



# EU-REGULIERUNG DER ABSCHLUSSPRÜFUNG

IDW POSITIONSPAPIER ZU **NICHTPRÜFUNGSLEISTUNGEN**  
**DES ABSCHLUSSPRÜFERS** (FÜNFTE FÄSSUNG MIT STAND: 21.10.2019)

---

Dieses Positionspapier wurde vom IDW Arbeitskreis „Corporate Governance“ sowie vom IDW Arbeitskreis „Regulierung der Abschlussprüfung und Berufsgrundsätze“ erarbeitet.

Wir freuen uns über Ihre Anmerkungen. Sie können diese direkt an das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Postfach 320580, 40420 Düsseldorf oder an [aatz@idw.de](mailto:aatz@idw.de) senden.

---

## EU-REGULIERUNG DER ABSCHLUSSPRÜFUNG

IDW POSITIONSPAPIER ZU NICHTPRÜFUNGSLEISTUNGEN  
DES ABSCHLUSSPRÜFERS (FÜNFTE FASSUNG MIT STAND: 21.10.2019)



## INHALTSVERZEICHNIS

Vorbemerkungen	6	3.6. Wessen Abschlüsse sind in Art. 5 Abs. 1 Unterabs. 2 Buchst. c EU-VO gemeint, deren Erstellung verboten ist?	35
1. Rechtlicher Rahmen zur Überwachung der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen	8	3.7. Welche Steuerberatungsleistungen sind verboten?	35
1.1. Woraus ergibt sich die Pflicht des Prüfungsausschusses zur Überwachung der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen des Abschlussprüfers?	8	3.8. Was sind „unwesentliche“ und „keine unmittelbaren“ Auswirkungen?	36
1.2. Wer ist für die Überwachung der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen durch den Abschlussprüfer zuständig, wenn kein Prüfungsausschuss eingerichtet worden ist?	9	3.9. Sind Bewertungsleistungen verboten?	37
1.3. Was sind Nichtprüfungsleistungen?	9	3.10. Gibt es Beschränkungen bei der Rechtsberatung?	37
1.4. Welche Mitgliedstaatenwahlrechte sieht die EU-VO vor und wie wurden diese vom deutschen Gesetzgeber umgesetzt?	9	3.11. Fallen Steuerberatungsleistungen unter das Verbot der juristischen Leistungen/Rechtsberatung?	39
2. Auslegungs- und Zweifelsfragen zur Überwachung der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen	12	3.12. Wie weit greift das Verbot zur internen Revision?	39
2.1. Fragen zum zeitlichen Anwendungsbereich der Blacklist – Aktualisiert	12	3.13. Dürfen Prüfungen des Risikomanagementsystems nach IDW PS 981 vom Abschlussprüfer durchgeführt werden?	40
2.2. Fragen zur Reichweite des Verbots von Nichtprüfungsleistungen – Aktualisiert	16	3.14. Dürfen Prüfungen des internen Kontrollsystems der Unternehmensberichterstattung nach IDW PS 982 vom Abschlussprüfer durchgeführt werden?	41
2.3. Fragen zur Billigung	23	3.15. Dürfen IT-Prüfungen außerhalb der Abschlussprüfung nach IDW PS 860 vom Abschlussprüfer durchgeführt werden?	41
2.4. Fragen zu Rechtsfolgen bei Verstößen – Aktualisiert	28	3.16. Was ist unter „Finanzinformationen“ gem. Art. 5 Abs. 1 Unterabs. 2 Buchst. e EU-VO zu verstehen?	41
3. Auslegungs- und Zweifelsfragen zum Verbot von Nichtprüfungsleistungen	33	3.17. Was ist unter „Finanztechnologieinformationssystemen“ gem. Art. 5 Abs. 1 Unterabs. 2 Buchst. e EU-VO zu verstehen?	42
3.1. Fallen ausschließlich Beratungsleistungen in den Anwendungsbereich verbotener Nichtprüfungsleistungen?	33	3.18. Was ist unter „Gestaltung und Umsetzung interner Kontroll- und Risikomanagementverfahren“ nach Art. 5 Abs. 1 Unterabs. 2 Buchst. e EU-VO zu verstehen?	43
3.2. Gibt es eine Wesentlichkeitsgrenze für die verbotenen Leistungen der Blacklist?	33	3.19. Ist auch die Gestaltung und Umsetzung von Finanztechnologieinformationssystemen nach Art. 5 Abs. 1 Unterabs. 2 Buchst. e EU-VO verboten?	43
3.3. Wann wird eine Nichtprüfungsleistung nach Art. 5 Abs. 1 EU-VO „indirekt“ für das geprüfte Unternehmen, dessen Mutterunternehmen oder die von ihm beherrschten Unternehmen erbracht?	33	3.20. Inwieweit sind sog. Corporate-Finance-Leistungen von den Verboten der Blacklist betroffen?	44
3.4. Sind Nichtprüfungsleistungen im Bestätigungsvermerk nach Art. 10 Abs. 2 Buchst. g EU-VO nur dann anzugeben, wenn sie im Geschäftsjahr abgeschlossen wurden?	34	3.21. Inwieweit sind Personaldienstleistungen verboten?	45
3.5. Wie umfassend ist das Verbot von Leistungen, mit denen nach Art. 5 Abs. 1 Unterabs. 2 Buchst. b EU-VO eine Teilnahme an der Führung oder an Entscheidungen des geprüften Unternehmens verbunden ist?	34	4. Auslegungs- und Zweifelsfragen zum 70%-Cap	46
		4.1. Rechtliche Grundlagen	46
		4.2. Fragen zum zeitlichen Anwendungsbereich der Vorschriften zum Cap – Aktualisiert	46
		4.3. Inhaltliche Fragen zum Cap – Aktualisierte und neue Abschnitte	49
		Anlage: Bedeutende Vorschriften zur Erbringung von Nichtprüfungsleistungen	59
		I. Auszüge aus der EU-Verordnung	59
		II. Auszüge aus dem HGB	66
		III. Auszüge aus dem AktG	70



## VORBEMERKUNGEN

Der Aufsichtsrat hat die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers zu überwachen. In der Praxis werden diese Aufgaben regelmäßig an einen Prüfungsausschuss delegiert (§ 107 Abs. 3 Satz 2 AktG).

Im Rahmen der Überwachung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers setzt sich der Prüfungsausschuss auch mit der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen durch den Abschlussprüfer auseinander. Hierbei sind durch die EU-Regulierung der Abschlussprüfung zahlreiche Neuerungen zu beachten. Diese resultieren im Wesentlichen aus der EU-Verordnung (EU-VO<sup>1</sup>) zur Abschlussprüfung, die seit dem 17.06.2016 unmittelbar anzuwenden ist. Die EU-VO setzt auf der geänderten Abschlussprüferrichtlinie (AP-RiLi<sup>2</sup>) auf, die für alle Abschlussprüfungen gilt, und ergänzt sie für den Bereich der Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse (sog. Public Interest Entities – PIE). Flankierend sind die nationalen Umsetzungsgesetze (in Deutschland das Abschlussprüfungsreformgesetz (AReG<sup>3</sup>) und das Abschlussprüferaufsichtsreformgesetz (APAReG<sup>4</sup>)), die am 17.06.2016 in Kraft getreten sind, zu beachten.<sup>5</sup>

- 1 Verordnung (EU) Nr. 537/2014 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse und zur Aufhebung des Beschlusses 2005/909/EG der Kommission (ABl. L 158 vom 27.05.2014, S. 77) sowie die Berichtigung der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse und zur Aufhebung des Beschlusses 2005/909/EG der Kommission (ABl. L 170 vom 11.06.2014, S. 66).
- 2 Richtlinie 2014/56/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen (ABl. L 158 vom 27.05.2014, S. 196).
- 3 Gesetz zur Umsetzung der prüfungsbezogenen Regelungen der Richtlinie 2014/56/EU sowie zur Ausführung der entsprechenden Vorgaben der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 im Hinblick auf die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse (Abschlussprüfungsreformgesetz – AReG) vom 10.05.2016, BGBl. I 2016 vom 17.05.2016, S. 1142.
- 4 Gesetz zur Umsetzung der aufsichts- und berufsrechtlichen Regelungen der Richtlinie 2014/56/EU sowie zur Ausführung der entsprechenden Vorgaben der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 im Hinblick auf die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse (Abschlussprüferaufsichtsreformgesetz – APAReG) vom 31.03.2016, BGBl. I 2016, S. 518.
- 5 Zu bedeutenden Vorschriften zur Erbringung von Nichtprüfungsleistungen vgl. Anlage.

Die Erbringung von Nichtprüfungsleistungen wird nach Art. 5 EU-VO durch die Vorgabe einer sog. Blacklist eingeschränkt. Mit dem AReG hat der deutsche Gesetzgeber jedoch das Mitgliedstaatenwahlrecht nach Art. 5 Abs. 3 EU-VO ausgeübt und bestimmte Nichtprüfungsleistungen der Blacklist zugelassen. Damit trägt der Gesetzgeber dem Umstand Rechnung, dass der Abschlussprüfer aufgrund seiner Prüfungstätigkeiten und des damit gewonnenen tieferen Unternehmenseinblicks für die Erbringung von Nichtprüfungsleistungen besonders geeignet sein kann.

Der Prüfungsausschuss wird zudem durch Art. 5 Abs. 4 EU-VO in die Pflicht genommen, zulässige Nichtprüfungsleistungen zu billigen. Ferner sind die Vorgaben des Art. 4 Abs. 2 EU-VO zur Kappung des Gesamthonorars für erlaubte Nichtprüfungsleistungen (Cap) zu überwachen.

Für Abschlussprüfer und Prüfungsausschuss gilt daher seit dem 17.06.2016 eine Vielzahl neuer Vorschriften, die wiederum einige Auslegungs- und Zweifelsfragen aufwerfen. Das vorliegende Positionspapier gibt praxisorientierte Anwendungshinweise und soll zur Rechtssicherheit beitragen. Es greift auf die wesentlichen Auslegungsergebnisse der bereits veröffentlichten **IDW Positionspapiere zu Inhalten und Zweifelsfragen der EU-Verordnung und der Abschlussprüferrichtlinie** (Stand: 23.05.2018) sowie **zur Ausschreibung der Abschlussprüfung für Unternehmen von öffentlichem Interesse** (Stand: 09.01.2018) zurück.

Die Antworten und Hinweise in diesem Papier reflektieren den Erkenntnis- und Diskussionsstand zum Zeitpunkt seiner Veröffentlichung. Das Papier wird weiterentwickelt und ergänzt; es handelt sich um ein „lebendes“ Dokument. Ausführungen zum Übergang auf die neuen Vorschriften bleiben in allen Folgeauflagen erhalten, um eine in sich geschlossene Zusammenstellung von Anwendungshinweisen und Auslegungsergebnissen zu erhalten, die auch bei nachträglich auftretenden Zweifelsfragen im Hinblick auf länger zurückliegende Anwendungsjahre noch zu Rate gezogen werden kann. Die gegenüber der vierten Auflage dieses Papiers vorgenommenen materiellen Änderungen sind durch die Zusätze „neu“ oder „aktualisiert“ gekennzeichnet. Wir weisen darauf hin, dass die gegebenen Empfehlungen und Hinweise weder Anspruch auf Vollständigkeit erheben, noch in allen Fällen zwingend erforderliche Handlungsvorgaben darstellen.

Übergeordnetes Ziel dieses Positionspapiers ist es, den Prüfungsausschuss bei einer wirksamen Überwachung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers zu unterstützen und damit zu einer engen und vertrauensvollen Zusammenarbeit zwischen Prüfungsausschuss und Abschlussprüfer beizutragen.



## 1. RECHTLICHER RAHMEN ZUR ÜBERWACHUNG DER ERBRINGUNG VON NICHTPRÜFUNGSLEISTUNGEN

### 1.1. WORAUS ERGIBT SICH DIE PFLICHT DES PRÜFUNGS-AUSSCHUSSES ZUR ÜBERWACHUNG DER ERBRINGUNG VON NICHTPRÜFUNGSLEISTUNGEN DES ABSCHLUSSPRÜFERS?

Der Prüfungsausschuss befasst sich u.a. mit der **Überwachung der Abschlussprüfung**, insb. mit der Auswahl und **Unabhängigkeit** des Abschlussprüfers und den vom Abschlussprüfer zusätzlich erbrachten Leistungen (§ 107 Abs. 3 Satz 2 AktG). Er muss sich demnach mit der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers bereits im Rahmen des **Auswahlverfahrens**<sup>6</sup> und danach bis zur Beendigung des Prüfungsauftrags befassen. Der Prüfungsausschuss hat die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers bzw. die Zulässigkeit von Nichtprüfungsleistungen eigenverantwortlich zu beurteilen. Regelmäßig wird er dabei auch Auskünfte des Abschlussprüfers berücksichtigen.

So erklärt sich der Abschlussprüfer jährlich dem Prüfungsausschuss gegenüber zu seiner Unabhängigkeit, Art. 6 Abs. 2 Buchst. a EU-VO.<sup>7</sup> Auch erörtert der Prüfungsausschuss mit dem Abschlussprüfer etwaige Gefahren für dessen Unabhängigkeit (Art. 6 Abs. 2 Buchst. b EU-VO).

Während des **laufenden Mandats** ist ferner zu beachten, dass ein Abschlussprüfer, der eine Abschlussprüfung bei einem Unternehmen von öffentlichem Interesse durchführt, und – sofern der Abschlussprüfer einem Netzwerk angehört – jedes Mitglied dieses Netzwerks für das geprüfte Unternehmen, dessen Muttergesellschaft oder die von diesem beherrschten Unternehmen mit Sitz in der EU andere als die nach Art. 5 Abs. 1 und 2 EU-VO verbotenen Nichtprüfungsleistungen nur erbringen darf, wenn der Prüfungsausschuss dies **nach gebührender Beurteilung** der

<sup>6</sup> Vgl. hierzu IDW Positionspapier zur Ausschreibung der Abschlussprüfung für Unternehmen von öffentlichem Interesse (Stand: 09.01.2018).

<sup>7</sup> Vgl. IDW Prüfungsstandard: Auswirkungen des Deutschen Corporate Governance Kodex auf die Abschlussprüfung (IDW PS 345), IDW Life 9/2017.

---

**Gefährdung der Unabhängigkeit und der angewendeten Schutzmaßnahmen** im Sinne des Art. 22b der Richtlinie 2006/43/EG **billigt** (vgl. Art. 5 Abs. 4 EU-VO).

Damit reagiert der Gesetzgeber einerseits auf eine mögliche Gefährdung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers im Falle der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen. Die Zulassung bestimmter Nichtprüfungsleistungen erkennt andererseits den Nutzen der Erbringung dieser Nichtprüfungsleistungen durch den Abschlussprüfer für das Unternehmen an.

### 1.2. WER IST FÜR DIE ÜBERWACHUNG DER ERBRINGUNG VON NICHTPRÜFUNGSLEISTUNGEN DURCH DEN ABSCHLUSSPRÜFER ZUSTÄNDIG, WENN KEIN PRÜFUNGS-AUSSCHUSS EINGERICHTET WORDEN IST?

Der Aufsichtsrat kann aus seiner Mitte einen Prüfungsausschuss bestellen (§ 107 Abs. 3 AktG); eine Pflicht hierzu besteht regelmäßig nicht. Jedoch empfiehlt Ziffer 5.3.2 Satz 1 DCGK börsennotierten Gesellschaften, einen Prüfungsausschuss einzurichten.

Die im Folgenden dargestellten Anforderungen gelten analog für den Aufsichtsrat, falls dieser keinen Prüfungsausschuss einrichtet und daher selbst die Erbringung von Nichtprüfungsleistungen durch den Abschlussprüfer überwacht. Ebenso gelten die folgenden Ausführungen für nach § 324 ggf. i.V.m. §§ 340k Abs. 5, 341k Abs. 4 HGB eingerichtete Prüfungsausschüsse entsprechend.

### 1.3. WAS SIND NICHTPRÜFUNGSLEISTUNGEN?

Die EU-VO enthält keine Definition des Begriffs „Nichtprüfungsleistungen“. Nach dem Verständnis der EU-VO sind Nichtprüfungsleistungen alle Leistungen, die nicht Abschlussprüfungsleistungen sind (zur Abgrenzung zwischen Abschlussprüfungsleistungen und Nichtprüfungsleistungen vgl. Abschn. 4.3.1.). Soweit diese Leistungen nicht durch die Blacklist des Art. 5 Abs. 1 EU-VO (vgl. Anlage) ausgeschlossen sind, können sie grundsätzlich durch den Abschlussprüfer erbracht werden.

### 1.4. WELCHE MITGLIEDSTAATENWAHLRECHTE SIEHT DIE EU-VO VOR UND WIE WURDEN DIESE VOM DEUTSCHEN GESETZGEBER UMGESETZT?

Nach Art. 5 Abs. 2 EU-VO können Mitgliedstaaten andere als die in der Blacklist aufgeführten Leistungen verbieten, wenn diese ihrer Ansicht nach die Unabhän-

gigkeit gefährden. In dem Fall der Erweiterung der Blacklist muss der Mitgliedstaat die Ergänzungen der EU-Kommission mitteilen. Das HGB sieht eine solche Erweiterung der Blacklist nicht vor.

Mitgliedstaaten können gemäß Art. 5 Abs. 3 EU-VO die Erbringung der in der Blacklist aufgeführten Steuerberatungsleistungen (bis auf Steuerberatungsleistungen im Zusammenhang mit Lohnsteuer und mit Zöllen) und von Bewertungsleistungen erlauben. Nach dem Wortlaut von Art. 5 Abs. 3 EU-VO sind dazu die folgenden Anforderungen zu erfüllen:

- die Leistungen haben allein oder kumuliert keine direkten oder haben nur unwesentliche Auswirkungen auf die geprüften Abschlüsse;
- die Einschätzung der Auswirkung auf die geprüften Abschlüsse ist in dem zuzusätzlichen Bericht an den Prüfungsausschuss gemäß Art. 11 EU-VO umfassend dokumentiert und erläutert; und
- der Abschlussprüfer oder die Prüfungsgesellschaft erfüllt die Grundsätze der Unabhängigkeit gemäß der Richtlinie 2006/43/EG.

In Deutschland wurde das Wahlrecht in § 319a Abs. 1 HGB wie folgt umgesetzt:

<sup>1</sup>Ein Wirtschaftsprüfer ist über die in § 319 Abs. 2 und 3 genannten Gründe hinaus auch dann von der Abschlussprüfung eines Unternehmens, das kapitalmarktorientiert im Sinn des § 264d, das CRR-Kreditinstitut im Sinne des § 1 Absatz 3d Satz 1 des Kreditwesengesetzes, mit Ausnahme der in § 2 Absatz 1 Nummer 1 und 2 des Kreditwesengesetzes genannten Institute, oder das Versicherungsunternehmen im Sinne des Artikels 2 Absatz 1 der Richtlinie 91/674/EWG ist, ausgeschlossen, wenn er

1. (aufgehoben)
2. in dem Geschäftsjahr, für dessen Schluss der zu prüfende Jahresabschluss aufzustellen ist, über die Prüfungstätigkeit hinaus Steuerberatungsleistungen im Sinne des Artikels 5 Absatz 1 Unterabsatz 2 Buchstabe a Ziffer i und iv bis vii der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 erbracht hat, die sich einzeln oder zusammen auf den zu prüfenden Jahresabschluss unmittelbar und nicht nur unwesentlich auswirken; eine nicht nur unwesentliche Auswirkung liegt insbesondere dann vor, wenn die Erbringung der Steuerberatungsleistungen im zu prüfenden Geschäftsjahr den für steuerliche Zwecke zu ermittelnden Gewinn im Inland erheblich gekürzt hat oder ein erheblicher Teil des Gewinns ins Ausland verlagert worden ist, ohne dass eine

über die steuerliche Vorteilserlangung hinausgehende wirtschaftliche Notwendigkeit für das Unternehmen besteht, oder

3. in dem zu prüfenden Geschäftsjahr oder bis zur Erteilung des Bestätigungsvermerks über die Prüfungstätigkeit hinaus bei der zu prüfenden oder für die zu prüfende Kapitalgesellschaft Bewertungsleistungen im Sinne des Artikels 5 Absatz 1 Unterabsatz 2 Buchstabe f der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 erbracht hat, die sich einzeln oder zusammen auf den zu prüfenden Jahresabschluss unmittelbar und nicht nur unwesentlich auswirken.

<sup>2</sup>§ 319 Abs. 3 Satz 1 Nr. 3 letzter Teilsatz, Satz 2 und Abs. 4 gilt für die in Satz 1 genannten Ausschlussgründe entsprechend. <sup>3</sup>Satz 1 Nummer 2 und 3 gilt auch, wenn Personen, mit denen der Wirtschaftsprüfer seinen Beruf gemeinsam ausübt, die dort genannten Ausschlussgründe erfüllen; erbringt der Wirtschaftsprüfer Steuerberatungsleistungen im Sinne des Artikels 5 Absatz 1 Unterabsatz 2 Buchstabe a Ziffer i und iv bis vii der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 oder Bewertungsleistungen im Sinne des Artikels 5 Absatz 1 Unterabsatz 2 Buchstabe f der Verordnung (EU) Nr. 537/2014, so hat er deren Auswirkungen auf den zu prüfenden Jahresabschluss im Prüfungsbericht darzustellen und zu erläutern. <sup>4</sup>Verantwortlicher Prüfungspartner ist, wer den Bestätigungsvermerk nach § 322 unterzeichnet oder als Wirtschaftsprüfer von einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft als für die Durchführung einer Abschlussprüfung vorrangig verantwortlich bestimmt worden ist.

§ 319a Abs. 1 HGB ist entsprechend auf den Abschlussprüfer des Konzernabschlusses anzuwenden (vgl. § 319a Abs. 2 HGB).

Nach § 319a Abs. 3 Satz 1 HGB muss der Prüfungsausschuss des Unternehmens der Erbringung von Steuerberatungsleistungen im Sinne des Art. 5 Abs. 1 Unterabs. 2 Buchst. a Ziffer i und iv bis vii der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 durch den Abschlussprüfer vorher zustimmen.



## 2. AUSLEGUNGS- UND ZWEIFELSFragen ZUR ÜBERWACHUNG DER ERBRINGUNG VON NICHTPRÜFUNGSLEISTUNGEN

### 2.1. FRAGEN ZUM ZEITLICHEN ANWENDUNGSBEREICH DER BLACKLIST – AKTUALISIERT

#### 2.1.1. Ab welchem Zeitpunkt ist das Verbot zu beachten?

Grundsätzlich beginnt der Zeitraum, in dem die Erbringung einer Leistung von der Blacklist verboten ist, mit Beginn des Prüfungszeitraums, d.h. mit Beginn des zu prüfenden Geschäftsjahres, und endet mit der Abgabe des Bestätigungsvermerks (Art. 5 Abs. 1 Unterabs. 1 Buchst. a EU-VO).<sup>8</sup>

Beratungsleistungen im Zusammenhang mit dem rechnungslegungsbezogenen internen Kontroll- oder Risikomanagementsystem gemäß Art. 5 Abs. 1 Unterabs. 2 Buchst. e<sup>9</sup> EU-VO sind zusätzlich in dem Geschäftsjahr verboten, das dem zu prüfenden Geschäftsjahr unmittelbar vorausgeht (Art. 5 Abs. 1 Unterabs. 1 Buchst. b EU-VO).

