verlustrechnung „nach den Bestimmungen dieser Verordnung“ zu prüfen seien.

²²⁵⁰ Ebenda. Zudem ist der Konzernabschluss eines Netzwerks nicht mehr offenlegungspflichtig, vgl. Art. 26 Abs. 3 VO-E neue Fassung.

²²⁵¹ Ebenda, S. 84.

Abschlussprüfung verfügen muss. Zum anderen sollen sich nunmehr alle Mitglieder des Ausschusses geeigneten Weiterbildungsmaßnahmen unterziehen, um eine insgesamt hohe Fachkenntnis des Ausschusses zu gewährleisten.²²⁵²

(b) Änderungen an der Bestellung der Prüfer/Prüfungsgesellschaften, Art. 32 VO-E

Auch zu dem in Artikel 32 VO-E geregelten Bestellungsverfahren der Prüfungspraxen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse sieht nur die Stellungnahme des Rechtsausschusses wesentliche inhaltliche Änderungen gegenüber dem Verordnungsentwurf vor.²²⁵³ Nach dem geänderten Absatz 2 soll der Prüfungsausschuss dem Verwaltungs- oder Aufsichtsorgan grundsätzlich nur noch eine einzige Empfehlung – anstatt der von der Kommission geplanten mindestens zwei Empfehlungen – für dessen Wahlvorschlag an die Hauptversammlung unterbreiten und begründen müssen.²²⁵⁴ Die Empfehlung soll dafür die Feststellung der Unabhängigkeit des jeweiligen Kandidaten enthalten und ist den Anteilseignern im Rahmen des vom Verwaltungs- oder Aufsichtsorgan getroffenen Wahlvorschlags mitzuteilen.²²⁵⁵ Vergleichbar ist dieser Vorschlag mit Ziffer 7.2.1 Abs. 1 DCGK, die für die Aufsichtsräte bzw. Prüfungsausschüsse deutscher börsennotierter Aktiengesellschaften bereits vor Unterbreitung des Wahlvorschlags die Einholung einer Unabhängigkeitserklärung von den Prüferkandidaten empfiehlt.²²⁵⁶ Die Zuständigkeit und Verantwortung für das inhaltlich unveränderte Auswahlverfahren nach Absatz 3 möchte der Rechtsausschuss dem gesamten Verwaltungsrat anstelle des Prüfungsausschusses übertragen. Die Durchführung des Verfahrens soll jedoch nach wie vor dem Ausschuss verbleiben.²²⁵⁷ Nach Absatz 5 sollen der Verwaltungs- oder Aufsichtsrat schließlich weiterhin von der Empfehlung des Ausschusses abweichen können. Die Auswahl soll aber dadurch eingeschränkt werden, dass der stattdessen empfohlene Prüfer als Kandidat an dem Auswahlverfahren i.S.d Absatz 3 teilgenommen haben muss.²²⁵⁸

(c) Veränderter Prüfungsbericht, Art. 23 VO-E

Um dem Prüfungsausschuss seine Kontrolltätigkeit zu erleichtern, sollen laut Rechtsausschuss zahlreiche Änderungen gegenüber dem Entwurf der Kommission an dem internen Prüfungsbericht des Abschlussprüfers nach Artikel 23 VO-E vorgenommen werden. Abgesehen von

²²⁵² Rechtsausschuss vom 5.9.2012, 2011/0359, S. 85 und S. 15, Erwägungsgrund 23.

²²⁵³ Der Wirtschaftsausschuss lässt das Verfahren inhaltlich unverändert, sieht jedoch durch die Streichung der Absätze 6, 9 und 10 Veränderungen bei dessen Rahmenbedingungen vor; vgl. 2011/0359 (COD), S. 39 f. Der Rechtsausschuss beabsichtigt zwar eine Streichung von Art. 32 Abs. 10 VO-E, nicht jedoch der Absätze 6 und 9.

²²⁵⁴ Rechtsausschuss vom 5.9.2012, 2011/0359 (COD), S. 87 f.

²²⁵⁵ Art. 32 Abs. 2 Unterabs. 1a und 4a i.d.F. des Rechtsausschusses vom 5.9.2012; 2011/0359 (COD), S. 87 ff.

²²⁵⁶ Dazu *Lanfermann/Röhrich*, BB 2009, 887 (890 f.), *Kremer* in *Kodex-Kommentar*, Rn. 1356 f.

²²⁵⁷ Rechtsausschuss vom 5.9.2012, 2011/0359 (COD), S. 90. Für das Auswahlverfahren sollen nach Art. 32 Abs. 10 VO-E neue internationale Durchführungsrichtlinien mehr erlassen werden.

²²⁵⁸ Ebenda, S. 90 f.

wenigen Streichungen, die die Vorlagemöglichkeit des Berichts an die Hauptversammlung, die Beschreibung des Bestellungsverfahrens im Prüfungsbericht und die Daten der Sitzungen des Prüfers mit dem Aufsichtsorgan des Mandanten betreffen, handelt es sich ganz überwiegend um inhaltliche Erweiterungen des Berichts.²²⁵⁹ Diese beziehen sich auf den Umfang, Zeitplan und Ablauf der Abschlussprüfung sowie auf die angewandte Prüfungsmethode und die wesentlichen Feststellungen des Abschlussprüfers.²²⁶⁰ Neu eingefügt werden sollen z.B. Details zu wesentlichen Fehlern der Rechnungslegung, festgestellte Rechtsverstöße, soweit sie relevant für die Kontrolltätigkeit des Prüfungsausschusses sind, signifikante Schwächen bei der internen Kontrolle sowie gegebenenfalls deren Beseitigung durch das Management.²²⁶¹ Über die Feststellung der angewandten Bewertungsmethoden hinaus soll der Abschlussprüfer bzw. die Prüfungsgesellschaft diese auch beurteilen. Gleiches gilt auch für die angewandten Rechnungslegungsmethoden und vorgenommene Schätzungen. Schließlich sollen Angaben zu wesentlichen Schwierigkeiten während der Prüfung und zu allen Angelegenheiten, die aus Prüfersicht für die Kontrolle der Rechnungslegung wichtig sind, erfolgen.²²⁶²

(8) Externe Rotation der Prüfungsgesellschaften, Art. 33 VO-E

Eine nahezu völlige Abänderung sollen nach den Stellungnahmen beider Ausschüsse die in Artikel 33 Abs. 1 und 2 VO-E geregelte zeitliche Begrenzung der Mandatsdauer und die damit verbundene externe Rotation der Prüfungspraxen von Unternehmen öffentlichen Interesses erfahren.²²⁶³ Die angestrebten Änderungen, durch die eine Rotation der gesamten Prüfungspraxis vollständig entfallen bzw. nur noch im Falle einer sehr langen, ununterbrochenen Zusammenarbeit von 25 Jahren zwischen Prüfer bzw. Prüfungsgesellschaft und Mandant erfolgen würde, tragen wohl der anhaltenden Kritik von Seiten des Berufsstands Rechnung. An Bedeutung gewinnen würde dagegen wieder die interne Rotation des jeweils verantwortlichen Prüfungspartners nach Artikel 33 Abs. 4 VO-E, die unverändert stattfinden soll.

²²⁵⁹ Die Kürzungen betreffen Art. 23 Abs. 1 Unterabs. 4 VO-E und Abs. 2 c), d) VO-E. Dazu Rechtsausschuss vom 5.9.2012, 2011/0359 (COD), S. 71 f.

²²⁶⁰ Vgl. Art. 23 Abs. 2 e) und ea) i.d.F. des Rechtsausschusses vom 5.9.2012, 2011/0359 (COD), S. 72 ff.

²²⁶¹ Auch Informationen zu besonderen Prüfungsverfahren zur Kompensation festgestellter Schwächen bei der internen Kontrolle des Mandanten sollen in den Bericht aufgenommen werden, vgl. S. 74.

²²⁶² Art. 23 Abs. 2 e), ea) VO-E neue Fassung enthalten daneben weitere Vorgaben. Durch Vergleich mit den gestrichenen Vorgaben aus Art. 23 Abs. 2 g)-n) VO-E zeigt sich jedoch, dass einige dieser Vorgaben lediglich in die geänderten Absätze übertragen wurden.

²²⁶³ Rechtsausschuss vom 5.9.2012, 2011/0359 (COD), S. 91 ff.; Ausschuss für Wirtschaft und Währung vom 25.9.2012, 2011/0359 (COD), S. 41 ff.

(a) Rechtsausschuss: Mandatsbegrenzung auf 25 Jahre

Laut Stellungnahme des Rechtsausschusses soll das erste Mandat gemäß Artikel 33 Abs. 1 VO-E neue Fassung nur noch eine Dauer von einem Jahr, anstatt der seitens der EU-Kommission beabsichtigten Mindestdauer von zwei Jahren, aufweisen. Dafür aber soll das Mandat nicht lediglich einmal auf eine Gesamtdauer von sechs bzw. neun Jahren verlängerbar sein, sondern durch Verlängerungen auf jährlicher Basis eine Höchstdauer von 25 ununterbrochenen Jahren erreichen dürfen. Unverändert bleiben soll die anschließende Karenzzeit von mindestens vier Jahren für die gesamte Prüfungspraxis und alle Mitglieder ihres Netzwerks nach Artikel 33 Abs. 2 VO-E. Voraussetzung für jede Bestellung bzw. Verlängerung des Mandats soll es nunmehr sein, dass entweder der Prüfungsausschuss oder die zuständige Aufsichtsbehörde im Rahmen ihrer Befugnisse die Unabhängigkeit der Prüfungspraxis bestätigen und keine Einwände gegen die Bestellung erheben. Der Prüfungsausschuss muss dabei nach Artikel 33 Abs. 1 a) VO-E neue Fassung eine Bewertung der bestehenden Unabhängigkeitsrisiken vornehmen und anerkennen, dass die beauftragte Prüfungspraxis die „Gefahren für ihre Unabhängigkeit weiter reduzieren konnte oder kann“. Das Recht der nationalen Aufsichtsbehörden, eine Bestellung zu befürworten oder dieser zu widersprechen, soll neu in Artikel 33 Abs. 1 b) i.V.m. Artikel 38 Abs. 6a VO-E eingeführt werden. Die Entscheidung steht im behördlichen Ermessen, ist jedoch angemessen zu begründen.²²⁶⁴ Eine Verlängerung der Laufzeit im Falle von Gemeinschaftsprüfungen ist nicht mehr vorgesehen.²²⁶⁵ Weiterhin möglich sein soll hingegen der schon bislang nach Artikel 33 Abs. 3 VO-E in Ausnahmefällen zulässige Antrag auf Verlängerung des Mandats über die eigentliche Höchstdauer hinaus.²²⁶⁶

(b) Wirtschaftsausschuss: Vollständiger Wegfall der externen Rotation

Noch etwas drastischer sind die Änderungsvorschläge des Ausschusses für Wirtschaft und Währung. Danach sollen sowohl die bloß einmalige Verlängerungsmöglichkeit eines Mandats als auch jegliche zeitliche Begrenzung in Artikel 33 Abs. 1 VO-E ersatzlos entfallen.²²⁶⁷ Für eine externe Rotation nach Artikel 33 Abs. 2 VO-E bliebe infolgedessen ebenfalls kein Platz mehr.²²⁶⁸ Deren Einführung hält der Wirtschaftsausschuss angesichts der Tatsache, dass die

²²⁶⁴ Rechtsausschuss vom 5.9.2012, 2011/0359(COD), S 96.

²²⁶⁵ Ebenda, S. 92. Auch Erwägungsgrund 26, KOM(2011) 779/4, S. 21, der die Bildung von Joint Audits bei Unternehmen von öffentlichem Interesse anregt, soll ersatzlos gestrichen werden; vgl. Rechtsausschuss vom 5.9.2012, 2011/0359(COD), S. 17 f.

²²⁶⁶ Ebenda, S. 93. Die Verlängerung darf zwar jeweils nur für ein Jahr stattfinden, kann aber wiederholt beantragt werden. Eine Höchstgrenze für die Verlängerung von vornherein auf zwei bzw. drei Jahre, wie von der Kommission vorgesehen, soll nicht mehr bestehen.

²²⁶⁷ Ausschuss für Wirtschaft und Währung vom 25.9.2012, 2011/0359(COD), S 41 f. Bestehen bleiben würde in Art. 33 Abs. 1 VO-E somit lediglich die Mindestlaufzeit von zwei Jahren für das erste Mandat einer Prüfungspraxis bei Unternehmen von öffentlichem Interesse.

²²⁶⁸ Ebenda, S. 42 und S. 12 f., Streichung von Erwägungsgrund 27.

interne Rotation der verantwortlichen Prüfungspartner in den EU-Mitgliedsstaaten erst seit der Abschlussprüferrichtlinie von 2006 verbindlich einzuführen war und ihre Auswirkungen noch nicht eindeutig geklärt seien, ohnehin für verfrüht.²²⁶⁹ Stattdessen sollen die Unternehmen von öffentlichem Interesse nach dem neu eingefügten Artikel 33 Abs.1a VO-E verpflichtet sein, alle sieben Jahre ein offenes und transparentes Ausschreibungsverfahren ihres Prüfungsauftrags i.S.d. Artikels 32 VO-E durchzuführen.²²⁷⁰ Eine Verlängerung bestehender Prüfungsmandate soll dabei ausdrücklich erlaubt sein.²²⁷¹ Die infolge der Ausschreibung entstehenden Mehrkosten für die Unternehmen hält der Ausschuss aufgrund der besseren Überwachungsmöglichkeit der Prüfungsleistungen und der Stärkung des Wettbewerbs auf dem Prüfungsmarkt für gerechtfertigt.²²⁷² Der Wirtschaftsausschuss spricht sich wie bereits zuvor der Rechtsausschuss gegen die Ausschreibung von Joint Audits bei Unternehmen von öffentlichem Interesse aus.²²⁷³ Angeregt wird jedoch die Durchführung geteilter Konzernprüfungen, bei der die Jahresabschlussprüfer der Tochtergesellschaften und der Konzernabschlussprüfer auseinanderfallen. Hierdurch entstünden – anders als bei Gemeinschaftsprüfungen – weder die Problematik einer gemeinsamen Haftung noch zusätzliche Prüfungskosten.²²⁷⁴

(c) Unveränderte interne Rotation und Übergabebericht

Weiterhin vorgesehen bleiben soll nach beiden Ausschüssen die interne Rotation der verantwortlichen Prüfungspartner in Artikel 33 Abs. 4 VO-E. Diese sollte lediglich laut Rechtsausschuss die Klarstellung erhalten, dass der Rotationsturnus auf maximal sieben Jahre begrenzt ist und die dreijährige Karenzzeit – wie international üblich – mit dem Rücktritt vom Prüfungsmandat zu laufen beginnt.²²⁷⁵ Auch der Übergabebericht an die neue Prüfungspraxis nach Artikel 33 Abs. 5 VO-E im Falle eines Wechsels des Abschlussprüfers bzw. einer Prüfungsgesellschaft bleibt inhaltlich unverändert. Dagegen soll Artikel 33 Abs. 6 VO-E, wonach der EU-Kommission die Befugnis zum Erlass einheitlicher Standards für den Übergabebericht und der ESMA das Recht zu deren Ausarbeitung übertragen werden soll, nach den Berichten beider Ausschüsse entfallen.²²⁷⁶

²²⁶⁹ Ausschuss für Wirtschaft und Währung vom 25.9.2012, 2011/0359(COD), S. 3. Die verbindliche Einführung der internen Rotation erfolgte durch Art. 42 Abs. 2 AP-RL.

²²⁷⁰ Ebenda, S 42. Auch die Überschrift des Art. 33 VO-E soll entsprechend angepasst werden, vgl. S. 41.

²²⁷¹ Ebenda, S. 13 f., Erwägungsgrund 27a.

²²⁷² Ebenda, S. 3 und S. 13 f., Erwägungsgrund 27a. Denn gerade kleine und mittlere Prüfungsgesellschaften könnten sich in dem Verfahren als kompetente Dienstleister präsentieren und so die Anzahl der infrage kommenden Anbieter erhöhen.

²²⁷³ Ebenda, S. 12, Streichung von Erwägungsgrund 26.

²²⁷⁴ Ebenda S. 3 und S. 11, Erwägungsgrund 24a. Eine Verpflichtung zur Einführung von geteilten Prüfungen lehnt der Ausschuss ab, da diese „nicht für alle Unternehmen angemessen wäre“.

²²⁷⁵ Rechtsausschuss vom 5.9.2012, 2011/0359(COD), S 93.

²²⁷⁶ Ebenda, S 94; Ausschuss für Wirtschaft und Währung vom 25.9.2012, 2011/0359(COD), S 43.

