



# EU-REGULIERUNG DER ABSCHLUSSPRÜFUNG

IDW POSITIONSPAPIER ZU **INHALTEN UND ZWEIFELSRAGEN**  
**DER EU-VERORDNUNG UND DER ABSCHLUSSPRÜFERRICHTLINIE**  
(VIERTE AUFLAGE MIT STAND: 23.05.2018)

---

Dieses Positionspapier wurde von den Mitgliedern des IDW Arbeitskreises „Auslegungs- und Interpretationsfragen der EU-Regulierung“ erarbeitet und vom Vorstand des IDW verabschiedet.

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 [weil@idw.de](mailto:weil@idw.de) senden.



## ZIELSETZUNG DES POSITIONSPAPIERS

Am 27.05.2014 wurden die EU-Verordnung zur Abschlussprüfung von Unternehmen von öffentlichem Interesse (sog. Public Interest Entities – PIE)<sup>1</sup> und die geänderte Abschlussprüferrichtlinie (EU-VO und AP-RiLi)<sup>2</sup> im Amtsblatt der EU veröffentlicht. Sowohl die AP-RiLi als auch die EU-VO sind am 16.06.2014 in Kraft getreten. Die Richtlinie musste von den EU-Mitgliedstaaten bis zum 17.06.2016 in nationales Recht umgesetzt werden. Die EU-VO ist ebenfalls seit dem 17.06.2016 unmittelbar anzuwenden.

Die AP-RiLi enthält Vorschriften, die – nach Umsetzung durch die Mitgliedstaaten – bei allen gesetzlichen Abschlussprüfungen anzuwenden sind. Die EU-VO setzt auf der AP-RiLi auf und ergänzt diese für den Bereich der Abschlussprüfungen bei PIE.

Beide Regelwerke sind in einem langjährigen und politisch beeinflussten Prozess entstanden. Ob der ursprüngliche mit der EU-Regulierung verfolgte Zweck einer Stärkung der Unabhängigkeit und der Qualität der Abschlussprüfung in Europa mit den Vorschriften in AP-RiLi und EU-VO erreicht werden kann, bleibt abzuwarten.

Die Vielzahl von Mitgliedstaatenwahlrechten in der EU-VO führt zu einem schwer überschaubaren und inkonsistenten Regelwerk in Europa, was sowohl für Wirtschaftsprüfer als auch für geprüfte Unternehmen einen hohen Verwaltungsaufwand mit sich bringt. So gibt es insbesondere mit Blick auf die Pflichtrotation von Abschlussprüfern und die Beratungsverbote für Abschlussprüfer keine einheitlichen Regeln in Europa.

In Deutschland wurde das Gesetz zur Umsetzung der prüfungsbezogenen Regelungen der Richtlinie sowie zur Ausführung der entsprechenden Vorgaben der EU-VO (Abschlussprüfungsreformgesetz – AREG) im BGBl. I vom 17.05.2016, S. 1142, verkündet. Mit dem AREG erfüllt der deutsche Gesetzgeber verschiedene Aufgaben: er hat zum einen die AP-RiLi umgesetzt und zum anderen die in der EU-VO enthaltenen Mitgliedstaatenwahlrechte ausgeübt. Darüber hinaus hat er die bestehenden nationalen Gesetze von etwaigen Unvereinbarkeiten mit den EU-Vorgaben bereinigt. Nicht seine Aufgabe war es hingegen, die Regeln der EU-VO auszulegen (vgl. Blöink/

---

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. EU Nr. L 158 vom 27.05.2014, S. 77; 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).

---

Kumm, BB 2015, S. 1067, 1070). Für den deutschen Rechtsanwender bedeutet dies, dass er die Regelungen der EU-VO unmittelbar zu beachten hat und demnach dieses Regelwerk „neben das HGB legen“ muss.

Ferner wurde unter dem Datum vom 31.03.2016 im BGBl. I, S. 518, das Gesetz zur Umsetzung der aufsichts- und berufsrechtlichen Regelungen im Hinblick auf die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse (Abschlussprüferaufsichtsreformgesetz – APAREG) veröffentlicht. Mit dem Gesetz wurde im Wesentlichen eine 1:1-Umsetzung angestrebt. Dazu wurden insbesondere Änderungen der WPO vorgenommen. Diese betreffen hauptsächlich die Neustrukturierung der Abschlussprüferaufsicht und die Berufspflichten der Abschlussprüfer.

Die Regelungen des APAREG und des AREG sind (mit wenigen Ausnahmen) am 17.06.2016 in Kraft getreten.

Das vorliegende Papier soll einen Überblick über die wichtigsten Regelungsinhalte von AP-RiLi und EU-VO einschließlich der Regelungen des AREG und des APAREG geben. Darüber hinaus werden Zweifelsfragen zur Auslegung einzelner Vorschriften erörtert, die sich wesentlich auf die Berufsausübung auswirken können.

Fragen zu Nichtprüfungsleistungen des Abschlussprüfers behandelt das gleichlautende IDW Positionspapier. Darüber hinaus hat das IDW ein Positionspapier zur Ausschreibung der Abschlussprüfung für Unternehmen von öffentlichem Interesse entwickelt, das Vorschläge zur praktischen Ausgestaltung des Auswahlverfahrens gemäß Art. 16 EU-VO beschreibt (vgl. auch Abschnitt 6). Die Positionspapiere sind abrufbar unter <https://www.idw.de/idw/verlautbarungen/idw-positionspapiere> (Abruf: 23.05.2018).

Bei der Beantwortung der Zweifelsfragen wird größtmögliche Rechtssicherheit angestrebt. Auch wenn der deutsche Gesetzgeber mit dem AREG die EU-Vorgaben umgesetzt und Wahlrechte ausgeübt hat, bestehen weiterhin verschiedene Auslegungsfragen zur EU-Regulierung, deren Interpretation nicht durch den nationalen Gesetzgeber erfolgt. Diese Fragen sind oft noch nicht abschließend diskutiert und zusätzliche Fragen dürften erst im Zuge der weiteren praktischen Anwendung erkannt werden. Insofern können die Antworten und Hinweise in diesem Papier nur den Erkenntnis- und Diskussionsstand zum Zeitpunkt seiner Veröffentlichung wiedergeben. Das Papier wird weiterentwickelt und ergänzt; es handelt sich um ein „lebendes“ Dokument. Die gegenüber der dritten Auflage dieses Papiers vom 10.04.2017 vorgenommenen Änderungen sind durch die Zusätze „neu“ oder „aktualisiert“ gekennzeichnet.

Bei Fragen, zu denen es noch keine endgültige Antwort gibt, wird zunächst die in den Fachgremien des IDW vorläufig abgestimmte Auffassung wiedergegeben.



## INHALTSVERZEICHNIS

1. Überblick über die wesentlichen Regelungsinhalte von EU-Verordnung und Abschlussprüferrichtlinie	8
1.1. EU-Verordnung	8
1.2. Abschlussprüferrichtlinie	9
2. Geltung und Anwendungsbereich von EU-Verordnung und geänderter Abschlussprüferrichtlinie	10
2.1. Wann müssen die neuen Vorschriften erstmalig beachtet werden? – Aktualisiert	10
2.2. Gibt es eine Frist, bis zu der die Mitgliedstaaten die in der EU-Verordnung vorgesehenen Mitgliedstaatenwahlrechte umgesetzt haben müssen?	11
2.3. Welche Unternehmen sind Unternehmen von öffentlichem Interesse, sog. public interest entities (PIE)? – Aktualisiert	11
2.4. Ab welchem Zeitpunkt wird ein Unternehmen PIE? – Aktualisiert	14
2.5. Wann endet die PIE-Eigenschaft? – Neu	16
2.6. Was sind die Folgen des Endes der PIE-Eigenschaft? – Neu	17
2.7. Gelten die Regelungen der EU-VO und der AP-RiLi auch für die EWR-Staaten?	17
3. Externe Rotation	19
3.1. Die Pflicht: Externe Rotation nach einer Höchstlaufzeit von grundsätzlich zehn Jahren (Art. 17 Abs. 1 EU-VO)	19
3.2. Das Mitgliedstaatenwahlrecht zur Mindestbestelldauer und zur Verkürzung oder Verlängerung der Höchstlaufzeit	19
3.3. Fragen zur „Höchstlaufzeit von zehn Jahren“ i.S.d. Art. 17 Abs. 1 EU-VO – Aktualisiert	20
3.4. Voraussetzungen der Verlängerungsoptionen öffentliche Ausschreibung und Joint Audit (Art. 17 Abs. 4 Buchst. a) und b) EU-VO) – Aktualisiert	24
3.5. Externe Rotation und Cooling-off-Periode im Konzern sowie Prüfung von Zwischenabschlüssen	26
3.6. Externe Rotation und Auslandsbezug des Mandanten – Aktualisiert	27

---

4. Übergangsbestimmungen zur externen Rotation	29
4.1. Die Vorgaben des Art. 41 EU-VO	29
4.2. Auslegungs- und Zweifelsfragen – Aktualisiert	30
5. Interne Rotation	34
5.1. Die Pflicht zur internen Rotation gem. Art. 17 Abs. 7 EU-VO	34
5.2. Das Mitgliedstaatenwahlrecht zu einer früheren internen Rotation	34
5.3. Auslegungs- und Zweifelsfragen zur internen Rotation – Aktualisiert	34
6. Bestellung	39
6.1. Die Vorgaben an die Bestellung des Abschlussprüfers	39
6.2. Die Mitgliedstaatenwahlrechte zu alternativen Verfahren für die Bestellung des Abschlussprüfers und zur Regelung von Joint Audits – Aktualisiert	40
6.3. Auslegungs- und Zweifelsfragen – Aktualisiert	40
7. Sonstige Aufgaben des Aufsichtsrats bzw. Prüfungsausschusses und Sanktionierung	45
7.1. Maßnahmen der EU-Verordnung zur Stärkung des Aufsichtsorgans sowie Sanktionierung	45
7.2. Auslegungs- und Zweifelsfragen – Aktualisiert	46
8. Unabhängigkeitserklärung	48
8.1. Unabhängigkeitserklärung nach Art. 6 E-VO	48
8.2. Auslegungs- und Zweifelsfragen – Aktualisiert	48
9. Zusätzlicher Bericht an den Prüfungsausschuss bzw. Prüfungsbericht	50
9.1. Die Vorgaben des Art. 11 EU-VO – Aktualisiert	50
9.2. Das Mitgliedstaatenwahlrecht: Vorlage an Geschäftsführungsorgan und zusätzliche inhaltliche Anforderungen	52
9.3. Zweifelsfragen – Aktualisiert	52
10. Bestätigungsvermerk	53
10.1. Anforderungen an den künftigen Bestätigungsvermerk – Aktualisiert	53
10.2. IDW Standards zum Bestätigungsvermerk – Aktualisiert	54

---

11. Interne Qualitätssicherung und externe Qualitätskontrolle	55
11.1. Berufsrechtliche Vorgaben – Aktualisiert	55
11.2. Auslegungs- und Zweifelsfragen – Neu	57
12. Transparenzbericht (Art. 13 EU-VO) und ergänzende Berichtspflicht an die Aufsichtsbehörde (Art. 14 EU-VO)	58
12.1. Die Pflicht zur Veröffentlichung eines Transparenzberichts und ergänzende Berichtspflicht an die Aufsichtsbehörde – Aktualisiert	58
12.2. Auslegungs- und Zweifelsfragen – Aktualisiert	59
13. Übergabeakte	65
13.1. Die Information des neuen Abschlussprüfers	65
13.2. Auslegungs- und Zweifelsfragen – Aktualisiert	65
14. Umgang mit Unregelmäßigkeiten nach Art. 7 EU-VO und Berichtspflicht an die Aufsichtsbehörde nach Art. 12 EU-VO	68
14.1. Die Pflichten des Abschlussprüfers bei „Unregelmäßigkeiten“	68
14.2. Auslegungs- und Zweifelsfragen – Aktualisiert	68
14.3. Berichtspflicht gegenüber den für die Beaufsichtigung von PIE zuständigen Behörden – Aktualisiert	70
15. ISA-Anwendung	72
15.1. Die Vorgaben zur künftigen ISA-Anwendung	72
15.2. Auslegungs- und Zweifelsfragen – Aktualisiert	72
16. Berufsaufsicht – Aktualisiert	74
17. Durchsetzung der neuen EU-Regeln	76
17.1. Welche Maßnahmen sehen die EU-Regularien vor, um die Einhaltung der Regeln durch Wirtschaftsprüfer/Wirtschaftsprüfungsgesellschaften durchzusetzen?	76



# 1. ÜBERBLICK ÜBER DIE WESENTLICHEN REGELUNGSINHALTE VON EU-VERORDNUNG UND ABSCHLUSSPRÜFERRICHTLINIE

## 1.1. EU-VERORDNUNG

Kerninhalt	Einzelheiten und Mitgliedstaatenwahlrechte (MS)	Vorschriften	Korrespondierende deutsche Vorschriften
<b>Inkrafttreten</b>	16.06.2014	Art. 44	17.06.2016
<b>Geltung</b>	grds. seit dem 17.06.2016	Art. 44	17.06.2016
<b>Anwendungsbereich</b>	AP von PIE; PIE	Art. 2 i.V. mit Art. 2 Abs. 13 AP-RiLi	§§ 264d, 317 Abs. 3a; 340k Abs. 1; 341k Abs. 1 HGB
<b>Externe Rotation</b>	grds. nach zehn Jahren, MS: Verkürzungs- und Verlängerungsoptionen	Artt. 17, 41	§§ 318 Abs. 1a, 1b; 340k Abs. 1; 341k Abs. 1 HGB
<b>Interne Rotation</b>	grds. nach sieben Jahren, MS: Verkürzung	Art. 17 Abs. 7	§ 319a Abs. 1 Nr. 4 HGB a.F. aufgehoben
<b>Nichtprüfungsleistungen</b>	Verbot von Nichtprüfungsleistungen („Blacklist“),  MS: Ergänzung, Erlaubnis bestimmter Blacklist-Leistungen	Art. 5 Abs. 1  Art. 5 Abs. 2, 3	§§ 319 Abs. 3, 319a Abs. 1 Nr. 2, 3 HGB;  § 319a Abs. 1 Nr. 3 HGB a.F. aufgehoben;  §§ 29 ff. BS WP/vBP
	Beschränkung der Höhe nach (70%-Cap)  MS: strengere Anforderungen	Art. 4 Abs. 2  Art. 4 Abs. 4	§ 319a Abs. 1a HGB
<b>Bestellung des AP</b>	Auswahlverfahren (Zuständigkeit des Prüfungsausschusses)  MS: Zulassung anderer Auswahlssysteme/-modalitäten	Art. 16  Art. 16 Abs. 1 i.V. mit Art. 37 Abs. 2 AP-RiLi	§ 318 Abs. 1 HGB
<b>Prüfungsbericht</b>	Zusätzlicher Bericht an den Prüfungsausschuss	Art. 11	§ 321 HGB
<b>Transparenzbericht</b>	Erweiterte Angaben zum Netzwerk, zum Gesamthonorar und zur internen Rotation	Art. 13	Entfällt (wegen Art. 13 EU-VO)
<b>Übergabeakte</b>	Information des neuen AP	Art. 18	§ 320 Abs. 4 HGB; § 42 Abs. 3, 4 BS WP/vBP



Kerninhalt	Einzelheiten und Mitgliedstaatenwahlrechte (MS)	Vorschriften	Korrespondierende deutsche Vorschriften
<b>Umgang mit Unregelmäßigkeiten</b>	Maßnahmen des AP bei Unregelmäßigkeiten im geprüften Unternehmen	Art. 7	§ 320 Abs. 4 HGB; § 42 Abs. 3, 4 BS WP/VP
<b>ISA-Anwendung</b>	Anwendung internationaler Prüfungsstandards nach Annahme durch EU	Art. 9	§ 317 Abs. 5 HGB
<b>Berufsaufsicht</b>	Zuständige Behörden und Anforderung an deren Unabhängigkeit	Artt. 20, 21	(§ 57 Abs. 2 Nr. 4 WPO) §§ 61a; 66a Abs. 4 WPO
	Befugnisse und Aufgabendelegation	Artt. 23, 24	§ 62 Abs. 4 WPO; § 62a WPO unverändert
	Qualitätssicherung (insb. Inspektionen)	Art. 26	§§ 57a; 62b WPO

## 1.2. ABSCHLUSSPRÜFERRICHTLINIE

Inhalte	Vorschriften	Korrespondierende deutsche Vorschriften
<b>Begriffsbestimmungen</b>	Art. 2 (PIE: Nr. 13)	§§ 264d HGB; 317 Abs. 3a; 340k Abs. 1; 341k Abs. 1 HGB
<b>Zulassung, Fortbildung und gegenseitige Anerkennung</b>	Artt. 3 bis 14	§§ 15 ff.; 27 ff., 43 Abs. 2 Satz 4 WPO; § 5 BS WP
<b>Registrierung</b>	Artt. 15 bis 20	§§ 37 ff. WPO
<b>Berufsgrundsätze, Unabhängigkeit, Unparteilichkeit, Verschwiegenheit und Berufsgeheimnis</b>	Artt. 21 bis 25a	§§ 43 Abs. 3 bis 5, 44 WPO, § 55b WPO §§ 319 bis 319b HGB; §§ 10, 28 ff. BS WP
<b>Prüfungsstandards und Bestätigungsvermerk</b>	Artt. 26 bis 28	§§ 317 Abs. 5, 6; 322 Abs. 3, 5 HGB; § 51b Abs. 5 WPO
<b>Qualitätskontrolle</b>	Art. 29	§§ 57a ff. WPO
<b>Untersuchungen und Sanktionen</b>	Artt. 30 bis 30f	§§ 57a; 62; 62b WPO
<b>Öffentliche Aufsicht und gegenseitige Anerkennung</b>	Artt. 32 bis 36	§§ 57 Abs. 9; 61a; 62b WPO
<b>Bestellung und Abberufung</b>	Artt. 37, 38	§ 318 HGB
<b>Prüfungsausschuss</b>	Art. 39	§§ 100 Abs. 5; 107 Abs. 3, 4; 124 Abs. 3 Satz 2 AktG; § 324 HGB
<b>Internationale Aspekte</b>	Artt. 44 bis 47	§§ 131g ff. WPO („Eignungsprüfung, Bestellung“)
<b>Wechsel zum Unternehmen</b>	Art. 22a	§ 43 Abs. 3 WPO



## 2. GELTUNG UND ANWENDUNGSBEREICH VON EU-VERORDNUNG UND GEÄNDERTER ABSCHLUSSPRÜFERRICHTLINIE

### 2.1. SEIT WANN MÜSSEN DIE NEUEN VORSCHRIFTEN BEACHTET WERDEN? – AKTUALISIERT

Die EU-VO gilt gem. Art. 44 Abs. 2 EU-VO „ab dem 17. Juni 2016“. Zur erstmaligen Anwendung der Vorschriften aus der EU-VO vertritt die EU-Kommission in ihren am 03.09.2014 veröffentlichten Fragen und Antworten die Ansicht, dass die neuen Regeln – ungeachtet spezieller Übergangsregelungen wie etwa in Art. 41 EU-VO – für Geschäftsjahre anzuwenden sind, die nach dem 16.06.2016 beginnen (vgl. Q&A – Implementation of the New Statutory Audit Framework vom 03.09.2014, S. 1; 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: 23.05.2018).

Interne Regelungen zur Umsetzung der Bestimmungen zur Praxisorganisation bzw. des Qualitätssicherungssystems waren in den WP-Praxen zum 17.06.2016 zu schaffen.

Regelungen mit Auftragsbezug waren spätestens bei Abschlussprüfungen von Geschäftsjahren anzuwenden, die nach dem 16.06.2016 begonnen haben. Hierzu gehören u.a. die graduelle Rotation (Art. 17 Abs. 7 EU-VO), die Meldepflichten nach Art. 12 EU-VO, die Berichterstattung über Unregelmäßigkeiten nach Art. 7 EU-VO, die Übergabeakte nach Art. 18 EU-VO und die auftragsbegleitende Qualitätssicherung (Art. 8 EU-VO).

Zur Erstellung des ersten Transparenzberichts nach den neuen Regelungen (Art. 13 EU-VO) siehe Frage 12.2.2.

Das EGHGB greift die Ansicht der EU-Kommission auf: Art. 79 EGHGB sieht vor, dass die Neuregelungen in §§ 319a Abs. 1 bis 3, 321 und 322 HGB „erstmalig für Jahres- und Konzernabschlüsse für das nach dem 16.06.2016 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden“ sind. Gleichzeitig wird klargestellt, dass die bislang geltenden Regelungen der §§ 319a Abs. 1 und 2, 321 und 322 HGB „letztmalig auf Jahres- und Konzernabschlüsse für vor dem 17.06.2016 beginnende Geschäftsjahre anzuwenden“ sind.

---

## 2.2. GIBT ES EINE FRIST, BIS ZU DER DIE MITGLIEDSTAATEN DIE IN DER EU-VERORDNUNG VORGESEHENEN MITGLIEDSTAATENWAHLRECHTE UMGESETZT HABEN MÜSSEN?

Nein. Allerdings gelten die Vorschriften der EU-VO, wie sie vom europäischen Gesetzgeber beschlossen wurden, seit dem 17.06.2016 unmittelbar, sofern die Mitgliedstaatenwahlrechte nicht bis zum 17.06.2016 umgesetzt wurden.

Accountancy Europe hält die Entwicklungen in den einzelnen Mitgliedstaaten nach (vgl. [https://drive.google.com/folderview?id=0B1AxQz\\_f4t8ARm9OcjhtNWo5UkU@usp=sharing&tid=0B8xZ5sJVT00aGVhdmhrehnVya1E](https://drive.google.com/folderview?id=0B1AxQz_f4t8ARm9OcjhtNWo5UkU@usp=sharing&tid=0B8xZ5sJVT00aGVhdmhrehnVya1E); Abruf: 23.05.2018), ebenso wie die European Contact Group (ECG) (vgl. <http://www.8cld.eu/Pages/Index.aspx>; Abruf: 23.05.2018). Darüber hinaus gibt die EU-Kommission Hinweise zur Umsetzung der AP-RiLi in den Mitgliedstaaten (abrufbar unter [https://ec.europa.eu/info/law/audit-directive-2006-43-ec/implementation/implementation-eu-countries\\_de](https://ec.europa.eu/info/law/audit-directive-2006-43-ec/implementation/implementation-eu-countries_de); Abruf: 23.05.2018).

## 2.3. WELCHE UNTERNEHMEN SIND UNTERNEHMEN VON ÖFFENTLICHEM INTERESSE, SOG. PUBLIC INTEREST ENTITIES (PIE)? – AKTUALISIERT

PIE werden in Art. 2 Nr. 13 AP-RiLi definiert: Danach sind PIE – wie auch schon in der alten AP-RiLi – kapitalmarktorientierte Unternehmen, Kreditinstitute, Versicherungsunternehmen und Unternehmen, die von den Mitgliedstaaten als solche bestimmt worden sind. Eine Abhängigkeit der Einordnung eines Unternehmens als PIE von der Größe des Unternehmens (oder von etwaigen Schwellenwerten) ist nicht vorgesehen.

Für Deutschland ist zu beachten, dass das Wahlrecht in Art. 39 AP-RiLi a.F. nicht mehr enthalten ist, nach dem nicht-kapitalmarktorientierte Unternehmen von den strengeren PIE-Regeln der AP-RiLi a.F. ausgenommen werden konnten. Deutschland hatte früher von dem Wahlrecht Gebrauch gemacht.

Die PIE-Eigenschaft ist für jede Gesellschaft, auch im Konzern, gesondert zu beurteilen. So erfüllt bspw. ein Tochterunternehmen, das über eine Banklizenz verfügt, die PIE-Definition. Das Mutterunternehmen ist davon unbeschadet nicht als PIE einzustufen, sofern es nicht selbst die PIE-Definition erfüllt. Im HGB wird der persönliche Anwendungsbereich wie folgt definiert:

- 
- „Unternehmen, die kapitalmarktorientiert im Sinne des § 264d [HGB] sind“ (§ 317 Abs. 3a HGB),
  - „CRR-Kreditinstitute 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“ (§ 340k Abs. 1 HGB),
  - „Versicherungsunternehmen im Sinne des Art. 2 Abs. 1 der Richtlinie 91/674/EWG“ (§ 341k Abs. 1 HGB).