Für ein Unternehmen, das mit Antrag auf Zulassung seiner Wertpapiere zum Handel am Kapitalmarkt PIE wird, dürfen Beratungsleistungen etwa im Zusammenhang mit dem Börsengang – unter Beachtung der allgemeinen Unabhängigkeitsvorschriften – bis zu diesem Zeitpunkt noch erbracht werden.

#### 2.1.2. Gibt es eine Übergangsvorschrift zur erstmaligen Beachtung der Blacklist?

Nein.

<sup>8</sup> Vgl. zur Beachtung von Unabhängigkeitsregeln in der u.U. vor Beginn des zu prüfenden Geschäftsjahres bereits startenden „engagement period“ IESBA CoE, Abschn. R400.30 ff.

<sup>9</sup> Der in der EU-VO enthaltene Verweis auf Buchst. g ist später berichtigt worden, vgl. Berichtigung der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse und zur Aufhebung des Beschlusses 2005/909/EG der Kommission (ABl. L 170 vom 11.06.2014, S. 66).

Die EU-VO enthält keine Übergangsbestimmung für die Verbote von Nichtprüfungsleistungen. Die neuen Regeln sind grundsätzlich für Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 16.06.2016 beginnen. Vorschriften mit Bezug zum Geschäftsjahr 2017. Da Art. 5 Abs. 1 EU-VO das Verbot der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen an das Geschäftsjahr knüpft, folgt hieraus bei kalendergleichem Geschäftsjahr die erstmalige Beachtung des Verbots bestimmter Nichtprüfungsleistungen im Geschäftsjahr 2017. Diese Auffassung hat die EU-Kommission im Oktober 2015 bestätigt (vgl. [http://www.europarl.europa.eu/doceo/document/E-8-2015-011727-ASW\\_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/doceo/document/E-8-2015-011727-ASW_EN.pdf); Abruf: 21.10.2019).

Hierbei ist zu beachten, dass Leistungen im Zusammenhang mit der Gestaltung und der Umsetzung interner Kontroll- oder Risikomanagementverfahren im Sinne des Art. 5 Abs. 1 Unterabs. 2 Buchst. e EU-VO auch in dem dem zu prüfenden Geschäftsjahr unmittelbar vorangehenden Geschäftsjahr nicht erbracht werden dürfen (vgl. Abschn. 2.1.1.). Aufgrund dieses „Cooling-in“-Ergebnisses sind in 2016 erbrachte Leistungen im Sinne des Art. 5 Abs. 1 Unterabs. 2 Buchst. e EU-VO für die Prüfung des (kalendergleichen) Geschäftsjahres 2017 schädlich für die Unabhängigkeit.

#### 2.1.3. Wann dürfen nach einem Prüferwechsel Nichtprüfungsleistungen erbracht werden?

Übernimmt der bisherige Abschlussprüfer im Falle einer externen Rotation einen Auftrag zur Erbringung von nach der Blacklist verbotenen Nichtprüfungsleistungen, kann er ab dem Zeitpunkt der Abgabe des Bestätigungsvermerks diese Nichtprüfungsleistungen für das PIE erbringen.

#### Beispiel:

Ein Abschlussprüfer ist für die Prüfung der Jahresabschlüsse bis einschließlich des Geschäftsjahres 2018 bestellt und muss anschließend rotieren. Die Abgabe des letzten Bestätigungsvermerks erfolgt im März 2019. Im ersten Quartal 2019 möchte das Unternehmen Aufträge für Leistungen, bspw. im Zusammenhang mit der internen Revision des Unternehmens, vergeben, die keine Relevanz für den Jahresabschluss 2018 haben. Der Abschlussprüfer darf diese Tätigkeiten gemäß Art. 5 Abs. 1 EU-VO bis zur Abgabe des Bestätigungsvermerks nicht erbringen.

Nichtprüfungsleistungen, die nach der Abgabe des Bestätigungsvermerks erbracht werden, können aber bereits vorher kontrahiert werden. Eine abweichende Beurteilung kann im Einzelfall angezeigt sein, wenn es sich um einen für den Abschluss-

---

prüfer so wesentlichen Auftrag handelt, dass dadurch eine allgemeine Besorgnis der Befangenheit (§ 319 Abs. 2 HGB) im Hinblick auf das Ergebnis der Abschlussprüfung begründet wird.

Fraglich ist bei der Prüfung eines PIE-Konzernmutterunternehmens, ob für die Erbringung von Nichtprüfungsleistungen für dieses PIE nur auf die Abgabe des Bestätigungsvermerks für dieses Mutterunternehmen abgestellt werden muss oder ob die Daten der Abgabe der Bestätigungsvermerke von Tochterunternehmen, die von demselben Abschlussprüfer geprüft werden, ebenfalls eine Rolle spielen.

Das Verbot zur Erbringung von unzulässigen Nichtprüfungsleistungen bezieht sich sowohl auf das geprüfte PIE selbst als auch auf dessen Mutterunternehmen und die vom PIE beherrschten Unternehmen – unabhängig davon, ob diese PIE sind oder nicht. Ausgangspunkt des Verbots ist somit das geprüfte PIE. Die Bestimmungen der EU-VO zu den Nichtprüfungsleistungen sind daher nur bis zur Abgabe des Bestätigungsvermerks bei dem betroffenen PIE selbst anzuwenden, d.h. im fraglichen Fall nur bis zur Abgabe des Bestätigungsvermerks für das geprüfte PIE-Mutterunternehmen. Ab diesem Zeitpunkt sind auf Prüfungen von Tochterunternehmen, die (alle) nicht selbst PIE sind, nur noch die Unabhängigkeitsbestimmungen für die Prüfung sonstiger Unternehmen anzuwenden.

#### **2.1.4. Sind bereits kontrahierte Nichtprüfungsleistungen des Abschlussprüfers für 2017 zu billigen, wenn er letztmalig zur Abschlussprüfung des Geschäftsjahres 2016 beauftragt worden ist?**

Nein.

Nichtprüfungsleistungen des bisherigen Abschlussprüfers, der letztmalig zur Abschlussprüfung des kalendergleichen Geschäftsjahres 2016 beauftragt worden ist, müssen nicht durch den Prüfungsausschuss gebilligt werden.

Die Regelungen zum Verbot der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen nach Art. 5 EU-VO sind erst für das nach dem 16.06.2016 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden. Sie gelten daher bei kalendergleichem Geschäftsjahr erstmals für Nichtprüfungsleistungen von Abschlussprüfern, die zur Prüfung des Abschlusses für das Geschäftsjahr 2017 beauftragt worden sind. Somit sind erst zulässige Nichtprüfungsleistungen des neuen Abschlussprüfers in 2017 durch den Prüfungsausschuss gemäß Art. 5 Abs. 4 EU-VO zu billigen.

---

#### **2.1.5. Sind bereits begonnene Nichtprüfungsleistungen des Abschlussprüfers, die bis dahin nicht gebilligt werden mussten, für 2017 (und ggf. Folgejahre) zu billigen und was gilt im Fall von Erstprüfungen für vor dem Beginn des Prüfungszeitraums begonnene Nichtprüfungsleistungen? – Aktualisiert**

Eine zulässige Nichtprüfungsleistung ist durch den Prüfungsausschuss gemäß Art. 5 Abs. 4 EU-VO zu billigen, wenn sie in einem nach dem 16.06.2016 beginnenden Geschäftsjahr erbracht wird. Ohne Billigung darf die Nichtprüfungsleistung bei kalendergleichem Geschäftsjahr noch bis zum 31.12.2016 erbracht werden. Ab dem 01.01.2017 ist die Erbringung durch den Prüfungsausschuss zu billigen. Das Erfordernis der Billigung von zulässigen Nichtprüfungsleistungen stellt auf den Zeitpunkt bzw. Zeitraum der Leistungserbringung und nicht auf den Zeitpunkt des Vertragsschlusses ab. Auch bei Aufträgen, bei denen die Leistungserbringung bereits begonnen hat und sich über den Abschlussstichtag hinaus fortsetzt, ist daher eine Billigung durch den Prüfungsausschuss einzuholen. Eine Billigung der Nichtprüfungsleistungen ist auch dann erforderlich, wenn sich die Leistungen inhaltlich auf vor 2017 abgeschlossene Geschäftsjahre beziehen, z.B. die Erstellung einer Steuererklärung in 2017 für das kalendergleiche Geschäftsjahr 2016.

Im Fall von Erstprüfungen sind die vor dem Beginn des Prüfungszeitraums bereits begonnenen Nichtprüfungsleistungen bis spätestens zum Zeitpunkt der Bestellung als Abschlussprüfer einer Billigung nach Art. 5 Abs. 4 EU-VO zu unterziehen. Es empfiehlt sich jedoch aus Gründen der Rechtssicherheit, die Billigung mit Blick auf eine etwaige künftige Bestellung bereits vor Beginn des Prüfungszeitraums einzuholen.

#### **2.1.6. Ab wann und bis wann ist die Blacklist anzuwenden, wenn ein Unternehmen die PIE-Eigenschaft erlangt oder ein PIE innerhalb des Geschäftsjahres zum Non-PIE wird?<sup>10</sup> – Aktualisiert**

Die Blacklist des Art. 5 Abs. 1 EU-VO ist von Abschlussprüfern eines PIE zu beachten. Erlangt ein Unternehmen die PIE-Eigenschaft, fällt es ab diesem Zeitpunkt erstmals unter die EU-VO und muss daher ab diesem Zeitpunkt zusätzlich zur Anwendung allgemeiner Unabhängigkeitsvorschriften (u.a. § 319 Abs. 2 und 3 HGB) bspw. die Blacklist einhalten. Somit ergibt sich nicht etwa ex post ein Verstoß gegen die Blacklist, wenn bis zu dem Zeitpunkt der Erlangung der PIE-Eigenschaft – d.h. seit Beginn des u.U. schon begonnenen Prüfungszeitraums (Art. 5 Abs. 1 Unterabs. 1 Buchst. a EU-VO) bzw. innerhalb des dem Prüfungszeitraum vorausgehenden Ge-

<sup>10</sup> Vgl. zur PIE-Eigenschaft Abschn. 2.3.–2.6. des IDW Positionspapiers zu Inhalten und Zweifelsfragen der EU-Verordnung und der Abschlussprüferrichtlinie (Stand: 23.05.2018).

---

schäftsjahres des Unternehmens (Art. 5 Abs. 1 Unterabs. 1 Buchst. b EU-VO) – auf der Blacklist aufgeführte Leistungen durch den (künftigen) Abschlussprüfer für das Nicht-PIE bereits erbracht worden sind (vgl. Abschn. 2.1.1.).

Wenn das geprüfte Unternehmen die PIE-Eigenschaft verliert, ist die Blacklist ab dem Zeitpunkt des Verlusts der PIE-Eigenschaft in Bezug auf das geprüfte Unternehmen nicht mehr zu anzuwenden. Der Abschlussprüfer hat jedoch weiterhin die sonstigen (gesetzlichen und berufsständischen) Anforderungen an seine Unabhängigkeit zu beachten.

### **2.1.7. Ist der bisherige Abschlussprüfer eines PIE von der Abschlussprüfung des PIE ausgeschlossen, wenn er im Sinne des Art. 5 Abs. 1 der EU-Verordnung verbotene Nichtprüfungsleistungen für ein anderes Unternehmen erbringt, welches das PIE im Geschäftsjahr erwirbt?**

Der Abschlussprüfer eines PIE ist in diesem Fall nicht nach der EU-Verordnung von der Abschlussprüfung des PIE ausgeschlossen, allerdings sind die allgemeinen Unabhängigkeitsregeln zu beachten, insbesondere die Anforderungen nach §§ 319, 319a HGB.

Der Abschlussprüfer eines PIE darf sog. Blacklist-Leistungen an Unternehmen eines anderen Konzerns erbringen, für den er nicht als Abschlussprüfer tätig ist. Sofern das PIE ein Unternehmen erwirbt, für das der Abschlussprüfer des PIE bislang zwar keine Abschlussprüfungsleistungen, aber Blacklist-Leistungen erbracht hat, hat der Abschlussprüfer die Erbringung dieser Nichtprüfungsleistungen grundsätzlich mit dem Wirksamwerden des Erwerbs zu beenden. Die Schritte, die sich als notwendig erweisen, um die Leistungen zu beenden, sind unverzüglich einzuleiten. Sie sind in jedem Fall spätestens bis zum Ablauf von drei Monaten nach Wirksamwerden des Erwerbs vorzunehmen (entsprechend Art. 22 Abs. 6 AP-RiLi; zur 3-Monats-Vereinfachungsregel vgl. auch § 29 Abs. 6 Satz 2 BS WP/vBP).

## **2.2. FRAGEN ZUR REICHWEITE DES VERBOTS VON NICHT-PRÜFUNGSLEISTUNGEN – AKTUALISIERT**

### **2.2.1. Gegenüber wem dürfen verbotene Nichtprüfungsleistungen im Sinne des Art. 5 EU-VO nicht erbracht werden?**

Eine verbotene Nichtprüfungsleistung darf nach Art. 5 Abs. 1 Unterabs. 1 EU-VO nicht erbracht werden an

- das geprüfte PIE,
- Mutterunternehmen des PIE,
- vom PIE beherrschte Unternehmen.

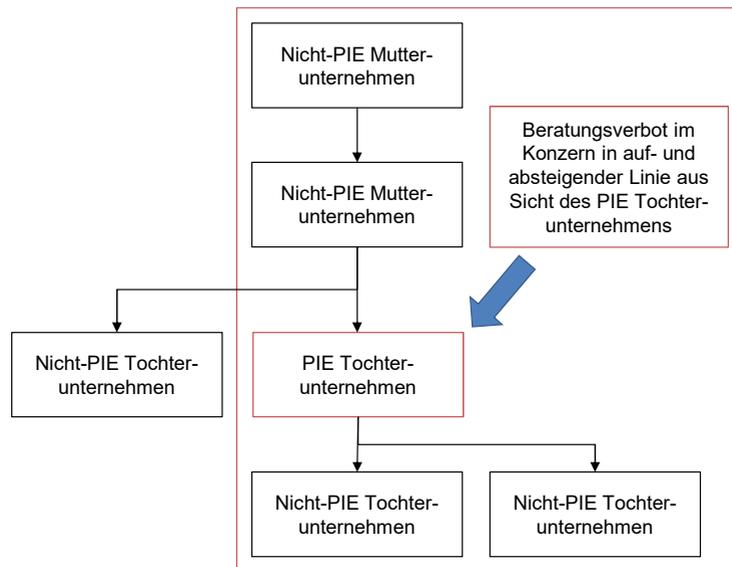
Fraglich ist, ob mit „Mutterunternehmen“ nur das Mutterunternehmen des PIE oder auch das Mutterunternehmen dieses Mutterunternehmens bzw. alle Mutterunternehmen in „aufsteigender Linie“ erfasst sind. Nach Art. 2 Nr. 9 der Bilanzrichtlinie (2013/34/EU) ist „Mutterunternehmen“ ein Unternehmen, das ein oder mehrere Unternehmen kontrolliert; nach Nr. 10 ist „Tochterunternehmen“ ein von einem Mutterunternehmen kontrolliertes Unternehmen, einschließlich jedes mittelbar kontrollierten Tochterunternehmens eines Mutterunternehmens. Nach dem weiten Begriffsverständnis der Bilanzrichtlinie liegt es nahe, unter „Mutterunternehmen des PIE“ auch die Unternehmen zu verstehen, die wiederum das Mutterunternehmen des PIE kontrollieren, demnach „mittelbare Mutterunternehmen“ („Großmutter“ etc.) sind; somit alle Unternehmen in aufsteigender Linie.<sup>11</sup> Für die Frage, welche Unternehmen vom PIE „beherrschte Unternehmen“ sind, gilt dies entsprechend. Danach sind sämtliche Tochterunternehmen des PIE in der EU in „absteigender Linie“ von der Blacklist betroffen.

Sofern ein Mitglied des Netzwerks, dem der Abschlussprüfer angehört, für ein Unternehmen mit Sitz in einem Drittstaat, das von dem geprüften PIE beherrscht wird, Nichtprüfungsleistungen erbringt, bestimmt Art. 5 Abs. 5 EU-VO, dass der Abschlussprüfer zu beurteilen hat, ob dies seine Unabhängigkeit gefährdet (vgl. Abschn. 2.2.3.).

Es ist irrelevant, ob die neben dem geprüften PIE in Frage stehenden Unternehmen ebenfalls PIE sind und ob der Abschlussprüfer des PIE oder ein Mitglied seines Netzwerks auch diese Unternehmen prüft. Da der Wortlaut des Art. 5 Abs. 1 EU-VO hierauf nicht abstellt, ist auch eine Leistung der Blacklist etwa an ein Nicht-PIE-Mutterunternehmen (oder ein Nicht-PIE-Tochterunternehmen) des geprüften PIE verboten und zwar auch dann, wenn das Mutter- oder Tochterunternehmen von einem anderen Abschlussprüfer geprüft wird.

Im Ergebnis ist der persönliche Anwendungsbereich der Blacklist nicht nur auf Seiten des Abschlussprüfers (aufgrund der Einbeziehung seines Netzwerks) sehr weit, sondern auch auf Seiten des geprüften Unternehmens (aufgrund der Betrachtung der auf- und absteigenden Linie aus Sicht des geprüften PIE im Konzern).

<sup>11</sup> Zur Reichweite bei der Berechnung des sog. Fee Caps nach Art. 4 Abs. 2 EU-VO vgl. Abschn. 4.3.4.



### 2.2.2. Darf eine Leistung von der Blacklist an ein Schwesterunternehmen des PIE-Prüfungsmandanten erbracht werden?

Ja.

Das Verbot von Nichtprüfungsleistungen in Art. 5 Abs. 1 EU-VO schließt die Erbringung solcher Leistungen an das geprüfte Unternehmen, dessen Mutterunternehmen und an die von ihm (d.h. von dem geprüften PIE) beherrschten Unternehmen aus, nicht aber an Schwesterunternehmen des PIE. Ebenso wenig ausgeschlossen sind durch Art. 5 Abs. 1 EU-VO Leistungen an andere Unternehmen des Konzerns, die nicht Mutterunternehmen des PIE sind oder von ihm beherrscht werden.

Die Bestimmungen des IESBA Code of Ethics (CoE) gehen weiter, so dass bei deren Beachtung auch die Erbringung von Nichtprüfungsleistungen an Schwesterunternehmen erfasst sein kann.

### 2.2.3. Sind Unternehmen mit Sitz in einem Drittstaat auch von der Blacklist betroffen?

Erbringt ein Mitglied des Netzwerks, dem der Abschlussprüfer eines PIE angehört, für ein Unternehmen mit Sitz in einem Drittstaat, das von dem geprüften PIE be-

herrscht wird, Nichtprüfungsleistungen, hat der Abschlussprüfer nach Art. 5 Abs. 5 EU-VO zu beurteilen, ob die Erbringung der Nichtprüfungsleistung seine Unabhängigkeit gefährdet. Ist dies der Fall, wendet der Abschlussprüfer ggf. Schutzmaßnahmen zur Verminderung dieser Gefahren an. Die Abschlussprüfung darf nur dann fortgesetzt werden, wenn die Unabhängigkeit sichergestellt wird, d.h. wenn der Abschlussprüfer gemäß Art. 6 EU-VO und Art. 22b AP-RiLi begründen kann, dass die Erbringung dieser Leistungen weder seine fachliche Einschätzung noch den Bestätigungsvermerk beeinträchtigt (vgl. Art. 5 Abs. 5 Unterabs. 2 EU-VO).

Eine Gefährdung der Unabhängigkeit, die auch nicht durch Schutzmaßnahmen vermindert werden kann, wird stets angenommen, wenn eine der folgenden Leistungen erbracht wird (Art. 5 Abs. 5 Unterabs. 3 Buchst. a EU-VO):

- Leistungen, mit denen eine Teilnahme an der Führung oder an Entscheidungen des geprüften Unternehmens verbunden ist;
- Buchhaltung und Erstellung von Unterlagen der Rechnungslegung und von Abschlüssen;
- Gestaltung und Umsetzung interner Kontroll- oder Risikomanagementverfahren, die bei der Erstellung und/oder Kontrolle von Finanzinformationen oder Finanzinformationstechnologiesystemen zum Einsatz kommen.

Wird eine der übrigen in Art. 5 Abs. 1 Unterabs. 2 EU-VO genannten Nichtprüfungsleistungen erbracht, wird von einer Gefährdung der Unabhängigkeit ausgegangen, die Schutzmaßnahmen zur Verminderung der dadurch hervorgerufenen Gefahren bedingt (Art. 5 Abs. 5 Unterabs. 3 Buchst. b EU-VO).

Im Unterschied zur Erbringung von Nichtprüfungsleistungen an Unternehmen mit Sitz in einem EU-Staat gelten die Vorschriften in Drittstaaten nur für Unternehmen, die von dem geprüften PIE beherrscht werden („downstream“), nicht für dessen (unmittelbares und ggf. mittelbare) Mutterunternehmen („upstream“).

Nach erfolgtem Austritt des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland (UK) aus der EU und Ablauf einer etwaigen Übergangsphase, während der das Unionsrecht grundsätzlich weiterhin auf UK anzuwenden ist, gelten die vorstehenden Ausführungen auch für Leistungen an Unternehmen mit Sitz in UK.

### 2.2.4. Sind Unternehmen mit Sitz in einem EWR-Staat auch von der Blacklist betroffen? – Aktualisiert

Der Europäische Wirtschaftsraum (EWR) wurde 1994 mit dem Ziel gegründet, die Bestimmungen der EU über den Binnenmarkt auf die Länder der Europäischen

Freihandelszone (EFTA) auszudehnen. Neue, den Binnenmarkt der EU betreffende Texte werden von einem Gemeinsamen EWR-Ausschuss überprüft, der sich aus Vertretern der EU und der drei EFTA/EWR-Staaten zusammensetzt. Dieser Ausschuss kommt einmal im Monat zusammen und entscheidet, welche Rechtsvorschriften und allgemein welche EU-Rechtsakte in das EWR-Abkommen eingebunden werden sollen. Die betreffenden Rechtsvorschriften werden anschließend formell durch Aufnahme der jeweiligen Rechtsakte in das Verzeichnis der Protokolle und Anhänge zum EWR-Abkommen übernommen.

