Matthias Schüppen

Prüfung und Beratung – ein Bilanzierungsproblem?

Auswirkungen von Beratungsleistungen des Abschlussprüfers im und auf den Jahresabschluss

Beitrag zur Festschrift anlässlich
des 10-jährigen Bestehens der VMEBF e.V.

I. Prüfung und Beratung – ein Dauerbrenner

Bereits bei Einführung der Pflichtprüfung durch Notverordnung des Reichspräsidenten vom 19. September 1931 waren mögliche Gefährdungen der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers durch Beratungsaufträge ein wichtiges Thema:

„...weil das ganze Institut der Bilanzprüfung davon abhängt, daß das Publikum unbedingtes Vertrauen zu den Prüfungen der Bilanzprüfer erhält, ist es absolut notwendig, daß Vorschriften gegeben werden, die die vollständige Unabhängigkeit der Bilanzprüfer gewährleisten. ... (Die vorgesehenen Vorschriften) genügen aber nicht; es kann indirekter Einfluß vorhanden sein, die Gesellschaften können die Prüfer sich dadurch geneigt machen, daß sie ihnen andere Arbeiten gegen gutes Entgelt übertragen usw."[1]

Die Unabhängigkeitsgefährdung durch die Übertragung „anderer Arbeiten gegen gutes Entgelt" ist auch in der Folgezeit häufig und bei jeder größeren Reform des Gesellschafts- oder Rechnungslegungsrechts diskutiert worden.[2] Mit dem Bilanzrichtlinien-Gesetz[3] wurde 1985 in § 319 Abs. 2 und 3 HGB gesetzlich ein Ausschluss des Abschlussprüfers wegen Mitwirkung bei der Erstellung der zu prüfenden Unterlagen und wegen wirtschaftlicher (Honorar-)Abhängigkeit vorgesehen. Obwohl der Bundesgerichtshof in seiner „Allweiler"-Entscheidung[4] gegen weitergehende Kritik in der Fachliteratur die Vereinbarkeit von Abschluss-prüfung und (Steuer-)Beratung auf dieser Grundlage im Wesentlichen bestätigte, trat kein Ende der Debatte ein. Dies war den Aktivitäten des europäischen Gesetzgebers geschuldet: im Jahre 2008 war die Abschlussprüfungs-Richtlinie (2006/34 EG) umzusetzen, die in den §§ 319a, 319b HGB mündete und die Anforderungen bei kapitalmarktorientierten Unternehmen verschärfte. Wenige Jahre später

1 *Pinner* (1931) S. 53.

2 Überblick *Habersack* (2007), S. 681, 696 ff.; Beispiele: im Vorfeld der Aktienreform 1965 *Karoli* (1964); im Vorfeld der GmbH-Reform: *Kloock* (1975).

3 Gesetz vom 19.12.1985 zur Durchführung der Vierten, Siebenten und Achten Richtlinie des Rats der Europäischen Gemeinschaften zur Koordinierung des Gesellschaftsrechts, BGBl I S. 2355.

4 BGHZ 135, 260 m. Anm. *Schüppen* WiB 1997, S. 863; ausführliche Literaturdiskussion im Vorfeld und Nachgang der Entscheidung: *Fleischer* (1996); *Volhard/Weber* (2003), S. 865, 872 f.

war und ist die Erbringung von Nichtprüfungsleistungen durch den Abschlussprüfer erneut eines der zentralen Themen der so genannten EU-Abschlussprüfungsreform,[5] die in diesen Tagen – erster Geltungstag des neuen Rechts ist grundsätzlich der 17. Juni 2016 – in Deutschland implementiert wird.[6]

Die Befürworter von Abschlussprüfung und Beratung „aus einer Hand" können sich auf Kosten- und Qualitätsvorteile von Synergieeffekten berufen.[7] Verbreitet ist auch der Wunsch des Unternehmens, (s)eine Vertrauensperson(en) als Ansprechpartner für alle im Unternehmen durch Wirtschaftsprüfer zu erledigenden Aufgaben verstehen (und zur Verantwortung ziehen) zu können. Beides sind gerade aus der Sicht von Familienunternehmen besonders gewichtige Argumente. Allerdings erreichen auch Familienunternehmen – darunter viele Mitglieder der VMEBF – häufig Unternehmensgrößen und -strukturen, in denen durch das dabei zwangsläufige Auseinanderdriften von Management und Gesellschafterkontrolle mögliche Gefährdungen der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers vom Management durch die Vergabe lukrativer Beratungsaufträge an Bedeutung gewinnen. Die empirischen Forschungsergebnisse sind nicht völlig eindeutig, indizieren jedoch, dass von der Doppelfunktion des Abschlussprüfers eine Gefährdung der Unabhängigkeit und damit der Prüfungsqualität ausgehen kann.[8] Denn neben der Kompetenz ist die Unabhängigkeit das zweite Teil-

[5] Die seit dem Grünbuch „Audit Policy: Lessons from the Crisis", COM (2010) 561 final, intensiv diskutierte europäische Abschlussprüfungsreform besteht im Ergebnis aus zwei Rechtsakten: (1.) der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 (nachfolgend: **EU-APrVO**), ABl. EU vom 27.5.2014 L 158, S.77 und (2.) der Richtlinie 2014/56/EU zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG (nachfolgend **APrRiLi n.F.**), ABl. EU vom 27.5.2014 L 158, S. 196.

[6] Die deutschen Umsetzungs- und Anwendungsbestimmungen zu Richtlinie und Verordnung finden sich in zwei Gesetzen, (1.) dem Abschlussprüfungsaufsichtsreformgesetz (APAReG, Gesetzgebungsverfahren abgeschlossen) und dem Abschlussprüfungsreformgesetz (**AReG**, Regierungsentwurf BT-Drucks. 18/7219); ausführlicher *Schüppen* (2016b).

[7] Vgl. *Quick/Sattler* (2011), S. 310, 313 mit. weit. Nachw.; *Karoli* (1964), S. 394, 397 f.; *Ballwieser* (2001), S. 99, 104 f.

[8] Vgl. *Quick/Sattler* (2011), S. 310, 335 ff.; *Böcking/Gros* (2015), S. 305, 309-311; *Quick* (2007), S. 1127, 1136-1138.

element der Prüfungsqualität.[9] Solche Gefährdungen der Unabhängigkeit durch Beratungstätigkeiten sind dabei keineswegs nur unter dem Gesichtspunkt der Selbstprüfung, sondern auch unter den weiteren Gesichtspunkten der Vertrautheit,[10] des Eigeninteresses und der Interessenvertretung sowie der Einschüchterung (Art. 22 Abs. 1 Unterabs. 4 APrRiLi n.F.) zu besorgen.

Gegenstand der vorliegenden Betrachtung ist es nicht, diese Diskussion zu vertiefen. Vielmehr sollen aus aktuellem Anlass[11] - und passend zum Jubiläum einer sich der Entwicklung des Bilanzrechts widmenden Vereinigung - auf der Grundlage des sich nach der Reform ergebenden Regulierungsrahmens (unten II.) die Auswirkungen der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen durch den Abschlussprüfer im und auf den Jahresabschluss untersucht werden. Solche Auswirkungen ergeben sich aus den ausdrücklich vorgeschriebenen Anhangangaben zur Honorarsumme und -aufschlüsselung (unten III.), aber auch aus den Rechtsfolgen unzulässig erbrachter Nichtprüfungsleistungen (unten IV.).

II. Ein neuer gesetzlicher Rahmen

A. Gesetzlicher Rahmen für alle Pflichtprüfungen

Der für alle gesetzlich vorgeschriebenen Abschlussprüfungen geltende § 319 HGB enthält Regelungen zum Ausschluss eines Wirtschaftsprüfers. Er adressiert dabei personelle und finanzielle Verflechtungen (§ 319 Abs. 3 Nr. 1 und Nr. 2 HGB) sowie Honorarabhängigkeit (§ 319 Abs.3 Nr. 5 HGB). Bei der Berechnung einer etwaigen Honorarabhängigkeit (Maßstab sind 30% der Gesamteinnahmen der beruflichen Tätigkeit) werden alle Honorare

[9] Vgl. *Böcking/Gros* (2015), S. 305, 308.

[10] Dies vor allem vor dem Hintergrund der vom Abschlussprüfer in § 43 Abs. 4 WPO n.F. und Art. 21 Abs. 2 Unterabs. 3 APrRiLi n.F. geforderten „kritischen Grundhaltung", die er ungeachtet der bisherigen Erfahrungen mit der Integrität und Aufrichtigkeit des Managements zu wahren hat.