(9) Aufsicht über den Berufsstand, Art. 35 ff. VO-E

Eine Fülle von Änderungsanträgen, sowohl des Rechts- als auch des Wirtschaftsausschusses, bezieht sich auf das in den Artikeln 35 ff. VO-E geregelte Aufsichtsrecht über die Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften von Unternehmen öffentlichen Interesses. Während der Rechtsausschuss dabei überwiegend inhaltliche Änderungen anregt, die zu einer Abmilderung und Annäherung an die Aufsicht über den restlichen Berufsstand führen sollen, plant der Wirtschaftsausschuss eine weitgehende Umverteilung der Zuständigkeiten. Allen voran soll die von der EU-Kommission für die europaweite Koordinierung der Aufsichtstätigkeit vorgesehene ESMA durch die aus Sicht des Ausschusses besser für diese Aufgabe geeignete EGAOB abgelöst werden.²²⁷⁷

(a) Rechtsausschuss: Auflockerung der Unabhängigkeit vom Berufsstand, Art. 36 VO-E

Eine erste Relativierung der durch die EU-Kommission vorgesehenen Verschärfungen des Aufsichtsrechts plant der Rechtsausschuss im Hinblick auf die Zusammensetzung und Organisation der nationalen Aufsichtsbehörden. Ähnlich wie in dem Bericht zum Richtlinienentwurf soll dabei das Kriterium der Berufsstandsunabhängigkeit aufgelockert werden. Durch die Einführung eines neuen Absatzes 3a in Artikel 36 VO-E soll es den Mitgliedsstaaten bei der öffentlichen Aufsicht gestattet sein, jedenfalls eine Minderheit von Personen, die als Abschlussprüfer tätig sind, an der Führung des öffentlichen Aufsichtssystems zu beteiligen.²²⁷⁸ Damit würde insoweit die bisherige Rechtslage aus Artikel 32 Abs. 3 S. 2 VO AP-RL beibehalten werden.²²⁷⁹ Unverändert bleiben soll jedoch nach Auffassung beider Ausschüsse die Ausdehnung des Erfordernisses der Berufsstandsunabhängigkeit über die öffentliche Aufsichtsbehörde hinaus auf alle Behörden und Stellen, an die Aufgaben der Aufsicht delegiert werden.²²⁸⁰ Das deutsche Aufsichtssystem der modifizierten Selbstverwaltung wäre somit auch nach den Abstimmungsergebnissen der Ausschüsse im Hinblick auf die Prüfungspraxen von Mandanten öffentlichen Interesses nicht mehr aufrechtzuerhalten.

(b) Letztverantwortung bei der Qualitätssicherungsprüfung, Art. 40 VO-E

Im Hinblick auf das Qualitätskontrollsystem beabsichtigt der Rechtsausschuss lediglich eine Letztverantwortung der berufsstandsunabhängigen Aufsichtsbehörden für die Prüfungspraxen der Unternehmen von öffentlichem Interesse. Dementsprechend wäre eine Delegation an an-

²²⁷⁷ Ausschuss für Wirtschaft und Währung vom 25.9.2012, 2011/0359(COD), S 4.

²²⁷⁸ Rechtsausschuss vom 5.9.2012, 2011/0359(COD), S. 95 f. Für die parallele Änderung des Art. 32 Abs. 3 RL-E; vgl. Rechtsausschuss vom 4.9.2012, 2011/0389 (COD), S. 7 f., 16.

²²⁷⁹ Auch Art. 32 Abs. 3 S. 2 AP-RL gestattet es den Mitgliedsstaaten, dass eine Minderheit der mit der öffentlichen Aufsicht befassten Personen als Abschlussprüfer tätig ist.

²²⁸⁰ Art. 36 Abs. 1 VO-E.

dere Behörden in weiterem Umfang möglich als nach der bisherigen Fassung des Artikels 40 Abs. 3 VO-E.²²⁸¹ An dieser Stelle würde es somit zu einer Angleichung an das Kontrollsystem über den restlichen Berufsstand, wie es in der Stellungnahme des Rechtsausschusses zum Richtlinienentwurf vorgesehen ist, kommen.²²⁸² Aus deutscher Sicht wäre eine Durchführung der Qualitätskontrolle durch eine berufsständische Aufsichtsbehörde wie die WPK jedoch nur dann weiterhin möglich, wenn im weiteren Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens auch von dem vorgenannten Erfordernis der Berufsstandsunabhängigkeit in Artikel 36 Abs. 1 VO-E abgesehen würde. Zu beachten wären außerdem weiterhin die in Artikel 40 Abs. 3 VO-E a)-c) VO-E geregelten, nicht an berufsständische Einrichtungen delegierbaren Grundlagenkompetenzen. Diese betreffen die Genehmigung und Änderung der Kontrollmethodik sowie der Kontrollberichte und die Festlegung der eingesetzten Kontrolleure. Über das Qualitätskontrollsystem hinaus sollen laut Rechtsausschuss auch am weiteren Aufgabenbereich der nationalen Aufsichtsbehörden Veränderungen vorgenommen werden.

(c) Sonstige Änderungen des Aufgabenbereichs der nationalen Behörden, Art. 42 VO-E

Dies betrifft vor allem die in Artikel 42 Abs. 1 VO-E geregelte Kompetenz, die Entwicklungen am Prüfungsmarkt zu überprüfen. Anstatt der bislang nach Artikel 42 Abs. 1 VO-E schwerpunktmäßig vorgegebenen Überwachung der Marktkonzentration und drohender Zusammenbrüche bei großen Prüfungsgesellschaften, die über einen signifikanten Marktanteil verfügen, sollen nunmehr die Sicherung der Prüfungsqualität und der Unabhängigkeit der Abschlussprüfer im Mittelpunkt stehen. In diesem Zusammenhang sollen insbesondere die Auswirkungen prüfungsfremder Leistungen sowie die Rolle und Tätigkeit der Prüfungsausschüsse kontrolliert und gegebenenfalls Verbesserungsvorschläge herausgearbeitet werden.²²⁸³ Auch der Ausschuss für Wirtschaft und Währung setzt sich für die vorgenannten inhaltlichen Veränderungen des Artikels 42 Abs. 1 VO-E ein.²²⁸⁴ Jedoch plant der Wirtschaftsausschuss im Hinblick auf diese Aufgaben eine Kompetenzübertragung von den nationalen Behörden auf das Europäische Wettbewerbsnetz (ECN). Das ECN soll dabei über die bereits genannten Bereiche hinaus beaufsichtigen, ob genügend Prüfungsanbieter für Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse vorhanden sind, um den Wettbewerb auf dem Prüfungsmarkt zu gewährleisten. Auch die Auswirkungen, die von den nationalen Haftungsregimen für die Abschlussprüfer sowie von den neuen Reformmaßnahmen

²²⁸¹ Rechtsausschuss vom 5.9.2012, 2011/0359 (COD), S. 97.

²²⁸² Vgl. ebenda, S. 8, 17 f.

²²⁸³ Art. 42 Abs. 1 a) und b) VO-E i.d.F. des Rechtsausschusses vom 5.9.2012, 2011/0359 (COD), S. 98 f.; ebenso die entsprechende Erweiterung von Erwägungsgrund 33, 2011/0359 (COD), S. 18.

²²⁸⁴ Art. 42 Abs. 1 Unterabs. 2 aa), ab) i.d.F. des Ausschusses für Wirtschaft und Währung vom 25.9.2012, 2011/0359(COD), S. 46.

des Verordnungsentwurfs auf den Prüfungsmarkt ausgehen, soll das ECN untersuchen, analysieren und in entsprechenden Berichten festhalten.²²⁸⁵

(d) Wirtschaftsausschuss: EU-weite Aufsicht und Koordination durch die EGAOB

Im Gegensatz zur EU-Kommission und dem Rechtsausschuss des EU-Parlaments, die die ESMA mit der europaweiten Koordinierung der nationalen Aufsichtsbehörden sowie für die Ausarbeitung von Prüfungsstandards und -leitlinien beauftragen wollen, sieht der Wirtschaftsausschuss die schon bislang mit der Abschlussprüfung betraute EGAOB für die Wahrnehmung dieser Tätigkeiten als geeigneter an. Die EGAOB, die derzeit noch beratend für die Europäische Kommission tätig ist, soll dabei auf Dauer eigenverantwortlich mit der Koordinierung der Aufsicht über die Prüfungsleistungen auf dem EU-Binnenmarkt sowie der Ausarbeitung delegierter Rechtsakte und Leitlinien betraut werden.²²⁸⁶ Die entsprechenden Zuständigkeiten der ESMA bzw. ihres Gemeinsamen Ausschusses der Europäischen Aufsichtsbehörden (ESA) mit der Europäischen Bankenaufsichtsbehörde (EBA) sowie der Aufsichtsbehörde für das Versicherungswesen und die betriebliche Altersversorgung (EIO-PA) sollen deshalb größtenteils der EU-Kommission bzw. der EGAOB übertragen werden.²²⁸⁷ Einige speziell auf die ESMA zugeschnittenen Kompetenzen sowie die Regelungen zu deren interner Organisation sollen zudem vollständig aus der Verordnung entfernt werden.²²⁸⁸

(e) Streichung des Europäischen Qualitätszertifikats durch die ESMA, Art. 50 VO-E

Einig sind sich der Rechts- und der Wirtschaftsausschuss in der geplanten ersatzlosen Streichung des Europäischen Qualitätszertifikats, durch das die EU-Kommission Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften speziell die Eignung zur Durchführung der Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse europaweit anerkennen möchte. Damit entfällt auch die Zuständigkeit der ESMA aus Artikel 50 VO-E, die Anforderungen für die Erteilung des Zertifikats auszuarbeiten und die dafür anfallenden Gebühren festzusetzen.²²⁸⁹ Während der

²²⁸⁵ Ausschuss für Wirtschaft und Währung vom 25.9.2012, 2011/0359(COD), S. 18 f., Erwägungsgrund 40. Die Kommission soll darauf aufbauend einen Bericht über die Auswirkungen der nationalen Haftungsbestimmungen auf die Struktur des Prüfungsmarkts erstellen und ggf. angemessene Korrekturmaßnahmen einleiten.

²²⁸⁶ Ebenda, S 4 und 16, Erwägungsgrund 36.

²²⁸⁷ Dies betrifft z.B. Art. 35 Abs. 6, Art. 38 Abs. 5, Art. 42 Abs. 2, Art. 51 Abs. 2 Unterabs. 3, Art. 52 Abs. 1, Art. 60, vor allem aber Art. 46 VO-E i.d.F. des Ausschusses für Wirtschaft und Währung vom 25.9.2012, 2011/0359(COD).

²²⁸⁸ Als Beispiele genannt seien insoweit Art. 27 Abs. 1, Art. 46 Abs. 5, Art. 48 Abs. 1-3, Art. 49 Abs. 2, Art. 51 Abs. 2 Unterabs. 4, Art. 52 Abs. 2, 3, Art. 53 Abs. 3, 4 und 7, Art. 55, Art. 56 Abs. 2, Art. 57 Abs. 1, 2, Art. 59, Art. 61 Abs. 2, Art. 64 Abs. 2, Art. 67 sowie Art. 69 VO-E i.d.F. des Ausschusses für Wirtschaft und Währung vom 25.9.2012, 2011/0359(COD). Auf die Streichung von Art. 50 VO-E wird sogleich gesondert eingegangen.

²²⁸⁹ Vgl. dazu auch die geplante Streichung bzw. Kürzung der Erwägungsgründe 38, 43 und 44 des VO-E, die im Zusammenhang mit dem Qualitätszertifikat stehen. Rechtsausschuss vom 5.9.2012, 2011/0359 (COD), S. 18 f.; Ausschuss für Wirtschaft und Währung vom 25.9.2012, 2011/0359(COD), S. 17 ff.

Wegfall dieser Kompetenzen nach dem Rechtsausschuss jedoch nur eine der beabsichtigten partiellen Kürzungen des Zuständigkeitsbereichs der ESMA sein soll²²⁹⁰, ist sie für den Wirtschaftsausschuss Bestandteil von deren vollständiger Kompetenzziehung in Bezug auf die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse.

(f) Verbesserte Kommunikation von Abschlussprüfern und Behörden, Art. 25 VO-E

Sowohl die Stellungnahme des Rechtsausschusses als auch die des Wirtschaftsausschusses sehen schließlich Veränderungen der Kommunikation zwischen den Prüfungspraxen von Unternehmen öffentlichen Interesses und den zuständigen Aufsichtsbehörden in Artikel 25 VO-E vor. Der Rechtsausschuss plant neben einigen inhaltlichen Anpassungen der Mitteilungspflichten in Absatz 1 die für die Finanzstabilität zuständigen Einrichtungen in den behördlichen Dialog mit den Prüfungspraxen von Kredit- und Versicherungsunternehmen mit einzubeziehen.²²⁹¹ Dagegen regt der Wirtschaftsausschuss als Ergänzung zu dem in Artikel 25 Abs. 2 VO-E vorgesehenen regelmäßigen Dialog ein zumindest einmal pro Jahr stattfindendes Treffen unter Beteiligung der Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen, der von diesen beauftragten Prüfungspraxen sowie der zuständigen Aufsichtsbehörden, an.²²⁹² Für den speziellen Informationsaustausch im Hinblick auf die Entwicklungen bei „Finanzinstitutionen mit systemischer Bedeutung“ soll zudem gemäß Artikel 25 Abs. 2a VO-E neue Fassung der Europäische Ausschuss für Systemrisiken (ESRB) ein jährliches Treffen organisieren.²²⁹³ An diesem Treffen und dem darüber hinaus geplanten regelmäßigen Dialog sollen die Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften der fünf größten Unternehmen jedes EU-Mitgliedsstaates teilnehmen.

ff. Zwischenfazit

Die insgesamt stark einschränkenden Änderungsvorschläge, die die Ausschüsse des EU-Parlaments zum Verordnungsentwurf unterbreiten, spiegeln auch die mehrheitlich kritischen Auffassungen zu den Plänen der EU-Kommission im Berufsstand der Wirtschaftsprüfer und

²²⁹⁰ Neben dem Wegfall des Qualitätszertifikats plant der Rechtsausschuss z.B. Kürzungen der ESMA-Kompetenz zum Erlass EU-weit geltender Leitlinien im Hinblick auf den Bestätigungsvermerk und den Prüfungsbericht in Art. 46 Abs. 3 a) und b) VO-E; vgl. Rechtsausschuss vom 5.9.2012, 2011/0359 (COD), S. 101 ff.

²²⁹¹ Art. 25 Abs. 2 VO-E i.d.F. des Rechtsausschusses vom 5.9.2012, 2011/0359 (COD), S. 79 ff.

²²⁹² Vgl. Art. 25 Abs. 2 VO-E i.d.F. des Ausschusses für Wirtschaft und Währung vom 25.9.2012, 2011/0359 (COD), S. 36. Die Kompetenz der EBA und EIOPA zum Erlass von Leitlinien für den Informationsaustausch an die zuständigen Behörden soll danach entfallen.

²²⁹³ Der ESRB wurde speziell für die Beobachtung systemischer Risiken in der EU eingerichtet. Vgl. Ausschuss für Wirtschaft und Währung vom 25.9.2012, 2011/0359 (COD), S. 5 und S. 9, Erwägungsgrund 21a neu.

in der Fachliteratur wieder.²²⁹⁴ Die Vielzahl der neuen Sonderregelungen für die Abschlussprüfung von Unternehmen öffentlichen Interesses wird darin oftmals als ausufernd bewertet, der hierdurch entstehende Mehraufwand für Prüfer und Mandanten als sachlich nicht gerechtfertigt angesehen. Anstelle des Erlasses weiterer Vorschriften zur Unabhängigkeit der Prüfungsanbieter werden deshalb vielfach eine effektive Anwendung der bestehenden Vorschriften und eine Stärkung der Corporate Governance der Prüfungsmandanten, allen voran des Prüfungsausschusses, befürwortet.²²⁹⁵ Allen voran die externe Rotation sowie das generelle Beratungsverbot sehen sich aufgrund des befürchteten Qualitätsverlusts bei der Abschlussprüfung teilweise massiver Kritik ausgesetzt.²²⁹⁶ Als einer der wenigen positiven Ansätze wird dagegen die Intensivierung der Zusammenarbeit und der Kommunikation zwischen den Prüfungspraxen und den Prüfungsausschüssen bzw. den Aufsichtsbehörden erachtet.²²⁹⁷

III. Aktuelle Entwicklungen des Gesetzgebungsverfahrens und Ausblick

1. Änderungsanträge der Parlamentarier in den Ausschüssen, Oktober/November 2012

Auf die Stellungnahmen der Berichterstatter des Rechts- und Wirtschaftsausschusses im September folgten Ende 2012 die Änderungsanträge der Parlamentarier in den Ausschüssen sowohl zum Richtlinien- als auch zum Verordnungsentwurf der EU-Kommission. In den anschließenden Debatten der Ausschüsse zu den Änderungsanträgen stand neben der externen Rotation, der Trennung von Prüfung und Beratung sowie der berufsstandsunabhängigen Aufsicht erstmals auch die Rechtsform der Verordnung im Mittelpunkt der Kritik. Eine klare Tendenz oder ein einheitliches Bild zu den teilweise heftig diskutierten Streitfragen zeichnete sich dabei noch nicht ab. So wurde z.B. die Diskussion um die externe Rotation und die Trennung von Prüfung und Beratung vom IDW als offen bezeichnet.²²⁹⁸

2. Abstimmungsergebnisse der Ausschüsse, März/April 2013

Nach den kürzlich erschienenen Abstimmungsergebnissen des Wirtschaftsausschusses vom 11. März 2013²²⁹⁹ sowie des Rechtsausschusses vom 25. April 2013²³⁰⁰ über die eingebrach-

²²⁹⁴ Die mehrheitliche Ablehnung von geplanten Reformmaßnahmen durch den Berufsstand und die beteiligten Stakeholder zeichnete sich schon im Rahmen des Konsultationsprozesses zum Grünbuch ab. Vgl. dazu die Auswertungen von *Böcking/Gros/Wallek/Worret*, WPg 2011, 1159 (1169).