Der Gemeinsame EWR-Ausschuss hat am 27.04.2018 die Einbindung der geänderten AP-RiLi und der darauf basierenden EU-VO in das EWR-Abkommen beschlossen. Der Beschluss tritt endgültig in Kraft, wenn die Vertragsparteien des EWR-Abkommens die notwendige Erfüllung verfassungsrechtlicher Anforderungen mitgeteilt haben, was noch nicht erfolgt ist. Ab diesem Zeitpunkt gelten die Rechtsvorschriften der EU-VO und der AP-RiLi auch für die EWR-Staaten Island, Lichtenstein und Norwegen (vgl. <http://www.efta.int/eea-lex/32014R0537>; Abruf: 21.10.2019).

### 2.2.5. Welches Recht ist anzuwenden, wenn für Mutter- bzw. Tochterunternehmen innerhalb der EU das Verbot der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen unterschiedlich weit gefasst ist; hat eine Verschärfung der Blacklist durch einen Mitgliedstaat nur Auswirkungen auf den lokalen Abschlussprüfer oder auch auf dessen Netzwerk?

Die EU-VO enthält Wahlrechte in Bezug auf die Nichtprüfungsleistungen, die die Mitgliedstaaten nicht einheitlich ausgeübt haben (vgl. <http://www.8cld.eu/Pages/Index.aspx>; Abruf: 21.10.2019). Somit können innerhalb eines europäischen Konzerns unterschiedlich weite Beratungsverbote gelten.

Nach Auffassung der EU-Kommission gilt jeweils das lokale Recht des Sitzstaates des jeweiligen Unternehmens und damit das Territorialitätsprinzip (vgl. Q&A der EU-Kommission vom 03.09.2014 – Implementation of the New Statutory Audit Framework, S. 5; abrufbar unter [https://ec.europa.eu/info/law/audit-directive-2006-43-ec/implementation/guidance-implementation-and-interpretation-law\\_en](https://ec.europa.eu/info/law/audit-directive-2006-43-ec/implementation/guidance-implementation-and-interpretation-law_en); Abruf: 21.10.2019). Auswirkungen auf das Netzwerk des lokalen Abschlussprüfers ergeben sich folglich aus einer Verschärfung der Blacklist in einem anderen Mitgliedstaat nicht.

### Beispiel 1:

Ein familiengeführtes Mutterunternehmen mit Sitz in Deutschland (Nicht-PIE MU) hat in Frankreich ein kapitalmarktorientiertes Tochterunternehmen (PIE TU). Die Unternehmen werden von zwei Prüfungsgesellschaften desselben Netzwerks geprüft. Aufgrund des weiten persönlichen Anwendungsbereichs des Verbots von Nichtprüfungsleistungen ist auch das Nicht-PIE MU hiervon betroffen. Welche Nichtprüfungsleistungen konkret für den Abschlussprüfer des Nicht-PIE MU verboten sind, ergibt sich allerdings aus dem deutschen Recht. Sind in Deutschland bestimmte Steuerberatungs- und Bewertungsleistungen erlaubt, darf der Abschlussprüfer des Nicht-PIE MU diese für das Mutterunternehmen unter den entsprechenden Voraussetzungen (vgl. § 319a Abs. 1 HGB) erbringen. Dies gilt unabhängig davon, dass in Frankreich keine Ausnahmen von der Blacklist gewährt werden und das französische Mitglied des Netzwerks des Abschlussprüfers des deutschen Nicht-PIE strengere Vorgaben beachten muss.



### Beispiel 2:

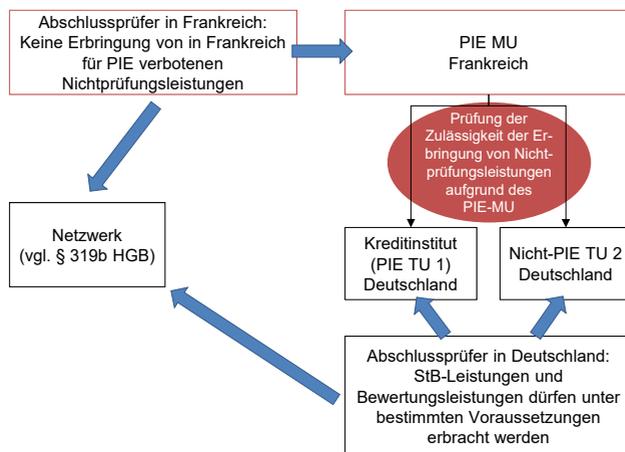
Ein kapitalmarktorientiertes Mutterunternehmen mit Sitz in Deutschland (PIE MU) hat in Frankreich ein Tochterunternehmen, das kein PIE ist (Nicht-PIE TU). Die Unternehmen werden von zwei Prüfungsgesellschaften desselben Netzwerks geprüft. Analog zu Beispiel 1 ist das Nicht-PIE TU von dem Verbot der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen für den Abschlussprüfer des PIE MU betroffen, wobei die konkret verbotenen Nichtprüfungsleistungen von dem jeweiligen nationalen Recht abhängen: Der Abschlussprüfer des Nicht-PIE TU darf somit für dieses keine in Frankreich für PIE verbotenen Nichtprüfungsleistungen erbringen, obwohl das Unternehmen selbst kein PIE ist. Die Leistungsrestriktionen gelten für das Netzwerk der Prüfungsgesellschaft der PIE MU auch dann gegenüber dem Nicht-PIE TU, wenn dieses von einer nicht demselben

ben Netzwerk angehörenden Prüfungsgesellschaft geprüft wird. Der Abschlussprüfer des deutschen PIE MU hingegen darf – unter Geltung der in § 319a Abs. 1 HGB vorgesehenen Voraussetzungen – bestimmte Steuerberatungs- und Bewertungsleistungen für dieses erbringen.



### Beispiel 3:

Ein französisches kapitalmarktorientiertes Mutterunternehmen (PIE MU) hat zwei Tochterunternehmen mit Sitz in Deutschland, wovon eines ein Kreditinstitut (PIE TU 1), das andere kein PIE ist (Nicht-PIE TU 2). Alle Unternehmen werden von Prüfungsgesellschaften geprüft, die demselben Netzwerk angehören. Sowohl PIE TU 1 als auch Nicht-PIE TU 2 fallen analog zu Beispiel 1 unter deutsches Recht. Steuerberatungs- und Bewertungsleistungen können somit unter den entsprechenden Voraussetzungen für TU 1 und TU 2 durch den jeweiligen Abschlussprüfer oder dessen Netzwerkmitglieder erbracht werden.



### 2.2.6. Wer ist auf Seiten des Abschlussprüfers vom Verbot betroffen?

Art. 5 Abs. 1 Unterabs. 1 EU-VO bestimmt, dass die in Art. 5 Abs. 1 Unterabs. 2 EU-VO aufgezählten Nichtprüfungsleistungen (sog. Blacklist) nicht erbracht werden dürfen

- vom Abschlussprüfer des PIE sowie
- von den Mitgliedern des Netzwerks, dem der Abschlussprüfer angehört.

Nach § 319b Abs. 1 Satz 3 HGB liegt ein Netzwerk vor, wenn Personen bei ihrer Berufsausübung zur Verfolgung gemeinsamer wirtschaftlicher Interessen für eine gewisse Dauer zusammenwirken.

Der Begriff des „Netzwerks“ wird nach Art. 3 EU-VO i.V.m. Art. 2 Nr. 7 AP-RiLi konkreter gefasst: „Netzwerk“ ist demnach die 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.

## 2.3. FRAGEN ZUR BILLIGUNG

### 2.3.1. Wann muss gebilligt werden?

Nach Art. 5 Abs. 4 EU-VO darf ein Abschlussprüfer eine zulässige Nichtprüfungsleistung erbringen, wenn der Prüfungsausschuss dies nach gebührender Beurteilung der Gefährdung der Unabhängigkeit und der angewendeten Schutzmaßnahmen im Sinne des Art. 22b der Richtlinie 2006/43/EG billigt. § 319a Abs. 3 Satz 1 HGB verlangt in Bezug auf die Erbringung von Steuerberatungsleistungen im Sinne des Art. 5 Abs. 1 Unterabs. 2 Buchst. a Ziffer i und iv bis vii EU-VO die vorherige Zustimmung des Prüfungsausschusses zur Leistungserbringung.

Da den Vertragsparteien die Pflicht zur Billigung der Nichtprüfungsleistung durch den Prüfungsausschuss bekannt ist, kann grundsätzlich davon ausgegangen werden, dass die Parteien diese Billigung als Voraussetzung für die Wirksamkeit des Vertrags konkludent vereinbart haben. Zur Klarstellung empfiehlt sich jedoch, in dem zwischen dem Unternehmen und dem Abschlussprüfer zu schließenden Ver-

---

trag zur Erbringung einer Nichtprüfungsleistung ausdrücklich festzuhalten, dass die Leistungserbringung voraussetzt, dass sie vom Prüfungsausschuss gebilligt wird.

Beschließt der Prüfungsausschuss selbst den Auftrag zur Erbringung einer Nichtprüfungsleistung, ist darin auch die Zustimmung („Billigung“) zu sehen, wenn nicht bereits zuvor hierüber gesondert ein entsprechender Beschluss gefasst wurde.

### 2.3.2. Wer muss billigen?

Nach Art. 5 Abs. 4 EU-VO hat der Prüfungsausschuss zulässige Nichtprüfungsleistungen des Abschlussprüfers zu billigen. Er fasst seine Entscheidungen grundsätzlich durch Beschluss. Dies trifft sowohl auf die Billigung einzelner Leistungen als auch bestimmter Leistungsarten zu. Zu den Pflichten des Prüfungsausschusses im Hinblick auf die Billigung der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen bei Konzernunternehmen vgl. Abschn. 2.3.6. und Abschn. 2.3.11.

### 2.3.3. Was muss gebilligt werden?

Nach Art. 5 Abs. 4 EU-VO sind durch die Blacklist nicht verbotene Nichtprüfungsleistungen vom Prüfungsausschuss zu billigen. Mangels einer Legaldefinition des Begriffs der Nichtprüfungsleistungen (vgl. Abschn. 1.3.) empfiehlt es sich, neben eindeutigen Beratungsleistungen auch Prüfungsleistungen, die nicht eindeutig Abschlussprüfungsleistungen sind, durch den Prüfungsausschuss billigen zu lassen.

Erteilt der Prüfungsausschuss selbst den Auftrag zur Erbringung der Nichtprüfungsleistung, liegt darin auch die Zustimmung („Billigung“), wenn nicht bereits zuvor hierüber gesondert ein entsprechender Beschluss gefasst wurde.

### 2.3.4. Ist der Prüfungsausschuss verpflichtet, Nichtprüfungsleistungen auszuschreiben?

Nein, eine solche Pflicht ist in der EU-VO nicht enthalten.

### 2.3.5. Darf eine Nichtprüfungsleistung nur bei Festlegung eines maximalen Auftragswerts gebilligt werden?

Nein.

Art. 5 Abs. 4 EU-VO verlangt die Billigung zulässiger Nichtprüfungsleistungen durch den Prüfungsausschuss. Im Gegensatz zur Erbringung einer unzulässigen Nichtprüfungsleistung ist bei Erbringung einer zulässigen Nichtprüfungsleistung grundsätzlich davon auszugehen, dass sie die Unabhängigkeit des Abschlussprü-

fers nicht gefährdet. Inhalt und Umfang der gebilligten Leistungen sind dennoch zu konkretisieren. Hierzu ist eine explizite Honorarvorgabe indes nicht erforderlich. Ungeachtet dessen sind die Cap-Regelungen (vgl. Abschn. 4.) zu beachten.

### 2.3.6. Darf der Prüfungsausschuss bestimmte Nichtprüfungsleistungen generell billigen, ohne konkrete Einzelfälle zu beurteilen?

Der Prüfungsausschuss hat nach Art. 5 Abs. 4 EU-VO zulässige Nichtprüfungsleistungen des Abschlussprüfers zu billigen. Über die Billigung einzelner, d.h. konkreter Leistungen (Einzelleistungen) hinaus besteht auch die Möglichkeit, bestimmte Leistungsarten bzw. Leistungsgattungen vorab und generell zu billigen (sog. Pre Approval-Katalog). Der Pre Approval-Katalog kann ggf. auch als Leitlinie im Sinne des Art. 5 Abs. 4 Unterabs. 1 EU-VO angesehen werden. Der vom Prüfungsausschuss beschlossene Pre Approval-Katalog ist angemessen zu kommunizieren. Hierzu bietet sich bspw. eine Konzernrichtlinie an. Neben einem beschlossenen Pre Approval-Katalog können dann weitere, nicht im Katalog erfasste einzelne Leistungen fallweise gebilligt werden.

### 2.3.7. Gibt es eine abschließende Liste nicht verbotener Nichtprüfungsleistungen (Whitelist)?

Die Erstellung einer abschließenden Liste aller denkbaren zulässigen Nichtprüfungsleistungen (Whitelist) wird, nicht zuletzt mit Blick auf unterschiedliche nationale Regelungen in den EU-Mitgliedstaaten, nicht möglich sein. Zur Möglichkeit der Aufstellung eines Pre Approval-Katalogs vgl. Abschn. 2.3.6.

### 2.3.8. Wie kann der Prüfungsausschuss die Einhaltung des Billigungsanfordernisses überwachen?

Der Vorstand hat im Rahmen seiner Organisationspflichten dafür zu sorgen, dass

- verbotene Nichtprüfungsleistungen nicht erbracht werden und
- zulässige Nichtprüfungsleistungen vom Prüfungsausschuss vor der Leistungserbringung (vgl. Abschn. 2.3.1.) gebilligt werden.

Der Prüfungsausschuss hat den Aufbau und die Wirksamkeit der vom Vorstand eingerichteten Maßnahmen zu überwachen. Hierzu sollte ein regelmäßiges Reporting der beauftragten Leistungen des Abschlussprüfers durch den Vorstand erfolgen. Es bietet sich an, dass der Prüfungsausschuss im Rahmen seiner planmäßigen Sitzungen, aber mindestens einmal jährlich, die Einhaltung der Vorgaben zum Umgang mit Nichtprüfungsleistungen prüft. In Betracht kommt insbesondere die

Sitzung, in der sich der Prüfungsausschuss nach § 171 AktG mit dem Abschluss und (Konzern-)Lagebericht befasst, da an dieser Sitzung auch der Abschlussprüfer teilnimmt. Nach § 171 Abs. 1 Satz 2 AktG informiert der Abschlussprüfer dabei über Umstände, die seine Befangenheit besorgen lassen und über Leistungen, die er zusätzlich zu den Abschlussprüfungsleistungen erbracht hat.

Ferner kann der Prüfungsausschuss zur Erfüllung seiner Überwachungspflichten ergänzend den Prüfungsbericht und den Bestätigungsvermerk des Abschlussprüfers heranziehen. Dem Prüfungsbericht (§ 319a Abs. 1 Satz 3 HGB) und Bestätigungsvermerk (Art. 10 Abs. 2 Buchst. g EU-VO) sind Informationen zur Erbringung von Nichtprüfungsleistungen durch den Abschlussprüfer zu entnehmen. Dies gilt für den Bestätigungsvermerk allerdings nur, wenn die Leistungen nicht im Lagebericht oder im Abschluss angegeben wurden. Darüber hinaus kann der Prüfungsausschuss die Angaben über das Abschlussprüferhonorar nach §§ 285 Nr. 17, § 314 Abs. 1 Nr. 9 HGB berücksichtigen.

Im Rahmen des Auswahl- bzw. Bestellungsverfahrens wird der Abschlussprüfer außerdem folgende Informationen über seine Unabhängigkeit liefern, die der Prüfungsausschuss ergänzend berücksichtigen kann:

- Erklärung des Abschlussprüfers in seinem jährlich zu veröffentlichenden Transparenzbericht, mit welchen Maßnahmen er seine Unabhängigkeit zu wahren sucht, und Bestätigung, dass eine interne Überprüfung der Einhaltung von Unabhängigkeitsanforderungen stattgefunden hat (Art. 13 Abs. 2 Buchst. g EU-VO);
- sog. Unabhängigkeitserklärung nach Ziffer 7.2.1 Abs. 1 DCGK<sup>12</sup>, die der Aufsichtsrat bzw. der Prüfungsausschuss vor der Unterbreitung des Wahlvorschlags des Aufsichtsrats an die Hauptversammlung einzuholen haben.

### **2.3.9. Wird im Unternehmen eine zentrale Stelle benötigt, die die Einhaltung des Pre Approval Katalogs bzw. des künftigen Fee Cap überwacht?**

Eine generelle Pflicht zur Einrichtung einer Clearing- bzw. Monitoring-Stelle im Unternehmen besteht nicht. In Abhängigkeit von der Unternehmensgröße bzw. Konzernstruktur kann eine solche Einrichtung jedoch sinnvoll sein. Die Lastverteilung trägt jedoch der Prüfungsausschuss.

<sup>12</sup> DCGK in der aktuellen Fassung vom 07.02.2017, vgl. *IDW Prüfungsstandard: Auswirkungen des Deutschen Corporate Governance Kodex auf die Abschlussprüfung (IDW PS 345)*, IDW Life 9/2017; die von der Regierungskommission am 09.05.2019 beschlossene und noch nicht in Kraft getretene neue Fassung des Kodex hat die Unabhängigkeitserklärung nicht mehr zum Inhalt.

### **2.3.10. Wie muss mit einer Änderung eines bereits gebilligten Auftrags umgegangen werden?**

Bei einer Änderung eines bereits gebilligten Auftrags ist vom Prüfungsausschuss zu beurteilen, ob die Änderung durch den Billigungsbeschluss gedeckt ist. Hiervon ist z.B. beim Wegfall von Teilleistungen bzw. generell bei Reduzierung des bereits gebilligten Leistungsumfangs auszugehen. Erweiterungen des Leistungsumfangs eines bereits gebilligten Auftrags sind dagegen regelmäßig zu genehmigen, wenn sie nicht bereits durch einen genehmigten Leistungskatalog gedeckt sind (vgl. Abschn. 2.3.6.).

Hat das Unternehmen eine Monitoringstelle eingerichtet, kann die Beurteilung, ob eine erneute Billigung erforderlich ist, durch diese Stelle erfolgen.

### **2.3.11. Welche konzernweiten Nichtprüfungsleistungen eines Abschlussprüfers muss der Prüfungsausschuss eines PIE billigen?**

Der Prüfungsausschuss eines PIE muss folgende Nichtprüfungsleistungen seines Abschlussprüfers und der Mitglieder des Netzwerks seines Abschlussprüfers (vgl. Abschn. 2.2.6.) billigen:

- Nichtprüfungsleistungen an das geprüfte PIE,
- Nichtprüfungsleistungen an Mutterunternehmen mit Sitz in der EU und
- Nichtprüfungsleistungen an die vom geprüften PIE beherrschten Unternehmen mit Sitz in der EU.

Dies gilt unabhängig davon, ob das Mutterunternehmen oder beherrschte Unternehmen PIE sind. Zur Vornahme der Billigung benötigt der Prüfungsausschuss Informationen über die zu beurteilenden Nichtprüfungsleistungen. Hierfür wird er sich an den jeweiligen potentiellen Vertragspartner seines Abschlussprüfers, z.B. den Vorstand des Mutterunternehmens, wenden. Die Informationen müssen den Prüfungsausschuss in die Lage versetzen, die Gefährdung der Unabhängigkeit und die angewendeten Schutzmaßnahmen gebührend beurteilen zu können (vgl. Art. 5 Abs. 4 Unterabs. 1 EU-VO). Es kann sich empfehlen, den Abstimmungsprozess im Vorwege im Konzern festzulegen. Auch kann ein Pre Approval-Katalog (vgl. Abschn. 2.3.6.) in der Praxis Klarheit über zulässige Nichtprüfungsleistungen schaffen und Zweifelsfragen reduzieren (vgl. dazu auch Abschn. 2.3.12.).

### 2.3.12. Kann der Prüfungsausschuss eines PIE-Mutterunternehmens die Billigung von Nichtprüfungsleistungen des Abschlussprüfers eines PIE-Tochterunternehmens an dieses Tochterunternehmen „übernehmen“?

Grundsätzlich gilt, dass bei jedem PIE der eigene Prüfungsausschuss zuständig für die Billigung von Nichtprüfungsleistungen ist. Eine Delegation seiner Zuständigkeit z.B. an den Prüfungsausschuss des Mutterunternehmens ist nicht zulässig.

Die Prüfungsausschüsse von PIE-Konzernunternehmen können jedoch denselben Pre Approval-Katalog unter ggf. erforderlicher Anpassung an nationale Besonderheiten beschließen. Damit entfällt die Notwendigkeit, eine Leistung des Katalogs auf mehreren Ebenen im Einzelfall billigen zu müssen.

Auch ist eine Clearing- bzw. Monitoring-Stelle denkbar, die zugunsten aller Prüfungsausschüsse von PIEs im Konzern tätig wird, auf deren Auskunft sich der Abschlussprüfer regelmäßig stützen kann.

### 2.3.13. Wie weit reicht der Anwendungsbereich eines Pre Approval-Katalogs?

Ein vom Prüfungsausschuss des obersten Mutterunternehmens beschlossener Pre Approval-Katalog kann einen konzernweiten Rahmen zulässiger und gebilligter Nichtprüfungsleistungen bilden. Ein solcher Katalog kann auf Basis der Ausübung der Mitgliedstaatenwahlrechte in Deutschland beschlossen werden. Dieser Katalog gilt allerdings nur vorbehaltlich strengerer nationaler Vorgaben in den anderen Ländern (vgl. Abschn. 2.2.5.). Bei konzernweiter Vorgabe eines Pre Approval-Katalogs sollte daher ein solcher Vorbehalt formuliert werden. Ferner ist zu berücksichtigen, dass bei mehreren PIE stets der jeweilige Prüfungsausschuss des einzelnen PIE selbst die Leistungen billigen und deshalb auch den Pre Approval-Katalog beschließen muss (vgl. Abschn. 2.3.6. und Abschn. 2.3.11.).

## 2.4. FRAGEN ZU RECHTSFOLGEN BEI VERSTÖßEN – AKTUALISIERT

### 2.4.1. Welche Sanktionen drohen Mitgliedern des Prüfungsausschusses bei einem Verstoß gegen die EU-Verordnung?

Gegen Mitglieder von Aufsichtsräten (Prüfungsausschüssen) können bei Verstößen gegen bestimmte Vorschriften der EU-Verordnung Geldbußen bis zu 50.000 € und in Ausnahmefällen Freiheitsstrafen bis zu einem Jahr verhängt werden (vgl. §§ 333a, 334 Abs. 2a, 340m, 340n, 341m, 341n, 341p HGB; §§ 404a, 405 Abs. 3b bis 3d AktG; §§ 86, 87 GmbHG; §§ 151a, 152 GenG; §§ 19a, 20 Abs. 2a bis 2c PubLG).

Eine Ordnungswidrigkeit liegt bspw. dann vor, wenn der Prüfungsausschuss zulässige Nichtprüfungsleistungen, die der Abschlussprüfer erbringt, nicht (ordnungsgemäß) gebilligt hat (vgl. Art. 5 Abs. 4 EU-VO) oder eine verbotene Nichtprüfungsleistung billigt. Als Ordnungswidrigkeit kann jedoch grundsätzlich nur vorsätzliches Handeln geahndet werden (§ 10 OWiG).