## **KAPITALMARKTORIENTIERUNG**

§ 264d HGB verweist im Hinblick auf die Kapitalmarktorientierung eines Unternehmens auf die Inanspruchnahme eines organisierten Marktes i.S.d. § 2 Abs. 11 des Wertpapierhandelsgesetzes (WpHG) durch von diesem ausgegebene Wertpapiere i.S.d. § 2 Abs. 1 WpHG. Ein organisierter Markt i.S.d. § 2 Abs. 11 WpHG „ist ein im Inland [...] betriebenes oder verwaltetes, durch staatliche Stellen genehmigtes, geregeltes und überwachtetes multilaterales System, das die Interessen einer Vielzahl von Personen am Kauf und Verkauf von dort zum Handel zugelassenen Finanzinstrumenten innerhalb des Systems und nach festgelegten Bestimmungen in einer Weise zusammenbringt oder das Zusammenbringen fördert, die zu einem Vertrag über den Kauf dieser Finanzinstrumente führt.“

An den deutschen Wertpapierbörsen erfüllt diese Kriterien u.a. das Marktsegment des regulierten Markts der Deutschen Börse in Frankfurt (General Standard, Prime Standard).

Der Freiverkehr, dem u.a. der Entry Standard der Frankfurter Wertpapierbörse zuzurechnen ist, ist hingegen ein nicht amtliches, sondern privatrechtliches Börsensegment nach § 48 Börsengesetz und somit kein organisierter Markt i.S.d. § 2 Abs. 11 WpHG.

Für die Einordnung als PIE aufgrund der Kapitalmarktorientierung des Unternehmens i.S.d. § 264d HGB kann auch auf die Veröffentlichungen der nationalen (BaFin) und europäischen Aufsichtsbehörden (EBA, EIOPA, ESMA, EZB) zurückgegriffen werden.

## **CRR-KREDITINSTITUTE**

§ 1 Abs. 3d Satz 3 KWG differenziert zwischen CRR-Kreditinstituten und CRR-Wertpapierfirmen. Aufgrund des Wortlauts in § 340k Abs. 1 HGB fallen nur CRR-Kreditinstitute i.S.d. § 1 Abs. 3d Satz 1 KWG unter die PIE-Definition. § 1 Abs. 3d Satz 1 KWG verweist auf Art. 4 Abs. 1 Nr. 1 der Verordnung (EU) Nr. 575/2013. Danach ist

---

ein Kreditinstitut ein Unternehmen, dessen Tätigkeit darin besteht, Einlagen oder andere rückzahlbare Gelder des Publikums entgegenzunehmen und Kredite für eigene Rechnung zu gewähren. CRR-Wertpapierfirmen sind lediglich dann PIE, wenn sie kapitalmarktorientiert sind.

Als CRR-Kreditinstitute gelten u.a. Einlagenkreditinstitute, mit Ausnahme der Deutschen Bundesbank und der Kreditanstalt für Wiederaufbau (KfW).

Für Sparkassen und Genossenschaftsbanken gelten in Deutschland aufgrund der Inanspruchnahme des Wahlrechts nach Art. 2 Abs. 3 EU-VO bestimmte Regelungen der EU-VO nicht (vgl. z.B. § 340k Abs. 4 HGB).

## **VERSICHERUNGSUNTERNEHMEN**

Bei Versicherungsunternehmen erfolgt die Analyse, ob es sich um ein PIE handelt, auf der Basis der Verweisteknik der PIE-Definition in Art. 2 Nr. 13 AP-RiLi: Danach sind PIE u.a. „Versicherungsunternehmen im Sinne des Artikels 2 Abs. 1 der Richtlinie 91/674/EWG“ (Versicherungsbilanzrichtlinie). Die Versicherungsbilanzrichtlinie verweist für die Definition der Versicherungsunternehmen auf Versicherungsunternehmen im Sinne der Richtlinie 73/239/EWG (Schadenversicherung) und im Sinne der Richtlinie 79/267/EWG (Lebensversicherung), wobei letztere zwischenzeitlich durch die Richtlinie 2002/83/EG ersetzt wurde. Die Richtlinien 73/239/EWG und 2002/83/EG sind jedoch durch die Richtlinie 2009/138/EG (Solvency II) aufgehoben worden.

In der für diese Frage maßgeblichen Solvency II-Richtlinie wird geregelt, dass Verweisungen auf die aufgehobenen Richtlinien als Verweisungen auf die Solvency II-Richtlinie gelten und nach Maßgabe der Entsprechungstabelle im Anhang zu lesen sind (Art. 310 Solvency II-Richtlinie). Das bedeutet im vorliegenden Fall, dass der Verweis in der Versicherungsbilanzrichtlinie auf die Definition von Versicherungsunternehmen in der Schadens- und der Lebensversicherungsrichtlinie als Verweise auf die Solvency II-Richtlinie zu lesen ist.

Finden sich für Vorschriften der aufgehobenen Richtlinien keine entsprechenden Normen in der Solvency II-Richtlinie, finden die aufgehobenen Normen keine Anwendung mehr. Sind bspw. für Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit (VVG) in den genannten und nunmehr aufgehobenen Richtlinien Ausnahmenvorschriften geregelt, die in der Solvency II-Richtlinie keine Entsprechung finden, ist die Rechtsgrundlage für eine entsprechende Ausnahmeregelung entfallen. Dies kann bedeutsam sein in einem Beispiel, in dem ein VVG kraft Ausnahmeregelung in einer der aufgehobenen Richtlinien nicht als Versicherungsunternehmen anzusehen und so-

---

mit auch von der PIE-Definition ausgeschlossen war. Entfällt die Ausnahme für den entsprechenden VVaG mangels Entsprechungsnorm in der Solvency II-Richtlinie, ist der VVaG im Ergebnis von der PIE-Definition nunmehr erfasst.

Zu beachten ist in diesem Zusammenhang jedoch, dass § 61 der Verordnung über die Rechnungslegung von Versicherungsunternehmen (RechVersV) bestimmte VVaG u.a. von der Prüfungspflicht befreit (vgl. § 61 Abs. 1 Nr. 1 RechVersV). Für diese Versicherungsunternehmen sind demnach die Regelungen der EU-VO zur Abschlussprüfung von PIE insoweit irrelevant, als diese eine Prüfungspflicht voraussetzen.

Konkret sind Versicherungsunternehmen u.a. mit den folgenden Tätigkeiten grundsätzlich als PIE einzustufen:

- Lebensversicherungen sowie Zusatzversicherungen zur Lebensversicherung (z.B. Berufsunfähigkeit) und Rentenversicherungen
- Schadenversicherungen.

Darüber hinaus gelten Unternehmen, die das Rückversicherungsgeschäft betreiben, als PIE.

Nicht zu den PIE gehören dagegen u.a. Sterbekassen i.S.v. § 218 Abs. 1 VAG sowie Pensionskassen i.S.v. § 232 Abs. 1 VAG und Pensionsfonds i.S.v. § 236 Abs. 1 VAG.

## **EXCHANGE-TRADED FUNDS**

Exchange-Traded Funds (ETF) sind grundsätzlich keine PIE: Sondervermögen sind keine kapitalmarktorientierten Unternehmen i.S.d. § 264d HGB. §108 Abs. 2 Satz 2 KAGB regelt, dass § 264d HGB auf Anlageaktien einer extern verwalteten Investmentaktiengesellschaft mit veränderlichem Kapital nicht anzuwenden ist. Nur intern verwaltete Investmentaktiengesellschaften mit veränderlichem Kapital, deren Anlageaktien an einem organisierten Markt i.S.d. § 2 Abs. 11 WpHG notiert sind, sind kapitalmarktorientiert i.S.d. § 264d HGB und damit PIEs.

## **2.4. AB WELCHEM ZEITPUNKT WIRD EIN UNTERNEHMEN PIE? – AKTUALISIERT**

Da die EU-VO unmittelbar, d.h. ohne Umsetzung in nationales Recht, seit dem 17.06.2016 gilt, müssen die als PIE definierten Unternehmen seit diesem Zeitpunkt die neuen Regeln beachten. In manchen Konstellationen ist nicht ohne Weiteres erkennbar, ab welchem Zeitpunkt ein Unternehmen PIE wird (vgl. auch Frage 3.3.3). Wichtig ist dies etwa für die Berechnung der zehnjährigen Höchstlaufzeit, nach der grundsätzlich eine externe Rotation stattfinden muss, oder auch für die Frage, ob und wann das Verbot der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen greift.

---

## KAPITALMARKTORIENTIERUNG – BÖRSENGANG

Bei einem Unternehmen, das gem. § 2 Abs. 11 WpHG am organisierten Kapitalmarkt teilnimmt, sind mehrere Zeitpunkte denkbar, in denen das Unternehmen PIE wird. Art. 2 Nr. 13 Buchst. a) AP-RiLi stellt auf die Zulassung der Wertpapiere zum Handel an einem geregelten Markt ab, während § 264d HGB die Kapitalmarktorientierung bereits zu dem früheren Zeitpunkt der Beantragung einer solchen Zulassung als gegeben ansieht. In Deutschland wird somit ein Unternehmen mit seiner Beantragung der Börsenzulassung kapitalmarktorientiert und damit PIE.

## KREDITINSTITUT/VERSICHERUNGSUNTERNEHMEN, DAS NICHT KAPITALMARKTORIENTIERT IST

In ihren Additional Q&A vom 31.05.2016 hat die EU-Kommission unter anderem zu der Frage Stellung genommen, ab wann Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen PIE werden. Danach sind Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen von dem Moment an als PIE zu qualifizieren, in dem sie die Kriterien für ein Kreditinstitut bzw. ein Versicherungsunternehmen erfüllt haben (vgl. Punkt 1. der Additional Q&A on the audit directive reform – 31.05.2016, S. 1 f.; 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: 23.05.2018). Das Kriterium hierfür ist regelmäßiger Erhalt der erforderlichen Erlaubnis durch die Aufsichtsbehörden bzw. Aufnahme des entsprechenden Geschäftsbetriebs.

Ergänzend stellt die EU-Kommission in Punkt 2 der Additional Q&A klar, dass kapitalmarktorientierte PIE und nicht-kapitalmarktorientierte PIE im Hinblick auf die Anwendung der Regelungen der EU-Regulierung, u.a. Rotation und Übergangsvorschriften, gleich zu behandeln sind.

## UMWANDLUNGSFÄLLE

Es sind zahlreiche Fälle denkbar, in denen ein oder mehrere Unternehmen an einer Umwandlung beteiligt sind und dabei möglicherweise bereits vor der Umwandlung, ggf. aber auch erst danach PIE sind. Schon aus Gründen der Rechtssicherheit sollte eine formale Betrachtung den Zeitpunkt bestimmen, in dem im Zuge der Umwandlung ein neuer Rechtsträger (neues PIE) entsteht. Ist ein Unternehmen PIE allein aufgrund seiner Kapitalmarktorientierung (§ 264d HGB), ist neben der Eintragung des neuen Rechtsträgers in das Handelsregister (neues PIE) die Beantragung einer Zulassung der Wertpapiere zum Handel an einem geregelten Markt erforderlich, d.h. das Unternehmen wird erst dann PIE, wenn beide Voraussetzungen kumulativ erfüllt werden. Anders ist es zu beurteilen, wenn der neu entstehen-

---

de Rechtsträger nicht kapitalmarktorientiert ist. In diesem Fall kommt es ausschließlich auf die Eintragung in das Handelsregister an.

### **AUFSPALTUNG**

Entstehen durch die Aufspaltung eines Unternehmens zwei Unternehmen, unterfallen die beiden neuen Unternehmen zum jeweiligen Zeitpunkt der Eintragung in das Handelsregister und ggf. der Beantragung der Börsenzulassung der PIE-Definition. Es entstehen in diesem Fall auch dann zwei neue PIE, wenn das sich aufspaltende Unternehmen bereits PIE war.

### **ABSPALTUNG**

Auch im Falle einer Abspaltung ist formal auf den jeweiligen Zeitpunkt der Eintragung des neu gegründeten oder aufnehmenden Rechtsträgers in das Handelsregister und ggf. der Beantragung der Börsenzulassung abzustellen. Unbeachtlich ist, ob und wie lange der übertragende Rechtsträger bereits selbst PIE ist und bleibt.

### **GRÜNDUNG EINER SE**

Bei der Gründung einer SE ist darauf zu achten, ob durch die Gründung ein neuer Rechtsträger entsteht. Dies wäre im Fall der SE-Gründung mittels der Verschmelzung, durch Neugründung oder der Gründung einer Holding- oder Tochter-SE gegeben. Hier kommt es auf den jeweiligen Zeitpunkt der Eintragung des neuen Rechtsträgers im Handelsregister und ggf. der Beantragung der Börsenzulassung an. In der Mehrzahl der praktischen Fälle, d.h. der Gründung durch Formwechsel, aber auch in Fällen der Gründung mittels der Verschmelzung durch Aufnahme besteht Kontinuität des Rechtsträgers, es entsteht somit kein neues PIE.

## **2.5. WANN ENDET DIE PIE-EIGENSCHAFT? – NEU**

Die PIE-Eigenschaft endet grundsätzlich, wenn die in Frage 2.4 im Einzelnen genannten Kriterien nicht mehr erfüllt werden:

### **KAPITALMARKTORIENTIERUNG – BÖRSENGANG**

Die PIE-Eigenschaft endet mit dem Wirksamwerden der Beendigung der Börsenzulassung von Wertpapieren (Delisting). Dies gilt auch für den Wechsel in den Freiverkehr (Downlisting), der nicht zu den organisierten Märkten (EU regulated markets) rechnet. Im Falle einer Zulassung von Wertpapieren an der Frankfurter Wertpapierbörse (Prime Standard und General Standard) wird der Emittent bspw. ein Schreiben von der Deutschen Börse AG erhalten, in dem mitgeteilt wird, dass die Zulassung des Wertpapiers für den organisierten Markt von Amts wegen been-



---

det ist (vgl. § 39 Abs. 1 BörsG). Neben dem Widerruf der Zulassung auf Antrag des Emittenten (vgl. § 39 Abs. 2 BörsG; sog. Going Private) kann die Beendigung bspw. auch Folge von gesellschaftsrechtlichen Strukturveränderungen sein (z.B. Formwechsel einer AG in eine GmbH).

Im Falle des Handels von Schuldtiteln endet die PIE-Eigenschaft mit Widerruf der Zulassung nach Tilgung der Schuldtitel (vgl. Rechnungslegung und Prüfung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, § 264d HGB, Tz. 56).

#### **KREDITINSTITUT/VERSICHERUNGSUNTERNEHMEN, DAS NICHT KAPITALMARKTORIENTIERT IST:**

Die PIE-Eigenschaft endet im Regelfall mit der Einstellung des Geschäftsbetriebs (häufig in Zusammenhang mit dem Entzug der erforderlichen Erlaubnis durch die Aufsichtsbehörden).

#### **INSOLVENZVERFAHREN**

Die Eröffnung des Insolvenzverfahrens führt nicht zum Wegfall der PIE-Eigenschaft; sie richtet sich nach den oben dargelegten Grundsätzen.

## **2.6. WAS SIND DIE FOLGEN DES ENDES DER PIE-EIGENSCHAFT? – NEU**

Ein Unternehmen unterliegt ab Verlust der PIE-Eigenschaft nicht mehr den Vorschriften der EU-VO. Endet die PIE-Eigenschaft während eines Geschäftsjahres, brauchen die Prüfungsvorschriften für PIE, bspw. die Berichterstattung über besonders wichtige Prüfungssachverhalte im Bestätigungsvermerk, bereits bei der Abschlussprüfung für dieses Geschäftsjahr nicht mehr angewandt zu werden. Entsprechendes gilt für den Wegfall der PIE-Eigenschaft kurz nach dem Bilanzstichtag (während des Erstellungszeitraums des Jahres- bzw. Konzernabschlusses) (so auch Beck'scher Bilanzkommentar, 11. Aufl., § 264d HGB, Tz. 1).

Die übrigen Vorschriften wie bspw. die Genehmigung von zulässigen Nichtprüfungsleistungen sind bis zum Wegfall der PIE-Eigenschaft zu beachten.

## **2.7. Gelten die Regelungen der EU-VO und der AP-RiLi auch für die EWR-Staaten?**

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 (Island, Liechtenstein und Norwegen) zusammensetzt. Dieser Ausschuss kommt einmal im Monat zusammen und entscheidet, welche Rechtsvorschriften und allgemein welche EU-Rechtsakte (Aktionen, Programme, etc.) 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.

Insofern gelten die Rechtsvorschriften der EU-VO und der AP-RiLi auch für die EWR-Staaten Island, Liechtenstein und Norwegen, sobald der EWR-Ausschuss der Übernahme zugestimmt hat (vgl. <http://www.efta.int/eea-lex/32014R0537>; Abruf: 23.05.2018).



## 3. EXTERNE ROTATION

### 3.1. DIE PFLICHT: EXTERNE ROTATION NACH EINER HÖCHSTLAUFZEIT VON GRUNDSÄTZLICH ZEHN JAHREN (ART. 17 ABS. 1 EU-VO)

Gemäß Art. 17 Abs. 1 EU-VO darf bei PIE das „Prüfungsmandat“ grundsätzlich nicht länger als zehn Jahre laufen (zur Verlängerung oder Verkürzung dieser Höchstlaufzeit nach Ausübung des Mitgliedstaatenwahlrechts vgl. Abschnitt 3.2.). Dies gilt sowohl für Mehrjahresbestellungen als auch für Einjahresbestellungen und deren „Erneuerung“.

Nach Ablauf der Höchstlaufzeit dürfen weder der Abschlussprüfer noch Mitglieder aus deren Netzwerk innerhalb der folgenden vier Jahre die Abschlussprüfung wieder übernehmen, sog. Cooling-off-Periode (Art. 17 Abs. 3 EU-VO).

### 3.2. DAS MITGLIEDSTAATENWAHLRECHT ZUR MINDESTBESTELLDAUER UND ZUR VERKÜRZUNG ODER VERLÄNGERUNG DER HÖCHSTLAUFZEIT

Die Mitgliedstaaten können regeln, dass die Mindestbestelldauer mehr als ein Jahr beträgt (Art. 17 Abs. 2 Buchst. a) EU-VO). Im HGB ist eine solche Regelung nicht enthalten.

Außerdem können die Mitgliedstaaten vorsehen, dass das Mandat über die maximale Höchstlaufzeit von zehn Jahren hinaus verlängerbar ist. Eine Verlängerung auf 20 Jahre ist möglich, wenn ein bestimmten Anforderungen genügendes Ausschreibungsverfahren durchgeführt wird (Art. 17 Abs. 4 Buchst. a) EU-VO). Eine Verlängerung auf 24 Jahre ist möglich, wenn ab dem 11. Jahr ununterbrochen ein Joint Audit stattfindet (Art. 17 Abs. 4 Buchst. b) EU-VO). § 318 Abs.1a HGB enthält beide Optionen. Sie gelten jedoch nur für kapitalmarktorientierte Unternehmen, die nicht Kreditinstitute oder Versicherungen sind. Kreditinstitute und Versicherungen sind von einer Verlängerung der Höchstlaufzeit ausgenommen (§§ 340k Abs. 1 Satz 1; 341k Abs. 1 Satz 1 HGB).

---

### 3.3. FRAGEN ZUR „HÖCHSTLAUFZEIT VON ZEHN JAHREN“ I.S.D. ART. 17 ABS. 1 EU-VO – AKTUALISIERT

#### 3.3.1. Wie berechnen sich Beginn und Ende der Höchstlaufzeit von zehn Jahren?

Gemäß Art. 17 Abs. 8 EU-VO wird die Dauer des Prüfungsmandats vom ersten Geschäftsjahr an berechnet, für dessen Jahresabschluss der Prüfer erstmals die Abschlussprüfung durchführt. Die Höchstlaufzeit beginnt demnach nicht erst zum Zeitpunkt der Bestellung des Prüfers.

Beispiel: Ein Abschlussprüfer wird erstmalig von einem PIE mit der Prüfung des Geschäftsjahres 2017 beauftragt. Die Bestellung erfolgt im Dezember 2017. Die Höchstlaufzeit beginnt dennoch bereits mit dem Beginn des zu prüfenden Geschäftsjahres, also dem 01.01.2017.

#### 3.3.2. Wann endet die Höchstlaufzeit, wenn das geprüfte Unternehmen seinen Stichtag für den Jahresabschluss ändert?

Die Höchstlaufzeit von grundsätzlich zehn Jahren darf – unbeachtet etwaiger Verlängerungsmöglichkeiten – nicht überschritten werden. Art. 17 Abs. 1 EU-VO stellt explizit auf einen Zeitraum und nicht auf die Anzahl von Geschäftsjahren ab. Insofern ist auch der Zeitraum und nicht die Anzahl der geprüften Jahresabschlüsse/ Geschäftsjahre relevant für den Zeitpunkt der Pflicht zur externen Rotation.

#### BEISPIEL:

Das Geschäftsjahr eines PIE beginnt am 01.07.2007 und endet am 30.06.2008; Abschlussprüfer XY prüft seit diesem konkreten Geschäftsjahr den Jahresabschluss des PIE. Die Höchstlaufzeit des Prüfungsmandats endet damit nach zehn Jahren am 30.06.2017. Dies gilt unabhängig von der Tatsache, dass das PIE etwa in 2015 sein Geschäftsjahr an das Kalenderjahr anpasst. Die Prüfung des Jahresabschlusses für das Geschäftsjahr 2017 durch den Prüfer XY ist somit nicht mehr zulässig.

#### 3.3.3. Wann beginnt die Höchstlaufzeit, wenn das Unternehmen unterjährig PIE wird? – Neu

Wird ein Unternehmen unterjährig PIE, nachdem der Abschlussprüfer für dieses Geschäftsjahr bereits bestellt wurde, d.h. die PIE-Eigenschaft tritt ein „during the course of an audit“, beginnt die Höchstlaufzeit nach Auffassung der EU-Kommission vereinfachend mit dem Beginn des darauffolgenden Geschäftsjahres (vgl. Additional Q&A der EU-Kommission vom 31.05.2016, a.a.O., S. 1).

---

Tritt die PIE-Eigenschaft vor Bestellung des Abschlussprüfers und somit nicht „during the course of an audit“ ein, ist generell das zu prüfende Geschäftsjahr in die Berechnung der Höchstlaufzeit mit einzubeziehen.

**BEISPIEL:**

Ein Unternehmen mit kalenderjahrgleichem Geschäftsjahr stellt im August 2017 den Antrag auf Handel seiner Aktien an der Frankfurter Wertpapierbörse. Ab diesem Zeitpunkt hat das Unternehmen die Regelungen der EU-VO für PIE zu beachten. Wurde der Abschlussprüfer bereits im Mai 2017 bestellt, beginnt die Höchstlaufzeit von zehn Jahren erst mit dem ersten vollen Jahr, in dem das Unternehmen PIE ist, d.h. am 01.01.2018. Eine Ausschreibung muss daher spätestens für das Geschäftsjahr 2028 erfolgen.

Es ist allerdings nicht zu beanstanden, wenn alternativ der Beginn der Höchstlaufzeit mit dem Beginn des Geschäftsjahres angenommen wird, in dem die PIE-Eigenschaft eingetreten ist.

**BEISPIEL (SACHVERHALT WIE VORHERIGES BEISPIEL):**

Wird der oben dargelegten Auslegung gefolgt, beginnt die Höchstlaufzeit bereits am 01.01.2017. Eine Ausschreibung wäre in diesem Fall spätestens für das Geschäftsjahr 2027 erforderlich.

Die Prüfung des Jahresabschlusses zum 31.12.2017 erfolgt in beiden Fällen bereits nach den für PIE geltenden Regelungen, da das Unternehmen zum Abschlussstichtag PIE ist (vgl. auch Beck'scher Bilanzkommentar, 11. Aufl., § 264d HGB, Tz. 1). Das bedeutet u.a., dass der Bestätigungsvermerk besonders wichtige Prüfungssachverhalte enthalten muss (vgl. auch Abschnitt 10).

