

Schriften zum Internationalen Recht

Band 195

Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers

Ein Vergleich der Regelungen des Handelsgesetzbuches
sowie berufsrechtlicher Normen mit den europarechtlichen
Vorgaben und den Regelungen des US-amerikanischen
Sarbanes-Oxley Act

Von

Dirk Michel



Duncker & Humblot · Berlin

DIRK MICHEL

Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers

Schriften zum Internationalen Recht

Band 195

Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers

Ein Vergleich der Regelungen des Handelsgesetzbuches
sowie berufsrechtlicher Normen mit den europarechtlichen
Vorgaben und den Regelungen des US-amerikanischen
Sarbanes-Oxley Act

Von

Dirk Michel



Duncker & Humblot · Berlin

Die Rechtswissenschaftliche Fakultät der Universität zu Köln hat diese Arbeit
im Jahre 2013 als Dissertation angenommen.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in
der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten
sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Alle Rechte vorbehalten
© 2014 Duncker & Humblot GmbH, Berlin
Fremddatenübernahme: Klaus-Dieter Voigt, Berlin
Druck: buchbücher.de gmbh, Birkach
Printed in Germany

ISSN 0720-7646
ISBN 978-3-428-14232-3 (Print)
ISBN 978-3-428-54232-1 (E-Book)
ISBN 978-3-428-84232-2 (Print & E-Book)

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ☼

Internet: <http://www.duncker-humblot.de>

Meinen Eltern

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Sommersemester 2013 von der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität zu Köln als Dissertation angenommen. Neuauflagen der im Werk verwendeten Literatur wurden für die veröffentlichte Fassung bis zum 1. April 2014 berücksichtigt. Die zwischenzeitlich erfolgte Verabschiedung der Richtlinie zur Änderung der Abschlussprüferrichtlinie sowie der Verordnung über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse durch den Europäischen Rat konnte für die Veröffentlichung nicht mehr berücksichtigt werden. Die Arbeit ist insoweit auf dem Stand Januar 2013.

Mein besonderer Dank gilt Herrn Prof. Dr. *Martin Henssler*, der diese Arbeit angeregt und betreut hat. Der beständige Austausch war bei der Erstellung der Arbeit eine große Hilfe. Frau Prof. Dr. *Barbara Grunewald* danke ich für die zügige Erstellung des Zweitgutachtens.

Prof. Dr. *Henssler* hat mir durch die Beschäftigung am Institut für Arbeits- und Wirtschaftsrecht der Universität zu Köln – zuerst als studentische Hilfskraft und später als wissenschaftlicher Mitarbeiter – die Möglichkeit eröffnet, in einer einmaligen Arbeitsumgebung meine juristische Ausbildung zu absolvieren und insbesondere diese Arbeit zu erstellen. Die Tätigkeit als wissenschaftlicher Mitarbeiter verschaffte mir die Möglichkeit, Einblicke in die verschiedenen Facetten des Handels- und Gesellschaftsrechts sowie in das Berufsrecht zu erlangen und in diesen Rechtsbereichen auch selbständig wissenschaftlich zu arbeiten. Dies sowie der Austausch mit Kolleginnen und Kollegen und die Impulse aus vielen Institutsveranstaltungen mit Teilnehmern aus Wissenschaft und Praxis ermöglichten mir die Erlangung eines Gesamtverständnisses der behandelten Rechtsdisziplinen. All diese Vorzüge waren für die Erstellung dieser Arbeit äußerst hilfreich. Für die Möglichkeit, in diesem Arbeitsumfeld tätig zu sein, bin ich Herrn Prof. Dr. *Henssler* äußerst dankbar.

Ein besonderer Dank gilt Frau *Alexandra Düntzer* und Frau Dr. *Karolin Orłowski* – die auch die besonders mühsame Arbeit des Korrekturlesens übernommen haben – sowie Frau Dr. *Anna Recker*. Sie haben den Entstehensprozess dieser Arbeit in besonderer Weise fachlich und persönlich begleitet. Einschließen in meinen Dank möchte ich auch alle Kolleginnen und Kollegen des Institutes für Arbeits- und Wirtschaftsrecht, die nicht nur für fachliche Diskussionen zur Verfügung standen, sondern den Arbeitsplatz zu einem Ort machen, an dem man sich gerne aufhält. Namentlich erwähnt seien Frau Dr. *Ulrike Jansen* und Frau Dr. *Eva Kaiser*.

Zuletzt danke ich dem Arbeitskreis Wirtschaft und Recht im Stifterverband für die Deutsche Wissenschaft, der die Erstellung dieser Arbeit durch ein Promotionsstipendium gefördert hat.

Die Arbeit sei meinen Eltern gewidmet, die meine Ausbildung sowie das Entstehen dieser Arbeit in jeder Hinsicht gefördert und mich in meinem bisherigen Leben stets begleitet und vorbildlich unterstützt haben.

Marialinden, im April 2014

Dirk Michel

Inhaltsverzeichnis

§ 1 Einführung	33
A. Ziel der Untersuchung	33
B. Gang der Untersuchung	34
§ 2 Die Abschlussprüfung	35
A. Gegenstand der Prüfung, Pflichtprüfung, Sonderprüfung und freiwillige Prüfung von Unternehmensabschlüssen	35
I. Die Stellung des Abschlussprüfers im System der Corporate Govern- ance	35
II. Der Gegenstand der Prüfung: Der Jahresabschluss von Unternehmen ..	36
III. Die Pflichtprüfung	37
IV. Die Sonderprüfung	38
V. Die freiwillige Prüfung	38
B. Inhalt der Prüfung	39
C. Der Sinn und Zweck der Abschlussprüfung	40
I. Die Kontrollfunktion der Jahresabschlussprüfung	41
II. Die Informationsfunktion der Jahresabschlussprüfung	41
III. Die Beglaubigungsfunktion der Jahresabschlussprüfung	42
IV. Die Differenz zwischen dem Inhalt und Zweck der Abschlussprüfung und der Erwartung der Öffentlichkeit	43
§ 3 Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers	44
A. Der Begriff der Unabhängigkeit	44
I. Die natürliche Wortbedeutung	44
II. Innere und äußere Unabhängigkeit	45
III. Unparteilichkeit	46
IV. Unabhängigkeit und Besorgnis der Befangenheit	47
B. Der Einfluss der Unabhängigkeit auf die Glaubwürdigkeit der Jahresab- schlussprüfung und den Jahresabschluss	49
I. Die Bedeutung der historischen Entwicklung der Abschlussprüfung für das Unabhängigkeitserfordernis	49
1. Industrialisierung, Gründung von Aktiengesellschaften und die Bedeutung zuverlässiger Unternehmensinformationen	49
2. Die Bilanzprüfung durch auditors in Großbritannien	50
3. Die Entwicklung freiwilliger Abschlussprüfungen in den Vereinig- ten Staaten von Amerika	50