Freiheitsstrafen kommen nur bei beharrlicher Wiederholung und daneben nur dann in Betracht, wenn das Mitglied des Prüfungsausschusses für den Verstoß einen Vermögensvorteil erhält oder sich diesen versprechen lässt (vgl. §§ 333a, 340m, 341m HGB, § 404a AktG, § 86 GmbHG, § 151a GenG, § 19a PubLG).

### 2.4.2. Welche Folgen ergeben sich, wenn die Billigung durch den Prüfungsausschuss bei einer billigungspflichtigen Nichtprüfungsleistung fehlt?

Solange der Prüfungsausschuss eine (zulässige) Nichtprüfungsleistung nicht gebilligt hat, darf der Abschlussprüfer die Nichtprüfungsleistung nicht erbringen; er bringt er sie gleichwohl, hat er regelmäßig keinen Anspruch auf die vertraglich vereinbarte Vergütung seiner Nichtprüfungsleistung. Wird die Billigung durch den Prüfungsausschuss als aufschiebende Bedingung zwischen den Vertragsparteien (ausdrücklich oder konkludent) vereinbart (vgl. Abschn. 2.3.1.), wird der Vertrag zur Erbringung der Nichtprüfungsleistungen mit Erteilung der Zustimmung wirksam.

### 2.4.3. Welche Konsequenzen hat der Abschlussprüfer bei einem vor Testaterteilung erkannten Verstoß gegen Art. 5 Abs. 1 EU-VO (Blacklist) zu ziehen? – Aktualisiert

*Konsequenzen für den Auftrag zur Erbringung der verbotenen Nichtprüfungsleistung*

Art. 5 Abs. 1 EU-VO verbietet dem Abschlussprüfer eines PIE und jedem Mitglied seines Netzwerks unter bestimmten Umständen die Erbringung bestimmter Nichtprüfungsleistungen (zum zeitlichen Anwendungsbereich und zur Reichweite der Blacklist vgl. Abschn. 2.1. und 2.2.). Ein Verstoß gegen die Vorschrift des Art. 5 Abs. 1 EU-VO tangiert somit unmittelbar den Vertrag zur Erbringung von Nichtprüfungsleistungen. Der Abschlussprüfer bzw. das betreffende Netzwerkmitglied hat die Erbringung der verbotenen Nichtprüfungsleistung unverzüglich nach Feststellung des Verstoßes zu beenden.

*Konsequenzen für die Abschlussprüfung*

i) *Konsequenzen im Überblick*

Die Rechtsfolgen, welche sich im Fall eines Verstoßes gegen die Blacklist für den Prüfungsauftrag ergeben, werden durch die EU-VO nicht geregelt. Der Abschluss-

---

prüfer hat nach den einschlägigen gesetzlichen Unabhängigkeitsregeln (§§ 319, 319a, 319b HGB) ggf. Konsequenzen hinsichtlich der Annahme bzw. Fortsetzung des Prüfungsauftrags einschließlich der Berichterstattung im Bestätigungsvermerk und Prüfungsbericht zu ziehen. Ggf. sind nach den einschlägigen Vorgaben für das Qualitätsmanagement (vgl. IDW QS 1) zusätzlich Konsequenzen für die Praxisorganisation zu ziehen. Daneben ergeben sich aus der Beachtung des IESBA CoE Anforderungen an den Umgang mit dem Verstoß (vgl. IESBA CoE, Abschn. R400.80 ff.). Unabhängig davon können sich berufsrechtliche Konsequenzen ergeben.

#### ii) Überprüfung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers

Gemäß Art. 6 Abs. 2 Buchst. b EU-VO hat der Abschlussprüfer die Gefahren für seine Unabhängigkeit mit dem Prüfungsausschuss (d.h. einer Untergruppe von „Those Charged with Governance“; vgl. IESBA CoE, Abschn. 400.83 A1 ff. i.V.m. R200.9) und i.d.R. darüber hinaus auch mit der Unternehmensführung zu erörtern. Dementsprechend erfordert ein erkannter Verstoß gegen die Blacklist die zeitnahe Erörterung des festgestellten Sachverhalts mit dem Prüfungsausschuss. Gegenstand dieser Erörterung ist neben einer Ursachenanalyse die Analyse etwaiger Auswirkungen auf die Finanzberichterstattung, die Diskussion der bereits gezogenen Konsequenzen (insb. die sofortige Einstellung der verbotenen Leistung) und der geplanten Maßnahmen zur Vermeidung künftiger Verstöße (vgl. entsprechend IESBA CoE, Abschn. R400.82 ff.) sowie die eigene Einschätzung des Abschlussprüfers betreffend seine Unabhängigkeit. Je nach Einzelfall kann in der Gesamtschau von der Aufrechterhaltung der Unabhängigkeit bzw. der unverändert fehlenden Besorgnis der Befangenheit ausgegangen werden oder aber die Unabhängigkeit gefährdet bzw. Besorgnis der Befangenheit gegeben sein.

Ob eine Besorgnis der Befangenheit i.S.d. § 319 Abs. 2 HGB begründet ist, ist sowohl für die Frage, ob die Unternehmensorgane infolge der Erbringung der verbotenen Nichtprüfungsleistung ein Ersetzungsverfahren nach § 318 Abs. 3 HGB einzuleiten haben, als auch, ob der Abschlussprüfer als „ultima ratio“ den bestehenden Prüfungsauftrag aus wichtigem Grund nach § 318 Abs. 6 HGB kündigen muss, zu würdigen. Dabei sind Art, Schwere, Umfang und Häufigkeit des Verstoßes zu berücksichtigen. Ein Verstoß gegen Art. 5 Abs. 1 EU-VO stellt nach der hier vertretenen Auffassung dagegen nicht per se einen Ersetzungs- bzw. Kündigungsgrund dar.

#### iii) Konsequenzen für die Berichterstattung bei Aufrechterhaltung der Unabhängigkeit

Erbringt der Abschlussprüfer in Kenntnis eines Verstoßes eine verbotene Nichtprüfungsleistung nach Art. 5 Abs. 1 EU-VO, die nach dem Ergebnis der Beurteilung durch ihn selbst und den Prüfungsausschuss seine Unabhängigkeit nicht beein-

---

trächtigt, kann er nicht ohne Weiteres die in Art. 10 Abs. 2 Buchst. f EU-VO verlangte (Teil-)Erklärung abgeben, dass er keine verbotenen Nichtprüfungsleistungen erbracht hat. Stattdessen hat der Abschlussprüfer in einem solchen Einzelfall zu erklären, dass er eine verbotene Nichtprüfungsleistung erbracht hat, die nach Erörterung mit dem Prüfungsausschuss (sowie i.d.R. mit der Unternehmensführung) und nach Würdigung ihrer quantitativen und qualitativen Bedeutung seine Unabhängigkeit nicht gefährdet hat. Nur in unbeabsichtigten Einzelfällen von sehr geringer Bedeutung (sog. „Bagatellfälle“) kann eine Angabe im Bestätigungsvermerk entbehrlich sein, wenn diese Fälle unter Berücksichtigung des allgemein anerkannten Verhältnismäßigkeitsprinzips vom Verbotstatbestand des Art. 5 Abs. 1 EU-VO auszunehmen sind (vgl. Hennrichs, WPg 2018, S. 1127 (1129)).

#### iv) Konsequenzen bei Beeinträchtigung der Unabhängigkeit

Beeinträchtigt der Verstoß aus Sicht eines objektiven, sachverständigen und informierten Dritten die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, ist zu unterscheiden, ob die unzulässige Nichtprüfungsleistung vor oder nach dem Abschluss des Prüfungsvertrags erbracht worden ist. Hat der Abschlussprüfer die Nichtprüfungsleistung vor Abschluss des Prüfungsvertrags erbracht, darf der Abschlussprüfer den Prüfungsauftrag nicht annehmen. Erbringt der Abschlussprüfer die Nichtprüfungsleistungen nach Abschluss des Prüfungsvertrags, bleibt der Prüfungsvertrag zwar grundsätzlich wirksam. Abgesehen davon dürfte aber wegen der Beeinträchtigung der Unabhängigkeit regelmäßig ein Grund zur Ersetzung des Abschlussprüfers nach § 318 Abs. 3 Nr. 1 HGB vorliegen bzw. wird der Abschlussprüfer sein Mandat nach § 316 Abs. 6 HGB kündigen müssen.

#### v) Konsequenzen für das Qualitätssicherungssystem der WP-Praxis

Jeder Verstoß gegen die Blacklist ist zum Anlass zu nehmen, die Angemessenheit und Wirksamkeit der Regelungen und Maßnahmen des praxisinternen Qualitätssicherungssystems im Hinblick auf die Einhaltung von Unabhängigkeitsvorschriften zu überprüfen und notwendige Regelungen und Maßnahmen zur Vermeidung künftiger Verstöße gegen die Blacklist im Rahmen eines „remediation plan“ zu treffen bzw. zu ergreifen (vgl. IDW QS 1, Tz. 47, 51, 106, 218).

#### 2.4.4. Welche Folgen hat ein Verstoß gegen die EU-Verordnung für den geprüften Abschluss? – Aktualisiert

Ein nach Testaterteilung festgestellter Verstoß gegen die EU-Verordnung führt nicht zur Nichtigkeit des festgestellten Jahresabschlusses des Unternehmens (§ 256 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. d AktG, ggf. analog). Damit bleibt auch der Beschluss

---

über die Gewinnverwendung wirksam. Für den Konzernabschluss stellt sich diese Frage mangels Feststellung nicht. Für einen Widerruf des wirksam erteilten Bestätigungsvermerks über die Prüfung des Jahres- oder Konzernabschlusses besteht wegen des erkannten Verstoßes weder Anlass noch Berechtigung.



### 3. AUSLEGUNGS- UND ZWEIFELSFragen ZUM VERBOT VON NICHTPRÜFUNGS- LEISTUNGEN

#### 3.1. FALLEN AUSSCHLIEßLICH BERATUNGSLEISTUNGEN IN DEN ANWENDUNGSBEREICH VERBOTENER NICHTPRÜFUNGSLEISTUNGEN?

Nein.

Die Blacklist kann neben klassischen Beratungsleistungen auch prüferische Tätigkeiten umfassen. Dies betrifft bspw. folgende Kategorien:

- durch Art. 5 Abs. 1 Unterabs. 2 Buchst. b EU-VO verbotene Leistungen, mit denen eine Teilnahme an der Führung oder an Entscheidungen des geprüften PIE verbunden ist (vgl. Abschn. 3.5.),
- durch Art. 5 Abs. 1 Unterabs. 2 Buchst. h EU-VO verbotene Leistungen im Zusammenhang mit der internen Revision des geprüften PIE (vgl. Abschn. 3.12.).

#### 3.2. GIBT ES EINE WESENTLICHKEITSGRENZE FÜR DIE VERBOTENEN LEISTUNGEN DER BLACKLIST?

Nein.

Die EU-VO sieht eine Wesentlichkeitsgrenze für das Verbot der Erbringung von Leistungen der Blacklist nicht vor. Zu Bagatellfällen vgl. Abschn. 2.4.3. iii).

#### 3.3. WANN WIRD EINE NICHTPRÜFUNGSLEISTUNG NACH ART. 5 ABS. 1 EU-VO „INDIREKT“ FÜR DAS GEPRÜFTE UNTERNEHMEN, DESSEN MUTTERUNTERNEHMEN ODER DIE VON IHM BEHERRSCHTEN UNTERNEHMEN ERBRACHT?

Nach Art. 5 Abs. 1 Unterabs. 1 EU-VO darf der Abschlussprüfer eines PIE und jedes Mitglied eines Netzwerks, dem der Abschlussprüfer angehört, weder direkt noch indirekt für das geprüfte Unternehmen, dessen Mutterunternehmen oder die von

---

ihm beherrschten Unternehmen in der Union verbotene Nichtprüfungsleistungen erbringen. Die EU-VO regelt indes nicht explizit, was unter einer indirekten Leistungserbringung verstanden wird. Es ist davon auszugehen, dass das Verbot von indirekten Leistungen Umgehungstatbestände im Blick hatte, bei denen die Leistung des Abschlussprüfers über oder an einen Intermediär erbracht wird. Ein Intermediär kann dabei sowohl auf Seiten des Abschlussprüfers (z.B. bei Leistungen des Abschlussprüfers an einen Auftragnehmer des PIE) als auch auf Seiten des PIE (z.B. bei Beauftragung durch Schwestergesellschaft des PIE) eingeschaltet sein. Für die Beurteilung der Frage, ob eine Leistung indirekt erbracht wird, ist maßgeblich, auf wessen individuellen Bedarf die Leistung ausgerichtet ist. Allein die Weitergabe des Arbeitsergebnisses des Abschlussprüfers an einen Dritten stellt keine indirekte Leistung an ihn dar, es sei denn, die Leistung wird in diesem Zuge (auch) auf den konkreten Bedarf des Dritten ausgerichtet.

### 3.4. SIND NICHTPRÜFUNGSLEISTUNGEN IM BESTÄTIGUNGSVERMERK NACH ART. 10 ABS. 2 BUCHST. G EU-VO NUR DANN ANZUGEBEN, WENN SIE IM GESCHÄFTSJAHR ABGESCHLOSSEN WURDEN?

Nein.

Die EU-VO verlangt eine Angabe, wenn die Leistungen erbracht wurden und sie nicht im Lagebericht oder in den Abschlüssen angegeben wurden. Dabei sind sämtliche erbrachten Leistungen anzugeben, unabhängig davon, ob sie bereits abgeschlossen wurden oder nicht.

### 3.5. WIE UMFASSEND IST DAS VERBOT VON LEISTUNGEN, MIT DENEN NACH ART. 5 ABS. 1 UNTERABS. 2 BUCHST. B EU-VO EINE TEILNAHME AN DER FÜHRUNG ODER AN ENTSCHEIDUNGEN DES GEPRÜFTEN UNTERNEHMENS VERBUNDEN IST?

Bei dem Verbot der Teilnahme an Entscheidungen des geprüften Unternehmens ist zunächst auf eine inhaltliche Teilnahme und nicht etwa nur die räumliche Teilnahme abzustellen. Es muss sich demnach um eine Teilnahme i.S.e. Mitwirkung handeln.

Im Übrigen ist das Verbot, eine Managementrolle zu übernehmen und Dienstleistungen zu erbringen, die Bestandteil der Entscheidung des Unternehmens sind, eine Konkretisierung des bereits bestehenden Verbots, unternehmerische Entschei-

dungen zu treffen (§ 319 Abs. 3 Satz 1 Nr. 3 Buchst. c HGB). Das Management ist verantwortlich für alle strategischen und operativen unternehmerischen Entscheidungen. Auch für Teilentscheidungen im gesamten Entscheidungsprozess, der sich zusammensetzt aus der Feststellung des Entscheidungsbedarfs, der Festlegung von diesbezüglichen Zielen, der Auswahl einer Entscheidungsalternative und der Umsetzung dieser Entscheidung, trägt das Management die Verantwortung. Im Umkehrschluss fällt die bloße Entscheidungsvorbereitung (z.B. Hinweise zu strategischen oder operativen Fragen, die Aufbereitung von Informationen zur Entwicklung von Entscheidungsalternativen, die Unterstützung bei der Bewertung solcher Alternativen und die Unterstützung bei der Entwicklung von möglichen Maßnahmen zur Umsetzung von Entscheidungen) nicht unter das Verbot der Teilnahme an der Führung oder an Entscheidungen des geprüften Unternehmens.

### 3.6. WESSEN ABSCHLÜSSE SIND IN ART. 5 ABS. 1 UNTERABS. 2 BUCHST. C EU-VO GEMEINT, DEREN ERSTELLUNG VERBOTEN IST?

Das in Art. 5 Abs. 1 Unterabs. 2 Buchst. c EU-VO normierte Verbot der Erstellung von Abschlüssen betrifft die in Art. 5 Abs. 1 Unterabs. 1 EU-VO genannten Unternehmen: Das geprüfte PIE selbst, dessen Mutterunternehmen und die von dem geprüften PIE beherrschten Unternehmen (vgl. Abschn. 2.2.1.).

### 3.7. WELCHE STEUERBERATUNGSLEISTUNGEN SIND VERBOTEN?

Die Blacklist enthält in Art. 5 Abs. 1 Unterabs. 2 Buchst. a EU-VO eine vielfältige Auflistung von Verboten zu Steuerberatungsleistungen, die u.a. Tax Compliance-Leistungen, Steuerberechnungen sowie die nicht näher definierte „Erbringung von Steuerberatungsleistungen“ erfassen. Allerdings können einzelne Mitgliedstaaten aufgrund eines Wahlrechts nahezu sämtliche Steuerberatungsleistungen durch entsprechende Umsetzungsgesetzgebung wieder zulassen, sofern diese Leistungen einzeln oder in Summe keine direkten oder nur unwesentliche Auswirkungen auf die geprüften Abschlüsse haben, die Einschätzung der Auswirkungen dieser Leistungen auf die Abschlüsse im zusätzlichen Bericht an den Prüfungsausschuss gem. Art. 11 EU-VO umfassend dokumentiert und erläutert wird und die allgemeinen Grundsätze zur Unabhängigkeit beachtet werden (Art. 5 Abs. 3 EU-VO). Nur Steuerberatungsleistungen im Zusammenhang mit Zöllen und Lohnsteuern sind im Gegensatz zur bisherigen deutschen Rechtslage nicht mehr zulässig. § 319a Abs. 1 Nr. 2 HGB regelt, dass Steuerberatungsleistungen nur dann einen Aus-

---

schlussgrund begründen, wenn sie sich einzeln oder zusammen auf den zu prüfenden Jahresabschluss unmittelbar und nicht nur unwesentlich auswirken.

Im HGB wird somit – entsprechend der bereits vorher herrschenden Regelung – das Verbot der jeweiligen Leistung an Bedingungen geknüpft. Die EU-VO knüpft dagegen die Befugnis zur Leistungserbringung an Bedingungen. Inhaltlich stimmen die Regelungen jedoch überein.

Für den Abschlussprüfer – auch von Unternehmen i.S.d. § 319a Abs. 1 Satz 1 HGB – statthaft ist nach wie vor die Betreuung des Mandanten in außergerichtlichen wie gerichtlichen Verfahren, insbesondere also in Einspruchsverfahren bei der Finanzverwaltung und in Finanzgerichtsprozessen. Beide Tätigkeiten werden weder unter den Steuerberatungsleistungen in Art. 5 Abs. 1 Satz 2 Buchst. a EU-VO aufgeführt noch fallen sie unter die juristischen Leistungen des Art. 5 Abs. 1 Satz 2 Buchst. g EU-VO.

Dies ist auch sachgerecht, da in diesen Fällen die Unbefangenheit nicht in demselben Maße gefährdet wird wie bei den übrigen Ausschlussgründen. Ist gleichwohl Besorgnis der Befangenheit im Einzelfall zu befürchten, kann § 319 Abs. 2 HGB zur Anwendung kommen.

### 3.8. WAS SIND „UNWESENTLICHE“ UND „KEINE UNMITTELBAREN“ AUSWIRKUNGEN?

Die bisherige Auslegung der Kriterien „unmittelbar“ und „unwesentlich“ in §§ 319, 319a HGB bleibt durch die EU-VO unberührt. So ist bspw. davon auszugehen, dass die ausschließliche Darlegung von Optionen, auch wenn sie sich wesentlich auf den Abschluss auswirken können, wie bislang keine unmittelbare Auswirkung darstellt und damit zulässig bleibt.

In Anlehnung an Erwägungsgrund 9 der EU-VO, nach dem sog. aggressive Steuerplanung „nicht als unwesentlich angesehen werden“ soll, führt § 319a Abs. 1 Nr. 2 HGB i.V.m. der Regierungsbegründung zum AREG Folgendes aus: Eine nicht nur unwesentliche Auswirkung liegt insbesondere vor, wenn die Erbringung der Steuerberatungsleistungen im zu prüfenden Geschäftsjahr entweder den steuerlichen Gewinn erheblich gekürzt oder einen erheblichen Teil des Gewinns ins Ausland – mit einem Steuersatz von weniger als 15% – verlagert hat, ohne dass dafür eine über die steuerliche Vorteilerlangung hinausgehende wirtschaftliche Notwendigkeit für das Unternehmen besteht.

---

### 3.9. SIND BEWERTUNGSLEISTUNGEN VERBOTEN?

Die Blacklist untersagt – unabhängig von einer Gefahr der Selbstprüfung – dem Abschlussprüfer grundsätzlich die Erbringung von Bewertungsleistungen. Dies schließt Bewertungen ein, die im Zusammenhang mit versicherungsmathematischen Dienstleistungen oder zur Unterstützung bei Rechtsstreitigkeiten durchgeführt werden. Unter gleichen Voraussetzungen wie bei den Steuerberatungsleistungen haben die Mitgliedstaaten die Möglichkeit, solche Leistungen zuzulassen, wenn sie keine direkten oder nur unwesentliche Auswirkungen auf die geprüften Abschlüsse haben, die Einschätzung der Auswirkungen dieser Leistungen auf die Abschlüsse im zusätzlichen Bericht an den Prüfungsausschuss gem. Art. 11 EU-VO umfassend dokumentiert und erläutert wird und die allgemeinen Grundsätze zur Unabhängigkeit beachtet werden (Art. 5 Abs. 3 EU-VO). Nach § 319a Abs. 1 Nr. 3 HGB begründen Bewertungsleistungen nur dann einen Ausschluss, wenn sie sich einzeln oder zusammen auf den zu prüfenden Jahresabschluss unmittelbar und nicht nur unwesentlich auswirken (vgl. Abschn. 3.8.).

### 3.10. GIBT ES BESCHRÄNKUNGEN BEI DER RECHTSBERATUNG?

Art. 5 Abs. 1 Unterabs. 2 Buchst. g EU-VO verbietet juristische Leistungen im Zusammenhang mit

- i. allgemeiner Beratung,
- ii. Verhandlungen im Namen des geprüften Unternehmens und
- iii. Vermittlungstätigkeiten in Bezug auf die Beilegung von Rechtsstreitigkeiten.

Es ist davon auszugehen, dass mit dem Terminus „juristische Leistungen“ solche Dienstleistungen gemeint sein sollen, die in Deutschland unter das Rechtsdienstleistungsgesetz (RDG) fallen und als Vorbehaltsaufgaben nur von zugelassenen Rechtsanwälten und Rechtsanwaltsgesellschaften erbracht werden dürfen.

Insbesondere die Tragweite des unter (i) genannten Verbots juristischer Leistungen im Zusammenhang mit allgemeiner Beratung bereitet auf den ersten Blick Schwierigkeiten. Eine Deutung dieses Verbots als ein alle Aspekte der Rechtsberatung umfassendes Verbot kann wohl ausgeschlossen werden, da die unter (ii) und (iii) näher spezifizierten Verbote von als Rechtsberatung zu verstehenden juristischen Leistungen sonst keinen Sinn ergeben würden und somit überflüssig wären.