²²⁹⁵ So z.B. *Lehne*, DB 2011, Standpunkte S. 35 (36); *Böcking/Gros/Wallek/Worret*, WPg 2011, 1159 (1169).

²²⁹⁶ Stellvertretend z.B. *Freidank/Velte*, DB 1/2012, Gastkommentar M1; *Bremer*, NZG 2012, 17, *Scheffler*, AG 2012, R 7 (R 9); *Ernst/Berger*, DB 14/2012, Standpunkte S. 27 f.; *Plath*, WPg 2012, 173 (174 f.); *Kämpfer/Kayser/Schmidt*, DB 2010, 2457 (2459 f., 2463); *Velte*, ZfgG 2011, 67 (73).

²²⁹⁷ So etwa *Scheffler*, AG 2012, R7 (R 9); *Lanfermann*, BB 2011, 937 ff.; *Freidank/Velte*, DB 1/2012, Gastkommentar M1; *Ernst/Berger*, DB 14/2012, Standpunkte S. 27; Pressemitteilung des IDW vom 27.1.2013.

²²⁹⁸ Vgl. IDW, Informationen zum Stand der Abschlussprüfung, vom 07.12.2012.

²²⁹⁹ Stellungnahmen des Ausschusses für Wirtschaft und Währung für den Rechtsausschuss zu dem Vorschlag für eine Verordnung des Europäischen Parlaments und des Rates über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse vom 13. März 2013, 2011/0389(COD), sowie zu

ten Änderungsanträge lässt sich jedoch insgesamt eine Verfestigung der Tendenzen aus den Stellungnahmen der Berichterstatter von September 2012 verzeichnen. Darin werden erneut eine insgesamt überschaubare Anzahl an bedeutenden inhaltlichen Änderungen zum Richtlinienentwurf, jedoch eine Vielzahl an Änderungsvorhaben zum Verordnungsentwurf abgegeben. Diese gehen nun z.T. sogar über bloße inhaltliche Korrekturen einzelner Maßnahmen hinaus und betreffen auch die Struktur und Rechtsform der Verordnung. Zu den umstrittenen Kernthemen werden in den Ausschüssen folgende Auffassungen mehrheitlich vertreten:

a. Richtlinie statt Verordnung für Unternehmen von öffentlichem Interesse?

Der Ausschuss für Wirtschaft und Währung vertritt die Ansicht, dass eine Verordnung aufgrund ihres detaillierten und zwingenden Rechtscharakters nicht die passende Gesetzesmaßnahme für die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse darstelle. Zur weiteren Begründung wird hervorgebracht, dass durch eine Verordnung mit unmittelbarer Geltung in den einzelnen EU-Mitgliedsstaaten die unterschiedlichen nationalen Corporate Governance-Systeme nicht in ausreichendem Maße beachtet würden. In einigen Mitgliedsstaaten wäre die Folge der Verordnung sogar eine Verminderung der bestehenden nationalen Standards.²³⁰¹ Die letztendliche Folge der Verwirklichung eines solchen Änderungsvorhabens könnte entweder der Erlass zweier Richtlinien, d.h. einer allgemeinen und einer speziellen für die Unternehmen von öffentlichem Interesse, oder aber die Überführung aller Regelungen in eine Richtlinie sein. Damit wiederum würde in legislativtechnischer Hinsicht der jetzige Zustand der Abschlussprüferrichtlinie gewahrt bleiben.²³⁰² Der Rechtsausschuss hingegen plädiert zwar in seinem Abstimmungsergebnis für den Fortbestand einer Verordnung, jedoch soll diese stark ausgedünnt werden und zahlreiche Vorschriften in den allgemeinen Richtlinienentwurf überführt werden.²³⁰³ Davon betroffen wären u.a. die interne Organisation der Prüfungspraxen in Artikel 6 VO-E, die Cooling-off-Periode vor dem Wechsel zum Mandanten in

dem Vorschlag für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen vom 14. März 2013, 2011/0359(COD).

²³⁰⁰ Berichte des Rechtsausschusses zu dem Vorschlag für eine Verordnung des Europäischen Parlaments und des Rates über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse vom 20. Mai 2013, 2011/0389(COD), sowie zu dem Vorschlag für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen vom 13. Mai 2013, 2011/0359(COD).

²³⁰¹ Stellungnahme des Ausschusses für Wirtschaft und Währung vom 14.3.2013, 2011/0359(COD), S. 3. In der Stellungnahme zum Richtlinienentwurf vom 13.3.2013, 2011/0389(COD), S. 3 soll Erwägungsgrund 2 mit der gleichen Begründung gestrichen werden.

²³⁰² Für eine solche Regelung setzt sich z.B. die WPK ein, um eine Aufspaltung des Berufsstands zu verhindern; vgl. Stellungnahme der WPK vom 27.1.2012, S. 15.

²³⁰³ So sollen die Art. 6-8, 13-19 und 31 VO-E in den Richtlinienentwurf überführt werden. Gleiches gilt für die dazugehörigen Erwägungsgründe 8, 9, 14 – 18 und 23. Vgl. Bericht des Rechtsausschusses vom 13.5.2013, 2011/0359(COD), S. 10 ff., 34 ff., 57 ff., 98.

Artikel 8 VO-E, aber auch die Vorgaben zur Einrichtung, Organisation und dem Aufgabenbereich des Prüfungsausschusses in Artikel 31 VO-E.²³⁰⁴

b. Abschwächung oder vollständiger Wegfall der externen Rotation, Art. 33 VO-E

Uneinigkeit besteht zwischen den Ausschüssen auch weiterhin zu dem Thema der Mandatslaufzeit sowie der externen Rotation. Der Rechtsausschuss befürwortet in seinem Abstimmungsergebnis zu Artikel 33 Abs. 1 VO-E nunmehr eine Mindestlaufzeit von einem Jahr bei der Erstmandatierung einer Prüfungspraxis durch ein Unternehmen von öffentlichem Interesse anstatt der in der Stellungnahme noch vertretenen Festlaufzeit von einem Jahr.²³⁰⁵ Anders als nach den Vorstellungen der Kommission soll das Mandat mehr als nur einmal verlängerbar sein und dies auch nicht mehr bloß auf jährlicher Basis.²³⁰⁶ Eine Begrenzung der Gesamtdauer soll neuerdings auf maximal 14 Jahre erfolgen, ehe die Prüfungsgesellschaft gewechselt werden muss.²³⁰⁷ Den Mitgliedsstaaten soll jedoch die Möglichkeit eingeräumt werden, den Rotationszyklus durch den Erlass von Ausnahmeregelungen auf den noch in der Stellungnahme von September 2012 präferierten Zeitraum von höchstens 25 Jahren zu verlängern. Als alternative oder kumulative Voraussetzungen dafür müssen jedoch eine Ausschreibung des Prüfungsauftrags i.S.d. Artikels 32 VO-E stattfinden, der Prüfungsausschuss nach einer umfassenden Beurteilung der Abschlussprüfung die weitere Bestellung der Prüfungspraxis befürworten und/oder eine Beauftragung von mindestens zwei Prüfungspraxen, also ein Joint Audit, erfolgen.²³⁰⁸ Im Hinblick auf die interne Rotation plädiert der Rechtsausschuss erneut für deren Eintritt nach maximal sieben Jahren. Der Wirtschaftsausschuss dagegen setzt sich nicht nur weiterhin für einen vollständigen Entfall der externen Rotation, sondern überraschenderweise nunmehr auch der internen Rotation ein.²³⁰⁹ Stattdessen soll das Prüfungsmandat nach dem geänderten Artikel 33 Abs. 1 VO-E künftig eine Erstlaufzeit bis zu sieben Jahre

²³⁰⁴ Daneben würden auch Art. 7 VO-E mit seinen allgemeinen Vorgaben zur Wahrung der Unabhängigkeit vom Prüfungsmandanten und alle Vorgaben zur Durchführung der Abschlussprüfung in Art. 13-19 VO-E überführt.

²³⁰⁵ Bericht des Rechtsausschusses vom 13.5.2013, 2011/0359(COD), S. 106. Dies kann wohl als Annäherung an die EU-Kommission gewertet werden, die eine Mindestlaufzeit von zwei Jahren anregt.

²³⁰⁶ So noch in der Stellungnahme vom 5.9.2012, 2011/0359(COD), S. 91 f. Auch soll die Voraussetzung, dass der Prüfungsausschuss oder die zuständige Aufsichtsbehörde keine Einwände gegen die Bestellung bzw. Verlängerung des Mandats erheben, entfallen.

²³⁰⁷ Bericht des Rechtsausschusses vom 13.5.2013, 2011/0359(COD), S. 106 f. Die Regelung des Art. 33 Abs. 2 VO-E zur Karenzzeit von mindestens vier Jahren soll erneut unverändert bleiben.

²³⁰⁸ Vgl. Art. 33 Abs. 3a VO-E i.d.F. des Rechtsausschusses vom 13.5.2013, 2011/0359(COD), S. 107. Dazu auch Bericht der WPK „EU-Kommission: Regelungsvorschläge zur Abschlussprüfung“, abrufbar unter www.wpk.de.

²³⁰⁹ So sollen Art. 33 Abs. 2-4 VO-E ersatzlos gestrichen werden. Vgl. Stellungnahme des Ausschusses für Wirtschaft und Währung vom 14.3.2013, 2011/0359(COD), S. 46 f.

aufweisen und anschließend, im Falle der Zustimmung des Prüfungsausschusses und der Anteilseigner, beliebig verlängerbar sein.²³¹⁰

c. Einigkeit bei der Zulässigkeit von Nichtprüfungsleistungen, Art. 10 VO-E

Eine immer weitere Annäherung zwischen den Ausschüssen erfolgt hingegen dahingehend, welche Nichtprüfungsleistungen neben der Abschlussprüfung grundsätzlich zulässig bzw. unzulässig sind und unter welchen weiteren Voraussetzungen nicht explizit untersagte Beratungsleistungen vom Prüfer erbracht werden dürfen. Dabei folgt der Rechtsausschuss nunmehr dem Ansatz des Wirtschaftsausschusses, nur noch zwischen verbotenen prüfungsfremden und sonstigen Nichtprüfungsleistungen zu unterscheiden.²³¹¹ Innerhalb der prüfungsfremden Leistungen i.S.d. Artikels 10 Abs. 3 VO-E soll somit, anders als nach den Vorstellungen der EU-Kommission, nicht mehr unterschieden werden zwischen solchen, die stets Interessenkonflikte auslösen und solchen, die potentielle Interessenkonflikte zur Folge haben.

aa. Genehmigung nicht generell unzulässiger Leistungen durch den Prüfungsausschuss

Für die Zulässigkeit aller nicht von vornherein unzulässigen Nichtprüfungsleistungen soll es nach aktueller Auffassung beider Ausschüsse auf die Zustimmung des Prüfungsausschusses ankommen.²³¹² Völlig neu gegenüber den bisherigen Ansätzen beider Ausschüsse ist die vom Ausschuss für Wirtschaft und Währung geplante vollständige Streichung des Katalogs der genehmigungsfähigen Leistungen in Artikel 10 Abs. 2 VO-E. Da jedoch auch der Rechtsausschuss seinen gegenüber den Stellungnahmen von September 2012 weitgehend unveränderten Katalog in Artikel 10 Abs. 2 VO-E einleitend mit einem „insbesondere“ versieht, gilt der übereinstimmende Grundsatz, dass sämtliche Nichtprüfungsleistungen, die nicht Artikel 10 Abs. 3 VO-E unterfallen, durch den Prüfungsausschuss genehmigt werden können.²³¹³

²³¹⁰ Stellungnahme des Ausschusses für Wirtschaft und Währung vom 14.3.2013, 2011/0359(COD), S. 45.

²³¹¹ Der Rechtsausschuss bezeichnet diese sonstigen Leistungen nicht mehr als prüfungsverwandte Leistungen, sondern als „andere Bestätigungsleistungen, Steuerberatungsleistungen und andere nicht verbotene Nichtprüfungsleistungen“, vgl. Bericht vom 13.5.2013, 2011/0359(COD), S. 38 f. Der Ausschuss für Wirtschaft und Währung unterscheidet schlicht „Nichtprüfungsleistungen“ und „verbotene Nichtprüfungsleistungen“, vgl. Stellungnahme vom 14.3.2013, 2011/0359(COD), S. 22 f.

²³¹² Ebenda. Der Rechtsausschuss stellt dabei in Art. 10a VO-E neue Fassung weitere Voraussetzungen für die Genehmigung des Prüfungsausschusses auf; zudem darf von dem Honorar der Beratungsleistungen keine Gefahr für die prüferische Unabhängigkeit ausgehen, die nicht zumindest durch Schutzmaßnahmen auf einen angemessenen Umfang reduziert werden kann, vgl. Art. 10 Abs. 1 und Abs. 2a neue Fassung.

²³¹³ Einzig nennenswerte Neuerungen sind, dass nach Art. 10 Abs. 2 e) VO-E n.F. neben der Bescheinigung über die Einhaltung der Steuervorschriften z.B. auch die Vorbereitung von Steuererklärungen, die Beratung im Bereich indirekter Steuern, und Unterstützung im Hinblick auf behördliche Steuerkontrollen und -untersuchungen nicht von vornherein unzulässig sind. Gleiches soll nach Art. 10 Abs. 2 e) VO-E für die Vermittlung von Sicherheit im Hinblick auf die Einführung und Fortentwicklung elektronischer Datenverarbeitungssysteme gelten.

bb. Verfestigung der Kataloge unzulässiger prüfungsfremder Leistungen

Die Listen der einzelnen prüfungsfremden Leistungen, welche die Ausschüsse für unzulässig neben der Abschlussprüfung erachten, ähneln sich ebenfalls weitestgehend und entsprechen zugleich ganz überwiegend den Vorstellungen, die in den Stellungnahmen der Berichterstatter im September 2012 zum Ausdruck kamen.²³¹⁴ So bleibt es nach übereinstimmender Auffassung dabei, dass Buchhaltungsdienstleistungen jeglicher Art sowie die Werbung mit oder der Handel von Aktien des Mandanten unzulässig sind. Unter gewissen Voraussetzungen werden die Beteiligung an internen Kontroll-, Risiko- und Finanzinformationstechnologiesystemen des Mandanten, aber auch juristische Dienstleistungen, Bewertungs- und Personaldienstleistungen untersagt. Mit dem neuen, generellen Verbot von Lohn- und Gehaltsabrechnungen durch den Abschlussprüfer schließt sich der Rechtsausschuss dem Wirtschaftsausschuss an. Abweichungen ergeben sich dadurch, dass der Rechtsausschuss den allgemeinen Grundsatz, wonach jegliche Beteiligung am Management oder an Entscheidungsprozessen des Mandanten unzulässig ist, noch einmal ausdrücklich in Artikel 10 Abs. 3 VO-E hervorhebt.²³¹⁵ Auch das Verbot von Innenrevisionsleistungen jeglicher Art findet sich weiterhin ausschließlich im Katalog des Rechtsausschusses.²³¹⁶

cc. Konkretisierung zulässiger und unzulässiger Leistungen der Steuerberatung

Nennenswerte Konkretisierungen der Kataloge beider Ausschüsse im Vergleich zu den Stellungnahmen von September 2012 ergeben sich v.a. im Hinblick auf Steuerberatungsleistungen.²³¹⁷ Der Rechtsausschuss plant insoweit die Erweiterung zulässiger Steuerberatung in Artikel 10 Abs. 2 e) VO-E über die Erstellung von Bescheinigungen zur Einhaltung von Steuervorschriften hinaus. Ausdrücklich gestattet sein sollen unter anderem auch die Vorbereitung von Steuererklärungen, die Beratung im Zusammenhang mit indirekten Steuern und die Unterstützung des Mandanten im Hinblick auf behördliche Steuerprüfungen.²³¹⁸ Die Berechnung laufender und latenter Steuern hält der Rechtsausschuss im Gegensatz zum Wirtschaftsausschuss nur dann für unzulässig, wenn das Ergebnis wesentlichen Einfluss auf die zu prüfen-

²³¹⁴ Bericht des Rechtsausschusses vom 13.5.2013, 2011/0359(COD), S. 42 ff.; Stellungnahme des Ausschusses für Wirtschaft und Währung vom 14.3.2013, 2011/0359(COD), S. 23 ff.

²³¹⁵ Dieser Grundsatz ist bereits an anderen Stellen des Richtlinien- bzw. Verordnungsentwurfs ausdrücklich geregelt, z.B. Art. 22 Abs. 1 RL-E, Art. 7 Abs. 1 VO-E.

²³¹⁶ Bericht des Rechtsausschusses vom 13.5.2013, 2011/0359(COD), S. 45.

²³¹⁷ Als zulässige Steuerberatungsleistungen i.S.v. prüfungsverwandten Leistungen werden bislang lediglich Bescheinigungen über die Einhaltung von Steuervorschriften des Abschlussprüfers genannt. Die EU-Kommission reduziert die Zulässigkeit in Art. 10 Abs. 2 e) VO-E sogar auf national vorgeschriebene Bescheinigungen. Diese Einschränkung soll sowohl laut Stellungnahme des Rechtsausschusses vom 5.9.2012 als auch des Wirtschaftsausschusses vom 25.9.2012 entfernt werden.

