

*Prof. Dr. Winfried Kluth*

# Rechtsgutachten zu einzelnen Aspekten der Neure- gelung der Abschlussprüfung und Abschlussprüferaufsicht durch das Abschlussprüferaufsichts- reformgesetz - APAREG

---

Erstellt im Auftrag des wp.net e.V. – Verband für die mittelständische  
Wirtschaftsprüfung

Halle (Saale), im September 2015

## Inhaltsübersicht

Erster Teil: Sachverhalt und Fragestellungen.....	4
I. Die Neuordnung der Abschlussprüferaufsicht durch die Europäische Union .....	4
1. Ausgangslage.....	4
2. Inländerdiskriminierung als Folgeproblem der Mindestharmonisierung - Lösungsansätze .....	6
3. Die strategischen Handlungsziele .....	8
4. Die Verordnung (EU) Nr. 537/2014.....	9
a) Anwendungsbereich.....	9
b) Wesentliche Inhalte.....	10
c) Gestaltungsmöglichkeiten der Mitgliedstaaten .....	10
5. Die Richtlinie 2014/56/EU .....	11
a) Anwendungsbereich.....	11
b) Wesentliche Inhalte.....	11
II. Die geplante Umsetzung beider Rechtsakte durch die Bundesregierung .....	12
1. Überblick.....	12
2. Wesentliche neue Inhalte.....	13
III. Fragestellungen der Untersuchung.....	15
Zweiter Teil: Prüfung der Einzelfragen .....	16
I. Prüfungsmaßstäbe .....	16
1. Allgemeine Vorgaben für die verfassungsrechtliche Überprüfung von Umsetzungsrechtsakten .....	16
2. Prüfungsmaßstab bei mitgliedstaatlichem Gesetzgebungsermessen....	16
3. Schlussfolgerungen .....	17
II. Verfassungsrechtliche Überprüfung der Organisationsstruktur der neuen Aufsichtsbehörde .....	18
1. Zur Bedeutung der Organisationsstruktur .....	18
2. Vorgaben der Richtlinie 2014/56/EG .....	19
a) Bisherige Regelungen der RL 2006/43/EG.....	19
b) Zusätzliche Anforderungen der RL 2014/56/EU.....	20
2. Regelungsvorschlag des Gesetzesentwurfs.....	22
3. Verfassungsrechtliche Überprüfung .....	24
a) Allgemeine Anforderungen des Demokratieprinzips.....	24

b)	Verzicht auf Fachaufsicht als rechtfertigungsbedürftige Ausnahme	24
c)	Bislang anerkannte Ausnahmen mit unionsrechtlichem Hintergrund.....	25
d)	Das Erfordernis der Letztverantwortung in Verordnung und Änderungsrichtlinie .....	25
e)	Keine hinreichende Rechtfertigung des Verzichts auf eine Fachaufsicht .....	27
III.	Überprüfung von Regelungen, die eine zusätzliche Belastungen der Berufsträger bewirken.....	29
1.	Abschaffung der Teilnahmebescheinigung und Ersetzung durch eine Registrierung.....	29
a)	Neuregelung.....	29
b)	Prüfungsmaßstab .....	29
c)	Beurteilung.....	29
2.	Aufbewahrungspflichten für Handakten.....	30
a)	Neuregelung.....	30
b)	Prüfungsmaßstab .....	30
c)	Beurteilung.....	30
3.	Vorgaben für die Prüfung von kleinen und mittleren Unternehmen .....	31
a)	Vorgabe der Änderungsrichtlinie und Umsetzung im Regierungsentwurf.....	31
b)	Mängel.....	31
4.	Verordnungsermächtigung zugunsten des BMWi.....	32
a)	Neuregelung.....	32
b)	Folgen und Kritik.....	32
IV.	Überprüfung der Regelungen zur Stellenbesetzung bei der neuen Aufsichtsbehörde .....	34
1.	Vorgaben der Änderungsrichtlinie .....	34
2.	Regelungen zur Personalauswahl und Personalüberleitung im Regierungsentwurf.....	34
3.	Mängel der Regelung .....	35
V.	Verfassungsrechtliche Gründe für eine strikte 1 : 1 Umsetzung.....	36
1.	Keine allgemeine Pflicht einer 1 : 1 Umsetzung .....	36
2.	Vermeidung (zusätzlicher) Belastungen der Berufsträger und damit verbundener Inländerdiskriminierungen.....	36
	Dritter Teil: Zusammenfassende Thesen .....	38