---

Für die Interpretation der in der deutschen Sprachfassung gewählten Formulierung des Verbots „juristischer Leistungen im Zusammenhang mit allgemeiner Beratung“ könnte auch auf den Begriff der englischsprachigen „Originalversion“ zurückgegriffen werden, die von „legal services with respect to the provision of general counsel“ spricht. Die englischsprachige Version bildete die Verhandlungsgrundlage im Brüsseler Gesetzgebungsverfahren, die im Nachhinein in die verschiedenen EU-Amtssprachen übersetzt wurde. Auch der englischsprachige Begriff ist nicht eindeutig und unterliegt keinem einheitlichen Sprachgebrauch. Es kann vermutet werden, dass die Formulierung aus dem IESBA CoE (aktuell Abschn. 608) stammt, welcher dazu nähere Erläuterungen liefert und eher auf solche Aspekte der Rechtsberatung abstellt, die eine Managementfunktion im Unternehmen implizieren, als auf die allgemeine Rechtsberatung in all ihren Facetten. Es ist zu vermuten, dass das Verbot nach Art. 5 Abs. 1 Unterabs. 2 Buchst. g (i) EU-VO dem IESBA CoE nachempfunden wurde und im Wege der im Rechtssetzungsverfahren erfolgten sprachlichen Reduzierung und insbesondere in der deutschen Übersetzung zu einem weitaus umfangreicheren Geltungsbereich führen könnte, als dies ursprünglich beabsichtigt war. Dieses Übertragungs- und Übersetzungsproblem lässt sich auch in anderen Sprachfassungen der EU-VO beobachten, wobei die Bandbreite der Verbotstatbestände je nach Sprachfassung von lediglich „dem der Rolle des Justiziar im Unternehmen“ bis hin zu „dem der allgemeinen Beratung“ reicht.

Daher liegt es nahe, die Verbote nach Art. 5 Abs. 1 Unterabs. 2 Buchst. g (i) EU-VO so zu interpretieren, dass sie sich auf folgende Bereiche erstrecken:

- Verbot, als Justiziar eines Prüfungsmandanten zu fungieren;
- keine Rechtsberatung dergestalt, dass Dienstleistungen der Kategorie „Leistungen, mit denen eine Teilnahme an der Führung oder an Entscheidungen des geprüften Unternehmens verbunden ist“ erbracht würden.

Die Verbote nach Art. 5 Abs. 1 Unterabs. 2 Buchst. g (ii) und (iii) EU-VO sind nach ihrem Wortlaut zu interpretieren. Mit Blick auf (ii) ist die Formulierung „im Namen“ als eine Handlungsweise aufzufassen, wodurch der Mandant ohne dessen aktive Beteiligung zu etwas verpflichtet wird. Dies ist inhaltlich scharf abzugrenzen von dem bloßen Aufzeigen von Handlungsalternativen oder der Unterstützung bei Verhandlungen, die von dem Prüfungsmandanten selbst geleitet werden.

---

### 3.11. FALLEN STEUERBERATUNGSLEISTUNGEN UNTER DAS VERBOT DER JURISTISCHEN LEISTUNGEN/ RECHTSBERATUNG?

Steuerberatungsleistungen stellen keine „Rechtsberatung“ im Sinne des Art. 5 Abs. 1 Unterabs. 2 Buchst. g EU-VO dar. Die Verbote zu Steuerberatungsleistungen werden in Buchst. a des gleichen Unterabsatzes gesondert behandelt.

### 3.12. WIE WEIT GREIFT DAS VERBOT ZUR INTERNEN REVISION?

Art. 5 Abs. 1 Unterabs. 2 Buchst. h EU-VO verbietet „Leistungen im Zusammenhang mit der internen Revision des geprüften Unternehmens“. Fraglich ist hinsichtlich der Vorschrift in der EU-VO, was „Leistungen im Zusammenhang mit der internen Revision“ sind. Nach IESBA CoE, Abschn. 605.3 A1, zählen zu den Tätigkeiten der internen Revision

- a. die Überwachung von internen Kontrollen – Überprüfung von Kontrollen, Überwachung ihrer Funktion und Empfehlung von Verbesserungen dazu,
- b. Untersuchungen von Finanz- und Betriebsinformationen – Überprüfung der Maßnahmen zur Erkennung, Bewertung und Klassifizierung von Finanz- und Betriebsinformationen und zur Berichterstattung darüber, sowie besondere Untersuchungen einzelner Sachverhalte, einschließlich der Detailprüfung von Geschäftsvorfällen, Salden und Verfahren,
- c. die Überprüfung der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Wirksamkeit der Geschäftstätigkeit, einschließlich der nichtfinanziellen Tätigkeiten einer Einheit, und
- d. Überprüfung der Einhaltung von Gesetzen, anderen Rechtsvorschriften und sonstigen externen Anforderungen sowie der Einhaltung von Regelungen und Anweisungen des Managements und sonstigen internen Anforderungen.

Die EU-VO geht deutlich über die Regelung in § 319 Abs. 3 Nr. 3 Satz 1 Buchst. b HGB hinaus. Danach ist – allerdings für alle Unternehmen und nicht nur für PIE – ein Wirtschaftsprüfer als Abschlussprüfer ausgeschlossen, wenn er bei der Durchführung der Internen Revision in verantwortlicher Position mitgewirkt hat.

Nach der Vorgabe der EU-VO darf der Abschlussprüfer eines PIE grundsätzlich weder Beratungs- noch Prüfungsleistungen im Zusammenhang mit der Internen Revision erbringen. Dementsprechend sind Leistungen des Abschlussprüfers im Auftrag oder anstelle der Internen Revision generell unzulässig. Das Verbot reicht von

der Übernahme der gesamten Funktion der Internen Revision bis zur Übernahme einzelner Revisionsleistungen für die Interne Revision.

Das Verbot, „Leistungen im Zusammenhang mit der internen Revision“ zu erbringen, findet seine Grenze indes jedenfalls dort, wo die Leistungen Teil der Abschlussprüfung sind. Darüber hinausgehende Beurteilungen der Internen Revision, welche die Prüfung der Internen Revision im Rahmen der Abschlussprüfung nach *IDW PS 321*<sup>13</sup> vertiefen, einschließlich von Prüfungen von Internen Revisionssystemen nach *IDW PS 983*<sup>14</sup>, sind jedenfalls dann zulässig, wenn sie vom Aufsichtsrat beauftragt werden und einen Prüfungsschwerpunkt darstellen könnten.

Prüfungsleistungen, die typischerweise nicht der Internen Revision zugewiesen sind, stehen nicht mit dieser im Zusammenhang und dürfen daher vom Abschlussprüfer erbracht werden. Beispielsweise gehören forensische Untersuchungen üblicherweise nicht zu den Aufgaben, die der Internen Revision zugewiesen werden. Denn sie werden regelmäßig dann an einen außenstehenden Dritten vergeben, wenn die Aufarbeitung nicht von unternehmensinternen Abhängigkeiten beeinflusst werden soll. Dies wird besonders deutlich, wenn der Aufsichtsrat den Auftrag für die Untersuchung erteilt. Auch nutzt der beauftragte externe Dritte regelmäßig Erfahrung und Mittel, die der Internen Revision nicht zur Verfügung stehen.

### 3.13. DÜRFEN PRÜFUNGEN DES RISIKOMANAGEMENTSYSTEMS NACH IDW PS 981 VOM ABSCHLUSSPRÜFER DURCHGEFÜHRT WERDEN?

Ja.

Nach Art. 5 Abs. 1 Unterabs. 2 Buchst. h EU-VO sind lediglich Leistungen im Zusammenhang mit der internen Revision des geprüften Unternehmens verboten. Eine separate Prüfung des Risikomanagementsystems ist aber keine solche Leistung im Zusammenhang mit der internen Revision, sondern eine Leistung im Zusammenhang mit dem Risikomanagementsystem. Dafür spricht auch, dass die Prüfung des Risikofrüherkennungssystems als Teil des Risikomanagementsystems Gegenstand der Abschlussprüfung ist (§ 317 Abs. 4 HGB).<sup>15</sup>

<sup>13</sup> Vgl. auch *IDW Prüfungsstandard: Interne Revision und Abschlussprüfung (IDW PS 321)*, WPg 13/2002, FN-IDW 7/2002, WPg Supplement 4/2010, FN-IDW 10/2010.

<sup>14</sup> Vgl. auch *IDW Prüfungsstandard: Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung von Internen Revisionssystemen (IDW PS 983)*, IDW Life 4/2017.

<sup>15</sup> Vgl. auch *IDW Prüfungsstandard: Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung von Risikomanagementsystemen (IDW PS 981)*, Tz. 33, IDW Life 4/2017.

### 3.14. DÜRFEN PRÜFUNGEN DES INTERNEN KONTROLLSYSTEMS DER UNTERNEHMENSBERICHTERSTATTUNG NACH IDW PS 982 VOM ABSCHLUSSPRÜFER DURCHGEFÜHRT WERDEN?

Ja.

In Betracht käme allenfalls ein Verbot nach Art. 5 Abs. 1 Unterabs. 2 Buchst. h EU-VO: Danach sind Leistungen im Zusammenhang mit der internen Revision des geprüften Unternehmens verboten. Eine separate Prüfung des internen Kontrollsystems der Unternehmensberichterstattung ist jedoch keine Leistung im Zusammenhang mit der internen Revision, sondern eine Leistung im Zusammenhang mit dem internen Kontrollsystem der Unternehmensberichterstattung.<sup>16</sup>

### 3.15. DÜRFEN IT-PRÜFUNGEN AUßERHALB DER ABSCHLUSSPRÜFUNG NACH IDW PS 860 VOM ABSCHLUSSPRÜFER DURCHGEFÜHRT WERDEN?

Ja.

In Betracht käme allenfalls ein Verbot nach Art. 5 Abs. 1 Unterabs. 2 Buchst. h EU-VO: Danach sind Leistungen im Zusammenhang mit der internen Revision des geprüften Unternehmens verboten. Separate IT-Prüfungen im Sinne von *IDW PS 860*<sup>17</sup> sind jedoch grundsätzlich keine Leistungen im Zusammenhang mit der internen Revision. Die Erbringung von IT-Prüfungen außerhalb der Abschlussprüfung ist daher grundsätzlich zulässig.

### 3.16. WAS IST UNTER „FINANZINFORMATIONEN“ GEM. ART. 5 ABS. 1 UNTERABS. 2 BUCHST. E EU-VO ZU VERSTEHEN?

Nach Art. 5 Abs. 1 Unterabs. 2 Buchst. e EU-VO ist dem Abschlussprüfer die „Gestaltung und Umsetzung interner Kontroll- oder Risikomanagementverfahren, die bei der Erstellung und/oder Kontrolle von Finanzinformationen oder Finanzinformationstechnologiesystemen zum Einsatz kommen“, verboten. Art. 5 Abs. 1 Unterabs. 2 Buchst. e EU-VO basiert insbesondere auf dem Selbstprüfungsverbot.

<sup>16</sup> Vgl. *IDW Prüfungsstandard: Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung des internen Kontrollsystems der Unternehmensberichterstattung (IDW PS 982)*, Tz. 35, IDW Life 4/2017.

<sup>17</sup> Vgl. *IDW Prüfungsstandard: IT-Prüfung außerhalb der Abschlussprüfung (IDW PS 860)*, Tz. 29, IDW Life 6/2018.

---

Zur Definition des Begriffs „Finanzinformationen“ kann auf den IESBA CoE zurückgegriffen werden. Danach können „Finanzinformationen“ allgemein definiert werden als auf eine bestimmte Einheit in finanzieller Hinsicht zum Ausdruck gebrachte, hauptsächlich aus dem Rechnungswesen dieser Einheit abgeleitete Informationen über wirtschaftliche Bedingungen und Gegebenheiten. Erwägungsgrund 5 der Richtlinie 2014/56/EU zur Änderung der Abschlussprüferrichtlinie 2006/43/EG stellt den Begriff der „Finanzinformationen“ in den Kontext der von der Unternehmensleitung bereitgestellten Informationen.

Vor dem Hintergrund der Definition im IESBA CoE und dem Erwägungsgrund 5 der Richtlinie 2014/56/EU ist es sachgerecht, unter „Finanzinformationen“ alle Informationen zu verstehen, die selbst Eingang in den Jahres- oder Konzernabschluss und/oder den (Konzern-)Lagebericht finden oder die als Grundlage bzw. zur Verprobung von dort enthaltenen Informationen dienen (z.B. Planung mit Bewertungsrelevanz). Nicht vom Begriff der „Finanzinformationen“ nach Art. 5 Abs. 1 Unterabs. 2 Buchst. e EU-VO erfasst sind damit bspw. Informationen, die lediglich für regulatorische Zwecke an Aufsichtsbehörden übermittelt werden und nicht zusätzlich in Abschluss und/oder Lagebericht eingehen.

### 3.17. WAS IST UNTER „FINANZTECHNOLOGIEINFORMATIONSSYSTEMEN“ GEM. ART. 5 ABS. 1 UNTERABS. 2 BUCHST. E EU-VO ZU VERSTEHEN?

Nach Art. 5 Abs. 1 Unterabs. 2 Buchst. e EU-VO ist dem Abschlussprüfer die „Gestaltung und Umsetzung interner Kontroll- oder Risikomanagementverfahren, die bei der Erstellung und/oder Kontrolle von Finanzinformationen oder Finanzinformationstechnologiesystemen zum Einsatz kommen“, verboten.

Vor dem Hintergrund der Definition von „Finanzinformationen“ (vgl. Abschn. 3.16.) sind Finanzinformationstechnologiesysteme im Sinne des Art. 5 Abs. 1 Unterabs. 2 Buchst. e EU-VO insbesondere IT-Systeme, die unmittelbar der externen Rechnungslegung dienen. Darüber hinaus umfassen Finanzinformationstechnologiesysteme auch die diesen Rechnungslegungssystemen vorgeschalteten IT-Systeme, die im Wesentlichen einem anderen Zweck als der Rechnungslegung dienen, aber bestimmte rechnungslegungsrelevante Daten über Schnittstellen an die Rechnungslegungssysteme übermitteln. Denn auch diese „Vorsysteme“ können Gegenstand der Abschlussprüfung sein oder werden. Beispielsweise gehören hierzu regelmäßig Warenwirtschafts-, Unternehmensplanungs-, Cash Management- und Personalabrechnungssysteme. Kann der Teil des IT-Systems mit rechnungslegungsrelevanten Daten

vom übrigen System abgegrenzt werden, greift das Verbot des Art. 5 Abs. 1 Unterabs. 2 Buchst. e EU-VO aber nur für den Teil mit rechnungslegungsrelevanten Daten.

### 3.18. WAS IST UNTER „GESTALTUNG UND UMSETZUNG INTERNER KONTROLL- UND RISIKOMANAGEMENTVERFAHREN“ NACH ART. 5 ABS. 1 UNTERABS. 2 BUCHST. E EU-VO ZU VERSTEHEN?

Art. 5 Abs. 1 Unterabs. 2 Buchst. e EU-VO verbietet die Gestaltung und Umsetzung interner Kontroll- und Risikomanagementverfahren, die bei der Erstellung und/oder Kontrolle von Finanzinformationen oder Finanzinformationstechnologiesystemen zum Einsatz kommen. Das Verbot von „Gestaltung und Umsetzung“ ist alternativ zu verstehen, so dass sowohl die Gestaltung als auch die Umsetzung nicht erlaubt ist.

Die Prüfung der Arbeiten des geprüften Unternehmens, z.B. dessen Konzept zur Implementierung oder Anpassung eines Finanzinformationstechnologiesystems, oder von bereits gestalteten und umgesetzten internen Kontroll- und Risikomanagementverfahren mit Bezug zu Finanzinformationen ist hingegen nicht vom Verbot umfasst. Beispielsweise bleiben daher die Prüfung des eingerichteten internen Kontrollsystems der Unternehmensberichterstattung nach *IDW PS 982* (vgl. Abschn. 3.14.) oder sonstige Prüfungen zum Zwecke der zusätzlichen Qualitätssicherung zulässig. Auch die Abgabe von Empfehlungen zum Internen Kontrollsystem des Mandanten, bspw. im Rahmen der Abschlussprüfung, fällt nicht unter das Verbot.

Möglich ist auch eine Beratung, die jedoch nicht derart konkret sein darf, dass sie im Ergebnis – auch nur in Teilen – als Gestaltung und Umsetzung interner Kontroll- und Risikomanagementverfahren qualifiziert. Demgemäß ist es bspw. verboten, dem geprüften PIE bei seiner Gestaltung und Umsetzung als Teil des Gestaltungs- oder Umsetzungsteams zu assistieren.

### 3.19. IST AUCH DIE GESTALTUNG UND UMSETZUNG VON FINANZTECHNOLOGIEINFORMATIONSSYSTEMEN NACH ART. 5 ABS. 1 UNTERABS. 2 BUCHST. E EU-VO VERBOTEN?

Nach der deutschen Fassung des Art. 5 Abs. 1 Unterabs. 2 Buchst. e EU-VO ist die „Gestaltung und Umsetzung interner Kontroll- und Risikomanagementverfahren [verboten], die bei der Erstellung und/oder Kontrolle von Finanzinformationen oder Finanzinformationstechnologiesystemen zum Einsatz kommen“. Der Wortlaut

---

der deutschen Fassung spricht daher dafür, dass die Gestaltung und Umsetzung von Finanztechnologiesystemen selbst nicht vom Verbot des Art. 5 Abs. 1 Unterabs. 2 Buchst. e EU-VO erfasst ist.

Die englischsprachige Fassung („designing and implementing internal control or risk management procedures related to the preparation and/or control of financial information or designing and implementing financial information technology systems“) spricht dagegen dafür, dass sich das Verbot nicht nur auf die internen Kontroll- und Risikomanagementverfahren bezieht, die bei der Erstellung und/oder Kontrolle von Finanzinformationen oder Finanzinformationstechnologiesystemen zum Einsatz kommen, sondern auch auf die Gestaltung und Implementierung von Finanzinformationstechnologiesystemen selbst.

Da die englische Fassung den Willen der Verfasser der EU-Verordnung widerspiegelt und die Grundlage der deutschen Übersetzung bildete, ist es naheliegend, hier von einem Übersetzungsfehler in der deutschen Fassung auszugehen und den Wortlaut der englischen Fassung als maßgebend anzusehen. Danach ist auch die Gestaltung und Umsetzung von Finanzinformationstechnologiesystemen selbst verboten.

### 3.20. INWIEWEIT SIND SOG. CORPORATE-FINANCE-LEISTUNGEN VON DEN VERBOTEN DER BLACKLIST BETROFFEN?

Der Wortlaut des Art. 5 Abs. 1 Unterabs. 2 Buchst. i EU-VO ist wenig präzise („Leistungen im Zusammenhang mit der Finanzierung, der Kapitalstruktur und -ausstattung sowie der Anlagestrategie des geprüften Unternehmens“). Es bleibt unklar, welche Dienstleistungen eines Abschlussprüfers infolgedessen verboten sein könnten. Des Weiteren ist nicht ersichtlich, was unter „im Zusammenhang mit“ gemeint ist.

Ferner bestehen Inkongruenzen zwischen dem den Verordnungstext erläuternden Erwägungsgrund 8 und Art. 5 Abs. 1 Unterabs. 2 Buchst. i EU-VO. Beispielsweise macht Erwägungsgrund 8 deutlich, dass Dienstleistungen im Rahmen einer Due Diligence zulässig sein sollen, auch wenn dies nicht explizit aus dem Wortlaut des Art. 5 EU-VO ersichtlich ist. Erwägungsgrund 8 lässt auch erkennen, dass „andere Bestätigungsleistungen“ eine Ausnahme hinsichtlich der von der Blacklist verbotenen Nichtprüfungsleistungen darstellen sollen.

Da die meisten Blacklist-Verbote in der EU-VO grundsätzlich aus anderen Unabhängigkeitsstandards und -regelwerken hergeleitet werden können, kann angenommen werden, dass sich dieses Einzelverbot auf sog. Corporate-Finance-Leis-

---

tungen bezieht, die mit der Finanzierung, der Kapitalstruktur und -ausstattung sowie der Anlagestrategie des geprüften Unternehmens verbunden sind.

Die Ausführungen im IESBA CoE (Abschn. 610.1 ff.) können diese Art von Dienstleistungen illustrieren und bei der Auslegung herangezogen werden.

Leistungen, die traditionell von einem Abschlussprüfer erbracht werden und weiter zulässig sind, umfassen u.a. Dienstleistungen in den Bereichen

- Due Diligence (financial, market, integrity, tax und legal, vendor/sell/buy side),
- Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Begebung eines Prospekts, einschließlich der Abgabe von Comfort Letters,
- rechnungslegungsbezogene/prüfungsnahe Beratungs- und Bestätigungsleistungen im Zusammenhang mit Unternehmenstransaktionen (z.B. Prüfung von carve-out-Abschlüssen und Abgabe von IPO-readiness-Bestätigungen),
- Bewertung und Steuerberatung sind in diesem Zusammenhang zulässig, sofern sie vom jeweiligen Mitgliedstaat mittels Wahlrechtsausübung erlaubt wurden.

### 3.21. INWIEWEIT SIND PERSONALDIENSTLEISTUNGEN VERBOTEN?

Relevant sind Einschränkungen bei Dienstleistungen zur – im weitesten Sinne – Anwerbung leitender Angestellter für die Finanzabteilung des Prüfungsmandanten. Art. 5 Abs. 1 Unterabs. 2 Buchst. k (iii) EU-VO verbietet zudem Personaldienstleistungen in Bezug auf den „Aufbau der Organisationsstruktur“ und die „Kostenkontrolle“. Es ist nicht ersichtlich, welches Verständnis von „Kostenkontrolle“ hierbei zugrunde gelegt wird. Viele Beratungsleistungen hinsichtlich der Vergütungs- und Anreizstrukturen oder betrieblicher Zusatzleistungen zielen nicht primär darauf ab, die Kosten des Prüfungsmandanten zu senken. Die Kosteneffizienz ist dabei regelmäßig nur ein Faktor von vielen, die ein Prüfungsmandant in Betracht zieht, wenn er die Vergütungs-, Anreiz- und Zusatzleistungsstrukturen neu ausgestaltet.

Diesem konkreten Verbot scheint die Befürchtung zugrunde zu liegen, dass der Abschlussprüfer einen Stellenabbau oder ähnliche Veränderungen der Buchhaltungs-, Zahlungs-, Finanz-, Revisions- oder anderer rechnungslegungsbezogener Stellen des Prüfungsmandanten anregen oder eine Auslagerung der entsprechenden Funktionen empfehlen könnte. Es spricht also wenig dafür, dass dieses Blacklist-Verbot so weit auszulegen ist, dass auch solche Beratungsleistungen verboten wären, bei denen der Kostenkontrolle nur eine untergeordnete Bedeutung zukommt.