**3.3.4. Sind bei der Berechnung der Höchstlaufzeit die Jahre mitzuzählen, in denen der Prüfungsmandant noch kein PIE war? – Aktualisiert**

Nein. Gemäß Art. 17 Abs. 8 EU-VO wird die Dauer des Prüfungsmandats und somit die Höchstlaufzeit vom Beginn des ersten Geschäftsjahres an berechnet, für das der Abschlussprüfer „erstmalig für die Durchführung von aufeinanderfolgenden Abschlussprüfungen bei demselben Unternehmen von öffentlichem Interesse“ bestellt wurde. Das Abstellen auf „dasselbe PIE“ legt nahe, Geschäftsjahre nicht mitzuzählen, in denen das Unternehmen noch kein PIE war (so auch die EU-Kommission in ihren Q&A vom 03.09.2014, a.a.O., S. 6).

---

### **3.3.5. Wie wirken sich Zusammenschlüsse beim Abschlussprüfer auf die Berechnung der Höchstlaufzeit aus?**

Gemäß Art. 17 Abs. 8 EU-VO umfasst der Begriff des Abschlussprüfers auch alle Gesellschaften, die erworben wurden oder mit denen ein Zusammenschluss stattgefunden hat. Die Jahre der übernommenen bzw. erworbenen Gesellschaft sind folglich mitzuzählen.

### **3.3.6. Wird die Höchstlaufzeit unterbrochen, wenn der Abschlussprüfer einmalig wechselt?**

Ja. Art. 17 Abs. 1 EU-VO bestimmt zwar nicht ausdrücklich, dass die zehn Jahre der Höchstlaufzeit aufeinanderfolgende Jahre sein müssen. Allerdings wird auf das „erste Mandat“ und die „erneuerten Mandate“ abgestellt. Eine Erneuerung ist so zu verstehen, dass aufeinanderfolgende Mandate gemeint sein sollen. Somit beginnt die Höchstlaufzeit dann erneut, wenn der einmalig nicht bestellte Abschlussprüfer wieder bestellt ist. Diesem Ergebnis dürfte auch die gem. Art. 17 Abs. 3 EU-VO erforderliche Cooling-off-Phase von vier Jahren nicht entgegenstehen, weil diese Abkühlungsphase nach dem eindeutigen Wortlaut des Art. 17 Abs. 3 EU-VO erst dann erforderlich wird, wenn ein Abschlussprüfer während der gesamten Höchstlaufzeit von zehn Jahren für den betreffenden Mandanten tätig war.

### **3.3.7. Ist bei einem Prüferwechsel vor Ablauf der zehn Jahre schon ein Cooling-off zu berücksichtigen?**

Nein. Bei einem Prüferwechsel vor Ablauf der zehn Jahre ist kein Cooling-off zu berücksichtigen, da die Abkühlungsphase nach dem eindeutigen Wortlaut des Art. 17 Abs. 3 EU-VO erst dann erforderlich wird, wenn ein Abschlussprüfer während der gesamten Höchstlaufzeit von zehn Jahren für den betreffenden Mandanten tätig war.

Dies gilt auch dann, wenn sog. Lang- und Mittelläufer vor Ablauf der in Art. 41 Abs. 1 und 2 EU-VO genannten Übergangsfristen, d.h. vor dem 17.06.2020 bzw. 17.06.2023, den Abschlussprüfer wechseln. Vgl. zu den Übergangsregelungen zur externen Rotation Abschnitt 4.

---

**3.3.8. Beginnt die Berechnung der Höchstlaufzeit erneut, wenn der Prüfungsmandant in einem Geschäftsjahr nicht mehr PIE ist, im nächsten Geschäftsjahr (oder später) von der PIE-Definition jedoch wieder erfasst ist (wie dies etwa bei Anleihe-Emittenten häufig der Fall sein kann)?**

Ja. Da die EU-VO auf PIE als Prüfungsmandanten abstellt, sind ausschließlich die von einem PIE erneuerten Prüfungsmandate zu zählen. Ist das Unternehmen nicht mehr PIE, muss es nicht mehr die PIE-Regeln der EU-VO beachten. Insofern ist das Herausfallen aus dem PIE-Bereich eine Zäsur auch für die Berechnung der Höchstlaufzeit. Diese beginnt erst dann neu, wenn das Unternehmen wieder ein PIE ist.

**3.3.9. Beginnt die Berechnung der Höchstlaufzeit erneut, wenn im Laufe der zehn Jahre eine Ausschreibung, aber kein Wechsel des Abschlussprüfers stattfindet?**

Nein. Es liegt über den ganzen Zeitraum ein (erneuertes) Mandat desselben Abschlussprüfers i.S.d. Art. 17 Abs. 1 EU-VO vor, so dass die Zählung der Jahre für die Berechnung der Höchstlaufzeit nicht unterbrochen wird, sondern weiterläuft.

**3.3.10. Verlängert sich die Höchstlaufzeit immer automatisch um weitere zehn Jahre, wenn eine öffentliche Ausschreibung stattfindet? – Aktualisiert**

Nein. Art. 17 Abs. 4 Buchst. a) EU-VO verlangt, dass für die Verlängerungsoption auf 20 Jahre die öffentliche Ausschreibung nach Ablauf der Höchstlaufzeit erfolgt. Demnach kann eine Ausschreibung erst dann zu einer Verlängerung auf 20 Jahre führen, wenn sie nach Ablauf der ersten zehn Jahre wirksam wird (Ausschreibung für das elfte Jahr).

**3.3.11. Beginnt die Berechnung der Höchstlaufzeit erneut, wenn im Laufe der zehn Jahre einmalig ein Joint Audit stattfindet?**

Nein. Art. 17 Abs. 1 EU-VO stellt darauf ab, dass das Mandat eines bestimmten Abschlussprüfers die Höchstlaufzeit von zehn Jahren nicht überschreiten darf. Es kann keinen Einfluss auf die Eigenschaft als Abschlussprüfer haben, ob zusätzlich ein weiterer Abschlussprüfer mittels eines Joint Audits an der Prüfung beteiligt wird. Deshalb läuft die Zählung der Jahre für die Berechnung der Höchstlaufzeit auch während eines Joint Audit weiter.

---

### 3.4. VORAUSSETZUNGEN DER VERLÄNGERUNGSOPTIONEN ÖFFENTLICHE AUSSCHREIBUNG UND JOINT AUDIT (ART. 17 ABS. 4 BUCHST. a) UND b) EU-VO) – AKTUALISIERT

#### 3.4.1. Welche Anforderungen gelten für das öffentliche Ausschreibungsverfahren? – Aktualisiert

Um die grundsätzlich zehnjährige Höchstlaufzeit auf 20 Jahre verlängern zu können, muss ein öffentliches Ausschreibungsverfahren durchgeführt werden, das im Einklang mit Art. 16 Abs. 2 bis 5 EU-VO steht. Es muss sich zwar nicht um eine „öffentliche Ausschreibung“ i.S.d. Ausschreibung öffentlicher Aufträge handeln (so auch Blöink/Kumm, BB 2015, S. 1067, 1069). Jeder Wirtschaftsprüfer muss aber die Möglichkeit haben, von der Ausschreibung eines Unternehmens Kenntnis zu erlangen („Publizität der Ausschreibung“). Es ist nicht geregelt, in welcher Weise die Öffentlichkeit konkret hergestellt werden muss. Üblich ist eine Bekanntmachung der Ausschreibung im Bundesanzeiger. Zu den Anforderungen an das Ausschreibungsverfahren vgl. Frage 6.3.4.

§ 318 Abs. 1a HGB, der das entsprechende Wahlrecht der EU-VO ausübt, verlangt für die Verlängerung der Höchstlaufzeit auf 20 Jahre ein im Einklang mit Art. 16 Abs. 2 bis 5 EU-VO durchgeführtes Auswahl- und Vorschlagsverfahren. Zu beachten ist allerdings, dass es sich gemäß Art. 17 Abs. 4 Buchst. a) EU-VO um ein öffentliches Ausschreibungsverfahren handeln muss.

#### 3.4.2. Wann muss die Ausschreibung stattfinden?

Art. 17 Abs. 4 Buchst. a) EU-VO verlangt, dass die Ausschreibung nach Ablauf der Höchstlaufzeit „wirksam wird“. Die Ausschreibung muss daher so rechtzeitig erfolgen, dass die Bestellung des Abschlussprüfers im elften Jahr verwirklicht wird.

#### BEISPIEL:

Ein Abschlussprüfer prüft bei einem PIE die Jahresabschlüsse der Geschäftsjahre 2016 bis einschließlich 2025 und hat damit die Höchstlaufzeit von zehn Jahren erreicht. Möchte das Unternehmen das Mandat mit diesem Prüfer verlängern, muss es eine Ausschreibung durchführen, die zur Bestellung des Wirtschaftsprüfers zum Abschlussprüfer für das Geschäftsjahr 2026 führt.



---

### **3.4.3. Können die in Art. 16 Abs. 4 EU-VO in Bezug genommenen Unternehmen mit geringer Marktkapitalisierung die Option auf weitere zehn Jahre ohne Ausschreibung wahrnehmen?**

Art. 17 Abs. 4 Buchst. a) EU-VO verweist für die konkreten Voraussetzungen der Verlängerungsoption um zehn Jahre auf die in Art. 16 Abs. 2 bis 5 EU-VO geregelten Anforderungen an ein Ausschreibungsverfahren. Erfasst ist damit auch Art. 16 Abs. 4 EU-VO, der PIE, die die Kriterien nach Art. 2 Abs. 1 Buchst. f) und t) der EU-Prospektrichtlinie (Richtlinie 2003/71/EG) erfüllen, wiederum von der Pflicht zur Durchführung eines Auswahlverfahrens i.S.d. in Art. 16 Abs. 3 EU-VO aufgeführten Kriterien ausnimmt.

Bei diesen Unternehmen ist zur Verlängerung der zehnjährigen Höchstlaufzeit um weitere zehn Jahre u.a. erforderlich, dass der Prüfungsausschuss gem. Art. 16 Abs. 2 EU-VO zwei Vorschläge für das Prüfungsmandat dem Aufsichtsrat vorlegt. Ein Auswahlverfahren i.S.d. in Art. 16 Abs. 3 EU-VO vorgesehenen Anforderungen für alle anderen PIE ist für diese Unternehmen hingegen nicht vorgeschrieben (weder bei einem Prüferwechsel vor noch nach Ablauf der zehnjährigen Höchstlaufzeit).

### **3.4.4. Reicht es für die Option zur Verlängerung auf 20 Jahre mittels Ausschreibung aus, dass lediglich eine Ausschreibung für das elfte Jahr durchgeführt wird?**

Ja. Es muss lediglich eine Ausschreibung durchgeführt werden, die für das elfte Geschäftsjahr des PIE wirksam ist. Weitere Ausschreibungen im Verlauf der insgesamt gewährten 20 Jahre sind nicht erforderlich.

### **3.4.5. Wie oft muss nach Ablauf der Höchstlaufzeit von zehn Jahren ein Joint Audit durchgeführt werden, um die Option zur Verlängerung auf insgesamt 24 Jahre zu erhalten?**

Es ist davon auszugehen, dass ab dem elften Jahr bis zur Beendigung des Mandats in jedem Jahr ein Joint Audit durchzuführen ist (so auch Blöink/Kumm, BB 2015, S. 1067, 1069). Andernfalls endet die Verlängerung, es sei denn, die Ausschreibung für das elfte Geschäftsjahr entspricht den Anforderungen des Art. 17 Abs. 4 Buchst. a) EU-VO (bzw. § 318 Abs. 1a HGB).

Der Bestellung des zweiten Prüfers muss ein Auswahl- und Vorschlagsverfahren im Einklang mit Art. 16 Abs. 2 bis 5 EU-VO vorausgehen (vgl. Additional Q&A der EU-Kommission vom 31.05.2016, a.a.O., S. 2).

---

#### **3.4.6. Können PIE die externe Rotation in Ausnahmefällen vermeiden?**

Ja. Gemäß Art. 17 Abs. 6 EU-VO kann ein PIE in Ausnahmefällen bei der zuständigen Behörde (in Deutschland die Abschlussprüferaufsichtsstelle (APAS)) eine Verlängerung der Mandatsdauer um maximal zwei weitere Jahre beantragen. Dies ist möglich nach Ablauf der Höchstlaufzeit von zehn Jahren und nach in Anspruch genommener Verlängerungsoption. Ein solcher Ausnahmefall kann bspw. bei Zusammenschlüssen oder erfolglosen Ausschreibungsprozessen vorliegen.

### **3.5. EXTERNE ROTATION UND COOLING-OFF-PERIODE IM KONZERN SOWIE PRÜFUNG VON ZWISCHEN-ABSCHLÜSSEN – AKTUALISIERT**

#### **3.5.1. Kann ein PIE-Konzernabschlussprüfer nach Ablauf der Höchstlaufzeit ein Tochterunternehmen des Konzernmutterunternehmens (weiter-)prüfen?**

Ja. Die Pflicht zur externen Rotation des Konzernabschlussprüfers betrifft ausschließlich die Prüfung der Konzernobergesellschaft als PIE (Konzernabschluss und auch Einzelabschluss), nicht die Abschlussprüfung bei ihren Tochterunternehmen. Ein Ausschluss als Abschlussprüfer auch bei dem Tochterunternehmen ist nur gegeben, wenn das Tochterunternehmen ebenfalls PIE ist und der Abschlussprüfer auch dort bereits die maximale Mandatsdauer erreicht hat.

Diese Sichtweise bestätigt Art. 17 Abs. 3 EU-VO: Die Vorschrift verbietet es dem Abschlussprüfer und seinen Netzwerkmitgliedern, nach Ablauf der Höchstlaufzeit innerhalb des folgenden Vierjahreszeitraums „die Abschlussprüfung bei demselben Unternehmen von öffentlichem Interesse“ durchzuführen. Der Wortlaut stellt auf die Prüfung desselben PIE ab. Demnach verhindert jedenfalls die ehemalige Tätigkeit als Konzernabschlussprüfer nicht die Prüfungstätigkeit bei einem Tochterunternehmen.

#### **3.5.2. Darf der Abschlussprüfer nach Ablauf der Höchstlaufzeit eine prüferische Durchsicht des ersten folgenden Quartalsabschlusses durchführen?** – Aktualisiert

Nein. Nach § 115 Abs. 7 i.V.m. Abs. 5 Satz 2 WpHG sind die Vorschriften über die Bestellung des Abschlussprüfers auf die prüferische Durchsicht unterjähriger Finanzinformationen entsprechend anzuwenden. Damit gelten neben den formalen Bestimmungen des § 318 HGB auch die Unabhängigkeitsanforderungen der §§ 319, 319a HGB und der EU-VO. Die Durchführung der prüferischen Durchsicht bspw. für

---

Q1/2020 darf somit nicht mehr durch einen Abschlussprüfer durchgeführt werden, dessen Höchstlaufzeit zum 31.12.2019 abgelaufen ist.

## 3.6. EXTERNE ROTATION UND AUSLANDSBEZUG DES MANDANTEN – AKTUALISIERT

### 3.6.1. Wie sind die Regelungen der EU-Verordnung zur externen Rotation bei Konzernen mit mehreren PIE anzuwenden?

**FALLGRUPPE 1:** Die Konzernobergesellschaft ist PIE (z.B. in Deutschland) und hat Tochtergesellschaften, von denen einige PIE in anderen EU-Mitgliedstaaten (ggf. nach dort abweichender Definition) sind.

Die Rotationsregeln der EU-VO betreffen jeweils die gesetzliche Abschluss- bzw. Konzernabschlussprüfung im Sitzstaat des jeweiligen PIE. Folglich gelten bei einer deutschen Konzernobergesellschaft für die Konzernabschlussprüfung (wie auch für die Prüfung des Einzelabschlusses des Mutterunternehmens) die Rotationspflichten, wie sie sich aus der EU-VO, ggf. in Verbindung mit der deutschen Regelung zur Ausübung der Verlängerungsoption, ergeben. Geht man von einer zehnjährigen Rotation mit Verlängerungsoption für weitere zehn Jahre aus, gilt dies sowohl für die Konzernabschlussprüfung als auch für die Prüfung des Einzelabschlusses der deutschen Konzernobergesellschaft.

Die Rotation des Abschlussprüfers bei den PIE-Tochtergesellschaften richtet sich nach dem Recht des Sitzstaats der jeweiligen Tochtergesellschaft. So müssten Tochterunternehmen in Italien, die nach dortigem Recht als PIE definiert sind, zurzeit nach neun Jahren ihren Abschlussprüfer wechseln. Es dürfte aber weiter zulässig sein, dass der bisherige Abschlussprüfer das Konzernreporting für Zwecke der Konzernabschlussprüfung prüft, da er nach dem für die Obergesellschaft geltenden Recht nicht von der Prüfung ausgeschlossen ist.

**FALLGRUPPE 2:** Die Konzernobergesellschaft ist selbst kein PIE, hat aber PIE-Tochtergesellschaften in verschiedenen Mitgliedstaaten der EU.

Für Konzernobergesellschaften, die nicht PIE sind, gelten die jeweiligen nationalen Gesetze, nicht aber die EU-VO. Das gilt für Konzernobergesellschaften mit Sitz innerhalb der EU ebenso wie für Gesellschaften mit Sitz in einem Drittstaat. Demnach kann es dazu kommen, dass die Abschlussprüfer bei den PIE-Tochtergesellschaften – je nach Ausübung des Mitgliedstaatenwahlrechts zur Verlängerungsoption – unterschiedlichen Rotationszyklen unterliegen, während für den Konzernabschlussprüfer keine Rotationspflicht nach der EU-VO besteht; ggf. kann auf-

---

grund nationaler Gesetze auch für die Konzernobergesellschaft eine Rotationspflicht des Abschlussprüfers bestehen.

### **3.6.2. Welche Auswirkungen hat es für einen Konzernabschlussprüfer, wenn bei einem ausländischen Tochterunternehmen die Rotationspflicht verletzt wurde?**

Wird der nach ausländischen Vorschriften bestehenden Rotationspflicht bei einer Tochtergesellschaft nicht nachgekommen, hat dies grundsätzlich keine Auswirkungen auf die Prüfung des deutschen Konzernabschlusses. Jedoch wird sich der Konzernabschlussprüfer bei der Beurteilung der Verwertung der Arbeit des Abschlussprüfers der Tochtergesellschaft gemäß *IDW Prüfungsstandard: Besondere Grundsätze für die Durchführung von Konzernabschlussprüfungen (einschließlich der Verwertung der Tätigkeit von Teilbereichsprüfern)* (IDW PS 320 n.F.) mit der Verlässlichkeit des Letztgenannten befassen müssen.

### **3.6.3. Was gilt für Zweigniederlassungen des geprüften Unternehmens?** – Aktualisiert

Zweigniederlassungen besitzen keine eigene Rechtspersönlichkeit. Deshalb fällt eine Zweigniederlassung dann in den Anwendungsbereich der EU-VO, wenn die Gesellschaft, zu der sie gehört, PIE ist und von den EU-Regeln erfasst ist. Insofern teilt die Zweigniederlassung das „Schicksal“ der Gesellschaft.

Zweigniederlassungen von Unternehmen mit Sitz in einem Drittstaat fallen damit nicht unter die Vorschriften der EU-VO (vgl. Q&A der EU-Kommission vom 03.09.2014, a.a.O., S. 7).



## 4. ÜBERGANGSBESTIMMUNGEN ZUR EXTERNEN ROTATION

### 4.1. DIE VORGABEN DES ART. 41 EU-VO

Gemäß Art. 41 Abs. 1 EU-VO darf ein PIE seinem Abschlussprüfer ab dem 17.06.2020 kein Prüfungsmandat mehr erteilen, wenn dieser Abschlussprüfer diesem PIE zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der EU-VO (16.06.2014) während 20 und mehr aufeinanderfolgenden Jahren Abschlussprüfungsleistungen erbracht hat.

Gemäß Art. 41 Abs. 2 EU-VO darf ein PIE seinem Abschlussprüfer ab dem 17.06.2023 kein Prüfungsmandat mehr erteilen, wenn dieser Abschlussprüfer diesem PIE zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Verordnung während elf und mehr, aber weniger als 20 aufeinanderfolgenden Jahren Abschlussprüfungsleistungen erbracht hat.

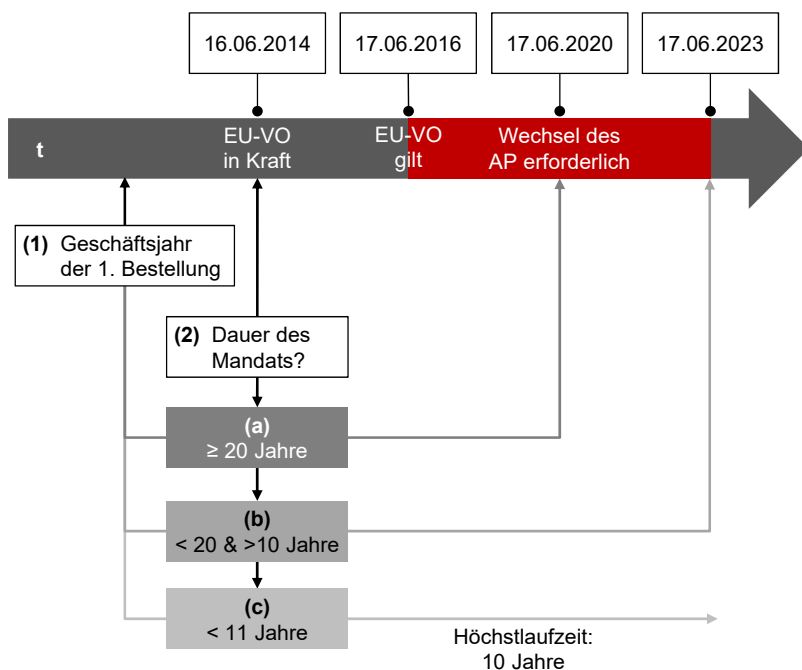
Weniger klar ist der Regelungsinhalt von Art. 41 Abs. 3 EU-VO. Nach dieser Vorschrift können „unbeschadet der Absätze 1 und 2 [...] Prüfungsmandate, die vor dem 16. Juni 2014 erteilt wurden und die bis zum 17. Juni 2016 noch bestehen, bis zum Ablauf der [...] Höchstlaufzeit wahrgenommen werden“. Diese Vorschrift wird als Übergangsregel für die sog. Kurzläufer (d.h. Unternehmen, die ihren Abschlussprüfer zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der EU-VO seit weniger als elf Jahren beschäftigen) verstanden.

Für die Frage, wie lange ein PIE seinen Abschlussprüfer noch wiederbestellen kann, muss im Ergebnis Folgendes geprüft werden:

1. Für welches Geschäftsjahr wurde der Abschlussprüfer das erste Mal bestellt?
2. Wie lange hat der Prüfer zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der EU-VO (16.06.2014) schon ununterbrochen Prüfungsleistungen erbracht? Diese Dauer entscheidet darüber, welche Kategorie der Übergangsregeln einschlägig ist (Art. 41 Abs. 1, 2 oder 3 EU-VO):
  - a. bei 20 oder mehr Jahren ist Art. 41 Abs. 1 EU-VO einschlägig mit der Folge, dass der Prüfer ab dem 17.06.2020 kein Prüfungsmandat mehr erhalten darf.
  - b. bei weniger als 20 und mehr als zehn Jahren ist Art. 41 Abs. 2 EU-VO einschlägig mit der Folge, dass der Prüfer ab dem 17.06.2023 kein Prüfungsmandat mehr erhalten darf.

c. bei weniger als elf Jahren ist Art. 41 Abs. 3 EU-VO einschlägig mit der Folge, dass der Prüfer nur bis zum Erreichen der Höchstlaufzeit von grundsätzlich zehn Jahren bestellt werden darf (zur Auslegungsfrage, wann in diesem Fall der Prüfer wechseln muss, vgl. Frage 4.2.1).

