

IDW POSITIONSPAPIER

EU-REGULIERUNG DER ABSCHLUSSPRÜFUNG

INHALTE UND ZWEIFELSPRAGEN DER EU-VERORDNUNG
UND DER ABSCHLUSSPRÜFERRICHTLINIE

6. AUFLAGE | STAND: 30.06.2021
(ERGÄNZUNGEN VOM 16.11.2021 UND VOM 04.04.2022)

Hinweis zur Ergänzung der sechsten Auflage vom 30.06.2021: Die sechste Auflage (Stand 30.06.2021) wurde aufgrund der BaFin-Mitteilung vom 13.07.2021 mit Informationen zum Abschlussprüferwechsel bei bestimmten Nicht-PIE überarbeitet. Die Anpassungen betreffen Abschnitt 3.1.2. dieses Positionspapiers. Ferner wurden die Abschnitte 2.3., 2.6., 3.3.3. und 3.3.8. aufgrund der APAS Verlautbarungen Nr. 14 bis 16 überarbeitet. Abschnitt 3.3.7. entfällt aufgrund der Überarbeitung des Abschnitts 3.3.8.

INHALT

Zielsetzung des Positionspapiers	5		
1. Überblick über die wesentlichen Regelungsinhalte von EU-Verordnung und Abschlussprüferrichtlinie	7		
1.1. EU-Verordnung	8		
1.2. Abschlussprüferrichtlinie	10		
2. Geltung und Anwendungsbereich von EU-Verordnung und geänderter Abschlussprüferrichtlinie	12		
2.1. Seit wann müssen die Vorschriften der EU-APrVO und der entsprechenden deutschen Gesetze beachtet werden? – Aktualisiert	12		
2.2. Gibt es eine Frist, bis zu der die Mitgliedstaaten die in der EU-Verordnung vorgesehenen Mitgliedstaatenwahlrechte umgesetzt haben müssen?	13		
2.3. Welche Unternehmen sind Unternehmen von öffentlichem Interesse, sog. public interest entities (PIE)? – Aktualisiert	14		
2.4. Ab welchem Zeitpunkt wird ein Unternehmen PIE?	17		
2.5. Wann endet die PIE-Eigenschaft?	18		
2.6. Was sind die Folgen des Endes der PIE-Eigenschaft?	19		
2.7. Gelten die Regelungen der EU-APrVO und der AP-RiLi auch für die EWR-Staaten sowie für das Vereinigte Königreich? – Aktualisiert	20		
3. Externe Rotation	21		
3.1. Die Pflicht zur externen Rotation – Aktualisiert	21		
3.2. Das Mitgliedstaatenwahlrecht zur Mindestbestelldauer und zur Verkürzung oder Verlängerung der Höchstlaufzeit – Aktualisiert	22		
3.3. Fragen zur „Höchstlaufzeit von zehn Jahren“ i.S.d. Art. 17 Abs. 1 EU-APrVO	23		
3.4. Voraussetzungen der Verlängerungsoptionen öffentliche Ausschreibung und Joint Audit (Art. 17 Abs. 4 Buchst. a) und b) EU-APrVO) – Aufgehoben	29		
		3.5. Externe Rotation und Cooling-off-Periode im Konzern sowie Prüfung von Zwischenabschlüssen – Aktualisiert	29
		3.6. Externe Rotation und Auslandsbezug des Mandanten – Aktualisiert	30
		4. Übergangsbestimmungen zur externen Rotation	32
		4.1. Die Vorgaben des Art. 41 EU-APrVO – Aktualisiert	32
		4.2. Übergangsbestimmungen zur externen Rotation nach dem FISG gemäß Art. 86 Abs. 2 EGHGB – Neuer Abschnitt	34
		5. Interne Rotation	36
		5.1. Die Pflicht zur internen Rotation gem. Art. 17 Abs. 7 EU-APrVO – Aktualisiert	36
		5.2. Das Mitgliedstaatenwahlrecht zu einer früheren internen Rotation – Aktualisiert	36
		5.3. Auslegungs- und Zweifelsfragen zur internen Rotation – Aktualisiert	37
		6. Bestellung	42
		6.1. Die Vorgaben an die Bestellung des Abschlussprüfers	42
		6.2. Die Mitgliedstaatenwahlrechte zu alternativen Verfahren für die Bestellung des Abschlussprüfers und zur Regelung von Joint Audits – Aktualisiert	43
		6.3. Auslegungs- und Zweifelsfragen – Aktualisiert	43
		7. Sonstige Aufgaben des Aufsichtsrats bzw. Prüfungsausschusses und Sanktionierung	48
		7.1. Maßnahmen der EU-Verordnung zur Stärkung der für die Überwachung Verantwortlichen sowie Sanktionierung – Aktualisiert	48
		7.2. Auslegungs- und Zweifelsfragen – Aktualisiert	50
		8. Unabhängigkeitserklärung	51
		8.1. Unabhängigkeitserklärung nach Art. 6 EU-APrVO	51
		8.2. Wann ist die Unabhängigkeitserklärung gemäß Art. 6 Abs. 2 Buchst. a) EU-APrVO abzugeben? – Aktualisiert	52
		9. Zusätzlicher Bericht an den Prüfungsausschuss bzw. Prüfungsbericht	53
		9.1. Die Vorgaben des Art. 11 EU-APrVO	53
		9.2. Das Mitgliedstaatenwahlrecht: Vorlage an Geschäftsführungsorgan und zusätzliche inhaltliche Anforderungen	56
		9.3. Zweifelsfragen – Aktualisiert	56

10. Anforderungen an den Bestätigungsvermerk gemäß Art. 10 EU-APrVO – Aktualisiert	57
11. Interne Qualitätssicherung und externe Qualitätskontrolle	59
11.1. Berufsrechtliche Vorgaben	59
11.2. Auslegungs- und Zweifelsfragen	62
12. Transparenzbericht (Art. 13 EU-APrVO) und ergänzende Berichtspflicht an die Aufsichtsbehörde (Art. 14 EU-APrVO)	63
12.1. Die Pflicht zur Veröffentlichung eines Transparenzberichts und ergänzende Berichtspflicht an die Aufsichtsbehörde	63
12.2. Auslegungs- und Zweifelsfragen – Aktualisiert	64
13. Übergabeakte	66
13.1. Die Information des neuen Abschlussprüfers	66
13.2. Auslegungs- und Zweifelsfragen – Aktualisiert	66
14. Umgang mit Unregelmäßigkeiten nach Art. 7 EU-APrVO und Berichtspflicht an die Aufsichtsbehörde nach Art. 12 EU-APrVO	69
14.1. Die Pflichten des Abschlussprüfers bei „Unregelmäßigkeiten“	69
14.2. Auslegungs- und Zweifelsfragen – Aktualisiert	69
14.3. Berichtspflicht gegenüber den für die Beaufsichtigung von PIE zuständigen Behörden	71
15. ISA-Anwendung	73
15.1. Die Vorgaben zur künftigen ISA-Anwendung	73
15.2. Auslegungs- und Zweifelsfragen – Aktualisiert	73
16. Berufsaufsicht	75
16.1. Berufsaufsicht durch die EU-APrVO und AP-RiLi	75
16.2. Neuregelungen des FISG in Bezug auf die Berufsaufsicht – Neu	77
17. Durchsetzung der Vorgaben der EU-APrVO und AP-RiLi	78
Fußnoten	79



ZIELSETZUNG DES POSITIONSPAPIERS

Am 27.05.2014 wurden die EU-Verordnung zur Abschlussprüfung von Unternehmen von öffentlichem Interesse (sog. Public Interest Entities – PIE)¹ und die geänderte Abschlussprüferrichtlinie² (EU-APrVO und AP-RiLi) im Amtsblatt der EU veröffentlicht. Sowohl die AP-RiLi als auch die EU-APrVO 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-APrVO 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-APrVO 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 der EU mit den Vorschriften in AP-RiLi und EU-APrVO erreicht werden kann, bleibt abzuwarten.

Die Vielzahl von Mitgliedstaatenwahlrechten in der EU-APrVO 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-APrVO (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-APrVO 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-APrVO auszulegen (vgl. Blöink/Kumm, BB 2015, S. 1067, 1070). Für den deutschen Rechtsanwender bedeutet dies, dass er die Regelungen der EU-APrVO 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.

Am 10.06.2021 wurde im BGBl. I, S. 1534, das Gesetz zur Stärkung der Finanzmarktintegrität (Finanzmarktintegritätsstärkungsgesetz – FISG) veröffentlicht. Das Gesetz zielt auf die Umsetzung der vordringlichen Maßnahmen zur Wiederherstellung und dauerhaften Stärkung des Vertrauens in den deutschen Finanzmarkt; mit ihm wurden Wahlrechte der EU-APrVO neu ausgeübt bzw. die deutschen Regeln zur Ausübung der Wahlrechte aufgehoben.

Das vorliegende Papier soll einen Überblick über die wichtigsten Regelungsinhalte von AP-RiLi und EU-APrVO einschließlich der Regelungen des AReG, des APAREG und des FISG 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-APrVO beschreibt (vgl. auch Abschn. 6). Diese Positionspapiere sind abrufbar unter <https://www.idw.de/idw/medien/idw-positions-papiere/-/111674?page=1>.

Bei der Beantwortung der Zweifelsfragen wird größtmögliche Rechtssicherheit angestrebt. Auch wenn der deutsche Gesetzgeber mit dem AReG bzw. dem FISG die EU-Vorgaben umge-

setzt 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 fünften Auflage dieses Papiers vom 27.05.2020 vorgenommenen Änderungen sind durch die Zusätze „neu“ oder „aktuali-

siert“ gekennzeichnet. Ausführungen zum Übergang auf die neuen Vorschriften bleiben in allen Folgeauflagen erhalten, um eine in sich geschlossene Zusammenstellung von Anwendungshinweisen und Auslegungsergebnissen zu erhalten, die auch bei nachträglich auftretenden Zweifelsfragen im Hinblick auf länger zurückliegende Anwendungsjahre noch zu Rate gezogen werden kann.

Bei einigen Auslegungsfragen zur EU-APrVO hat sich noch keine herrschende Meinung herausgebildet. In dem vorliegenden Papier wird hierzu die in den Fachgremien des IDW abgestimmte Auffassung wiedergegeben.



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

Die nachfolgenden zwei Tabellen beinhalten einen Überblick über die wichtigsten Regelungsinhalte der EU-APrVO (Abschn. 1.1.) und AP-RiLi (Abschn. 1.2.) einschließlich der damit zusammenhängenden deutschen gesetzlichen Vorschriften und Regelungen der Berufssatzung bzw. deren Änderung.

1.1. EU-Verordnung

Kerninhalt	Einzelheiten und Mitgliedstaatenwahlrechte (MS)	Vorschriften	Korrespondierende deutsche Vorschriften
Inkrafttreten	16.06.2014	Art. 44	17.06.2016
Geltung	grds. seit dem 17.06.2016	Art. 44	17.06.2016
Anwendungsbereich	AP von PIE; PIE	Art. 2 i.V. mit Art. 2 Abs. 13 AP-RiLi	§§ 264d, 316a; 340k Abs. 1; 341k Abs. 1 HGB
Externe Rotation	grds. nach zehn Jahren, MS: Verkürzungs- und Verlängerungsoptionen	Art. 17, 41	Verlängerungsmöglichkeiten durch das FISG aufgehoben
Interne Rotation	grds. nach sieben Jahren, MS: Verkürzung	Art. 17 Abs. 7	Verkürzung auf fünf Jahre (§ 43 Abs. 6 WPO)
Nichtprüfungsleistungen	Verbot von Nichtprüfungsleistungen („Blacklist“), MS: Ergänzung, Erlaubnis bestimmter Blacklist-Leistungen	Art. 5 Abs. 1 Art. 5 Abs. 2, 3	§§ 319 Abs. 3 HGB; 319a HGB aufgehoben; §§ 29 ff. BS WP/vBP
	Beschränkung der Höhe nach (70%-Cap) MS: strengere Anforderungen	Art. 4 Abs. 2 Art. 4 Abs. 4	Ausnahmemöglichkeit des § 319a HGB aufgehoben
Bestellung des AP	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
Prüfungsbericht	Zusätzlicher Bericht an den Prüfungsausschuss	Art. 11	§ 321 HGB
Transparenzbericht	Erweiterte Angaben zum Netzwerk, zum Gesamthonorar und zur internen Rotation	Art. 13	Entfällt (wegen Art. 13 EU-APrVO)
Übergabeakte	Information des neuen AP	Art. 18	§ 320 Abs. 4 HGB; § 42 Abs. 3, 4 BS WP/vBP
Umgang mit Unregelmäßigkeiten	Maßnahmen des AP bei Unregelmäßigkeiten im geprüften Unternehmen	Art. 7	§ 320 Abs. 4 HGB; § 323 Abs. 5 HGB; § 42 Abs. 3, 4 BS WP/vBP
ISA-Anwendung	Anwendung internationaler Prüfungsstandards nach Annahme durch EU	Art. 9	§ 317 Abs. 5 HGB
Berufsaufsicht	Zuständige Behörden und Anforderung an deren Unabhängigkeit	Art. 20, 21	(§ 57 Abs. 2 Nr. 4 WPO) §§ 61a; 66a Abs. 4 WPO
	Befugnisse und Aufgabendelegation	Art. 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
Begriffsbestimmungen	Art. 2 (PIE: Nr. 13)	§§ 264d HGB; 316a; 340k Abs. 1; 341k Abs. 1 HGB
Zulassung, Fortbildung und gegenseitige Anerkennung	Art. 3 bis 14	§§ 15 ff.; 27 ff., 43 Abs. 2 Satz 4 WPO § 5 BS WP
Registrierung	Art. 15 bis 20	§§ 37 ff. WPO
Berufsgrundsätze, Unabhängigkeit, Unparteilichkeit, Verschwiegenheit und Berufsgeheimnis	Art. 21 bis 25a	§§ 43 Abs. 3 bis 5, 44 WPO, § 55b WPO §§ 319 und 319b HGB; §§ 10, 28 ff. BS WP
Prüfungsstandards und Bestätigungsvermerk	Art. 26 bis 28	§§ 317 Abs. 5, 6; 322 Abs. 3, 5 HGB; §51b Abs. 5 WPO
Qualitätskontrolle	Art. 29	§ 57a ff. WPO
Untersuchungen und Sanktionen	Art. 30 bis 30f	§§ 57a; 62; 62b WPO
Öffentliche Aufsicht und gegenseitige Anerkennung	Art. 32 bis 36	§§ 57 Abs. 9; 61a; 62b WPO
Bestellung und Abberufung	Art. 37, 38	§ 318 HGB
Prüfungsausschuss	Art. 39	§§ 100 Abs. 5; 107 Abs. 3, 4; 124 Abs. 3 Satz 2 AktG; § 324 HGB
Internationale Aspekte	Art. 44 bis 47	§§ 131g ff. WPO („Eignungsprüfung, Bestellung“)
Wechsel zum Unternehmen	Art. 22a	§ 43 Abs. 3 WPO