## 4. AUSLEGUNGS- UND ZWEIFELSPRAGEN ZUM 70%-CAP

### 4.1. RECHTLICHE GRUNDLAGEN

Art. 4 Abs. 2 EU-VO bestimmt, dass die Gesamthonorare für erlaubte Nichtprüfungsleistungen des Abschlussprüfers auf maximal 70% des Durchschnitts der in den letzten drei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren an den Abschlussprüfer oder die Prüfungsgesellschaft für die Abschlussprüfung durchschnittlich gezahlten Honorare begrenzt werden. Dabei umfasst das (durchschnittlich gezahlte) Prüfungshonorar sämtliche Honorare „für die Abschlussprüfung(en) des geprüften Unternehmens und gegebenenfalls seines Mutterunternehmens, der von ihm beherrschten Unternehmen und der konsolidierten Abschlüsse der betreffenden Unternehmensgruppe“. In die Gesamtheit der Honorare für Nichtprüfungsleistungen fallen nicht die Honorare für solche Leistungen, die „nach Unionsrecht oder nationalem Recht erforderlich sind“ (Art. 4 Abs. 2 Unterabs. 2 EU-VO).

Die Mitgliedstaaten können strengere Anforderungen an die Begrenzung der Honorare stellen (Art. 4 Abs. 4 EU-VO). Deutschland hat von diesem Wahlrecht keinen Gebrauch gemacht.

Außerdem können die Mitgliedstaaten die zuständige Behörde ermächtigen, auf Ersuchen des Abschlussprüfers für einen Zeitraum von höchstens zwei Jahren Ausnahmen von dem 70%-Cap zuzulassen (Art. 4 Abs. 2 Unterabs. 3 EU-VO). Dieses Mitgliedstaatenwahlrecht wurde wie folgt ausgeübt: § 319a Abs. 1a HGB sieht eine solche Befreiungsmöglichkeit durch die Aufsichtsbehörde bis zu 140% des Durchschnitts der Honorare für die Abschlussprüfung (Art. 4 Abs. 2 Unterabs. 1 EU-VO) und höchstens für ein Geschäftsjahr vor.

### 4.2. FRAGEN ZUM ZEITLICHEN ANWENDUNGSBEREICH DER VORSCHRIFTEN ZUM CAP – AKTUALISIERT

#### 4.2.1. Gibt es eine Übergangsregelung zur erstmaligen Anwendung des 70%-Cap?

Nein.

Die EU-Kommission vertritt die Ansicht, dass die Regeln der EU-VO und damit auch Art. 4 Abs. 2 EU-VO erstmals angewendet werden in Geschäftsjahren, die nach dem 16.06.2016 beginnen, bei kalendergleichen Geschäftsjahren also im Geschäftsjahr 2017. Art. 4 Abs. 2 EU-VO setzt für die Anwendung des 70%-Cap voraus, dass in den „letzten drei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren“ Honorare für Abschlussprüfungen gezahlt worden sind. Mangels rückwirkenden Gesetzesbefehls kann davon ausgegangen werden, dass die einschlägigen drei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahre diejenigen sind, die nach dem 16.06.2016 beginnen. Das bedeutet für den Fall des kalendergleichen Geschäftsjahres, dass der 70%-Cap das erste Mal im Geschäftsjahr 2020 beachtet werden muss. (vgl. FEE Briefing Paper „Provision of Non-Audit-Services to Public Interest Entity Statutory Audit Clients: A Need for Clarification and Consistency“, S. 6; abrufbar unter [https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/BP\\_140825\\_-\\_Provision\\_of\\_NAS.pdf](https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/BP_140825_-_Provision_of_NAS.pdf); Abruf: 21.10.2019).

#### 4.2.2. Wann muss der 70%-Cap das erste Mal befolgt werden, wenn ein Unternehmen PIE wird? – Aktualisiert

Wird ein Unternehmen PIE, stellt sich die Frage, ob der Abschlussprüfer bereits im ersten Jahr nach Erfüllung der PIE-Definition den 70%-Cap beachten muss oder ob er noch drei Jahre lang erlaubte Nichtprüfungsleistungen ohne Beschränkung der Höhe nach erbringen darf. Auch hier wird vertreten, dass (unabhängig von der Geltung der Blacklist nach Art. 5 Abs. 1 EU-VO) die Beschränkung der Höhe nach erst im vierten Geschäftsjahr, d.h. nachdem das Unternehmen bereits drei Jahre lang PIE ist, zu beachten ist (vgl. FEE Briefing Paper „Provision of Non-Audit-Services to Public Interest Entity Statutory Audit Clients: A Need for Clarification and Consistency“, s.o., S. 6). Auch die EU-Kommission geht davon aus, dass Abschlussprüfungsleistungen vom selben Abschlussprüfer erbracht werden „to a given PIE [!] for at least three consecutive years“ (vgl. Q&A der EU-Kommission vom 03.09.2014, a.a.O. (Abschn. 2.2.5.), S. 3). Die Zählung für die Berechnung des 70%-Caps beginnt gemäß dem Committee of European Auditing Oversight Bodies (CEAOB) in dem Jahr, in dem das Unternehmen PIE geworden ist (vgl. CEOB, Monitoring the fee cap of non-audit services, S. 4, abrufbar unter [https://ec.europa.eu/info/files/180921-ceaob-monitoring-fee-cap-non-aduit-services\\_en](https://ec.europa.eu/info/files/180921-ceaob-monitoring-fee-cap-non-aduit-services_en); Abruf: 21.10.2019).

Entsprechendes gilt bei einer Bestellung zum Abschlussprüfer für ein Geschäftsjahr, dass am oder nach dem 17.06.2016 beginnt und damit im Anwendungszeitraum der EU-VO liegt: der 70%-Cap kommt stets erst im vierten Geschäftsjahr, das von dem Abschlussprüfer geprüft wird, zur Anwendung (vgl. Abschn. 4.2.1.).

#### 4.2.3. Was sind die Folgen, wenn ein Unternehmen zwei Jahre lang PIE ist, das folgende Jahr nicht und im vierten Jahr wieder PIE wird?

Wird der in Art. 4 Abs. 1 EU-VO vorausgesetzte Zeitraum von „drei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren“ unterbrochen, indem etwa das Unternehmen für ein Jahr lang kein PIE mehr ist, dann beginnt die Zählung der drei Jahre erneut in dem Zeitpunkt, in dem das Unternehmen wieder PIE wird.

Beispiel: Ein Unternehmen ist in 2018 und 2019 PIE, nicht aber in 2020. Es wird wieder PIE in 2021. In diesem Fall wäre der Zeitraum von „drei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren“ unterbrochen in 2020 und die Zählung würde erneut in 2021 beginnen. In 2024 müsste dann der 70%-Cap erstmalig beachtet werden.

#### 4.2.4. Was sind die Folgen, wenn der Abschlussprüfer zwei Jahre lang Nichtprüfungsleistungen an das von ihm geprüfte PIE erbringt, das folgende Jahr nicht und im vierten Jahr erneut?

Unterbricht der Abschlussprüfer eines PIE die Erbringung von Nichtprüfungsleistungen an dieses PIE für ein Jahr und erbringt er Nichtprüfungsleistungen nach dieser Unterbrechung erneut (bspw. im vierten Jahr), beginnt eine neue Zählung ab dem vierten Jahr (vgl. CEAOB, a.a.O. (Abschn. 4.2.2.), S. 3). Dies ergibt sich aus dem Wortlaut, der ausdrücklich auf „aufeinanderfolgende“ Jahre abstellt. Auch die Auffassung der EU-Kommission ist hier eindeutig: „If the statutory auditor/audit firm interrupts for at least one year the provision of non-audit services, then the provision will not be applicable either, as those services need to be provided for at least three consecutive years to fall under the scope of the Article.“ (Q&A der EU-Kommission vom 03.09.2014, a.a.O. (Abschn. 2.2.5.), S. 3).

Dasselbe gilt, wenn die Abschlussprüfung für ein Jahr durch einen anderen Prüfer durchgeführt wird: Auch dann wird die Zählung der drei aufeinanderfolgenden Jahre unterbrochen; sie beginnt erst dann wieder, wenn der Abschlussprüfer gleichzeitig Abschlussprüfungsleistungen und Nichtprüfungsleistungen an seinen PIE-Mandanten erbringt.

### 4.3. INHALTLICHE FRAGEN ZUM CAP – AKTUALISIERTE UND NEUE ABSCHNITTE

#### 4.3.1. Nach welchen Kriterien sind Honorare für Leistungen des Abschlussprüfers den Honoraren für Abschlussprüfungsleistungen zuzuordnen? – Aktualisiert

Die Abgrenzung zwischen „Abschlussprüfungsleistungen“ und (erforderlichen und nicht erforderlichen) „Nichtprüfungsleistungen“ i.S.d. EU-VO ist nicht nur für die Berechnung des 70%-Cap, sondern auch für die Meldung an die APAS nach Art. 14 EU-VO und für Angaben im Transparenzbericht nach Art. 13 Abs. 2 Buchst. k EU-VO von Relevanz, wobei grundsätzlich von einer einheitlichen Auslegung der beiden Begriffe im Kontext der Regelungen der EU-VO auszugehen ist (vgl. APAS Verlautbarung Nr. 4, überarbeitete Fassung (ü.F.) vom 20.12.2018, S. 2, abrufbar unter [https://www.apasbafa.bund.de/SharedDocs/Downloads/APAS/DE/vb\\_verlautbarung\\_04\\_ue\\_f.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=2](https://www.apasbafa.bund.de/SharedDocs/Downloads/APAS/DE/vb_verlautbarung_04_ue_f.pdf?__blob=publicationFile&v=2); Abruf: 21.10.2019). Nach dem der EU-VO innewohnenden Begriffsverständnis sind unter Nichtprüfungsleistungen alle Leistungen zu verstehen, die nicht Abschlussprüfungsleistungen sind. Mithin umfasst der Begriff der Nichtprüfungsleistungen i.S.d. EU-VO entgegen dem intuitiven Begriffsverständnis eine nicht unerhebliche Teilmenge der Prüfungsleistungen i.S.v. § 2 Abs. 1 WPO, d.h. grundsätzlich alle Prüfungsleistungen außerhalb der gesetzlichen Abschlussprüfung.

Darüber hinaus ist zu berücksichtigen, dass aufgrund des Generalverweises in Art. 3 EU-VO auf die AP-RiLi für die Definition des Begriffs der Abschlussprüfungsleistungen auf die Begriffsbestimmung der „Abschlussprüfung“ in Art. 2 AP-RiLi abzustellen ist. Daher fallen nach Auffassung der APAS unter Abschlussprüfungsleistungen grundsätzlich nur Prüfungen von Jahres- und Konzernabschlüssen, die nach Unionsrecht (z.B. nach der Richtlinie 2013/34/EU (EU-Bilanzrichtlinie) oder der Richtlinie 2011/61/EU (AIFM-Richtlinie)) oder nach nationalen Vorschriften eines Mitgliedstaats in Bezug auf kleine Unternehmen vorgeschrieben sind (vgl. APAS Verlautbarung Nr. 4 ü.F., a.a.O., S. 2). Honorare für andere nur nach nationalen Vorschriften vorgeschriebene oder freiwillige Abschlussprüfungen sind nach diesem Begriffsverständnis grundsätzlich nicht den Honoraren für Abschlussprüfungsleistungen zuzuordnen. Demnach fallen zwar u.a. die gesetzlich vorgeschriebenen Abschlussprüfungen nach § 316 HGB, ggf. in Verbindung mit §§ 340k, 341k, 264a HGB, oder nach § 53 GenG sowie die Prüfung der Jahresberichte von Sondervermögen nach §§ 101 und 102 KAGB unter den Begriff der Abschlussprüfungsleistungen i.S.d. EU-VO, dagegen aber bspw. Abschlussprüfungen i.S.d. §§ 6 und 14 PublG mangels

Verankerung im EU-Recht oder auch die nach deutschen handelsrechtlichen Vorschriften (§ 316 HGB) nicht vorgeschriebene (freiwillige) Abschlussprüfung von kleinen Kapitalgesellschaften grundsätzlich nicht.

Ausgehend von dem dargelegten Begriffsverständnis ergibt sich stets die Notwendigkeit der Zuordnung von einzelnen Tätigkeiten zu den Leistungskategorien „Abschlussprüfungsleistungen“ und (erforderlichen und nicht erforderlichen) „Nichtprüfungsleistungen“. Insbesondere kann eine Tätigkeit, die nach obigem Begriffsverständnis isoliert betrachtet als Nichtprüfungsleistung zu qualifizieren ist, im konkreten Einzelfall aufgrund des Zusammenhangs mit einer durchgeführten Abschlussprüfung unter bestimmten Voraussetzungen den Abschlussprüfungsleistungen zuzuordnen sein. Als kumulative Kriterien für das Vorliegen des erforderlichen Zusammenhangs zur Abschlussprüfung werden seitens der APAS die Beauftragung, Durchführung und Abrechnung mit der Abschlussprüfung angeführt (vgl. APAS, Fragen und Antworten zu Verlautbarung Nr. 4, Version 1, Fragen 1.4 und 1.5, abrufbar unter [https://www.apasbafa.bund.de/SharedDocs/Downloads/APAS/DE/vb\\_verlautbarung\\_04\\_fragen\\_und\\_antworten.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=2](https://www.apasbafa.bund.de/SharedDocs/Downloads/APAS/DE/vb_verlautbarung_04_fragen_und_antworten.pdf?__blob=publicationFile&v=2); Abruf: 21.10.2019).

Dabei handelt es sich um eine grundsätzliche Überlegung, wie sie auch jenseits der Anforderungen der EU-Abschlussprüferregulierung schon bislang für Zwecke der Zuordnung von Leistungen des Abschlussprüfers zur Kategorie „Abschlussprüfungsleistungen“ im Rahmen der Ermittlung der Anhangangaben nach §§ 285 Nr. 17, § 314 Abs. 1 Nr. 9 HGB über das Abschlussprüferhonorar anzustellen war und ist. Nach der *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Anhangangaben nach §§ 285 Nr. 17, § 314 Abs. 1 Nr. 9 HGB über das Abschlussprüferhonorar (IDW RS HFA 36 n.F.)*, Tz. 12a, erfolgt dann eine Zuordnung zur Abschlussprüfung, wenn die betreffende Leistung unmittelbar durch die Abschlussprüfung veranlasst ist oder im Rahmen der Abschlussprüfung genutzt wird (vgl. entsprechend CEAOB, a.a.O. (Abschn. 4.2.2.), S. 4 zur freiwilligen Prüfung von Abschlüssen von Tochterunternehmen und von Reporting-Packages: „are used [!] in the context [or: as part] of the statutory audit“). Vergleichbar damit geht auch die APAS von einer Zuordnung von Leistungen zu den Abschlussprüfungsleistungen i.S.d. EU-VO aus, wenn die Leistungen untrennbar mit einer entsprechenden Abschlussprüfung verbunden sind oder im Rahmen einer entsprechenden (Konzern-)Abschlussprüfung erbracht werden (vgl. APAS Verlautbarung Nr. 4 ü.F., a.a.O., S. 3) bzw. für die (Konzern-)Abschlussprüfung notwendig sind (so zur Einordnung von freiwilligen Abschlussprüfungen APAS, Fragen und Antworten zu Verlautbarung Nr. 4, a.a.O., Frage 1.1).

Nach den dargestellten Grundsätzen sind auch gesetzliche Erweiterungen der Jahres- oder Konzernabschlussprüfung aufgrund ihrer unmittelbaren Veranlassung

durch die Abschlussprüfung bzw. der untrennbaren Verbindung zur Abschlussprüfung zu den Abschlussprüfungsleistungen zu zählen. Dabei handelt es sich bspw. um die Prüfung des Risikofrüherkennungssystems nach § 317 Abs. 4 HGB, die Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung nach § 53 HGrG, die Prüfung des Abhängigkeitsberichts nach § 313 AktG und aufsichtsrechtlich vorgeschriebene Prüfungen nach §§ 29, 30 KWG und §§ 35, 39 VAG (vgl. APAS Verlautbarung Nr. 4 ü.F., a.a.O., S. 2; *IDW RS HFA 36 n.F.*, Tz. 12a). Das Gleiche (Qualifizierung als Abschlussprüfungsleistungen i.S.d. EU-VO) gilt aufgrund ihres Sachzusammenhangs zur Abschlussprüfung für freiwillige Erweiterungen des Prüfungsauftrags, bspw. eine durch den Aufsichtsrat als Erweiterung der Abschlussprüfung beauftragte vollumfängliche inhaltliche Prüfung einer im (Konzern-)Lagebericht enthaltenen nicht-finanziellen Erklärung nach §§ 289b bis 289e, 315b und 315c HGB.

Die genannten Voraussetzungen für das Vorliegen des erforderlichen Zusammenhangs zur Abschlussprüfung sind bspw. auch für Prüfungshandlungen zu internen Kontrollen, die nach dem Sarbanes-Oxley Act (sog. SOX 404-Prüfung) notwendig sind, erfüllt (vgl. APAS Verlautbarung Nr. 4 ü.F., a.a.O., S. 3; CEAOB, a.a.O. (Abschn. 4.2.2.), S. 4). Solche Prüfungshandlungen sind Teil des sog. „integrated audit“ und damit Abschlussprüfungsleistungen. Dies gilt sowohl im Fall von Prüfungshandlungen nach SOX 404 im Rahmen der Konzernabschlussprüfung eines US-amerikanischen Mutterunternehmens bei einer deutschen Tochtergesellschaft als auch im Fall von SOX 404 Prüfungshandlungen bei einem deutschen Unternehmen, das selbst in den USA börsennotiert ist.

#### **4.3.2. Wie sind im Rahmen von Konzernabschlussprüfungen Honorare für die Prüfung von sog. Reporting-Packages und für die freiwillige oder nur nach nationalen Vorschriften erforderliche Prüfung von Abschlüssen von einbezogenen Tochterunternehmen einzuordnen? – Aktualisiert**

Für Tätigkeiten des Teilbereichsprüfers und/oder des Konzernabschlussprüfers in Bezug auf bedeutsame und nicht bedeutsame Teilbereiche nach ISA 600 bzw. *IDW PS 320 n.F.* (Prüfung von sog. Reporting-Packages) als Teil einer Konzernabschlussprüfung i.S.d. der EU-VO hat eine Zuordnung zu den Honoraren für Abschlussprüfungsleistungen zu erfolgen (vgl. APAS, Fragen und Antworten zu Verlautbarung Nr. 4, a.a.O. (Abschn. 4.3.1.), Frage 1.3; Anlage zu *IDW RS HFA 36 n.F.*). Gleiches gilt dementsprechend für die freiwillige Prüfung von Abschlüssen von Tochterunternehmen, soweit die Prüfungshandlungen für die Beurteilung der sog. Reporting-Packages im Rahmen einer Konzernabschlussprüfung i.S.d. der EU-VO genutzt werden (vgl. APAS, Fragen und Antworten zu Verlautbarung Nr. 4, a.a.O. (Ab-

schn. 4.3.1.), Frage 1.3; CEAOB, a.a.O. (Abschn. 4.2.2.), S. 4). Auch wenn Letzteres insbesondere dann gegeben sein wird, wenn die Abschlüsse der Tochterunternehmen nach dem gleichen Recht aufgestellt sind, wie der Konzernabschluss (und damit die Reporting-Packages der Tochterunternehmen), ist eine Nutzung von Prüfungshandlungen bspw. für die Prüfung eines IFRS-Konzernabschlusses auch dann nicht ausgeschlossen, wenn die zu prüfenden Abschlüsse der Tochterunternehmen nach anderem Recht (z.B. HGB) aufzustellen sind (bspw. Prüfungshandlungen zur Analyse der Forderungsstruktur, Tätigkeiten im Rahmen der Inventurbeobachtung etc.).

#### **4.3.3. Wie sind Honorare für die Prüfung oder prüferische Durchsicht von Zwischenabschlüssen oder für sonstige betriebswirtschaftliche Prüfungen bspw. in Bezug auf rechnungslegungsbezogene IT-Systeme einzuordnen? – Aktualisiert**

Wenn der Auftrag ausschließlich die Durchführung von reinen Review-Tätigkeiten in Bezug auf den Zwischenabschluss als Solchen umfasst, die keinen Zusammenhang zur Abschlussprüfung haben, darf das Honorar nicht (auch nicht teilweise) den Abschlussprüfungsleistungen zugeordnet werden. Dagegen sind diejenigen Honorare unzweifelhaft den Abschlussprüfungsleistungen zuzuordnen, mit denen unterjährige Prüfungshandlungen vergütet werden, die im Rahmen der Abschlussprüfung beauftragt, durchgeführt und abgerechnet werden (vgl. APAS, Fragen und Antworten zu Verlautbarung Nr. 4, a.a.O. (Abschn. 4.3.1.), Frage 1.4). Letztendlich entscheidend dürfte allerdings sein, ob die Tätigkeiten durch das Abschlussprüfungsteam tatsächlich unmittelbar im Rahmen der Abschlussprüfung verwertet werden, d.h. einen direkten inhaltlichen Bezug zum Gegenstand der Abschlussprüfung (startend mit der Auftragsplanung) haben und Prüfungsnachweise für die Abschlussprüfung liefern und dies aus den Arbeitspapieren für die Abschlussprüfung entsprechend hervorgeht (vgl. *IDW RS HFA 36 n.F.*, Tz. 12a). Unter diesen Voraussetzungen dürften daher auch Honorare für Tätigkeiten, die vom Auftrag zur Prüfung oder prüferischen Durchsicht von Zwischenabschlüssen mit umfasst sind, typischerweise den Abschlussprüfungsleistungen zuzuordnen sein. Eine Beauftragung unter Einbeziehung des Prüfungsausschusses ist in diesem Fall aufgrund des Zusammenhangs zur Abschlussprüfung immer gegeben.

Das Gleiche (Zuordnung zu den Abschlussprüfungsleistungen) gilt für Tätigkeiten im Rahmen der Durchführung bestimmter sonstiger betriebswirtschaftlicher Prüfungen wie projektbegleitender Prüfungen von IT-Systemen, wenn die oben genannten Voraussetzungen erfüllt sind, d.h. jedenfalls dann, wenn Beauftragung, Durchführung und Abrechnung als Bestandteil der Abschlussprüfung erfolgen (so

APAS, Fragen und Antworten zu Verlautbarung Nr. 4, a.a.O. (Abschn. 4.3.1.), Frage 1.5). Auch hier dürfte letztlich aber vor allem entscheidend sein, dass eine konkrete Verwertung im Rahmen der Abschlussprüfung erfolgt und die Beauftragung unter Einbeziehung des Prüfungsausschusses erfolgt. Eine Vereinbarung als Prüfungsschwerpunkt im Rahmen der Abschlussprüfung kann sich empfehlen (vgl. APAS, Fragen und Antworten zu Verlautbarung Nr. 4, a.a.O. (Abschn. 4.3.1.), Frage 1.5).