[11] Zur Abschlussprüfungsreform ausführlicher *Schüppen* (2016b); *Schüppen* (2016a) und *Lenz* (2016).

einbezogen, die der Wirtschaftsprüfer von der zu prüfenden Kapitalgesellschaft oder Unternehmen, an denen diese mit mehr als 20% beteiligt ist, erhalten hat. Unmittelbare Bedeutung für die Erbringung von Beratungsleistungen durch den Abschlussprüfer hat § 319 Abs. 3 Nr. 3 HGB; danach führen zum Ausschluss von der Prüfung im zu prüfenden Geschäftsjahr und bis zur Erteilung des Bestätigungsvermerks erbrachte Leistungen bei der Führung der Bücher oder der Aufstellung des Jahresabschlusses, der Durchführung der internen Revision, Unternehmensleitungs- oder Finanzdienstleistungen sowie versicherungsmathematische oder Bewertungsleistungen, die sich auf den zu prüfenden Jahresabschluss nicht nur unwesentlich auswirken. Offenkundig sieht der Gesetzgeber eine Bedrohung der Unabhängigkeit hier in erster Linie unter dem Aspekt der Selbstprüfung.

Als Abschlussprüfer ist gem. § 319 Abs. 2 HGB auch ein Wirtschaftsprüfer ausgeschlossen, bei dem Gründe vorliegen, nach denen die Besorgnis der Befangenheit besteht. Allerdings sind – nachdem der Bundesgerichtshof in dem oben bereits erwähnten Allweiler-Urteil die grundsätzliche Vereinbarkeit von Prüfung und (Steuer-)Beratung ausgesprochen hatte – keine Fälle oder Auffassungen bekannt, nach denen allein die Erbringung von Beratungsleistungen eine solche Besorgnis begründen könnte.

Soweit ausnahmsweise eine Beratungstätigkeit zur Inhabilität führen würde (also in den Fällen der § 319 Abs. 3 Nr. 3 und 5 oder – theoretisch – Abs. 2 HGB) stellt die Regelungstechnik des § 319 HGB sicher, dass Umgehungen ausgeschlossen sind. Erfasst werden nämlich auch Tatbestandserfüllungen durch Personen, mit denen der Wirtschaftsprüfer seinen Beruf gemeinsam ausübt, durch Ehegatten oder Lebenspartner, und – bei Wirtschaftsprüfungsgesellschaften – durch Gesellschafter (wenn wesentlich beteiligt oder mit Einfluss auf das Prüfungsergebnis), Organmitglieder oder verbundene Unternehmen (§ 319 Abs. 3 und Abs. 4 HGB) sowie durch Mitglieder des Netzwerkes, dem der Abschlussprüfer angehört (§ 319b HGB).

B. Spezialregelungen für Unternehmen öffentlichen Interesses

Jedenfalls theoretisch weitergehende Anforderungen für Abschlussprüfungen bei kapitalmarktorientierten Unternehmen im Sinne des § 264d HGB

ergeben sich nach bisherigem Recht aus § 319a HGB, der zusätzlich zu § 319 Abs. 3 HGB Rechts- und Steuerberatungsleistungen sowie die Mitwirkung an der Entwicklung, Einrichtung und Einführung von Rechnungslegungsinformationssystemen adressiert.[12] Mit Wirksamkeit der EU-Abschlussprüfungsreform[13] ergibt sich jedoch insoweit eine veränderte Rechtslage, und zwar nicht nur für kaptitalmarktorientierte Unternehmen, sondern für den weiteren Kreis der Unternehmen öffentlichen Interesses, der insbesondere auch Banken und Versicherungen einschließt.[14] Für diese Unternehmen gelten künftig in erster Linie als unmittelbar anwendbares Recht die Bestimmungen der EU-APrVO und in zweiter Linie die zur Anwendung dieser Verordnung ergangenen nationalen Bestimmungen, namentlich der durch das AReG neu gefasste § 319a HGB-E.

1. Beratungsverbote („black list")

Grundnorm ist Art. 5 Abs. 1 EU-APrVO, der einen umfangreichen Katalog „verbotener Prüfungsleistungen" (so genannte „black list") enthält. Mit weiteren Detailspezifizierungen aufgezählt werden Steuerberatungsleistungen, Teilnahme an der Unternehmensleitung, Buchhaltung und Abschlusserstellung, Lohn- und Gehaltsabrechnung, Gestaltung und Umsetzung interner Kontroll- und Risikomanagementverfahren, Bewertungsleistungen, juristische Leistungen, interne Revision, Finanzdienstleistungen, Wertpapierdienstleistungen und Personaldienstleistungen.[15] Die Beratungsverbote richten sich ausdrücklich an den Abschlussprüfer/die Prüfungsgesellschaft und jedes Mitglied seines Netzwerks (Art. 5 Abs. 1 Satz 1

---

[12] Ausführlicher *Schüppen* (2015), § 319a Rn. 8 ff.

[13] Hierzu bereits oben in/bei Fn. 5, 6 und 11.

[14] Definition in Art.2 Nr.13 APrRiLi, hierzu *Schüppen* (2015), Anh. zu Vor § 316 Rn 2.- Die dem Motto „der Dativ ist dem Genitiv sein Tod" folgende offizielle Brüsseler Übersetzung des englischen „Public Interest Entities", gerne mit PIE abgekürzt, lautet „Unternehmen von öffentlichem Interesse", die Verwendung des Genitivs „Unternehmen öffentlichen Interesses" spart mit der Präposition 2 Buchstaben und ein Leerzeichen.

[15] Ausführlicher *Schüppen* (2015), Anh. § 319a Rn. 14 ff.; Bedenken gegen die Vereinbarkeit des Beratungsverbots mit der Grundrechtscharta der EU bei *Hennrichs* (2015), S. 248, 264.

EU-APrVO), so dass – a majore ad minus – auch mit der Prüfungsgesellschaft verbundene Unternehmen (Art. 2 Nr. 8 APrRiLi), beispielsweise Tochter- oder Muttergesellschaften, erfasst sind. Verboten sind Beratungen gegenüber dem geprüften Unternehmen, dessen Mutterunternehmen oder von dem geprüften Unternehmen beherrschten Unternehmen.

Im Rahmen der bestehenden Mitgliedstaaten-Optionen macht Deutschland von der Möglichkeit, weitere Leistungen zu verbieten (Art. 5 Abs. 2 EU-APrRiLi), keinen Gebrauch. Das AReG nutzt jedoch umgekehrt mit § 319a Abs. 1 HGB-E die Möglichkeit (Art. 5 Abs. 3 EU-APrRiLi), Bewertungsleistungen und Steuerberatungsleistungen aus der „black list" auszunehmen und zuzulassen, soweit diese keine direkten oder nur unwesentliche Auswirkungen auf die geprüften Abschlüsse haben. Als wesentliche Auswirkung – und damit verboten – wird allerdings die so genannte „agressive Steuerplanung"[16] normiert. Weitere Voraussetzung für die Zulässigkeit der übrigen Steuerberatungsleistungen ist, dass der Prüfungsausschuss (bei dessen Fehlen der Aufsichtsrat) diese „vorher genehmigt" hat (§ 319a Abs. 3 HGB-E), was (zulässiger Weise) etwas strenger ist als das Verordnungsrecht, das nur allgemein eine „Billigung" durch den Prüfungsausschuss verlangt (Art. 5 Abs. 4 EU-APrVO).