2. GELTUNG UND ANWENDUNGSBEREICH VON EU-VERORDNUNG UND GEÄNDERTER ABSCHLUSSPRÜFFERRICHTLINIE

2.1. Seit wann müssen die Vorschriften der EU-APrVO und der entsprechenden deutschen Gesetze beachtet werden? – Aktualisiert

Die EU-APrVO gilt gem. Art. 44 Abs. 2 EU-APrVO „ab dem 17. Juni 2016“. Zur erstmaligen Anwendung der Vorschriften aus der EU-APrVO 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-APrVO – 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, abgerufen am 05.07.2021).

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-APrVO), die Meldepflichten nach Art. 12 EU-APrVO, die Berichterstattung über Unregelmäßigkeiten nach Art. 7 EU-APrVO, die Übergabeakte nach Art. 18 EU-APrVO und die auftragsbegleitende Qualitätssicherung (Art. 8 EU-APrVO).

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“ waren. Gleichzeitig wird klargestellt, dass die bislang geltenden Regelungen der §§ 319a Abs. 1 und 2, 321 und 322 HGB „letztmals auf Jahres- und Konzernabschlüsse für vor dem 17.06.2016 beginnende Geschäftsjahre anzuwenden“ waren.

Die Neuregelungen des FISG gelten grundsätzlich ab dem 01.07.2021. Hiervon abweichend

- gelten die Neuregelungen im HGB in Bezug auf die Unabhängigkeit gemäß Art. 86 Abs. 1 EGHGB erstmals für alle gesetzlich vorgeschriebenen Abschlussprüfungen für das nach dem 31.12.2021 beginnende Geschäftsjahr.
- tritt die faktische Rotationspflicht nach zehn Jahren für Finanzdienstleistungsinstitute, Versicherungsunternehmen und Zahlungsdienstleister, die kein PIE sind, gemäß Art. 27 Abs. 2 Nr. 3 bis 5 FISG ab dem 01.01.2022 in Kraft (vgl. Abschn. 3.1.2.).
- sieht Art. 86 Abs. 2 EGHGB in Bezug auf die verpflichtende externe Rotation nach zehn Jahren Art. 86 Abs. 2 EGHGB eine Übergangsvorschrift von bis zu zwei Jahren vor (vgl. Abschn. 4.2.1.).
- gilt der neue Fünfjahreszyklus bei der internen Rotation gemäß § 135 Satz 1 WPO erstmals für alle gesetzlich vorgeschriebenen Abschlussprüfungen für das nach dem 31.12.2021 beginnende Geschäftsjahr (vgl. Abschn. 5.3.6.).

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-APrVO, 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://www.accountancyeurope.eu/publications/1606-new-audit-rules-state-play/>,

abgerufen am 05.07.2021), ebenso wie die European Contact Group (ECG) (ECG - 8th Company Law Directive (8cld.eu) (Stand: 05.07.2021)). 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, abgerufen am 05.07.2021).

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.

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 werden Unternehmen von öffentlichem Interesse wie folgt in § 316a Satz 2 HGB definiert:

- kapitalmarktorientierte Unternehmen, i.S.d. § 264d [HGB]
- CRR-Kreditinstitute i.S.d. § 1 Absatz 3d Satz 1 des Kreditwesengesetzes, mit bestimmten Ausnahmen (vgl. zu den Ausnahmen die untenstehenden Ausführungen),
- Versicherungsunternehmen i.S.d. Art. 2 Abs. 1 der Richtlinie 91/674/EWG.

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 überwachtes 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.

CRR-Kreditinstitute

§ 1 Abs. 3d Satz 3 KWG differenziert zwischen CRR-Kreditinstituten und CRR-Wertpapierfirmen. Aufgrund des Wortlauts in § 316a Abs. 2 HGB fallen nur CRR-Kreditinstitute i.S.d. § 1 Abs. 3d Satz 1 KWG unter die PIE-Definition. § 1 Absatz 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.

§ 316a HGB nennt bestimmte Ausnahmen von der PIE-Definition in Bezug auf CRR-Kreditinstitute. Danach sind keine PIE diejenigen „Institute, die in § 2 Absatz 1 Nummer 1 und 2 des Kreditwesengesetzes und in Artikel 2 Absatz 5 Nummer 5 der Richtlinie 2013/36/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Juni 2013 über den Zugang zur Tätigkeit von Kreditinstituten und die Beaufsichtigung von Kreditinstituten und Wertpapierfirmen, zur Änderung der Richtlinie 2002/87/EG und zur Aufhebung der Richtlinien 2006/48/EG und 2006/49/EG (ABl. L 176 vom 27.6.2013, S. 338; L 208 vom 2.8.2013, S. 73; L 20 vom 20.1.2017, S. 1; L 203 vom 26.6.2020, S. 95), die zuletzt durch die Richtlinie (EU) 2019/2034 (ABl. L 314 vom 5.12.2019, S. 64) geändert worden ist, genannt sind“.

Die Ausnahmen betreffen damit u.a. die Deutsche Bundesbank und die Kreditanstalt für Wiederaufbau (KfW).

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

Versicherungsunternehmen

Bei Versicherungsunternehmen erfolgt die Analyse, ob es sich um ein PIE handelt, auf 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 i.S.d. Richtlinie 73/239/EWG (Schadenversicherung) und i.S.d. 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 (VVaG) 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 VVaG kraft Ausnahmeregelung in einer der aufgehobenen Richtlinien nicht als Versicherungsunternehmen anzusehen und somit 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-APrVO zur Abschlussprüfung von PIE insoweit irrelevant, als diese eine Prüfungspflicht voraussetzen.

Zu der Frage, wann Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit nicht als Unternehmen von öffentlichem Interesse gemäß § 316a Satz 2 Nr. 3 HGB anzusehen sind, vgl. auch die gleichlautende APAS Verlautbarung Nr. 14 vom 13.12.2021 (abrufbar unter: https://www.apasbafa.bund.de/SharedDocs/Kurzmeldungen/APAS/DE/20211213_apas_verlautbarung_14.html) (Abruf: 04.04.2022).

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. Zu beachten ist allerdings die faktische Rotationspflicht für Versicherungsunternehmen gem. § 36 Abs. 1 VAG i.d. Fassung des FISG (vgl. Abschn. 3.1.2.).

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 PIE.

2.4. Ab welchem Zeitpunkt wird ein Unternehmen PIE?

Da die EU-APrVO 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. Tritt die PIE-Eigenschaft während des Geschäftsjahres ein, sind die Prüfungsvorschriften der EU-APrVO für PIE grundsätzlich bereits bei der Abschlussprüfung für dieses Geschäftsjahr anzuwenden. Für die Frage des Beginns der Zählung für die Höchstlaufzeit, nach dessen Ablauf gem. Art. 17 Abs. 1 EU-APrVO eine externe Rotation stattfinden muss, gelten Besonderheiten (vgl. Abschn. 3.3.1. ff.; CEAOB, Guidelines on the duration of the audit engagement, abrufbar unter https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/business_economy_euro/banking_and_finance/documents/191128-ceaob-guidelines-audit-engagements-duration_en.pdf (abgerufen am 05.07.2021); ebenso für den Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung des 70 % Cap gem. Art. 4 Abs. 2 EU-APrVO (vgl. hierzu IDW Positionspapier zu Nichtprüfungsleistungen des Abschlussprüfers, Ergänztes Fünfte Fassung vom 31.01.2020, Abschn. 4.2.2., abrufbar unter <https://www.idw.de/blob/98172/d749d2e3c4f7a10a6fae22556a0b809d/down-positionspapier-nichtpruefungsleistungen-data.pdf>).

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 in 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/sites/default/files/questions-answers-31052016_en.pdf, abgerufen am 05.07.2021). Das Kriterium hierfür ist regelmäßig der 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 entstehende 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 im 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?

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 beendet 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? – Aktualisiert

Ein Unternehmen unterliegt ab Verlust der PIE-Eigenschaft nicht mehr den Vorschriften der EU-APrVO. 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 Geschäfts-

jahr 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, 12. Aufl., § 264d HGB, Tz. 1). Die APAS vertritt in ihrer Verlautbarung Nr. 16 dieselbe Ansicht (vgl. APAS Verlautbarung

Nr. 16 vom 20.12.2021, abrufbar unter: https://www.apasbafa.bund.de/SharedDocs/Kurzmeldungen/APAS/DE/20211213_apas_verlautbarung_16.html (Abruf: 04.04.2022).

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-APrVO und der AP-RiLi auch für die EWR-Staaten sowie für das Vereinigte Königreich? – Aktualisiert

Der Europäische Wirtschaftsraum (EWR) wurde 1994 mit dem Ziel gegründet, die Bestimmungen der EU über den Binnenmarkt auf die Länder der Europäischen Freihandelszone (EFTA) auszudehnen. Neue, den Binnenmarkt der EU betreffende Texte werden von einem Gemeinsamen EWR-Ausschuss überprüft, der sich aus Vertretern der EU und der drei EFTA/EWR-Staaten (Island, Liechtenstein und Norwegen) zusammensetzt. Dieser Ausschuss kommt einmal im Monat zusammen und entscheidet, welche Rechtsvorschriften und allgemein welche EU-Rechtsakte in das EWR-Abkommen eingebunden werden sollen. Die betreffenden Rechtsvorschriften werden anschließend formell durch Aufnahme der jeweiligen Rechtsakte in das Verzeichnis der Protokolle und Anhänge zum EWR-Abkommen übernommen.

Der Gemeinsame EWR-Ausschuss hat am 27.04.2018 die Einbindung der geänderten AP-RiLi und der darauf basierenden EU-APrVO in das EWR-Abkommen beschlossen. Mittlerweile haben alle Vertragsparteien des EWR-Abkommens die notwendige Erfüllung verfassungsrechtlicher Anforderungen mitgeteilt. Die Rechtsvorschriften der EU-APrVO und der AP-RiLi gelten daher seit dem 01.01.2021 auch für die EWR-Staaten Island, Liechtenstein und Norwegen (vgl. <http://www.efta.int/eea-lex/32014R0537>, abgerufen am 05.07.2021).

Für das Vereinigte Königreich Großbritannien und Nordirland (UK) gilt das Folgende: Nach dem mit Wirkung zum Ablauf des 31.01.2020 erfolgten Austritt von UK aus der EU und dem am 31.12.2020 abgelaufenen Übergangszeitraum gelten die Regeln der EU-APrVO und der AP-RiLi für UK nicht mehr. UK gilt somit nunmehr als Drittland.



3. EXTERNE ROTATION

3.1. Die Pflicht zur externen Rotation

3.1.1. Externe Rotation nach einer Höchstlaufzeit von grundsätzlich zehn Jahren (Art. 17 Abs. 1 EU-APrVO)

Gemäß Art. 17 Abs. 1 EU-APrVO darf bei PIE das „Prüfungsmandat“ grundsätzlich nicht länger als zehn Jahre laufen (zur Verlängerung oder Verkürzung dieser Höchstlaufzeit bis zum Inkrafttreten des FISG nach Ausübung des Mitgliedstaatenwahlrechts vgl. Abschn. 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-APrVO).