4.	Die Entwicklung der Buchrevision in Deutschland	51
5.	Die Pflichtprüfung als Folge der Weltwirtschaftskrise	54
6.	Unabhängigkeitserfordernis als Folge der Strukturentscheidung ..	56
II.	Befangenheit und Auswirkungen auf das Prüfungsergebnis	57
1.	Unterlassen der Prüfung	58
2.	Unsorgfältige Prüfung	58
3.	Manipulation des Prüfungsergebnisses	59
C.	Die Unabhängigkeit beeinträchtigende Faktoren	59
I.	Abhängigkeitsverhältnisse und Vertrauensbeziehungen	59
1.	Abhängigkeitsverhältnisse nach den Quasi-Renten-Modell	59
2.	Persönliche Abhängigkeit und Vertrauensbeziehungen	62
3.	Finanzielle Abhängigkeit	63
II.	Interessenkollisionen	63
1.	Selbstprüfung	63
2.	Eigenes Interesse am Prüfungsergebnis	64
3.	Interessenvertretung	64
III.	Unabhängigkeitsgefährdung nach der Agency-Theorie	65
D.	Differenzierung nach Unternehmensgröße und Gesellschaftsform	65
§ 4	Kommissionsdokumente über die Unabhängigkeit der Abschlussprüfer ...	67
A.	Einleitung	67
B.	Die Regelungsmacht der Europäischen Union in Bezug auf die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers	67
C.	Das Grünbuch „Rolle, Stellung und Haftung des Abschlussprüfers in der Europäischen Union“	68
I.	Geschichte, Anlass und Anliegen des Grünbuches	68
II.	Aussagen	69
1.	Analyse der Situation	69
2.	Folgerungen der Kommission	70
D.	Mitteilung der Kommission vom 8. Mai 1998	71
I.	Einleitung und Hintergründe der Mitteilung	71
II.	Aktionsvorschläge	71
1.	Ausschuss für Fragen der Abschlussprüfung	72
2.	Qualitätskontrolle	72
E.	Die Empfehlung der Kommission vom 16. Mai 2002	73
I.	Rechtsnatur der Empfehlung	73
II.	Aufbau der Empfehlung	74
III.	Erwägungsgründe der Empfehlung	74
IV.	Das Rahmenkonzept zur Unabhängigkeit der Abschlussprüfer	75
1.	Verantwortung und Geltungsbereich	75
a)	Verantwortung	75

b) Geltungsbereich	75
2. Faktoren, die ein Risiko für die Unabhängigkeit darstellen	77
a) Eigeninteresse	77
b) Überprüfung eigener Leistungen	77
c) Interessenvertretung	77
d) Vertrautheit oder Vertrauen	78
e) Einschüchterung	78
3. Risikoabwägung	78
4. Schutzmaßnahmen	78
a) Schutzmaßnahmen in dem geprüften Unternehmen	79
aa) Unternehmensstruktur	79
bb) Beteiligung des Kontrollorgans	79
(1) Honorarmitteilung	79
(2) Beziehung des Prüfers zum Mandanten	80
(3) Betroffene Schutzmaßnahmen	80
cc) Schriftliche Bestätigung	80
b) Die Allgemeinen Schutzmaßnahmen des Abschlussprüfers	81
aa) Die Stimmenverteilung in Prüfungsgesellschaften	81
bb) Das interne Sicherheitssystem der Prüfungsgesellschaft	81
5. Veröffentlichung von Honoraren	82
V. Besondere Umstände	83
1. Finanzielle Beteiligungen	83
a) Persönlicher Anwendungsbereich	83
b) Unbedeutende finanzielle Beteiligung	85
c) Besondere Situationen	85
d) Unbeabsichtigte Verstöße	85
2. Geschäftliche Beziehungen	86
3. Beschäftigung beim Mandanten	87
4. Aufnahme einer Tätigkeit bei einer Prüfungsgesellschaft	87
5. Verwandtschaftliche und sonstige persönliche Beziehungen	87
6. Nichtprüfungsleistungen	88
a) Ziff. 7.1. Allgemeines	88
b) Ziff. 7.2. Beispiele – Analyse einzelner Fälle	89
aa) Ziff. 7.2.1. Erstellung von Buchungsunterlagen und Jahres-	
abschlüssen	89
bb) Ziff. 7.2.2. Entwicklung und Implementierung von Finanz-	
informationssystemen	90
cc) Ziff. 7.2.3. Bewertungsleistungen	91
dd) Ziff. 7.2.4. Beteiligung an der Innenrevision des Mandan-	
ten	92

e) Ziff. 7.2.5. Auftreten für den Mandanten bei der Beilegung von Rechtsstreitigkeiten	92
f) Ziff. 7.2.6. Einstellung von Führungspersönlichkeiten	93
7. Honorare für Prüfungs- und Nichtprüfungsleistungen	93
a) Erfolgshonorare	93
b) Verhältnis zwischen Gesamthonoraren und Gesamtumsatz	94
c) Überfällige Honorare	94
d) Höhe der Honorare	95
8. Rechtsstreitigkeiten	95
9. Interne Rotation	95
F. Die Mitteilung der Kommission vom 2. Oktober 2003	96
§ 5 Die Abschlussprüferrichtlinie 2006/43/EG	98
A. Allgemeines und Überblick	98
I. Gesetzgebungsverfahren	98
II. Regelungsanliegen	98
III. Mindestharmonisierung	98
IV. Gliederung der Abschlussprüferrichtlinie	99
B. Anwendungsbereich	100
C. Systematik der Regelungen über die Unabhängigkeit	101
D. Die Generalklausel, Art. 22 Abs. 2 Abschlussprüferrichtlinie	102
I. Beziehungen zwischen Prüfer und Prüfungsmandant	102
1. Verhältnis zwischen Prüfungsmandant und Abschlussprüfer	102
2. Einbindung des Abschlussprüfers in ein Netzwerk	102
II. Sicht eines objektiven Dritten	103
III. Gefährdungstatbestände	104
IV. Schutzmaßnahmen	104
E. Die Gesellschafterstruktur einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft	105
I. Mehrheitsvoraussetzungen für Wirtschaftsprüfer in Prüfungsgesellschaften	105
1. Verantwortliche Leitung der Prüfungsgesellschaft durch Wirtschaftsprüfer	105
2. Absicherung der Unabhängigkeit durch die Eigentümerstruktur ..	106
II. Die Absicherung gegen Beeinflussung durch den Prüfungsmandanten während einer konkreten Prüfung	107
III. Sonstige finanzielle Beziehungen	108
F. Geschäftliche Beziehungen zwischen dem Abschlussprüfer und Prüfungsmandanten	108
G. Beschäftigungsverhältnisse	109
H. Die Erbringung von Nichtprüfungsleistungen gegenüber dem Prüfungsmandanten	109
I. Kein Verbot einzelner Nichtprüfungsleistungen	109

II.	Mindestharmonisierung	111
1.	Überblick	111
2.	Die Regelungen der Abschlussprüferrichtlinie als Grenze von nationalen Prüfungsverboten	112
3.	Die Dienstleistungsfreiheit als Grenze nationalstaatlichen Han- dels	114
a)	Anwendungsbereich	114
b)	Diskriminierungsverbot und Beschränkungsverbot	114
I.	Honorargestaltung und Honorarveröffentlichung	117
I.	Gestaltung von Prüfungshonoraren	117
II.	Veröffentlichung von Honoraren im Finanzbericht der geprüften Un- ternehmen	118
III.	Veröffentlichung der Honorare durch Abschlussprüfer und Prüfungs- gesellschaften in einem Transparenzbericht	119
J.	Besondere Vorschriften für Unternehmen von öffentlichem Interesse	119
I.	Anwendungsbereich: Unternehmen von öffentlichem Interesse	120
II.	Sonderregeln zur Unabhängigkeit der Abschlussprüfer	121
1.	Prüfungsverbot nach Art. 22 Abs. 2 zweiter Unterabsatz	121
2.	Informationspflichten gegenüber dem Prüfungsausschuss	122
3.	Rotation des verantwortlichen Prüfungspartners	122
4.	Beschäftigung des Abschlussprüfers beim Prüfungsmandanten in wichtiger Führungsposition	123
5.	Transparenzbericht	124
6.	Originäre Einrichtung von Prüfungsausschüssen in Unternehmen von öffentlichem Interesse	125
a)	Anwendungsbereich und generelle Ausnahmen	125
b)	Ausnahmevorschriften	127
c)	Zusammensetzung des Prüfungsausschusses	128
aa)	Persönliche Voraussetzungen	128
bb)	Unabhängiges Mitglied	129
(1)	Allgemeines	129
(2)	Arbeitnehmervertreter im Verwaltungs- oder Auf- sichtsgremium	130
cc)	Kenntnisse in Fragen der Rechnungslegung und Abschluss- prüfung	131
d)	Aufgaben des Prüfungsausschusses	131
K.	Weitere Regelungen, welche die Qualität der Abschlussprüfung sichern ...	132
I.	Prüfungsstandards	132
II.	Qualitätskontrolle und öffentliche Aufsicht	133
§ 6	Die Unabhängigkeitsregeln nach US-amerikanischem Recht	135
A.	Die Prüfungspflicht US-amerikanischer Unternehmen	135