²³¹⁸ Art. 10 Abs. 2 e) VO-E i.d.F. des Rechtsausschusses vom 13.5.2013, 2011/0359(COD), S. 40.

den Rechnungsabschlüsse hat.²³¹⁹ Praktisch eher Ausnahmecharakter dürfte die vom Rechtsausschuss vorgesehene Neueinführung des Artikels 10 Abs. 3 aj) VO-E haben. Nach dieser komplizierten Vorschrift sollen Steuerberatungsleistungen untersagt sein, sofern ihre Wirksamkeit von einer besonderen bilanziellen Behandlung oder Darstellung in den Rechnungsabschlüssen abhängt, es begründete Zweifel an der Angemessenheit der Bilanzierungsform gibt und das Ergebnis oder die Konsequenzen der Beratung die Rechnungsabschlüsse wesentlich beeinflussen würden.²³²⁰ Laut Wirtschaftsausschuss sollen hingegen nur solche Steuerberatungsleistungen in Artikel 10 Abs. 3 VO-E n.F. aufgelistet werden, die im Rahmen von Strukturierungsmaßnahmen durch die Prüfungspraxis oder ein Mitglied ihres Netzwerks erfolgen, über die Präsentation und/oder Analyse von Alternativen hinausgehen und direkten sowie erheblichen Einfluss auf die Rechnungsabschlüsse des geprüften Unternehmens haben.²³²¹

3. Fazit und Ausblick

Aus den Abstimmungsergebnissen der Ausschüsse vom März bzw. April dieses Jahres kann zwar noch nicht mit Sicherheit auf die weiteren Entwicklungen des Gesetzgebungsverfahrens geschlossen werden. Jedenfalls aber lassen sich bereits gewisse Tendenzen ableiten, welche Reformvorschläge voraussichtlich auf die Zustimmung des EU-Parlaments treffen werden und welche Maßnahmen aufgrund einer kritischen Haltung des Parlaments abgeändert oder rückgängig gemacht werden müssen. Im Hinblick auf die wichtigsten Änderungsmaßnahmen sollen die sich abzeichnenden Entwicklungen nachfolgend noch einmal zusammenfassend festgehalten werden.

a. Ungeklärte Rechtsform des Reformpakets

Welche Rechtsform bzw. Rechtsformen das geplante Reformpaket der EU-Kommission letztendlich erhalten wird, lässt sich aufgrund der unterschiedlichen Auffassungen der EU-Kommission und den einzelnen Ausschüssen des EU-Parlaments noch nicht mit Bestimmtheit voraussagen. In Deutschland wird die beabsichtigte Vollharmonisierung nur eines Teilbereichs der Abschlussprüfung durch den Verordnungsentwurf ganz überwiegend skeptisch betrachtet. So setzt sich allen voran das IDW für den Erlass einer einheitlichen Richtlinie ein, „um den Eindruck einer Zwei-Klassen-Gesellschaft in der Abschlussprüfung“ mit „unter-

²³¹⁹ Art. 10 Abs. 3 ag) VO-E i.d.F. des Rechtsausschusses vom 13.5.2013, 2011/0359(COD), S. 45; anders Art. 10 Abs. 3 a) i.d.F. des Ausschusses für Wirtschaft und Währung vom 14.3.2013, 2011/0359(COD), S. 23. Danach sind wie schon in der Stellungnahme vom 25.9.2012 sämtliche Buchhaltungsdienstleistungen, zu denen die Berechnung laufender und latenter Steuern ausdrücklich gezählt werden, unzulässig.

²³²⁰ Rechtsausschuss vom 13.5.2013, 2011/0359(COD), S. 47.

²³²¹ Art. 10 Abs. 3 h) i.d.F. des Ausschusses für Wirtschaft und Währung vom 14.3.2013, 2011/0359(COD), S. 25.

schiedlicher Qualität und Bedeutung“ zu vermeiden.²³²² Für den weiteren Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens kann aber zumindest mit einer fortschreitenden Anpassung der Vorgaben für die Prüfungspraxen von Unternehmen öffentlichen Interesses an die für den restlichen Berufsstand geltenden Vorschriften des Richtlinienentwurfs ausgegangen werden. Ein Beispiel dafür ist der Änderungsvorschlag des Ausschusses für Wirtschaft und Währung zu Artikel 22 RL-E im Abstimmungsergebnis vom 13. März 2013. Darin setzt sich der Ausschuss für eine Angleichung der Unabhängigkeitsdefinition des Artikels 22 RL-E an Artikel 5 VO-E ein, um ein gemeinsames Grundprinzip bei allen Abschlussprüfungen zu schaffen.²³²³ In die gleiche Richtung gehen letztendlich auch die vom Rechtsausschuss geplanten Überführungen der Artikel 6-8, 13-19 und 31 VO-E in den für alle Prüfungspraxen geltenden Richtlinienentwurf.²³²⁴

b. Einschränkung des Begriffs Unternehmen von öffentlichem Interesse

Die Streichung aller Sonderbestimmungen in Bezug auf Großunternehmen von öffentlichem Interesse dient dazu, gleiche Verhältnisse für die Abschlussprüfung aller Unternehmen, an denen ein öffentliches Interesse besteht, herzustellen, um allen Beteiligten mehr Rechtssicherheit zu vermitteln.²³²⁵ Auch im Übrigen kann von einer weitgehenden Wiederherstellung der bisherigen Verhältnisse im Hinblick auf die Definition von Unternehmen des öffentlichen Interesses ausgegangen werden. Die von der EU-Kommission beabsichtigte Ausweitung des Begriffs dürfte aufgrund der übereinstimmenden Auffassungen des Rechts- und Wirtschaftsausschusses wohl – jedenfalls im Hinblick auf alternative Investmentfonds sowie Organismen für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren (OGAW) – rückgängig gemacht werden.²³²⁶ Offen erscheint derzeit noch, ob es auch zur Löschung der übrigen Erweiterungen durch die EU-Kommission, wie z.B. von E-Geld-Instituten und Wertpapierfirmen, sowie zur Wiedereinführung des Artikels 2 Nr. 13 S. 2 AP-RL, der den Mitgliedsstaaten die Möglichkeit zur Erweiterung des öffentlichen Interesses einräumt, kommt.²³²⁷

²³²² Naumann, DB 2012, Standpunkte S. 29; IDW, Pressemitteilung vom 27.1.2012. So auch Plath, WPg 2012, 173 (174). Franz, WPg 2012, 227 (229) äußert auch entsprechende Bedenken der Bundesregierung.

²³²³ Ausschuss für Wirtschaft und Währung vom 13.3.2013, 2011/0389(COD), S. 8.

²³²⁴ Vgl. Rechtsausschuss vom 13.5.2013, 2011/0359(COD), S. 10 ff., 34 ff., 57 ff., 98.

²³²⁵ Dazu Ausschuss für Wirtschaft und Währung vom 25.9.2012, 2011/0359(COD), S. 5. So soll insbesondere nicht zwischen der Prüfung von Finanzunternehmen und Nichtfinanzunternehmen unterschieden werden.

²³²⁶ Darin sind sich nicht nur Rechts- und Wirtschaftsausschuss einig, sondern auch andere Organisationen, etwa die WPK, fordern diese. Vgl. Bericht der WPK „EU-Kommission: Regelungsvorschläge zur Abschlussprüfung“.

²³²⁷ Rechtsausschuss vom 13.5.2013, 2011/0389(COD), S. 17 f.; Ausschuss für Wirtschaft und Währung vom 13.3.2013, 2011/0389(COD), S. 6 f.

c. Einführung des EU-Prüferpasses, streitige Einführung der ISA

Durch die an den gesamten Berufsstand gerichtete Änderungsrichtlinie wird es aller Voraussicht nach zur Einführung des Europäischen Passes für Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften kommen. Dem Entwurf der EU-Kommission, die Zulassungsvoraussetzungen in den Mitgliedsstaaten für Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften zum Zwecke einer erleichterten grenzüberschreitenden Tätigkeit aufzulockern, stehen die Ausschüsse des EU-Parlaments positiv gegenüber. Einstellen muss sich der Berufsstand auch auf die verbindliche Einführung der ISA in absehbarer Zeit.²³²⁸ Umstritten ist insoweit lediglich, ob die Befolgung wie bislang in Artikel 26 AP-RL an eine vorangehende formelle Annahme der entsprechenden Standards durch die EU-Kommission geknüpft wird oder nicht.²³²⁹ Lediglich laut Abstimmungsergebnis des nicht federführenden Wirtschaftsausschusses sollen die EU-Mitgliedsstaaten frei entscheiden können, ob sie die ISA einführen wollen oder nicht.²³³⁰ Beide Ausschüsse setzen sich zudem dafür ein, dass die Mitgliedsstaaten zusätzliche nationale Prüfungsstandards oder -verfahren unter erleichterten Bedingungen im Vergleich zu den Plänen der EU-Kommission erlassen dürfen.²³³¹ Offen erscheint derzeit auch die Einführung des von der EU-Kommission geplanten Europäischen Qualitätszertifikats, durch welches Prüfungspraxen ihre Eignung zur Durchführung von Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse europaweit anerkannt werden soll. Denn während sich Rechts- und Wirtschaftsausschuss in ihren ersten Stellungnahmen über die Streichung des Artikels 50 VO-E einig waren, wurde im Abstimmungsergebnis des Wirtschaftsausschusses von diesem Vorhaben abgerückt.²³³²

d. Aufspaltung des Aufsichtssystems über den Berufsstand

Die von der EU-Kommission geplante Aufspaltung der Berufsaufsicht, mit einer speziellen Kontrolle der Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften von Mandanten öffentlichen Interesses auf der einen und des restlichen Berufsstands auf der anderen Seite, wird nach derzeiti-

²³²⁸ Dazu *Naumann/Feld*, WPg 2013, S. 641.

²³²⁹ Dies befürwortet der Rechtsausschuss, wobei die Voraussetzungen dafür in Art. 26 Abs. 3 RL-E i.d.F. des Rechtsausschusses vom 13.5.2013, 2011/0389(COD), S. 41 geregelt werden sollen.

²³³⁰ Vgl. Art. 26 Abs. 1 i.d.F. des Ausschusses für Wirtschaft und Währung vom 13.3.2013, 2011/0389 (COD), S. 8 ff. Als Kritik an den ISA wird hervorgebracht, dass diese zu allgemein gehalten seien und oftmals im Widerspruch zu der Gesetzgebung der einzelnen Mitgliedsstaaten stünden.

²³³¹ Rechtsausschuss vom 13.5.2013, 2011/0389(COD), S. 39; Ausschuss für Wirtschaft und Währung, 13.3.2013, 2011/0389 (COD), S. 9. In den vorangegangenen Stellungnahmen der Ausschüsse hatte sich ein solches Änderungsvorhaben noch nicht abgezeichnet; vgl. Rechtsausschuss vom 4.9.2012, 2011/0389 (COD), S. 14. Ausschuss für Wirtschaft und Währung vom 25.9.2012, 2011/0389 (COD), S. 7. Im Ergebnis erscheint somit eine Beibehaltung des Artikels 26 Abs. 3 AP-RL möglich.

²³³² Vgl. Rechtsausschuss vom 5.9.2012, 2011/0359 (COD), S. 102 ff. und ebendieser vom 13.5.2013, 2011/0359(COD), S. 123 ff.; Ausschuss für Wirtschaft und Währung vom 25.9.2012, 2011/0359(COD), S. 55 und ebendieser vom 13.3.2013, 2011/0389 (COD), S. 55 f.

gem Stand der Dinge voraussichtlich in Kraft treten. Zwar hat insbesondere der Rechtsausschuss eine Abmilderung von zahlreichen im Verordnungsentwurf vorgesehenen Funktionen angeregt, jedoch wird die Benennung einer besonderen Aufsichtsbehörde, die speziell die Prüfungspraxen von Unternehmen öffentlichen Interesses überwachen soll und dabei besondere Anforderungen hinsichtlich ihrer Zusammensetzung, Organisation und Zuten erfüllen muss, nicht in Zweifel gezogen. Sollte es zu einer Zweiteilung kommen, wären Reformmaßnahmen im deutschen Aufsichtsrecht unvermeidlich. Dies gilt schon deshalb, weil eine Aufspaltung der Aufsicht in Deutschland bislang nicht generell erfolgt, sondern lediglich in Bezug auf bestimmte Kontrollen.²³³³

aa. Spezielle Aufsicht über die Prüfungspraxen von Mandanten öffentlichen Interesses

Ein Fortbestand der ausschließlichen erstinstanzlichen Berufsaufsicht durch die berufsständische WPK und deren Fachaufsicht durch die berufsstandsunabhängige APAK erscheint jedenfalls für die Aufsicht der Prüfungspraxen von Unternehmen öffentlichen Interesses derzeit kaum denkbar. Die Beaufsichtigung müsste zwar auch in Zukunft nicht zwingend durch eine separate Institution erfolgen. Denn es besteht die Möglichkeit für die Mitgliedsstaaten, die berufsstandsunabhängige Aufsichtsbehörde i.S.d. Artikels 32 AP-RL, der bereits die Aufsicht über den restlichen Berufsstand obliegt, als insoweit zuständige Behörde zu ernennen.²³³⁴ In Deutschland wäre folglich eine fortbestehende Zuständigkeit der APAK denkbar. Einer Delegation der erstinstanzlichen Aufsicht an eine berufsständische Institution, wie die WPK, stünde aber speziell für die Prüfungspraxen der Unternehmen öffentlichen Interesses Artikel 36 VO-E entgegen. Danach soll die Berufsstandsunabhängigkeit der Aufsicht nicht mehr nur für die öffentliche Aufsichtsbehörde gelten, sondern ebenso für alle Behörden und Stellen, die von dieser mit der Wahrnehmung bestimmter Aufsichtstätigkeiten beauftragt werden.²³³⁵ In den Stellungnahmen und Abstimmungsergebnissen der Ausschüsse des EU-Parlaments wird dieses Erfordernis nicht in Frage gestellt.²³³⁶ Sollte es bei diesem Ergebnis bleiben, müsste das System der modifizierten Selbstverwaltung zumindest für die Aufsicht

²³³³ Dies gilt v.a. für die Sonderuntersuchungen der WPK nach § 62b Abs. 1 S. 1 i.V.m. § 61a Satz 2 Nr. 2 WPO.

²³³⁴ Art. 35 Abs. 1 c) VO-E.

²³³⁵ Dementsprechend wäre auch eine Delegation der externen Qualitätskontrolle, die laut Rechtsausschuss aufgrund einer bloßen Letztverantwortung der berufsstandsunabhängigen Aufsichtsbehörden auch für die Kontrollen der Prüfungspraxen von Unternehmen öffentlichen Interesses in weiterem Umfang als nach den Plänen der Kommission gestattet sein soll, nicht mehr an eine berufsständische Institution möglich. Vgl. Art. 40 Abs. 3 i.d.F. des Rechtsausschusses vom 13.5.2013, 2011/0359(COD), S. 113.

²³³⁶ Nach Auffassung des Rechtsausschusses soll das Erfordernis der Berufsstandsunabhängigkeit zwar aufgehoben, jedoch nicht aufgehoben werden. Danach soll es den Mitgliedsstaaten durch die Einführung eines neuen Art. 36 Abs. 3a VO-E – wie schon bislang in Art. 32 Abs. 3 S. 2 AP-RL – bei der öffentlichen Aufsicht gestattet sein, eine Minderheit von Personen, die als Abschlussprüfer tätig sind, an der Führung des öffentlichen Aufsichtssystems zu beteiligen; Rechtsausschuss vom 13.5.2013, 2011/0389(COD), S. 112.

der Prüfungspraxen von Mandanten öffentlichen Interesses aufgegeben werden und insoweit eine vollständige Trennung der Aufsicht vom Berufsstand erfolgen.²³³⁷

bb. Berufsstandsunabhängige Aufsicht über den restlichen Berufsstand

Bei der Kontrolle des restlichen Berufsstands könnte es hingegen nach derzeitiger Lage der Dinge zu einer überwiegenden Fortgeltung der derzeit noch geltenden Vorgaben der Abschlussprüferrichtlinie kommen. Denn während die EU-Kommission durch die Änderung des Artikels 32 Abs. 3 RL-E dahingehend, dass zukünftig das gesamte Aufsichtspersonal nicht mehr als Abschlussprüfer tätig sein darf, eine vollständige Unabhängigkeit der öffentlichen Aufsicht vom Berufsstand erreichen möchte, planen mittlerweile sowohl der Rechts- als auch der Wirtschaftsausschuss die Streichung dieses Vorhabens. Demzufolge ist von einer Fortgeltung des Artikels 32 Abs. 3 S. 2 AP-RL auszugehen, der es den Mitgliedsstaaten gestattet, dass eine Minderheit der mit der öffentlichen Aufsicht befassten Personen als Abschlussprüfer tätig sein darf.²³³⁸ Der neu eingefügte Artikel 32a RL-E, der eine Delegation an andere Stellen und Behörden, wie berufsständische Institutionen, nahezu ausschließen würde, soll nach Auffassung des Rechtsausschusses ebenfalls entfallen.²³³⁹ Bereits aus den vorangegangenen Stellungnahmen beider Ausschüsse hatte sich angedeutet, dass die strikten Vorgaben der EU-Kommission wohl nicht unverändert in Kraft treten werden.²³⁴⁰ Ob allerdings das derzeitige deutsche Aufsichtssystem zumindest im Hinblick auf die nicht von Mandanten des öffentlichen Interesses beauftragten Prüfungspraxen tatsächlich unverändert fortbestehen kann, ist noch nicht mit Sicherheit vorauszusagen. Denn dies wäre nur im Falle einer weitgehend unveränderten Fortgeltung des Artikels 32 AP-RL, nicht jedoch bei Inkrafttreten des Artikels 32a RL-E denkbar.²³⁴¹

²³³⁷ Bei dem deutschen System der modifizierten Selbstverwaltung handelt es sich um eine nach Art. 32 AP-RL zulässige, jedoch letztendlich partielle Übernahme des international gängigen Systems, das eine ausschließliche öffentliche Aufsicht durch ein PCAOB vorsieht. *Marten/Köhler*, WPg 2005, 146 unter Verweis auf *Lenz*, BB 2004, 1955.