## **Erster Teil: Sachverhalt und Fragestellungen**

### **I. Die Neuordnung der Abschlussprüferaufsicht durch die Europäische Union**

#### **1. Ausgangslage**

Die sog. Finanzmarktkrise wurde nach heutigem Erkenntnisstand unter anderem<sup>1</sup> durch Defizite bei den Abschlussprüfungen von Banken mitverursacht<sup>2</sup>. Die nationalen Gesetzgeber und die Europäische Union haben darauf unter anderem mit einer Änderung und Verschärfung des Berufsrechts sowie speziell der Aufsicht über die Abschlussprüfer reagiert. Im Zentrum dieser Bemühungen stand und steht neben der Sicherung allgemeiner fachlicher Standards der Versuch, die bei der Durchführung von Abschlussprüfungen auf Grund der Natur der Sache vorhandenen Interessenkonflikte so weit wie möglich einzudämmen. Der sachliche Hintergrund dieser Interessenkonflikte lässt sich knapp dadurch umschreiben, dass erstens den bei der Abschlussprüfung konkurrierenden Interessen der geprüften Unternehmen, der Gesellschafter sowie der Vertragspartner – die jeweils in sich legitim sind – Rechnung getragen werden muss. Zweitens – und dies ist erst spät in die Überlegungen aufgenommen worden – spielt auch das professionelle wirtschaftliche Interesse der Prüfungsgesellschaften eine wichtige Rolle. In diesem Vieleck von Interessen, die je für sich einen mehr oder weniger großen Einfluss auf die Prüfertätigkeit haben können, war und ist es das Ziel der gesetzgebenden Instanzen, solche Steuerungs- und Kontrollinstrumente zu kreieren, die gleichzeitig Qualität, Transparenz und Integrität sichern. Dabei wurde von Beginn an zwischen zwei „Bereichen“ unterschieden, indem die Abschlussprüfungen von Unternehmen, denen eine besondere öffentliche Bedeutung auf Grund ihrer Größe oder Systemfunktionen zukommt (sog. Unternehmen von öffentlichem Interesse<sup>3</sup>), besonderen und (noch) anspruchsvolleren Anforderungen unterworfen wurden, so dass die einschlägigen Regelungen durch eine Zweiteilung charakterisiert sind: allgemeine Anforderungen an Abschlussprüfer und ihre Beaufsichtigung einerseits und darüber hinausgehende besondere Anforderun-

---

<sup>1</sup> Ein weiteres Problemfeld stellten die Leerverkäufe dar. Dazu *Schlimbach*, Leerverkäufe, 2015.

<sup>2</sup> Vgl. Seite 1 des Entwurfs der EU-Verordnung 2011/0539 vom 29.11.2014.

<sup>3</sup> Siehe dazu die Legaldefinition in Art. 2 Nr. 13 RL 2006/43/EG.

gen an Abschlussprüfer, die Unternehmen von öffentlichem Interesse prüfen sowie die staatliche Aufsicht ihnen gegenüber.

Die für die vorliegende Untersuchung relevanten Aktivitäten der EU-Kommission sind sehr umfangreich und können an dieser Stelle nicht umfassend rekapituliert werden.

Der deutsche Gesetzgeber hatte aufgrund der zahlreichen weltweit festgestellten Prüfermängel im Zusammenhang mit der New Economy-Börsenkrise 2000 bereits im Jahr 2000 mit der Regulierung der Wirtschaftsprüfung begonnen und mit der 4. WPO-Novelle ein Qualitätskontrollverfahren auf Wunsch des IDW/WPK eingerichtet, das sich an amerikanischen Vorgaben anlehnte.<sup>4</sup>

Aufbauend auf seit 1998 auf europäischer Ebene unternommenen Anstrengungen, die Abschlussprüfungen zu harmonisieren, etablierte sodann die Richtlinie 2006/43/EG, mit der drei bestehende Richtlinien zu Abschlussprüfungen geändert bzw. aufgehoben wurden, zum Teil grundlegend neue Standards, insbesondere für die Abschlussprüferaufsicht. Eine kondensierte Darstellung der Ziele und instrumentellen Settings, wie es die Richtlinie vorgibt, findet sich dabei im 11. Erwägungsgrund:

„Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften sollten bei der Durchführung von Abschlussprüfungen unabhängig sein. Sie können das geprüfte Unternehmen über bei der Abschlussprüfung gewonnene Erkenntnisse informieren, sollten jedoch an den internen Entscheidungsprozessen des geprüften Unternehmens nicht mitwirken. Sollten sie in eine Situation kommen, in der die Gefahr für ihre Unabhängigkeit trotz der Schutzmaßnahmen, die zur Eindämmung dieser Gefahr ergriffen wurden, zu groß ist, sollten sie zurücktreten oder das Mandat ablehnen. Die Beurteilung, ob eine Beziehung besteht, die die Unabhängigkeit des Prüfers in Frage stellt, kann anders ausfallen für die Beziehung zwischen dem Prüfer und dem geprüften Unternehmen als für diejenige hinsichtlich dem Netzwerk und dem geprüften Unternehmen. Wenn eine Genossenschaft gemäß Artikel 2 Nummer 14 oder eine ähnliche Einrichtung im Sinne von Artikel 45 der Richtlinie 86/635/EWG nach nationalen Regelungen ein Mitglied einer Prüfungsorganisation ohne Gewinnerzielungsabsicht sein muss oder kann, kann ein objektiver, sachverständiger und informierter Dritter nicht zu dem Schluss gelangen, dass die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers oder der Prüfungsgesellschaft durch die Mitgliedschaft bei der Durchführung einer Abschlussprüfung bei einem der Mitglieder gefährdet sein kann, vorausgesetzt, dass die Grundsätze der Unabhängigkeit auf die Abschlussprüfer, die die Abschlussprüfung durchführen, sowie auf die Personen, die gegebenenfalls in der Lage sind, Einfluss auf die Abschlussprüfung zu nehmen, angewandt werden. Beispiele für die Gefahr für die Unabhängigkeit eines Abschlussprüfers oder einer Prüfungsgesellschaft sind eine mittelbare oder unmittelbare finanzielle Beteiligung an dem geprüften Unternehmen und die Erbringung von zusätzlichen prüfungsfremden Leistungen. Ferner kann auch die Höhe des von einem geprüften Unternehmen gezahlten Prü-

---

<sup>4</sup> *Kluth, DStR 2000, 1927 ff.*

fungshonorars und/oder die Zusammensetzung der Honorare die Unabhängigkeit eines Abschlussprüfers oder einer Prüfungsgesellschaft gefährden. Schutzmaßnahmen zur Eindämmung oder Beseitigung derartiger Risiken umfassen Verbote, Einschränkungen, sonstige Maßnahmen und Verfahren sowie Offenlegungspflichten. Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften sollten die Erbringung zusätzlicher prüfungsfremder Leistungen, die ihre Unabhängigkeit in Frage stellen, ablehnen. Die Kommission kann als Mindeststandard Durchführungsmaßnahmen zur Unabhängigkeit beschließen. Hierbei könnte die Kommission die Grundsätze berücksichtigen, die sich in der genannten Empfehlung vom 16. Mai 2002 finden. Um die Unabhängigkeit von Abschlussprüfern zu bestimmen, muss der Begriff „Netzwerk“, innerhalb dessen die Abschlussprüfer tätig sind, klargestellt werden. Hierbei sind verschiedene Umstände in Betracht zu ziehen; beispielsweise kann eine Struktur als Netzwerk bezeichnet werden, wenn sie auf Gewinn- oder Kostenteilung ausgerichtet ist. Die Kriterien, die belegen, dass es sich um ein Netzwerk handelt, beispielsweise ob es gewöhnlich gemeinsame Prüfungsmandanten gibt, sollten auf der Grundlage aller zur Verfügung stehenden tatsächlichen Umstände beurteilt und bewertet werden.“

## **2. *Inländerdiskriminierung als Folgeproblem der Mindestharmonisierung - Lösungsansätze***

Entsprechend der ganz überwiegenden Rechtsetzungspraxis in der Europäischen Union eignet auch dieser Richtlinie der Charakter der Mindestharmonisierung<sup>5</sup> mit der Folge, dass für die Betroffenen weitergehende Regelungen der Mitgliedstaaten grundsätzlich zulässig sind, soweit diese nicht zu unzulässigen Beschränkungen der Grundrechte und Grundfreiheiten führen oder den Regelungszielen der Richtlinie widersprechen.