Folgende Übersicht bildet die Übergangsregeln des Art. 41 EU-VO vereinfacht ab:



## 4.2. AUSLEGUNGS- UND ZWEIFELSFragen – AKTUALISIERT

### 4.2.1. Wann müssen PIE das erste Mal ihren Abschlussprüfer wechseln, wenn sie ihn in 2014 seit weniger als elf Jahren beauftragt haben (sog. Kurzläufer)?

Für Unternehmen, die ihren Abschlussprüfer zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der EU-VO seit weniger als elf Jahren bestellt haben, gilt grundsätzlich die zehnjährige

---

Höchstlaufzeit (Art. 41 Abs. 3 EU-VO). Art. 41 Abs. 3 EU-VO lässt offen, ab wann diese zehn Jahre zu laufen beginnen.

Die Generaldirektion Binnenmarkt hat am 02.09.2014 ein Schreiben veröffentlicht, in dem die Übergangsregel für die Kurzläufer retrospektiv ausgelegt wird: Die zehnjährige Höchstlaufzeit beginnt danach mit der ersten Mandatierung des Abschlussprüfers, auch wenn diese in der Vergangenheit liegt. Beschriebene Beispiele verdeutlichen, dass etwa ein Unternehmen, das seit dem (kalenderjahrgleichen) Geschäftsjahr 2006 denselben Abschlussprüfer beauftragt, ab dem 17.06.2016 den bisherigen Prüfer nicht mehr beauftragen darf (vgl. [http://ec.europa.eu/internal\\_market/auditing/docs/reform/140903-audit-rotation-letter\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/reform/140903-audit-rotation-letter_en.pdf); Abruf: 23.05.2018). Nach Auffassung der EU-Kommission ist der Abschlussprüfer in diesem Fall in dem Geschäftsjahr zu wechseln, das nach dem 16.06.2016 beginnt (vgl. <http://www.europarl.europa.eu/sides/getAllAnswers.do?reference=E-2015-009001@language=EN>; Abruf: 23.05.2018).

Bei kalenderjahrgleichem Geschäftsjahr wäre somit für die Prüfung des Jahres- bzw. Konzernabschlusses zum 31.12.2017 ein neuer Abschlussprüfer zu bestellen bzw. von der Möglichkeit einer Verlängerung durch Ausschreibung oder Beauftragung eines Joint Audits Gebrauch zu machen. Das HGB sieht beide Verlängerungsmöglichkeiten aus Art. 17 Abs. 4 EU-VO vor. Allerdings gelten diese nur für kapitalmarktorientierte Unternehmen; Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen sind von einer Verlängerung ausgenommen (vgl. Abschnitt 3.2.).

#### **4.2.2. Kann ein sog. Kurzläufer noch in 2017 ausschreiben bzw. zwei oder mehr Prüfer bestellen (Joint Audit), um die Verlängerungsoption zu nutzen, obwohl der Abschlussprüfer zu diesem Zeitpunkt bereits seit mehr als elf Jahren das PIE prüft?**

Ja. Im EGHGB ist eine entsprechende Übergangsregelung vorgesehen: Danach können Prüfungsmandate entsprechend § 318 Abs. 1a HGB auch verlängert werden, wenn die Wahl des Abschlussprüfers für das 12. oder 13. Geschäftsjahr in Folge erfolgt, und die Wahl des Abschlussprüfers für das nächste nach dem 16.06.2016 beginnende Geschäftsjahr erfolgt. Kurzläufer, deren Geschäftsjahr 2017 bereits das 14. Jahr in Folge ist, das von demselben Abschlussprüfer geprüft wird – dessen Erstbestellung somit für das Geschäftsjahr 2004 erfolgte – sind von der Übergangsregelung nicht ausdrücklich erfasst. Die Begründung zu der in Art. 79 EGHGB getroffenen Übergangsregelung spricht jedoch davon, dass sämtlichen Kurzläufern die Verlängerungsoption gewährt werden soll. Die Regelung ist dahingehend auszulegen, dass auch Prüfungsmandate entsprechend § 318 Abs. 1a HGB im Übergang

---

verlängert werden können, wenn die Wahl des Abschlussprüfers für das 14. Geschäftsjahr erfolgt.

Die Gesetzesbegründung stellt klar, dass in diesen Fällen eine Verlängerung der Höchstlaufzeit auf maximal 20 Jahre möglich ist.

Entsprechendes gilt für die Verlängerung des Mandates durch die Einrichtung eines Joint Audits (vgl. BT-Drucksache 18/7902, S. 26, 66).

#### **4.2.3. Liegt eine Erneuerung bzw. Erteilung des Prüfungsmandats i.S.d. Art. 41 Abs. 1 und 2 EU-VO bereits mit dem Wahlbeschluss der Haupt-/Gesellschafterversammlung vor oder ist zusätzlich die Beauftragung des Prüfers erforderlich?**

Diese Frage resultiert vor allem aus der deutschen Sondersituation, in der der Bestellvorgang grundsätzlich aus Wahlbeschluss der Haupt-/Gesellschafterversammlung und Auftragserteilung besteht (bei Kreditinstituten und Versicherungsunternehmen sind gesonderte Vorschriften zur Bestellung zu beachten). Kommt es insofern in anderen EU-Mitgliedstaaten für die Erneuerung des Prüfungsmandats auf die Auswahlentscheidung (Wahlbeschluss) an, wäre eine hiervon abweichende Beurteilung in der deutschen Situation denkbar. Deshalb empfiehlt es sich, wenn die Ausschöpfung der Übergangsfristen geplant ist, aus Gründen der Rechtssicherheit auf die Auftragserteilung abzustellen, auch wenn der Wahlbeschluss grundsätzlich ausreichen müsste.

#### **4.2.4. Wenn ein Abschlussprüfer für ein PIE zum 16.06.2014 bereits seit 20 oder mehr Jahren Abschlussprüfungsleistungen erbracht hat, darf er noch die Abschlussprüfung des Jahresabschlusses zum 31.12.2020 durchführen? Wie lautet die Beurteilung bei abweichendem Geschäftsjahr? – Neu**

Angenommen, die Erteilung des Prüfungsmandats i.S.d. Art. 41 Abs. 1 EU-VO erfolgt im ersten Quartal 2020, d.h. vor dem 17.06.2020, dann darf der Abschlussprüfer die Abschlussprüfung zum 31.12.2020 noch durchführen.

Im Falle eines abweichenden Geschäftsjahres (z.B. 30.06.2021) wäre demgegenüber eine Erneuerung bspw. im dritten Quartal 2020, also nach dem 17.06.2020, nicht mehr erlaubt.



---

**4.2.5. Endet die Zählung der für die Übergangsregel relevanten „20 und mehr aufeinanderfolgenden Jahre[n]“ (Art. 41 Abs. 1 EU-VO) bzw. „elf und mehr, aber weniger als 20 aufeinanderfolgenden Jahre[n]“ (Art. 41 Abs. 2 EU-VO) mit dem einmaligen Wechsel des Abschlussprüfers?**

Ja. Relevant ist der Stichtag des Inkrafttretens der EU-VO (16.06.2014) und die Betrachtung der vor dem Stichtag liegenden Jahre. Art. 41 EU-VO verlangt, dass diese Jahre „aufeinanderfolgen“. Somit beendet der (auch nur einmalige) Wechsel des Abschlussprüfers die Zählung der aufeinanderfolgenden Jahre. Diese beginnt erneut zum Zeitpunkt der nach dem Wechsel erfolgten Bestellung des alten Abschlussprüfers.

**4.2.6. Endet die Zählung der für die Übergangsregel relevanten „20 und mehr aufeinanderfolgenden Jahre[n]“ (Art. 41 Abs. 1 EU-VO) bzw. „elf und mehr, aber weniger als 20 aufeinanderfolgenden Jahre[n]“ (Art. 41 Abs. 2 EU-VO) mit der Durchführung eines einmaligen Joint Audits? Wie ist es bei einer Ausschreibung, wenn das PIE den alten Prüfer behält?**

Nein. Die Hinzuziehung eines Joint Auditors führt nicht zu einem Neuanfang der Zählung der aufeinanderfolgenden Jahre, da „dieser Abschlussprüfer“ i.S.d. Art. 41 EU-VO den zunächst allein beauftragten Abschlussprüfer erfasst und es keinen Einfluss hat, ob zusätzlich ein weiterer Abschlussprüfer mittels eines Joint Audits an der Prüfung beteiligt wurde.

Ebenso wenig bewirkt eine öffentliche Ausschreibung eine Beendigung der Zählung, wenn derselbe Prüfer weiterhin als Abschlussprüfer für das PIE bestellt wurde.

**4.2.7. Endet die Zählung der für die Übergangsregel relevanten „20 und mehr aufeinanderfolgenden Jahre[n]“ (Art. 41 Abs. 1 EU-VO) bzw. „elf und mehr, aber weniger als 20 aufeinanderfolgenden Jahre[n]“ (Art. 41 Abs. 2 EU-VO) mit dem vorübergehenden Wechsel des Prüfungsmandanten in den Nicht-PIE-Status?**

Ja. Innerhalb des gesamten in Art. 41 Abs. 2 und 3 EU-VO genannten Zeitraums der „aufeinanderfolgenden Jahre“ muss das Unternehmen PIE sein. Ein Herausfallen aus dem PIE-Status bedeutet eine Unterbrechung der Zählung dieser „aufeinanderfolgenden Jahre“. Erlangt das Unternehmen später erneut einen PIE-Status, werden die aufeinanderfolgenden Jahre neu gezählt.



## 5. INTERNE ROTATION

### 5.1. DIE PFLICHT ZUR INTERNEN ROTATION GEM. ART. 17 ABS. 7 EU-VO

Gemäß Art. 17 Abs. 7, Unterabs. 1 EU-VO müssen die verantwortlichen Prüfungspartner ihre Teilnahme an der Abschlussprüfung spätestens nach sieben Jahren beenden. Frühestens drei Jahre (vorher gem. § 319a Abs. 1 Nr. 4 HGB a.F. zwei Jahre) nach dieser Beendigung dürfen sie wieder an der Abschlussprüfung dieses Unternehmens mitwirken.

### 5.2. DAS MITGLIEDSTAATENWAHLRECHT ZU EINER FRÜHEREN INTERNEN ROTATION

Die Mitgliedstaaten können vorschreiben, dass für die interne Rotation der verantwortlichen Prüfungspartner ein kürzerer Zeitraum als sieben Jahre gilt (Art. 17 Abs. 7 Unterabs. 2 EU-VO). Im HGB ist eine Ausübung dieses Mitgliedstaatenwahlrechts nicht vorgesehen.

### 5.3. AUSLEGUNGS- UND ZWEIFELSFragen ZUR INTERNEN ROTATION – AKTUALISIERT

#### 5.3.1. Wie verhalten sich interne und externe Rotation zueinander?

Neben der Pflicht zur externen Rotation besteht weiterhin das Erfordernis der internen Rotation der verantwortlichen Prüfungspartner nach sieben Jahren. Interne und externe Rotation gelten unabhängig voneinander und haben keine unmittelbaren Auswirkungen aufeinander.

#### 5.3.2. Ist bei einem Wechsel des verantwortlichen Prüfungspartners vor Ablauf der sieben Jahre schon ein Cooling-off zu berücksichtigen?

Nach Art. 17 Abs. 7 Satz 1 EU-VO beenden die verantwortlichen Prüfungspartner (vgl. zur Definition Frage 5.3.6.) ihre Teilnahme an der Abschlussprüfung spätestens sieben Jahre nach dem Datum ihrer Bestellung. Art. 17 Abs. 7 Unterabs. 1 Satz 2 EU-VO schreibt vor, dass die verantwortlichen Prüfungspartner „frühestens drei Jahre nach dieser Beendigung der Tätigkeit ihrer Teilnahme wieder an der Abschlussprüfung des geprüften Unternehmens mitwirken“ dürfen.

---

Unterbricht ein verantwortlicher Prüfungspartner bereits vor Ablauf des maximalen Zeitraums von sieben Jahren seine Tätigkeit für einen Zeitraum von weniger als drei Jahren, stellt dies lediglich eine Unterbrechung des Sieben-Jahres-Zeitraums und keine Beendigung der Tätigkeit dar. Nach der Wiederaufnahme der Tätigkeit zählt der siebenjährige Rotationszeitraum in diesem Fall unverändert ab dem erstmaligen Datum der Bestellung (vgl. Frage 5.3.7.).

Eine Unterbrechung der Tätigkeit ist denkbar in Ausnahmefällen wie Krankheit oder Auslandsaufenthalt. Die Unterbrechung verlängert nicht den Rotationszeitraum von sieben Jahren. Dauert die Unterbrechung drei oder mehr Jahre, ist die dreijährige Cooling-off-Periode abgelaufen. Damit beginnt ein neuer siebenjähriger Rotationszeitraum.

#### **BEISPIEL:**

Ein verantwortlicher Prüfungspartner wird erstmalig für die Prüfung des Jahresabschlusses 2017 eines PIE bestellt, muss seine Tätigkeit jedoch krankheitsbedingt 2018 unterbrechen. 2020 kehrt er zurück. Er kann die Abschlussprüfungen bis einschließlich des Jahresabschlusses 2023, d.h. bis zum Ende seines siebenjährigen Rotationszeitraums durchführen.

#### **5.3.3. Welche Auswirkung hat ein Zusammenschluss auf Seiten der Prüfungsgesellschaft auf den Siebenjahreszeitraum?**

Zusammenschlüsse auf Seiten der Prüfungsgesellschaft führen nicht zu einer Unterbrechung des Zeitraums der sieben Jahre. Vielmehr zählt die Teilnahme der verantwortlichen Prüfungspartner an der Abschlussprüfung in der Zeit vor dem Zusammenschluss bei der Zählung der sieben Jahre mit.

#### **5.3.4. Wirkt sich der Wechsel von verantwortlichen Prüfungspartnern zu einer anderen Prüfungsgesellschaft auf die Cooling-off-Periode aus?**

Nein. Auf die dreijährige Cooling-off-Periode der verantwortlichen Prüfungspartner hat der Wechsel zu einer anderen Prüfungsgesellschaft keine Auswirkung. Die Abkühlungsnotwendigkeit ist personengebunden.

#### **5.3.5. Ab wann gilt die Pflicht zur internen Rotation bei der Abschlussprüfung eines Unternehmens? – Aktualisiert**

Die Regeln der EU-VO, welche die interne Rotation vorschreiben (Art. 17 Abs. 7 EU-VO), gelten erstmals für Abschlussprüfungen von Geschäftsjahren, die nach dem 16.06.2016 beginnen (vgl. Q&A der EU-Kommission vom 03.09.2014, a.a.O., S. 1). Bei

---

kalenderjahrgleichem Geschäftsjahr entspricht dies dem Geschäftsjahr 2017. Gemäß Art. 79 Abs. 1 EGHGB sind Prüfungen von Geschäftsjahren, die vor dem 17.06.2016 begonnen haben (z.B. des Geschäftsjahres 2016) unter Beachtung der bisherigen Regelung zur internen Rotation nach § 319a Abs. 1 Nr. 4 HGB a.F. durchzuführen.

Bei der Einführung der internen Rotation in das HGB wurde eine retrospektive Betrachtung vorgenommen, so dass die vor Inkrafttreten/Geltung liegenden gezeichneten Bestätigungsvermerke mitzurechnen waren. Auch die Regeln des IFAC Code of Ethics (Sec. 290.152) sehen eine rückwirkende Zählweise vor und schreiben eine interne Rotation unabhängig davon vor, wann ein Unternehmen PIE wird. Daher müssten bei der Berechnung der Sieben-Jahres-Frist für die interne Rotation auch die Abschlussprüfungen von Geschäftsjahren mitzurechnen sein, bevor das Unternehmen PIE wurde.

Die bislang tätigen verantwortlichen Prüfungspartner können noch an der Prüfung für das Geschäftsjahr 2016 (bei abweichendem Geschäftsjahr 2015/2016) mitwirken (vgl. auch Art. 79 Abs. 1 EGHGB).

### **5.3.6. Gibt es Änderungen hinsichtlich der zu betrachtenden „verantwortlichen Prüfungspartner“? – Aktualisiert**

Auf der Basis der unveränderten Richtlinien-Definition in Art. 2 Nr. 16 AP-RiLi erfolgt eine Beibehaltung der Definition der verantwortlichen Prüfungspartner gemäß § 319a Abs. 1 Satz 4 bzw. § 319a Abs. 2 Satz 2 HGB:

Verantwortlicher Prüfungspartner ist demnach, wer den Bestätigungsvermerk nach § 322 HGB unterzeichnet oder als Wirtschaftsprüfer von einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft als für die Durchführung einer Abschlussprüfung vorrangig verantwortlich bestimmt worden ist. Dies umfasst auch den Mitunterzeichner. Als verantwortlicher Prüfungspartner gilt auf der Konzernebene auch, wer als Wirtschaftsprüfer auf der Ebene bedeutender Tochterunternehmen als für die Durchführung von deren Abschlussprüfung vorrangig verantwortlich bestimmt worden ist. Hiervon erfasst sind Wirtschaftsprüfer der mit der Konzernabschlussprüfung beauftragten Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Dies entspricht der Intention des durch das BilMoG eingefügten § 319a Abs. 2 Satz 2 HGB (vgl. BT-Drucksache 16/100067, S. 89).

Nach dem IESBA Code of Ethics unterliegt darüber hinaus die für die auftragsbegleitende Qualitätssicherung verantwortliche Person der Pflicht zur internen Rotation. *IDW QS 1*, Tz. 171 schreibt die interne Rotation des auftragsbegleitenden Qualitätssicherers bei der gesetzlichen Abschlussprüfung von kapitalmarktorientierten Unternehmen i.S.d. § 264d HGB vor.

---

Die Pflichten eines Konzernabschlussprüfers nach *IDW PS 320 n.F.* bzw. dem International Standard on Auditing (ISA) 600: Besondere Überlegungen zu Konzernabschlussprüfungen (einschließlich der Tätigkeit von Teilbereichsprüfern) bleiben unberührt.

### **5.3.7. Ergeben sich Änderungen dadurch, dass Art. 17 EU-VO auf einen Zeitraum von maximal sieben Jahren abstellt, während bislang in § 319a Abs. 1 HGB auf sieben Fälle abgestellt wurde?**

Grundsätzlich nicht. In Art. 17 Abs. 7 Unterabs. 1 EU-VO wird bestimmt, dass der Rotationszeitpunkt spätestens sieben Jahre nach dem Datum der Bestellung als Abschlussprüfer liegt (in der Regel dem Datum des Abschlusses des Prüfungsvertrags), d.h. die Mitwirkung an der Abschlussprüfung durch den verantwortlichen Prüfungspartner muss bis zu diesem Zeitpunkt abgeschlossen sein. Sofern im Ausnahmefall der Bestätigungsvermerk bzw. Prüfungsbericht erst nach Ablauf der sieben Jahre vorgelegt wird (z.B. Bestellung am 15.03.2010, Erteilung des siebten Bestätigungsvermerks am 31.03.2017), ist nach Sinn und Zweck der Regelung und unter Beachtung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes kein Verstoß gegen die Pflicht zur internen Rotation anzunehmen.

Unterschiede zur vorherigen Regelung dürften sich indes ergeben, wenn Abschlussprüfungen bei Rumpfgeschäftsjahren durchgeführt wurden, da diese nach § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 HGB a.F. den Abschlussprüfungen für ein Geschäftsjahr gleichstanden. In diesen Fällen kann sich der Rotationszeitraum nach der EU-VO im Vergleich zu der vorherigen Regelung verlängern.

### **5.3.8. Ab wann gilt die neue Cooling-off-Regel? – Aktualisiert**

Vor Inkrafttreten des AREG sah § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 HGB a.F. eine Cooling-off-Periode von zwei Jahren für die verantwortlichen Prüfungspartner vor. Nach Art. 17 Abs. 7 EU-VO, der die HGB-Regelung abgelöst hat, beträgt die Cooling-off-Periode drei Jahre.

Die EU-Kommission vertritt in ihren ergänzenden Q&A die Auffassung, dass die neue Cooling-off-Periode von drei Jahren für solche Perioden gilt, die nach dem 16.06.2016 beginnen (vgl. Q&A der EU-Kommission vom 31.05.2016, a.a.O., S. 2). Hat die Cooling-off-Periode somit vor dem 17.06.2016 begonnen, beträgt sie zwei Jahre; hat sie am oder nach dem 17.06.2016 begonnen, beträgt sie drei Jahre.

---

### 5.3.9. Was ist ein „angemessenes graduelles Rotationssystem für die an der Abschlussprüfung beteiligten Führungspersonen“ (Art. 17 Abs. 7 EU-VO)?

Fraglich ist, welche Personen hiervon konkret erfasst sind. Der Wortlaut stellt auf die Einführung eines Rotationssystems „für das an der Abschlussprüfung beteiligte Führungspersonal [...], das zumindest die als Abschlussprüfer geführten Personen erfasst“ ab.

Unklar ist, ob aus dem Kreis des betroffenen Führungspersonals die Personen zu erfassen sind, die Wirtschaftsprüfer sind, oder ob – wegen des Wortes „zumindest“ – alle an der Abschlussprüfung beteiligten Wirtschaftsprüfer erfasst werden müssen, da den Wirtschaftsprüfern stets eine Führungsposition zuerkannt wird (vgl. § 45 Satz 2 WPO, wonach angestellte WP als leitende Angestellte i.S.d. Betriebsverfassungsgesetzes gelten).

Eine Klärung durch Hinzuziehung der Erwägungsgründe der EU-VO ist nicht abschließend möglich; gleichwohl spiegeln die Erwägungsgründe die gesetzgeberische Intention wider: Der Erwägungsgrund 21 der EU-VO führt aus, dass das graduelle Rotationssystem „für die verantwortlichen Prüfungspartner, die im Auftrag der Prüfungsgesellschaft die Abschlussprüfung durchführen“ eingeführt werden soll. Allerdings wären mit diesem Abstellen auf die „verantwortlichen Prüfungspartner“ nur die Wirtschaftsprüfer erfasst, die bereits zur internen Rotation nach sieben Jahren verpflichtet sind; ein darüber hinaus einzuführendes graduelles Rotationssystem liefe – mangels zusätzlich betroffener Personen – leer.

Ergänzend ist daher der englische Wortlaut der Norm heranzuziehen. Dieser spricht von „the most senior personnel involved in the statutory audit, including at least the persons who are registered as statutory auditors“. Die Verwendung von „the most [!] senior personnel“ legt nahe, dass „Führungspersonal“ und „Abschlussprüfer“ nicht gleichzusetzen sind, da ansonsten jeder „statutory auditor“ die Position des „most senior personnel“ ausfüllen müsste. Demnach ist die Norm so zu verstehen, dass vom graduellen Rotationssystem das – an der Abschlussprüfung beteiligte – Führungspersonal zumindest in dem Umfang erfasst werden soll, soweit dieses Führungspersonal zugleich als Wirtschaftsprüfer bestellt ist.

Fraglich bleibt dann, wie „Führungspersonal“ konkret auszulegen ist. Hierbei ist denkbar, auf entsprechende hierarchische Positionen oder auf die mandatspezifisch zugewiesene Übernahme von Verantwortung (Führung) – auch unter Erwägung von Wesentlichkeitsgrundsätzen – abzustellen. Jede Wirtschaftsprüferpraxis muss insoweit eigene Regeln im Rahmen ihres Qualitätssicherungssystems treffen.