²³³⁸ Rechtsausschuss vom 13.5.2013, 2011/0389(COD), S. 48 ff.; Ausschuss für Wirtschaft und Währung, 13.3.2013, 2011/0389 (COD), S. 11. Während der Wirtschaftsausschuss lediglich die Streichung von Art. 32 Abs. 3 S. 2 RL-E plant, beabsichtigt der Rechtsausschuss eine vollständige Streichung der Art. 32, 32a AP-RL.

²³³⁹ Die Absicht, eine Delegation in weiterem Maße als von der EU-Kommission geplant zuzulassen, geht auch bereits aus der Stellungnahme des Rechtsausschusses vom 4.9.2012, 2011/0389 (COD), S. 8, 17 f. hervor.

²³⁴⁰ Rechtsausschuss vom 4.9.2012, 2011/0389 (COD), S. 7 f., 16. Ausschuss für Wirtschaft und Währung vom 25.9.2012, 2011/0389 (COD), S. 7 f. Laut IDW, Information zum Stand der Abschlussprüfung vom 07.12.2012 setzen sich dabei gerade die deutschen Vertreter im EU-Parlament für den Fortbestand des geltenden Aufsichtsrechts ein.

²³⁴¹ Das Inkrafttreten des Art. 32a RL-E, auch in etwas abgemilderter Form, würde einer ausschließlichen erstinstanzlichen Berufsaufsicht durch eine berufsständische Organisation wie der WPK im Wege stehen.

e. Uneinigkeit über Stimmrechtsmehrheit an Prüfungsgesellschaften

Als offen muss es nach dem derzeitigen Stand auch betrachtet werden, ob sich die Stimmrechte an Prüfungsgesellschaften in Zukunft mehrheitlich in der Hand zugelassener Abschlussprüfer oder Prüfungsgesellschaften befinden müssen oder auch Fremdkapitalgebern offenstehen. Die von der EU-Kommission durch Streichung des Artikels 3 Abs. 4 b) AP-RL geplante Liberalisierung der Eigentumsverhältnisse an Prüfungsgesellschaften wird zwar nicht vom Wirtschaftsausschuss, dafür aber vom federführenden Rechtsausschuss beanstandet und soll nach dessen Auffassung rückgängig gemacht werden.²³⁴² Einig sind sich EU-Kommission sowie Rechts- und Wirtschaftsausschuss des EU-Parlaments darin, dass die Mitglieder des Verwaltungs- oder Führungsgremiums einer Prüfungsgesellschaft zukünftig zwar nicht mehr zu 75 %, jedenfalls aber mehrheitlich zugelassene Abschlussprüfer oder Prüfungsgesellschaften sein müssen.²³⁴³ Der Rechtsausschuss setzt sich darüber hinaus dafür ein, dass es den EU-Mitgliedsstaaten auch weiterhin gestattet sein soll, strengere nationale Regelungen im Hinblick auf dieses Mehrheitserfordernis sowie in Bezug auf den Mindestanteil, den Abschlussprüfer oder Prüfungsgesellschaften am Kapital oder an den Stimmrechten einer Prüfungsgesellschaft halten müssen, zu erlassen.²³⁴⁴

f. Abmilderung oder Wegfall der externen Rotation

Die Einführung der Mandatsbegrenzung und der anschließenden externen Rotation bei Unternehmen von öffentlichem Interesse bleibt ein umstrittenes Thema.²³⁴⁵ Bei der Diskussion, ob und wie die Rotation stattfinden soll, zeichnet sich nach den Stellungnahmen und Abstimmungen der Ausschüsse jedenfalls ab, dass diese nicht in dem von der EU-Kommission in Artikel 33 Abs. 1 VO-E vorgesehenen Zyklus von sechs bzw. neun Jahren stattfinden wird. Sofern also überhaupt eine Höchstdauer für die Prüfungsmandate bei Unternehmen öffentlichen Interesses eingeführt wird, dürfte dies in einer gegenüber den Kommissionsplänen ent-

²³⁴² Rechtsausschuss vom 13.5.2013, 2011/0389(COD), S. 19. Kritisch dazu auch *Franz*, WPg 2012, 227 (229 f.), der infolge des erhöhten Renditedrucks der Investoren eine Beeinträchtigung der Unabhängigkeit sowie der Prüfungsintensität und –qualität befürchtet.

²³⁴³ Art. 3 Abs. 4 c) RL-E. Nach Art. 3 Abs. 4 c) AP-RL waren es noch mindestens 75 %.

²³⁴⁴ Rechtsausschuss vom 13.5.2013, 2011/0389(COD), S. 19. Im Falle der Umsetzung der vom Rechtsausschuss geplanten Streichung des Art. 3 Abs. 4 Unterabs. 2 RL-E würde dies aus dem Grundsatz der Mindestharmonisierung in Art. 52 AP-RL folgen. Dieser erlaubt den Mitgliedsstaaten die Aufstellung strengerer Anforderungen, sofern sich aus der Abschlussprüferrichtlinie nichts anderes ergibt. Vgl. dazu auch den Bericht der WPK „EU-Kommission: Regelungsvorschläge zur Abschlussprüfung“.

²³⁴⁵ Zu der internen Uneinigkeit innerhalb des Rechtsausschusses vgl. z.B. IDW, Information zum Stand der Abschlussprüfung vom 7.12.2012: „Unter den Befürwortern der externen Rotation werden Rotationszeiträume von 7, 10, 12, 14, 18 oder 25 Jahren gefordert, wobei teilweise eine Verlängerung dieses Zeitraums bei Joint Audit möglich sein soll.“

schärften Form der Fall sein.²³⁴⁶ Als wahrscheinlich kann – unabhängig von der Einführung der externen Rotation – die Fortgeltung der internen Rotation der verantwortlichen Prüfungspartner nach sieben Jahren angesehen werden.²³⁴⁷ Bei der Dauer der Erstmandatierung zeichnet sich eine Mehrjahresbestellung ab, ohne dass deren genaue Dauer geklärt ist. Denn während die EU-Kommission und der Rechtsausschuss eine Mindestlaufzeit des ersten Mandats von zwei Jahren bzw. einem Jahr vorsehen, befürwortet der Wirtschaftsausschuss eine Erstmandatierung von bis zu sieben Jahren, ohne dabei eine Mindestdauer festzulegen.²³⁴⁸ Auch andere Detailfragen, z.B. ob die Bildung von Joint Audits zu einer Verlängerung des Prüfungsmandats führen soll, werden nach wie vor uneinheitlich bewertet.²³⁴⁹ Da der Rechts- und Wirtschaftsausschuss in Übereinstimmung mit der EU-Kommission zumindest eine Verpflichtung zur Durchführung von Gemeinschaftsprüfungen ablehnen, ist die Einführung einer solchen Vorschrift im weiteren Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens nicht zu erwarten.

g. Neuregelung der Nichtprüfungsleistungen bei Mandanten von öffentlichem Interesse

aa. Kein generelles Beratungsverbot, Genehmigungsvorbehalt des Prüfungsausschusses

Bei den Nichtprüfungsleistungen, die die Prüfungspraxen von Unternehmen öffentlichen Interesses neben der Abschlussprüfung erbringen dürfen, zeigen sich bereits zwei klare Tendenzen für das weitere Gesetzgebungsverfahren: Erstens erfolgt zu dem generellen Verbot der Beratung für große Prüfungsgesellschaften eine überwiegende Ablehnung im EU-Parlament, weshalb die Bildung reiner Prüfungsgesellschaften voraussichtlich nicht erforderlich sein wird.²³⁵⁰ Zweitens wird die Zulässigkeit sämtlicher Dienstleistungen, die nicht in dem abschließenden Katalog der verbotenen Leistungen aufgelistet sind, zukünftig wohl von der Zustimmung des Prüfungsausschusses abhängen. Hierdurch käme es zu einer Annäherung an das US-amerikanische Recht.²³⁵¹ Einen entsprechenden, jedoch für die Mitgliedsstaaten bislang

²³⁴⁶ Nach dem Bericht des Rechtsausschusses vom 13.5.2013, 2011/0359(COD), S. 106 f. soll eine Begrenzung auf grundsätzlich maximal 14 Jahre erfolgen, die in den einzelnen Mitgliedsstaaten auf höchstens 25 Jahre verlängerbar ist. Nach der Stellungnahme des Ausschusses für Wirtschaft und Währung vom 14.3.2013, 2011/0359(COD), S. 45 soll das Prüfungsmandat hingegen beliebig verlängerbar sein.

²³⁴⁷ Einzig der Ausschuss für Wirtschaft und Währung setzt sich in seiner Stellungnahme vom 14.3.2013, 2011/0359(COD), S. 46 f. überraschenderweise für einen Entfall der externen und der internen Rotation durch Streichung von Art. 33 Abs. 2-4 VO-E ein.

²³⁴⁸ Art. 33 Abs. 1 VO-E. Dazu Bericht des Rechtsausschusses vom 13.5.2013, 2011/0359(COD), S. 106; Stellungnahme des Ausschusses für Wirtschaft und Währung vom 14.3.2013, 2011/0359(COD), S. 45.

²³⁴⁹ Befürworter dessen sind die EU-Kommission und der Rechtsausschuss; ablehnend hingegen der Wirtschaftsausschuss, aufgrund der geplanten Streichung der gesamten Mandatsbegrenzung und Rotation. Vgl. auch IDW, Information zum Stand der Abschlussprüfung vom 7.12.2012, wonach auch in den internen Ausschussdebatten eine Verlängerung des Rotationszyklusses durch Joint Audits z.T. befürwortet, z.T. abgelehnt wurde.

²³⁵⁰ Zweifel an der Praktikabilität einer solchen Regelung wegen möglicher Umgehungen äußern z.B. *Volhard/Weber* in FS Ulmer, 878.

²³⁵¹ Dort sehen die Sections 201, 202 SOA eine Vorab-Genehmigung des Prüfungsausschusses für sämtliche Nichtprüfungsleistungen, die nicht generell als unzulässig eingestuft werden, vor.

nicht verbindlichen Vorstoß enthielt bereits die EU-Empfehlung 2005/162/EG vom 15.2.2005²³⁵² in Ziffer 4.2 Rn. 2 zu Anhang I für die Aufsichtsräte börsennotierter Gesellschaften.²³⁵³ Im Hinblick auf die generell neben der Abschlussprüfung untersagten Dienstleistungen wird es voraussichtlich an vielen Stellen zu einer Anknüpfung an die Vorgaben der EU-Empfehlung von 2002 und den IESBA-Code of Ethics kommen.²³⁵⁴ Bei den Dienstleistungen dagegen, deren Umfang oder Auswirkung für eine Untersagung von gewisser Erheblichkeit sein muss, wird wohl lediglich eine Annäherung an die vorgenannten Standardwerke erfolgen können.

bb. Inhaltliche Änderungen gegenüber den bisherigen Standards

Denn weder von der Systematik noch vom Ausmaß der Differenzierung hat die derzeitige Fassung des Verordnungsentwurfs mit ihren fragmentarischen Regelungen bislang das Niveau der EU-Empfehlung und des IESBA-Kodex erreicht.²³⁵⁵ Weil es zudem vollständig an einem Rahmenkonzept fehlt, dürften die Prüfer von Mandanten öffentlichen Interesses in der Praxis auch zukünftig in vielen Fällen auf die allgemeinen Prinzipien und Vorgaben der EU-Empfehlung von 2002 zurückgreifen, die im Falle von Regelungslücken der Verordnung anwendbar bleiben.²³⁵⁶ Eine Erweiterung gegenüber der EU-Empfehlung findet sich im Verordnungsentwurf z.B. durch das Verbot nicht nur prozessualer, sondern auch außerprozessualer juristischer Dienstleistungen sowie bestimmter Finanzdienstleistungen neben der Abschlussprüfung.²³⁵⁷ Die ausdrückliche Untersagung von gleichzeitigen Lohn- und Gehaltsabrechnungen sowie von wichtigen Gestaltungs- oder Umsetzungsbeiträgen in Bezug auf das interne Kontroll- oder Risikomanagementsystem des Mandanten würde sogar über die Regelungen des IESBA-Kodex hinausgehen.²³⁵⁸ Auch in den §§ 319 Abs. 3, 319a HGB, die als Kataloge

²³⁵² Empfehlung der Kommission vom 15. Februar 2005 zu den Aufgaben von nicht geschäftsführenden Direktoren/Aufsichtsratsmitgliedern/börsennotierter Gesellschaften sowie zu den Ausschüssen des Verwaltungs-/Aufsichtsrats (2005/162/EG), ABl. Nr. L, 52 vom 25.2.2005, S. 51-63.

²³⁵³ ABl. Nr. L, 52 vom 25.2.2005, S. 61. Danach soll der Prüfungsausschuss im Einklang mit den Grundsätzen und Leitlinien der Empfehlung 2002/590/EG verbindlich festlegen, welche Nichtprüfungsleistungen ausgeschlossen und welche erst nach einer Überprüfung bzw. ohne eine solche zulässig sind. Eine verbindliche und transparente Umsetzung begrüßen würden z.B. *Winkeljohann/Scholz/Eibelshäuser*, DB 2012, 529 (534).

²³⁵⁴ Das gilt z.B. für die stets untersagte Mitwirkung des Prüfers an der Erstellung von Buchungsunterlagen oder den zu prüfenden Rechnungsabschlüssen oder die Beteiligung an Managementaufgaben des Mandanten.

²³⁵⁵ Zu erwähnen sind insoweit beispielsweise die Beteiligung an der Gestaltung und Implementierung von Finanzinformationstechnologiesystemen, Innenrevisions-, Bewertungs- sowie Personaldienstleistungen.

²³⁵⁶ Auch für die nicht von Unternehmen öffentlichen Interesses beauftragten Prüfungspraxen gelten – mangels neuer Regelungen im Richtlinienentwurf – im Hinblick auf Nichtprüfungsleistungen weiterhin die Standards der EU-Empfehlung von 2002, auf die in der Abschlussprüferrichtlinie verwiesen wird; ABl. EU Nr. L 157 vom 9.6.2006, S. 88, Erwägungsgrund 11.

²³⁵⁷ Bei dem von den Ausschüssen erwähnten „Werben für, Handeln mit oder Zeichnen von Aktien“ handelt es sich um Unterfälle von Finanzdienstleistungen.

²³⁵⁸ Die IESBA und die EU-Empfehlung untersagen bislang lediglich Innenrevisionsleistungen, als Bestandteil des internen Kontrollsystems, unter bestimmten Voraussetzungen. Eine Inhabilität kann sich durch die Gestaltung und Implementierung interner Kontroll- oder Risikomanagementverfahren bislang nur nach allgemeinen

mit verbotenen Nichtprüfungsleistungen zwar vom Aufbau her, nicht aber in den inhaltlichen Details dem Artikel 10 VO-E entsprechen, ist mit Reformbedarf zu rechnen. Aufgrund der Uneinigkeit der bislang am Gesetzgebungsverfahren beteiligten Gremien ungeklärt ist derzeit insbesondere noch, in welchem Umfang Steuerberatungsleistungen neben der Abschlussprüfung erlaubt sein werden.²³⁵⁹ Sofern die letztendliche Entscheidung zugunsten einer eingeschränkten Zulässigkeit ausfallen sollte, wäre eine Orientierung an den detaillierten Vorgaben des IESBA-Kodex sinnvoll und wünschenswert, um eine höhere Rechtssicherheit auf Prüfer- und Mandantenseite zu erzeugen.

h. Umstrittene Einführung von Honorarobergrenzen

Umstritten bleibt schließlich die geplante Honorarbegrenzung für prüfungsverwandte Leistungen in Artikel 9 Abs. 2 VO-E auf maximal 10 % des vom Mandanten zu entrichtenden Prüfungshonorars. Obwohl der Rechtsausschuss in seiner Abstimmung die ersatzlose Streichung der vermeintlich tiefgreifendsten neuen Honorarvorgabe beschlossen hat, gibt es durchaus Parlamentarier, die für die Erhaltung oder gar die Einführung einer noch strikteren Vorgabe plädieren.²³⁶⁰ Auch mildere Vorgaben, z.B. eine Vorschrift, die ein Überschreiten der von einem Mandanten bezogenen Beratungshonorare gegenüber den Prüfungshonoraren verbietet, werden angeregt.²³⁶¹ Sollte es darüber hinaus – wie vom Wirtschaftsausschuss angeregt – zu einer Streichung der Mitteilungspflichten des Artikels 9 Abs. 3 VO-E im Falle der Überschreitung der dort genannten Honorargrenzen kommen, würde es im Verordnungsentwurf sogar vollständig an Regelungen für den Fall der Honorarabhängigkeit einer Prüfungspraxis von einem Prüfungsmandanten fehlen.²³⁶² Denn abgelehnt worden ist von den Ausschüssen des EU-Parlaments auch der u.a. seitens der WPK angeregte Änderungsantrag einer qualitätssichernden Entgeltregelung.²³⁶³ Danach sollten anhand von Kriterien wie z.B. der Größe, Branche und dem Umsatz des jeweiligen Mandanten gewisse Mindestvorgaben zum

Grundsätzen ergeben, wenn der Prüfer dabei Managementfunktionen beim Mandanten ausübt. ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 47; IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 71 f., Rn. 290.162-290.166.