2. *Relative, honorarbezogene Beschränkungen von Nichtprüfungsleistungen*

Eine eigenartige und neuartige Honorarbeschränkung, die auf das Verhältnis von Honoraren für Nichtprüfungsleistungen zu Abschlussprüfungshonoraren abstellt, enthält Art. 4 Abs. 2 EU-APrVO. Danach sind die Gesamthonorare für zulässigerweise (gegenüber dem geprüften Unternehmen, dessen Mutterunternehmen oder abhängigen Gesellschaften) erbrachte Nichtprüfungsleistungen auf maximal 70 Prozent des Durchschnitts der in den letzten drei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren für die Abschluss-

[16] Regierungsbegründung zum AReG, BT-Drucks 18/7219, S. 43; nach der Definition im Gesetzestext handelt es sich um Steuerberatungsleistungen, deren Erbringung den für steuerliche Zwecke zu ermittelnden Gewinn im Inland erheblich gekürzt hat oder der Verlagerung eines erheblichen Teils des Gewinns ins Ausland gedient hat, ohne dass hierfür eine über die steuerliche Vorteilserlangung hinausgehende wirtschaftliche Notwendigkeit für das Unternehmen bestand.

prüfung (des geprüften Unternehmens und gegebenenfalls eines Mutterunternehmens, der abhängigen Unternehmen und der konsolidierten Abschlüsse der betreffenden Unternehmensgruppe) durchschnittlich gezahlten Honorare begrenzt. Sowohl im „Zähler" (Nichtprüfungsleistungen) als auch im „Nenner" (Abschlussprüfungsleistungen) kommt es also auf Leistungen gegenüber jedem Gruppenunternehmen an, andererseits aber nur auf gerade durch den Abschlussprüfer bzw. die Prüfungsgesellschaft selbst erbrachte Leistungen. Leistungen durch und Zahlungen an mit der Prüfungsgesellschaft verbundene Unternehmen oder Netzwerkpartner sind hier – anders als bei den Beratungsverboten des Art. 5 Abs. 1 EU-APrVO – irrelevant.[17]

Die Regelung erfasst nur Fälle, in denen ein Abschlussprüfer für einen Zeitraum von drei oder mehr aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren für ein geprüftes Unternehmen (oder dessen Muttergesellschaft oder von diesem beherrschte Unternehmen) zulässige Nichtprüfungsleistungen und Abschlussprüfungsleistungen erbringt. In den ersten Jahren des Abschlussprüfungsmandats greift diese Honorarbegrenzung noch nicht ein. Zweifelhaft ist, ob dies für die ersten zwei oder drei Jahre gilt; der Wortlaut der Verordnung spricht für zwei Jahre, während sich die EU-Kommission in ihrem Q&A für drei Jahre ausspricht, was zu einer Anwendung erst ab dem vierten Jahr führen würde. Obwohl die Verordnung von „gezahlten" Honoraren spricht, ist – da die Berechnung auf Geschäftsjahre abstellt – davon auszugehen, dass es um die jeweils bei ordnungsgemäßer Abgrenzung auf das jeweilige Geschäftsjahr entfallenden Honorare geht.

3. *Behandlung anderer Bestätigungsleistungen*

Im Zähler sind nach dem Verordnungstext in Abs. 2 Unterabs. 1 EU-APrVO sämtliche zulässigen „Nichtprüfungsleistungen" zu erfassen. Den Begriff der „Nichtprüfungsleistung" kennt das bisherige Recht nicht. Insbesondere stellt sich die Frage, wie andere Bestätigungsleistungen zu erfassen sind, bei

[17] De lege ferenda für eine an §§ 319, 319a HGB angepasste, im RegEntw AReG nicht vorgesehene strengere Regelung des nationalen Rechts; *Lenz* (2016), S. 9 und *Schüppen* (2016a), S. 6.

denen es sich zwar nicht um Abschlussprüfungsleistungen, aber doch um Prüfungsleistungen handelt. Es läge nahe, diese im Zähler unberücksichtigt zu lassen und das Verhältnis nur zwischen den Steuerberatungsleistungen und den sonstigen Leistungen einerseits, den Abschlussprüfungsleistungen andererseits zu bilden. Hiergegen spricht jedoch Art. 4 Abs. 2 Unterabs. 2 EU-APrVO, der aus dem Zähler ausdrücklich nur solche zulässigen Nichtprüfungsleistungen ausklammern will, die „nach Unionsrecht oder nationalem Recht erforderlich sind". Auch andere Bestätigungsleistungen müssen daher wie sonstige zulässige Nichtprüfungsleistungen im Nenner berücksichtigt werden, soweit die Einholung der Bestätigung nicht gesetzlich vorgeschrieben ist oder sie nicht den Abschlussprüfungsleistungen zugeordnet werden können.

4. Rechtsfolgen bei Überschreitung der Honorargrenze

Weder in der Verordnung noch in § 319a HGB-E geregelt und weitgehend ungeklärt ist, welche Rechtsfolgen sich aus einer etwaigen Überschreitung der 70%-Grenze ergeben. In Ausübung des Mitgliedstaatenwahlrechts des Art. 4 Abs. 2 Unterabs. 3 EU-APrVO ermöglicht es § 319a Abs. 1a HGB-E der Abschlussprüferaufsichtsstelle, auf Antrag des Abschlussprüfers ausnahmsweise für höchstens ein Geschäftsjahr bis zu 140% der Bemessungsgrenze als Obergrenze zu gestatten. Im Übrigen könnte man an ein gesetzliches Verbot für den oder die Beratungsaufträge denken, mit denen die Grenze überschritten wird.[18] Oftmals wird aber – da es für die Honorarabgrenzung nicht auf den Vertragsabschluss, sondern auf die Leistungserbringung ankommt – unklar sein, welcher Vertrag dann betroffen wäre. Außerdem ordnet Art. 4 Abs. 2 EU-APrVO anders als Art. 5 Abs.1 EU-APrVO gerade kein Tätigkeitsverbot, sondern eine Honorarbegrenzung an. Richtigerweise ist daher, dem Wortlaut der Norm entsprechend, davon auszugehen, dass es sich um einen die Verpflichtung zur Zahlung der Gegenleistung beschränkenden Eingriff in die vertragliche Vergütungsregelung handelt. Die Honorare des Geschäftsjahres für sämtliche Nichtprüfungsleistungen sind von Gesetzes wegen jeweils im Verhältnis des angefallenen Honorars insoweit begrenzt, als die 70% überschritten werden. Ein darüber hinaus gehendes Honorar darf der Abschlussprüfer nicht fordern und muss es – soweit er es bereits erhalten hat – als ungerechtfertigte Bereicherung herausgeben.

[18] Noch in diese Richtung denkend *Schüppen* (2015), Anh. § 319a Rn. 4; ähnlich *Schürnbrand* (2016), S. 70, 76.

III. Angabepflichten im Jahresabschluss

A. Aufwand und Anschaffung

Beratungsleistungen durch den Abschlussprüfer lösen wie jede andere Inanspruchnahme externer Beratung Kosten aus, die grundsätzlich Aufwand darstellen und daher in den Aufwandspositionen der Gewinn- und Verlustrechnung enthalten sind. Allerdings kann es sich im Einzelfall um aktivierungspflichtige Anschaffungsnebenkosten handeln, so beispielsweise nach der – umstrittenen – Finanzrechtsprechung bei den Kosten einer Due Dilligence in Bezug auf einen Beteiligungserwerb, wenn diese nach der Erwerbsentscheidung anfallen.[19] Diese Berücksichtigung von Beratungskosten im Jahresabschluss weist aber keinerlei Besonderheit im Hinblick gerade auf die Tatsache, dass die Beratung durch den Abschlussprüfer erbracht wird, auf.

B. Anhangangaben zum Gesamthonorar und Aufgliederung

1. Hintergrund der Regelung

Unabhängig davon, ob das Honorar zu Aufwand führt oder als Anschaffungsnebenkosten aktiviert wurde,[20] sind die spezifisch die Beratung durch den Abschlussprüfer adressierenden Angabepflichten in den §§ 285 Nr. 17, 314 Abs. 1 Nr. 9 HGB zu erfüllen. Gemäß § 285 Nr. 17 HGB müssen im Anhang bzw. Konzernanhang die von dem Abschlussprüfer für das Geschäfts-

[19] Vgl. *Schubert/Gadek* (2014), § 255 Rn. 325 Stichwort „Beratungskosten".

[20] Zutreffend *IDW* (2015), Tz. 8.

jahr berechneten Gesamthonorare, aufgeschlüsselt in das Honorar für a) Abschlussprüfungsleistungen, b) andere Bestätigungsleistungen, c) Steuerberatungsleistungen und d) sonstige Leistungen, offengelegt werden. Die Regelung steht im Zusammenhang mit den Inhabilitätsvorschriften der §§ 319, 319a HGB und soll durch Transparenz des Abschlussprüferhonorars Gefährdungen der Unabhängigkeit sichtbar machen und so das Vertrauen in die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers stärken.[21] Für mittelgroße Gesellschaften iSd § 267 Abs. 2 HGB besteht die Möglichkeit auf Angaben im Anhang zu verzichten und sie nur – auf schriftliche Anforderung – der Wirtschaftsprüferkammer zu übermitteln (§ 288 Abs. 2 Satz 3 HGB).