B. Die Regelungen des Sarbanes-Oxley Act	137
I. Einführung	137
II. Nichtprüfungsleistungen	137
1. Überblick	137
2. Buchführung und Erstellung des Jahresabschlusses	140
3. Entwicklung und Einrichtung von Finanzinformationssystemen ..	142
4. Bewertungsdienstleistungen	143
5. „Actuarial Services“	144
6. „Internal audit outsourcing services“	145
7. „Management functions and human resources“	145
a) Managementfunktionen	146
b) Personalberatung	146
8. „Broker or dealer, investment adviser, or investment banking services“	147
9. „Legal services and expert services unrelated to the audit“	148
a) Legal services	148
b) Expert services	149
10. „Any other service that the Board determines, by regulation, is impermissible“	151
11. „Tax services“	151
a) Allgemeines	151
b) Steuerberatungsleistungen, die nach Sec. 10A (g) Securities Exchange Act of 1934 untersagt sind	153
c) Weitere Verbotstatbestände	154
12. Genehmigung durch das audit committee	155
a) Genehmigungspflicht	155
b) Probleme der Genehmigungspflicht	157
III. Audit Partner Rotation	158
1. Interne Rotation	158
2. Externe Rotation	160
IV. Berichterstattung des Abschlussprüfers an das audit committee	164
V. Abkühlungsphase bei vorheriger Beschäftigung in einer Prüfungsge- sellschaft.	165
VI. Die obligatorische Einrichtung eines audit committee	167
1. Besetzung und Aufgaben des audit committee	167
a) Allgemeines	167
b) Unabhängigkeit	168
c) Finanzexperte	168
d) Aufgaben	169
2. Das audit committee und ausländische Unternehmensverfassungen	171
a) Kein Eingriff in die deutsche Gesellschaftsverfassung	171

b)	Arbeitnehmervertreter und Unabhängigkeit der Mitglieder des audit committee	172
c)	Unterschiedliche Vorschriften über Bestellung, Vergütung und Überwachung der Abschlussprüfer	173
d)	Überwachungsaufgabe und Beschwerdemanagement	174
VII.	Veröffentlichung der gezahlten Honorare an den Abschlussprüfer	176
VIII.	Weitere Unabhängigkeitserfordernisse	177
1.	Generalklausel: Fehlende Unabhängigkeit	177
2.	Gesetzliche Vermutungen	177
a)	Finanzielle Beziehungen	178
b)	Finanzielle Beteiligung des Prüfungsmandanten an der Prüfungsgesellschaft und personelle Verflechtungen mit derzeitigen oder ehemaligen Arbeitnehmern	179
c)	Geschäftliche Beziehungen mit dem Prüfungsmandanten	180
d)	Erfolgshonorar	180
e)	Schutzmaßnahmen bei fehlender Unabhängigkeit von covered persons	180
§ 7	Die Regelungen über die Unabhängigkeit der Abschlussprüfer nach dem Handelsgesetzbuch und den berufsrechtlichen Regelungen	181
A.	Entstehungsgeschichte	181
I.	Die Regelung vor Inkrafttreten des Grundgesetzes	181
II.	Die Regelung in § 164 Abs. 2, 3 AktG 1965	182
III.	Die Reform durch das Bilanzrichtliniengesetz	183
IV.	Die Reform durch das Bilanzrechtsreformgesetz 2004	185
V.	Die Reform durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz	186
B.	Systematik der §§ 319, 319a HGB	186
C.	Die absoluten Prüfungsverbote nach § 319 Abs. 3 HGB	187
I.	Besitz von Anteilen am Prüfungsmandanten	188
1.	Anteilsbesitz	188
2.	Anderes, nicht nur unwesentliches finanzielles Interesse	190
a)	Genussrechte	193
b)	Schuldverschreibungen	194
aa)	Begriff	194
bb)	Festverzinsliche Schuldverschreibungen	194
cc)	Schuldverschreibungen mit spekulativen Elementen	195
(1)	Wandelschuldverschreibungen	195
(2)	Optionsanleihen und Optionsrechte	196
(3)	Gewinnschuldverschreibungen	197
c)	Stille Beteiligung	197
3.	Beteiligungen an Unternehmen, die mit dem zu prüfenden Unternehmen verbunden sind	198

a)	Der Begriff des „verbundenen Unternehmens“ im HGB	198
aa)	Der Konzernbegriff des § 15 AktG	198
bb)	Der Konzernbegriff des Handelsbilanzrechts	199
cc)	Der Konzernbegriff des § 319 HGB	201
dd)	Keine teleologische Reduktion des § 271 Abs. 2 HGB	202
b)	Halten von einem Anteil von mehr als 20% am Prüfungsmandanten durch die vermittelnde Gesellschaft	204
II.	Tätigkeit des Abschlussprüfers bei dem Prüfmandanten	204
1.	Schutzzweck	204
2.	Gesetzliche Vertreter	205
3.	Mitglieder des Aufsichtsrats	206
4.	Arbeitnehmer	208
III.	Erbringung von Nichtprüfungsleistungen	209
1.	Allgemeines	209
a)	Einführung	209
b)	Grundsätzliche Zulässigkeit der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen	209
c)	Vorteile der Erbringung von Beratungsleistungen durch den Abschlussprüfer	210
d)	Zeitlicher Geltungsbereich	211
2.	Beteiligung an der Buchführung oder der Erstellung des Jahresabschlusses des Prüfungsmandanten	212
a)	Problemstellung	212
b)	Beteiligung an der Buchführung	212
c)	Beteiligung an der Erstellung des Jahresabschlusses	213
aa)	Grundlagen	213
bb)	Untersagte Tätigkeiten	214
cc)	Erstellung des Lageberichts	216
d)	Beratungsleistungen als Mitwirkung an der Buchführung und Erstellung des Jahresabschlusses	217
aa)	Prüfungsbegleitende Beratung und prüfungsvorbereitende Beratung	218
(1)	Prüfungsbegleitende Beratung	218
(2)	Zulässiger Umfang prüfungsbegleitender Beratung	219
(3)	Grenze: Vorliegen eines prüffähigen Abschlusses	221
(4)	Prüfungsvorbereitende Beratung	222
bb)	Die Abgrenzung zwischen erlaubten Beratungsleistungen und unerlaubter Mitwirkung am Jahresabschluss	224
cc)	Die „Allweiler-Entscheidung“ des BGH	224
(1)	Die tragenden Gründe der „Allweiler-Entscheidung“	224
(2)	Rückgriff auf berufsrechtliche Vorgaben	226

(3) Die „HBV-Entscheidung“ des BGH	227
dd) Zustimmende Stimmen in der Literatur	228
(1) Die Rezeption durch den Vorsitzenden des erkennen- den Senates	228
(2) Zustimmende Ansichten in der Literatur	229
ee) Kritik in der Literatur	230
(1) Der Distanzgedanke nach Hommelhoff	230
(2) Die Erheblichkeitsschwelle als Abgrenzungsmerkmal nach Fleischer	232
(3) Reines „Absegnen“ von Vorschlägen des Abschluss- prüfers	232
ff) Eigener Lösungsansatz: Enge Auslegung des § 319 Abs. 3 S. 3 Nr. 3 a) HGB	233
(1) Einheitliche Auslegung des § 319 Abs. 3 S. 3 Nr. 3 a) HGB	233
(2) Die Formel des Allweiler-Urteils als Ausgangspunkt ..	233
(3) „Treffen einer Entscheidung“ und Entscheidungsvor- bereitung	233
(a) Problemstellung	233
(b) Dynamik des Beratungsprozesses	234
(c) Psychologische und philosophische Begriffsdefini- tion	234
(d) Schlussfolgerungen	235
(4) Tatsächliche Tätigkeiten mit unmittelbarem Bezug zur Buchführung und zur Erstellung des Jahresabschlusses	236
(5) Erweiterung des absoluten Prüfungsverbotes auf sons- tige Beratungsleistungen	236
(6) Unwesentlichkeitsgrenze	238
(7) Zusammenfassung	239
3. Beteiligung an der internen Revision des Prüfungsmandanten	239
a) Allgemeines	239
b) Die interne Revision	240
c) Die Tatbestandsvoraussetzungen des § 319 Abs. 3 S. 1 Nr. 3 b) HGB	241
4. Erbringung von Unternehmensleitungs- und Finanzdienstleistun- gen	243
a) Unternehmensleitungsdienstleistungen	244
b) Finanzdienstleistungen	245
5. Erbringung versicherungsmathematischer Leistungen und Bewer- tungsleistungen	247
a) Entstehung der Vorschrift	247
b) Einschränkendes Tatbestandsmerkmal	248