²³⁵⁹ Vgl. Art. 10 Abs. 3 aj) VO-E i.d.F. des Rechtsausschusses vom 13.5.2013, 2011/0359(COD), S. 47; Art. 10 Abs. 3 h) i.d.F. des Ausschusses für Wirtschaft und Währung vom 14.3.2013, 2011/0359(COD), S. 25. Laut IDW, Information zum Stand der Abschlussprüfung vom 7.12.2012, fordern einige Parlamentarier auch die umfängliche Erlaubnis der gleichzeitigen Steuerberatung durch den Prüfer.

²³⁶⁰ Vgl. Rechtsausschuss vom 13.5.2013, 2011/0359(COD), S. 37. Zu den gegensätzlichen Auffassungen in den Ausschussdebatten IDW, Information zum Stand der Abschlussprüfung vom 7.12.2012, wonach teilweise ein Maximalanteil von 5 % gefordert wird. Für eine relative Begrenzung des Beratungshonorars – ohne eine konkrete Höhe – bereits *Quick*, DBW 2002, 622 (635 f.), da mit steigendem Beratungshonorar im Verhältnis zum Prüfungshonorar eine Abhängigkeitsvermutung bei den Prüfungsadressaten empirisch belegt sei.

²³⁶¹ So z.B. die *MPI-Arbeitsgruppe zur Unabhängigkeit der Abschlussprüfer*, ZIP 2011, 459, wobei für die Prüfer börsennotierter Mandanten niedrigere Obergrenzen gelten sollen.

²³⁶² So aber Ausschuss für Wirtschaft und Währung vom 14.3.2013, 2011/0359 (COD), S. 20 f.

²³⁶³ Dazu IDW, Information zum Stand der Abschlussprüfung vom 7.12.2012 über die Debatten der Ausschüsse zu den Änderungsanträgen. Auf die Gefahr der nach wie vor stark sinkenden Prüfungshonorare für die Prüfungsqualität verweisen u.a. auch *Ernst/Berger*, DB 2012, Standpunkte S. 27 (28f.).

zeitlichen Rahmen der gesetzlichen Abschlussprüfung, dem Anteil der dabei von Abschlussprüfern zu erbringenden Prüfungsstunden sowie zur Angemessenheit des Prüfungshonorars gesetzlich vorgegeben werden.²³⁶⁴ Auch die von anderen Stellen angeregte externe Festlegung des Prüfungshonorars, die ebenfalls der Vermeidung von „Dumpingpreise“ für die Abschlussprüfung dienen sollte, findet bislang keine Berücksichtigung in den Verordnungsentwürfen.²³⁶⁵

i. Fortgang des Gesetzgebungsverfahrens

Die erste Lesung des Reformpakets im EU-Parlament ist mittlerweile für November 2013 angesetzt.²³⁶⁶ Da die Vorschläge der EU-Kommission nicht nur vom EU-Parlament, sondern auch vom Rat der Europäischen Union gebilligt werden müssen, wird bis dahin über die weiteren Einzelheiten des Richtlinien- und des Verordnungsentwurfs im sogenannten Trilog weiterverhandelt.²³⁶⁷ In diesem informellen Schlichtungsverfahren, das neben dem formalen Gesetzgebungsverfahren und zu dessen Unterstützung stattfindet, werden sich der Rat, das Parlament und die Kommission bemühen, ihre Änderungsvorschläge schon im Vorfeld der ersten Lesung aufeinander abzustimmen.²³⁶⁸ Es bleibt nun mit Spannung abzuwarten, inwieweit es in diesem Zusammenhang noch zu weiteren Veränderungen der Kommissionsvorschläge kommt. Wie lange das Gesetzgebungsverfahren insgesamt dauern wird, ist zum jetzigen Zeitpunkt noch nicht abzusehen. Die Vielzahl an Änderungsvorschlägen durch die Ausschüsse des EU-Parlaments zeigt, dass das gesamte Reformpaket – von der Rechtsform bis hin zu den einzelnen Reformmaßnahmen – noch einmal kritisch hinterfragt werden dürfte.²³⁶⁹ Insgesamt muss es das Ziel des weiteren Reformprozesses sein, nur solche Regulierungsmaßnahmen zur Stärkung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers und des Abbaus von Marktzugangsschranken zu erlassen, die sich nicht zwangsläufig nachteilig auf die letztendlich entscheidende Prüfungsqualität auswirken. Durch eine Überregulierung der Ab-

²³⁶⁴ Laut Bericht der WPK „EU-Kommission: Regelungsvorschläge zur Abschlussprüfung“ sollte so – in Kombination mit einer langjährigen Bestellung, einer externen Rotation und einem verpflichtenden Joint Audit – die Prüfungsqualität und die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers bei Unternehmen von öffentlichem Interesse gefördert werden.

²³⁶⁵ So etwa *Arbeitskreis Bilanzrecht Hochschullehrer Rechtswissenschaft*, NZG 2011, 176 f., der zwar eine staatliche Mandatsvergabe ablehnt, einer behördlichen Preisregelung aber offen gegenübersteht.

²³⁶⁶ Dies bedeutet eine erhebliche Verzögerung gegenüber dem ursprünglichen Zeitplan des zuständigen EU-Kommissars *Barnier*, der auf eine Einigung bis Ende 2012 hoffte; vgl. DB 2012, Standpunkte S. 25 (26).

²³⁶⁷ Da im ordentlichen Gesetzgebungsverfahren nach Art. 294 AEUV, auch als Mitentscheidungsverfahren bezeichnet, Parlament und Rat jeweils mit einem Vetorecht ausgestattet sind, dient der Trilog zur Vermeidung der Blockade von Reformvorhaben. Dabei können die Unstimmigkeiten noch vor Einberufung eines Vermittlungsausschusses ausgeräumt werden.

²³⁶⁸ Stellvertretend für das EU-Parlament hat der Rechtsausschuss in seiner Abstimmung vom 25. April 2013 den Eintritt in die Trilog-Verhandlungen mit dem Rat sowie der Kommission beschlossen; vgl. Bericht der WPK „EU-Kommission: Regelungsvorschläge zur Abschlussprüfung“.

²³⁶⁹ Dies befürwortend *Maertins/Holzmayer*, AR 02/2012, S. 20 (21).

schlussprüfung, die diesen Aspekt außer Acht lässt, wird sich die letztendlich angestrebte Erhöhung der Glaubwürdigkeit und des Vertrauens in den Berufsstand hingegen nicht erreichen lassen.²³⁷⁰

²³⁷⁰ *Wild/Scheithauer*, WPg 2012, 186 (197) kommen zu dem Ergebnis, dass eine weitere Regulierung zugunsten einer höheren Prüfungsqualität und Prüferunabhängigkeit zudem zu einer weiteren Zunahme der Konzentration am Prüfungsmarkt führen könnte und es sich insoweit sogar um konkurrierende Ziele handelt.

K. Zusammenfassung und Ergebnisse der Arbeit

Die Ergebnisse der vorliegenden Arbeit sollen abschließend noch einmal kurz und prägnant zusammengefasst werden. Für vertiefte Ausführungen wird dabei auf die entsprechenden Kapitel und die Zwischenfazit, die zu den wesentlichen Feststellungen dieser Arbeit erfolgen, verwiesen.

I. International einheitliche Definition der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers

Es lässt sich zunächst festhalten, dass sich bei den international gängigen Definitionen zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers keine nennenswerten inhaltlichen Abweichungen ergeben. So unterscheiden sowohl das EU-Recht, dessen wichtigste Gesetzgebungsmaßnahmen die EU-Empfehlung von 2002 und die Abschlussprüferrichtlinie von 2006 sind, als auch der international anerkannte und jährlich angepasste IESBA-Code of Ethics von 2009 zwischen einer inneren und einer äußeren Unabhängigkeit.²³⁷¹ Letztendlich maßgeblich für die Beurteilung ist der anhand von objektiven Kriterien überprüfbare, äußere Eindruck eines verständigen und informierten Dritten von der Unbefangenheit des beauftragten Prüfers bzw. der beauftragten Prüfungspraxis, nicht hingegen das subjektive Empfinden des Prüfers selbst.²³⁷² Auch das neueste Reformvorhaben der EU-Kommission zur Abschlussprüfung vom 30. November 2011, durch das die Unabhängigkeitsanforderungen in solche für Prüfungspraxen von Unternehmen öffentlichen Interesses und solche für den restlichen Berufsstand aufgespalten werden sollen, wird an diesen Grundprinzipien nichts ändern.²³⁷³ Der deutsche Gesetzgeber hat die vorgenannten internationalen Definitionen im Berufsrecht der Wirtschaftsprüfer, insbesondere in § 2 Abs. 1 und § 21 Abs. 2, 3 BS WP/vBP, umgesetzt.²³⁷⁴ Dagegen wird in den Ausschlussstatbeständen der §§ 319, 319a, 319b HGB, die an die Besorgnis der Befangenheit anknüpfen, mittels eines Antagonismus zur Unabhängigkeit gearbeitet.²³⁷⁵ An einer brauchbaren Definition des Unabhängigkeitsbegriffs für die Abschlussprüfer mangelt es dementsprechend.

II. Vier international anerkannte Hauptrisiken für die Unabhängigkeit

Ein unabhängiger Prüfer zeichnet sich letztendlich dadurch aus, dass es ihm fachlich und persönlich möglich ist, Entscheidungen und Beurteilungen allein unter sachlichen Gesichtspunk-

²³⁷¹ Sogenannte "Independence in Fact" bzw. "Independence of Mind" und „Independence in Appearance“. Vgl. IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 41, Rn. 290.6; ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002; S. 34, Ziffer A., 1.

²³⁷² Für Einzelheiten dazu vgl. Kapitel F dieser Arbeit.

²³⁷³ Vgl. dazu die Ausführungen zu Art. 22 RL-E sowie den Art. 5-7 und 11 VO-E in Kapitel J dieser Arbeit.

²³⁷⁴ Detaillierte Regelungen finden sich insbesondere in § 21 Abs. 2, 3 BS WP/vBP. Dabei wird die Unbefangenheit als Synonym für die innere Unabhängigkeit verwendet.

²³⁷⁵ *Bormann*, BB 2002, 190. Vgl. die entsprechenden Ausführungen in Kapitel F und I dieser Arbeit.

ten vorzunehmen sowie danach zu handeln.²³⁷⁶ Da ein Prüfer, genau wie jeder sonstige Mensch, niemals vollständig frei von Beziehungen finanzieller, wirtschaftlicher oder sonstiger Art sein kann, obliegt es den internationalen und nationalen Gesetzgebern, einen rechtlichen Rahmen zu schaffen, der die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers in einem der Prüfungsqualität nicht abträglichen Umfang gewährleistet.²³⁷⁷ Zu den vier Hauptrisiken für die Unabhängigkeit, die übereinstimmend von der EU-Kommission, dem IESBA und dem deutschen Gesetzgeber anerkannt werden, zählen ein wirtschaftliches oder sonstiges Eigeninteresse des Prüfers, die Gefahr der Selbstprüfung eigener Leistungen durch den Prüfer, eine Interessenvertretung für oder gegen den Mandanten sowie eine persönliche Vertrautheit oder sonstige Nähebeziehungen zum Mandanten. International wird darüber hinaus die Gefahr der Einschüchterung des Prüfers als weitere Fallgruppe genannt.²³⁷⁸ Die vorgenannten Risiken spiegeln sich letztlich in sämtlichen internationalen Unabhängigkeitsstandards ebenso wider, wie in den in Deutschland maßgeblichen Befangenheitstatbeständen der §§ 319 ff. HGB und den berufsrechtlichen Vorgaben der §§ 20 ff. BS WP/vBP.

III. Vorreiterrolle des Sabarnes-Oxley Act

Vorbildcharakter für die Gesetzesinitiativen in Europa und Deutschland zur Wiederherstellung des öffentlichen Vertrauens in die Abschlussprüfung und speziell in die Unabhängigkeit der Abschlussprüfer hatte der US-amerikanische Sabarnes-Oxley Act (SOA) von 2002, der die gesetzgeberische Reaktion auf die Unternehmenspleiten von Enron und anderen großen US-Unternehmen darstellte.²³⁷⁹ Viele der darin enthaltenen Unabhängigkeitsstandards, allen voran die Untersagung zahlreicher Dienstleistungen für einen Prüfungsmandanten neben der Abschlussprüfung, wurden nachfolgend in gleicher oder ähnlicher Form in europäisches und deutsches Recht übernommen. Doch auch wenn sich v.a. die europarechtlichen Vorgaben zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers und auch der IESBA-Code of Ethics inhaltlich am SOA orientierten, bildet der Aufbau dieser Standardwerke den gravierendsten Unterschied zum US-Recht. Denn anstelle einer Aufzählung von Einzelfalltatbeständen haben sich EU-Kommission und IESBA jeweils für ein prinzipienbasiertes Konzept entschieden, durch das den konkreten Handlungsanweisungen an die Prüfungspraxen ein Rahmenwerk mit allgemeinen Prinzipien, Definitionen, generellen Risiken für die Unabhängigkeit und geeigneten

²³⁷⁶ *Leffson*, S. 61, 66 f. fasst dies als fachliche „Urteilsfähigkeit“ sowie als persönliche „Urteilsfreiheit“ zusammen. M.w.N. *Quick*, DBW 2002, 622 (623) und *K. Müller*, S. 23.

²³⁷⁷ ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002; S. 34, Ziffer A., 1.

²³⁷⁸ Vgl. § 21 Abs. 3 BS WP/vBP; ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 25, Ziffer A., 3.1.; ABl. EU Nr. L 157 vom 9.6.2006, S. 97, Art. 22 Abs. 2 AP-RL; IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 9, Rn. 100.12.

²³⁷⁹ Vgl. hierzu z.B. *Lenz*, BB 2002, 2270.

Maßnahmen zu deren Reduzierung vorangestellt wird.²³⁸⁰ Die Tatsache, dass es im SOA an Schutzmaßnahmen zur Reduzierung bzw. Beseitigung von Unabhängigkeitsrisiken fehlt, lässt sich jedoch auch damit erklären, dass sich dieser – anders als die EU-Empfehlung und der IESBA-Kodex – ausschließlich an kapitalmarktorientierte Unternehmen und deren Abschlussprüfer wendet. Für letztere wiederum gelten auch nach den europäischen Standards verschärfte Vorgaben, insbesondere bestimmte strikte Tätigkeitsverbote ohne die Möglichkeit zu risikoreduzierenden Maßnahmen.

IV. Unabhängigkeitsstandards für die Abschlussprüfer in der EU

Die gerade erwähnte EU-Empfehlung von 2002 und der IESBA-Code of Ethics sind die wichtigsten internationalen Standards für die innerhalb der EU tätigen Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften zur Wahrung ihrer Unabhängigkeit.²³⁸¹ Auch die EU-Abschlussprüferrichtlinie, deren Ziel eine umfassende Neuregelung und Harmonisierung der Abschlussprüfung in der EU ist, stellt einige konkrete Unabhängigkeitsstandards auf, insbesondere für die Prüfer von Unternehmen öffentlichen Interesses.²³⁸² Im Übrigen aber verweist sie weitgehend auf die beiden vorgenannten Standardwerke.²³⁸³ Neben der Tatsache, dass EU-Kommission und IESBA denselben Grundansatz und Aufbau wählen, lässt sich bei einem Vergleich von EU-Empfehlung und IESBA-Kodex festhalten, dass letzterer den Berufsangehörigen insgesamt detailliertere Handlungsempfehlungen zu den verschiedenen Gefährdungskonstellationen für die Unabhängigkeit, deren Einstufung und möglichen Schutzmaßnahmen zur Risikoreduzierung erteilt. Häufiger als in der EU-Empfehlung werden im IESBA-Kodex zudem in gewissen Situationen strikte Tätigkeitsverbote angeordnet, wobei sich diese insbesondere auf die Erbringung bestimmter Nichtprüfungsleistungen bei Prüfungsmandanten von öffentlichem Interesse beziehen.²³⁸⁴ Die strengeren Sondervorgaben in Bezug auf solche Prüfungsmandate beziehen sich im Kodex nicht nur auf eine Mehrzahl an Dienstleistungen, sondern gelten aufgrund der gegenüber dem EU-Recht erweiterten Definitionen zur Kapital-

²³⁸⁰ Sogenannter „conceptual framework-approach“. Vgl. IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 40 ff., Rn. 290.4-290.12; ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 23. Dazu auch *Schmidt*, BB 2003, 779 (786). So auch FEE Paper, Januar 2013, S. 5, 6. Auch die Abschlussprüferrichtlinie von 2006 verfolgt diesen Ansatz.

²³⁸¹ Der IESBA-Code of Ethics stellt zwar bislang noch kein unmittelbar geltendes Recht dar, die darin enthaltenen Grundsätze zu den Berufspflichten der Abschlussprüfer – insbesondere in Bezug auf die Unabhängigkeit – sind aber international anerkannt. *Klaas*, WPg 2012, 91.