#### **4.3.4. Sind gegenüber „Großmutterunternehmen“ erbrachte Leistungen in die Ermittlung des 70%-Caps einzubeziehen? – Neu**

Nach Art. 4 Abs. 2 EU-VO bezieht sich der Cap auf die Erbringung von (zulässigen) Nichtprüfungsleistungen „für ein geprüfetes Unternehmen, dessen Muttergesellschaft oder die von diesem beherrschten Unternehmen“. Das (durchschnittlich gezahlte) Prüfungshonorar für Zwecke der Berechnung des Cap umfasst dabei sämtliche Honorare „für die Abschlussprüfung(en) des geprüften Unternehmens und gegebenenfalls seines Mutterunternehmens, der von ihm beherrschten Unternehmen und der konsolidierten Abschlüsse der betreffenden Unternehmensgruppe“.

Dem Wortlaut der EU-VO nach (Verwendung des Singulars) ist zwar die Leistungserbringung an nur ein einziges Mutterunternehmen (eine einzige Muttergesellschaft) von dem Cap erfasst. Nach Art. 2 Nr. 9 der Bilanzrichtlinie (2013/34/EU) ist „Mutterunternehmen“ allerdings ein Unternehmen, das ein oder mehrere Unternehmen kontrolliert, mithin können mehrere Unternehmen in aufsteigender Linie „Mutterunternehmen“ sein. Entsprechend dem persönlichen Anwendungsbereich der Blacklist (vgl. hierzu Abschn. 2.2.1.) spricht dies für die Erfassung aller Mutterunternehmen in aufsteigender Linie. Auch der Zweck der Regelungen zum Cap, Abhängigkeiten des PIE-Abschlussprüfers von einer Unternehmensgruppe, der das zu prüfende PIE angehört, zu vermeiden, spricht für diese Sichtweise.

Dagegen spricht es, dass der Cap für jedes PIE separat zu ermitteln ist, auch wenn mehrere PIE zu einer Unternehmensgruppe gehören. D.h. die Ermittlung nur eines einzigen Cap für die gesamte Gruppe wird grundsätzlich als nicht zulässig angesehen (vgl. CEAOB, a.a.O. (Abschn. 4.2.2.), S. 2). Bei einer Einbeziehung aller Mutterunternehmen in aufsteigender Linie würde dieser Grundsatz letztendlich nicht unerheblich aufgeweicht. Zudem wird auch vor dem Hintergrund einer streng am deutschen Wortlaut orientierten Auslegung der EU-VO die Auffassung vertreten, dass gegenüber Großmutterunternehmen erbrachte Leistungen nicht in die Cap-Betrachtung einzubeziehen sind, sondern nur Leistungen an das direkte Mutterunternehmen (so Bose/Lilienbecker, DB 2019, S. 746 ff. (749)).

---

Derzeit ist noch nicht absehbar, welche der beiden dargestellten Auffassungen sich verfestigen wird.

#### **4.3.5. Fallen nur die Honorare für die Abschlussprüfung von Mutterunternehmen und beherrschten Unternehmen mit Sitz innerhalb der EU bzw. des EWR in die Gesamtheit der durchschnittlichen Prüfungshonorare der letzten drei Jahre? – Aktualisiert**

Nein.

Art. 4 Abs. 2 EU-VO bestimmt, dass sämtliche Honorare zu erfassen sind, die für die Abschlussprüfung des geprüften PIE, seines Mutterunternehmens (vgl. zur Reichweite in aufsteigender Linie die Ausführungen in Abschn. 4.3.4.) sowie der von dem PIE beherrschten Unternehmen als auch der konsolidierten Abschlüsse der betreffenden Unternehmensgruppe an den bestellten Abschlussprüfer des geprüften PIE bezahlt wurden. Dies gilt mangels abweichender Regelung auch dann, wenn die anderen Unternehmen der Gruppe ihren Sitz außerhalb der EU bzw. des EWR haben (vgl. auch Q&A der EU-Kommission vom 03.09.2014, a.a.O. (Abschn. 2.2.5.), S. 3). Nicht relevant für die Berechnung des Cap und damit nicht einzubeziehen sind Honorare für Leistungen von Mitgliedern des Netzwerks des bestellten Abschlussprüfers (vgl. auch Abschn. 4.3.9.; Q&A der EU-Kommission vom 03.09.2014, a.a.O. (Abschn. 2.2.5.), S. 3); CEAOB, a.a.O. (Abschn. 4.2.2.), S. 2).

#### **4.3.6. Für Zwecke des 70%-Cap sind Nichtprüfungsleistungen nicht zu berücksichtigen, die „nach Unionsrecht oder nationalem Recht“ erforderlich sind – welche Rechtsvorschriften sind damit gemeint? – Aktualisiert**

Unionsrecht ist das Recht der Europäischen Union, das im engeren Sinne u.a. den EU-Vertrag, den Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union und die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs als Primärrecht sowie EU-Verordnungen, EU-Richtlinien und Beschlüsse als Sekundärrecht umfasst.

Das CEAOB vertritt zu der Frage, welche Vorschriften von „nationalem Recht“ erfasst sind, die Auffassung, dass hiervon nur das nationale Recht der Mitgliedstaaten erfasst sei (vgl. CEAOB, a.a.O. (Abschn. 4.2.2.), S. 3 f.). Dementsprechend vertritt auch die APAS die Auffassung, dass Leistungen, die ausschließlich nach Drittstaatenrecht erforderlich sind, grundsätzlich als nicht erforderliche Nichtprüfungsleistungen i.S.d. EU-VO zu behandeln sind (vgl. APAS Verlautbarung Nr. 4 ü.F., a.a.O. (Abschn. 4.3.1.), S. 3). Etwas anderes gilt jedoch, wenn die Leistungen nach den in Abschn. 4.3.1. dargelegten Kriterien aufgrund des Zusammenhangs zur Abschlussprüfung als Abschlussprüfungsleistungen anzusehen sind.

---

Nach der hier vertretenen Auffassung ist unter dem Begriff „nationales Recht“ zwar in jedem Fall das nationale Recht der Mitgliedstaaten zu verstehen. Da es sich indes um einen neutralen Begriff handelt ohne Bezug auf bestimmte Rechtsordnungen (wie etwa die im Rechtsraum der EU), ist davon auszugehen, dass auch das nationale Recht in Staaten außerhalb der EU und somit auch in Drittstaaten erfasst ist. Dies ist konsistent mit der Vorgehensweise des Art. 4 Abs. 2 EU-VO, der für die Berechnung des 70%-Cap sämtliche Honorare sowohl für Nichtprüfungsleistungen (Zähler) als auch für die Abschlussprüfungsleistungen (Nenner) an das geprüfte Unternehmen, dessen Mutterunternehmen, der von ihm beherrschten Unternehmen und der konsolidierten Abschlüsse der betreffenden Unternehmensgruppe einbezieht. Dabei ist der Sitz der jeweiligen Unternehmen irrelevant, d.h. auch Leistungen an Unternehmen mit Sitz in Drittstaaten werden erfasst (vgl. auch Q&A der EU-Kommission vom 03.09.2014, a.a.O. (Abschn. 2.2.5.), S. 3).

Nach erfolgtem Austritt des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland (UK) aus der EU und Ablauf einer etwaigen Übergangsphase, während der das Unionsrecht grundsätzlich weiterhin auf UK anzuwenden ist, gelten die vorstehenden Ausführungen auch für Leistungen, die aufgrund von Anforderungen des nationalen UK-Rechts erforderlich sind.

Nicht zu erfassen bei den Cap-relevanten Nichtprüfungsleistungen sind etwa Honorare für gesetzliche Prüfungen, wie z.B. Prüfungen nach EEG, Verschmelzungs-, Spaltungs- oder Gründungsprüfungen.

In Deutschland stellen neben formellen Gesetzen auch Verordnungen oder Satzungen der öffentlichen Verwaltung, die aufgrund einer gesetzlichen Ermächtigung erlassen wurden und generell-abstrakten Charakter haben, nationales Recht dar. Ergeht ein Verwaltungsakt oder eine Allgemeinverfügung zur Erbringung einer Nichtprüfungsleistung auf der Grundlage solcher Rechtsnormen, ist diese Nichtprüfungsleistung als „nach nationalem Recht erforderlich“ anzusehen.

#### **4.3.7. Wann gilt eine Nichtprüfungsleistung als nach Unionsrecht oder nationalem Recht „erforderlich“?**

Nichtprüfungsleistungen gelten dann als erforderlich, wenn das Unternehmen nicht freiwillig entscheiden kann, ob es einen Wirtschaftsprüfer mit dieser Nichtprüfungsleistung beauftragt oder nicht. Dabei muss die Durchführung der Nichtprüfungsleistung nicht dem Abschlussprüfer vorbehalten sein. Somit handelt es sich bspw. um erforderliche Nichtprüfungsleistungen, sofern die Durchführung der Nichtprüfungsleistung nach Unionsrecht oder nationalem Recht

- verpflichtend vorgeschrieben ist (z.B. Verschmelzungsprüfungen nach § 9 UmwG oder Prüfungen nach § 16 MaBV) oder
- von einem Dritten auf der Grundlage nationalen Rechts (vgl. Abschn. 4.3.5.) verlangt wird (z.B. Prüfung der Abrechnung eines Netzbetreibers nach § 30 Abs. 1 Nr. 9 KWKG) oder
- Voraussetzung für die Beantragung von staatlichen Fördermitteln ist (z.B. Prüfung nach § 64 Abs. 3 Nr. 1 Buchst. c EEG 2017 im Zusammenhang mit der Antragstellung auf Besondere Ausgleichsregelung).

#### 4.3.8. Wie sind Nachtragsprüfungen bei der Berechnung des Cap zu berücksichtigen?

Nachtragsprüfungen teilen im Hinblick auf den Ansatz bei der Berechnung des Cap das Schicksal der Behandlung des Honorars für die ursprüngliche Leistung. D.h., Nachtragsprüfungen im Zusammenhang mit der Abschlussprüfung sind bei der Berechnung des Cap als Abschlussprüfungsleistungen zu qualifizieren und Nachtragsprüfungen im Zusammenhang mit einer Nichtprüfungsleistungen, die nach Unionsrecht oder nationalem Recht erforderlich sind, bleiben bei der Berechnung ebenfalls aufgrund der Erforderlichkeit unberücksichtigt (z.B. Prüfungen nach § 30 Abs. 2 Satz 2 KWKG).

#### 4.3.9. Sind für die Berechnung des Cap Nichtprüfungsleistungen anderer Netzwerkgesellschaften einzubeziehen?

Nein (vgl. auch Abschn. 4.3.5.).

Die Vorschrift des Art. 4 Abs. 2 EU-VO stellt ausschließlich auf den Abschlussprüfer bzw. die Prüfungsgesellschaft ab. Das Verbot der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen nach Art. 5 EU-VO gilt hingegen für das gesamte Netzwerk des Abschlussprüfers. Insofern kann davon ausgegangen werden, dass die Cap-Berechnung lediglich Nichtprüfungsleistungen des Abschlussprüfers und nicht solcher seiner Netzwerkpartner (oder Tochtergesellschaften) erfasst (so auch die EU-Kommission, vgl. Q&A vom 03.09.2014, a.a.O. (Abschn. 2.2.5.), S. 3 sowie CEA OB, a.a.O. (Abschn. 4.2.2.), S. 2).

#### 4.3.10. Welches Geschäftsjahr ist der Berechnung des Cap zugrunde zu legen?

Grundlage für die Berechnung des Cap ist das Geschäftsjahr des geprüften Unternehmens, auch wenn sein Mutterunternehmen oder von ihm beherrschte Unter-

nehmen davon abweichende Geschäftsjahre haben. Unterscheiden sich die Abschlussstichtage des geprüften PIE und des Abschlussprüfers, ist ebenfalls auf das Geschäftsjahr des geprüften PIE abzustellen (vgl. auch CEA OB, a.a.O. (Abschn. 4.2.2.), S. 3 und 4).

#### 4.3.11. Zu welchem Zeitpunkt sind die Honorare für die erbrachten Nichtprüfungsleistungen und Abschlussprüfungsleistungen in die Cap-Berechnung einzubeziehen? – Aktualisiert

Die Honorare für Abschlussprüfungsleistungen sind den Geschäftsjahren zuzurechnen, für die die jeweilige Abschlussprüfungsleistung erbracht wurde (in diesem Sinne auch CEA OB, a.a.O. (Abschn. 4.2.2.), S. 3 („corresponding to the audit“)). Es kommt insoweit nicht auf den Zeitpunkt der Rechnungsstellung oder Zahlung der Abschlussprüfungshonorare an. Kommt es im weiteren Verlauf zu nachträglichen Budgetüberschreitungen oder Nachtragsprüfungen, sind die damit verbundenen Honorare ebenfalls den betroffenen Geschäftsjahren zuzurechnen. Die o.g. Zuordnung bildet die Grundlage für die Ermittlung des Drei-Jahresdurchschnitts für die Abschlussprüfungshonorare nach Art. 4 Abs. 2 EU-VO.

Die APAS und das CEA OB gehen davon aus, dass die Honorare für Nichtprüfungsleistungen zum Zeitpunkt ihrer Realisierung (Sicht des Abschlussprüfers) in die Cap-Berechnung einzubeziehen sind, unabhängig davon, wann sie in Rechnung gestellt oder bezahlt wurden (vgl. APAS Verlautbarung Nr. 4 ü.F., a.a.O. (Abschn. 4.3.1.), S. 1 und 3 zum Einnahmenbegriff nach Art. 14 EU-VO und zur grundsätzlichen Übertragbarkeit auf die Cap-Berechnung; APAS, Fragen und Antworten zu Verlautbarung Nr. 4, a.a.O. (Abschn. 4.3.1.), Frage 3.3 („realisierte Umsatzerlöse nach HGB“); CEA OB, a.a.O. (Abschn. 4.2.2.), S. 3 („time of realization“)). Erst zum Realisationszeitpunkt liegt für Nichtprüfungsleistungen eine abrechenbare Leistung vor. Die Realisationszeitpunkte unterscheiden sich in Abhängigkeit von der Art des zugrunde liegenden Vertragsverhältnisses (Dienstvertrag, Werkvertrag). Unter der Annahme, dass die Rechnungsstellung für Nichtprüfungsleistungen in aller Regel zeitnah zum Realisationszeitpunkt erfolgt, erscheint es auch sachgerecht, für Zwecke der zeitlichen Zuordnung der Nichtprüfungsleistungen auf den Zeitpunkt der Rechnungsstellung abzustellen. Dies ermöglicht zudem eine Überwachung des Fee Cap durch den Abschlussprüfer und den Aufsichtsrat auf der Grundlage gleicher Informationen. Dieser Sichtweise folgen auch der französische Gesetzgeber und die französische Aufsichtsbehörde, die ebenfalls auf den Zeitpunkt der Rechnungsstellung abstellen (vgl. Article L. 823-18 code de commerce („honoraires facturés“); entsprechend der Regulator H3C, Foire aux questions

---

(FAQ) sur l'application des nouvelles dispositions encadrant le contrôle légal des comptes (19.07.2018), Abschnitt 4.6, abrufbar unter <http://www.h3c.org/textes/MAJ%20FAQ%20H3C%20version%2019.07.18.pdf>; Abruf: 21.10.2019).

Die Verpflichtung zur Überwachung der Einhaltung des Fee Cap ergibt sich für den Prüfungsausschuss aus § 107 Abs. 3 Satz 2 AktG und für den Abschlussprüfer aus den allgemeinen Berufspflichten nach § 43 WPO.



## ANLAGE: BEDEUTENDE VORSCHRIFTEN ZUR ERBRINGUNG VON NICHTPRÜFUNGSLEISTUNGEN

### I. AUSZÜGE AUS DER EU-VERORDNUNG<sup>18</sup>

#### Art. 4 EU-VO Prüfungshonorare

##### Abs. 1

##### Unterabsatz 1

Honorare für die Durchführung von Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse dürfen nicht ergebnisabhängig sein.

##### Unterabsatz 2

<sup>1</sup>Unbeschadet des Artikels 25 der Richtlinie 2006/43/EG ist für die Zwecke des Unterabsatzes 1 ein Honorar für ein Prüfungsmandat ergebnisabhängig, wenn es im Hinblick auf den Ausgang oder das Ergebnis einer Transaktion oder das Ergebnis der ausgeführten Arbeiten auf einer vorab festgelegten Basis berechnet wird. <sup>2</sup>Honorare, die von einem Gericht oder einer zuständigen Behörde festgesetzt werden, sind nicht als ergebnisabhängig zu betrachten.

##### Abs. 2

##### Unterabsatz 1

Wenn ein Abschlussprüfer oder eine Prüfungsgesellschaft für einen Zeitraum von drei oder mehr aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren für ein geprüftes Unternehmen, dessen Muttergesellschaft oder die von diesem beherrschten Unternehmen andere als die in Artikel 5 Absatz 1 dieser Verordnung genannten Nichtprüfungsleistungen erbringt, werden die Gesamthonorare für diese Leistungen auf maximal 70% des Durchschnitts der in den letzten drei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren für die Abschlussprüfung(en) des geprüften Unternehmens und gegebenenfalls seines Mutterunternehmens, der von ihm beherrschten Unternehmen und der konsolidierten Abschlüsse der betreffenden Unternehmensgruppe durchschnittlich gezahlten Honorare begrenzt.

<sup>18</sup> Verordnung (EU) Nr. 537/2014 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse und zur Aufhebung des Beschlusses 2005/909/EG der Kommission (ABl. L 158 vom 27.05.2014, S. 77)

---

### Unterabsatz 2

Für die Zwecke der in Unterabsatz 1 genannten Beschränkungen werden andere als die in Artikel 5 Absatz 1 genannten Nichtprüfungsleistungen, die nach Unionsrecht oder nationalem Recht erforderlich sind, ausgenommen.

### Unterabsatz 3

Die Mitgliedstaaten können vorsehen, dass eine zuständige Behörde auf Ersuchen des Abschlussprüfers oder der Prüfungsgesellschaft ausnahmsweise gestatten darf, dass der Abschlussprüfer oder die Prüfungsgesellschaft in Bezug auf ein geprüftes Unternehmen für einen Zeitraum von höchstens zwei Geschäftsjahren von den Anforderungen nach Unterabsatz 1 ausgenommen wird.

### Abs. 3

#### Unterabsatz 1

<sup>1</sup>Wenn die von einem Unternehmen von öffentlichem Interesse insgesamt gezahlten Honorare in jedem der letzten drei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahre über 15% der von dem Abschlussprüfer oder der Prüfungsgesellschaft oder gegebenenfalls dem Konzernabschlussprüfer, der bzw. die die Abschlussprüfung in jedem dieser Geschäftsjahre durchgeführt hat, insgesamt vereinnahmten Honorare hinausgehen, setzt der betreffende Abschlussprüfer bzw. die betreffende Prüfungsgesellschaft bzw. gegebenenfalls der Konzernabschlussprüfer den Prüfungsausschuss darüber in Kenntnis und berät mit ihm über die Gefahren für seine bzw. ihre Unabhängigkeit wie auch über die zur Verminderung dieser Gefahren eingeleiteten Schutzmaßnahmen. <sup>2</sup>Der Prüfungsausschuss erwägt, ob das Prüfungsmandat vor Erteilung des Bestätigungsvermerks einer auftragsbegleitenden Qualitätssicherungsprüfung durch einen anderen Abschlussprüfer oder eine andere Prüfungsgesellschaft unterzogen werden sollte.

#### Unterabsatz 2

Wenn die von einem solchen Unternehmen von öffentlichem Interesse gezahlten Honorare weiterhin über 15% der insgesamt von dem Abschlussprüfer oder der Prüfungsgesellschaft oder gegebenenfalls dem Konzernabschlussprüfer vereinnahmten Honorare hinausgehen, entscheidet der Prüfungsausschuss anhand objektiver Gründe darüber, ob der Abschlussprüfer, die Prüfungsgesellschaft oder der Konzernabschlussprüfer bei diesem Unternehmen oder dieser Unternehmensgruppe die Abschlussprüfung für einen weiteren Zeitraum, der in jedem Fall zwei Jahre nicht überschreiten darf, durchführen darf.

### Abs. 4

Die Mitgliedstaaten können strengere Anforderungen als die in diesem Artikel vorgesehenen anwenden.

---

## Art. 5 EU-VO Verbot der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen

### Abs. 1

#### Unterabs. 1

Der Abschlussprüfer oder die Prüfungsgesellschaft eines Unternehmens von öffentlichem Interesse und jedes Mitglied eines Netzwerks, dem der Abschlussprüfer bzw. die Prüfungsgesellschaft angehört, darf weder direkt noch indirekt für das geprüfte Unternehmen, dessen Mutterunternehmen oder die von ihm beherrschten Unternehmen in der Union verbotene Nichtprüfungsleistungen innerhalb folgender Zeiträume erbringen:

- a) innerhalb des Zeitraums zwischen dem Beginn des Prüfungszeitraums und der Abgabe des Bestätigungsvermerks und
- b) innerhalb des Geschäftsjahrs, das dem in Buchstabe a genannten Zeitraum unmittelbar vorausgeht, in Bezug auf die in Unterabsatz 2 Buchstabe e genannten Leistungen.

#### Unterabs. 2

Für die Zwecke dieses Artikels bezeichnet der Ausdruck „verbotene Nichtprüfungsleistungen“:

- a) die Erbringung von Steuerberatungsleistungen im Zusammenhang mit Folgendem:
  - i) Erstellung von Steuererklärungen;
  - ii) Lohnsteuer;
  - iii) Zöllen;
  - iv) Ermittlung von staatlichen Beihilfen und steuerlichen Anreizen, es sei denn, die Unterstützung durch den Abschlussprüfer oder die Prüfungsgesellschaft bei solchen Leistungen ist gesetzlich vorgeschrieben;
  - v) Unterstützung hinsichtlich Steuerprüfungen durch die Steuerbehörden, es sei denn, die Unterstützung durch den Abschlussprüfer oder die Prüfungsgesellschaft bei diesen Prüfungen ist gesetzlich vorgeschrieben;
  - vi) Berechnung der direkten und indirekten Steuern sowie latenter Steuern;
  - vii) Erbringung von Steuerberatungsleistungen;
- b) Leistungen, mit denen eine Teilnahme an der Führung oder an Entscheidungen des geprüften Unternehmens verbunden ist;
- c) Buchhaltung und Erstellung von Unterlagen der Rechnungslegung und von Abschlüssen;
- d) Lohn und Gehaltsabrechnung;

- 
- e) Gestaltung und Umsetzung interner Kontroll- oder Risikomanagementverfahren, die bei der Erstellung und/oder Kontrolle von Finanzinformationen oder Finanzinformationstechnologiesystemen zum Einsatz kommen;
  - f) Bewertungsleistungen, einschließlich Bewertungsleistungen in Zusammenhang mit Leistungen im Bereich der Versicherungsmathematik und der Unterstützung bei Rechtsstreitigkeiten;
  - g) juristische Leistungen im Zusammenhang mit
    - i) allgemeiner Beratung,
    - ii) Verhandlungen im Namen des geprüften Unternehmens und
    - iii) Vermittlungstätigkeiten in Bezug auf die Beilegung von Rechtsstreitigkeiten;
  - h) Leistungen im Zusammenhang mit der internen Revision des geprüften Unternehmens;
  - i) Leistungen im Zusammenhang mit der Finanzierung, der Kapitalstruktur und -ausstattung sowie der Anlagestrategie des geprüften Unternehmens, ausgenommen die Erbringung von Bestätigungsleistungen im Zusammenhang mit Abschlüssen, einschließlich der Ausstellung von Prüfbescheinigungen (Comfort Letters) im Zusammenhang mit vom geprüften Unternehmen herausgegebenen Prospekten;
  - j) Werbung für, Handel mit oder Zeichnung von Aktien des geprüften Unternehmens;
  - k) Personaldienstleistungen in Bezug auf
    - i) Mitglieder der Unternehmensleitung, die in der Position sind, erheblichen Einfluss auf die Vorbereitung der Rechnungslegungsunterlagen oder der Abschlüsse, die Gegenstand der Abschlussprüfung sind, auszuüben, wenn zu diesen Dienstleistungen Folgendes gehört:
      - Suche nach oder Auswahl von Kandidaten für solche Positionen oder
      - Überprüfung der Referenzen von Kandidaten für diese Positionen;
    - ii) Aufbau der Organisationsstruktur und
    - iii) Kostenkontrolle.