Gemäß Art. 17 Abs. 6 EU-APrVO 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. Ein solcher Ausnahmefall kann bspw. bei erfolgreichen Ausschreibungsprozessen vorliegen.

3.1.2. Gibt es eine (faktische) externe Rotationspflicht für Unternehmen, die kein PIE sind? – Aktualisiert

Grundsätzlich ja. So haben bspw. Finanzdienstleistungsinstitute, Versicherungsunternehmen sowie Zahlungsinstitute und E-Geld-Institute ihren (Konzern-)Abschlussprüfer unverzüglich nach der Bestellung u.a. der BaFin anzuzeigen. § 28 Abs. 1 KWG, § 36 Abs. 1 VAG und § 23 Abs. 1 ZAG legen seit dem FISG fest, dass die BaFin innerhalb von zwei Monaten nach Zugang der Anzeige die Bestellung eines anderen Prüfers verlangen kann, wenn dies zur Erreichung des Prüfungszwecks geboten ist. Die Bestellung eines anderen Prüfers ist nach diesen Vorschriften in der Regel zur Erreichung des Prüfungszwecks geboten, wenn der Vorstand eines Versicherungsunternehmens (vgl. § 36 Abs. 1 VAG) oder eines Instituts i.S. des KWG (vgl. § 1 Abs. 1b KWG) bzw. ZAG (vgl. § 1 Abs. 3 ZAG), das jeweils kein Unternehmen von öffentlichem Interesse nach § 316a Satz 2 HGB ist, der BaFin für mindestens elf aufeinanderfolgende Geschäftsjahre denselben Prüfer angezeigt hat. Somit sollen aufgrund dieser Regelvermutung die genannten Institute und Versicherungsunternehmen, die kein PIE, d.h. weder kapitalmarktorientiert noch ein Kreditinstitut i.S. von § 316a Satz 2 Nr. 2 HGB oder ein Versiche-

rungsunternehmen i.S. von § 316a Satz 2 Nr. 3 HGB sind, nach spätestens zehn Jahren ihren Abschlussprüfer wechseln; ein Ausschreibungsverfahren nach Art. 16 EU-APrVO ist hierfür nicht zwingend.

Dies gilt bspw. auch für Kapitalanlagegesellschaften (über den Verweis in § 38 Abs. 2 KAGB) sowie in der Rechtsform des Versicherungsvereins auf Gegenseitigkeit betriebene Pensionskassen, für die insoweit keine Besonderheiten gelten.

Diese Neuregelungen treten zum 01.01.2022 in Kraft (vgl. Art. 27 Nr. 3 bis 5 FISG). Gleichzeitig schreibt § 357 VAG, der Übergangsvorschriften zum FISG regelt, vor, dass § 36 VAG i.d. ab dem 01.07.2021 geltenden Fassung erstmals auf alle gesetzlichen Abschlussprüfungen für das nach dem 31.12.2021 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden ist. Eine entsprechende Vorschrift findet sich weder im KWG noch im ZAG. Insofern käme eine analoge Anwendung des § 357 VAG in Betracht. Daher könnte auch in den Fällen des KWG und des ZAG von einer Erstanwendung für Geschäftsjahre mit Beginn ab dem 01.01.2022 auszugehen sein.

3.2. Das Mitgliedstaatenwahlrecht zur Mindestbestelldauer und zur Verkürzung oder Verlängerung der Höchstlaufzeit – Aktualisiert

Die Mitgliedstaaten können regeln, dass die Mindestbestelldauer mehr als ein Jahr beträgt (Art. 17 Abs. 2 Buchst. a) EU-APrVO). 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-APrVO). Eine Verlängerung auf 24 Jahre ist möglich, wenn ab dem 11. Jahr ununterbrochen ein Joint Audit stattfindet (Art. 17 Abs. 4 Buchst. b) EU-APrVO). § 318 Abs. 1a HGB a.F.

Die BaFin hat am 13.07.2021 eine Meldung veröffentlicht, in der sie Informationen zum Abschlussprüferwechsel einschließlich zur Erstanwendung der neuen Vorschriften gibt (vgl. https://www.bafin.de/SharedDocs/Veroeffentlichungen/DE/Meldung/2021/meldung_210713_Laufzeitbeschaerung_Abschlussprueferwechsel.html;jsessionid=8088E10AB242C35EFD7E9A831A84F2E8.2_cid501 (abgerufen am 16.11.2021)). Danach werden die neuen Vorgaben zur externen Rotation auf alle Anzeigen angewandt, die ab dem 01.01.2022 bei der BaFin eingehen. Wird demnach der Abschlussprüfer nach dem 31.12.2021 gegenüber der BaFin angezeigt, wendet die BaFin die neuen Regeln unabhängig davon an, ob der Prüfer für ein noch vor dem 01.01.2022 beginnendes Geschäftsjahr bestellt wurde. Somit ist das Datum der Anzeige maßgeblich, da die BaFin für alle Anzeigen für Geschäftsjahre, die vor dem 01.01.2022 beginnen und die bis zum 31.12.2021 bei ihr eingehen, das alte Recht anwendet.

Die faktische Rotationspflicht für die genannten Institute und Unternehmen führt nicht dazu, dass auch die übrigen Anforderungen der EU-APrVO gelten. Die Institute und Unternehmen bleiben Non-PIE.

enthielt bislang beide Optionen. Sie galten jedoch nur für kapitalmarktorientierte Unternehmen, die nicht Kreditinstitute oder Versicherungen sind. Kreditinstitute und Versicherungen waren von einer Verlängerung der Höchstlaufzeit ausgenommen.

Durch das FISG wird die Höchstlaufzeit für alle PIE einheitlich auf zehn Jahre festgelegt (vgl. zur Übergangsregelung Abschn. 4.2.1.).

3.3. Fragen zur „Höchstlaufzeit von zehn Jahren“ i.S.d. Art. 17 Abs. 1 EU-APrVO

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

Gemäß Art. 17 Abs. 8 EU-APrVO 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.

Art. 17 Abs. 1 EU-APrVO 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.

3.3.2. 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.

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

Die Generaldirektion für Finanzstabilität und Kapitalmärkte (DG FISMA) hat zu dieser Frage

in einem FAQ-Dokument danach differenziert, ob ein Unternehmen unterjährig PIE wird nachdem oder bevor der Abschlussprüfer für dieses Geschäftsjahr bestellt wurde. Tritt die PIE-Eigenschaft ein „during the course of an audit“, also nach der Bestellung des Abschlussprüfers für dieses Geschäftsjahr, beginnt die Höchstlaufzeit nach Auffassung der DG FISMA vereinfachend mit dem Beginn des darauffolgenden Geschäftsjahres (vgl. Additional Q&A der EU-Kommission vom 31.05.2016, a.a.O. (Abschn. 2.4.), 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.

Das FAQ-Dokument aus dem Jahr 2016 ist nach eigener Aussage der DG FISMA eine nichtamtliche Stellungnahme und die darin gegebenen Antworten seien für die Europäische Kommission als Institution nicht bindend.

Nach den vom CEAOB im November 2019 herausgegebenen Guidelines on the duration of the audit engagement beginnt die Höchstlaufzeit hingegen stets mit dem Beginn des Geschäftsjahres, in dem die PIE-Eigenschaft eingetreten ist (so CEAOB, Guidelines on the duration of the audit engagement, a.a.O. (Abschn. 2.4.), Frage A.5., S. 4)³. Die APAS vertritt in ihrer Verlautbarung Nr. 16 ebenfalls diese Auffassung, wobei sie diese ab dem 01.01.2022 anwendet (vgl. APAS Verlautbarung Nr. 16 vom 20.12.2021, a.a.O. (Abschn. 2.6.)). Vor diesem Hintergrund ist davon auszugehen, dass die Berechnung der Höchstlaufzeit in dem Jahr beginnt, in dem die PIE-Eigenschaft eingetreten ist.

Beispiel: Ein Unternehmen mit kalenderjahrgleichem Geschäftsjahr wird im August 2022 PIE. Nach Auffassung des CEAOB beginnt die Höchstlaufzeit bereits am 01.01.2022, unabhängig vom Zeitpunkt der Bestellung des Abschlussprüfers. Ein Wechsel des Abschlussprüfers wäre in diesem Fall spätestens für das Geschäftsjahr 2032 erforderlich.

Die Prüfung des Jahresabschlusses zum 31.12.2022 erfolgt dann bereits nach den für PIE geltenden Regelungen, da das Unternehmen zum Abschlussstichtag PIE ist (vgl. auch Beck'scher Bilanzkommentar, 12. Aufl., § 264d HGB, Tz. 1). Das bedeutet u.a., dass der Bestätigungsvermerk besonders wichtige Prüfungssachverhalte enthalten muss (vgl. auch Abschn. 10.).

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

Nein. Gemäß Art. 17 Abs. 8 EU-APrVO 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. (Abschn. 2.1.), S. 6).

Für die Angabe im Bestätigungsvermerk nach Art. 10 Abs. 2 Buchst. b) EU-APrVO kann aufgrund des Wortlauts der Vorschrift die Mitzählung von Jahren ohne Vorliegen der PIE-Ei-

genschaft für erforderlich erachtet werden (vgl. Abschn. 10.).

3.3.5. Wie wirken sich Zusammen-schlüsse beim Abschlussprüfer auf die Berechnung der Höchstlaufzeit aus?

Gemäß Art. 17 Abs. 8 EU-APrVO 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. Wie wirken sich Zusammen-schlüsse oder ähnliche Transaktionen auf Seiten des zu prüfenden PIE auf die Berechnung der Höchstlaufzeit aus?

Die EU-APrVO enthält keine spezifischen Vorschriften zur Berücksichtigung von auf Seiten des zu prüfenden PIE vollzogenen Zusammenschlüssen oder ähnlichen Transaktionen (z.B. Abspaltungen oder asset deals) auf die Berechnung der Höchstlaufzeit. Art. 17 Abs. 8 Unterabsatz 1 EU-APrVO stellt für Zwecke der Bestimmung der Dauer eines Prüfungsmandats ausdrücklich auf die Abschlussprüfungen „bei demselben Unternehmen von öffentlichem Interesse ab“. Grundsätzlich ist daher davon auszugehen, dass die Zählung für die Berechnung der Höchstlaufzeit für eine im Rahmen einer M&A-Transaktion beispielsweise neu entstehende rechtliche PIE-Einheit auch dann neu beginnt, wenn PIEs in die Transaktion involviert sind, bei denen in der Vergangenheit derselbe Abschlussprüfer (bzw. ein Netzwerkmitglied desselben Abschlussprüfers) das Abschlussprüfungsmandat innehatte, der auch für die Abschlussprüfung des neu entstandenen PIE beauftragt werden soll.

Eine Pflicht, die bei einem in die Transaktion involvierten PIE bereits abgelaufene Mandatsdauer im Rahmen der Berechnung der Höchstlaufzeit für die Abschlussprüfung bei dem neu entstandenen PIE mit zu berücksichtigen („Infizierung“ des neu entstandenen PIE mit der bereits abgelaufenen Mandatsdauer), kann auch nicht mit dem „substance over form“ Gedanken sowie dem zu erreichenden Ziel, Umgehungen der Rotationsregeln zu vermeiden, stichhaltig begründet werden (so aber CEAOB, Guidelines on the duration of the audit engagement, a.a.O. (Abschn. 2.4.), Frage 8, S. 5: „duration [...] should count from the original audit engagement of the PIEs involved in the merger“, “[...] the national competent authority [...] shall [...] determine the relevant date of the beginning of an audit engagement [...] by considering the approach of substance over form“). Es fehlt nicht nur an einer klaren rechtlichen Grundlage für diese Sichtweise sowie an einer ernstzunehmenden Wahrscheinlichkeit der Umgehung von abschlussprüferbezogenen Regeln mittels der Durchführung von M&A-Transaktionen auf Seiten der zu prüfenden Unternehmen. Auch die systematische Auslegung lässt darauf schließen, dass Zusammenschlüsse auf Mandantenseite für die Berechnung der Höchstlaufzeit keine Relevanz haben: Während Zusammenschlüsse auf Prüferseite in Art. 17 Abs. 8 Unterabsatz 2 EU-APrVO konkret geregelt sind, findet sich eine Regelung hinsichtlich der Mandantenseite gerade nicht. Darüber hinaus würde die abstrakte Forderung nach Anwendung des „substance over form“ Gedankens auch ein hohes Maß an Rechtsunsicherheit nach sich ziehen, bspw. im Hinblick auf die kritische Größenordnung von transferiertem Vermögen, ab der es zur „Infizie-



zung“ eines übernehmenden oder im Rahmen der Transaktion neu entstehenden PIE kommt.