²³⁸² Diese Regelungen befinden sich in den Art. 39-43 AP-RL, eine allgemeine Unabhängigkeitsdefinition in Art. 22 AP-RL.

²³⁸³ ABl. EU Nr. L 157 vom 9.6.2006, S. 88, Erwägungsgründe 9, 11. Konkrete Vorgaben zur Unabhängigkeit enthält die Richtlinie z.B. zur internen Rotation in Art. 42 Abs. 2 AP-RL und zum Wechsel in wichtige Führungspositionen des Prüfungsmandanten in Art. 42 Abs. 3 AP-RL.

²³⁸⁴ *Klaas*, WPg 2012, 91 (92). Eine Auflistung der absoluten Verbotstatbestände des IESBA-Kodex neben der Prüfung von Unternehmen öffentlichen Interesses enthält *Niehues*, WPg 10/2011, S. I.

marktorientierung bzw. dem öffentlichen Interesse eines Mandanten letztendlich auch für eine größere Anzahl von Prüfungspraxen.²³⁸⁵

V. Fortentwicklung der internationalen Unabhängigkeitsstandards

Durch den Vergleich der verschiedenen internationalen Regelwerke zur Unabhängigkeit lassen sich insgesamt eine stetige Fortentwicklung und eine damit einhergehende zunehmende Striktheit der Vorgaben seit 2002 verzeichnen. So wurden z.B. die außergerichtliche Rechtsberatung, vor allem aber bestimmte Steuerberatungsleistungen im IESBA-Code of Ethics als kritische Beratungsleistungen neben der Abschlussprüfung eingestuft, während sie von der EU-Kommission 2002 noch als generell mit der Prüfung zu vereinbarende Beratungsleistungen angesehen wurden.²³⁸⁶ Darüber hinaus hat das IESBA erstmals den genauen Zeitrahmen, innerhalb dessen die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers gegenüber einem Prüfungsmandanten bestehen muss, und den Sonderfall einer Übernahme oder Fusion zwischen einem Prüfungsmandanten und einem Unternehmen, mit dem die betroffene Prüfungspraxis in Verbindungen steht oder stand, geregelt.²³⁸⁷

VI. Neueste Reformvorhaben der EU-Kommission

Mit ihrem Ende 2011 veröffentlichten Reformpaket zur Modernisierung der Abschlussprüfung, bestehend aus dem Entwurf einer Abänderungsrichtlinie zur Abschlussprüferrichtlinie von 2006 mit allgemeinen Regelungen für die Abschlussprüfung und einem Verordnungsentwurf mit verschärften Sondervorgaben für die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse, verfolgt die EU-Kommission nun u.a. das Ziel, die europäischen Unabhängigkeitsstandards an diese Entwicklungen anzupassen, teilweise aber auch darüber hinaus weiterzuentwickeln.²³⁸⁸ Die meisten der Reformmaßnahmen, auch in Bezug auf die Unabhängigkeit, gehen dabei zurück auf das Grünbuch der EU-Kommission zur Abschlussprüfung vom 13. Oktober 2010²³⁸⁹, in dem die EU-Kommission die Abschlussprüfung umfassend auf den Prüfstand gestellt hat.²³⁹⁰

²³⁸⁵ Beispielsweise müssen nur im IESBA-Kodex auch die Prüfungspraxen von Mandanten, deren Wertpapiere an offenen Märkten gehandelt werden, die strengeren Sondervorschriften beachten. Vgl. IESBA-Code of Ethics 2009, Glossar, S. 149 und Art. 2 Nr. 13 S. 1 AP-RL. Für eine vertiefte Darstellung der vorgenannten Ausführungen sei auf Kapitel H dieser Arbeit und das FEE Paper, Januar 2013, S. 5 ff. verwiesen.

²³⁸⁶ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 76 ff., Rn. 290.181-290.194, S. 86 ff., Rn. 290.209-290.213 und S. 88 ff., Rn. 290.216-290.219. Dazu auch FEE Paper, Januar 2013, S. 6, 24 ff.

²³⁸⁷ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 46 ff., Rn. 290.30-290.32 und Rn. 290.33-290.38. Dagegen muss nach Art. 22 Abs. 1 AP-RL und ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 24, Ziffer A. die Unabhängigkeit lediglich pauschal „bei der Durchführung einer Abschlussprüfung/Pflichtprüfung“ vorliegen.

²³⁸⁸ Für Einzelheiten des neuen Reformpakets sei auf Kapitel J dieser Arbeit verwiesen.

²³⁸⁹ Grünbuch „Weiteres Vorgehen im Bereich der Abschlussprüfung: Lehren aus der Krise“ vom 13.10.2010.

²³⁹⁰ *Maertins/Holzmayr*, AR 02/2012, S. 20.

1. Richtlinienentwurf mit allgemeinen Vorgaben

In dem Richtlinienentwurf der EU-Kommission werden die bereits im Grünbuch festgelegten Ziele, Binnenmarktstrukturen auf dem Prüfermarkt zu erzeugen, bestehende Marktbarrieren für kleine und mittlere Prüfungsgesellschaften abzubauen, einheitliche Berufsgrundsätze zu schaffen sowie die berufsstandsunabhängige Aufsicht über den Berufsstand zu stärken und international zu koordinieren, insgesamt konsequent umgesetzt.²³⁹¹ Als Maßnahmen dazu dienen u.a. der Europäische Prüferpass, der eine grenzüberschreitende Prüfungstätigkeit erleichtern soll, die verbindliche Einführung der überarbeiteten ISA-Standards, die Änderung der Eigentumsverhältnisse an Prüfungsgesellschaften und eine Stärkung der berufsstandsunabhängigen Aufsicht über die Wirtschaftsprüfer.

2. Verordnungsentwurf speziell für Prüfer von Unternehmen öffentlichen Interesses

Die weitreichendsten und zugleich umstrittensten Reformvorschläge zur Stärkung der Unabhängigkeit befinden sich dagegen im Verordnungsentwurf speziell für die Prüfungspraxen von Unternehmen öffentlichen Interesses.²³⁹² Schwerpunktmäßig sollen dabei Interessenkonflikte des Abschlussprüfers, die infolge der gleichzeitigen Erbringung von Prüfungs- und Beratungsleistungen für einen Mandanten entstehen können, verringert werden. Während für bestimmte große Prüfungsgesellschaften ein vollständiges Beratungsverbot neben der Abschlussprüfung vorgesehen ist, erfolgt für alle sonstigen Prüfer und Prüfungsgesellschaften von Unternehmen öffentlichen Interesses eine abschließende Aufzählung zulässiger prüfungsverwandter Leistungen einerseits und prüfungsfremder Beratungsleistungen andererseits.²³⁹³ Einer der Unabhängigkeit und kritischen Haltung des Prüfers abträglichen zu langfristigen Zusammenarbeit mit dem Mandanten soll durch eine neu eingeführte, externe Rotation der gesamten beauftragten Prüfungspraxis, die neben die bislang gängige interne Rotation des verantwortlichen Prüfungspartners nach sieben Jahren tritt, entgegengewirkt werden. Schließlich soll eine gesonderte, berufsstandsunabhängige Aufsicht für die Prüfungsanbieter von Unternehmen öffentlichen Interesses eingerichtet werden und die Konzentration auf dem Prüfermarkt verringert werden.²³⁹⁴ Zu diesem Zweck regt die Kommission z.B. die Einführung eines europäischen Qualitätszertifikats an, durch das Prüfungspraxen ihre Eig-

²³⁹¹ Vgl. KOM(2010) 561, S. 5.

²³⁹² *Velte*, ZfgG 2012, S. 67.

²³⁹³ Vgl. Art. 10 Abs. 1-3 VO-E. Die prüfungsfremden Leistungen werden dabei unterteilt in Leistungen, die stets mit einem Interessenkonflikt verbunden und daher unzulässig sind, und Leistungen, die im Einzelfall mit einem Interessenkonflikt verbunden sein können und daher – je nach der genauen Art der Leistung – entweder der Zustimmung der zuständigen Behörde oder des Prüfungsausschusses bedürfen.

²³⁹⁴ Alle Ziele des Verordnungsentwurfs sind aufgelistet in KOM(2011) 779/4, S. 25 f., Erwägungsgrund 46.

nung, Abschlussprüfungen speziell bei Unternehmen von öffentlichem Interesse durchzuführen, europaweit anerkannt werden soll.

VII. Aktuelle Tendenzen des Gesetzgebungsverfahrens

Nach Auswertung der ersten Stellungnahmen des Rechts- und Wirtschaftsausschusses des EU-Parlaments von September 2012 und den mittlerweile vorliegenden Abstimmungsergebnissen der beiden Gremien vom 11. März bzw. 25. April 2013 lassen sich noch keine sicheren Schlüsse, zumindest aber Tendenzen für die weiteren Entwicklungen des Gesetzgebungsverfahrens feststellen. Zum Richtlinienentwurf sind bislang – mit Ausnahme der umstrittenen Einführung und Beachtung der ISA-Standards in den EU-Mitgliedsstaaten – lediglich kleinere Korrekturen und Anmerkungen zu verzeichnen. Dagegen werden die meisten Neuregelungen, allen voran die Einführung des EU-Prüferpasses, positiv bewertet.²³⁹⁵ Im Gegensatz dazu soll der Verordnungsentwurf, der sich nicht nur inhaltlich, sondern bereits hinsichtlich der gewählten Rechtsform erheblicher Kritik ausgesetzt sieht, massiven Einschränkungen unterzogen werden, weshalb der erwartete „Paradigmenwechsel“ für die Abschlussprüfung in Europa letztendlich ausbleiben könnte.²³⁹⁶

1. Keine oder abgemilderte Form der externen Rotation

Allen voran soll die Höchstdauer für die Prüfungsmandate bei Unternehmen öffentlichen Interesses nach Auffassung der Ausschüsse des EU-Parlaments vollständig abgeschafft oder erheblich abgemildert werden, sodass die daran anknüpfende externe Zwangsrotation aller Voraussicht nach jedenfalls nicht in dem von der EU-Kommission vorgesehenen Zyklus von sechs bzw. neun Jahren stattfinden wird.²³⁹⁷ Dagegen wird zum Schutz der Unabhängigkeit voraussichtlich eine Erstbestellung des Prüfers für eine mehrjährige Periode eingeführt werden.²³⁹⁸ Unabhängig von der Einführung der externen Rotation wird die interne Rotation der verantwortlichen Prüfungspartner mit hoher Wahrscheinlichkeit fortbestehen, wobei sich auch der Rotationszyklus von sieben Jahren nicht wesentlich verändern dürfte.²³⁹⁹ Als Hauptargu-

²³⁹⁵ *De Basaldua*, DB 2011, Standpunkte S. 33 (34).

²³⁹⁶ So z.B. *Velte*, ZfgG 2012, 67. Neben dem Ausschuss für Wirtschaft und Währung kritisiert z.B. setzt sich z.B. auch das IDW laut Pressemitteilung vom 27.1.2012 für eine „einheitliche Richtlinien-Regelung ein, auch um den Eindruck unterschiedlicher Qualität und Bedeutung der Abschlussprüfung zu vermeiden.“

²³⁹⁷ Rechtsausschuss vom 13.5.2013, 2011/0359(COD), S. 106 f.; Ausschuss für Wirtschaft und Währung vom 14.3.2013, 2011/0359(COD), S. 45.

²³⁹⁸ Art. 33 Abs. 1 VO-E. Dazu Bericht des Rechtsausschusses vom 13.5.2013, 2011/0359(COD), S. 106; Stellungnahme des Ausschusses für Wirtschaft und Währung vom 14.3.2013, 2011/0359(COD), S. 45. Dies anregend u.a. *Ewelt-Knauer/Gold/Pott*, WPg 2013, 125 (133). Die *MPI-Arbeitsgruppe zur Unabhängigkeit der Abschlussprüfer*, ZIP 2011, 459 regt eine vierjährige Erstbestellung, allerdings für alle Abschlussprüfungen, an.

²³⁹⁹ Einzig der Ausschuss für Wirtschaft und Währung setzt sich für einen Entfall der externen und der internen Rotation, durch Streichung von Art. 33 Abs. 2-4 VO-E, ein; Stellungnahme vom 14.3.2013, 2011/0359(COD), S. 46 f.

ment gegen die externe Rotation werden u.a. die entstehenden Mehrkosten für die Einarbeitung des neuen Prüfers und der mit dem Wechsel der Prüfungsgesellschaft verbundene Wissensverlust vorgebracht. Zu der daraus resultierenden Minderung der Prüfungsqualität in den ersten Jahren nach der Rotation stehe der vermeintliche Gewinn an Unabhängigkeit insgesamt in keinem angemessenen Verhältnis.²⁴⁰⁰ Da die empirischen Studien zur Wirkung der externen Rotation auf die Prüfungsqualität, -kosten sowie die Marktkonzentration insgesamt uneindeutig sind, können sie nicht entscheidend zur Verringerung der Skepsis, die in erster Linie vom Berufsstand ausgeht, beitragen.²⁴⁰¹ Sofern sich der EU-Gesetzgeber für eine externe Rotation entscheiden sollte, müssen in jedem Fall weitere Fragen gesetzlich geklärt werden. Dazu gehören z.B. die sinnvolle Abstimmung der Rotationszeiträume von interner und externer Rotation oder der Schutz vor Umgehungen der externen Rotation, etwa wenn ein Wechsel zwischen Prüfungsgesellschaften desselben Prüfungsverbundes angestrebt wird.²⁴⁰²

2. Kein vollständiges Beratungsverbot, Genehmigung des Prüfungsausschusses

Der drohende Qualitätsverlust der Abschlussprüfung stellt auch das Hauptargument gegen das von der EU-Kommission geplante vollständige Beratungsverbot für große Prüfungsgesellschaften dar.²⁴⁰³ Darüber hinaus sprechen v.a. wirtschaftliche Argumente für eine gleichzeitige Erbringung von Prüfungs- und Beratungsleistungen, etwa die Reduktion der sogenannten Transaktionskosten.²⁴⁰⁴ Aufgrund des hierauf basierenden Widerstands im EU-Parlament wird es zu einem Totalverbot der Beratung und der Notwendigkeit zur Bildung reiner Prüfungsgesellschaften aller Voraussicht nach nicht kommen. Stattdessen wird die Zulässigkeit sämtlicher Dienstleistungen, die nicht von vornherein als verbotene prüfungsfremde Leistungen neben der Abschlussprüfung einzustufen sind, zukünftig wohl von der Genehmigung des Prüfungsausschusses abhängen.²⁴⁰⁵ Eine Erweiterung gegenüber der EU-Empfehlung und Anpassung an die Standards des IESBA findet sich im Verordnungsentwurf z.B. durch das Verbot

²⁴⁰⁰ Vgl. zu den wesentlichen Argumenten die Auswertung der Stellungnahmen zum Grünbuch durch *Böcking/Gros/Wallek/Worret*, WPg 2011, 1159 (113 f., 1166 f.).

²⁴⁰¹ So *Ewelt-Knauer/Gold/Pott*, WPg 2013, 125 (133) mit aktuellem Überblick über die empirischen Studien und internationalen Erfahrungen mit der externen Rotation. Kritisch auch *Ballwieser* in Lutter, S. 111; *Velte*, WPg 2012, 317 (323). Auf die überwiegend aus dem Berufsstand stammende Kritik verweisend dagegen *Doralt* in FS Brogyányi, S. 420; *Volhard/Weber* in FS Ulmer 876.

²⁴⁰² Auf diese Probleme hinweisend *Plath*, WPg 2012, 173 (175); *Doralt* in FS Brogyányi, S. 412.

²⁴⁰³ Auch dazu *Böcking/Gros/Wallek/Worret*, WPg 2011, 1159 (1164), wonach in den Stellungnahmen zum Grünbuch häufig auf den positiven Wissenstransfer („knowledge spillover“) zwischen Prüfung und Beratung hingewiesen wurde. Dazu z.B. auch *Plath*, WPg 2012, 173 (175).

²⁴⁰⁴ *Winkeljohann/Scholz/Eibelshäuser*, DB 2012, 529 (530). Dabei handelt es sich z.B. um die Kosten für die Suche eines anderen Prüfers oder Beraters.