Es ist bereits an dieser Stelle darauf hinzuweisen, dass der „politische Kompromiss“, der hinter der Praxis der Mindestharmonisierung steht, mit dem Nachteil verbunden ist, dass die mit einer Vollharmonisierung vermiedene Problematik der Inländerdiskriminierung fortbesteht. Dabei ist zu beachten, dass eine Inländerdiskriminierung als solche nach ständiger Rechtsprechung des EuGH nicht gegen das Primärrecht verstößt.<sup>6</sup> Das Bundesverwaltungsgericht<sup>7</sup> und das Bundesverfassungsgericht<sup>8</sup> haben entschieden, dass eine Inländerdiskriminierung durch den deutschen Gesetzgeber am Grundrecht der Berufsfreiheit zu messen ist und dann als Eingriff zu qualifizieren ist, wenn es zu erheblichen freiheitsbeschränkenden Auswirkungen kommt.<sup>9</sup>

---

<sup>5</sup> Zur Entwicklung und den Motiven sowie Implikationen dieser Praxis *Wagner*, *Das Konzept der Mindestharmonisierung*, 2001.

<sup>6</sup> *Lach*, *Umgekehrte Diskriminierungen im Gemeinschaftsrecht*, 2008.

<sup>7</sup> BVerwGE 140, 267 ff. = GewArch 2012, 35 ff.

<sup>8</sup> BVerfG, DVBl. 2006, 244 (255).

<sup>9</sup> Dazu näher *Rieger*, GewArch 2012, 477 ff.

Da die Vollharmonisierung durch den Erlass von Verordnungen oder Richtlinien das genuine Instrument der Vermeidung von Inländerdiskriminierung darstellt, ist mit der Mindestharmonisierung immer das Problem verbunden, dass dieser Effekt unionsrechtlich nicht vollständig vermieden wird und es Aufgabe der Mitgliedstaaten ist, bei der Umsetzung der Richtlinien darauf zu achten.

Auf den Erlass der Richtlinie 2006/43/EG folgte im Jahr 2008 eine Mitteilung der EU-Kommission, die unter der Überschrift „Small Business Act für Europa“<sup>10</sup> spezifische Vorgaben für den legislativen und administrativen Umgang mit kleinen und mittleren Unternehmen.<sup>11</sup> Dabei ist zu beachten, dass eine Mitteilung keinen förmlichen Rechtsakt darstellt und entsprechend auch keine den Richtlinien, Verordnungen und Entscheidungen vergleichbare förmliche Bindungswirkung der Mitgliedstaaten erzeugt. Vielmehr zielt eine Mitteilung darauf ab, künftige Entscheidungen vorzubereiten und die Organe der Union und der Mitgliedstaaten zu einer entsprechenden Ermessensbetätigung anzuregen. In diesem Zusammenhang kann eine Mitteilung eine ermessensteuernde Wirkung erzeugen.<sup>12</sup> Insoweit hat auch der deutsche Gesetzgeber den im Small Business Act und seiner Fortschreibung enthaltenen „Impuls“, den besonderen Interessen kleiner und mittlerer Unternehmen bei seiner Gesetzgebung hinreichend Rechnung zu tragen, zu beachten. Das gilt auch für den Bereich der Abschlussprüfungen und der Abschlussprüferaufsicht.

Am 13. Oktober 2010 legte die Kommission das Grünbuch „Weiteres Vorgehen im Bereich der Abschlussprüfung: Lehren aus der Krise“<sup>13</sup> vor, mit dem im allgemeinen Zusammenhang mit der Finanzmarktregulierungsreform eine breite öffentliche Konsultation eingeleitet wurde, bei der es um Funktion und Umfang der Abschlussprüfung sowie um die Frage ging, wie Abschlussprüfungen gestärkt werden können, um zu erhöhter Finanzstabilität beitragen zu können. Diese Konsultation ergab, dass die Bestimmungen

---

<sup>10</sup> Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat, den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss und den Ausschuss der Regionen, Vorfahrt für KMU in Europa. Der „Small Business Act“ für Europa, KOM(2008) 394 endgültig.