Während in der Vergangenheit die Anhangangaben zu den an den Abschlussprüfer gezahlten Honoraren reine Informationsfunktion hatten, gewinnen sie mit der Umsetzung der europäischen Abschlussprüfungsreform weitreichendere Bedeutung, weil Honorarrelationen bei Unternehmen öffentlichen Interesses durch Art. 4 Abs. 2 EU-APrVO (hierzu bereits oben II.B) unmittelbare rechtliche Relevanz erhalten und es nahe liegt, die Honoraraufgliederung der §§ 285 Nr.17, 314 Abs.1 Nr. 9 HGB auch im Rahmen des Art. 4 EU-APrVO zu nutzen.

2. *Honorarempfänger*

Die Anhangangabepflicht wirft eine Vielzahl von Fragen auf.[22] Schon der Begriff des „Abschlussprüfers" ist dabei unklar.[23] Zweifelsfrei ist nur, dass dies jedenfalls die als Abschlussprüfer gewählte und tätige Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ist. Nach Sinn und Zweck der Vorschrift ist es aber erforderlich, dass auch an mit der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft im Sinne von § 15 HGB verbundene Unternehmen gezahlte Beträge zum Gesamthonorar

[21] BT-Drucks 15/3419, S. 29; *Hüttemann/Meyer* (2014), § 285 Rn. 103; *Poelzig* (2013), § 285 Rn. 307; *Grottel* (2014), § 285 Rn. 290.

[22] Vgl. *Kirsch/Ewelt-Knauer/Gallasch* (2013), S. 647, 665: deutliche Unschärfen und Interpretationsspielräume, die die Unternehmen „zur konkreten (bewussten oder unbewussten) Gestaltung" nutzen.

[23] Vgl. *Kirsch/Ewelt-Knauer/Gallasch* (2013), S. 647, 655 f., 658 f. mit Kritik und empirischem Nachweis der in der Praxis völlig uneinheitlichen Handhabung; für eine klarstellende Gesetzesänderung *Lenz* (2016), S. 9 und *Schüppen* (2016a), S. 7 f.

zu rechnen; gleiches gilt für Honorare, die an natürliche Personen gezahlt werden, die Gesellschafter, Organmitglieder oder Mitarbeiter der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft sind und die gemäß §§ 319, 319a HGB zur Inhabilität führen würden. Die Berücksichtigung der an verbundene oder nahestehende Personen gezahlten Honorare als freiwillig einzustufen[24] oder auf verbundene Unternehmer im Sinne von § 271 Abs. 2 HGB zu beschränken,[25] ist nicht angängig, weil es den eindeutigen Gesetzeszweck und den erklärten Zusammenhang mit §§ 319, 319a HGB verfehlt. Die hier vertretene weite Auslegung ist von Wortlaut und Systematik des Gesetzes gedeckt, so dass ihr auch anderslautende Ausführungen in den Gesetzesmaterialien[26] nicht entgegenstehen. Durch eine nur auf die Leistungen des Abschlussprüfers selbst bezogene „Davon"-Angabe ist allerdings sicherzustellen, dass das im Rahmen des Art. 4 Abs. 2 EU-APrVO erforderliche Zahlenmaterial ebenfalls vorliegt.[27]

Hat das Unternehmen mehrere Abschlussprüfer – also im Falle des in Deutschland sehr seltenen Joint-Audit -, so ist fraglich, ob die Honorarangaben kumuliert oder für jeden der Abschlussprüfer gesondert zu machen sind. Da nach der Intention des Gesetzes die Honorartransparenz in erster Linie mit Blick auf mögliche Gefährdungen der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers geschaffen werden soll, scheint es sachgerecht, die geforderten Angaben jeweils getrennt für jeden der beteiligten Abschlussprüfer zu machen.[28]

[24] So aber *IDW* (2015) Tz. 7; für strikte Begrenzung auf den Abschlussprüfer selbst *Grottel* (2014), § 285 Rn. 296.

[25] So *Hüttemann/Meyer* (2014), § 285 Rn. 104 mit Nachw.; *Kling* (2011), S. 209, 212 verlangt nach Sinn und Zweck des Gesetzes „zumindest" mit dem Abschlussprüfer gem. § 271 Abs. 2 HGB verbundenen Unternehmen einzubeziehen.

[26] Regierungsbegründung BilMOG, BT-Drucks 16/10067, S. 70.

[27] Vgl. insoweit den Gesetzgebungsvorschlag von *Schüppen* (2016a), S. 8.

[28] Zutreffend *IDW* (2015), Tz. 16; *Poelzig* (2013), § 285 Rn. 312.; *Kling* (2011), S. 209, 212.

3. *Erfasste Honorare (Zahlender, zeitliche Abgrenzung, Honorarbegriff)*

Auch die zweite Schlüsselgröße für die Honorarangaben, die Abgrenzung des Leistungsumfangs, ist mit großen Unsicherheiten behaftet.[29] Maßgeblich sind grundsätzlich nach dem Gesetzestext die Honorare, die von dem den Jahresabschluss aufstellenden Unternehmen gezahlt werden. Im Rahmen einer mit Art. 4 Abs. 2 EU-APrVO harmonisierten Auslegung sind aber bei Unternehmen öffentlichen Interesses auch Honorare für Nichtprüfungsleistungen gegenüber dem Mutterunternehmen oder abhängigen Unternehmen des geprüften Unternehmens zu erfassen. Auf die Frage, ob die Aufwendungen dem geprüften Unternehmen beispielsweise im Rahmen einer Konzernumlage weiterbelastet werden[30], kommt es nicht an. Auch insoweit ist eine „Davon"-Angabe zur Erhöhung der Transparenz empfehlenswert.

Etwas irreführend ist die Formulierung eines „für das Geschäftsjahr berechneten" Honorars. Maßgeblich ist natürlich, allgemeinen Grundsätzen entsprechend, nicht die Rechnungstellung bis zum Bilanzstichtag, sondern das bei ordnungsgemäßer Bilanzierung auf das betroffene Geschäftsjahr entfallende Honorar.[31] Stellen sich in diesem Zusammenhang gebildete Rückstellungen als über- oder unterdotiert heraus, ist eine „Korrekturbuchung" im Folgejahr jedoch nicht möglich, weil hierdurch die vom Gesetz verlangte Periodisierung verfehlt würde.[32]

Fraglich ist bei der Ermittlung der Höhe des Gesamthonorars schließlich, ob nur das eigentliche Honorar oder auch die in Rechnung gestellten Auslagen zu berücksichtigen sind. Da aus Sicht des geprüften Unternehmens auch die Auslagen Bestandteil des Aufwands und der zu bezahlenden Rechnung

[29] Vgl. *Kirsch/Knauer/Gallasch* (2013), S. 647, 659 ff. mit Kritik und empirischer Studie der in der Praxis uneinheitlichen Handhabung.

[30] Anderer Ansicht *IDW* (2015), Tz. 8.

[31] Zutreffend *IDW* (2015), Tz. 8; *Grottel* (2014), § 285 Rn. 292; *Poelzig* (2013), § 285 Rn. 310.

[32] Anderer Ansicht *IDW* (2015), Tz. 9 und *Poelzig* (2013), § 285 Rn. 310, die Parallele zu GuV-Positionen überzeugt jedoch nicht.

sind, ist es nicht gerechtfertigt, diese herauszurechnen. Lediglich echte durchlaufende Posten wie die Umsatzsteuer sind nicht zu berücksichtigen.[33]

4. *Abgrenzung der Honorarkategorien*

Stellt schon die Ermittlung des Gesamthonorars vor gewisse Schwierigkeiten, so kann die Zuordnung zu den in § 285 Nr. 17 genannten Kategorien weitere Probleme aufwerfen. Dies gilt insbesondere für die Abgrenzung von Abschlussprüfungsleistungen und anderen Bestätigungsleistungen. Hier ist zunächst zu beachten, dass im Jahresabschluss eines Mutterunternehmens sowohl der Aufwand für die Prüfung des Jahresabschlusses als auch des Konzernabschlusses in der Kategorie „Abschlussprüfungsleistungen" anzugeben ist. Zu erfassen sind im Übrigen alle Honorare, die unmittelbar die Abschlussprüfungen oder gesetzliche Erweiterungen der Abschlussprüfung betreffen. Eine ganz ähnliche Abgrenzungsfrage stellt sich für die Anwendbarkeit von § 323 HGB. Dort wird funktional zwischen „Ergänzungen" (nicht abgedeckter Zusatzauftrag außerhalb der Abschlussprüfung) und „Erweiterungen" (im Rahmen der Abschlussprüfung) unterschieden, ohne dass es auf Formalien wie gesonderte Auftrags- und Honorarvereinbarung oder gesonderten Bericht ankommen soll.[34] Richtigerweise ist allerdings dem formalen Rahmen der Auftragserteilung und der Kommunikation der Ergebnisse im Prüfungsbericht eine erhebliche indizielle Bedeutung zuzuerkennen.[35] Einen direkten inhaltlichen Bezug zum Gegenstand der Abschlussprüfung hat auch die prüferische Durchsicht von Zwischenabschlüssen.[36] Sehr zweifelhaft ist allerdings, ob im Zusammenhang mit einem Enforcement-Verfahren erbrachten Leistungen oder forensische Untersuchungen bei festgestellten Verstößen noch als Abschlussprüfungs-

[33] Wenn Versicherungsnehmer der Wirtschaftsprüfer ist eher dem Auslagenersatz und nicht den durchlaufenden Posten zuzuordnen sind allerdings Versicherungsprämien, auch wenn er die Prämie weiterberechnen kann; insoweit anderer Ansicht *IDW* (2015), Tz. 10.