## 6. BESTELLUNG

### 6.1. DIE VORGABEN AN DIE BESTELLUNG DES ABSCHLUSSPRÜFERS

Für die Auswahl des Abschlussprüfers ist der Prüfungsausschuss zuständig. Konkrete Vorgaben an das Auswahlverfahren stellt Art. 16 Abs. 3 Buchst. a) bis f) EU-VO. Hiernach dürfen bspw. keine Wirtschaftsprüfer zur Abgabe eines Angebots aufgefordert werden, die gegen die vierjährige sog. Cooling-off-Pflicht nach Art. 17 Abs. 3 EU-VO verstoßen würden. Außerdem darf „in keiner Weise“ der Bieterkreis vorab so beschränkt werden, dass Wirtschaftsprüfer, die im vorausgegangenen Kalenderjahr weniger als 15% der von PIE im Mitgliedstaat gezahlten Gesamthonorare erhalten haben, ausgeschlossen wären (Art. 16 Abs. 3 Buchst. a) EU-VO). Nach Abschluss des Auswahlverfahrens legt der Prüfungsausschuss dem Aufsichtsrat eine Empfehlung für die Bestellung des Abschlussprüfers vor, die begründet werden und mindestens zwei Vorschläge enthalten muss. Außerdem teilt der Prüfungsausschuss seine Präferenz mit, die er ebenfalls begründen muss. Schließlich muss er erklären, dass seine Empfehlung frei von ungebührlicher Einflussnahme Dritter ist und er bei der Auswahl nicht auf bestimmte Wirtschaftsprüfungsgesellschaften begrenzt war (Art. 16 Abs. 2 EU-VO). Der Aufsichtsrat unterbreitet der Hauptversammlung einen Vorschlag für die Bestellung des Abschlussprüfers, der auch die Empfehlung und Präferenz des Prüfungsausschusses enthalten muss; der Vorschlag kann von der Präferenz des Prüfungsausschusses abweichen (Art. 16 Abs. 5 EU-VO). PIE mit geringer Marktkapitalisierung (i.S.d. Art. 2 Abs. 1 Buchst. f) und t) der Richtlinie 2003/71/EG) sind nicht zur Durchführung eines Auswahlverfahrens nach den in Art. 16 Abs. 3 EU-VO vorgeschriebenen Kriterien verpflichtet (Art. 16 Abs. 4 EU-VO; vgl. auch Frage 3.4.3.).

Das IDW hat zu den Anforderungen an das Auswahlverfahren ein Positionspapier zur Ausschreibung der Abschlussprüfung für Unternehmen von öffentlichem Interesse entwickelt. Es beschreibt Vorschläge zur praktischen Ausgestaltung des Auswahlverfahrens gemäß Art. 16 EU-VO. Darüber hinaus gibt das Papier Hinweise, wie diese Anforderungen im deutschen System der Corporate Governance umgesetzt werden können (abrufbar unter <https://www.idw.de/idw/verlautbarungen/idw-positionspapiere/ausschreibung-der-abschlusspruefung--idw-positionspapier-/87716>; Abruf: 23.05.2018).

---

## 6.2. DIE MITGLIEDSTAATENWAHLRECHTE ZU ALTERNATIVEN VERFAHREN FÜR DIE BESTELLUNG DES ABSCHLUSSPRÜFERS UND ZUR REGELUNG VON JOINT AUDITS – AKTUALISIERT

Die Mitgliedstaaten können alternative Verfahren für die Bestellung des Abschlussprüfers unter der Bedingung zulassen, dass dabei die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers von der Unternehmensleitung gewahrt bleibt (Art. 37 Abs. 2 AP-RiLi). Übt ein Mitgliedstaat dieses Wahlrecht aus, so unterrichtet das PIE die zuständige Behörde über die Anwendung dieses Verfahrens; in diesem Fall gelten die Vorgaben des Art. 16 Abs. 2 bis 5 EU-VO an die Bestellung des Abschlussprüfers nicht (Art. 16 Abs. 1 Unterabs. 2 EU-VO).

Ein solches alternatives System oder eine alternative Modalität i.S.v. Art. 37 Abs. 2 AP-RiLi besteht für Versicherungsunternehmen, da bei ihnen der Abschlussprüfer des Jahresabschlusses und des Konzernabschlusses abweichend von § 318 Abs. 1 Satz 1 HGB vom Aufsichtsrat und nicht von der Hauptversammlung bestimmt wird (§ 341k Abs. 2 HGB). Allerdings vertritt der Finanzausschuss des Bundestags in seinem Bericht zum Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der zweiten Zahlungsdiensterichtlinie abweichend vom Wortlaut des Art. 16 Abs. 1 Unterabs. 2 EU-VO die Auffassung, dass das „alternative System“ nur für das Bestellungsverfahren im engeren Sinne gilt und dass das nach Art. 16 Abs. 3 EU-VO vorgeschriebene Auswahlverfahren auch in dem von § 341k Abs. 2 Satz 1 HGB vorgesehenen Bestellungsverfahren durchzuführen ist, wenn die Prüferbestellung nicht auf einer Anordnung der BaFin beruht (vgl. BT-Drucksache 18/12568. S. 166-168 und § 341n Abs. 2a Nr. 2 HGB). Vor diesem Hintergrund ist grundsätzlich davon auszugehen, dass der Aufsichtsrat eines Versicherungsunternehmens für sein Auswahlverfahren die Vorgaben des Art. 16 Abs. 3 EU-VO entsprechend berücksichtigen wird. Sonderfälle sollten mit der BaFin abgestimmt werden.

Die Mitgliedstaaten können gem. Art. 16 Abs. 7 EU-VO beschließen, dass PIE unter bestimmten Umständen einen Joint Audit beauftragen müssen. Das Wahlrecht umfasst auch die Festlegung der Modalitäten für die Beziehungen zwischen den bestellten Prüfern. Dieses Wahlrecht wurde in Deutschland nicht ausgeübt.

## 6.3. AUSLEGUNGS- UND ZWEIFELSFragen – AKTUALISIERT

### 6.3.1. Wer ist für die Durchführung des Auswahlverfahrens zuständig?

Art. 16 Abs. 3 Unterabs. 1 EU-VO bestimmt, dass „das geprüfte Unternehmen“ das Auswahlverfahren nach definierten Kriterien durchzuführen hat, während Unter-



---

abs. 2 regelt, dass für das Auswahlverfahren der Prüfungsausschuss zuständig ist. In der Regel ist mit „Unternehmen“ die Gesellschaft gemeint, die durch den Vorstand vertreten wird. Würde man aber dem Vorstand die Zuständigkeit zur Durchführung des Auswahlverfahrens zuordnen, bliebe kaum Raum für die in Unterabs. 2 angeordnete Zuständigkeit des Prüfungsausschusses für das Auswahlverfahren und der Sinn und Zweck der neuen Regelung, den Prüfungsausschuss zu stärken, würde konterkariert.

Sachgerecht und dem Sinn und Zweck der EU-Regelungen entsprechend ist das deutsche System der Auswahl des Abschlussprüfers, in dessen Rahmen der Prüfungsausschuss für den Aufsichtsrat für das Auswahlverfahren zuständig ist und in diesem Sinne etwa Leitlinien und Kriterien für die Auswahl des Abschlussprüfers festsetzt, die Angebote aufbereitet und Auswahlgespräche führt, wobei sich der Prüfungsausschuss unterstützend des Vorstands bedient (vgl. hierzu das IDW Positionspapier zur Zusammenarbeit zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer vom 24.05.2012, Tz. 8 ff., abrufbar unter <https://www.idw.de/idw/verlautbarungen/idw-positionspapiere/zusammenarbeit-mit-dem-aufsichtsrat--idw-positionspapier-/28162>; Abruf: 23.05.2018). Ist kein Prüfungsausschuss gebildet, nimmt der Aufsichtsrat die Aufgaben des Prüfungsausschusses wahr.

### **6.3.2. Welche Anforderungen gelten für die Begründung des Vorschlags durch den Prüfungsausschuss?**

Der Vorschlag des Prüfungsausschusses sollte eine sachliche, nachvollziehbare Begründung enthalten, die vor allem auf die in den Ausschreibungsunterlagen festgelegten Ausschreibungskriterien eingehen muss (vgl. Art. 16 Abs. 3 Buchst. e) EU-VO). Auch wenn wirtschaftliche Beweggründe regelmäßig eine Rolle spielen, ist darauf zu achten, dass im Sinne guter Corporate Governance ein ausgewogenes Verhältnis zwischen dem Preis und den fachlichen Anforderungen eingehalten wird. Eine geeignete Dokumentation der Begründung des Vorschlags kann hilfreich sein, der zuständigen Behörde auf deren Verlangen darzulegen, dass das Auswahlverfahren „auf faire Weise durchgeführt wurde“ (Art. 16 Abs. 3 Buchst. f) EU-VO).

### **6.3.3. Muss die Empfehlung des Prüfungsausschusses auch dann zwei Vorschläge enthalten, wenn nur ein Abschlussprüfer geeignet erscheint?**

Art. 16 Abs. 2 EU-VO sieht ausdrücklich vor, dass die Empfehlung „mindestens zwei Vorschläge für das Prüfungsmandat enthalten“ muss, so dass ein Abweichen hiervon nicht gesetzeskonform wäre. Es ist jedoch davon auszugehen, dass in der Praxis üblicherweise weitere Abschlussprüfer geeignet sind, die Abschlussprüfung

---

durchzuführen, wenn das Auswahlverfahren sachgerechte Auswahlkriterien und einen angemessenen Teilnehmerkreis berücksichtigt hat.

#### **6.3.4. Welche Anforderungen stellt die EU-VO an die Ausgestaltung des Verfahrens zur Wahl des Abschlussprüfers, insbesondere an die Ausschreibung?**

Für das Auswahlverfahren gibt Art. 16 Abs. 3 EU-VO Kriterien vor. Im Hinblick auf die Ausschreibung steht es dem geprüften Unternehmen nach Art. 16 Abs. 3 Buchst. a) EU-VO grundsätzlich frei, „beliebige Abschlussprüfer oder Prüfungsgesellschaften zur Unterbreitung von Vorschlägen für die Erbringung von Abschlussprüfungsleistungen aufzufordern“. Hieraus ergeben sich keine Anforderungen hinsichtlich der Form der Ausschreibung, so dass diese dem Unternehmen freigestellt ist. Insbesondere besteht keine Pflicht zu einer öffentlichen Ausschreibung. Voraussetzung ist lediglich, dass die vierjährige Cooling-off-Periode nach Art. 17 Abs. 3 EU-VO gewahrt wird und dass die Teilnahme von solchen Prüfungsgesellschaften nicht ausgeschlossen wird, die im vorausgegangenen Kalenderjahr in dem betreffenden Mitgliedstaat weniger als 15% der von PIE gezahlten Gesamthonorare erhalten haben. Zu der Anforderung an das Ausschreibungsverfahren im Zusammenhang mit der Verlängerungsoption bei der externen Rotation nach Art. 17 Abs. 4 Buchst. a) EU-VO („öffentliches Ausschreibungsverfahren“) vgl. Frage 3.4.1.

#### **6.3.5. Wie werden dem Unternehmen die Abschlussprüfer bekannt, die im vorausgegangenen Kalenderjahr weniger als 15% der von PIE in dem Mitgliedstaat gezahlten Gesamthonorare erhalten haben (vgl. Art. 16 Abs. 3 Buchst. a) EU-VO)? – Aktualisiert**

Die zuständige Aufsichtsbehörde veröffentlicht jährlich eine aktuelle Liste der betreffenden Abschlussprüfer (vgl. für das Kalenderjahr 2016 die APAS Verlautbarung Nr. 3 vom 09.06.2017, abrufbar unter [http://www.bafa.de/DE/Abschlusspruefer-aufsichtsstelle/abschlussprueferaufsichtsstelle\\_node.html](http://www.bafa.de/DE/Abschlusspruefer-aufsichtsstelle/abschlussprueferaufsichtsstelle_node.html) (Abruf: 23.05.2018)). Hierfür muss jeder PIE-Abschlussprüfer der Behörde gegenüber detaillierte Informationen vorlegen, die seine von PIE bezogenen Einnahmen aufschlüsseln.

#### **6.3.6. Das Unternehmen und der Prüfungsausschuss sollen Erkenntnisse oder Schlussfolgerungen aus Inspektionen bei den Bietern berücksichtigen – muss der Bieter hierfür bei der Bewerbung um ein Prüfungsmandat (sämtliche) Inspektionsberichte zur Verfügung stellen?**

Art. 16 Abs. 3 Buchst. e) EU-VO verlangt, dass das geprüfte Unternehmen und der Prüfungsausschuss alle Erkenntnisse und Schlussfolgerungen „der in Artikel 26 Ab-

---

satz 8 genannten und von der zuständigen Behörde gem. Artikel 28 Buchstabe d veröffentlichten Kontrollberichte über bietende Abschlussprüfer“ berücksichtigt.

Art. 26 Abs. 8 EU-VO geht auf Erkenntnisse und Schlussfolgerungen aus Inspektionen ein, auf deren Grundlage Empfehlungen ausgesprochen werden und die vor Fertigstellung des Inspektionsberichts mit dem inspizierten Abschlussprüfer erörtert werden.

Art. 28 Buchst. d) EU-VO regelt, dass die Aufsichtsbehörde unter anderem „aggregierte Informationen über die in Artikel 26 Absatz 8 Unterabsatz 1 EU-VO genannten Erkenntnisse und Schlussfolgerungen aus Inspektionen“ veröffentlichen muss. Aus dem Zusammenspiel der genannten Vorschriften ergibt sich, dass Art. 16 Abs. 3 Buchst. e) EU-VO nicht zur Berücksichtigung aller Erkenntnisse und Schlussfolgerungen aus Inspektionen verpflichtet, sondern nur der von der Behörde veröffentlichten (aggregierten) Informationen. Die derzeitigen Berichte sind schon aufgrund der Verschwiegenheitspflicht der Aufsicht nicht zur Weitergabe an Dritte geeignet. Art. 28 Buchst. d) EU-VO sieht allerdings ein Mitgliedstaatenwahlrecht vor, wonach verlangt werden kann, dass die Erkenntnisse und Schlussfolgerungen in Bezug auf Einzelinspektionen veröffentlicht werden. Dieses Wahlrecht wurde in Deutschland nicht ausgeübt.

### **6.3.7. Muss der an die Hauptversammlung gerichtete Vorschlag zur Bestellung des Abschlussprüfers alle vom Prüfungsausschuss vorgeschlagenen Abschlussprüfer enthalten?**

Nein. Der Aufsichtsrat muss – sofern kein Joint Audit stattfinden soll – lediglich einen Wirtschaftsprüfer zur Wahl zum Abschlussprüfer vorschlagen und die Empfehlung des Prüfungsausschusses erläutern. Der Aufsichtsrat ist bei seinem Vorschlag nicht an die Empfehlung des Prüfungsausschusses gebunden, d.h. er kann unter Angabe von Gründen von der Empfehlung des Prüfungsausschusses abweichen (Art. 16 Abs. 5 EU-VO).

### **6.3.8. Gelten die Anforderungen des Art. 16 Abs. 3 EU-VO an das Verfahren zur Auswahl des Abschlussprüfers auch dann, wenn das Unternehmen das Prüfungsmandat schon nach kurzer Zeit, etwa nach zwei Jahren, wieder ausschreibt?**

Ja. Wenn es sich nicht um eine reine Erneuerung im Sinne einer Verlängerung des Prüfungsmandats handelt, gelten die Anforderungen des Art. 16 Abs. 3 EU-VO grundsätzlich bei jeder Ausschreibung. Betroffen sind also sowohl Ausschreibungen der Prüfungsmandate, für die gem. Art. 17 Abs. 1 Unterabs. 2 EU-VO die zehnjährige Höchstlaufzeit abgelaufen ist als auch solche Mandate, die noch nicht unter die Pflicht der externen Rotation fallen, aber trotzdem ausgeschrieben werden. Dies ergibt sich aus dem Wortlaut des Art. 16 Abs. 3 EU-VO, der nur den „Fall der

---

Erneuerung eines Prüfungsmandats gem. Art. 17 Absätze 1 und 2“ (d.h. die erneute Bestellung desselben Prüfers vor Ablauf der Höchstlaufzeit von zehn Jahren) von seinen Ausschreibungsanforderungen ausnimmt. (Zur Ausnahme bei PIE mit geringer Marktkapitalisierung s. Art. 16 Abs. 4 EU-VO, vgl. Fragen 3.4.3 und 6.1.)

### **6.3.9. Welche Unterschiede bestehen zwischen dem Auswahlverfahren nach den ersten zehn Jahren und nach Ablauf einer möglichen Verlängerung?**

Art. 17 Abs. 4 Buchst. a) EU-VO verlangt zur Inanspruchnahme der Verlängerungsoption auf 20 Jahre ein „öffentliches“ Ausschreibungsverfahren (vgl. Frage 3.4.1). Diese Anforderung gilt nach Ablauf einer möglichen Verlängerung nicht. Allerdings darf in letzterem Fall der bisherige Abschlussprüfer nicht mehr bestellt werden. Das Auswahlverfahren nach Art. 16 Abs. 2 bis 5 EU-VO bleibt aber in beiden Fällen gleich.

### **6.3.10. Führt die erstmalige Erlangung der PIE-Eigenschaft unmittelbar zur Notwendigkeit einer Ausschreibung? – Neu**

Nein. Nach Art. 16 Abs. 3 Satz 1 EU-VO müssen PIE kein Auswahlverfahren durchführen, wenn das Prüfungsmandat erneuert wird. Fraglich ist, ob das Auswahlverfahren nach Art. 16 EU-VO auch dann entbehrlich ist, wenn das Mandat eines Abschlussprüfers erneuert wird, das ihm in einem Geschäftsjahr erteilt wurde, in dem das Unternehmen noch kein PIE war. Ein Auswahlverfahren ist nicht erforderlich, da in diesen Fällen eine Folgebestellung des Abschlussprüfers vorliegt.



## 7. SONSTIGE AUFGABEN DES AUFSICHTSRATS BZW. PRÜFUNGS-AUSSCHUSSES UND SANKTIONIERUNG

### 7.1. MAßNAHMEN DER EU-VERORDNUNG ZUR STÄRKUNG DER FÜR DIE ÜBERWACHUNG VERANTWORTLICHEN SOWIE SANKTIONIERUNG

Die EU-VO will die Rolle des Prüfungsausschusses durch verschiedene Maßnahmen stärken (vgl. EU-VO, Erwägungsgrund 18). Insbesondere bestimmt die EU-VO die Anforderungen an das Auswahlverfahren des Abschlussprüfers (s. unter Abschnitt 6 zur Bestellung) und regelt das Erfordernis eines zusätzlichen Berichts des Abschlussprüfers an den Prüfungsausschuss (Art. 11 EU-VO, s. unter Abschnitt 9). Aber auch an anderen Stellen der EU-VO sind Maßnahmen verankert, die den für die Überwachung Verantwortlichen des Unternehmens eine erweiterte Rolle zuschreiben. So ist bei der Erbringung von erlaubten Nichtprüfungsleistungen der Prüfungsausschuss gefragt:

- Er muss die Nichtprüfungsleistungen des Abschlussprüfers „nach gebührender Beurteilung der Gefährdung der Unabhängigkeit und der angewendeten Schutzmaßnahmen“ billigen.
- Für die Vergabe von verbotenen Nichtprüfungsleistungen (Blacklist), die von den Mitgliedstaaten zugelassen wurden, kann der Prüfungsausschuss Leitlinien erstellen (Art. 5 Abs. 4 EU-VO).
- Die geänderte AP-RiLi verpflichtet den Prüfungsausschuss, „insbesondere die Angemessenheit der für das geprüfte Unternehmen erbrachten Nichtprüfungsleistungen [...] zu überprüfen und zu beobachten“ (Art. 39 Buchst. e) AP-RiLi).
- Außerdem ist die Option zur Verlängerung des Prüfungsmandats nach Ablauf der Höchstlaufzeit nur dann möglich, wenn der Aufsichtsrat dies auf Empfehlung des Prüfungsausschusses der Gesellschafterversammlung vorschlägt (Art. 16 Abs. 5 EU-VO).
- Schließlich kommt dem Prüfungsausschuss eine wichtige Rolle zu im Zusammenhang mit dem Überschreiten der in Art. 4 Abs. 3 EU-VO normierten Umsatzgrenze des Abschlussprüfers: Erhält der Abschlussprüfer von einem einzi-

---

gen PIE in drei aufeinanderfolgenden Jahren Honorare (für Prüfung und/oder Beratung), die über 15 % seiner insgesamt (von allen Mandanten) vereinnahmten Honorare hinausgehen, berät er sich mit dem Prüfungsausschuss über mögliche Gefahren für seine Unabhängigkeit und über ggf. zu treffende Schutzmaßnahmen. Der Prüfungsausschuss erwägt hiernach, ob das Prüfungsmandat einer externen auftragsbegleitenden Qualitätssicherung unterzogen werden sollte. Außerdem kann der Prüfungsausschuss entscheiden, dass der Abschlussprüfer trotz Überschreitens der Umsatzgrenze noch (höchstens) zwei weitere Jahre die Abschlussprüfung durchführen darf.

Die AP-RiLi enthält in Art. 39 detaillierte (über Art. 41 AP-RiLi a.F. hinausgehende) Vorgaben an die Zusammensetzung und Aufgaben des Prüfungsausschusses. Beispielsweise muss die Mehrheit der Mitglieder des Prüfungsausschusses von dem geprüften Unternehmen unabhängig sein, während dieses Erfordernis nach Art. 41 AP-RiLi a.F. nur für ein Mitglied galt. Von diesem Unabhängigkeitserfordernis können die Mitgliedstaaten jedoch befreien, wenn – wie in Deutschland – alle Mitglieder des Prüfungsausschusses Mitglieder des Verwaltungs- oder Aufsichtsorgans des Unternehmens sind. Im AktG ist diese Befreiung durch die Streichung des Unabhängigkeitserfordernisses in § 100 Abs. 5 AktG erfolgt.

Die AP-RiLi verlangt die Sanktionierung von Pflichtverletzungen von Aufsichtsrats- und Prüfungsausschussmitgliedern. Daher sehen §§ 333a, 334 HGB sowie die entsprechenden Vorschriften in PublG, AktG, GmbHG und GenG die Verhängung von Bußgeld, Geldstrafe oder Freiheitsstrafe bis zu einem Jahr vor, wenn Aufsichtsrats- oder Prüfungsausschussmitglieder ihre konkret benannten Pflichten aus der EU-VO verletzen. Hierzu gehören, den Abschlussprüfer ordnungsgemäß auszuwählen und seine Unabhängigkeit zu überwachen, z.B. erlaubte Beratungsleistungen entsprechend der EU-Vorgaben zu billigen.

Fragen zum rechtlichen Rahmen zur Überwachung der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen sowie zur Billigung von Nichtprüfungsleistungen enthält das IDW Positionspapier zu Nichtprüfungsleistungen des Abschlussprüfers (abrufbar unter <https://www.idw.de/idw/verlautbarungen/idw-positionspapiere>; Abruf: 23.05.2018).

## 7.2. AUSLEGUNGS- UND ZWEIFELSFragen – AKTUALISIERT

### 7.2.1. Ab wann gilt die neue Regelung zur Umsatzabhängigkeit? – Aktualisiert

Abschlussprüfer müssen gemäß Art. 4 Abs. 3 EU-VO den Prüfungsausschuss ihres Mandanten informieren, wenn die von dem betreffenden PIE gezahlten Honorare

---

in jedem der letzten drei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahre über 15% der von dem Abschlussprüfer insgesamt vereinnahmten Honorare hinausgehen (vgl. Abschnitt 7.1).

Diese Regelung ersetzt § 319a Abs. 1 Nr. 1 HGB a.F., nach der ein Wirtschaftsprüfer von der Abschlussprüfung eines PIE ausgeschlossen war, wenn er in den letzten fünf Jahren jeweils mehr als 15% der Gesamteinnahmen aus seiner beruflichen Tätigkeit von der zu prüfenden Kapitalgesellschaft oder von Unternehmen, an denen die Kapitalgesellschaft mehr als 20% der Anteile besitzt, bezogen hat, und dies auch im laufenden Geschäftsjahr zu erwarten ist. Die Neuregelung knüpft nahtlos an die bisherige Regelung an (vgl. Art. 79 Abs. 1 EGHGB).