²⁴⁰⁵ Bericht des Rechtsausschusses vom 13.5.2013, 2011/0359(COD), S. 38 ff.; Stellungnahme des Ausschusses für Wirtschaft und Währung vom 14.3.2013, 2011/0359(COD), S. 21 ff. jeweils zu Art. 10 VO-E. Dies anregend bereits u.a. *Volhard/Weber* in FS Ulmer, 882 f., und aktuell *Schüppen*, ZIP 2012, 1317 (1324), *Arbeitskreis Bilanzrecht Hochschullehrer Rechtswissenschaft*, NZG 2011, 176 (177); *MPI-Arbeitsgruppe zur Unabhängigkeit der Abschlussprüfer*, ZIP 2011, 459.

nicht nur prozessualer, sondern auch außerprozessualer juristischer Dienstleistungen sowie bestimmter Finanzdienstleistungen neben der Abschlussprüfung.²⁴⁰⁶ Da der Umfang, in dem Steuerberatungsleistungen neben der Abschlussprüfung erlaubt sein werden, zwar noch offen ist, diese jedoch in den Verordnungsentwürfen bislang stets nur fragmentarisch geregelt wurden, dürfte es dabei bleiben, dass der praktisch besonders wichtige Abschnitt der „Steuerberatung“ auch künftig unterschiedlich im IESBA-Code of Ethics und den EU-Vorgaben gehandhabt wird.²⁴⁰⁷ Denn das IESBA regelt die Steuerberatungsleistungen und die daraus resultierenden Risiken für die Unabhängigkeit des Prüfers deutlich umfassender, v.a. aber systematischer und differenzierter als die bislang vorliegenden Verordnungsentwürfe.²⁴⁰⁸

3. Annäherung an IESBA-Kodex

Auch wenn es folglich durch die neuesten Pläne der EU-Kommission nicht – wie teilweise erhofft – zu einer vollständigen Vereinheitlichung der EU-Unabhängigkeitsstandards mit dem IESBA-Code of Ethics kommen wird, dürften die Abweichungen zwischen den beiden internationalen Standardsetzern doch an vielen Stellen verringert werden. Dies gilt z.B. in Bezug auf den zeitlichen Rahmen der Unabhängigkeit oder Fusionen bzw. Übernahmen des Mandanten. Viele der Reformmaßnahmen, mit denen das EU-Recht deutlich über die IESBA-Standards hinausgegangen wäre, z.B. die externe Rotation oder das vollständige Beratungsverbot großer Prüfungsgesellschaften, nicht in der von Seiten der EU-Kommission geplanten Fassung in Kraft treten werden. Wünschenswert wäre es im Sinne einer Annäherung an den IESBA-Kodex, wenn sich die Rechtsetzungsorgane der EU im Laufe des weiteren Gesetzgebungsverfahrens zur Verordnung auf ein prinzipienbasiertes Konzept einigen könnten, insbesondere in Bezug auf die Erbringung von Nichtprüfungsleistungen neben der Abschlussprüfung. Dies entspräche nicht nur dem Ansatz der vorherigen EU-Rechtsakte zur Unabhängigkeit, sondern würde auch zu einer höheren Flexibilität und Praktikabilität gegenüber dem derzeitigen Ansatz führen, wonach sämtliche Konstellationen von Beratungsleistungen abschließend aufgelistet und als zulässig oder unzulässig eingestuft werden sollen.²⁴⁰⁹

²⁴⁰⁶ Bei dem von den Ausschüssen erwähnten „Werben für, Handeln mit oder Zeichnen von Aktien“ handelt es sich um Unterfälle von Finanzdienstleistungen.

²⁴⁰⁷ Vgl. Art. 10 Abs. 3 aj) VO-E i.d.F. des Rechtsausschusses vom 13.5.2013, 2011/0359(COD), S. 47; Art. 10 Abs. 3 h) i.d.F. des Ausschusses für Wirtschaft und Währung vom 14.3.2013, 2011/0359(COD), S. 25. Laut IDW, Information zum Stand der Abschlussprüfung vom 07.12.2012, abrufbar unter: www.idw.de, fordern einige Parlamentarier auch die umfängliche Erlaubnis der gleichzeitigen Steuerberatung durch den Prüfer.

²⁴⁰⁸ IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 76 ff., Rn. 290.181-290.194.

²⁴⁰⁹ Dies anregend auch *Winkeljohann/Scholz/Eibelshäuser*, DB 2012, 529 (534).

4. Annäherung an die Vorgaben des SOA

Zahlreiche Annäherungen sind darüber hinaus zwischen dem Verordnungsentwurf der Kommission und den US-amerikanischen Vorgaben des SOA festzustellen. Neben Ähnlichkeiten der Adressatenkreise – auch der SOA enthält ausschließlich Sondervorschriften für kapitalmarktorientierte Unternehmen und deren Prüfer – zeigen sich auch inhaltliche Parallelen.²⁴¹⁰ So verzichtet die Kommission im Verordnungsentwurf – anders als noch in der EU-Empfehlung von 2002 – auf ein Rahmenkonzept zu den Nichtprüfungsleistungen. Stattdessen erfolgt, ähnlich wie in Section 201 (a) des SOA, eine abschließende Auflistung von Dienstleistungen, die als unabhängigkeitsgefährdend eingestuft werden.²⁴¹¹ Sollte es zu dem Erfordernis einer Vorab-Genehmigung aller Nichtprüfungsleistungen, die nicht schon generell als unzulässig eingestuft werden, durch den Prüfungsausschuss kommen, würde dies eine Angleichung an die Sections 201, 202 des SOA bedeuten. Schließlich wird auch die von der EU-Kommission geplante Aufspaltung der Berufsaufsicht – wenngleich in wohl etwas abgemilderter Form – voraussichtlich in Kraft treten. Die berufsstandsunabhängige Aufsicht über die Abschlussprüfer von Unternehmen öffentlichen Interesses durch ein Public Company Accounting Oversight Board entspricht ebenfalls US-amerikanischem Vorbild.²⁴¹²

VIII. Reformbedarf für den deutschen Gesetzgeber

Für den deutschen Gesetzgeber, der die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers einerseits in den §§ 319-319b HGB und andererseits in den z.T. deutlich detaillierteren berufsrechtlichen Vorschriften, insbesondere in § 43 WPO sowie §§ 2, 20 ff. BS WP/vBP, regelt, würde sich bei Inkrafttreten der neuesten Reformpläne der EU-Kommission die Notwendigkeit zu einer Vielzahl von Änderungen ergeben.

1. Umsetzung der bislang geltenden internationalen Vorgaben

Bislang werden in Deutschland die Vorgaben der EU-Empfehlung von 2002 zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers durch das BilReG von 2004 in nationales Recht umgesetzt. Dazu wurde u.a. § 319a HGB eingeführt, der wie § 319 Abs. 3 HGB absolute Befangenheitstatbestände enthält, diese jedoch speziell für die Prüfer kapitalmarktorientierter Unternehmen er-

²⁴¹⁰ Dagegen wenden sich die EU-Empfehlung von 2002, die EU-Abschlussprüferrichtlinie und der IESBA-Kodex grundsätzlich an den gesamten Berufsstand und enthalten lediglich vereinzelte Sonderanforderungen für die Prüfer und Prüfungsgesellschaften von Unternehmen öffentlichen Interesses.

²⁴¹¹ Vgl. dagegen ABl. EG Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 29 f., Ziffer A., 7.1. und S. 46 f.; IESBA-Code of Ethics, 2009, S. 69 ff., Rn. 290.156-290.161. Folglich fehlt es an generellen Vorgaben zur Einstufung des Inhabilitätsrisikos ebenso wie an möglichen Schutzmaßnahmen. Angesichts der Tatsache, dass eine abschließende Aufzählung aller zulässigen bzw. unzulässigen Nichtprüfungsleistungen nahezu unmöglich ist, dürfte die fehlende Aufzählfunktion eines Rahmenwerks der Rechtssicherheit der Prüfer und Mandanten eher abträglich sein.

²⁴¹² Vgl. Section 101 ff. SOA.

weitert.²⁴¹³ Die EU-Abschlussprüferrichtlinie von 2006 sollte durch das BilMoG von 2009 „eins zu eins“ in das deutsche Recht umgesetzt werden.²⁴¹⁴ Zu diesem Zweck wurde § 319b HGB, der die geltenden Unabhängigkeitsstandards auf Netzwerkmitglieder des Prüfers erstreckt, neu eingeführt und eine erneute Verschärfung der bestehenden Unabhängigkeitsstandards in den §§ 319, 319a HGB vorgenommen. Die zentralen Grundsätze zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers im HGB regelt nach wie vor die Generalklausel des § 319 Abs. 2.²⁴¹⁵ Da dieser Vorschrift, aus der sich die relative Befangenheit des Prüfers durch Abwägung der Einzelfallumstände ergeben kann, eine Auffangwirkung zukommt, werden im HGB bei weitem nicht alle internationalen Unabhängigkeitsstandards in den absoluten Befangenheitstatbeständen der §§ 319 Abs. 3, 319a HGB ausdrücklich aufgegriffen.²⁴¹⁶ Dem Nachteil der Generalklausel, dass es den Prüfern dadurch in bestimmten Situationen an Rechtssicherheit mangelt, steht der Vorteil einer hohen Praktikabilität gegenüber. Denn auch nicht ausdrücklich geregelte, z.B. besonders aktuelle Risiken sind von der Generalklausel abgedeckt. Der Rechtsunsicherheit kann schließlich entgegengewirkt werden, indem die detaillierten berufsrechtlichen Vorgaben, insbesondere die §§ 21 ff. BS WP/vBP, sowie die geltenden EU- und IESBA-Standards als Auslegungshilfen für § 319 Abs. 2 HGB herangezogen werden.²⁴¹⁷

2. Änderungen der §§ 319 ff. HGB, 21 ff. BS WP/vBP durch den Verordnungsentwurf

Sollten die geplanten Änderungen des Verordnungsentwurfs in Kraft treten, müssten insbesondere die absoluten Befangenheitstatbestände des § 319a HGB für die Prüfer von kapitalmarktorientierten Mandanten Änderungen unterzogen werden. So ähneln z.B. die in § 319a Abs. 1 S. 1 Nr. 2, 3 HGB untersagten Nichtprüfungsleistungen zwar vom Aufbau her dem Katalog prüfungsfremder Leistungen in Artikel 10 Abs. 3 VO-E, inhaltlich entsprechen sich die Vorgaben jedoch nicht in allen Details. Insgesamt werden den Prüfungspraxen von Unternehmen öffentlichen Interesses durch Artikel 10 Abs. 3 VO-E mehr Kategorien von Dienstleistungen neben der Abschlussprüfung untersagt als bislang in §§ 319 Abs. 3, 319a HGB.²⁴¹⁸

²⁴¹³ Die absoluten Befangenheitstatbestände sind stets vor der Generalklausel des § 319 Abs. 2 HGB zu prüfen, entfalten aber keine Sperrwirkung dieser gegenüber. *Frings*, WPg 2006, 821 (823).

²⁴¹⁴ Gesetzentwurf zum BilMoG, BT-DS 16/10067, S. 1.

²⁴¹⁵ *Ring*, WPg 2005, 197 (198 f.); *Hülsmann*, DStR 2005, 166 (167).

²⁴¹⁶ Laut Gesetzentwurf zum BilReG, BT-DS 15/3419, S. 38, sollen die Grundlinien der EU-Empfehlung berücksichtigt werden, „auch ohne dass die dort genannten Kriterien vollständig und in allen Einzelheiten übernommen worden sind“. Die laut Gesetzentwurf zum BilMoG, BT-DS 16/10067, S. 1 angestrebte „eins zu eins“-Umsetzung der geltenden EU-Unabhängigkeitsstandards ist hingegen durchaus missverständlich.

²⁴¹⁷ Bei der Abwägung in § 319 Abs. 2 HGB sind insbesondere die vom Prüfer selbst oder von seinem Mandanten ergriffenen Schutzmaßnahmen zur Risikoverringerung zu berücksichtigen; Gesetzentwurf zum BilReG, BT-DS 15/3419, S. 38; *Baumbach/Hopt/Merkt*, HGB, § 319 Rn. 7. Die Schutzmaßnahmen werden u.a. in *Ziffer A.*, 4. der EU-Empfehlung von 2002 und § 22 BS WP/vBP näher geregelt.

²⁴¹⁸ Für deutsche Prüfer und Prüfungsgesellschaften von kapitalmarktorientierten Mandanten sind neben den Sonderanforderungen des § 319a HGB auch die allgemeinen Befangenheitstatbestände in § 319 Abs. 2 und 3 HGB zu beachten.

So zeichnet sich nach den Abstimmungsergebnissen der Ausschüsse ab, dass die Vornahme von Lohn- und Gehaltsabrechnungen sowie – unter gewissen Voraussetzungen – die Gestaltung und Umsetzung interner Kontroll- oder Risikomanagement-Verfahren oder auch Personaldienstleistungen neben der Abschlussprüfung untersagt werden. Während nach den Plänen der EU-Kommission noch viele dieser Leistungen, z.B. juristische Beratungsleistungen, generell untersagt werden sollten, befürworten die Ausschüsse des EU-Parlaments für die meisten Verbote einschränkende Voraussetzungen, wie sie auch das HGB vorsieht.²⁴¹⁹ Falls es zu einer externen Rotation – auch in abgeschwächter Form – kommt, müsste § 319a Abs. 1 S. 1 Nr. 4 HGB angepasst werden. Die vorgenannten Änderungen müssten allesamt auch in den berufsrechtlichen Vorgaben der §§ 21 ff. BS WP/vBP erfolgen. Schließlich müsste der sich abzeichnende Genehmigungsvorbehalt des Prüfungsausschusses für alle Nichtprüfungsleistungen, die nicht bereits generell unzulässig sind, ausdrücklich in das deutsche Recht eingearbeitet werden.²⁴²⁰

3. Änderungen der §§ 61a ff. WPO durch den Richtlinien- und Verordnungsentwurf

Weitreichende Änderungen werden sich voraussichtlich auch für das deutsche Aufsichtssystem der modifizierten Selbstverwaltung in den §§ 61a ff. WPO mit der erstinstanzlichen Aufsicht der WPK, als Selbstverwaltungsorgan des gesamten Berufsstands, und deren Fachaufsicht durch die berufsstandsunabhängige APAK ergeben. Denn die sich nun abzeichnende weitestgehende oder gar ausschließliche Aufsicht durch eine vom Berufsstand unabhängige Behörde enthält das deutsche Aufsichtsrecht bislang ebenso wenig wie eine grundsätzliche Aufspaltung der Aufsicht, mit einer Kontrolle der Prüfungspraxen von Unternehmen öffentlichen Interesses einerseits, und des restlichen Berufsstands andererseits.²⁴²¹ Gerade für die Aufsicht der Prüfungspraxen, die von Unternehmen öffentlichen Interesses beauftragt werden, erscheint eine Delegation der erstinstanzlichen Aufsicht an eine berufsständische Institution, wie die WPK, in Zukunft nicht mehr möglich. Denn nach Artikel 36 Abs. 1 VO-E, der bislang nicht von den Ausschüssen des EU-Parlaments beanstandet wird, soll nicht mehr nur die Be-

²⁴¹⁹ So müssen sich die Leistungen z.B. wesentlich auf die zu prüfenden Abschlüsse auswirken. Bericht des Rechtsausschusses vom 13.5.2013, 2011/0359(COD), S. 42 ff.; Stellungnahme des Ausschusses für Wirtschaft und Währung vom 14.3.2013, 2011/0359(COD), S. 23 ff. Offen ist noch, wie bereits geschildert, in welchem Umfang Steuerberatungsleistungen neben der Abschlussprüfung untersagt werden, was sich ebenfalls auf § 319a Abs. 1 S. 1 Nr. 2 HGB auswirken würde.

²⁴²⁰ Dies begrüßend z.B. *Winkeljohann/Scholz/Eibelshäuser*, DB 2012, 529 (534); *Schüppen*, ZIP 2012, 1317 (1324). So müsste beispielsweise in § 107 Abs. 3 S. 2 AktG von „genehmigen“ und nicht mehr „befassen“ der vom Abschlussprüfer zusätzlich erbrachten Leistungen die Rede sein.

²⁴²¹ Eine Aufspaltung erfolgt bislang nicht von vornherein, sondern lediglich für bestimmte Kontrollen, wie z.B. die Stichprobenkontrollen gemäß § 61a Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. § 62b WPO, die die WPK nur bei Prüfungspraxen von Unternehmen öffentlichen Interesses durchführt. Auch *Franz*, WPg 2012, 227 (231) konstatiert, dass „die Vorstellungen der EU-Kommission zur Unabhängigkeit der Aufsicht vom Berufsstand (...) schwerlich mit unserem System der Selbstverwaltung in Einklang zu bringen“ sind.

hörde, die für die öffentliche Aufsicht zuständig ist, sondern auch jede weitere Behörde und Stelle, an die einzelne Aufsichtsvorgänge delegiert werden, vom Berufsstand unabhängig sein. Für die Aufsicht des restlichen Berufsstands erscheint dagegen eine Fortsetzung der modifizierten Selbstverwaltung möglich, sofern Artikel 32 AP-RL, wie von den Ausschüssen des EU-Parlaments beabsichtigt, weitgehend unverändert bleibt, vor allem aber Artikel 32a RL-E nicht in Kraft tritt. Denn dieser würde eine Delegation von Aufgaben durch die öffentliche Aufsichtsbehörde an andere, z.B. berufsständische Stellen und Behörden, nahezu ausschließen.

Die Bundesregierung diskutiert vor dem Hintergrund der Bestrebungen der EU-Kommission bereits seit einiger Zeit eine Stärkung der Kompetenzen der APAK, wird dabei jedoch zunächst die Ergebnisse des weiteren europäischen Reformprozesses abwarten.²⁴²² Diskussionsbedarf für derartige Reformen bestand jedoch schon vor den neuesten Reformplänen der EU-Kommission. Denn bereits die EU-Empfehlung 2008/362/EG vom 6. Mai 2008 sah eine Durchführungsverantwortung der berufsstandsunabhängigen Aufsichtsbehörden im Hinblick auf die externen Qualitätskontrollen bei Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften, die Unternehmen von öffentlichem Interesse prüfen, vor. Die derzeitige Letztverantwortlichkeit der APAK im deutschen Aufsichtssystem genügt diesen, wenn auch unverbindlichen Standards nicht.²⁴²³

²⁴²² Franz, WPg 2012, 227 (231).

²⁴²³ Marten/Quick/Ruhnke, S. 569.