[34] Vgl. *Ebke* (2013), § 323 Rn. 17-19; *Schüppen* (2015) § 323 Rn. 18.

[35] Vgl. *Schüppen* (2015) § 323 Rn. 18 Fn. 32.

[36] Insoweit zutreffend IDW (2015), Tz. 12a; a.A. *Grottel* (2014), § 285 Rn. 302 und *Kling* (2011), S. 209, 214.

leistung angesehen werden können.[37] Insoweit dürfte es sich um den sonstigen Leistungen zuzuordnende Beratungsleistungen handeln.

In die Kategorie der „anderen Bestätigungsleistungen" (Nr. 17 lit. b)) fallen solche Prüfungsleistungen, die nicht Abschlussprüfungsleistungen sind. Zu nennen sind beispielsweise Prüfungen nach dem Erneuerbare-Energien-Gesetz, dem Kraft-Wärme-Kopplungs-Gesetz oder auf eine Bestätigung zielende freiwillige Prüfungen von Risikomanagement-Systemen oder Compliance-Management-Systemen.[38]

Weniger problematisch ist die Abgrenzung hinsichtlich der Kategorie der Steuerberatungsleistungen, die selbstverständlich sowohl Steuerdeklarationsberatung als auch Steuergestaltungsberatung umfassen. Sämtliche Honorare für Leistungen, die weder Abschlussprüfung, andere Bestätigung oder Steuerberatung sind, fallen in die Kategorie der sonstigen Leistungen (Nr. 17 lit. d)). Dies umfasst beispielsweise Bewertungsleistungen oder Gutachten, die keine als Ergebnis einer Prüfung zu verstehende Bestätigung enthalten, sondern deren Ergebnis eine fachliche Meinungsäußerung und Beurteilung ist, aber auch Rechtsberatung und andere betriebswirtschaftliche Dienstleistungen.

5. Besonderheiten im Konzernabschluss

Gemäß § 314 Abs. 1 Nr. 9 HGB ist im Konzernabschluss ebenfalls das von dem Abschlussprüfer des Konzernabschlusses für das Geschäftsjahr berechnete Gesamthonorar aufgeschlüsselt anzugeben. Für die Definition des „Abschlussprüfers" gilt das oben Gesagte. Maßgeblich sind zudem nicht nur die Honorare des Mutterunternehmens, sondern sämtlicher in den Konzernabschluss einbezogene Unternehmen. Dafür, Honorarbestandteile die auf Gemeinschaftsunternehmen bzw. assoziierte Unternehmen entfallen, nur entsprechend der Beteiligungsquote anzusetzen,[39] gibt die gesetzliche Regelung nichts her. Demgegenüber erscheint es gerechtfertigt, auf die Angabe der Honorare von nicht konsolidierten Unternehmen sowie von

[37] So aber *IDW* (2015), Tz. 12a und *Kling* (2011), S. 209, 214.

[38] Vgl. *IDW* (2015), Tz. 13 nebst Anlage.

[39] So *IDW* (2015), Tz. 19.

nicht entsprechend der Equity-Methode in den Konzernabschluss einbezogenen assoziierten Unternehmen zu verzichten.[40]

Die Angaben nach § 285 Nr. 17 HGB können nach dem letzten Halbsatz der Norm im Jahresabschluss unterbleiben, wenn sie in einem das Unternehmen einbeziehenden Konzernabschluss enthalten sind. Wenn der Abschlussprüfer des Mutterunternehmens mit dem Abschlussprüfer des die Befreiung in Anspruch nehmenden Unternehmens identisch ist, reicht es in diesem Fall aus, kumulierte Beträge anzugeben.[41] Ist dies jedoch nicht der Fall, so ist zusätzlich eine getrennte Angabe für die einbezogene Gesellschaft erforderlich.[42]

C. Angaben im Bestätigungsvermerk

Für Unternehmen öffentlichen Interesses begründet die EU-APrVO eine völlig neue Angabepflicht zu Nichtprüfungsleistungen im Bestätigungsvermerk. Gemäß Art. 10 Abs. 2 lit. g) EU-APrVO muss der Bestätigungsvermerk der Unternehmen öffentlichen Interesses nämlich künftig die Angabe der Leistungen, die vom Abschlussprüfer für das geprüfte Unternehmen oder von diesem beherrschte Unternehmen zusätzlich zur Abschlussprüfung erbracht wurden, enthalten, soweit diese Angabe nicht bereits im Lagebericht oder in den Abschlüssen erfolgte. Damit wird nicht lediglich die Angabe der für Nichtprüfungsleistungen vereinnahmten Honorare verlangt, sondern tatsächlich eine Benennung der erbrachten Leistungen.[43] Deshalb erfüllt die gemäß § 285 Nr. 17 und § 314 Abs. 1 HGB erforderliche Honoraraufschlüsselung diese Anforderung nicht. Zur Vermeidung einer Angabepflicht im Bestätigungsvermerk können allerdings die Honoraraufschlüsselungen in § 285 Nr. 17 HGB bzw. § 314 Abs. 1 Nr. 9 HGB freiwillig um eine konkrete Benennung der tatsächlich erbrachten Leistungen ergänzt werden.

[40] Vgl. *IDW* (2015), Tz. 21.

[41] Vgl. *IDW* (2015), Tz. 19; *Grottel* (2014), § 285 Rn. 305.

[42] Vgl. *IDW* (2015), Tz. 20; *Grottel* (2014), § 285 Rn. 305; *Kling* (2011), S. 209, 216.

[43] Vgl. *Schüppen* (2015) Anhang zu § 322 Rn. 4, anderer Ansicht wohl *Köhler* (2015), S. 109, 111.

IV. Rechtsfolgen unzulässiger Beratung

A. Unzulässige Beratung und Nichtigkeit des Jahresabschlusses

Berechnung, Aufgliederung und Ausweis der an den Abschlussprüfer gezahlten Honorare sind also wichtig, noch problematischer ist aber prima facie das Risiko, dass ein Jahresabschluss gem. § 256 AktG (der jedenfalls für die GmbH analog gilt) nichtig ist, weil er nicht oder durch eine inhabile Person geprüft wurde. Dieses Problem folgt aus dem mit dem Aktiengesetz 1937 zur Betonung der öffentlichen Funktion der Abschlussprüfung eingeführten Grundsatz, dass ein (prüfungspflichtiger) Jahresabschluss nur festgestellt werden kann, wenn er ordnungsgemäß geprüft ist.[44] Im Konzept des bisherigen nationalen Rechts, das für prüfungspflichtige Unternehmen, die nicht Unternehmen öffentlichen Interesses sind, auch nach Inkrafttreten des AReG unverändert bleibt, führen die Besorgnis der Befangenheit und Verstöße gegen die Katalogtatbestände der §§ 319 Abs. 3 und 4 HGB zur Inhabilität des Wirtschaftsprüfers: Ein Wirtschaftsprüfer, der diese Tatbestände verwirklicht, „kann nicht Abschlussprüfer sein". Die Bestellung ist unwirksam und der Prüfungsauftrag nach herrschender Meinung wegen Verstoßes gegen ein gesetzliches Verbot nichtig.[45]

Allerdings genießt die tatsächlich durchgeführte Abschlussprüfung eine Art von Bestandskraft. Der Wahlbeschluss der Hauptversammlung ist wegen solcher Inhabilitätsgründe nicht anfechtbar und ein Antrag auf Bestellung eines anderen Abschlussprüfers gemäß § 318 HGB kann nach Erteilung des Bestätigungsvermerks nicht mehr gestellt werden.[46] Aufgrund der damit im Ergebnis wirksamen Prüfungsdurchführung ist auch eine Nichtigkeit des festgestellten Jahresabschlusses nicht zu befürchten (ausdrücklich § 256 Abs. 1 Nr. 3 AktG).