<sup>11</sup> Dabei wird von folgendem Verständnis ausgegangen: Kleinstunternehmen (weniger als 10 Beschäftigte), Kleine Unternehmen (weniger als 50 Beschäftigte) sowie Mittlere Unternehmen (weniger als 250 Beschäftigte).

<sup>12</sup> Näher zu Rechtsnatur und Wirkung von Mitteilungen *Brohm*, Die "Mitteilungen" der Kommission im Europäischen Verwaltungs- und für die Behörden der Mitgliedstaaten, 2012.

<sup>13</sup> KOM(2010) 561 endgültig.

der Richtlinie 2006/43/EG zur gesetzlichen Prüfung der Jahresabschlüsse und konsolidierten Abschlüsse von Unternehmen von öffentlichem Interesse verbessert werden könnten.

Es folgten im Jahr 2011 Vorschläge der EU Kommission für eine Änderung der Abschlussprüferrichtlinie sowie eine Verordnung, die sich speziell der Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse widmet.

Inhaltlich wären mit einer Umsetzung der Kommissionsvorschläge eine weitgehende Abschaffung der beruflichen Selbstverwaltung der Wirtschaftsprüfer und der Länderaufsicht über Sparkassen und Genossenschaften verbunden gewesen: Die Kommission hatte unter anderem eine Konzentration der Aufsicht auf eine zuständige berufsstandsunabhängige Behörde sowie eine Übertragung zahlreicher Aufgaben auf die Europäische Finanzmarktbehörde ESMA vorgesehen. Da Maßnahmen dieser Reichweite zur Erreichung der definierten Ziele nicht erforderlich waren, wurden sie von den Mitgliedern des Europäischen Parlaments und des Rates mehrheitlich abgelehnt.<sup>14</sup>

Nach entsprechenden Korrekturen durch die Kommission wurden beide Rechtsakte durch das Europäische Parlament und den Rat 2014 erlassen.

### **3. Die strategischen Handlungsziele**

Ziel beider Regelungen ist insbesondere eine Verbesserung der Qualität der Abschlussprüfungen sowie eine Steigerung der Aussagekraft des Prüfungsergebnisses und damit letztlich eine Stärkung des Binnenmarkts.

Darüber hinaus soll der wesentlich von den größten Wirtschaftsprüfungsgesellschaften bediente Markt der Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse auch für „kleinere“ Abschlussprüfer geöffnet werden.

Diese Zielsetzungen fügen sich in die durch die Europäische Union verfolgten strategischen vier Ziele ein:

- Die Überwachung der Oligopolstrukturen auf dem Markt für Abschlussprüfungen im Bereich der PIE-Unternehmen,<sup>15</sup>

---

<sup>14</sup> Dazu *Lücke/Stöbener/Giesler*, BB 2015, 1578 ff.

<sup>15</sup> Art. 27 Verordnung (EU) Nr. 537/2014.



- Stärkung der Unabhängigkeit der Prüfer selbst sowie die der Prüferaufsicht,<sup>16</sup>
- Europaweite Vereinheitlichung der Qualitätssicherungssysteme der Abschlussprüfung durch Einführung der internationalen Prüfungsstandards (*International Standards on Auditing - ISAs*),<sup>17</sup>
- Stärkung des Prüfungsausschusses im Hinblick auf die Auswahl und Kontrolle der Abschlussprüfer sowie der Möglichkeit der Beauftragung zusätzlicher Sachverständiger zur Stärkung der Qualität der Prüfung.

Das Risiko aus der Marktkonzentration durch die sog. Big4-Gesellschaften sollte begrenzt werden und das Prüferoligopol durch Gemeinschaftsprüfungen (sog. Joint Audits) aufgebrochen werden.

Die Berichterstattung über die Prüfungen sollte durch die Vermeidung von Interessenskollisionen beim Prüfer verbessert werden. Die Prüferaufsicht soll vom Berufsstand unabhängiger werden.

Für die hohe Qualität der Abschlussprüfung innerhalb der Union sieht die Änderungsrichtlinie unter Tz 12 vor, dass alle Abschlussprüfungen nach den von der Kommission angenommenen internationalen Prüfungsstandards durchgeführt werden sollen.