Wenn im Einzelfall Ungewissheiten bzgl. der Berechnung der Höchstlaufzeit bestehen, sieht Art. 17 Abs. 8 Unterabsatz 3 EU-APrVO eine Meldung an die APAS vor, die letztlich den relevanten Zeitpunkt der erstmaligen Bestellung des Abschlussprüfers für die Durchführung von aufeinanderfolgenden Abschlussprüfungen bei demselben PIE gemäß Art. 17 Abs. 8 Unterabsatz 1 EU-APrVO bestimmt.

3.3.7. Wird die Höchstlaufzeit unterbrochen, wenn der Abschlussprüfer einmalig wechselt? – Abschnitt entfällt aufgrund der Anpassung des Abschn. 3.3.8.

3.3.8. Ist bei einem Prüferwechsel vor Ablauf der zehn Jahre schon ein Cooling-off zu berücksichtigen? – Aktualisiert

Nach dem eindeutigen Wortlaut des Art. 17 Abs. 3 EU-APrVO ist ein Cooling-off erst dann erforderlich, wenn ein Abschlussprüfer während der gesamten Höchstlaufzeit von zehn Jahren für den betreffenden Mandanten tätig war.

Gemäß CEAOB kann die Vermeidung einer möglichen Gefährdung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers durch persönliche Vertrautheit dagegen eine vom Wortlaut der EU-APrVO abweichende Berechnung der Höchstlaufzeit erfordern. Vor diesem Hintergrund sei es dringend empfohlen, anzunehmen, dass die Höchstlaufzeit nicht erneut beginnt, wenn die Unterbrechung weniger als vier Jahre beträgt (vgl. CEAOB, Guidelines on the duration of the audit engagement, a.a.O. (Abschn. 2.4.), Frage A.1., S. 2: „highly recommended to consider that [...] the calculation [...] would not restart“).

Die APAS hat sich dieser Auffassung in ihrer Verlautbarung Nr. 15 (APAS Verlautbarung Nr. 15 zu Artikel 17 Absatz 3 Verordnung (EU) Nr. 537/2014 und dessen Verhältnis zu Artikel 41 Verordnung (EU) Nr. 537/2014 (AP-VO), abrufbar unter: https://www.apasbafa.bund.de/Shared-Docs/Downloads/APAS/DE/vb_verlautbarung_15.html (Abruf: 04.04.2022) insoweit abgeschlossen, als „eine gezielte Unterbrechung der Kette von Abschlussprüfungsaufträgen vor Ablauf der Höchstlaufzeit nach Artikel 17 Absatz 1 Unterabsatz 2 AP-VO für einen Zeitraum von weniger als vier Jahren, um danach die Höchst-

laufzeit erneut beginnen zu lassen, [...] eine unzulässige Gesetzesumgehung dar[stellt].“ Eine konkrete Erläuterung, was unter einer gezielten Unterbrechung zu verstehen ist, ist der APAS Verlautbarung Nr. 15 nicht zu entnehmen. Der Hinweis auf den bezweckten erneuten Beginn der Höchstlaufzeit deutet darauf hin, dass Konstellationen verhindert werden sollen, in denen bspw. nach neun Jahren der Abschlussprüfer gewechselt wird und – ohne Cooling-off – der bisherige Abschlussprüfer bereits bspw. im Jahr elf oder zwölf erneut bestellt wird und für weitere zehn Jahre prüfen soll. Der Wortlaut des Art. 17 Abs. 3 EU-APrVO ließe in dem Fall einen Neubeginn der Höchstlaufzeit von zehn Jahren zu (s.o.). Eine derartige Vorgehensweise mit dem Ergebnis einer über die zehnjährige Höchstlaufzeit hinausgehenden Mandatsdauer, ohne zwischenzeitlich eine mindestens vierjährige Cooling-off-Phase durchlaufen zu haben, widerspricht allerdings dem Sinn und Zweck der Regelung, der Gefahr zu großer Vertrautheit entgegenzuwirken (vgl. Erwägungsgrund 21 der EU-APrVO). Die EU-APrVO sieht die Gefahr zu großer Vertrautheit allerdings erst nach den in Art. 17 Abs. 1 Unterabs. 2 EU-APrVO festgelegten zehn Jahren – eine ununterbrochene Mandatsdauer von bis zu zehn Jahren ist ausdrücklich erlaubt. Demzufolge muss es dem Abschlussprüfer erst recht im Fall einer Unterbrechung des Prüfungsmandats innerhalb der zehn Jahre möglich sein, in Summe zehn Jahre lang Abschlussprüfungsleistungen an das PIE zu erbringen, bevor die vierjährige Cooling-off-Regel greift. Dies gilt vor dem Hintergrund der APAS Verlautbarung Nr. 15 insbesondere dann, wenn die Unterbrechung relativ zu Beginn der Höchstlaufzeit erfolgt und somit kaum eine Unterbrechung mit dem Ziel, die Höchstlauf-

zeit erneut beginnen zu lassen, angenommen werden kann. Aber auch für eine Unterbrechung im Jahr neun und einer „Wiederbestellung“ etwa im Jahr elf können sachlich gerechtfertigte (nicht „missbräuchliche“) Gründe vorliegen und weder der Wortlaut der EU-APrVO noch der Sinn und Zweck der Regelung stünden einer Mandatierung im Jahr elf entgegen.

Davon unberührt bleiben außerdem die Pflichten des Abschlussprüfers, der Gefährdung zu begegnen, dass er aufgrund einer langen Beziehung zu einem Mandanten dessen Interessen zu wohlwollend gegenübersteht oder dessen Tätigkeiten zu viel Akzeptanz entgegenbringt (Gefährdung durch persönliche Vertrautheit, vgl. § 319 Abs. 2 HGB; § 35 BS WP/vBP, IESBA CoE, Abschn. 120.6 A3 (d)).

Beispiel: Ein PIE-Tochterunternehmen (TU) wird an ein Mutterunternehmen (MU) verkauft; der bisherige Abschlussprüfer A hatte bislang vier Jahre lang das PIE-TU geprüft. Nach dem Verkauf erfolgt beim PIE-TU ein Wechsel auf Abschlussprüfer B, der bereits das MU und den Konzernabschluss prüft. Nach zwei Jahren übernimmt Abschlussprüfer A die Konzernabschlussprüfung. Um weiterhin einen einheitlichen Konzernabschlussprüfer zu haben, wechselt auch das PIE-TU wieder zu A. In einem solchen Fall kann A sowohl nach dem Wortlaut der Regelung als auch nach ihrem Sinn und Zweck jedenfalls insgesamt zehn Jahre (im Beispiel also noch weitere sechs Jahre) das PIE-TU prüfen.

Die APAS äußert sich in der Verlautbarung Nr. 15 auch zum Erfordernis einer Cooling-off-Periode im Zusammenhang mit den Übergangsvorschriften des Art. 41 EU-APrVO. Wird der Abschlussprüfer vor den in Art. 41 Abs. 1 bzw. 2 EU-APrVO festgelegten Zeitpunkten gewechselt, also vor dem 17.06.2020 (Langläufer) bzw. 17.06.2023 (Mittelläufer), dann kann der ursprüngliche Abschlussprüfer bis zu diesen Daten erneut bestellt werden, ohne dass er die vierjährige Cooling-off-Periode eingehalten hat.

Beispiel: Abschlussprüfer A hat seit dem Jahr 2000 ununterbrochen Prüfungsleistungen für ein PIE erbracht und gilt somit als sog. Mittelläufer (vgl. auch Abschn. 4.1.). Für die Prüfung des kalenderjahrgleichen Geschäftsjahres 2020 wechselt das PIE auf Abschlussprüfer B, bestellt jedoch bereits für das Jahr 2021 erneut Abschlussprüfer A. Eine Bestellung vor dem 17.06.2023 vorausgesetzt (vgl. Art. 41 Abs. 2 EU-APrVO), darf A somit noch die Prüfungen bis einschließlich des Geschäftsjahres 2023 durchführen.

3.3.9. 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-APrVO 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-APrVO be-

achten. 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.

3.3.10. 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-APrVO vor, sodass die Zählung der Jahre für die Berechnung der Höchstlaufzeit nicht unterbrochen wird, sondern weiterläuft.

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

Nein. Art. 17 Abs. 4 Buchst. a) EU-APrVO 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).

Die Verlängerungsoption wurde in Deutschland durch das FISG aufgehoben.

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

Nein. Art. 17 Abs. 1 EU-APrVO stellt darauf ab, dass das Mandat eines bestimmten Abschlussprüfers die Höchstlaufzeit von zehn Jahren nicht überschreiten darf. Es kann keinen Ein-



fluss auf die Eigenschaft als Abschlussprüfer haben, ob zusätzlich ein weiterer Abschlussprüfer mittels eines Joint Audits an der Prü-

fung 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-APrVO) – Aufgehoben

Die Verlängerungsoptionen wurden in Deutschland durch das FISG aufgehoben. Für die entsprechenden Auslegungs- und Zweifelsfragen vgl. Abschn. 3.4. der Voraufgabe.

3.5. Externe Rotation und Cooling-off-Periode im Konzern sowie Prüfung von Zwischenabschlüssen – 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-APrVO: 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, 319b HGB und der EU-APrVO. Die Durchführung der prüferischen Durchsicht bspw. für Q1/2021 darf somit nicht mehr durch einen Abschlussprüfer durchgeführt werden, dessen Höchstlaufzeit zum 31.12.2020 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? – Aktualisiert

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-APrVO 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-APrVO ergeben. Damit gilt die Pflicht zur Rotation nach zehn Jahren 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-APrVO. 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-APrVO besteht; ggf. kann aufgrund 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?

Zweigniederlassungen besitzen keine eigene Rechtspersönlichkeit. Deshalb fällt eine Zweigniederlassung dann in den Anwendungsbereich der EU-APrVO, 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-APrVO (vgl. Q&A der EU-Kommission vom 03.09.2014, a.a.O. (Abschn. 2.1), S. 7).



4. ÜBERGANGSBESTIMMUNGEN ZUR EXTERNEN ROTATION

4.1. Die Vorgaben des Art. 41 EU-APrVO – Aktualisiert

Gemäß Art. 41 Abs. 1 EU-APrVO 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-APrVO (16.06.2014) während 20 und mehr aufeinanderfolgenden Jahren Abschlussprüfungsleistungen erbracht hat.

Gemäß Art. 41 Abs. 2 EU-APrVO 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.

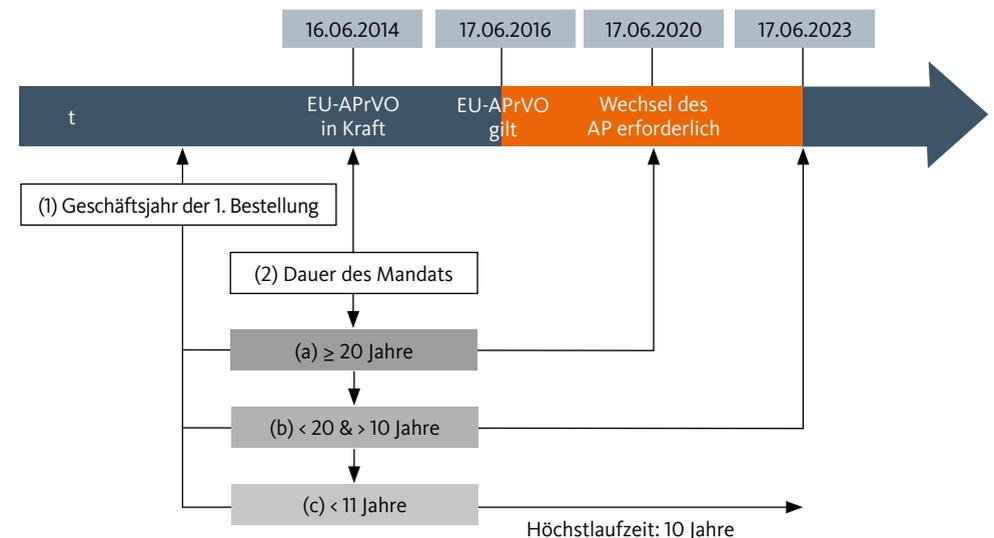
Weniger klar ist der Regelungsinhalt von Art. 41 Abs. 3 EU-APrVO. Nach dieser Vorschrift können „unbeschadet der Absätze 1 und 2 [...] Prüfungsmandate, die vor dem 16. Juni 2014 erteilt wurden und die bis zum 17. Juni 2016 noch bestehen, bis zum Ablauf der [...] Höchstlaufzeit wahrgenommen werden“. Diese 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 beschäftigt) 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-APrVO (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-APrVO):
 - a. bei 20 oder mehr Jahren ist Art. 41 Abs. 1 EU-APrVO einschlägig mit der Folge, dass der Prüfer ab dem 17.06.2020 kein Prüfungsmandat mehr erhalten darf (sog. Langläufer).
 - b. bei weniger als 20 und mehr als zehn Jahren ist Art. 41 Abs. 2 EU-APrVO einschlägig mit der Folge, dass der Prüfer ab dem 17.06.2023 kein Prüfungsmandat mehr erhalten darf (sog. Mittelläufer).
 - c. bei weniger als elf Jahren ist Art. 41 Abs. 3 EU-APrVO einschlägig mit der Folge, dass der Prüfer nur bis zum Erreichen der Höchstlaufzeit von grundsätzlich zehn Jahren bestellt werden darf (sog. Kurzläufer).