c) Versicherungsmathematische Leistungen	250
d) Bewertungsgutachten	251
aa) Fairness opinions	251
bb) Sacheinlagenbewertung	252
e) Zusammenfassung	254
IV. Ausschluss wegen Überschreitens der Honorargrenze, § 319 Abs. 3	
S. 1 Nr. 5 HGB	255
1. Allgemeines	255
2. Begriff der Einnahmen	256
3. Anwendbarkeit der Sozietätsklausel	258
4. Zeitliche Anrechnung der Einnahmen	260
5. Einnahmenprognose für das sechste Jahr	261
6. Einbeziehung verbundener Unternehmen	262
7. Befreiungsmöglichkeit der Wirtschaftsprüferkammer	263
V. Weitere Vorschriften zur Gestaltung von Prüfungshonoraren	264
1. Allgemeines	264
2. Das Verbot von Erfolgshonoraren	265
3. Weitere Bedingungsfeindlichkeit von Honorarvereinbarungen	266
4. Die Regelungen der Berufssatzung	266
5. Pauschalhonorare	266
VI. Die Zurechnung von Befangenheitsgründen	267
1. Sozietätsklausel in § 319 Abs. 3 S. 1 HGB	268
a) Allgemeines	268
b) Gemeinsame Berufsausübung	268
c) Scheingesellschaften	270
d) Bürogemeinschaft	271
2. Zurechnung von Ehegatten und Lebenspartnern, § 319 Abs. 3	
S. 2 HGB	273
a) Allgemeines	273
b) Verhältnis zur Sozietätsklausel	274
3. Zurechnung der Befangenheitsgründe von Angestellten nach	
§ 319 Abs. 3 S. 1 Nr. 4 HGB	275
a) Allgemeines	275
b) Ausschlussstatbestand	276
4. Anwendbarkeit der Unabhängigkeitsregelung auf Wirtschaftsprü-	
fungsgesellschaften	277
a) Allgemeines	277
b) Befangenheit eines gesetzlichen Vertreters	278
c) Befangenheit von Gesellschaftern mit einem Anteil von 20%	
der Stimmrechte	279
aa) Allgemeines	279

bb) Stimmrechtsvertretung	281
(1) Problemstellung	281
(2) Stimmrechtsvertretung in Wirtschaftsprüfungsgesellschaften	281
(3) Vermeidung der Befangenheit durch Stimmrechtsvertretung	282
(4) Doppelte Zurechnung	284
cc) Treuhand	284
dd) Anteilsbesitz durch eine Sozietät	285
d) Befangenheit eines verbundenen Unternehmens	285
e) Beschäftigung einer befangenen Person in verantwortlicher Position	286
f) Beschäftigung einer befangenen Person, die das Ergebnis der Abschlussprüfung beeinflussen kann	286
g) Befangenheit eines Mitglieds des Aufsichtsrats	287
h) Einzelfälle	287
aa) Die Einbeziehung der Sozietätsklausel	287
bb) Bedeutung des § 319 Abs. 3 S. 2 HGB für § 319 Abs. 4 HGB	290
cc) Verbundene Unternehmen	291
dd) Zusammenfassung	291
5. Erstreckung auf Mitglieder eines Netzwerkes, § 319b HGB	292
a) Definition des Netzwerkes	292
b) Anwendbarkeit der Prüfungsverbote auf Netzwerke	293
c) Die Ausgestaltung internationaler Kooperationen	295
aa) Verbund eigenständiger Wirtschaftsprüfungsgesellschaften	295
bb) Die integrierte Partnerschaft	296
cc) Zentralgesellschaft mit Tochterunternehmen	297
d) Bedeutung des Netzwerkbegriffs für internationale Kooperationen	298
e) Zusammenfassung	299
6. Die Zurechnung eines Ausschlusses der Prüfungsgesellschaft auf die Berufsausübung eines einzelnen Wirtschaftsprüfers	300
a) Die Zurechnung der Gesellschafter	300
b) Die Zurechnung auf angestellte Wirtschaftsprüfer	302
7. Gemeinsame Tätigkeit als gesetzlicher Vertreter einer Prüfungsgesellschaft	303
D. Besondere Vorschriften für Abschlussprüfer, die Unternehmen von öffentlichem Interesse prüfen, § 319a HGB	303
I. Allgemeines	303
II. Unternehmen von öffentlichem Interesse	305

III.	Anteile der Prüfungshonorare am Gesamthonorar, § 319a Abs. 1 S. 1 Nr. 1 HGB	307
IV.	Erbringung von Rechts- und Steuerberatungsleistungen, § 319a Abs. 1 S. 1 Nr. 2 HGB	308
	1. Allgemeine Voraussetzungen	308
	2. Erbringung von Rechts- oder Steuerberatungsleistungen	309
	a) Rechtsberatung	309
	b) Steuerberatung	310
	3. Aufzeigen von Gestaltungsalternativen	311
	a) Problemstellung	311
	b) Rückgriff auf die Allweiler-Entscheidung	312
	c) Eigenständige Begriffsbestimmungen	313
	4. Unmittelbare und wesentliche Auswirkung auf den Jahresabschluss	313
	a) Unmittelbarkeit	313
	b) Wesentlichkeit	314
	5. Rechtspolitische Bewertungen	315
	6. Verbot der gerichtlichen Vertretung	316
	7. Bewertung und Auslegung	316
	8. Einzelfälle	319
V.	Entwicklung, Einrichtung und Einführung von Rechnungslegungsinformationssystemen, § 319a Abs. 1 S. 1 Nr. 3 HGB	321
VI.	Prüferrotation	322
	1. Genese	323
	a) Gesetzesgenese	323
	b) Keine externe Rotation	324
	2. Die Regelung im Einzelnen	326
	a) Verantwortlichkeit für den Jahresabschluss	326
	b) Verantwortlichkeit in sieben oder mehr Fällen	326
	aa) Anwendung auf Wirtschaftsprüfungsgesellschaften	327
	(1) Verantwortliche Leitung	327
	(2) Zeichnung des Bestätigungsvermerkes	327
	(3) Zusammenfassung	328
	bb) Zählung der gezeichneten Bestätigungsvermerke bei Unternehmenszusammenschlüssen	329
	cc) Erstmalige Anwendbarkeit des § 319a HGB	331
	dd) Zählung der gezeichneten Bestätigungsvermerke bei freiwilligen Prüfungen	332
	ee) Zeichnung des Bestätigungsvermerkes durch mehrere Wirtschaftsprüfer	332
	ff) Zählung von Einzel- und Konzernabschlüssen	333