#### **Abs. 2**

<sup>1</sup>Die Mitgliedstaaten können andere als die in Absatz 1 aufgeführten Leistungen verbieten, wenn diese ihrer Ansicht nach eine Gefährdung der Unabhängigkeit darstellen könnten. <sup>2</sup>Die Mitgliedstaaten teilen der Kommission alle Ergänzungen der Liste nach Absatz 1 mit.

#### **Abs. 3**

Abweichend von Absatz 1 Unterabsatz 2 können die Mitgliedstaaten die Erbringung der unter Buchstabe a Ziffern i und iv bis vii und Buchstabe f genannten Leistungen zulassen, sofern die folgenden Anforderungen erfüllt werden:

- a) die Leistungen haben allein oder kumuliert keine direkten oder haben nur unwesentliche Auswirkungen auf die geprüften Abschlüsse;
- b) die Einschätzung der Auswirkung auf die geprüften Abschlüsse ist in dem zusätzlichen Bericht an den Prüfungsausschuss gemäß Artikel 11 umfassend dokumentiert und erläutert; und
- c) der Abschlussprüfer oder die Prüfungsgesellschaft erfüllt die Grundsätze der Unabhängigkeit gemäß der Richtlinie 2006/43/EG.

#### **Abs. 4**

##### **Unterabsatz 1**

<sup>1</sup>Ein Abschlussprüfer oder eine Prüfungsgesellschaft, der bzw. die eine Abschlussprüfung bei einem Unternehmen von öffentlichem Interesse durchführt, und – sofern der Abschlussprüfer bzw. die Prüfungsgesellschaft einem Netzwerk angehört – jedes Mitglied dieses Netzwerks darf für das geprüfte Unternehmen, dessen Muttergesellschaft oder die von diesem beherrschten Unternehmen andere als die verbotenen Nichtprüfungsleistungen nach den Absätzen 1 und 2 erbringen, wenn der Prüfungsausschuss dies nach gebührender Beurteilung der Gefährdung der Unabhängigkeit und der angewendeten Schutzmaßnahmen gemäß Artikel 22b der Richtlinie 2006/43/EG billigt. <sup>2</sup>Der Prüfungsausschuss erstellt gegebenenfalls Leitlinien in Bezug auf die in Absatz 3 genannten Leistungen.

##### **Unterabsatz 2**

Die Mitgliedstaaten können strengere Vorschriften für die Voraussetzungen festlegen, unter denen ein Abschlussprüfer, eine Prüfungsgesellschaft oder ein Mitglied eines Netzwerks, dem der Abschlussprüfer oder die Prüfungsgesellschaft angehört, für das geprüfte Unternehmen, dessen Muttergesellschaft oder die von diesem beherrschten Unternehmen andere als die verbotenen prüfungsfremden Leistungen nach Absatz 1 erbringen darf.

#### **Abs. 5**

##### **Unterabsatz 1**

Wenn ein Mitglied des Netzwerks, dem der Abschlussprüfer bzw. die Prüfungsgesellschaft, der bzw. die die Abschlussprüfung bei einem Unternehmen von öffentlichem Interesse durchführt, angehört, für ein Unternehmen mit Sitz in einem Drittland, das von dem geprüften Unternehmen von öffentlichem Interesse beherrscht wird, Nicht-

---

prüfungsleistungen nach den Absätzen 1 und 2 erbringt, beurteilt der Abschlussprüfer bzw. die Prüfungsgesellschaft, ob dies seine bzw. ihre Unabhängigkeit beeinträchtigt.

#### **Unterabsatz 2**

<sup>1</sup>Wird seine bzw. ihre Unabhängigkeit beeinträchtigt, so wendet der Abschlussprüfer bzw. die Prüfungsgesellschaft gegebenenfalls Schutzmaßnahmen zur Verminderung der durch diese Leistungserbringung in einem Drittland hervorgerufenen Gefahren an.<sup>2</sup> Der Abschlussprüfer bzw. die Prüfungsgesellschaft darf die Abschlussprüfung bei dem Unternehmen von öffentlichem Interesse nur dann fortsetzen, wenn er/sie gemäß Artikel 6 der vorliegenden Verordnung und Artikel 22b der Richtlinie 2006/43/EG begründen kann, dass die Erbringung dieser Leistungen weder seine/ihre fachliche Einschätzung noch den Bestätigungsvermerk beeinträchtigt.

#### **Unterabsatz 3**

Für die Zwecke dieses Absatzes wird

- a) eine Teilnahme an den Entscheidungsprozessen des geprüften Unternehmens und die Erbringung der in Absatz 1 Unterabsatz 2 Buchstaben b, c und e genannten Leistungen auf jeden Fall als Gefährdung der Unabhängigkeit angesehen, die nicht durch Schutzmaßnahmen vermindert werden kann,
- b) bei Erbringung der in Absatz 1 Unterabsatz 2 unter den anderen Buchstaben als den Buchstaben b, c und e genannten Leistungen eine Gefährdung der Unabhängigkeit und deshalb die Notwendigkeit von Schutzmaßnahmen zur Verminderung der dadurch hervorgerufenen Gefahren angenommen.

### **Art. 6 EU-VO Vorbereitung auf die Abschlussprüfung und Beurteilung der Gefährdungen für die Unabhängigkeit**

#### **Abs. 1**

Bevor ein Abschlussprüfer oder eine Prüfungsgesellschaft ein Mandat zur Prüfung des Abschlusses eines Unternehmens von öffentlichem Interesse annimmt oder fortsetzt, beurteilt und dokumentiert er bzw. sie zusätzlich zu den Bestimmungen des Artikels 22b der Richtlinie 2006/43/EG Folgendes:

- a) ob er bzw. sie die Anforderungen der Artikel 4 und 5 dieser Verordnung erfüllt;
- b) ob die in Artikel 17 der vorliegenden Verordnung festgelegten Bedingungen erfüllt sind;
- c) unbeschadet der Richtlinie 2005/60/EG die Integrität der Mitglieder der Aufsichts-, Verwaltungs- und Unternehmensleitungsorgane des Unternehmens von öffentlichem Interesse.

#### **Abs. 2**

Ein Abschlussprüfer oder eine Prüfungsgesellschaft

- a) erklärt gegenüber dem Prüfungsausschuss jährlich schriftlich, dass der Abschlussprüfer bzw. die Prüfungsgesellschaft, Prüfungspartner und Mitglieder der höheren Führungsebene und das Leitungspersonal, die die Abschlussprüfung durchführen, unabhängig vom geprüften Unternehmen sind,
- b) erörtert mit dem Prüfungsausschuss die Gefahren für seine bzw. ihre Unabhängigkeit sowie die von ihm bzw. ihr gemäß Absatz 1 dokumentierten zur Verminderung dieser Gefahren angewendeten Schutzmaßnahmen.

## II. AUSZÜGE AUS DEM HGB

### § 319 HGB

#### Abs. 2

Ein Wirtschaftsprüfer oder vereidigter Buchprüfer ist als Abschlussprüfer ausgeschlossen, wenn während des Geschäftsjahres, für dessen Schluss der zu prüfende Jahresabschluss aufgestellt wird, oder während der Abschlussprüfung Gründe, insbesondere Beziehungen geschäftlicher, finanzieller oder persönlicher Art, vorliegen, nach denen die Besorgnis der Befangenheit besteht.

#### Abs. 3

<sup>1</sup>Ein Wirtschaftsprüfer oder vereidigter Buchprüfer ist insbesondere von der Abschlussprüfung ausgeschlossen, wenn er oder eine Person, mit der er seinen Beruf gemeinsam ausübt,

1. Anteile oder andere nicht nur unwesentliche finanzielle Interessen an der zu prüfenden Kapitalgesellschaft oder eine Beteiligung an einem Unternehmen besitzt, das mit der zu prüfenden Kapitalgesellschaft verbunden ist oder von dieser mehr als zwanzig vom Hundert der Anteile besitzt;
2. gesetzlicher Vertreter, Mitglied des Aufsichtsrats oder Arbeitnehmer der zu prüfenden Kapitalgesellschaft oder eines Unternehmens ist, das mit der zu prüfenden Kapitalgesellschaft verbunden ist oder von dieser mehr als zwanzig vom Hundert der Anteile besitzt;
3. über die Prüfungstätigkeit hinaus bei der zu prüfenden oder für die zu prüfende Kapitalgesellschaft in dem zu prüfenden Geschäftsjahr oder bis zur Erteilung des Bestätigungsvermerks
  - a) bei der Führung der Bücher oder der Aufstellung des zu prüfenden Jahresabschlusses mitgewirkt hat,
  - b) bei der Durchführung der internen Revision in verantwortlicher Position mitgewirkt hat,
  - c) Unternehmensleitungs- oder Finanzdienstleistungen erbracht hat oder
  - d) eigenständige versicherungsmathematische oder Bewertungsleistungen erbracht hat, die sich auf den zu prüfenden Jahresabschluss nicht nur unwesentlich auswirken,

sofern diese Tätigkeiten nicht von untergeordneter Bedeutung sind; dies gilt auch, wenn eine dieser Tätigkeiten von einem Unternehmen für die zu prüfende Kapitalgesellschaft ausgeübt wird, bei dem der Wirtschaftsprüfer oder vereidigte Buchprüfer gesetzlicher Vertreter, Arbeitnehmer, Mitglied des Auf-

sichtsrats oder Gesellschafter, der mehr als zwanzig vom Hundert der den Gesellschaftern zustehenden Stimmrechte besitzt, ist;

4. bei der Prüfung eine Person beschäftigt, die nach den Nummern 1 bis 3 nicht Abschlussprüfer sein darf;
5. in den letzten fünf Jahren jeweils mehr als dreißig vom Hundert der Gesamteinnahmen aus seiner beruflichen Tätigkeit von der zu prüfenden Kapitalgesellschaft und von Unternehmen, an denen die zu prüfende Kapitalgesellschaft mehr als zwanzig vom Hundert der Anteile besitzt, bezogen hat und dies auch im laufenden Geschäftsjahr zu erwarten ist; zur Vermeidung von Härtefällen kann die Wirtschaftsprüferkammer befristete Ausnahmegenehmigungen erteilen.

<sup>2</sup>Dies gilt auch, wenn der Ehegatte oder der Lebenspartner einen Ausschlussgrund nach Satz 1 Nr. 1, 2 oder 3 erfüllt.

#### Abs. 4

<sup>1</sup>Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Buchprüfungsgesellschaften sind von der Abschlussprüfung ausgeschlossen, wenn sie selbst, einer ihrer gesetzlichen Vertreter, ein Gesellschafter, der mehr als zwanzig vom Hundert der den Gesellschaftern zustehenden Stimmrechte besitzt, ein verbundenes Unternehmen, ein bei der Prüfung in verantwortlicher Position beschäftigter Gesellschafter oder eine andere von ihr beschäftigte Person, die das Ergebnis der Prüfung beeinflussen kann, nach Absatz 2 oder Absatz 3 ausgeschlossen sind. <sup>2</sup>Satz 1 gilt auch, wenn ein Mitglied des Aufsichtsrats nach Absatz 3 Satz 1 Nr. 2 ausgeschlossen ist oder wenn mehrere Gesellschafter, die zusammen mehr als zwanzig vom Hundert der den Gesellschaftern zustehenden Stimmrechte besitzen, jeweils einzeln oder zusammen nach Absatz 2 oder Absatz 3 ausgeschlossen sind.

### § 319a HGB

#### Abs. 1

<sup>1</sup>Ein Wirtschaftsprüfer ist über die in § 319 Abs. 2 und 3 genannten Gründe hinaus auch dann von der Abschlussprüfung eines Unternehmens, das kapitalmarktorientiert im Sinn des § 264d, das CRR-Kreditinstitut im Sinne des § 1 Absatz 3d Satz 1 des Kreditwesengesetzes, mit Ausnahme der in § 2 Absatz 1 Nummer 1 und 2 des Kreditwesengesetzes genannten Institute, oder das Versicherungsunternehmen im Sinne des Artikels 2 Absatz 1 der Richtlinie 91/674/EWG ist, ausgeschlossen, wenn er

1. (aufgehoben)
2. in dem Geschäftsjahr, für dessen Schluss der zu prüfende Jahresabschluss aufzustellen ist, über die Prüfungstätigkeit hinaus Steuerberatungsleistungen im Sinne des Artikels 5 Absatz 1 Unterabsatz 2 Buchstabe a Ziffer i und iv bis vii der

---

Verordnung (EU) Nr. 537/2014 erbracht hat, die sich einzeln oder zusammen auf den zu prüfenden Jahresabschluss unmittelbar und nicht nur unwesentlich auswirken; eine nicht nur unwesentliche Auswirkung liegt insbesondere dann vor, wenn die Erbringung der Steuerberatungsleistungen im zu prüfenden Geschäftsjahr den für steuerliche Zwecke zu ermittelnden Gewinn im Inland erheblich gekürzt hat oder ein erheblicher Teil des Gewinns ins Ausland verlagert worden ist, ohne dass eine über die steuerliche Vorteilerlangung hinausgehende wirtschaftliche Notwendigkeit für das Unternehmen besteht, oder

3. in dem zu prüfenden Geschäftsjahr oder bis zur Erteilung des Bestätigungsvermerks über die Prüfungstätigkeit hinaus bei der zu prüfenden oder für die zu prüfende Kapitalgesellschaft Bewertungsleistungen im Sinne des Artikels 5 Absatz 1 Unterabsatz 2 Buchstabe f der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 erbracht hat, die sich einzeln oder zusammen auf den zu prüfenden Jahresabschluss unmittelbar und nicht nur unwesentlich auswirken.

4. (aufgehoben)

<sup>2</sup>§ 319 Abs. 3 Satz 1 Nr. 3 letzter Teilsatz, Satz 2 und Abs. 4 gilt für die in Satz 1 genannten Ausschlussgründe entsprechend. <sup>3</sup>Satz 1 Nummer 2 und 3 gilt auch, wenn Personen, mit denen der Wirtschaftsprüfer seinen Beruf gemeinsam ausübt, die dort genannten Ausschlussgründe erfüllen; erbringt der Wirtschaftsprüfer Steuerberatungsleistungen im Sinne des Artikels 5 Absatz 1 Unterabsatz 2 Buchstabe a Ziffer i und iv bis vii der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 oder Bewertungsleistungen im Sinne des Artikels 5 Absatz 1 Unterabsatz 2 Buchstabe f der Verordnung (EU) Nr. 537/2014, so hat er deren Auswirkungen auf den zu prüfenden Jahresabschluss im Prüfungsbericht darzustellen und zu erläutern. <sup>4</sup>Verantwortlicher Prüfungspartner ist, wer den Bestätigungsvermerk nach § 322 unterzeichnet oder als Wirtschaftsprüfer von einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft als für die Durchführung einer Abschlussprüfung vorrangig verantwortlich bestimmt worden ist.

#### **Abs. 1a**

Auf Antrag des Abschlussprüfers kann die Abschlussprüferaufsichtsstelle beim Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle diesen von den Anforderungen des Artikels 4 Absatz 2 Unterabsatz 1 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 ausnahmsweise für höchstens ein Geschäftsjahr ausnehmen, allerdings nur bis zu 140 Prozent des Durchschnitts der in Artikel 4 Absatz 2 Unterabsatz 1 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 genannten Honorare.

#### **Abs. 2**

<sup>1</sup>Absatz 1 ist auf den Abschlussprüfer des Konzernabschlusses entsprechend anzuwenden. <sup>2</sup>Als verantwortlicher Prüfungspartner gilt auf Konzernebene auch, wer

---

als Wirtschaftsprüfer auf der Ebene bedeutender Tochterunternehmen als für die Durchführung von deren Abschlussprüfung vorrangig verantwortlich bestimmt worden ist.

#### **Abs. 3**

<sup>1</sup>Der Prüfungsausschuss des Unternehmens muss der Erbringung von Steuerberatungsleistungen im Sinne des Artikels 5 Absatz 1 Unterabsatz 2 Buchstabe a Ziffer i und iv bis vii der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 durch den Abschlussprüfer vorher zustimmen. <sup>2</sup>Falls das Unternehmen keinen Prüfungsausschuss eingerichtet hat, muss die Zustimmung durch seinen Aufsichts- oder Verwaltungsrat erfolgen.

### III. AUSZÜGE AUS DEM AKTG

#### § 107 AktG

##### Abs. 1

<sup>1</sup>Der Aufsichtsrat hat nach näherer Bestimmung der Satzung aus seiner Mitte einen Vorsitzenden und mindestens einen Stellvertreter zu wählen. <sup>2</sup>Der Vorstand hat zum Handelsregister anzumelden, wer gewählt ist. <sup>3</sup>Der Stellvertreter hat nur dann die Rechte und Pflichten des Vorsitzenden, wenn dieser verhindert ist.

##### Abs. 2

<sup>1</sup>Über die Sitzungen des Aufsichtsrats ist eine Niederschrift anzufertigen, die der Vorsitzende zu unterzeichnen hat. <sup>2</sup>In der Niederschrift sind der Ort und der Tag der Sitzung, die Teilnehmer, die Gegenstände der Tagesordnung, der wesentliche Inhalt der Verhandlungen und die Beschlüsse des Aufsichtsrats anzugeben. <sup>3</sup>Ein Verstoß gegen Satz 1 oder Satz 2 macht einen Beschluß nicht unwirksam. <sup>4</sup>Jedem Mitglied des Aufsichtsrats ist auf Verlangen eine Abschrift der Sitzungsniederschrift auszuhändigen.

##### Abs. 3

<sup>1</sup>Der Aufsichtsrat kann aus seiner Mitte einen oder mehrere Ausschüsse bestellen, namentlich, um seine Verhandlungen und Beschlüsse vorzubereiten oder die Ausführung seiner Beschlüsse zu überwachen. <sup>2</sup>Er kann insbesondere einen Prüfungsausschuss bestellen, der sich mit der Überwachung des Rechnungslegungsprozesses, der Wirksamkeit des internen Kontrollsystems, des Risikomanagementsystems und des internen Revisionsystems sowie der Abschlussprüfung, hier insbesondere der Auswahl und der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers und der vom Abschlussprüfer zusätzlich erbrachten Leistungen, befasst. <sup>3</sup>Der Prüfungsausschuss kann Empfehlungen oder Vorschläge zur Gewährleistung der Integrität des Rechnungslegungsprozesses unterbreiten. <sup>4</sup>Die Aufgaben nach Absatz 1 Satz 1, § 59 Abs. 3, § 77 Abs. 2 Satz 1, § 84 Abs. 1 Satz 1 und 3, Abs. 2 und Abs. 3 Satz 1, § 87 Abs. 1 und Abs. 2 Satz 1 und 2, § 111 Abs. 3, §§ 171, 314 Abs. 2 und 3 sowie Beschlüsse, daß bestimmte Arten von Geschäften nur mit Zustimmung des Aufsichtsrats vorgenommen werden dürfen, können einem Ausschuß nicht an Stelle des Aufsichtsrats zur Beschlußfassung überwiesen werden. <sup>5</sup>Dem Aufsichtsrat ist regelmäßig über die Arbeit der Ausschüsse zu berichten.

##### Abs. 4

Richtet der Aufsichtsrat einer Gesellschaft, die kapitalmarktorientiert im Sinne des § 264d des Handelsgesetzbuchs, die CRR-Kreditinstitut im Sinne des § 1 Absatz 3d Satz 1 des Kreditwesengesetzes, mit Ausnahme der in § 2 Absatz 1 Nummer 1 und 2

des Kreditwesengesetzes genannten Institute, oder die Versicherungsunternehmen im Sinne des Artikels 2 Absatz 1 der Richtlinie 91/674/EWG ist, einen Prüfungsausschuss im Sinn des Absatzes 3 Satz 2 ein, so müssen die Voraussetzungen des § 100 Absatz 5 erfüllt sein.

#### § 256 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. d AktG

Ein festgestellter Jahresabschluß ist außer in den Fällen des § 173 Abs. 3, § 234 Abs. 3 und § 235 Abs. 2 nichtig, wenn

...

3. er im Falle einer gesetzlichen Prüfungspflicht von Personen geprüft worden ist, die nach § 319 Absatz 1 des Handelsgesetzbuchs oder nach Artikel 25 des Einführungsgesetzes zum Handelsgesetzbuch nicht Abschlussprüfer sind oder aus anderen Gründen als den folgenden nicht zum Abschlussprüfer bestellt sind:

...

d) Verstoß gegen die Verordnung (EU) Nr. 537/2014 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse und zur Aufhebung des Beschlusses 2005/909/EG der Kommission (ABl. L 158 vom 27.5.2014, S. 77, L 170 vom 11.6.2014, S. 66),

...

#### Bildrechte:

**Umschlag:** ©istock.com\_UberImages, ©istock.com\_artjazz,  
©istock.com\_artjazz, ©istock.com\_peshkov

**Innenteil:** ©istock.com\_artjazz



WIRTSCHAFT BRAUCHT **VERTRAUEN.**

Institut der Wirtschaftsprüfer  
in Deutschland e.V.

Wirtschaftsprüferhaus

Tersteegenstr. 14  
40474 Düsseldorf

Postfach 32 05 80  
40420 Düsseldorf

Telefon: +49 (0) 211/4561-0  
Telefax: +49 (0) 211/4561097

E-Mail: [info@idw.de](mailto:info@idw.de)  
Web: [www.idw.de](http://www.idw.de)