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



4.2. Übergangsbestimmungen zur externen Rotation nach dem FISG gemäß Art. 86 Abs. 2 EGHGB – Neuer Abschnitt

Die nachfolgenden Abschnitte behandeln den Übergang auf die Neuregelungen des FISG. Für die Auslegungs- und Zweifelsfragen zu den Übergangsregelungen gemäß Art. 41 EU-APrVO vgl. Abschn. 4.2. der Voraufgabe.

4.2.1. Wann kann gemäß der Übergangsvorschrift zum FISG eine Verlängerung des Prüfungsmandats um bis zu zwei weitere Jahre erfolgen?

Die Übergangsregelung des Art. 86 Abs. 2 EGHGB lautet wie folgt:

„Wenn die Voraussetzungen des § 318 Absatz 1a des Handelsgesetzbuchs, auch in Verbindung mit Artikel 79 Absatz 3, bis zum Ablauf des 30. Juni 2021 vorliegen, kann ein Prüfungsmandat noch für das nach dem 30. Juni 2021 beginnende Geschäftsjahr und das unmittelbar auf dieses folgende Geschäftsjahr verlängert werden.“

Grundsätzlich kann davon ausgegangen werden, dass die Voraussetzungen des § 318 Abs. 1a HGB erfüllt sind, wenn die Höchstlaufzeit von zehn Jahren erreicht und zum einen das Ausschreibungsverfahren abgeschlossen ist, mithin der Prüfungsausschuss dem Aufsichtsrat mindestens zwei Vorschläge und seine Präferenz für einen der beiden Vorschläge unterbreitet hat (Art. 16 Abs. 2 EU-APrVO) und zum anderen der Aufsichtsrat den Beschluss zum an die Hauptversammlung gerichteten Vorschlag als zu wählenden Abschlussprüfer gefasst hat.

Hintergrund ist, dass § 318 Abs. 1a HGB auf ein einer Wahl vorausgehendes Auswahl- und Vorschlagsverfahren abstellt. Dieses ist beendet, wenn der Aufsichtsrat einen Abschlussprüfer ausgewählt hat, der der Hauptversammlung vorgeschlagen wird. Damit ist der Zeitpunkt der Wahl des Abschlussprüfers durch die Hauptversammlung grundsätzlich nicht mehr entscheidend.

Zu beachten ist, dass die Hauptversammlung nicht an den Vorschlag des Aufsichtsrats gebunden ist. In Abhängigkeit von der Durchführung des Ausschreibungsverfahrens kann zwischen der Entscheidung des Aufsichtsrats und der Hauptversammlung eine größere Zeitspanne von bis zu einem Jahr liegen.

4.2.2. Können Unternehmen, die die Verlängerungsoption gemäß § 318 Abs. 1a HGB a.F. in Anspruch genommen haben, die dadurch angestrebte Verlängerung der Höchstlaufzeit auf 20 bzw. 24 Jahre auch nach dem FISG noch in Gänze ausnutzen?

Nein. § 318 Abs. 1a HGB ermöglichte den Unternehmen, denselben Abschlussprüfer für 20 bzw. 24 Jahre zu bestellen, wenn für das 11. Geschäftsjahr entweder ein öffentliches Aus-

schreibungsverfahren oder ab dem 11. Geschäftsjahr durchgängig ein Joint Audit durchgeführt wurde. Durch das FISG entfällt diese Möglichkeit. Auch für diese Unternehmen gilt damit die zweijährige Übergangsfrist des FISG (vgl. Abschn. 4.2.1.).

Beispiel: Ein Unternehmen hatte für die Prüfung des kalenderjahrgleichen Geschäftsjahres 2018 das Abschlussprüfungsmandat öffentlich ausgeschrieben und den bestehenden Abschlussprüfer daraufhin wieder bestellt. Nach § 318 Abs. 1a HGB a.F. könnte dieser Prüfer die Abschlüsse bis einschließlich des Geschäftsjahres 2027 prüfen. Nach dem FISG darf der bisherige Abschlussprüfer maximal noch für die Prüfung des jeweiligen Abschlusses für die Geschäftsjahre 2022 und 2023 bestellt werden.

4.2.3. Wie ist der Zusammenhang zwischen der Übergangsregelung des Art. 41 EU-APrVO und Art. 86 Abs. 2 EGHGB?

Art. 41 EU-APrVO regelt den Übergang auf die mit Art. 17 EU-APrVO eingeführte Rotationspflicht einschließlich möglicher Verlängerungsoptionen (vgl. hierzu ausführlich Abschn. 4.2. der Voraufgabe). Der Übergang auf die Höchstlaufzeit von zehn Jahren nach dem FISG erfolgt davon unabhängig. Zur Umsetzung des Art. 41 EU-APrVO wurde zwischen Lang-, Mittel- und Kurzläuferten unterschieden.

Die sog. Langläufer (vgl. Abschn. 4.1.) mussten gemäß Art. 41 Abs. 1 EU-APrVO bereits bis 2020 rotieren, sind somit diesbezüglich vom FISG nicht betroffen. Prüfer der sog. Mittelläufer dürfen gemäß Art. 41 Abs. 2 EU-APrVO ab dem 17.06.2023 kein Prüfungsmandat mehr erhalten. Im Regelfall kann damit ein kalenderjahrgleiches Geschäftsjahr 2023 noch geprüft werden, was zeitlich mit der Übergangsvorschrift des FISG zusammenfällt. Ein öffentliches Ausschreibungsverfahren oder ein Joint Audit ist hierfür nicht erforderlich, da Art. 41 Abs. 2 EU-APrVO als höherrangiges Recht und lex specialis der Übergangsnorm des Art. 86 Abs. 2 EGHGB vorgeht; ein Abweichen von dieser Übergangsvorschrift durch die Mitgliedstaaten ist durch die EU-APrVO nicht vorgesehen. Die sog. Kurzläufer, die ihren Abschlussprüfer aufgrund eines öffentlichen Ausschreibungsverfahrens oder eines Joint Audit wiederbestellt haben, müssen aufgrund der Übergangsregelung in Art. 86 Abs. 2 EGHGB ebenfalls spätestens für die Prüfung eines kalenderjahrgleichen Geschäftsjahres 2024 ihren Abschlussprüfer wechseln (vgl. Abschn. 4.2.2.). Die Unternehmen, die ihren Abschlussprüfer zum 30.06.2021 seit weniger als zehn Jahren bestellt haben, fallen nicht unter die Übergangsregelung. Für sie gilt unmittelbar die maximale Höchstlaufzeit von zehn Jahren, da die Übergangsregelung voraussetzt, dass diese zum 30.06.2021 bereits erreicht ist.



5. INTERNE ROTATION

5.1. Die Pflicht zur internen Rotation gem. Art. 17 Abs. 7 EU-APrVO – Aktualisiert

Gemäß Art. 17 Abs. 7, Unterabs. 1 EU-APrVO müssen die verantwortlichen Prüfungspartner ihre Teilnahme an der Abschlussprüfung spätestens nach sieben Jahren beenden. Frü-

hestens drei Jahre nach dieser Beendigung dürfen sie wieder an der Abschlussprüfung dieses Unternehmens mitwirken.

5.2. Das Mitgliedstaatenwahlrecht zu einer früheren internen Rotation – Aktualisiert

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-APrVO). § 43 Abs. 6 WPO verkürzt seit dem FISG die Frist zur internen Rotation: Danach beenden die verantwortlichen Prüfungspartner (vgl. zur Definition Abschn. 5.3.7.) ihre Teilnahme an der Abschlussprüfung des geprüften Unternehmens spätestens fünf Jahre nach dem Datum ihrer Bestellung.

5.3. Auslegungs- und Zweifelsfragen zur internen Rotation – Aktualisiert

5.3.1. Wie verhalten sich interne und externe Rotation zueinander? – Aktualisiert
Neben der Pflicht zur externen Rotation besteht weiterhin das Erfordernis der internen Rotation der verantwortlichen Prüfungspartner. 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 fünf Jahre schon ein Cooling-off zu berücksichtigen? – Aktualisiert

Nach § 43 Abs. 6 WPO beenden die verantwortlichen Prüfungspartner (vgl. zur Definition Abschn. 5.3.7.) ihre Teilnahme an der Abschlussprüfung spätestens fünf Jahre nach dem Datum ihrer Bestellung. Art. 17 Abs. 7 Unterabs. 1 Satz 2 EU-APrVO 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 fünf Jahren seine Tätigkeit für einen Zeitraum von weniger als drei Jahren, stellt dies lediglich eine Unterbrechung des Fünf-Jahres-Zeitraums und keine Beendigung der Tätigkeit dar. Nach der Wiederaufnahme der Tätigkeit zählt der fünfjährige Rotationszeitraum in diesem Fall unverändert ab dem erstmaligen Datum der Bestellung (vgl. Abschn. 5.3.9.).

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

Beispiel: Ein verantwortlicher Prüfungspartner wird erstmalig für die Prüfung des Jahresabschlusses 2019 eines PIE bestellt, muss seine Tätigkeit jedoch krankheitsbedingt 2021 unterbrechen. 2023 kehrt er zurück. Er kann die Abschlussprüfungen bis einschließlich des Jahresabschlusses 2023, d.h. bis zum Ende seines fünfjährigen Rotationszeitraums durchführen.

5.3.3. Welche Auswirkung hat ein Zusammenschluss auf Seiten der Prüfungsgesellschaft auf den Fünfjahreszeitraum? – Aktualisiert
Zusammenschlüsse auf Seiten der Prüfungsgesellschaft führen nicht zu einer Unterbrechung des Zeitraums der fünf Jahre. Vielmehr zählt die Teilnahme der verantwortlichen Prüfungspartner an der Abschlussprüfung in der Zeit vor dem Zusammenschluss bei der Zählung der fünf 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-APrVO, welche die interne Rotation vorschreiben (Art. 17 Abs. 7 EU-APrVO), galten 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. (Abschn. 2.1.), S. 1). Bei kalenderjahrgleichem Geschäftsjahr entsprach dies dem Geschäftsjahr 2017. Gemäß Art. 79 Abs. 1 EGHGB waren 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, sodass 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 Frist für die interne Rotation auch die Abschlussprüfungen von Geschäftsjahren mitzurechnen sein, bevor das Unternehmen PIE wurde.

5.3.6. Was ist bei der Umstellung von der Sieben-Jahres-Frist entsprechend der EU-APrVO auf die nach dem FISG geltende Fünf-Jahres-Frist (§ 43 Abs. 6 WPO) zu beachten? – Neu

Die Übergangsvorschrift des § 135 Satz 1 WPO schreibt vor, dass § 43 Abs. 6 WPO erstmals für alle gesetzlich vorgeschriebenen Abschlussprüfungen für das nach dem 31.12.2021 beginnende Geschäftsjahr gilt. Demnach ist die Beendigung der Abschlussprüfung für Abschlüsse zum 31.12.2021 durch die verantwortlichen Prüfungspartner auch dann noch möglich, wenn dies zum sechsten oder siebten Mal erfolgt. Für Unternehmen mit abweichendem Geschäftsjahr ergibt sich dementsprechend ein längerer Übergangszeitraum. Endet das Geschäftsjahr bspw. am 30. Juni, kann der verantwortliche Prüfungspartner die Abschlussprüfung für das am 30.06.2022 endende Geschäftsjahr (auch zum sechsten oder siebten Mal in Folge) durchführen, da dieses Geschäftsjahr noch vor dem Stichtag, dem 31.12.2021, begonnen hat (nämlich am 01.07.2021).

5.3.7. Gibt es Änderungen hinsichtlich der zu betrachtenden „verantwortlichen Prüfungspartner“? – Aktualisiert

Nein. Auf der Basis der unveränderten Richtlinien-Definition in Art. 2 Nr. 16 AP-RiLi erfolgte mit dem AReG zunächst eine Beibehaltung der Definition der verantwortlichen Prüfungspartner gemäß § 319a Abs. 1 Satz 4 bzw. § 319a Abs. 2 Satz 2 HGB a.F. Durch das FISG und die damit verbundene Aufhebung von § 319a HGB wurde die Definition in § 43 Abs. 3 WPO verschoben. Eine inhaltliche Änderung ist hiermit nicht verbunden.

Verantwortlicher Prüfungspartner ist demnach weiterhin, 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 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.

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.

5.3.8. Ist auch der auftragsbegleitende Qualitätssicherer von der internen Rotation betroffen? – Separate Frage eingefügt

Nach dem IESBA Code of Ethics unterliegt auch 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. Dabei schreibt *IDW QS 1* eine Rotation nach sieben Jahren und eine Cooling-off Periode von zwei Jahren vor.