c) Frist bis zur Wiedereinsetzung als verantwortlicher Prüfungsleiter	335
E. Prüfungsverbot wegen Besorgnis der Befangenheit nach § 319 Abs. 2	
HGB	336
I. Der Grundtatbestand	337
1. Allgemeines	337
2. Eigeninteresse	338
3. Selbstprüfung	339
4. Interessenvertretung	339
5. Vertrauensbeziehung	340
6. Einflussnahme	340
II. Insbesondere: Beratungsleistungen des Abschlussprüfers	340
1. Problemstellung	340
2. Das Selbstprüfungsverbot als wesentliches Auslegungsmerkmal ..	340
a) Der Inhalt des Selbstprüfungsverbotes	340
aa) Prüfung eigener Leistungen	343
(1) Die Auswirkungen der Prüfung eigener Leistungen auf das Prüfungsergebnis	343
(2) Mit der Selbstprüfung einhergehende Gefährdungstatbestände	345
(3) Definition der Selbstprüfung	347
(a) Bezeichnung des Prüfungsgegenstandes und Inhalt der Prüfung	347
(b) Kurzaufsatz über den Ablauf der Jahresabschlussprüfung	348
bb) Der Prüfungsgegenstand als eigene Leistung des Abschlussprüfers	349
cc) Europarechtliche Wertungen	351
dd) Prüfungsgegenstand, Selbstprüfung und die durch das Selbstprüfungsverbot vermiedenen Gefahren für die Unabhängigkeit	351
ee) Die Regierungsbegründung zum Bilanzrechtsreformgesetz	353
b) Schlussfolgerung	354
3. Rechtliche Folgen eines Selbstprüfungstatbestandes: Auslegung des § 319 Abs. 2 HGB	355
a) Allgemeines	355
b) Die Kriterien für eine unzulässige Beratungsleistung nach § 319 Abs. 2 HGB	356
aa) Erfüllung des Selbstprüfungstatbestandes	357
bb) Wesentlichkeit des Beratungsergebnisses für die Buchführung oder die Darstellung des Jahresabschlusses	358
(1) Der bilanzrechtliche Wesentlichkeitsbegriff	359

(a) Allgemeines	359
(b) Die Relevanz einer Entscheidung	360
(c) Die quantitative Wesentlichkeit	360
(2) Übertragung des Wesentlichkeitsgrundsatzes auf § 319 Abs. 2 HGB	362
(3) Schutzmaßnahmen	363
(4) Insbesondere: Einrichtung einer „Firewall“ als wirk- same Schutzmaßnahme	365
(a) Bedeutung von Firewalls in Finanzinstituten und Rechtsanwaltskanzleien	365
(b) Die Bedeutung von Firewalls in Wirtschaftsprü- fungsgesellschaften	366
(c) Wirksamkeit von Firewalls als Schutzmaßnahme ..	366
4. Darstellung des Ergebnisses anhand typischer Beratungsleistungen	368
a) Einzelfall: Bewertungsleistungen	368
b) Einzelfall: Beratung des Unternehmers bei der bilanziellen Gestaltung einzelner Geschäftsvorfälle	369
aa) Stellungnahmen in der Literatur	369
bb) Eigene Auffassung	370
c) Einzelfall: Beratung bezogen auf die Aufbau- und Ablauforga- nisation	372
aa) Allgemeines	372
bb) Systemprüfung	372
cc) Beratung der Aufbau- und Ablauforganisation	373
dd) Erstellung des Kontenplans	373
ee) Entwicklung und Einrichtung von Finanzinformationssys- temen	374
d) Einzelfall: Steuerberatung	377
aa) Beratungsleistungen zur Steuergestaltung	377
bb) Einfluss des Maßgeblichkeitsgrundsatzes	378
cc) Rechtsfolgen der Verwirklichung des Selbstprüfungstatbe- standes	380
e) Einzelfall: Berechnung von Pensionsrückstellungen	382
f) Einzelfall: Zur Verfügung stellen von Rechenkapazität	383
g) Einzelfall: Rechtsberatung	385
h) Einzelfall: Gründungsberatung	386
i) Einzelfall: Beratung im Zusammenhang mit Unternehmens- transaktionen und Unternehmensrestrukturierungen	387
III. Interessenkonflikt bei der Geltendmachung von Schadensersatzan- sprüchen gegen den Abschlussprüfer	387
1. Die HBV-Entscheidung des Bundesgerichtshofs	387

2. Kritik am HBV-Urteil in Stellungnahmen der Literatur	389
3. Bildung einer eigenständigen Fallgruppe	390
4. Abwägung	391
5. Befangenheit bei alleiniger Kenntnis des Abschlussprüfers	392
6. Erstreckung der Fallgruppe auf Pflichtverletzungen bei einer vorangegangenen Pflichtprüfung	393
7. Zeitliche Eingrenzung	393
8. Kompensation durch Schutzmaßnahmen	394
F. Folgen eines Verstoßes gegen die Unabhängigkeitsvorschriften	394
I. Folgen für den geprüften Jahresabschluss	394
1. Keine Nichtigkeit des Jahresabschlusses	394
2. Keine Anfechtbarkeit des Feststellungsbeschlusses der Aktiengesellschaft	396
3. Die Anfechtbarkeit des Feststellungsbeschlusses in der GmbH ...	396
II. Folgen für den Wahlbeschluss der Hauptversammlung	398
III. Die Auswechslung des Abschlussprüfers	399
1. Das Ersetzungsverfahren nach § 318 Abs. 3 HGB	399
2. Die Kündigung durch den Abschlussprüfer	401
IV. Die Folgen für den Honoraranspruch des Abschlussprüfers	401
1. Nichtigkeit des Prüfungsvertrages bei anfänglichem Prüfungsverbot	401
2. Nichtigkeit des Prüfungsvertrages bei nachträglichem Prüfungsverbot	402
a) Wirksamkeit des Prüfungsvertrages	403
b) Nichtigkeit des Prüfungsvertrages ex nunc	404
aa) Nichtigkeit nach § 134 BGB bei anfänglichem Gesetzesverstoß	404
bb) Nachträgliches Inkrafttreten eines Verbotsgesetzes	405
cc) Nichtigkeit als Ausdruck rechtlicher Missbilligung	406
c) Folgen für den Honoraranspruch	407
3. Nichtigkeit des Prüfungsvertrages bei unterbliebener Ersatzbestellung	408
G. Die Kündigung des Prüfungsauftrags durch den Abschlussprüfer	409
I. Allgemeines	409
II. Kündigungsgründe	410
1. Auslegung	410
2. Gesetzliche Beschränkung der Kündigungsgründe	410
3. Mögliche Kündigungsgründe	411
III. Durchführung der Kündigung und Pflichten nach Kündigung	412
H. Transparenzvorschriften	413
I. Veröffentlichung von Prüferhonoraren	413

II.	Transparenzbericht nach § 55c WPO	416
I.	Der Prüfungsausschuss nach deutschem Recht	418
I.	Der Prüfungsausschuss als Ausschuss des Aufsichtsrats	418
II.	Zweck der Einrichtung von Prüfungsausschüssen	419
III.	Letztverantwortlichkeit des Aufsichtsrats	419
IV.	Unabhängigkeitsrelevante Aufgaben des Prüfungsausschusses	420
1.	Auswahl und Überwachung des Abschlussprüfers	420
2.	Zustimmungsvorbehalt für Nichtprüfungsleistungen	423
V.	Der unabhängige Finanzexperte in Aufsichtsrat und Prüfungsausschuss	425
1.	Allgemeines und Folgen eines fehlerhaften Wahlbeschlusses	425
a)	Allgemeines	425
b)	Verstoß gegen § 100 Abs. 5 AktG bei der Aufsichtsratswahl	426
aa)	Nichtigkeit und Anfechtbarkeit	426
bb)	Keine Anfechtbarkeit	427
cc)	Stellungnahme	427
c)	Nachträglicher Verstoß gegen § 100 Abs. 5 AktG	428
2.	Unabhängigkeit	430
3.	Erforderlicher Sachverstand	431
4.	Arbeitnehmersvertreter im Prüfungsausschuss	432
VI.	Sitzungsteilnahme des Abschlussprüfers an Sitzungen des Aufsichtsrats und des Prüfungsausschusses	433
VII.	Börsennotierte Kapitalgesellschaften ohne Aufsichtsrat	434
J.	Weitere unabhängigkeitsrelevante Vorschriften	434
I.	Die Absicherung der Unabhängigkeit durch die Eigentümerstruktur einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft	434
II.	Die verantwortliche Leitung der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft durch Wirtschaftsprüfer	436
III.	Teilnahme an einem System der Qualitätskontrolle	437
IV.	Anlassunabhängige Sonderuntersuchungen	438
V.	Reformüberlegungen	439
VI.	Implementierung eines internen Qualitätssicherungssystems	439
K.	Die Regelungen der Wirtschaftsprüferordnung und der Berufssatzung der Wirtschaftsprüfer	442
I.	Einleitung	442
II.	Die Generalklausel des § 43 Abs. 1 S. 1 WPO	443
III.	Verbot des Wechsels zu einem Prüfungsmandanten in verantwortlicher Position	444
IV.	Versagung der Tätigkeit, § 49 WPO	444
V.	Die Bestimmungen der Berufssatzung der Wirtschaftsprüfer und vereidigten Buchprüfer	445