Dem gegenüber verfolgt Art. 5 EU-APrVO einen anderen Ansatz. Die in ihm enthaltenen Tätigkeitsverbote richten sich gegen die unzulässig übernommenen Beratungsaufträge, statuieren jedoch keine Inhabilität für die

[44] Vgl. *Habersack* (2007), S. 681, 695.

[45] Vgl. Nachweise und Diskussionen bei *Schüppen* (2015), § 319 Rn. 37.

[46] Vgl. *Schüppen* (2015), § 319 Rn. 36.

Abschlussprüfung.[47] Die Bestandskraft der gleichwohl durchgeführten Abschlussprüfung ist allerdings durch die vorgesehenen Neuregelungen im AReG ebenfalls sichergestellt: Die Anfechtung von Bestellungs-beschlüssen ist gemäß § 243 Abs. 3 Nr. 3 AktG ausgeschlossen, soweit die potenziellen Anfechtungsgründe ein Ersetzungsverfahren gem. § 318 Abs. 3 HGB tragen können. § 318 Abs. 3 HGB-E in der vorgesehenen Neufassung durch das AReG erstreckt die Möglichkeit dieses Ersetzungsverfahrens auf Verstöße gegen Art. 5 Abs. 4 und 5 EU-APrVO[48] (sowie Verstöße gegen Art. 16 EU-APrVO und die Vorschriften zur Laufzeit des Prüfungsmandats nach Art. 17 EU-APrVO). Ein Ersetzungsverfahren ist – wie bisher – nicht mehr möglich, wenn der Bestätigungsvermerk erteilt wurde. Durch eine entsprechende Änderung in § 256 AktG wird sichergestellt, dass bei durchgeführter Abschlussprüfung auch die an sich unwirksame Bestellung des Abschlussprüfers aufgrund eines Verstoßes gegen die EU-APrVO nicht zur Nichtigkeit des Jahresabschlusses führt (§ 256 Abs. 1 Nr. 3 lit. d) AktE).[49]

Für die Feststellung des Jahresabschlusses bleibt die Erbringung unzulässiger Beratungsleistungen damit sowohl im Anwendungsbereich des § 319 HGB als auch im Anwendungsbereich der EU-Verordnung folgenlos, wenn die Abschlussprüfung abgeschlossen wurde.

B. Ersparnis und Rückforderung von Honoraren

Mit der Feststellung, dass unzulässige Beratung in aller Regel nicht zur Nichtigkeit des Jahresabschlusses führt, ist die Thematik aber nicht erschöpft. Denn es bleibt zu klären, wie die Honoraransprüche aus solchen Beratungsaufträgen und aus den vom – an sich inhabilen – Abschlussprüfer durchgeführten Prüfungsaufträgen zu behandeln sind. Damit schließt sich auch der Kreis zur Frage nach Auswirkungen *im* Jahresabschluss, denn von

[47] Vgl. *Schüppen* Anh. § 319a Rn. 4; *Blöink/Kumm* (2015), S. 1067, 1069; im Ausgangspunkt auch *Schürnbrand* (2016), S. 70, 75 (2015).

[48] Zwar werden Verstöße gegen Art. 4 hier nicht erwähnt, da die Billigung von Nichtprüfungsleistungen durch den Prüfungsausschuss/Aufsichtsrat gem. Art. 5 Abs.4 EU-APrVO aber eine umfassende Prüfung voraussetzt, wird man diese als miterfasst ansehen können.

[49] Vgl. *Schürnbrand* AG 2016, S. 70, 73 u. 75; Regierungsbegründung.

dieser Klärung hängt ab, ob aus solchen Verträgen gegebenenfalls zum Abschlussstichtag offene Honorare als Verbindlichkeiten oder Rückstellungen ausgewiesen werden müssen oder ob gar – wundersame Geldvermehrung – eine Forderung auf Rückzahlung bereits geleisteter Honorare aktiviert werden kann.

Nach ganz herrschender Auffassung macht die Inhabilität des Abschlussprüfers den Prüfungsvertrag nichtig, ein Honoraranspruch soll damit entfallen.[50] Ob diese Auffassung richtig ist, ist allerdings zweifelhaft, denn aufgrund der oben dargestellten Rechtslage einer „Bestandskraft" des geprüften Jahresabschlusses hat das Unternehmen eine vollwertige Leistung erhalten. Zwar sind die Vorschriften der §§ 319, 319a HGB Verbotsgesetze im Sinne von § 134 BGB. Ein Verstoß gegen ein Verbotsgesetz führt jedoch nur dann zur Nichtigkeit, wenn Sinn und Zweck des Verbotsgesetzes die Nichtigkeit fordern und „sich aus dem Gesetz nicht ein anderes ergibt"; eine solche abweichende Wertung ergibt sich aber gerade aus § 256 AktG.[51]

Auch die Regelungen der Verordnung, namentlich Art.5 EU-APrVO sind Verbotsgesetze im Sinne von § 134 BGB. Unter Verletzung dieser Norm – also beispielsweise generell unzulässige oder ohne die erforderliche Billigung durch den Prüfungsausschuss – erteilte Beratungsaufträge sind nichtig, so dass Honorare nicht gefordert werden können und – soweit sie bereits gezahlt wurden – als ungerechtfertigte Bereicherung zurückzuzahlen sind.[52]

Honorare für verbotene Beratungsleistung kann der Abschlussprüfer also aufgrund der Nichtigkeit der Beratungsverträge nicht verlangen. Fraglich ist, ob es angesichts der Bestandskraft und Wirksamkeit des Testats auch gerechtfertigt ist, ihm das Honorar für die Abschlussprüfung vorzuenthalten. Dies hängt zunächst von der Frage ab, ob die verbotene Beratungsleistung überhaupt zur Inhabilität des Abschlussprüfers führt. In der Literatur wird dies mit der Begründung bejaht, ein solcher Gesetzesverstoß führe im

[50] Vgl. *Schürnbrand* (2016), S. 70, 72 in/bei Fn. 25 m. w. Nachw.

[51] Vgl. *Schüppen* (2015), § 319 Rn. 37; auch *Schürnbrand* (2016), S. 70, 73, der die Nichtigkeitsfrage befürwortet, sieht hierin einen „unverdienten Vorteil".

[52] Differenzierend *Schürnbrand* (2016), S. 70, 71 und 74 f. *Schüppen* (2015), Anhang zu § 319a Rn. 4.

Sinne einer unwiderleglichen Vermutung stets zu einer Besorgnis der Befangenheit.[53] Dem wird man in dieser Allgemeinheit allerdings nicht folgen können; entscheidend ist, wie offensichtlich der Gesetzesverstoß war und welcher Grad an Schuldvorwurf dem Abschlussprüfer zu machen ist. Ergibt sich im Einzelfall als Folgewirkung der unzulässigen Beratungsleistung eine Besorgnis der Befangenheit, so schließt sich die oben bereits erörterte Streitfrage an, ob ein solcher Gesetzesverstoß auch die Nichtigkeit des Prüfungsvertrages begründet, was von der herrschenden Meinung bejaht, hier jedoch abgelehnt wird.

Besonderheiten ergeben sich schließlich bei der Überschreitung der in Art. 4 Abs. 2 EU-APrVO vorgesehenen relativen Honorarobergrenze. Diese führt nicht wegen Verstoßes gegen ein gesetzliches Verbot zur Unwirksamkeit der Beratungsverträge, weil es für die Anwendung des § 134 BGB auf den Zeitpunkt des Abschlusses des Vertrages abkommt,[54] zu dem ein solcher Verstoß praktisch nie feststehen wird. Wie oben bereits dargelegt, ist Rechtsfolge eines Verstoßes gegen Art. 4 Abs.2 EU-APrVO aber ohnehin die geschäftsjahresbezogene verhältnismäßige Kürzung der Beratungshonorare, so dass sich aus einem solchen Gesetzesverstoß unmittelbare Bilanzauswirkungen ergeben.