5.3.9. Ergeben sich Änderungen dadurch, dass Art. 17 EU-APrVO (und § 43 Abs. 6 WPO n.F.) auf einen Zeitraum von maximal sieben (fünf) Jahren abstellen, während in § 319a Abs. 1 HGB a.F. auf sieben Fälle abgestellt wurde? – Aktualisiert

Grundsätzlich nicht. In Art. 17 Abs. 7 Unterabs. 1 EU-APrVO 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.

Auch § 43 Abs. 6 WPO stellt für die interne Rotationsfrist von fünf Jahren auf das Datum der Bestellung als Beginn der Frist ab – auch hier ist nach dem Zweck der Norm nicht von einem Gesetzesverstoß auszugehen, wenn im Ausnahmefall die fünf Jahre überschritten werden, weil die Prüfung des fünften aufeinanderfolgenden Geschäftsjahres noch nicht abgeschlossen ist.

Unterschiede zur vorherigen Regelung des § 319a Abs. 1 HGB a.F. 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 gleich-

standen. In diesen Fällen kann sich der Rotationszeitraum nach der EU-APrVO bzw. der WPO im Vergleich zu der vorherigen Regelung im HGB verlängern.

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

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.

Eine Klärung durch Hinzuziehung der Erwägungsgründe der EU-APrVO ist nicht abschließend möglich; gleichwohl spiegeln die Erwägungsgründe die gesetzgeberische Intention wider: Der Erwägungsgrund 21 der EU-APrVO 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.

In seinem Leitfaden mit Fragen und Antworten zu den Rotationspflichten des Abschlussprüfers legt das CEAOB die Betonung dagegen auf den registrierten Berufsträger. Nach diesen Ausführungen, die allerdings nicht im spezifischen Kontext des deutschen Rechtsrahmens erfolgten, könnte jeder deutsche Wirtschaftsprüfer, der zum Zwecke der Prüfung in fachlichen oder branchenspezifischen Fragen o.ä. berät, vom graduellen Rotationssystem betroffen sein, auch wenn die betreffende Person keinerlei Führungsaufgabe bei der konkreten Abschlussprüfung übernimmt (vgl. CEAOB, Guidelines on the duration of the audit engagement, a.a.O. (Abschn. 2.4.), Frage A.7.: „Nevertheless, most senior personnel includes, at least those who [...] participate, within the audit team, in the direction, review or supervisi-

on of the audit engagement and the members of the audit team who are registered as statutory auditors“). Eine solche Auslegung ist aus oben genannten Gründen jedoch vor dem Hintergrund des Wortlauts der Vorschrift nicht zwingend und darüber hinaus auch nach dem Zweck der Rotationsregeln – Sicherstellung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers – nicht angezeigt, denn für Zwecke der Sicherstellung der Unabhängigkeit kommt es ausschließlich auf die im konkreten Abschlussprüfungsteam übernommenen Führungsaufgaben an. Für die Frage der Erfassung vom graduellen Rotationssystem gemäß EU-APrVO hat es da-

her auch keine Relevanz, dass Wirtschaftsprüfer gemäß § 45 Abs. 2 WPO als leitende Angestellte i.S.d. § 5 Abs. 3 des Betriebsverfassungsgesetzes gelten.

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-APrVO. 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-APrVO 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-APrVO). 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-APrVO). 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-APrVO). Nicht zur Durchführung eines Auswahlverfahrens nach den in Art. 16 Abs. 3 EU-APrVO vorgeschriebenen Kriterien verpflichtet sind PIE, die die Kriterien eines kleinen oder mittleren Unternehmens i.S.d. Art. 2 Buchst. f) der EU-Verordnung 2017/1129 erfüllen (Art. 16 Abs. 4 EU-APrVO i.V.m. Art. 46 Abs. 2 EU-Verordnung 2017/1129; 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-APrVO. Darüber hinaus gibt das Papier Hinweise, wie diese Anforderungen im deutschen System der Corporate Governance umgesetzt werden können (abrufbar unter <https://www.idw.de/blob/87716/3b4d45139885d8ebddcb9ba956413dc/down-positionspapier-ausschreibung-ap-data.pdf>).

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-APrVO an die Bestellung des Abschlussprüfers nicht (Art. 16 Abs. 1 Unterabs. 2 EU-APrVO).

Ein solches alternatives System oder eine alternative Modalität i.S.v. Art. 37 Abs. 2 AP-RiLi bestand bislang grundsätzlich 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). § 341k Abs. 2 HGB wurde durch das FISG mit Wirkung für Abschlussprüfungen für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2021 beginnen, aufgehoben (Art. 86 Abs. 1 EGHGB). D.h. letztmalig darf der Abschlussprüfer vom Aufsichtsrat eines Versicherungsunternehmens bestimmt werden für eine gesetzliche Abschlussprüfung für das vor dem 01.01.2022 beginnende Geschäftsjahr, bei kalenderjahrgleichen Geschäftsjahren demnach für das Geschäftsjahr 2021.

Die Mitgliedstaaten können gem. Art. 16 Abs. 7 EU-APrVO 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-APrVO bestimmt, dass „das geprüfte Unternehmen“ das Auswahlverfahren nach definierten Kriterien durchzuführen hat, während Unterabs. 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 23.01.2020, Tz. 22 ff., abrufbar unter <https://www.idw.de/blob/121970/a63e81356bf589ff67ec568c024a42a6/down-positionspapier-aufsichtsrat-ap-data.pdf>). 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-APrVO). 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-APrVO).

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

Art. 16 Abs. 2 EU-APrVO sieht ausdrücklich vor, dass die Empfehlung „mindestens zwei Vorschläge für das Prüfungsmandat enthalten“ muss, sodass 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-APrVO an die Ausgestaltung des Verfahrens zur Wahl des Abschlussprüfers, insbesondere an die Ausschreibung? – Aktualisiert

Für das Auswahlverfahren gibt Art. 16 Abs. 3 EU-APrVO Kriterien vor. Im Hinblick auf die Ausschreibung steht es dem geprüften Unternehmen nach Art. 16 Abs. 3 Buchst. a) EU-APrVO 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, sodass 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-APrVO 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.

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-APrVO)? – Aktualisiert

Die zuständige Aufsichtsbehörde veröffentlicht jährlich eine aktuelle Liste der Abschlussprüfer, die im vorhergehenden Kalenderjahr gesetzliche Abschlussprüfungen bei PIE beendet haben und dabei jeweils mindestens 15 % der von sämtlichen deutschen PIE gezahlten Gesamthonorare erhalten haben (vgl. für das Kalenderjahr 2020 die APAS Verlautbarung Nr. 12 vom 09.07.2021, abrufbar unter https://www.apasbafa.bund.de/APAS/DE/Publikationen/Verlautbarungen/verlautbarungen_node.html, abgerufen am 09.07.2021). Hierfür muss jeder PIE-Abschlussprüfer der Behörde detaillierte Informationen vorlegen, die seine von PIE bezogenen Einnahmen aufschlüsseln. Eine vollständige Liste aller Wirtschaftsprüfer, die berechtigt sind, gesetzliche Abschlussprüfungen durchzuführen, ergibt sich aus dem von der Wirtschaftsprüferkammer geführten Abschlussprüferregister (<https://www.wpk.de/register>, abgerufen am 05.07.2021).

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-APrVO verlangt, dass das geprüfte Unternehmen und der Prüfungsausschuss alle Erkenntnisse und Schlussfolgerungen „der in Artikel 26 Absatz 8 genannten und von der zuständigen Behörde gem. Artikel 28 Buchstabe d veröffentlichten Kontrollberichte über bietende Abschlussprüfer“ berücksichtigt.

Art. 26 Abs. 8 EU-APrVO 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-APrVO regelt, dass die Aufsichtsbehörde unter anderem „aggregierte Informationen über die in Artikel 26 Absatz 8 Unterabsatz 1 EU-APrVO genannten Erkenntnisse und Schlussfolgerungen aus Inspektionen“ veröffentlichen muss. Aus dem Zusammenspiel der genannten Vorschriften ergibt sich, dass Art. 16 Abs. 3 Buchst. e) EU-APrVO 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-APrVO 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-APrVO).

6.3.8. Gelten die Anforderungen des Art. 16 Abs. 3 EU-APrVO 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-APrVO grundsätzlich bei jeder Ausschreibung. Betroffen sind also sowohl Ausschreibungen der Prüfungsmandate, für die gem. Art. 17 Abs. 1 Unterabs. 2 EU-APrVO 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-APrVO, 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 kleinen und mittelgroßen PIE s. Art. 16 Abs. 4 EU-APrVO, vgl. Abschn. 6.1.)

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

Art. 17 Abs. 4 Buchst. a) EU-APrVO verlangt zur Inanspruchnahme der Verlängerungsoption auf 20 Jahre ein „öffentliches“ Ausschreibungsverfahren. 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-APrVO bleibt aber in beiden Fällen gleich.

Die Verlängerungsoption wurde in Deutschland durch das FISG aufgehoben.

6.3.10. Muss für das folgende Geschäftsjahr nach Ersetzung des bisherigen Abschlussprüfers durch gerichtliche Bestellung eines anderen Abschlussprüfers ein Auswahlverfahren nach Art. 16 Abs. 3 EU-APrVO durchgeführt werden?

Wird der bisherige Abschlussprüfer durch gerichtliche Bestellung eines anderen Abschlussprüfers gemäß § 318 Abs. 3 oder Abs. 4 HGB ersetzt, tritt die Bestellung durch das Gericht an die

Stelle der Auswahlentscheidung im Auswahlverfahren nach Art. 16 Abs. 3 EU-APrVO. Die gerichtliche Bestellung ist gegenüber einem Auswahlverfahren nach Art. 16 Abs. 3 EU-APrVO als gleichwertig anzusehen (Auswahlentscheidung einer unabhängigen Instanz). Dementsprechend handelt es sich bei der Bestellung für das folgende Geschäftsjahr um die „Erneuerung eines (bestehenden) Prüfungsmandats“ i.S.d. Art. 16 Abs. 3 i.V.m. Art. 17 Abs. 1 EU-APrVO. Ein Auswahlverfahren nach Art. 16 Abs. 3 EU-APrVO für das Folgejahr ist nicht erforderlich.

Es wird auch die Ansicht vertreten, dass die gerichtliche Bestellung gemäß § 318 Abs. 3 oder 4 HGB nicht als gleichwertig zum Auswahlverfahren nach Art. 16 Abs. 3 EU-APrVO anzusehen ist, weil kein Auswahlverfahren unter direkter Einbeziehung des Prüfungsausschusses und der Hauptversammlung stattgefunden hat. Nach dieser Auffassung liegt im Folgejahr mangels Gleichwertigkeit des im vorangegangenen Jahr stattgefundenen Auswahlverfahrens kein Fall der Erneuerung des Prüfungsmandats vor. Danach wäre für das Folgejahr eine Ausschreibung nach Art. 16 Abs. 3 EU-APrVO geboten.

6.3.11. Führt die erstmalige Erlangung der PIE-Eigenschaft unmittelbar zur Notwendigkeit einer Ausschreibung? – Aktualisiert

Nein. Nach Art. 16 Abs. 3 Satz 1 EU-APrVO müssen PIE kein Auswahlverfahren durchführen, wenn das Prüfungsmandat erneuert wird. Fraglich ist, ob das Auswahlverfahren nach Art. 16 EU-APrVO 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.

Das CEAOB vertritt die Auffassung, dass ein Ausschreibungsverfahren baldmöglichst in Übereinstimmung mit der nationalen Gesetzgebung („as soon as possible, consistent with national legislation“) durchgeführt werden muss, wenn ein Unternehmen nach der Bestellung des Abschlussprüfers PIE wird. Dies gelte unabhängig davon, ob das Mandat des bisherigen Abschlussprüfers erneuert oder ein neuer Abschlussprüfer gewählt wird (vgl. CEAOB: „Appointment of statutory auditors or audit firms by public-interest entities“ vom 16.03.2021, abrufbar unter: https://ec.europa.eu/info/sites/default/files/business_economy_euro/banking_and_finance/documents/210316-ceaob-statutory-auditors-appointment_en.pdf (abgerufen am 05.07.2021)).

Die EU-Verordnung regelt indes ausschließlich Vorgaben für PIE. Demnach müssen Unternehmen, die noch kein PIE sind, weder die EU-Verordnung noch Richtlinien des CEAOB berücksichtigen und ein Ausschreibungsverfahren durchführen. Wenn das Unternehmen PIE geworden ist und weiterhin seinen Abschlussprüfer bestellen möchte, dürfte dies ohne Ausschreibung nach Art. 16 EU-APrVO möglich sein, da in diesem Fall die „Erneuerung eines Prüfungsmandats“ i.S.d. Art. 16 Abs. 3 EU-APrVO vorliegt, bei der ein solches Auswahlverfahren nicht erforderlich ist. Zudem stellt Art. 41 Abs. 4 EU-APrVO klar, dass „Artikel 16 Absatz 3 [...] für Prüfungsmandate nur nach Ablauf des Zeitraums gemäß Artikel 17 Absatz 1 Unterabsatz 2“ gilt.