§ 8 Vergleich der dargestellten Rechtsordnungen und Schlussfolgerungen für eine Weiterentwicklung der Vorschriften über die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers	448
A. Die Umsetzung der Abschlussprüferrichtlinie in deutsches Recht	448
B. Vergleich der deutschen Regelung mit anderen Rechtsordnungen, insbesondere den Regelungen des Sarbanes-Oxley Act und der Abschlussprüferrichtlinie	448
I. Struktureller Gleichlauf der Unabhängigkeitsregelungen – Prinzipienbasierter Regelungsansatz und verbotsorientierter Regelungsansatz ..	448
1. Grundsätzliche Zulässigkeit der Beratung durch den Abschlussprüfer	450
2. Generalklausel und konkrete Prüfungsverbote	450
a) Generalklausel	451
b) Absolute Prüfungsverbote	452
c) Kritik von Druey	453
3. Zwischenergebnis	454
II. Vergleich einzelner Unabhängigkeitsrisiken	454
1. Finanzielle Interessen	454
2. Persönliche Verflechtungen	455
3. Familiäre Beziehungen	456
4. Nichtprüfungsleistungen	457
a) Führung der Bücher und Erstellung des Jahresabschlusses	457
b) Interne Revision	458
c) Übernahme von Unternehmensleitungs- oder Finanzdienstleistungen	458
aa) Unternehmensleitungsdienstleistungen	458
bb) Finanzdienstleistungen	459
d) Versicherungsmathematische Dienstleistungen	459
e) Bewertungsleistungen	460
f) Nichtprüfungsleistungen und Unabhängigkeitsprinzipien	460
5. Nichtprüfungsleistungen bei Prüfung börsennotierter Unternehmen	462
a) Differenzierung	462
b) Rechts- und Steuerberatungsleistungen	463
aa) Rechtsberatungsleistungen	463
bb) Steuerberatungsleistungen	465
c) Mitwirkung an der Entwicklung, Einrichtung und Einführung von Rechnungslegungsinformationssystemen	466
6. Prüfungsverbote nach Überschreiten einer Honorargrenze	467
7. Bestimmungen über die Honorargestaltung des Abschlussprüfers .	469
8. Prüferrotation	469
9. Zurechnungstatbestände	472

10. Publizitätspflichten	474
a) Veröffentlichung von Prüfungshonoraren	475
b) Transparenzbericht	476
11. Corporate Governance	477
a) Allgemeines	477
b) Abweichungen des deutschen Aktienrechts vom Sarbanes-Oxley Act	479
c) Der Vergleich von § 324 HGB mit dem Sarbanes-Oxley Act ..	480
12. Gesellschafterkreis und verantwortliche Leitung einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft	483
13. Systeme der Qualitätskontrolle und der Qualitätssicherung	484
14. Abberufung und Kündigung des Abschlussprüfers	485
15. Zwischenergebnis	486
C. Verfassungsrechtliche Rechtfertigung der Prüfungsverbote	488
I. Problemstellung	488
II. Eingriff in die Berufsfreiheit des Wirtschaftsprüfers nach Art. 12 Abs. 1 GG	489
III. Verfassungsrechtliche Rechtfertigung	490
1. Legitimer Zweck, Geeignetheit und Erforderlichkeit	490
2. Verhältnismäßigkeit	491
D. Die Auswirkungen des Marktes für Wirtschaftsprüferleistungen auf die Unabhängigkeit	493
E. Weitere empirische Feststellungen zur Unabhängigkeit	496
I. Die Honorarentwicklung auf dem Abschlussprüfermarkt	496
II. Die Unabhängigkeit in der Selbstwahrnehmung der Wirtschaftsprüfer	498
F. Entwicklungen de lege ferenda: Das Grünbuch der Kommission vom 13.10.2010 und der Kommissionsvorschlag für eine Verordnung über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse und eine Richtlinie zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG	499
I. Allgemeines	499
1. Kommissionsvorschlag für eine Verordnung über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse	500
2. Kommissionsvorschlag eine Richtlinie zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG	501
II. Allgemeiner Unabhängigkeitsgrundsatz	501
III. Bestellung und Vergütung	503
IV. Obligatorischer Wechsel	504
V. Nichtprüfungsleistungen	506
1. Die Vorschläge im Grünbuch	506
2. Der Verordnungsentwurf	507

a) Allgemeine Vorschriften	507
b) Großunternehmen von öffentlichem Interesse	509
3. Abschlussprüferrichtlinie	510
VI. Vergütungsstruktur	510
VII. Veröffentlichung des Abschlusses	511
VIII. Organisatorische Anforderungen	512
IX. Überprüfung der Eigentumsverhältnisse und Gesellschaftsmodelle ...	512
X. Gruppenprüfungen	513
XI. Konzentration und Marktstruktur	514
1. Grünbuch	514
2. Verordnungsvorschlag und Vorschlag zur Änderungsrichtlinie ...	515
XII. Weitere Reformvorschläge der Kommission mit Bezug zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers	516
1. Organisationsanforderungen	516
2. Corporate-Governance-Regelungen	517
a) Prüfungsausschuss	517
b) Cooling-off-Periode	518
3. Neuorganisation der Berufsaufsicht	518
G. Schlussfolgerungen für eine Weiterentwicklung der Vorschriften über die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers	519
I. Keine Vertrauenskrise bei den Adressaten des Jahresabschlusses	519
II. Stärkung der Unabhängigkeit durch verschärfte Unabhängigkeitsregelungen	520
1. Grundlagen für eine zukünftige Regelung	520
2. Die Erbringung von Beratungsleistungen durch den Abschlussprüfer	522
3. Die Wahl und Beauftragung des Abschlussprüfers	525
a) Wahl und Beauftragung des Abschlussprüfers	525
b) Mehrjährige Bestellung	526
c) Rotation	526
4. Der Markt der Abschlussprüfung	527
§ 9 Schluss	528
§ 10 Schlussthesen	529
Literaturverzeichnis	532
Stichwortverzeichnis	557

Abkürzungsverzeichnis

7. WPO-Novelle	Gesetz zur Stärkung der Berufsaufsicht und zur Reform berufsrechtlicher Regelungen in der Wirtschaftsprüferordnung (Berufsaufsichtsreformgesetz – BARefG) vom 3. September 2007, BGBl. I, S. 2178
ABl.	Amtsblatt der Europäischen Union
Abschlussprüferrichtlinie	Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlamentes und des Rates vom 17. Mai 2006 über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, zur Änderung der Richtlinie 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 847253/EWG des Rates, ABl. EG L 157, S 87
Achte Richtlinie	Achte Richtlinie 84/253/EWG des Rates vom 10. April 1984 aufgrund von Artikel 54 Absatz 3 Buchstabe g) des Vertrages über die Zulassung der mit der Pflichtprüfung der Rechnungslegungsunterlagen beauftragten Personen, Amtsblatt L 126
AICPA	The American Institute of Certified Public Accountants
AktG	Aktiengesetz vom 6. September 1965 (BGBl. I S.1089), zuletzt geändert durch Art. 26 2. KostenrechtsmodernisierungG vom 23.07.2013 (BGBl. I S. 2586)
AktG 1937	Gesetz über Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien i. d. F. vom 30.1.1937, RGBl. I, S. 107 ff.
AktG 1965	Aktiengesetz vom 6. September 1965, BGBl. I, S. 1089 ff.
APB Ethical Standard	Auditing Practices Board, Ethical Standards for Auditors
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch (BGB) in der Fassung der Bekanntmachung vom 2. Januar 2002 (BGBl. I S. 42, ber. S. 2909 und BGBl. 2003 I S. 738), zuletzt geändert durch BVerfG, Beschl. – 1 BvL 6/10 – vom 17.12.2013 (BGBl. 2014 I S. 110)
BGBl.	Bundesgesetzblatt
BHO	Bundshaushaltsordnung (BHO), vom 19. August 1969 (BGBl. I S.1284), zuletzt geändert durch Art.2 G zur Änd. des FinanzausgleichsG und der BundshaushaltsO vom 15.07.2013 (BGBl. I S.2395)
Bilanzrechtsreformgesetz	Gesetz zur Einführung internationaler Rechnungslegungsstandards und zur Sicherung der Qualität der Abschlussprüfung (Bilanzrechtsreformgesetz – BilReG) vom 4. Dezember 2004, BGBl. I, S. 3166