V. Prüfung und Beratung – ein Thema für Aufsichtsräte

A. Zusammenfassung

(i) Inwieweit sich die Erbringung von Beratungsleistungen durch Abschlussprüfer gegenüber dem geprüften Unternehmen negativ auf die Prüfungsqualität auswirkt, ist umstritten. Fraglich ist dabei insbesondere, wann ein Kompetenzzuwachs durch Gefährdungen der Unabhängigkeit überkompensiert wird.

(ii) De lege lata sind Prüfung und Beratung bei „normalen" Pflichtprüfungen von einigen Ausnahmen abgesehen zulässig, während bei der Prüfung

[53] Vgl. *Schürnbrand* (2016), S. 70, 75.

[54] Vgl. *Schürnbrand* (2016), S. 70, 74; BGH vom 25.6.2014, ZIP 2014, 2508 Tz. 31.

von Unternehmen öffentlichen Interesses Beratungsleistungen als so genannte „Nichtprüfungsleistungen" mit Implementierung der europäischen Abschlussprüfungsreform im Jahre 2016 weitgehend verboten sind; zulässig bleiben in Deutschland allerdings Steuerberatungs- und Bewertungsleistungen.

(iii) Bei der Bilanzierung findet die Erbringung von Beratungsleistungen durch den Abschlussprüfer – neben der selbstverständlichen Buchung als Aufwand oder ausnahmsweisen Aktivierung – vor allem in den Anhangangaben der §§ 285 Nr. 17, 314 Abs. 1 Nr. 9 HGB Niederschlag, die eine Angabe des Gesamthonorars und dessen Aufgliederung in die Kategorien Abschlussprüfungsleistungen, andere Bestätigungsleistungen, Steuerberatungsleistungen und sonstige Leistungen verlangen. Die Anwendung dieser Rechnungslegungsnormen ist de lege lata mit erheblichen Rechtsunsicherheiten belastet; de lege ferenda ist eine Klarstellung und Präzisierung zur Verwirklichung des Normzwecks – das Ausmaß möglicher Unabhängigkeitsgefährdungen transparent zu machen – wünschenswert. Bei Unternehmen öffentlichen Interesses kommen auch Angabepflichten im Bestätigungsvermerk in Betracht.

(iv) Die Erbringung unzulässiger Nichtprüfungsleistungen kann zur Inhabilität des Abschlussprüfers und je nach Konstellation zur Nichtigkeit des Prüfungsvertrages oder des Beratungsvertrages führen. Hat der inhabile Abschlussprüfer jedoch einen Bestätigungs- oder Versagungsvermerk erteilt und die Prüfung beendet, so droht eine Nichtigkeit des Jahresabschlusses aus diesem Grunde nicht. Die Nichtigkeit von Prüfungs- oder Beratungsverträgen sowie die Überschreitung der relativen Honorargrenzen („70 %-fee cap") haben in Höhe des betroffenen Honorarvolumens Auswirkungen auf die Höhe der Forderungen und Verbindlichkeiten im Jahresabschluss.

B. Die Rolle von Aufsichtsräten

Nach Wahl („Bestellung") durch die Gesellschafterversammlung (§ 318 Abs. 1 HGB, § 119 Abs. 1 Nr. 4 AktG, § 46 Nr. 6 GmbHG) wird der Prüfungsvertrag mit dem Abschlussprüfer bei Aktiengesellschaften

(§ 111 Abs. 2 Satz 3 AktG) und Gesellschaften anderer Rechtsformen mit obligatorischem Aufsichtsrat (insbesondere § 1 Abs.1 Nr. 3 DrittelBetG i.V.m. § 111 Abs. 2 AktG, § 25 MitbestG i.V.m. § 111 Abs. 2 AktG) durch den Aufsichtsrat abgeschlossen,[55] der insoweit die Gesellschaft vertritt (§ 112 AktG analog). Dem gegenüber sind für Beauftragung und Vertragsabschluss bei Nichtprüfungsleistungen Vorstand/Geschäftsführung zuständig.

Auch im Zusammenhang mit der Erteilung von Beratungsaufträgen an den Abschlussprüfer ist aber eine zunehmende Involvierung des Aufsichtsrates zu konstatieren. Ende der neunziger Jahre des vergangenen Jahrhunderts erhobenen Forderungen, sämtliche Beratungsverträge in (analoger) Anwendung des § 114 AktG der Genehmigung durch den Aufsichtsrat zu unterstellen,[56] ist der deutsche Gesetzgeber zwar zunächst nicht gefolgt. Seit 2009 ist aber vorgesehen, dass der Aufsichtsrat oder ein aus seiner Mitte gebildeter Prüfungsausschuss sich „insbesondere" mit der Unabhängigkeit und den vom Abschlussprüfer zusätzlich erbrachten Leistungen befasst (§ 107 Abs.3 Satz 2 AktG[57]). Es entspricht einer verbreiteten Auffassung, dass der Aufsichtsrat dem dadurch nachkommen soll, dass er für den Abschluss solcher Verträge einen Zustimmungsvorbehalt nach § 111 Abs. 4 Satz 2 AktG in der Geschäftsordnung verankert.[58]

In diese Richtung gehen nun die EU-APrVO und das AReG noch einen entscheidenden Schritt weiter. Nach Art. 5 Abs.4 EU-APrVO obliegt es bei Unternehmen öffentlichen Interesses dem Prüfungsausschuss – nach deutschem Recht, sofern ein Prüfungsausschuss nicht existiert, dem Aufsichtsrat – zu überwachen, dass der Abschlussprüfer keine verbotenen Nichtprüfungsleistungen erbringt. Andere als die verbotenen Beratungsleistungen bedürfen der Billigung durch den Prüfungsausschuss bzw. Aufsichtsrat, über die dieser unter „gebührender Beurteilung der Gefährdung der Unab-

---

[55] Zur Unterscheidung von korporationsrechtlicher Bestellung und Prüfungsauftrag *Schüppen* (2015), § 318 Rn. 3.

[56] Vgl. *Volhard/Weber* (2003), S. 865, 881 f. m. Nachw.

[57] In der Fassung durch das Bilanzrechtsmodernisierungs-Gesetz vom 25.5.2009, BGBl I S.1102.

[58] Beispielsweise *Habersack* (2007), S. 681, 702; *Koch* (2014), § 111 Rn. 26; *Schüppen* (2012), S. 1317, 1324.

hängigkeit" zu entscheiden hat.[59] Diese Anforderung konkretisiert und verschärft das AReG mit § 319a Abs. 3 HGB-E für die in Deutschland zugelassenen Steuerberatungsleistungen (§ 319a Abs. 1 Nr. 2 HGB-E), indem es eine „vorherige Genehmigung" verlangt. Als eine solche vorherige Genehmigung ist es allerdings auch anzusehen, wenn der Prüfungsausschuss dem Vorstand für eine hinreichend genau bezeichnete Art von Tätigkeiten ein Budget genehmigt.[60]

Selbstverständlich muss nicht nur die Erbringung von Nichtprüfungsleistungen durch den Abschlussprüfer, sondern müssen auch Bilanzierungsfragen den Aufsichtsrat interessieren. Zwar liegt die Aufstellung von Jahresabschluss und Konzernabschluss in den Händen von Vorstand bzw. Geschäftsführung (§ 264 HGB, § 170 AktG). Die Feststellung bzw. Billigung der Bilanzen bedarf allerdings in der Aktiengesellschaft und der paritätisch mitbestimmten AG (bei einer GmbH mit Drittelbeteiligung bleibt es bei der satzungsdispositiven Regelzuständigkeit der Gesellschafterversammlung) der Mitwirkung des Aufsichtsrats (§§ 171 Abs. 2, 172 AktG), und auch sonst wird die Feststellungskompetenz in Gesellschaftsvertrag und Satzung oft auf einen fakultativen Aufsichtsrat oder Beirat verlagert. Da zur (Mit-)Entscheidung berufen, sollte sich jedes Aufsichtsratsmitglied nicht nur mit der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers befassen, sondern auch mit den in der vorliegenden Skizze erörterten Bilanzierungsfragen.

[59] Neben möglichen Schadensersatzpflichten ist die Nichteinhaltung dieser Verpflichtung durch Ordnungswidrigkeiten- und Straftatbestand sanktioniert, siehe ausführlicher *Schüppen* (2016b), S. 247, 254.