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 – Aktualisiert

Die EU-APrVO will die Rolle des Prüfungsausschusses durch verschiedene Maßnahmen stärken (vgl. EU-APrVO, Erwägungsgrund 18). Insbesondere bestimmt die EU-APrVO die Anforderungen an das Auswahlverfahren des Abschlussprüfers (s. unter Abschn. 6. zur Bestellung) und regelt das Erfordernis eines zusätzli-

chen Berichts des Abschlussprüfers an den Prüfungsausschuss (Art. 11 EU-APrVO, s. unter Abschn. 9.). Aber auch an anderen Stellen der EU-APrVO 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-APrVO).
- 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 (in Deutschland nach dem FISG nicht mehr möglichen) 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-APrVO).
- Schließlich kommt dem Prüfungsausschuss eine wichtige Rolle zu im Zusammenhang mit dem Überschreiten der in Art. 4 Abs. 3 EU-APrVO normierten Umsatzgrenze des Abschlussprüfers: Erhält der Abschlussprüfer von einem einzigen 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

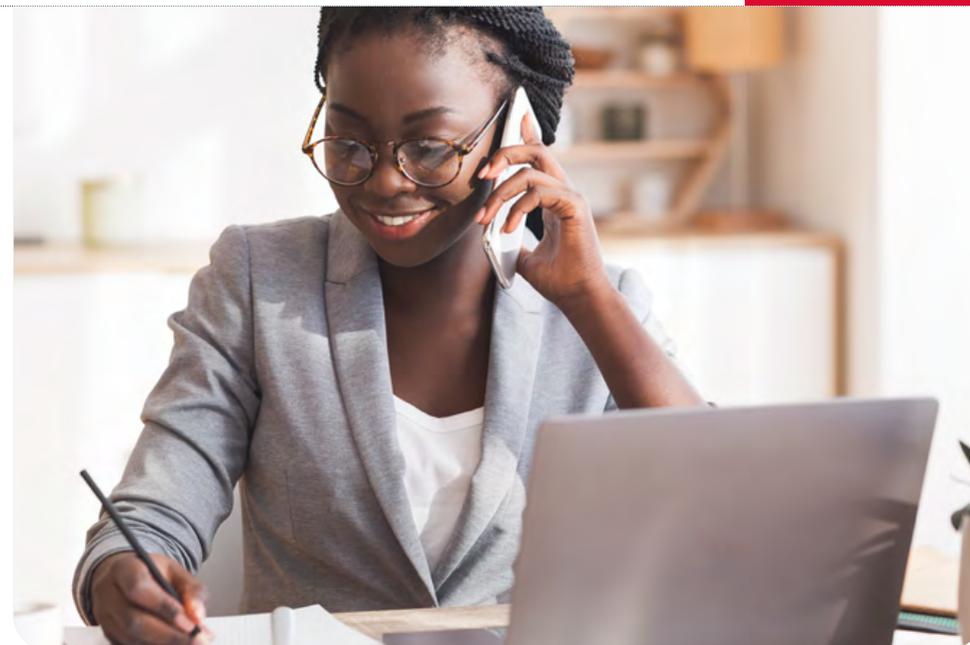
GenG die Verhängung von Bußgeld, Geldstrafe von bis zu T€ 500 (vor dem FISG T€ 50) oder Freiheitsstrafe bis zu einem Jahr vor, wenn Aufsichtsrats- oder Prüfungsausschussmitglieder ihre konkret benannten Pflichten aus der EU-APrVO verletzen. Hierzu gehören, den Abschlussprüfer ordnungsgemäß auszuwählen 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 (5. Fassung vom 21.10.2019, mit Ergänzungen vom 31.01.2020, abrufbar unter <https://www.idw.de/blob/98172/d749d2e3c4f7a10a6fae22556a0b809d/down-positionspapier-nichtpruefungsleistungen-data.pdf>).

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-APrVO 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.; zum Umfang der in die Berechnung einzubeziehenden Honorare vgl. APAS Verlautbarung Nr. 6 vom 10.04.2019, abrufbar unter https://www.apasbafa.bund.de/APAS/DE/Publikationen/Verlautbarungen/verlautbarungen_node.html, abgerufen am 05.07.2021).

Für die vor Geltung der EU-APrVO 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. Abschn. 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-APrVO

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

- 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-APrVO dokumentierten Schutzmaßnahmen zur Verminderung dieser Gefahren zu erörtern.

8.2. Wann ist die Unabhängigkeitserklärung gemäß Art. 6 Abs. 2 Buchst. a) EU-APrVO abzugeben? – Aktualisiert

Art. 6 EU-APrVO gilt für Geschäftsjahre, die nach dem 16.06.2016 beginnen. Die EU-APrVO enthält keine Angabe darüber, wann im Geschäftsjahr der Abschlussprüfer die Unabhängigkeitserklärung gemäß Art. 6 Abs. 2 Buchst. a) EU-APrVO abgeben muss, sondern bestimmt lediglich, dass sie in den zusätzlichen Bericht an den Prüfungsausschuss aufzunehmen ist (Art. 11 Abs. 2 Buchst. a EU-APrVO; vgl. Abschn. 9).

Die Regierungskommission DCKG hat am 16.12.2019 eine neue Fassung des DCKG beschlossen, die am 20.03.2020 in Kraft getreten ist und eine Unabhängigkeitserklärung nicht mehr fordert. Es ist allerdings davon auszugehen, dass das Aufsichtsorgan trotz Wegfalls der Empfehlung zur Einholung einer Unabhängigkeitserklärung des Abschlussprüfers an einer solchen Erklärung nach wie vor interessiert ist. Daher hat das IDW eine Formulierungsempfehlung für eine Unabhängigkeitserklärung zur Vorbereitung der Wahl als Abschlussprüfer veröffentlicht (vgl. Fachlicher Hinweis des IDW Hauptfachausschusses (HFA), verabschiedet am 30.04.2020). Diese Erklärung, die im Rahmen der Vorbereitung der Wahl des Abschlussprüfers zweckdienlich ist, dient auch der Erklärung über die Unabhängigkeit nach Art. 6 Abs. 2 Buchst. a EU-APrVO.



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

9.1. Die Vorgaben des Art. 11 EU-APrVO

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

Nach Art. 11 Abs. 1 EU-APrVO 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-APrVO 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 Rechnungssystem 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-APrVO). Eine solche Regelung trifft 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-APrVO). 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

9.3.1. Sind die PIE-spezifischen Regelungen im Prüfungsbericht und Bestätigungsvermerk auch dann anzuwenden, wenn ein Unternehmen nach dem Abschlussstichtag, aber noch in der Aufstellungsphase ein PIE wird? – Neu
Nein. Die Berichterstattung des Abschlussprüfers über das geprüfte Geschäftsjahr bezieht sich auf ein Non-PIE, da das Unternehmen zum Abschlussstichtag noch kein PIE war. Daher sind die PIE-Anforderungen in der Berichterstattung zu diesem Abschlussstichtag noch nicht zu berücksichtigen.

Ebenso sind im Falle einer Beendigung der PIE-Eigenschaft nach dem Abschlussstichtag die Prüfungsvorschriften für PIE nicht mehr zu berücksichtigen (vgl. Abschn. 2.6.).

9.3.2. Unterstützung durch das IDW
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-APrVO 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. Mitgliederbereich der IDW Website, Sitzungsberichte von Arbeitskreisen, AK „ISA-Implementierung“: 76. und 77. Sitzung).



10. ANFORDERUNGEN AN DEN BESTÄTIGUNGSVERMERK GEMÄSS ART. 10 EU-APRVO – AKTUALISIERT

Nach Art. 10 EU-APrVO 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-APrVO);
- 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-APrVO);
- Erklärung, dass keine verbotenen Nichtprüfungsleistungen nach Art. 5 Abs. 1 EU-APrVO erbracht wurden und der Abschlussprüfer die Unabhängigkeitsanforderungen erfüllt (Art. 10 Abs. 2 Buchst. f) EU-APrVO);
- 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-APrVO).

Wenn in die nach Art. 10 Abs. 2 Buchst. b) EU-APrVO anzugebende gesamte ununterbrochene Mandatsdauer aufgrund des Wortlauts der Vorschrift auch Jahre einbezogen werden, in denen das geprüfte Unternehmen (noch oder temporär) nicht die PIE-Eigenschaft aufwies, haben diese Jahre für die Ermittlung der externen Rotationspflicht grundsätzlich keine Relevanz. Aus Gründen der

Klarheit und Übersichtlichkeit kann im Bestätigungsvermerk in diesem Fall ein davon-Vermerk (bspw. „davon x Geschäftsjahre, während derer das Unternehmen ununterbrochen die Definition als Unternehmen von öffentlichem Interesse i.S.d. § 316a Satz 1 HGB erfüllte“) ergänzt werden.

Zu berücksichtigen ist zudem, dass Art. 10 Abs. 2 Buchst. g) EU-APrVO 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 EPS 400 n.F. (04.2021)*, 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 ü.F. vom 20.12.2018 übereinstimmt (abrufbar unter https://www.apasbafa.bund.de/APAS/DE/Publikationen/Verlautbarungen/verlautbarungen_node.html, abgerufen am 05.07.2021)⁴.



11. INTERNE QUALITÄTSSICHERUNG UND EXTERNE QUALITÄTSKONTROLLE

11.1. Berufsrechtliche Vorgaben

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-APrVO 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-APrVO 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
Praxisorganisation	
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
Auftragsbegleitende Qualitätssicherung und Berichtskritik	
Anwendungsbereich der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung	<i>IDW QS 1</i> , Tz. 157
Aufbewahrung von Ergebnissen und Nachweisen der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung	Art. 8 Abs. 7 EU-APrVO; <i>IDW QS 1</i> , Tz. 180
Zeitpunkt, bis zu dem die auftragsbegleitende Qualitätssicherung abzuschließen ist	Art. 8 Abs. 1 EU-APrVO; <i>IDW QS 1</i> , Tz. 164
Auftragsbegleitender Qualitätssicherer darf nicht Mitunterzeichner sein	<i>IDW QS 1</i> , Tz. 176
Auftragsbegleitender 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

11.2.1. Wie ist das Verhältnis von Art. 15 EU-APrVO und § 51b WPO?

Art. 15 Abs. 1 EU-APrVO verpflichtet Abschlussprüfer, die dort genannten Unterlagen und Informationen nach deren Erstellung mindestens fünf Jahre aufzubewahren. Die Mitgliedstaaten können gemäß Art. 15 Abs. 2 EU-APrVO 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-APrVO. 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, 3. Aufl., § 51b, Tz. 23, 82). *IDW QS 1*, Tz. 197, schreibt eine Aufbewahrungspflicht von zehn Jahren vor.



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

12.1. Die Pflicht zur Veröffentlichung eines Transparenzberichts und ergänzende Berichtspflicht an die Aufsichtsbehörde

Gemäß Art. 13 Abs. 1 EU-APrVO 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-APrVO 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-APrVO 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-APrVO, die aufgrund von Unionsrecht oder nationalem Recht erforderlich sind;
- c. Einnahmen aus anderen Nichtprüfungsleistungen als solchen nach Art. 5 Abs. 1 EU-APrVO, 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 ü.F. vom 20.12.2018, a.a.O.).

12.2. Auslegungs- und Zweifelsfragen – Aktualisiert

Zu Fragen, bspw. wann Prüfungsgesellschaften erstmalig einen Transparenzbericht nach Maßgabe der EU-Verordnung aufzustellen haben, wird auf die Voraufgaben dieses Positionspapiers verwiesen (abrufbar unter <https://www.idw.de/idw/medien/idw-positionspapier>).

12.2.1. Sind Netzwerkgesellschaften in den Transparenzbericht einzubeziehen, die keine Abschlussprüfungen durchführen?

Art. 13 Abs. 2 Buchst. b) EU-APrVO 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.

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

Nein.

Prüft die den Transparenzbericht aufstellende Wirtschaftsprüfungsgesellschaft auch das PIE-Mutterunternehmen, ist es unstrittig, dass 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-APrVO ausgewiesen werden.

Prüft die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft dagegen nicht das PIE-Mutterunternehmen, sondern lediglich ein Nicht-PIE-Tochterunternehmen, könnte fraglich sein, ob die Einnahmen nicht stattdessen unter Art. 13 Abs. 2 Buchst. k) ii) EU-APrVO auszuweisen sind, da es aus Sicht der betreffenden Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Einnahmen aus dem Nicht-PIE-Bereich sind. Vor dem Hintergrund des Wortlauts der Vorschrift, der diese Differenzierung nicht beinhaltet, und im Hinblick auf die entsprechende Auffassung der APAS sollte der Ausweis allerdings auch in diesen Fällen unter Buchstabe i) erfolgen, d.h. es ist unbeachtlich, ob das PIE-Mutterunternehmen von der den Transparenzbericht aufstellenden Wirtschaftsprüfungsgesellschaft geprüft wird (vgl. APAS, Fragen und Antworten zu Verlautbarung Nr. 4, Version 1, Frage 4.2, abrufbar unter https://www.apasbafa.bund.de/APAS/DE/Publikationen/Verlautbarungen/verlautbarungen_node.html, abgerufen am 05.07.2021).