Für die bislang nicht als PIE geltenden Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen stellt sich die Frage, ob die Regelung zur Umsatzabhängigkeit prospektiv oder retrospektiv anzuwenden ist. Die EU-Kommission hat klargestellt, dass Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen von dem Moment als PIE zu qualifizieren sind, in dem sie die Kriterien für ein Kreditinstitut bzw. ein Versicherungsunternehmen erfüllt haben (vgl. Frage 2.4). Daher ist bei nicht-kapitalmarktorientierten Kreditinstituten und Versicherungsunternehmen die Berechnung der Umsatzgrenze retrospektiv vorzunehmen. Allerdings wird eine Information des Prüfungsausschusses erst für Geschäftsjahre als erforderlich angesehen, die nach dem 16.06.2016 beginnen.



## 8. UNABHÄNGIGKEITSERKLÄRUNG

### 8.1. UNABHÄNGIGKEITSERKLÄRUNG NACH ART. 6 EU-VO

Der Abschlussprüfer hat gemäß Art. 6 Abs. 2 EU-VO

- gegenüber dem Prüfungsausschuss jährlich zu erklären, dass der Abschlussprüfer, Prüfungspartner und Mitglieder der höheren Führungsebene und das Leitungspersonal, die die Abschlussprüfung durchführen, unabhängig vom geprüften Unternehmen sind,
- mit dem Prüfungsausschuss die Gefahren für seine Unabhängigkeit sowie die von ihm angewendeten und gemäß Art. 6 Abs. 1 EU-VO dokumentierten Schutzmaßnahmen zur Verminderung dieser Gefahren zu erörtern.

### 8.2. AUSLEGUNGS- UND ZWEIFELSFragen – AKTUALISIERT

#### 8.2.1. Wann ist die Unabhängigkeitserklärung gemäß Art. 6 Abs. 2 Buchst. a) EU-VO abzugeben? – Aktualisiert

Art. 6 EU-VO gilt für Geschäftsjahre, die nach dem 16.06.2016 beginnen. Die EU-VO enthält keine Angabe darüber, wann im Geschäftsjahr der Abschlussprüfer die Unabhängigkeitserklärung gemäß Art. 6 Abs. 2 Buchst. a) EU-VO abgeben muss.

Gemäß Art. 11 Abs. 2 Buchst. a) EU-VO muss die Unabhängigkeitserklärung in den zusätzlichen Bericht an den Prüfungsausschuss (vgl. Abschnitt 9) aufgenommen werden. Darüber hinaus enthält der Bestätigungsvermerk eine Erklärung des Abschlussprüfers, dass keine verbotenen Nichtprüfungsleistungen nach Art. 5 Abs. 1 EU-VO erbracht wurden und der Abschlussprüfer bei der Durchführung der Abschlussprüfung seine Unabhängigkeit von dem geprüften Unternehmen gewahrt hat (vgl. Art. 10 Abs. 2 Buchst. f) EU-VO).

Nach Nummer 7.2.1 des Deutschen Corporate Governance Kodex (DCGK) soll der Aufsichtsrat bzw. der Prüfungsausschuss vor Unterbreitung des Vorschlags zur Wahl des Abschlussprüfers an die Hauptversammlung eine Erklärung des vorgesehenen Prüfers einholen, ob und ggf. welche geschäftlichen, finanziellen, persönlichen oder sonstigen Beziehungen zwischen dem Prüfer und seinen Organen und Prüfungsleitern einerseits und dem Unternehmen und seinen Organmitgliedern andererseits



---

bestehen, die Zweifel an seiner Unabhängigkeit begründen können. Die Erklärung soll sich auch darauf erstrecken, in welchem Umfang im vorausgegangenen Geschäftsjahr andere Leistungen, insb. Beratungsleistungen, für das Unternehmen erbracht wurden bzw. für das folgende Jahr vertraglich vereinbart sind. Die Unabhängigkeitserklärung nach Nummer 7.2.1 des DCGK dient auch der Erklärung über die Unabhängigkeit nach Art. 6 Abs. 2 Buchst. a) EU-VO. Es empfiehlt sich, die Formulierungsempfehlung für eine Unabhängigkeitserklärung des *IDW PS 345* (Abruf: 10.07.2017) zu verwenden.

Der DCGK richtet sich an den Vorstand und den Aufsichtsrat börsennotierter Gesellschaften sowie an Gesellschaften mit Kapitalmarktzugang i.S.v. § 161 Abs. 1 Satz 2 AktG. Allerdings wird auch anderen Unternehmen die Beachtung des DCGK empfohlen. Sofern Unternehmen den DCGK nicht beachten, können die entsprechenden Formulierungen in der Unabhängigkeitserklärung entfallen. Dementsprechend können Abschlussprüfer von nicht dem DCGK unterliegenden Unternehmen eine verkürzte Unabhängigkeitserklärung abgeben.

Bei Konzernabschlussprüfungen sollten die Audit Instructions entsprechend angepasst und ein Hinweis bzw. ein Muster für eine Erklärung nach Art. 6 Abs. 2 Buchst. a) EU-VO aufgenommen werden.



## 9. ZUSÄTZLICHER BERICHT AN DEN PRÜFUNGS-AUSSCHUSS BZW. PRÜFUNGSBERICHT

### 9.1. DIE VORGABEN DES ART. 11 EU-VO – AKTUALISIERT

Art. 11 EU-VO enthält Vorgaben für einen sog. zusätzlichen schriftlich abzufassen den Bericht an den Prüfungsausschuss, der an den deutschen Prüfungsbericht nach § 321 HGB angelehnt ist. Nach der EU-Vorgabe gilt Art. 11 EU-VO ausschließlich für die Prüfung von PIE. Die Mitgliedstaaten können zusätzliche Anforderungen an den Inhalt des zusätzlichen Berichts festlegen.

Nach Art. 11 Abs. 1 EU-VO haben Abschlussprüfer, die bei einem PIE eine Abschlussprüfung durchführen, dem Prüfungsausschuss den zusätzlichen Bericht nicht später als den Bestätigungsvermerk vorzulegen. Mitgliedstaaten können darüber hinaus verlangen, dass der zusätzliche Bericht dem Verwaltungs- oder Aufsichtsorgan des geprüften Unternehmens vorgelegt wird. Hat das Unternehmen keinen Prüfungsausschuss, wird der zusätzliche Bericht dem Gremium vorgelegt, das vergleichbare Funktionen hat.

Art. 11 Abs. 2 EU-VO gibt für den zusätzlichen Bericht bestimmte Mindestbestandteile vor, u.a.:

- die Erklärung, dass der Abschlussprüfer, die Prüfungspartner und Mitglieder der höheren Führungsebene und das Leitungspersonal des Abschlussprüfers, die die Abschlussprüfung durchführen, unabhängig vom geprüften Unternehmen sind (vgl. *IDW PS 450 n.F.*, Tz. P23a/1);
- die Angabe jedes an der Prüfung beteiligten verantwortlichen Prüfungspartners (vgl. *IDW PS 450 n.F.*, Tz. P56/1 f.);
- ggf. Hinweise zu von anderen Abschlussprüfern oder externen Sachverständigen durchgeführten Arbeiten sowie zu deren Unabhängigkeit (vgl. *IDW PS 450 n.F.*, Tz. P57/2 ff.);
- eine Beschreibung der Art, der Häufigkeit und des Umfangs der Kommunikation mit dem Prüfungsausschuss und bestimmten anderen Gremien des geprüften Unternehmens (vgl. *IDW PS 450 n.F.*, Tz. P60/1 ff.);
- eine Beschreibung des Umfangs und des Zeitplans der Prüfung (vgl. *IDW PS 450 n.F.*, Tz. P56/3 f.);

- 
- eine Beschreibung der (bei der Prüfung) verwendeten Methode, u.a. dahingehend, welche Kategorien der Bilanz direkt überprüft wurden und welche Kategorien dabei System- und Zuverlässigkeitsprüfungen unterzogen wurden (vgl. *IDW PS 450 n.F.*, Tz. P57/5);
  - die Darlegung der quantitativen Wesentlichkeitsgrenze für den Abschluss als Ganzes und ggf. von spezifischen Wesentlichkeitsgrenzen sowie die Darlegung der qualitativen Faktoren, die bei der Festlegung der Wesentlichkeitsgrenze berücksichtigt wurden (vgl. *IDW PS 450 n.F.*, Tz. P57/6 f.);
  - Angaben zu bestimmten im Laufe der Prüfung festgestellten Ereignissen oder Gegebenheiten, die erhebliche Zweifel an der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufwerfen können, sowie dazu, ob diese Ereignisse oder Gegebenheiten eine wesentliche Unsicherheit darstellen; ferner eine Zusammenfassung von unterstützenden Maßnahmen (bspw. Garantien, Patronatserklärungen), die bei der Beurteilung der Fortführungsfähigkeit berücksichtigt wurden (vgl. *IDW PS 450 n.F.*, Tz. P35/1);
  - die Angabe bedeutsamer Mängel im internen Finanzkontrollsystem oder Rechnungslegungssystem des Unternehmens einschließlich der Angabe, ob diese Mängel beseitigt wurden (vgl. *IDW PS 450 n.F.*, Tz. P65/1 f.);
  - die Angabe von im Laufe der Prüfung festgestellten bedeutsamen Sachverhalten im Zusammenhang mit der Nichteinhaltung von Rechtsvorschriften oder des Gesellschaftsvertrags, soweit sie für die Fähigkeit des Prüfungsausschusses, seine Aufgaben wahrzunehmen, als relevant betrachtet werden (vgl. *IDW PS 450 n.F.*, Tz. P50/1 f.);
  - die Angabe und Beurteilung der bei den verschiedenen Posten des Abschlusses angewandten Bewertungsmethoden einschließlich etwaiger Auswirkungen von Änderungen an diesen Methoden (vgl. *IDW PS 450 n.F.*, Tz. P84/1 ff.);
  - ggf. die Angabe, welche Prüfungsarbeiten von Drittstaatenprüfern oder von Abschlussprüfern, bei denen es sich nicht um Mitglieder desselben Netzwerks wie das des Prüfers des Konzernabschlusses handelt, im Zusammenhang mit der Konzernabschlussprüfung ausgeführt wurden (vgl. *IDW PS 450 n.F.*, Tz. P123/1 f.);
  - Angaben über
    - etwaige bedeutsame Schwierigkeiten während der Abschlussprüfung (vgl. *IDW PS 450 n.F.*, Tz. P58/1),

- 
- etwaige sich aus der Abschlussprüfung ergebende bedeutsame Sachverhalte, die mit dem Management erörtert wurden (vgl. *IDW PS 450 n.F.*, Tz. P58/2 ff.), und
  - etwaige sonstige Sachverhalte, die aus Sicht des Prüfers für die Aufsicht über den Rechnungslegungsprozess bedeutsam sind (vgl. *IDW PS 450 n.F.*, Tz. P58/5).

Der zusätzliche Bericht an den Prüfungsausschuss ist vom Abschlussprüfer zu unterzeichnen und zu datieren.

## 9.2. DAS MITGLIEDSTAATENWAHLRECHT: VORLAGE AN GESCHÄFTSFÜHRUNGSORGAN UND ZUSÄTZLICHE INHALTLICHE ANFORDERUNGEN

Die Mitgliedstaaten können verlangen, dass der zusätzliche Bericht an den Prüfungsausschuss dem Verwaltungs- oder Aufsichtsorgan des geprüften Unternehmens vorgelegt wird (Art. 11 Abs. 1 Unterabs. 1 EU-VO). Eine solche Regelung trifft heute bereits § 321 Abs. 5 Satz 2 HGB.

Die Mitgliedstaaten können zusätzliche Anforderungen hinsichtlich des Inhalts des zusätzlichen Berichts an den Prüfungsausschuss festlegen (Art. 11 Abs. 2 Unterabs. 2 EU-VO). Dieses Wahlrecht wurde in Deutschland insofern ausgeübt, als § 321 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 HGB weiterhin für alle Abschlussprüfungen Geltung hat, d.h. alle Abschlussprüfer müssen (nach wie vor) im Prüfungsbericht über Art und Umfang sowie über das Ergebnis der Abschlussprüfung berichten.

## 9.3. ZWEIFELSFragen – AKTUALISIERT

Der HFA hat am 15.09.2017 die überarbeiteten Grundsätze zur Erstellung von Prüfungsberichten (*IDW PS 450 n.F.*) verabschiedet, die die Neuerungen aus der EU-VO umfassend berücksichtigen.

Der Arbeitskreis „ISA-Implementierung“ hat Erläuterungen ausgearbeitet, wie die Vorgabe des Art. 11 Abs. 2 Buchst. g) EU-APrVO zur Beschreibung der verwendeten Methode in der Praxis umgesetzt werden kann (vgl. [www.idw.de](http://www.idw.de), Mein IDW, Sitzungsberichte von Arbeitskreisen, AK ISA-Implementierung: 76. und 77. Sitzung).



## 10. BESTÄTIGUNGSVERMERK

### 10.1. ANFORDERUNGEN AN DEN KÜNFTIGEN BESTÄTIGUNGSVERMERK GEMÄSS ART. 10 EU-VO – AKTUALISIERT

Nach Art. 10 EU-VO soll der Bestätigungsvermerk bei der Abschlussprüfung von PIE zusätzlich u.a. enthalten:

- Angaben zur Bestellung des Abschlussprüfers (Zuständigkeit für die Bestellung; Datum der Bestellung; bisherige ununterbrochene Mandatsdauer, einschließlich bereits erfolgter Verlängerungen und erneuter Bestellungen) (Art. 10 Abs. 2 Buchst. b) EU-VO);
- eine Beschreibung der bedeutsamsten beurteilten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen, eine Zusammenfassung der Reaktion des Prüfers auf diese Risiken und ggf. wichtige Feststellungen, die sich in Bezug auf diese Risiken ergeben (Art. 10 Abs. 2 Buchst. c) EU-VO);
- Erklärung, dass keine verbotenen Nichtprüfungsleistungen nach Art. 5 Abs. 1 EU-VO erbracht wurden und der Abschlussprüfer die Unabhängigkeitsanforderungen erfüllt (Art. 10 Abs. 2 Buchst. f) EU-VO);
- Angabe von Leistungen, die zusätzlich zur Abschlussprüfung für das geprüfte Unternehmen und für von diesem beherrschte Unternehmen erbracht wurden, falls dies nicht schon im Abschluss oder Lagebericht angegeben wurde (Art. 10 Abs. 2 Buchst. g) EU-VO).

Zu berücksichtigen ist, dass Art. 10 Abs. 2 Buchst. g) EU-VO faktisch zu einer Erweiterung des Umfangs der Angaben nach §§ 285 Nr. 17, 314 Nr. 9 HGB führt. So sind ergänzend zu den Honoraren einer Honorarkategorie auch die wesentlichen Leistungsarten innerhalb der jeweiligen Honorarkategorie zu nennen. Dies gilt sowohl für die zusätzlich erbrachten Leistungen des Abschlussprüfers gegenüber dem geprüften EU-PIE als auch für Leistungen gegenüber von diesem beherrschten Tochterunternehmen. Eine quantitative Angabe ist nicht erforderlich; es reicht aus, die erbrachte Leistung zu benennen (vgl. auch *IDW PS 400 n.F.*, Tz. A69).

Werden diese erweiterten Angaben nicht vom Prüfungsmandanten im Anhang gemacht, müssen sie im Bestätigungsvermerk angegeben werden. Zu beachten ist, dass die Kategorisierung von Leistungen nach §§ 285 Nr. 17, 314 Abs. 1 Nr. 9 HGB

---

nicht zwingend mit der Kategorisierung von Abschlussprüfungsleistungen und Nichtprüfungsleistungen nach der APAS Verlautbarung Nr. 4 vom 06.10.2017 übereinstimmt (abrufbar unter [http://www.bafa.de/SharedDocs/Kurzmeldungen/DE/Bundesamt/20171009\\_apas\\_verlautbarung\\_4.html](http://www.bafa.de/SharedDocs/Kurzmeldungen/DE/Bundesamt/20171009_apas_verlautbarung_4.html) (Abruf: 23.05.2018)).

## 10.2. IDW PRÜFUNGSSTANDARDS ZUM BESTÄTIGUNGSVERMERK – AKTUALISIERT

Die europarechtlichen und internationalen Neuregelungen zur Berichterstattung des Abschlussprüfers haben auch Auswirkungen auf die IDW Prüfungsstandards. Der Hauptfachausschuss des IDW hat die IDW Prüfungsstandards der neuen *IDW PS-400er* Reihe zum Bestätigungsvermerk verabschiedet.

Bestandteile der neuen *IDW PS 400er*-Reihe sind:

- *IDW PS 400 n.F.*, nach dem Wirtschaftsprüfer als Abschlussprüfer Prüfungsurteile zum Abschluss und – sofern einschlägig – zum Lagebericht und zu sonstigen rechtlich vorgeschriebenen Prüfungsgegenständen bilden. Des Weiteren behandelt dieser Standard Form und Inhalt eines (uneingeschränkten) Bestätigungsvermerks, der als Ergebnis einer Abschlussprüfung erteilt wird.
- *IDW PS 401*, der die Pflichten des Abschlussprüfers im Zusammenhang mit der Mitteilung von sog. besonders wichtigen Prüfungssachverhalten im Bestätigungsvermerk regelt,
- *IDW PS 405*, der die Auswirkungen auf Form und Inhalt des Bestätigungsvermerks behandelt, wenn der Abschlussprüfer ein modifiziertes Prüfungsurteil abgibt sowie
- *IDW PS 406*, der sich mit den Anforderungen beschäftigt, wenn der Abschlussprüfer Hinweise in den Bestätigungsvermerk aufnimmt.



## 11. INTERNE QUALITÄTSSICHERUNG UND EXTERNE QUALITÄTSKONTROLLE

### 11.1. BERUFSRECHTLICHE VORGABEN – AKTUALISIERT

Art. 24a AP-RiLi „Interne Organisation von Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften“ und Art. 24b AP-RiLi „Arbeitsorganisation“ bilden die Grundlage für die Regelungen zur internen Qualitätssicherung. Darüber hinaus sind Abschlussprüfer von PIE nach Art. 8 EU-VO verpflichtet, vor der Vorlage des Bestätigungsvermerks und des Prüfungsberichts eine auftragsbegleitende Qualitätssicherung durchzuführen, anhand derer beurteilt werden soll, ob der Abschlussprüfer oder der verantwortliche Prüfungspartner nach „vernünftigem Ermessen“ zu den in dem Entwurf des Bestätigungsvermerks bzw. Prüfungsberichts enthaltenen Prüfungsaussagen kommen konnte.

Die Richtlinienanforderungen des Art. 24a AP-RiLi wurden in § 55b Abs. 2 WPO übernommen. Die neugefasste Berufssatzung WP/vBP (nachfolgend: BS WP/vBP) konkretisiert die gesetzlichen Anforderungen an die Qualitätssicherung bezogen auf den gesetzlichen Anwendungsbereich der Abschlussprüfungen nach § 316 HGB. Der *IDW Qualitätssicherungsstandard: Anforderungen an die Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis (IDW QS 1)* legt die Berufsauffassung zur Qualitätssicherung bei betriebswirtschaftlichen Prüfungen sowie verwandten Leistungen dar. *IDW QS 1* ersetzt die *VO 1/2006*.

Das System der Qualitätskontrolle ist weiterhin in §§ 57a WPO unter Berücksichtigung des Art. 29 AP-RiLi geregelt. Die Satzung für Qualitätskontrolle vom 21.06.2016 konkretisiert die gesetzlichen Anforderungen und wird insb. im Bereich der Durchführung von Qualitätskontrollen durch den *IDW Prüfungsstandard: Die Durchführung von Qualitätskontrollen in der Wirtschaftsprüferpraxis (IDW PS 140 n.F.)* ergänzt.

Die genannten nationalen Vorschriften decken die Anforderungen aus der AP-RiLi und der EU-VO vollständig ab, sodass weitergehende Ausführungen in diesem Positionspapier nicht erforderlich sind. Die nachfolgende Tabelle gibt einen Überblick über die relevanten Themen und ihre Fundstellen in den genannten Vorschriften.

Anwendungs-/Zweifelsfrage	Fundstelle
<b>Praxisorganisation</b>	
Schaffung angemessener Grundsätze und Verfahren, durch die ausgeschlossen wird, dass Anteilseigner, Eigentümer, Verwaltungs- und Aufsichtsorgane etc. durch Eingriffe in die Abschlussprüfung die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers gefährden	§ 44 Abs. 1 Satz 3 WPO
Anforderungen an die interne Organisation aus der Forderung nach soliden Verwaltungs- und Rechnungslegungsverfahren, internen Qualitätssicherungsmechanismen, wirksamen Verfahren zur Risikobewertung sowie wirksamen Kontroll- und Sicherheitsvorkehrungen für Datenverarbeitungssysteme	§ 55b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 WPO i.V.m. § 57 Nr. 7 BS WP/vBP
Auslagerung von Prüfungstätigkeiten im Rahmen der Qualitätssicherung	§ 55b Abs. 2 Satz 2 Nr. 9 WPO; § 62 BS WP/vBP; <i>IDW QS 1</i> , Tz. 200 ff.
Vorfälle, die die Integrität der Prüfungstätigkeiten (schwer) beeinträchtigen können	§ 55b Abs. 2 Satz 2 Nr. 7 WPO i.V.m. §§ 50 Abs. 1, 51 Nr. 11 und 59 BS WP/vBP; <i>IDW QS 1</i> , Tz. 101 ff.
Honorar- und Vergütungsgrundsätze in WP-Praxen	§ 55b Abs. 2 Satz 2 Nr. 8 WPO; §§ 51 Abs. 1 Nr. 13 und 61 BS WP/vBP; <i>IDW QS 1</i> , Tz. 66 ff.
Nachschau des Qualitätssicherungssystems	§ 55b Abs. 3 WPO; § 49 Abs. 2 Satz 2, 1. Halbsatz BS WP/vBP; <i>IDW QS 1</i> , Tz. 205 ff.
Behandlung von bei Abschlussprüfungen aufgetretenen Verstößen gegen die EU-Vorschriften zur Abschlussprüfung	§ 55b Abs. 3 Satz 3 Nr. 3 und 4 WPO
60-Tage-Frist für den Abschluss der Auftragsdokumentation	§ 51b Abs. 5 WPO; <i>IDW QS 1</i> , Tz. 189
<b>Auftragsbegleitende Qualitätssicherung und Berichtskritik</b>	
Anwendungsbereich der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung	<i>IDW QS 1</i> , Tz. 157
Aufbewahrung von Ergebnissen und Nachweisen der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung	Art. 8 Abs. 7 EU-VO; <i>IDW QS 1</i> , Tz. 180
Zeitpunkt, bis zu dem die auftragsbegleitende Qualitätssicherung abzuschließen ist	Art. 8 Abs. 1 EU-VO; <i>IDW QS 1</i> , Tz. 164
Auftragsbegleitende Qualitätssicherer darf nicht Mitunterzeichner sein	<i>IDW QS 1</i> , Tz. 176
Auftragsbegleitende Qualitätssicherer als Berichtskritiker	<i>IDW QS 1</i> , Tz. 158
Mitunterzeichner als Berichtskritiker	<i>IDW QS 1</i> , Tz. 155



---

## 11.2. AUSLEGUNGS- UND ZWEIFELSFragen – NEU

### 11.2.1. Wie ist das Verhältnis von Art. 15 EU-VO und § 51b WPO? – Neu

Art. 15 Abs. 1 EU-VO verpflichtet Abschlussprüfer, die dort genannten Unterlagen und Informationen nach deren Erstellung mindestens fünf Jahre aufzubewahren. Die Mitgliedstaaten können gemäß Art. 15 Abs. 2 EU-VO einen längeren Zeitraum vorsehen.

§ 51b Abs. 2 Satz 1 WPO verpflichtet Wirtschaftsprüfer, ihre Handakten (§ 51b Abs. 4 WPO) für die Dauer von zehn Jahren nach Beendigung des Auftrags aufzuheben. Die Prüfungsakte (§ 51b Abs. 5 WPO) wird vom Wortlaut des § 51b Abs. 4 WPO nicht erfasst. Ihre Aufbewahrungsfrist richtet sich damit bei PIE nach Art. 15 EU-VO. Nach den Umständen des Einzelfalls ist zu entscheiden, ob gleichwohl längere Aufbewahrungsfristen eingehalten werden sollten. So sind die Arbeitspapiere im Rahmen der externen Qualitätskontrolle vorzulegen, was eine Aufbewahrung von bis zu sechs Jahren (§ 57a Abs. 2 Satz 4 WPO) erforderlich macht (vgl. Hense/Ulrich (Hrsg.): WPO Kommentar, 2. Aufl., § 51b, Tz. 23, 92). *IDW QS 1*, Tz. 197, schreibt eine Aufbewahrungspflicht von zehn Jahren vor.