Bilanzrichtliniengesetz	Gesetz zur Durchführung der Vierten, Siebenten und Achten Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften zur Koordinierung des Gesellschaftsrechts (Bilanzrichtlinien-Gesetz – BiRiLiG) vom 19.12.1985, BGBl. I, S. 2355 ff.
BS WP/vBP	Satzung der Wirtschaftsprüferkammer über die Rechte und Pflichten bei der Ausübung der Berufe des Wirtschaftsprüfers und des vereidigten Buchprüfers (Berufssatzung für Wirtschaftsprüfer/vereidigte Buchprüfer – BS WP/vBP) vom 11. Juni 1996 (BANz. S.7509), zuletzt geändert am 12. Oktober 2012 (BANz. AT 28.09.2012 B 1)
C. com.	code de commerce (Frankreich)
EGV	Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft vom 25. März 1957, zuletzt geändert durch Art. 2 Vertrag von Lissabon vom 13.12.2007 (ABl. Nr. C 306 S. 1)
EStG	Einkommensteuergesetz (EStG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 8. Oktober 2009 (BGBl. I S. 3366, ber. I 2009 S. 3862), zuletzt geändert durch Art. 11 Gesetz zur Anpassung des Investmentsteuergesetzes und anderer Gesetze an das AIFM-Umsetzungsgesetz (AIFM-Steuer-Anpassungsgesetz – AIFM-StAnpG) vom 18.12.2013 (BGBl. I S. 4318)
ET	Code of Professional Conduct in AICPA Professional Standards (vol. 2)
EU	Europäische Union
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 20. Mai 1898 (RGBl. S. 846), zuletzt geändert durch Art. 27 2. Kostenrechtsmodernisierungsgesetz vom 23.7.2013 (BGBl. I S. 2586)
GoB	Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung
Grünbuch	Grünbuch Rolle, Stellung und Haftung des Abschlussprüfers in der Europäischen Union von Juni 1996; zu beziehen über die Internetseite der Europäischen Kommission unter der Rubrik „Binnenmarkt, Abschlussprüfung, andere Dokumente“
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
HGB	Handelsgesetzbuch vom 10. Mai 1897 (RGBl. S. 219) BGBl. III/FNA 4100-1, zuletzt geändert durch Art. 1 ÄndG vom 4.10.2013 (BGBl. I S. 3746)
HGB 1931	Handelsgesetzbuch i.d.F. der Verordnung des Reichspräsidenten zur Sicherung von Wirtschaft und Finanzen vom 1.12.1930, RGBl. I, S. 608
HGB 1985	Handelsgesetzbuch in der Fassung des Gesetzes zur Durchführung der Vierten, Siebenten und Achten Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften zur Koordinierung

	des Gesellschaftsrechts (Bilanzrichtlinien-Gesetz – BiRiLiG) vom 19.12.1985, BGBl. I, S. 2355 ff.
HGrG	Gesetz über die Grundsätze des Haushaltsrechts des Bundes und der Länder (Haushaltsgrundsätzegesetz – HGrG) vom 19. August 1969 (BGBl. I S. 1273), zuletzt geändert durch Art. 1 G zur innerstaatlichen Umsetzung des Fiskalvertrags vom 15.7.2013 (BGBl. I S. 2398)
IDW-PS	IDW-Prüfungsstandards
IFAC	International Federation of Accountants
KAGG	Gesetz über Kapitalanlagegesellschaften (KAGG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 9. September 1998 (BGBl. I S. 2726), aufgehoben
KG	Kommanditgesellschaft
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
Kommissionsempfehlung 2002	Empfehlung der Kommission vom 16. Mai 2002: Unabhängigkeit des Abschlussprüfers in der EU – Grundprinzipien, ABl. EG 2002, L 191, S. 22 ff.
Kommissionsmitteilung 1998	Mitteilung der Kommission betreffend die Abschlussprüfung in der Europäischen Union: künftiges Vorgehen vom 8.5.1998, ABl. EG Nr. C 143, S. 12 ff.
KStG	Körperschaftsteuergesetz (KStG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4144), zuletzt geändert durch Art. 12 Gesetz zur Anpassung des Investmentsteuergesetzes und anderer Gesetze an das AIFM-Umsetzungsgesetz (AIFM-Steuer-Anpassungsgesetz – AIFM-StAnpG) vom 18.12.2013 (BGBl. I S. 4318)
Lit.	Litera
OHG	Offene Handelsgesellschaft
OR	Obligationenrecht
PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board
Regulation S-X	SEC Regulation S-X, 17. C.F.R. § 210.2-01, Federal Register 2003, S: 60 ff.
SEC	Securities and Exchange Commission
Securities Act of 1933	Securities Act of 1933, 15 U.S.C. § 77a et seq.
Securities Exchange Act of 1934	Securities Exchange Act of 1934, 15 U.S.C. 78a seq.
Siebte Richtlinie	Siebte Richtlinie 83/349/EWG des Rates vom 13. Juni 1983 aufgrund von Artikel 54 Absatz 3 Buchstabe g) des Vertrages über den konsolidierten Abschluß, ABl. Nr. L 193, S. 1 ff.
Vierte Richtlinie	Vierte Richtlinie 78/660/EWG des Rates vom 25. Juli 1978 auf Grund von Artikel 54 Absatz 3 Buchstabe g) des Vertrages über den Jahresabschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen, ABl. EG 1978, Nr. L 222, S. 11 ff.

VO 172006	gemeinsamen Verlautbarung der Vorstände der Wirtschaftsprüferkammer und des IDW „Anforderungen an die Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis (VO 172006)“, WPg 2006, S. 629 ff.
VorstAG	Gesetz zur Angemessenheit der Vorstandsvergütung (VorstAG) vom 31. Juli 2009, BGBl. I S. 2509
WPHG	Gesetz über den Wertpapierhandel (Wertpapierhandelsgesetz – WpHG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 9. September 1998 (BGBl. I S. 2708), zuletzt geändert durch Art. 6 Abs. 3 CRD IV-Umsetzungsgesetz vom 28.8.2013 (BGBl. I S. 3395)
WPO	Gesetz über eine Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer (Wirtschaftsprüferordnung) in der Fassung der Bekanntmachung vom 5. November 1975 (BGBl. I S. 2803), zuletzt geändert durch Art. 19 G zur Änd. des Prozesskostenhilfe- und Beratungshilferechts vom 31.8.2013 (BGBl. I S. 3533)

§ 1 Einführung

A. Ziel der Untersuchung

Der Zusammenbruch einiger großer Unternehmen, insbesondere der Unternehmen *Enron* (2001) und *worldcom* (2002) in den USA und bspw. *Parmalat* in Europa (Italien, 2003), löste weltweit eine Diskussion über die Qualität der Abschlussprüfung aus. In den Vordergrund rückte insbesondere die Frage, ob eine Stärkung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers zu einer höheren Prüfungsqualität beitragen kann. In Folge der Debatte wurden die Unabhängigkeitsstandards international verschärft und das Berufsrecht der Wirtschaftsprüfer entsprechend ergänzt. Nach Beginn der Finanzkrise im Jahr 2008 mit dem Zusammenbruch der US-amerikanischen Bank *Lehman Brothers* sowie der Euro-Krise ab dem Jahr 2010 ist auch die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers erneut auf der rechtspolitischen Agenda erschienen.