[60] Die insoweit strengere Rechtsprechung zur Genehmigung von Beratungsverträgen mit Aufsichtsratsmitgliedern – hierzu Koch (2014) § 114, Rn. 9 – lässt sich nicht uneingeschränkt übertragen, weil § 114 AktG nicht nur die Unabhängigkeit der AR-Mitglieder vom Vorstand im Blick hat, sondern iVm § 113 AktG insbesondere eine Umgehung der Vergütungskompetenz der Hauptversammlung verhindern soll – zutreffend BGHZ 168, 188 Tz 9; BGHZ 170, 60 Tz 9.

Literaturverzeichnis

Adler/Düring/Schmaltz (2000): Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen/Kommentar zum HGB, AktG, GmbHG, Publizitätsgesetz nach den Vorschriften des Bilanzrichtlinien-Gesetzes, Teilband 7, 6. Auflage, Stuttgart 2000.

Ballwieser (2001): Die Unabhängigkeit des Wirtschaftsprüfers – Eine Analyse von Beratungsverbot und externer Rotation, in: *Lutter* (Hrsg.): Der Wirtschaftsprüfer als Element der Corporate Governance, Düsseldorf 2001, S. 99-133.

Blöink/Kumm (2015): AReG-RefE: neue Pflichten zur Verbesserung der Qualität und Steigerung der Aussagekraft der Abschlussprüfung, in: BB 2015, S. 1067-1072.

Böcking/Gros (2015): Reform des Abschlussprüfermarkts – Erkenntnisse der Betriebswirtschaftslehre und evidenzbasierte Regulierung, in: ZGR 2015, S. 305-319.

Brösel/Freichel/Toll/Buchner (2015): Wirtschaftliches Prüfungswesen, 3. Auflage, München 2015.

Ebke (2013): §§ 316-324a HGB, in: *Schmidt/Ebke* (Hrsg.): Münchener Kommentar zum Handelsgesetzbuch, Band 4, 3. Auflage, München 2013, S. 1389-1815.

Fleischer (1996): Das Doppelmandat des Abschlussprüfers – Grenzen der Vereinbarkeit von Abschlussprüfung und Steuerberatung, in: DStR 1996, S. 758-764.

Grottel (2014): §§ 285 und 314 HGB, in: *Förschle/Grottel/Schmidt/Schubert/Winkeljohann* (Hrsg.): Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Auflage, München 2014, S. 1338-1449 und S. 1988-2015.

Habersack (2007): Der Abschlussprüfer, in: *Bayer/Habersack* (Hrsg.): Aktienrecht im Wandel, Band II, Tübingen 2007, S. 681-707.

Hennrichs (2015): Abschlussprüferreform im Unionsrecht, in: ZGR 2015, S. 248-265.

Hüttemann/Meyer (2014): § 285 HGB, in: *Canaris/Habersack/Schäfer* (Hrsg.): Staub, Handelsgesetzbuch, 5. Auflage, Berlin/Boston 2014.

Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (2010): Stellungnahme zur Rechnungslegung: Anhangangaben nach §§ 285 Nr. 17, 314 Abs. 1 Nr. 9 HGB über das Abschlussprüferhonorar RS HFA 36, in: FN-IDW 2010, 245 oder WPG Supplement 2/2010, S. 59.

Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (2015): Entwurf einer Neufassung der IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Anhangangaben nach §§ 285 Nr. 17, 314 Abs. 1 Nr. 9 HGB über das Abschlussprüferhonorar (IDW ERS HFA 36 n. F.).

Karoli (1964): Die Sitzung des Abschlussprüfers nach dem künftigen Aktienrecht, in: Wpg 1964, S. 394-399.

Kirsch/Ewelt-Knauer/Gallasch (2013): Stärkung der wahrgenommenen Unabhängigkeit des Abschlussprüfers durch Angaben zu den Honoraren im Konzernanhang?, in: ZGR 2013, S. 647-667.

Kling (2011): Anhangangaben zur Honorierung des Abschlussprüfers nach dem BilMoG, in: WPg 2011, S. 209-218.

Kloock (1975): Die Wahl von Jahresabschlussprüfern für die GmbH, in: Der Betrieb 1975, S. 845-851.

Koch (2014): Hüffer, Aktiengesetz, 11. Auflage, München 2014.

Köhler (2015): Künftige Anforderungen an den Bestätigungsvermerk des Abschlussprüfers aus europäischer und internationaler Sicht, in: WPg 2015, S. 109-113.

Lenz (2016): Stellungnahme zum Regierungsentwurf des AReG (BT-Drucks. 18/7219) vom 20.2.2016 anlässlich der „öffentlichen Anhörung im Rechtsausschuss" am 22.2.2016, https://www.bundestag.de/blob/409774/4815e50e5c3c3fa9a802a688b8879953/lenz-data.pdf (zuletzt abgerufen am 26.2.2016).

Pinner (1931): Aktiennovelle und Bankenaufsicht, Verordnung vom 19. September 1931, Textausgabe mit Einführung, Berlin 1931.

Poelzig (2013): §§ 284 und 314 HGB, in: *Schmidt/Ebke* (Hrsg.): Münchener Kommentar zum Handelsgesetzbuch, 3. Auflage, München 2013, S. 737-857 und S. 1315-1351.

Quick (2007): Maßnahmen zur Stärkung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, in: *Kirsch/Thiele* (Hrsg.), Rechnungslegung und Wirtschaftsprüfung – Festschrift zum 70. Geburtstag von Jörg Baetge, Düsseldorf 2007, S. 1127-1154.

Quick/Sattler (2011): Beeinträchtigen Beratungsleistungen die Urteilsfreiheit des Abschlussprüfers? Zum Einfluss von Beratungshonoraren auf diskretionäre Periodenabgrenzungen, in: zfbf 2011 (63), S. 310-343.

Schmidt (2014): § 319-§ 319b HGB, in: *Förschle/Grottel/Schmidt/Schubert/Winkeljohann* (Hrsg.): Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Auflage, München 2014, S. 2118-2166.

Schubert/Gadek (2014): § 255 HGB, in: *Förschle/Grottel/Schmidt/Schubert/Winkeljohann* (Hrsg.): Beck'scher Bilanzkommentar, 9. Auflage, München 2014, S. 605-622.

Schüppen (2012): Wirtschaftsprüfer und Aufsichtsrat – Alte Fragen und aktuelle Entwicklungen, in: ZIP 2012, S. 1317-1327.

Schüppen (2015): §§ 316–324a HGB und der Artikel 4-7, 10-12, 16-18, 41 EU-AbschlussprüfungsVO, in: *Heidel/Schall* (Hrsg.): HGB Handkommentar, 2. Auflage, Baden-Baden 2015, S. 2185-2296.

Schüppen: (2016a): Stellungnahme zum Regierungsentwurf des AReG (BT-Drucks. 18/7219) vom 14.2.2016 anlässlich der öffentlichen Anhörung im Rechtsausschuss am 22. Februar 2016, https://www.bundestag.de/blob/407804/3c517e0e450d51acdec28afce70836b8/schueppen-data.pdf (abgerufen 26.2.2016).

Schüppen (2016b): Die europäische Abschlussprüfungsreform und ihre Implementierung in Deutschland – vom Löwen zum Bettvorleger?, in: NZG 2016, S. 247-256.

Schürnbrand (2016): Rechtsfolgen von Verstößen gegen die EU-Verordnung zur Abschlussprüfung, in: AG 2016, S. 70-78.

Simitis (1972): Zur Unabhängigkeit der Abschlussprüfer, in: *Pleyer/Schultz/Schwinge* (Hrsg.)H Festschrift für Rudolf Reinhardt, Köln 1972, S. 329-343.

Volhard/Weber (2003): Abschlussprüfung und Interessenkonflikte, in: *Habersack/Hommelhoff/Hüffer/Schmidt* (Hrsg.), Festschrift für Peter Ulmer, Berlin 2003, S. 865-887.

Zülch/Krauß/Pronobis (2010): Die Entwicklung von Abschlussprüferhonoraren in Deutschland zwischen 2004 und 2008: Eine empirische Analyse ausgewählter Börsenindizes (Dax, MDAX, SDAX, TecDAX), in: WPg 2010, S. 397-404.

VMEBF e.V. (Hrsg.)

Herausforderungen und Lösungsansätze in der Rechnungslegung für Familienunternehmen

10 Jahre **V**ereinigung zur **M**itwirkung an der **E**ntwicklung des **B**ilanzrechts für **F**amiliengesellschaften

ACCOBIS Verlag