## 12. TRANSPARENZBERICHT (ART. 13 EU-VO) UND ERGÄNZENDE BERICHTSPFLICHT AN DIE AUFSICHTSBEHÖRDE (ART. 14 EU-VO)

### 12.1. DIE PFLICHT ZUR VERÖFFENTLICHUNG EINES TRANSPARENZBERICHTS UND ERGÄNZENDE BERICHTSPFLICHT AN DIE AUFSICHTSBEHÖRDE – AKTUALISIERT

Gemäß Art. 13 Abs. 1 EU-VO haben Abschlussprüfer, die Abschlussprüfungen bei PIE durchführen, jährlich spätestens vier Monate nach Abschluss eines jeden Geschäftsjahres einen Transparenzbericht zu veröffentlichen. Der Transparenzbericht umfasst nach Art. 13 Abs. 2 EU-VO u.a.:

- eine Beschreibung der Rechts- und Eigentümerstruktur sowie der Leitungsstruktur der Prüfungsgesellschaft,
- Informationen zum Netzwerk der Prüfungsgesellschaft, einschließlich der Namen der Mitglieder des Netzwerks sowie deren Gesamtumsatz aus der Prüfung von Jahres- und konsolidierten Abschlüssen,
- eine Beschreibung des internen Qualitätssicherungssystems der Prüfungsgesellschaft und eine Erklärung der Verwaltungs- bzw. Leitungsorgane zu dessen Wirksamkeit sowie das Datum der letzten Qualitätssicherungsprüfung,
- eine Liste der PIE, bei denen die Prüfungsgesellschaft im vorangegangenen Geschäftsjahr Abschlussprüfungen durchgeführt hat,
- eine Erklärung zu den praxisinternen Maßnahmen zur Sicherstellung der Unabhängigkeit und zur Überprüfung der Einhaltung der Unabhängigkeitsanforderungen,
- eine Erklärung zur kontinuierlichen Fortbildung,
- Angaben zu den Grundlagen der Partnervergütung,
- eine Beschreibung der Grundsätze zur Einhaltung der Anforderungen an die interne Rotation sowie
- die Angabe und Aufschlüsselung des Gesamtumsatzes der Prüfungsgesellschaft.

---

Die Veröffentlichung des Transparenzberichts hat auf der Website des Abschlussprüfers zu erfolgen; er ist dort mindestens fünf Jahre lang verfügbar zu machen. Über die Veröffentlichung ist die zuständige Aufsichtsbehörde zu informieren. Wird der Transparenzbericht aktualisiert, ist hierauf in dem aktualisierten Transparenzbericht hinzuweisen. Auf der Website sind sowohl die aktualisierte als auch die bisherige Fassung verfügbar zu machen.

Nach Art. 14 der EU-VO besteht neben der Erstellung eines Transparenzberichts eine Informationspflicht vom Abschlussprüfer gegenüber der zuständigen Aufsichtsbehörde, in Deutschland somit der Abschlussprüferaufsichtsstelle (APAS): Der APAS ist danach jährlich eine Liste der geprüften PIE vorzulegen, wobei die daraus erzielten Einnahmen wie folgt aufgeschlüsselt werden:

- a. Einnahmen aus der Abschlussprüfung;
- b. Einnahmen aus anderen Nichtprüfungsleistungen als solchen nach Art. 5 Abs. 1 EU-VO, die aufgrund von Unionsrecht oder nationalem Recht erforderlich sind;
- c. Einnahmen aus anderen Nichtprüfungsleistungen als solchen nach Art. 5 Abs. 1 EU-VO, die nicht aufgrund von Unionsrecht oder nationalem Recht erforderlich sind.

Diese Liste stellt keinen Bestandteil des Transparenzberichts dar, sie dient vielmehr internen Zwecken der APAS. Wann die jährliche Vorlage erfolgen und welches Format die Berichterstattung haben soll, richtet sich daher nach den Vorgaben der APAS (vgl. hierzu die APAS Verlautbarung Nr. 4 vom 06.10.2017, a.a.O.).

## 12.2. AUSLEGUNGS- UND ZWEIFELSFragen – AKTUALISIERT

### 12.2.1. Was sind die wesentlichen inhaltlichen Neuerungen gegenüber den Anforderungen des § 55c WPO a.F.?

Die Angaben zum Netzwerk werden dahingehend erweitert, dass künftig alle Netzwerkmitglieder namentlich unter Angabe des Landes, in dem das jeweilige Mitglied als Abschlussprüfer tätig werden darf bzw. seinen Hauptsitz hat, aufzuführen sind. Zusätzlich ist der Gesamtumsatz anzugeben, den die Netzwerkmitglieder mit der Prüfung von Jahres- und Konzernabschlüssen erzielt haben.

Geändert wurden auch die Anforderungen an die Aufschlüsselung des Gesamtumsatzes des Abschlussprüfers, wobei die Honorarangaben entfallen können, sofern sie in dem veröffentlichten Jahresabschluss des Abschlussprüfers enthalten sind. Der Gesamtumsatz ist gemäß Art. 13 Abs. 2 Buchst. k) EU-VO künftig aufzuschlüsseln in:

- 
- Einnahmen aus der Jahres- und Konzernabschlussprüfung von PIE und von Tochterunternehmen eines PIE;
  - Einnahmen aus der Jahres- und Konzernabschlussprüfung anderer Unternehmen;
  - Einnahmen aus zulässigen Nichtprüfungsleistungen für vom Abschlussprüfer geprüfte Unternehmen;
  - Einnahmen aus Nichtprüfungsleistungen für andere Unternehmen.

Neu gegenüber § 55c WPO a.F. ist die Verpflichtung zur Beschreibung der Grundsätze, nach denen bei der Rotation i.S.d. Art. 17 Abs. 7 EU-VO verfahren wird.

### **12.2.2. Wann haben Prüfungsgesellschaften erstmalig einen Transparenzbericht nach Maßgabe der Verordnung aufzustellen? – Aktualisiert**

Während der Transparenzbericht früher drei Monate nach Ablauf des Kalenderjahres zu veröffentlichen war, ist er nun vier Monate nach Ablauf des Geschäftsjahres des Abschlussprüfers zu veröffentlichen. Die EU-Kommission vertritt in ihren am 01.02.2016 veröffentlichten Fragen und Antworten die Ansicht, dass der erste Transparenzbericht nach den neuen Regelungen für Geschäftsjahre zu veröffentlichen ist, die nach dem 16.06.2016 beginnen (vgl. Additional Q&A vom 01.02.2016, a.a.O., S. 3). Wirtschaftsprüfungsgesellschaften mit einem Geschäftsjahresende bspw. zum 30.06. müssen folglich erstmalig für das am 30.06.2017 endende Geschäftsjahr bis spätestens zum 31.10.2017 einen Transparenzbericht nach den Vorgaben des Art. 13 EU-VO veröffentlichen.

[Die Erstellung eines Transparenzberichts für das Kalenderjahr 2016 nach § 55c WPO a.F. ist nicht erforderlich, da die Regelung durch das APAREG aufgehoben wurde. Wird freiwillig ein Transparenzbericht erstellt, kann er entsprechend den Vorgaben der AP-RiLi aus dem Jahr 2006 veröffentlicht werden (vgl. Additional Q&A vom 01.02.2016, a.a.O., S. 3), die in Art. 55c WPO a.F. umgesetzt waren. Für den Fall, dass eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft mit abweichendem Geschäftsjahr (z.B. 30.06.) beabsichtigt, freiwillig einen Transparenzbericht für das Kalenderjahr 2016 zu veröffentlichen, führt das dazu, dass zwei Transparenzberichte mit einem teilweise überschneidenden Berichtszeitraum in 2017 abgegeben werden.]

Die APAS vertritt dagegen in ihrer Verlautbarung Nr. 2 vom 07.03.2017 die Auffassung, dass Art. 13 EU-VO ab dem 17.06.2016 unmittelbar gilt. Übergangsregelungen seien vom Ordnungsgeber nicht vorgesehen. Die APAS werde indes nicht beanstanden, wenn für Geschäftsjahre, die vor dem 17.06.2016 begonnen haben, ein Transparenzbericht gemäß § 55c WPO a.F. erstellt werde. Ein gänzlicher Verzicht auf die Erstellung eines Transparenzberichts sei berufsrechtlich nicht zulässig (vgl. APAS

---

Verlautbarung Nr. 2 vom 07.03.2017, abrufbar unter [http://www.bafa.de/SharedDocs/Downloads/DE/Bundesamt/apas\\_verlautbarung\\_02.pdf?jsessionid=703BB78399FD313B8FC1D2BFC9DED9FC.1\\_cid371?\\_\\_blob=publicationFile&v=4](http://www.bafa.de/SharedDocs/Downloads/DE/Bundesamt/apas_verlautbarung_02.pdf?jsessionid=703BB78399FD313B8FC1D2BFC9DED9FC.1_cid371?__blob=publicationFile&v=4) (Abruf: 23.05.2018).

### **12.2.3. Sind Netzwerkgesellschaften in den Transparenzbericht einzubeziehen, die keine Abschlussprüfungen durchführen? – Neu**

Art. 13 Abs. 2 Buchst. b) EU-VO fordert bestimmte Angaben, wenn der Abschlussprüfer Mitglied eines Netzwerks ist. Anzugeben sind bspw. der Name jedes Abschlussprüfers, der Mitglied des Netzwerks ist sowie dessen Gesamtumsatz aus der Prüfung von Jahres- und konsolidierten Abschlüssen. Aus der expliziten Bezugnahme auf Abschlussprüfer sowie Einnahmen aus der Prüfung lässt sich folgern, dass nur die Einnahmen solcher Netzwerkmitglieder angegeben werden müssen, die als Abschlussprüfer registriert sind.

### **12.2.4. Werden nach Art. 13 Abs. 2 Buchst. k) i) EU-VO nur Einnahmen aus der Abschlussprüfung von Unternehmen einer Unternehmensgruppe, deren Mutterunternehmen ein PIE ist, angegeben, wenn die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft auch dieses Mutterunternehmen prüft? – Neu**

Ja.

Prüft die den Transparenzbericht aufstellende Wirtschaftsprüfungsgesellschaft nicht das PIE-Mutterunternehmen, sondern lediglich ein Nicht-PIE-Tochterunternehmen werden die Einnahmen unter Art. 13 Abs. 2 Buchst. k) ii) EU-VO ausgewiesen, d.h. als Einnahmen aus der Jahresabschlussprüfung anderer Unternehmen, also Nicht-PIE.

Prüft die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft demgegenüber auch das Mutterunternehmen, werden die Einnahmen aus der Prüfung der Jahresabschlüsse von Mutter- und Tochterunternehmen sowie des Konzernabschlusses unter den Angaben nach Art. 13 Abs. 2 Buchst. k) i) EU-VO ausgewiesen.

### **12.2.5. Wie werden Einnahmen aus der Abschlussprüfung von Einnahmen aus Nichtprüfungsleistungen abgegrenzt? – Neu**

Die APAS grenzt in ihrer Verlautbarung Nr. 4 vom 06.10.2017 ab zwischen

- Abschlussprüfungsleistungen,
- anderen Nichtprüfungsleistungen als solchen nach Art. 5 Abs. 1 VO (EU) Nr. 537/2014, die aufgrund von Unionsrecht oder nationalem Recht erforderlich sind, und

- 
- anderen Nichtprüfungsleistungen als solchen nach Art. 5 Abs. 1 VO (EU) Nr. 537/2014, die nicht aufgrund von Unionsrecht oder nationalem Recht erforderlich sind.

Nach dem Wortlaut der Verlautbarung fallen unter die Einnahmen aus der Abschlussprüfung i.S.d. Art. 14 EU-VO ausschließlich Einnahmen aus nach Unionsrecht vorgeschriebenen Abschlussprüfungen. Diese betreffen in Deutschland gesetzlich vorgeschriebene Abschlussprüfungen nach § 316 HGB, ggf. in Verbindung mit §§ 340k, 341k und 264a HGB. Darüber hinaus werden gesetzliche Erweiterungen der Jahres- bzw. Konzernabschlussprüfung erfasst, wie bspw. die Prüfung des Risikofrüherkennungssystems bei börsennotierten Aktiengesellschaften (vgl. im Einzelnen APAS Verlautbarung Nr. 4 vom 06.10.2017, a.a.O.).

Die Zuordnung einzelner Tätigkeiten zu einer der in der Verlautbarung genannten Leistungskategorien kann im Einzelfall schwierig bzw. sogar unmöglich sein. Dabei bleibt insbesondere offen, wie damit umzugehen ist, wenn diese Tätigkeiten als Bestandteil der Abschlussprüfung zugleich anderen (Prüfungs-)Zwecken dienen oder trotz gesonderter Abrechnung der Abschlussprüfung hinreichend konkret zurechenbar sind. Dies gilt bspw. für Prüfungshandlungen zu internen Kontrollen, die nach dem Sarbanes-Oxley Act (sog. SOX 404-Prüfung) erforderlich sind. Diese Prüfungshandlungen sind Teil des „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 eines deutschen Unternehmens, das selbst in den USA börsennotiert ist. In Zweifelsfällen bietet sich die explizite Vereinbarung als Prüfungsschwerpunkt im Rahmen der Abschlussprüfung an.

Die Diskussion über die Auslegung der EU-VO und insbesondere die Reichweite der als Abschlussprüfungsleistungen zu qualifizierenden Leistungen dauert allerdings noch an. Eine einheitliche Auffassung ist auch innerhalb der EU-Aufsichtsbehörden bislang nicht erkennbar. So führt etwa der französische Regulator H3C in seinen im Januar 2018 veröffentlichten FAQ zur EU-Regulierung aus, dass als Abschlussprüfungsleistungen auch solche Leistungen kategorisiert werden können, die den Aufwand bei der Abschlussprüfung reduzieren. Beispiele für solche Leistungen sind nach Auffassung von H3C Prüfungshandlungen zu internen Kontrollen, die gesetzlich im Rahmen der Abschlussprüfung nach dem Sarbanes-Oxley Act vorgesehen sind sowie die prüferische Durchsicht von Halbjahresfinanzberichten (vgl. H3C, Foire aux questions (FAQ) sur l'application des nouvelles dispositions encadrant le contrôle légal des comptes, Abschnitt 4.3; abrufbar unter <http://www.h3c.org/textes/FAQ.pdf> (Abruf: 23.05.2018)).

---

**12.2.6. Sind bei der Aufschlüsselung des Gesamtumsatzes auch Angaben über die Einnahmen aus freiwilligen Abschlussprüfungen zu berücksichtigen und wenn ja, in welcher Kategorie? – Aktualisiert**

Ja, freiwillige Abschlussprüfungen sind bei der Aufschlüsselung des Gesamtumsatzes zu berücksichtigen.

Die Kategorisierung von freiwilligen Abschlussprüfungen ist derzeit unklar. Nach der in Frage 12.2.5. dargelegten Auffassung der APAS ist derzeit wohl davon auszugehen, dass die APAS freiwillige Abschlussprüfungen als Nichtprüfungsleistungen ansehen würde. Eine Ausnahme von einer solchen Zuordnung können freiwillige Abschlussprüfungen im Rahmen von HGB-Konzernabschlussprüfungen sein (vgl. Frage 12.2.7.).

**12.2.7. In welche Kategorie sind Tätigkeiten des Teilbereichsprüfers und/oder des Konzernprüfungsteams in Bezug auf bedeutsame und nicht bedeutsame Teilbereiche nach ISA 600 bzw. IDW PS 320 n.F., eine prüferische Durchsicht sowie projektbegleitende Prüfungen rechnungslegungsbezogener IT-Systeme einzuordnen? – Neu**

**TÄTIGKEITEN DES TEILBEREICHSPRÜFERS UND/ODER DES KONZERN-PRÜFUNGSTEAMS IN BEZUG AUF BEDEUTSAME UND NICHT BEDEUTSAME TEILBEREICHE NACH ISA 600 BZW. IDW PS 320 N.F.**

Der Konzernabschlussprüfer hat gemäß § 317 Abs. 3 HGB auch die im Konzernabschluss zusammengefassten Jahresabschlüsse zu prüfen. Die Prüfung des Konzernabschlusses umfasst alle Tätigkeiten des Teilbereichsprüfers und/oder des Konzernprüfungsteams in Bezug auf bedeutsame und nicht bedeutsame Teilbereiche nach ISA 600 bzw. *IDW PS 320 n.F.*, d.h. Prüfungen bzw. prüferische Durchsichten der Rechnungslegungsinformationen des jeweiligen Teilbereichs, Prüfungen bestimmter Kontensalden, Arten von Geschäftsvorfällen oder Abschlussangaben sowie festgelegte Prüfungs- oder Untersuchungshandlungen. Insoweit fallen sowohl beim Abschlussprüfer des Konzernabschlusses als auch bei den Teilbereichsprüfern sämtliche Tätigkeiten in Bezug auf die sog. Reporting Packages in die Kategorie „Abschlussprüfungsleistungen“.

Hinsichtlich der Kategorisierung einer in diesem Zusammenhang zusätzlich durchgeführten freiwilligen Jahresabschlussprüfung bei einem Teilbereich ist wie folgt zu differenzieren: Die freiwillige Jahresabschlussprüfung ist dann als Abschlussprüfungsleistung zu kategorisieren, wenn diese Prüfung lokale Abschlüsse betrifft, die nach dem gleichen Recht aufgestellt worden sind wie der Konzernabschluss, der

---

einer gesetzlichen Pflichtprüfung unterliegt. Wird der Konzernabschluss z.B. nach HGB aufgestellt, ist es aufgrund der engen Verknüpfung mit den Tätigkeiten in Bezug auf das Reporting Package sachgerecht, auch die freiwillige Prüfung der HGB-Jahresabschlüsse von Konzernunternehmen als Abschlussprüfungsleistung zu kategorisieren. Wird der Konzernabschluss demgegenüber nach den IFRS aufgestellt, ist die freiwillige Prüfung des HGB-Jahresabschlusses für Zwecke der Angabe im Transparenzbericht wohl als Nichtprüfungsleistung zu kategorisieren (so auch das IDW Positionspapier zu Nichtprüfungsleistungen des Abschlussprüfers, a.a.O., Abschnitt 4.3.1.).

### **PRÜFERISCHE DURCHSICHT**

Die Einordnung von prüferischen Durchsichten ist derzeit unklar. Nach der in Frage 12.2.5. dargelegten Auffassung der APAS ist derzeit wohl davon auszugehen, dass die APAS die Durchführung einer prüferischen Durchsicht von unterjährigen Finanzinformationen (z.B. Zwischenabschlüsse) als Nichtprüfungsleistung ansehen würde.

Vor dem Hintergrund der obigen Ausführungen zu ISA 600 bzw. *IDW PS 320* ist es jedoch sachgerecht, die Honorare für die prüferische Durchsicht von Reporting Packages im Rahmen einer Konzernabschlussprüfung grundsätzlich den Abschlussprüfungsleistungen zuzurechnen.

### **PROJEKTBEGLEITENDE PRÜFUNG RECHNUNGSLEGUNGSBEZOGENER IT-SYSTEME**

Eine Kategorisierung als Abschlussprüfung ist jedenfalls dann sachgerecht, wenn die erbrachte Leistung im Rahmen der Abschlussprüfung einen Prüfungsschwerpunkt darstellt, der entsprechend vereinbart wurde. Erfolgt die Prüfung als separater Auftrag, spricht dies nach der oben dargestellten Auffassung der APAS derzeit wohl für eine Einordnung als Nichtprüfungsleistung für Zwecke des Transparenzberichts.





## 13. ÜBERGABEAKTE

### 13.1. DIE INFORMATION DES NEUEN ABSCHLUSSPRÜFERS

Aufgrund der EU-weiten Einführung einer Pflicht zur Rotation des Abschlussprüfers von PIE nach grundsätzlich maximal zehn Jahren gewinnt die Frage erheblich an Bedeutung, in welchem Umfang der bisherige Abschlussprüfer dem neuen Abschlussprüfer Informationen über das geprüfte Unternehmen und über die in der Vergangenheit durchgeführten Abschlussprüfungen bei diesem Unternehmen bereitstellen muss. Diese Frage wird in Art. 18 der EU-VO adressiert: Danach ist der bisherige Abschlussprüfer zum einen verpflichtet, dem neuen Abschlussprüfer Zugang zu allen relevanten Informationen über das geprüfte Unternehmen und über die zuletzt für dieses Unternehmen durchgeführte Abschlussprüfung zu gewähren (Art. 18 Unterabs. 1 EU-VO i.V.m. Art. 23 Abs. 3 AP-RiLi). Ferner muss er – während der Dauer der Aufbewahrungspflichten (Art. 15 EU-VO) – dem neuen Abschlussprüfer Zugang zu den von ihm für die Abschlüsse für frühere Geschäftsjahre erstatteten zusätzlichen Berichten an den Prüfungsausschuss sowie zu jeglichen Informationen gewähren, die etwaigen, für die Aufsicht des geprüften Unternehmens zuständigen Behörden und im Rahmen des Transparenzberichts übermittelt wurden (Art. 18 Unterabs. 2 EU-VO). Schließlich muss der bisherige Abschlussprüfer in der Lage sein, der zuständigen Behörde gegenüber darzulegen, dass die zuvor genannten Informationen dem neuen Abschlussprüfer zur Verfügung gestellt wurden (Art. 18 Unterabs. 3 EU-VO).

### 13.2. AUSLEGUNGS- UND ZWEIFELSFragen – AKTUALISIERT

#### 13.2.1. In welcher Weise und in welchem Umfang muss der bisherige Abschlussprüfer dem neuen Abschlussprüfer Informationen über das geprüfte Unternehmen und über die in der Vergangenheit durchgeführten Abschlussprüfungen bei diesem Unternehmen übermitteln? – Aktualisiert

Die Bereitstellung von Informationen hat auf Anforderung durch den neuen Abschlussprüfer zu erfolgen; eine Pflicht zum aktiven Tätigwerden des bisherigen Abschlussprüfers besteht nicht. Hinsichtlich der Art und Weise der Bereitstellung der Informationen ist von einer schriftlichen Form auszugehen.

---

Folgende Unterlagen dürften zu dem regulären Umfang der bereitzustellenden Informationen gehören:

- Prüfungsberichte (vorbehaltlich der Aufbewahrungsfristen nach Art. 15 EU-VO) grundsätzlich auch für durch den bisherigen Abschlussprüfer geprüfte Abschlüsse zurückliegender (Rumpf-)Geschäftsjahre. Dazu gehören nicht Berichte über eine etwaige Prüfung oder prüferische Durchsicht von unterjährig erstatteten Finanzberichten nach den §§ 115 WpHG. In der Praxis sollte es ausreichen, dem neuen Abschlussprüfer die Prüfungsberichte zu den (Jahres- und Konzern-)Abschlüssen der letzten drei Jahre auszuhändigen und ihm die Prüfungsberichte zu Abschlüssen früherer Jahre lediglich auf Anforderung zu übergeben.
- Vollständigkeitserklärung der gesetzlichen Vertreter des geprüften Unternehmens (für die letzte durch den bisherigen Abschlussprüfer bei dem betreffenden Unternehmen durchgeführte Abschlussprüfung).
- Aufstellung nicht korrigierter Prüfungsdifferenzen i.S.d. *IDW PS 303 n.F.*, Tz. 28, und *IDW PS 250 n.F.*, Tz. 24. Da dieses Dokument dem Mandanten als Anlage zur Vollständigkeitserklärung vorgelegt wird, sollte es dem neuen Abschlussprüfer grundsätzlich bereits mit der Vollständigkeitserklärung übergeben werden. Sofern die als Anlage zur Vollständigkeitserklärung übergebene Aufstellung nicht korrigierter Prüfungsdifferenzen die einzelnen Prüfungsdifferenzen teilweise nur in aggregierter Form enthält, sollte dem neuen Abschlussprüfer eine disaggregierte Liste zur Verfügung gestellt werden.
- Nicht zwingend, aber sinnvoll: Zusammenstellung falscher Angaben i.S.d. *IDW PS 250 n.F.*, Tz. 19. Über die vorstehend genannte Aufstellung nicht korrigierter Prüfungsdifferenzen hinaus enthält diese Zusammenstellung auch die korrigierten Fehler. Soweit Fehler zweifelsfrei unbeachtlich sind, also die vom Prüfer festgelegte Nichtaufgriffsgrenze nicht überschreiten, sind sie in dieser Zusammenstellung nicht zu berücksichtigen. Hinsichtlich einer disaggregierten Liste wird auf die Ausführungen im vorstehenden Punkt verwiesen.
- Kommunikation des bisherigen Abschlussprüfers an die für die Überwachung Verantwortlichen (Prüfungsausschuss oder Aufsichtsratsplenum), insbesondere im Rahmen der sog. Bilanzsitzung (§ 171 Abs. 1 Satz 2 und 3 AktG, ggf. analog) eingesetzte Präsentationen oder verteilte Schriftstücke (für die letzte durch den bisherigen Abschlussprüfer bei dem betreffenden Unternehmen durchgeführte Abschlussprüfung).
- Management Letter (für die letzte durch den bisherigen Abschlussprüfer bei dem betreffenden Unternehmen durchgeführte Abschlussprüfung).