Zur Stärkung der Qualität von Abschlussprüfungen wurde in den USA im Jahr 2002 der *Sarbanes-Oxley Act* erlassen, der u. a. die Bestimmungen über die Unabhängigkeit der Abschlussprüfer verschärfte. Etwa zeitgleich bereitete die Europäische Kommission die 2006 in Kraft getretene Abschlussprüferrichtlinie vor, mit der u. a. die Regelungen über die Unabhängigkeit der Abschlussprüfer in Europa harmonisiert wurden. Als Folge dieser Kodifikation kam es in Deutschland zu einer grundlegenden Überarbeitung des § 319 HGB, der für deutsche Abschlussprüfungen die Inhabilität des Abschlussprüfers regelt.

Ziel aller genannten Rechtssetzungsakte war neben der Stärkung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers die internationale Harmonisierung der Unabhängigkeitsvorschriften. Diesen Harmonisierungsbestrebungen liegt die These zugrunde, dass der internationale Kapitalmarkt dem Testat eines Abschlussprüfers aus einem anderen Rechtskreis nur Vertrauen entgegenbringt, wenn er ähnlich strengen Unabhängigkeitsvorschriften unterliegt wie die Abschlussprüfer im Herkunftsstaat des Adressaten des Jahresabschlusses.

Die vorliegende Arbeit verfolgt vor diesem Hintergrund drei Ziele. Erstens soll die Neufassung des § 319 HGB einer kritischen Bewertung unterzogen werden. Dabei ist insbesondere die Zulässigkeit der Erbringung von Beratungsleistungen durch den Abschlussprüfer nach der Neufassung der §§ 319 Abs. 2, 3, 319a HGB zu untersuchen. Zweitens soll durch einen Vergleich der deutschen Unabhängigkeitsvorschriften mit europarechtlichen Vorgaben und den Bestimmungen des *Sarbanes-Oxley Acts* der Frage nachgegangen werden, ob und inwieweit die Vor-

schriften gleichwertig sind und damit das Ziel international angeglicherer Unabhängigkeitsvorschriften erreicht wurde. Drittens soll vor dem Hintergrund aktueller Reformbestrebungen erörtert werden, welche Instrumente zur Steigerung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers geeignet sind und deshalb bei weiteren Reformen der gesetzlichen Regelungen berücksichtigt werden sollten.

B. Gang der Untersuchung

In dem einführenden § 2 werden der Gegenstand und der Sinn und Zweck der Abschlussprüfung vorgestellt. Im nächsten Schritt wird unter § 3 der Begriff der Unabhängigkeit definiert und der Einfluss der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers für die Zweckerreichung der Abschlussprüfung herausgearbeitet.

Einen uneingeschränkt unabhängigen Abschlussprüfer gibt es nicht. Er wird auch weder von der Gesamtheit der Adressaten des Jahresabschlusses noch von der Rechtsordnung gefordert. Vielmehr darf der Abschlussprüfer innerhalb der durch die Rechtsordnung gesetzten Grenzen Bindungen zu dem Prüfungsmandanten eingehen. Diese Grenzen sollen in der vorliegenden Arbeit beschrieben, systematisiert und mit den internationalen Rechtsordnungen verglichen werden. Zu diesem Zweck werden in § 4 und § 5 die europarechtlichen Normen vorgestellt, die schließlich durch die Abschlussprüferrichtlinie für die Mitgliedstaaten verbindlich geworden sind. § 6 beschreibt die US-amerikanischen Bestimmungen zur Unabhängigkeit der Abschlussprüfer. Den Hauptteil der Arbeit bildet § 7. In ihm werden die durch das deutsche Recht (insbesondere durch das Handelsrecht und das Berufsrecht der Wirtschaftsprüfer) gesetzten Normen zur Unabhängigkeit der Abschlussprüfer systematisiert und beschrieben. Die tradierte Auslegung insbesondere der handelsrechtlichen Bestimmungen unter Berücksichtigung der zuvor dargestellten europarechtlichen und internationalen Bestimmungen wird dabei einer kritischen Würdigung unterzogen. Abschließend werden in § 8 der Arbeit die deutschen Regelungen auf ihre Europarechtskonformität überprüft. Zudem wird untersucht, ob das durch das deutsche Recht erreichte Schutzniveau den ausländischen Regelungen, insbesondere denjenigen des US-amerikanischen Rechts, gleichwertig ist und ob *de lege ferenda* eine Rechtsangleichung geboten erscheint oder das durch das deutsche Recht erreichte Schutzniveau ausreichend ist.

§ 2 Die Abschlussprüfung

A. Gegenstand der Prüfung, Pflichtprüfung, Sonderprüfung und freiwillige Prüfung von Unternehmensabschlüssen

I. Die Stellung des Abschlussprüfers im System der Corporate Governance

Der Abschlussprüfer ist externer Berater des Aufsichtsrats, aber kein Organ der Gesellschaft.¹ Aufgabe des Abschlussprüfers ist es, den Aufsichtsrat durch Informationen und bilanzrechtlichen Sachverstand in die Lage zu versetzen, seiner eigenen Prüfungspflicht nachzukommen. Der Abschlussprüfer ist insoweit vor allem Gehilfe oder Gutachter des Aufsichtsrats.² Die Anbindung an den Aufsichtsrat verdeutlicht die gesetzliche Systematik. Die Bestellung des Abschlussprüfers liegt in der Kompetenz der Hauptversammlung der Aktiengesellschaft (§ 119 Abs. 1 Nr. 4 AktG), da § 318 Abs. 1 HGB die Wahl der Abschlussprüfer durch die Gesellschafter anordnet³. Hierin kommt die besondere Stellung des Abschlussprüfers in der Gesellschaft zum Ausdruck. Wie jeder Hauptversammlungsbeschluss bedarf auch die Wahl des Abschlussprüfers eines vorbereitenden Vorschlags. Nur so kann die Wahl des für die Gesellschaft am besten geeigneten Abschlussprüfers sichergestellt werden.⁴ Das Vorschlagsrecht liegt daher beim Aufsichtsrat (§ 124 Abs. 3 S. 1 AktG), der bei kapitalmarktorientierten Unternehmen auf Empfehlung des für Fragen der Abschlussprüfung besonders qualifizierten Prüfungsausschusses seinen Vorschlag beschließt (§ 124 Abs. 3 S. 2 AktG).⁵ Der Aufsichtsrat hat auch den Prüfungsvertrag abzuschließen (§ 111 Abs. 2 S. 3

¹ H. M. BayObLG WM 1987, 1361, 1365; OLG Düsseldorf, DB 2006, 1670; *Velte*, AG 2009, 102 f. und 103; *Zitzelsberger*, in: Förtschle/Peemöller, Wirtschaftsprüfung und interne Revision, S. 59; MünchKomm. HGB/*Ebke*, § 316 HGB Rn. 32 ff.; *a.A.* noch BGHZ 16, 17, 25.

² Vgl. BT-Drucks. 13/9712, S. 16; *Bormann*, BB 2002, 190; *Frings*, WPg 2006, 821, 822; *Ludewig*, DB 2000, 634, 635; *Lutter*, IDW-Fachtagung 1974, S. 227, 233; *Nonnenmacher*, WPg-Sonderheft 2001, S15; *Theisen*, DB 1999, 341; *Theisen/Auer*, Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2009, S. 11, 14; *Velte*, AG 2009, 102, 103; *Zitzelsberger*, in: Förtschle/Peemöller, Wirtschaftsprüfung und interne Revision, S. 59; K. Schmidt/Lutter/*Drygala*, § 111 AktG Rn. 29.

³ Vgl. BeckBilKomm./*Förtschle/Heinz*, § 318 HGB Rn. 4; Spindler/Stilz/*Hoffmann*, § 119 AktG Rn. 5.

⁴ BeckBilKomm./*Kozikowski/Röhn-Kottmann*, § 324 HGB Rn. 51.

⁵ Vgl. ausführlich unten S. 420.