12.2.3. Wie werden Einnahmen aus der Abschlussprüfung von Einnahmen aus Nichtprüfungsleistungen abgegrenzt?

Die APAS grenzt in ihrer Verlautbarung Nr. 4 ü.F. vom 20.12.2018 entsprechend Art. 14 EU-APrVO 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.

Auslegungshinweise zur konkreten Abgrenzung zwischen Abschlussprüfungsleistungen und Nichtprüfungsleistungen finden sich im IDW Positionspapier zu Nichtprüfungsleistungen des Abschlussprüfers (Fünfte Fassung mit Stand 21.10.2019 inkl. Ergänzungen vom 31.01.2020, Fragen 4.3.1. bis 4.3.3., abrufbar unter <https://www.idw.de/blob/98172/d749d2e3c4f7a10a6fae22556a0b809d/download-positionspapier-nichtpruefungsleistungen-data.pdf>).



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-APrVO 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-APrVO i.V.m. Art. 23 Abs. 3 AP-RiLi). Ferner muss er – während der Dauer der Aufbewahrungspflichten (Art. 15 EU-APrVO) – 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-APrVO). 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-APrVO).

13.2. Auslegungs- und Zweifelsfragen

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?

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-APrVO) 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 Aufsichtsratsplenium), 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).

Im Hinblick auf die Kooperation mit dem Folgeprüfer ist eine extensivere Auslegung in Bezug auf den Umfang von „relevanten Informationen“ sicher vorstellbar und mit der grundsätzlichen gesetzgeberischen Zielsetzung vereinbar, stößt jedoch an schutzwürdige Interessen des bisherigen Abschlussprüfers, insbesondere in Bezug auf Geheimhaltung und Haftung. So ist eine freiwillige Einsichtsgewäh-

rung in die Arbeitspapiere zulässig, wenn der bisherige Abschlussprüfer insoweit von seiner Verschwiegenheitspflicht (§ 43 Abs. 1 WPO, § 323 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 203 Abs. 1 Nr. 3 StGB) entbunden ist (vgl. auch ISA [DE] 510, Eröffnungsbilanzwerte bei Erstprüfungen, Tz. D. A7.2). Generell wird die Bereitstellung von Informationen nur nach vorheriger Unterzeichnung eines berufsüblichen Hold Harmless Release Letter erfolgen.

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-APRVO UND BERICHTSPFLICHT AN DIE AUFSICHTSBEHÖRDE NACH ART. 12 EU-APRVO

14.1. Die Pflichten des Abschlussprüfers bei „Unregelmäßigkeiten“

Gemäß Art. 7 EU-APrVO 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-APrVO genannten Unregelmäßigkeiten zu verstehen?

Art. 7 EU-APrVO 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-APrVO ausgeführt, dass der Begriff Unregelmäßigkeiten auch „Betrug im Zusammenhang mit dem Ab-

schluss“, 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-APrVO 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-APrVO auslösen.

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

Der Abschlussprüfer ist bereits nach IDW PS 210 und § 321 HGB dazu verpflichtet, die in Art. 7 EU-APrVO 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-APrVO schreibt darüberhinausgehend 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-APrVO

genannten Unregelmäßigkeiten gegenüber einer Behörde? – Aktualisiert Für den Fall, dass das geprüfte Unternehmen den vom Abschlussprüfer berichteten Sachverhalte nicht nachgeht, schreibt Art. 7 EU-APrVO eine Information der vom Mitgliedstaat für die Untersuchung solcher Unregelmäßigkeiten benannten Behörde vor.

Die in Art. 7 EU-APrVO 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.

Durch das FISG wird in § 323 Abs. 5 HGB nunmehr geregelt, dass die Mitteilung nach Art. 7 Unterabs. 2 der EU-APrVO an die BaFin zu richten ist, bei dem Verdacht einer Straftat

oder Ordnungswidrigkeit auch an die für die Verfolgung jeweils zuständige Behörde.

Für Versicherungsunternehmen und Kreditinstitute existierten bereits bislang entsprechende Meldepflichten bei Gesetzesverstößen an die Deutsche Bundesbank bzw. die BaFin (z.B. nach § 29 Abs. 3 KWG, § 35 Abs. 4 VAG).

14.3. Berichtspflicht gegenüber den für die Beaufsichtigung von PIE zuständigen Behörden

Nach Art. 12 EU-APrVO 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-APrVO bestehen.

Der Abschlussprüfer ist zur Meldung dieser Informationen auch dann verpflichtet, wenn er von ihnen Kenntnis erlangt bei der Durchführung von Abschlussprüfungen bei einem Unternehmen, das zu dem PIE, bei dem er ebenfalls die Abschlussprüfung durchführt, eine „enge Verbindung“ hat (Art. 12 Abs. 1 Unterabs. 2 S. 1 EU-APrVO).

Beispiel: Prüft der Abschlussprüfer neben PIE A auch dessen eng verbundenes Unternehmen B, wird die Berichtspflicht in diesem Fall zwar ausgelöst durch die Feststellung von Sachverhalten im Rahmen der Prüfung des eng verbundenen Unternehmens B, die Konsequenzen nach den Buchst. a bis c müssen sich aber mit Blick auf das geprüfte PIE A ergeben. So muss etwa eine drohende Modifikation des Prüfungsurteils i.S.d. Buchst. c das Prüfungs-

urteil über die Abschlüsse des PIE A betreffen und nicht des eng verbundenen Unternehmens B. Keine Berichtspflicht wird hingegen ausgelöst durch die Feststellung von Sachverhalten, die zur Modifikation des Prüfungsurteils ausschließlich bei dem eng verbundenen Unternehmen B führen, nicht aber ebenso bei PIE A.

Fraglich ist, welches die zuständige Behörde für die Berichtspflicht nach Art. 12 EU-APrVO ist. Die APAS hat mit ihrer Verlautbarung Nr. 10 klargestellt, dass sie nicht die zuständige Behörde i.S.d. Art. 12 EU-APrVO ist und der Abschlussprüfer im Einzelfall zu beurteilen habe, ob für die Beaufsichtigung seines PIE-Prüfungsmandaten zuständige Behörden bestehen und diese zu unterrichten sind; eine Mitteilung an die APAS befreie nicht von der Berichtspflicht nach Art. 12 EU-APrVO (vgl. APAS Verlautbarung Nr. 10 vom 04.03.2020).

Bei der Abschlussprüfung von Kreditinstituten und Versicherungsunternehmen ist die BaFin nach § 29 Abs. 3 KWG bzw. § 341k Abs. 2 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-APrVO in gutem Glauben anzeigt.

Die BaFin sieht sich insoweit als zuständige Behörde i.S.v. Art. 12 EU-APrVO an, als sich die Berichtspflichten nach den genannten nationalen Vorschriften mit denen des Art. 12 EU-APrVO decken; dies betrifft außerdem Mitteilungspflichten nach § 24 Abs. 2 ZAG bei der Prüfung von Zahlungsinstituten und nach § 38 Abs. 4 KAGB i.V.m. § 29 Abs. 3 KWG bei der Prüfung von nach dem KAGB beaufsichtigten Unternehmen.



15. ISA-ANWENDUNG

15.1. Die Vorgaben zur künftigen ISA-Anwendung

Nach Art. 26 AP-RiLi und Art. 9 EU-APrVO 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, a.a.O. (Abschn. 2.1.), 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-APrVO 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 wurden die International Standards on Auditing (ISA) vom IDW unter Berücksichtigung nationaler Besonderheiten in *IDW Prüfungsstandards* transformiert. Künftig werden die ISA 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 den sogenannten ISA [DE] in gesonderten Textziffern (sog. D-Textziffern) dargestellt. Die verpflichtende Erstanwendung sämtlicher ISA [DE] ist für die Prüfung von Abschlüssen für Berichtszeiträume vorgesehen, die am oder nach dem 15.12.2021 beginnen, mit Ausnahme von Rumpfgeschäftsjahren, die vor dem 31.12.2022 enden. Es besteht die Möglichkeit, die neuen Standards in Gänze freiwillig bereits vorzeitig, d.h. für die Prüfung von Abschlüssen für Berichtszeiträume, die am oder nach dem 15.12.2019 beginnen, anzuwenden. Ausgenommen sind dabei Rumpfgeschäftsjahre, die vor dem 31.12.2020 enden.

Vor diesem Hintergrund werden die IDW Verlautbarungen, die weiterhin Bestand haben, bspw. *IDW PS 400 n.F.*, an die neuen GoA angepasst.

Vor diesem Hintergrund werden die IDW Verlautbarungen, die weiterhin Bestand haben, bspw. *IDW PS 400 n.F.*, an die neuen GoA angepasst.

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 erforderten. Mit einer Entscheidung sei daher in naher Zukunft nicht zu rechnen.



16. BERUFSAUFSICHT

16.1. Berufsaufsicht durch die EU-APrVO und AP-RiLi

Sowohl die EU-APrVO als auch die AP-RiLi stellen Anforderungen an das Berufsaufsichtssystem. Die EU-APrVO 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-APrVO 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 https://www.apasbafa.bund.de/APAS/DE/Publikationen/Verlautbarungen/verlautbarungen_node.html, abgerufen am 05.07.2021),

- 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-APrVO)
- Zusammenarbeit mit den zuständigen Behörden anderer Mitgliedstaaten und mit anderen europäischen und internationalen Aufsichtsstellen
- Fachaufsicht über die 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 (Berufsgerichtsbarkeit 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)

16.2. Neuregelungen des FISG in Bezug auf die Berufsaufsicht – Neu

Das FISG enthält einige Neuregelungen in Bezug auf die Berufsaufsicht. So ist bei berufsaufsichtlichen Maßnahmen nach § 68 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 bis 7 WPO ab dem 01.07.2021 in der Bekanntmachung neben Informationen zu Art und Charakter des Verstoßes grundsätzlich auch der Name des Berufsangehörigen und die WP-Gesellschaft zu nennen, für die der Berufsangehörige bei der Verwirklichung der Berufspflichtverletzung gehandelt hat. Bei berufsaufsichtlichen Maßnahmen gegen eine WP-Gesellschaft ist diese in der Bekanntmachung grundsätzlich zu nennen. Hat der Berufsangehörige oder die WP-Gesellschaft eine Stellungnahme zu der unanfechtbaren berufsaufsichtlichen Maßnahme abgegeben, wird auch diese in der Bekanntmachung mit veröffentlicht. Darüberhinausgehende personenbezogene Daten darf die Bekanntmachung nicht enthalten (§ 69 Abs. 1 WPO). Bislang durfte die Bekanntma-

chung keine personenbezogenen Daten enthalten (§ 69 Abs. 1 Satz 2 WPO a. F.).

Im Übrigen werden gegen Berufsangehörige verhängte Maßnahmen sowie Bußgeldentscheidungen und strafrechtliche Verurteilungen anonymisiert bekannt gemacht, wenn eine öffentliche Bekanntmachung der personenbezogenen Daten unverhältnismäßig wäre (§ 69 Abs. 2 Satz 2 WPO).

Außerdem darf die WPK in Fällen von öffentlichem Interesse zu möglichen Pflichtverletzungen im Zusammenhang mit gesetzlichen Abschlussprüfungen Auskunft darüber geben, ob berufsaufsichtliche Verfahren eingeleitet wurden und ob diese noch andauern oder bereits abgeschlossen sind. Allerdings dürfen keine Namen oder andere personenbezogenen Daten genannt werden (§ 64 Abs. 6 WPO).



17. DURCHSETZUNG DER VORGABEN DER EU-APRVO UND AP-RILI

Maßnahmen zur Durchsetzung insbesondere der Regelungen zur Unabhängigkeit finden sich sowohl in der AP-RiLi als auch in der EU-APrVO. 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-APrVO der Bestätigungsvermerk des Abschlussprüfers eines PIE eine Erklärung zu enthalten, dass nach Art. 5 Abs. 1 EU-APrVO 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.

FUSSNOTEN

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).

³ Auf Anfrage des IDW teilte die DG FISMA mit, dass die Frage zum Beginn der Höchstlaufzeit in den Additional Q&A von 2016 bei der nächsten Überarbeitung der Q&A an die Position der CEAOB angepasst werden solle. Update 2021: Bislang ist keine Anpassung erfolgt.

⁴ Vgl. hierzu im Einzelnen das IDW Positionspapier zu Nichtprüfungsleistungen des Abschlussprüfers (Fünfte Fassung mit Stand 21.10.2019, mit Ergänzungen vom 31.01.2020), abrufbar unter <https://www.idw.de/blob/98172/d749d2e3c4f7a10a6fae22556a0b809d/down-positionspapier-nichtpruefungsleistungen-data.pdf>.

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
Web: www.idw.de