---

Nicht zum Umfang der bereitzustellenden Informationen gehören zu internen Zwecken des bisherigen Abschlussprüfers gefertigte Arbeitspapiere (so auch zum vorherigen nationalen Recht in § 320 Abs. 4 HGB Bormann, in: Hennrichs et al. (Hrsg.), Münchener Kommentar zum Bilanzrecht, 2013, § 320 HGB, Rn. 59; Ebke, in: Schmidt, K./Ebke (Hrsg.), Münchener Kommentar zum HGB, 3. Aufl. 2013, § 320 HGB, Rn. 30 und 34).

Eine extensivere Auslegung in Bezug auf den Umfang von „relevanten Informationen“ ist sicher vorstellbar und mit der grundsätzlichen gesetzgeberischen Zielsetzung vereinbar, stößt jedoch an schutzwürdige Interessen des bisherigen Abschlussprüfers, insbesondere in Bezug auf Geheimhaltung und Haftung. Es ist jedenfalls nicht erkennbar, dass der bisherige Abschlussprüfer gegenüber dem neuen Abschlussprüfer eine weitergehende Informationspflicht hat, als er sie gegenüber dem zu prüfenden Unternehmen und seinen Gremien im Rahmen seiner Berichterstattung als aktiver Abschlussprüfer hätte.



## 14. UMGANG MIT UNREGELMÄSSIGKEITEN NACH ART. 7 EU-VO UND BERICHTSPFLICHT AN DIE AUFSICHTSBEHÖRDE NACH ART. 12 EU-VO

### 14.1. DIE PFLICHTEN DES ABSCHLUSSPRÜFERS BEI „UNREGELMÄßIGKEITEN“

Gemäß Art. 7 EU-VO hat der Abschlussprüfer besondere Maßnahmen zu ergreifen, wenn er bei der Durchführung der Prüfung auf Sachverhalte aufmerksam wird, die eine bereits eingetretene oder möglicherweise eintretende Unregelmäßigkeit vermuten lassen. In einem solchen Fall hat der Abschlussprüfer die Unregelmäßigkeiten dem geprüften Unternehmen mitzuteilen und es aufzufordern, die Angelegenheit zu untersuchen sowie angemessene Maßnahmen zum Umgang mit den Unregelmäßigkeiten und zur Vermeidung einer Wiederholung in der Zukunft zu treffen. Untersucht das Unternehmen die Angelegenheit nicht, hat der Abschlussprüfer die von den Mitgliedstaaten benannten Behörden, die für die Untersuchung solcher Unregelmäßigkeiten verantwortlich sind, zu informieren.

### 14.2. AUSLEGUNGS- UND ZWEIFELSFragen – AKTUALISIERT

#### 14.2.1. Was ist unter den in Art. 7 EU-VO genannten Unregelmäßigkeiten zu verstehen?

Art. 7 EU-VO stellt zunächst klar, dass es um Sachverhalte geht, die eine Unregelmäßigkeit vermuten lassen oder bei denen berechtigte Gründe für eine solche Vermutung vorliegen.

Inhaltlich wird in Art. 7 der EU-VO ausgeführt, dass der Begriff Unregelmäßigkeiten auch „Betrug im Zusammenhang mit dem Abschluss“, also Bilanzmanipulationen, betrifft. Dies bedeutet im Umkehrschluss, dass der Begriff enger zu verstehen ist als in *IDW Prüfungsstandard: Zur Aufdeckung von Unregelmäßigkeiten im Rahmen der Abschlussprüfung (IDW PS 210)*, der unter Unregelmäßigkeiten auch unbeabsichtigte Fehler in der Rechnungslegung versteht. Unter Unregelmäßigkeiten i.S.d. Art. 7 EU-VO werden also Verstöße gegen Rechtsvorschriften einschließlich Bilanzmanipulationen zu verstehen sein. Dies umfasst auch nicht unmittelbar rechnungslegungsbezogene Verstöße, auf deren Aufdeckung die Abschlussprüfung

---

nicht unmittelbar ausgerichtet ist (z. B. Verstöße gegen Geldwäschevorschriften, Korruption und Kartellrechtsverstöße).

Allerdings ist in Anlehnung an die Auslegung der Berichtspflichten über schwerwiegende Verstöße der gesetzlichen Vertreter oder Arbeitnehmer gegen gesetzliche Vorschriften davon auszugehen, dass Verstöße von gesetzlichen Vertretern oder Arbeitnehmern im privaten Bereich keine Handlungspflichten nach Art. 7 EU-VO auslösen.

#### **14.2.2. Welche Mitteilungspflichten bestehen bei den in Art.7 der EU-Verordnung genannten Unregelmäßigkeiten gegenüber dem geprüften Unternehmen?** – Aktualisiert

Der Abschlussprüfer ist bereits nach *IDW PS 210* und § 321 HGB dazu verpflichtet, die in Art. 7 EU-VO genannten Unregelmäßigkeiten den gesetzlichen Vertretern und den für die Überwachung Verantwortlichen mitzuteilen. Die Mitteilung an die für die Überwachung Verantwortlichen ist dabei auf Sachverhalte begrenzt, die schwerwiegend und für die Wahrnehmung der Aufsichtsfunktion relevant sind.

Art. 7 EU-VO schreibt darüber hinausgehend vor, dass der Abschlussprüfer das geprüfte Unternehmen auffordert, die mitgeteilten Sachverhalte zu untersuchen und geeignete Maßnahmen zum Umgang mit den vermuteten Unregelmäßigkeiten und zur Vermeidung einer Wiederholung zu treffen.

#### **14.2.3. Welche Mitteilungspflichten bestehen bei den nach Art. 7 EU-VO genannten Unregelmäßigkeiten gegenüber einer Behörde?**

Für den Fall, dass das geprüfte Unternehmen den vom Abschlussprüfer berichteten Sachverhalt nicht nachgeht, schreibt Art. 7 EU-VO eine Information der vom Mitgliedstaat für die Untersuchung solcher Unregelmäßigkeiten benannten Behörde vor.

Die in Art. 7 EU-VO angesprochene Untersuchung des Sachverhalts wird folgende Teilschritte beinhalten:

- Untersuchung, ob fundierte Anhaltspunkte für das Vorliegen von Unregelmäßigkeiten vorliegen,
- bei fundierten Anhaltspunkten Durchführung einer internen „Investigation“ ggf. mit Unterstützung externer Spezialisten,
- Information des Prüfungsausschusses über Sachverhalte und Untersuchungsmaßnahmen,
- Auswertung der Untersuchungsergebnisse und – bei Vorliegen von Verstößen – Durchführung einer Ursachenanalyse.

---

Der Abschlussprüfer wird die Angemessenheit der Untersuchung beurteilen.

Kommt der Abschlussprüfer zu dem Schluss, dass das geprüfte Unternehmen die Angelegenheit nicht untersucht, informiert der Abschlussprüfer die von dem Mitgliedstaat für die Untersuchung solcher Unregelmäßigkeiten benannte Behörde. Die Mitteilungspflicht bezieht sich nicht nur auf Unregelmäßigkeiten, die eine wesentliche Auswirkung auf die Rechnungslegung haben.

Für Versicherungsunternehmen und Kreditinstitute existieren bereits entsprechende Meldepflichten bei Gesetzesverstößen an die Deutsche Bundesbank bzw. die BaFin (z.B. nach § 29 Abs.3 KWG, § 35 Abs. 4 VAG). Für die übrigen kapitalmarktorientierten Unternehmen kann es unklar sein, welche Behörde zu informieren ist. Solange dies nicht eindeutig ist, empfiehlt sich mit Blick auf die Verschwiegenheitspflicht, rechtlichen Rat einzuholen und in Zweifelsfällen die WPK bzw. die APAS zu kontaktieren (vgl. Ergebnisbericht – Online über die 115. Sitzung des Fachausschusses Recht, abrufbar über [www.idw.de](http://www.idw.de), unter Mein IDW, Sitzungsberichte, FAR).

### 14.3. BERICHTSPFLICHT GEGENÜBER DEN FÜR DIE BEAUF- SICHTIGUNG VON PIE ZUSTÄNDIGEN BEHÖRDEN – AKTUALISIERT

Nach Art. 12 EU-VO hat der Abschlussprüfer die für die Beaufsichtigung des PIE zuständige Behörde umgehend über jede Information zu unterrichten, von der er bei Durchführung der Abschlussprüfung Kenntnis erhalten hat und die eine der folgenden Konsequenzen haben kann:

- a) einen wesentlichen Verstoß gegen die Rechts- oder Verwaltungsvorschriften, die – sofern relevant – die Zulassungsvoraussetzungen enthalten oder speziell die Ausübung der Tätigkeiten solcher Unternehmen von öffentlichem Interesse regeln,
- b) eine wesentliche Gefährdung oder wesentliche Bedenken hinsichtlich der Fortführung der Tätigkeit des Unternehmens von öffentlichem Interesse,
- c) eine Verweigerung der Abgabe eines Prüfungsurteils über die Abschlüsse oder die Abgabe eines versagenden oder eingeschränkten Prüfungsurteils.

Nur im ersten Fall wird ggf. auch eine Pflicht zur Mitteilung i.S.d. Art. 7 EU-VO bestehen.

Bei der Abschlussprüfung von Kreditinstituten und Versicherungsunternehmen, ist die BaFin nach § 29 Abs. 3 KWG bzw. § 341k Abs. 3 HGB und § 35 Abs. 4 VAG u.a.

---

über Tatsachen zu informieren, die dem Prüfer bei der Prüfung bekannt werden und die folgendes betreffen:

- schwerwiegende Verstöße der gesetzlichen Vertreter oder von Arbeitnehmern gegen gesetzliche Vorschriften, über die nach § 321 Abs. 1 Satz 3 HGB im Prüfungsbericht zu berichten ist,
- bestandsgefährdende oder entwicklungsbeeinträchtigende Tatsachen,
- eine Verletzung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften, die die Zulassungsbedingungen regeln oder auf die Ausübung der Tätigkeit der Unternehmen Anwendung finden.

§ 29 Abs. 3 KWG fordert zudem eine unverzügliche Anzeige von Tatsachen, welche die Einschränkung oder Versagung des Bestätigungsvermerks rechtfertigen. Für Versicherungsunternehmen ist dasselbe in § 35 Abs. 4 Nr. 3 VAG geregelt.

Die Berichtspflichten nach Art. 12 Abs. 1 Buchst. a) und b) entsprechen denen nach § 29 Abs. 3 KWG. Damit gilt § 29 Abs. 3 Satz 4 KWG entsprechend, d.h. der Prüfer haftet nicht für die Richtigkeit von Tatsachen, die er nach § 29 Abs. 3 KWG bzw. Art. 12 Abs. 1 Buchst. a) und b) EU-VO in gutem Glauben anzeigt.

Mit Ausnahme der BaFin für Versicherungsunternehmen und Kreditinstitute gibt es keine speziell für die Beaufsichtigung von PIE zuständige Behörde in Deutschland.



## 15. ISA-ANWENDUNG

### 15.1. DIE VORGABEN ZUR KÜNFTIGEN ISA-ANWENDUNG

Nach Art. 26 AP-RiLi und Art. 9 EU-VO sind gesetzliche Abschlussprüfungen zukünftig in den Bereichen Prüfungsverfahren, Unabhängigkeit und interne Qualitätssicherung unter Beachtung der internationalen Prüfungsstandards durchzuführen, sofern diese von der EU-Kommission im Wege delegierter Rechtsakte angenommen wurden. Diese Anforderung wurde bereits durch das BilMoG in § 317 Abs. 5 HGB umgesetzt.

Unter dem Begriff „internationale Prüfungsstandards“ werden die von der IFAC über den IAASB herausgegebenen ISA, der ISQC 1 und andere damit zusammenhängende Standards zusammengefasst. Der IESBA Code of Ethics fällt nicht darunter (siehe auch Q&A der EU-Kommission vom 03.09.2014, S. 8, a.a.O., S. 8).

### 15.2. AUSLEGUNGS- UND ZWEIFELSFragen – AKTUALISIERT

#### 15.2.1. Was sind die Bedingungen für die Annahme der ISA?

Die EU-Kommission darf die internationalen Prüfungsstandards nur annehmen, wenn sie

- in einem einwandfreien Verfahren mit angemessener öffentlicher Aufsicht und Transparenz erstellt wurden,
- international anerkannt sind,
- beim Jahresabschluss oder konsolidierten Abschluss zu einem hohen Maß an Glaubwürdigkeit und Qualität beitragen und
- dem Gemeinwohl in der EU dienen.

Über diese Voraussetzungen hinaus müssen die internationalen Prüfungsstandards die Anforderungen der AP-RiLi und der EU-VO abdecken. Zum Umfang von möglichen Änderungen und Ergänzungen der Anforderungen bestehen derzeit umfangreiche Auslegungsfragen, die noch zu klären sind.



---

### 15.2.2. Wie ist das Verhältnis von ISA und nationalen Standards für die Abschlussprüfung? – Aktualisiert

Bis zur Annahme der internationalen Prüfungsstandards durch die EU-Kommission dürfen die Mitgliedstaaten nationale Prüfungsstandards, Prüfverfahren oder Prüfungsanforderungen weiterhin anwenden. Nach der Annahme durch die EU-Kommission dürfen nationale Standards nur noch für die Bereiche angewendet werden, für die keine internationalen Prüfungsstandards gelten. Es bestehen Ausnahmen, wenn die nationalen Prüfverfahren und Prüfungsanforderungen neben den ISA erforderlich sind, um den nationalen rechtlichen Anforderungen in Bezug auf den Umfang der Abschlussprüfung Wirkung zu verleihen, oder sie die Glaubwürdigkeit und Qualität von Abschlüssen erhöhen. Diese Ausnahmen müssen der EU-Kommission spätestens drei Monate nach deren Inkrafttreten mitgeteilt werden. Bestehen die Ausnahmen bereits zum Zeitpunkt der Annahme der internationalen Prüfungsstandards, sind sie innerhalb von drei Monaten nach Annahme mitzuteilen.

Bislang werden die International Standards on Auditing (ISA) vom IDW unter Berücksichtigung nationaler Besonderheiten in *IDW Prüfungsstandards* transformiert. Künftig werden die ISA – ggf. unter Berücksichtigung nationaler Besonderheiten – unmittelbar Bestandteil der vom IDW festgestellten deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung (GoA). Modifizierungen, die aufgrund des deutschen Rechts erforderlich sind, werden in der deutschen Fassung des jeweiligen ISA in gesonderten Textziffern (sog. D-Textziffern) dargestellt.

### 15.2.3. Wann wird die EU-Kommission die ISA annehmen?

Eine Initiative französischer und englischer Berufsorganisationen sowie des IDW hat die EU-Kommission gebeten, für die Berufsangehörigen schnellstmöglich Rechtsicherheit über den Willen und den Zeitpunkt der Annahme der internationalen Prüfungsstandards zu schaffen. Allerdings hat die EU-Kommission mitgeteilt, dass die Annahmeanforderungen eine ausgiebige Befassung mit den ISA und der Verordnung sowie der Richtlinie erfordern. Mit einer Entscheidung sei daher in naher Zukunft nicht zu rechnen.



## 16. BERUFSAUFSICHT – AKTUALISIERT

Sowohl die EU-VO als auch die AP-RiLi stellen Anforderungen an das Berufsaufsichtssystem. Die EU-VO regelt in Titel IV (Kapitel I bis IV) die „Beaufsichtigung der Tätigkeit von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften bei der Durchführung einer Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse“. Die AP-RiLi enthält in Art. 30a bis 30f konkrete Vorgaben zu „Untersuchungen und Sanktionen“ (z.B. ausführliche Sanktionsbefugnisse, vgl. Art. 30a AP-RiLi). In Kapitel VIII finden sich Vorgaben zur öffentlichen Aufsicht und gegenseitigen Anerkennung der mitgliedstaatlichen Regelungen, die im Vergleich zur alten Fassung der AP-RiLi teilweise konkretisiert wurden.

Die Umsetzung der aufsichts- und berufsrechtlichen Regelungen der AP-RiLi und die Ausführung der Vorgaben der EU-VO in Deutschland können wie folgt zusammengefasst werden:

- Schaffung einer „Abschlussprüferaufsichtsstelle beim Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle“ (APAS beim BAFA) mit insb. folgenden Aufgaben (§§ 66a ff. WPO):
  - anlassunabhängige Inspektionen bei PIE-Prüfern (vgl. hierzu auch die APAS Verlautbarung Nr. 1 vom 06.03.2017 zum Gegenstand einer Inspektion, abrufbar unter [http://www.bafa.de/SharedDocs/Downloads/DE/Bundesamt/apas\\_verlautbarung\\_01.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=5](http://www.bafa.de/SharedDocs/Downloads/DE/Bundesamt/apas_verlautbarung_01.pdf?__blob=publicationFile&v=5); Abruf: 23.05.2018),
  - anlassbezogene Untersuchungen bei PIE-Prüfern (aufgrund von Inspektionen oder Mitteilung durch eine andere Behörde),
  - Auferlegung präventiver oder repressiver Maßnahmen und Sanktionen im Zusammenhang mit Inspektionen und Untersuchungen bei PIE-Prüfern,
  - Überwachung der Qualität und des Wettbewerbs auf dem Markt (Art. 27 EU-VO),
  - Zusammenarbeit mit den zuständigen Behörden anderer Mitgliedstaaten und mit anderen europäischen und internationalen Aufsichtsstellen,
  - Fachaufsicht über WPK,
  - im Hinblick auf Entscheidungen der WPK: Möglichkeit von Zweitprüfung und Ersatzvornahme (Letztentscheidung).

- 
- Neustrukturierung der Berufsaufsicht und des berufsgerichtlichen Verfahrens
    - Zuständigkeit von WPK und Aufsichtsstelle für berufsaufsichtliche Maßnahmen erstreckt sich auch auf schwere Berufspflichtverletzungen (Berufsggerichtsbarkeit zur Überprüfung der Maßnahmen) (§ 68 WPO)
    - Anwendung der berufsaufsichtlichen Maßnahmen und Sanktionen auch auf Prüfungsgesellschaften („Unternehmensstrafrecht“) (§ 71 WPO)
    - Veröffentlichung von Maßnahmen und Sanktionen in aggregierter Form (im Berufsregister und auf Homepage der APAS) (§ 69 WPO)
  - Wesentliche Änderungen bei der Qualitätskontrolle: (§§ 57a ff. WPO)
    - Abschaffung der Teilnahmebescheinigung und Ersatz durch ein „Anzeigeverfahren“,
    - Verlängerung des Kontrollzyklus von drei auf sechs Jahre,
    - Reduzierung auf gesetzliche Abschlussprüfungen,
    - Abschaffung der sog. Firewall.
  - Verkürzte Prüfung für vereidigte Buchprüfer zur Verleihung des WP-Titels (§ 13a WPO)
  - Weitere Änderungen:
    - Erweiterung der Anerkennung von WPG auf alle deutschen und EU-rechtlich möglichen Rechtsformen (§ 27 WPO),
    - Beurlaubung auch „aufgrund besonderer Umstände“ (z.B. familiärer Art) und Erweiterung des möglichen Zeitraums von drei auf fünf Jahre (§ 46 WPO),
    - Anlegen einer Prüfungsakte (Handakte) für jede gesetzliche Abschlussprüfung (§ 51b WPO),
    - Präsident der WPK erhält Organstellung (§ 59 WPO),
    - Mitglieder des WPK Vorstands scheiden aus dem Beirat aus; wird der Beirat durch personalisierte Verhältniswahl gewählt, rücken Mitglieder der jeweiligen Listen als Beiratsmitglieder nach (§ 59 WPO).



## 17. DURCHSETZUNG DER NEUEN EU-REGELN

### 17.1. WELCHE MAßNAHMEN SEHEN DIE EU-REGULARIEN VOR, UM DIE EINHALTUNG DER REGELN DURCH WIRTSCHAFTSPRÜFER/WIRTSCHAFTSPRÜFUNGS-GESELLSCHAFTEN DURCHZUSETZEN?

Maßnahmen zur Durchsetzung insbesondere der Regelungen zur Unabhängigkeit finden sich sowohl in der AP-RiLi als auch in der EU-VO. So verlangt Art. 30a AP-RiLi von den Mitgliedstaaten, dass diese die Aufsichtsbehörden mit ausreichenden Befugnissen zum Erlass verwaltungsrechtlicher Sanktionen ausstatten. Zu den vorgesehenen Sanktionen gehören u.a. Geldbußen, temporäre Teilnahmeverbote an Abschlussprüfungen und zeitweilige, bis zu drei Jahren reichende Verbote zur Übernahme von Aufgaben bei Wirtschaftsprüfungsgesellschaften oder PIE.

Weiterhin wird der Prüfungsausschuss bzw. Aufsichtsrat verstärkt in die Verantwortung genommen, indem Art. 39 AP-RiLi nun ausdrücklich dessen Pflicht zur Überprüfung und Überwachung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers begründet, insbesondere mit Blick auf die Angemessenheit der gegenüber der zu prüfenden Gesellschaft erbrachten Nichtprüfungsleistungen.

Schließlich hat nach Art. 10 EU-VO der Bestätigungsvermerk des Abschlussprüfers eines PIE eine Erklärung zu enthalten, dass nach Art. 5 Abs. 1 EU-VO unzulässige Nichtprüfungsleistungen nicht erbracht wurden und der Abschlussprüfer gegenüber der zu prüfenden Gesellschaft unabhängig war.

Weiterhin werden sowohl für Wirtschaftsprüfungsgesellschaften als auch für die geprüften Unternehmen Pflichten zur Berichterstattung an die betreffenden Aufsichtsbehörden geschaffen, zu denen u.a. auch die Erläuterung für die Abberufung des Abschlussprüfers oder dessen Mandatsniederlegung gehören.

---

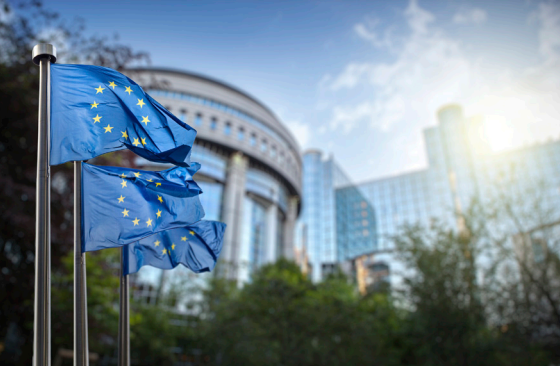
---

---

**Bildrechte:**

**Umschlag:** ©istock.com\_Xavier Arnau  
©istock.com\_artjazz  
©istock.com\_artjazz  
©istock.com\_PeopleImages

**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)