Der Prüfungsausschuss (geregelt im HGB) sollte Überwachungsfunktionen erhalten und muss deswegen vom Prüferberuf unabhängiger werden.

Ein zentrales Instrument bei der Verfolgung dieser Ziele stellt die Neuformulierung der Mindestanforderungen an die für die Abschlussprüferaufsicht zuständigen Stellen in den Mitgliedstaaten dar (dazu später im Text).

#### **4. Die Verordnung (EU) Nr. 537/2014**

##### **a) Anwendungsbereich**

Der Anwendungsbereich der Verordnung ist ausweislich Art. 2 Abs. 1 auf Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften beschränkt, die bei Unternehmen

---

<sup>16</sup> Die Forderung der EU nach Stärkung der Unabhängigkeit der Prüfer und Prüferaufsicht zieht sich durch die gesamte Verordnung.

<sup>17</sup> Vgl. Tz 1 und 12 der Änderungsrichtlinie.

von öffentlichem Interesse die Abschlussprüfung durchführen sowie auf diese Unternehmen selbst (sog. PIE).

Die Regelungen der Verordnung lassen die Regelungen in Richtlinie 2006/43/EG (auch in ihrer durch RL 2014/56/EU modifizierten Form) unberührt, d.h. diese Regelungen kommen ebenfalls zur Anwendung. Die Verordnung versteht sich insoweit nicht als abschließende Regelung.

## **b) Wesentliche Inhalte**

Gegenstand der – direkt anwendbaren – Verordnung sind ausweislich ihres Artikels 1 „Anforderungen an die Prüfung von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse, Vorschriften für die Organisation von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften und für deren Auswahl durch Unternehmen von öffentlichem Interesse mit dem Ziel, deren Unabhängigkeit und die Vermeidung von Interessenkonflikten zu fördern, sowie Vorschriften für die Überwachung der Einhaltung dieser Anforderungen durch Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften.“

## **c) Gestaltungsmöglichkeiten der Mitgliedstaaten**

Obwohl eine Verordnung durch ihre direkte Anwendbarkeit geprägt ist und sich dadurch von der Richtlinie unterscheidet, sind Gesetzgebungsakte der Mitgliedstaaten, die der Umsetzung der Verordnung dienen, ebenso wie Gestaltungsoptionen nicht ausgeschlossen und stellen die Wahl der Handlungsform nicht in Frage.<sup>18</sup>

Entsprechend finden sich in der Verordnung an zahlreichen Stellen Ermächtigungen bzw. Verpflichtungen der Mitgliedstaaten, ausführende Regelungen zu erlassen.

Zudem werden den Mitgliedstaaten an mehreren Stellen Gestaltungsoptionen eröffnet. So werden u.a. in Art. 4 Abs. 2 und Art. 5 Abs. 2 und 4 ausdrücklich abweichende oder strengere Regelungen durch die Mitgliedstaaten autorisiert.

---

<sup>18</sup> *Ruffert*, in: Calliess/ders. (Hrsg.), EUV/AEUV Kommentar, 4. Aufl. 2011, Art-288 AEUV, Rn. 21. Man spricht in diesen Fällen von einer „hinkenden Verordnung“. Zu deren Zulässigkeit *Adams/Winter*, Framework elements in regulations, in: Winter (Hrsg.), Sources and Categories of European Union Law, 1996, S. 507 (510 f., 517 f.).

## **5. Die Richtlinie 2014/56/EU**

### **a) Anwendungsbereich**

Neben der auf Unternehmen von öffentlichem Interesse beschränkten Verordnung (EU) Nr. 537/2014 übernimmt die Änderungsrichtlinie 2014/56/EU die Funktion einer Rahmenregelung, die den gesamten Bereich der Abschlussprüfungen erfasst und dafür einen veränderten Rechtsrahmen vorgibt.

Das Verhältnis beider Rechtsakte wird besonders in folgender in Art. 1 getroffenen Regelung deutlich: „Artikel 29 dieser Richtlinie findet auf Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen von Unternehmen von öffentlichem Interesse keine Anwendung, sofern in der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 des Europäischen Parlaments und des Rates nichts anderes festgelegt ist.“

### **b) Wesentliche Inhalte**

Neben punktuellen Fortschreibungen bestehender Regelungen enthält die Richtlinie 2014/56/EU vor allem in den folgenden Handlungsfeldern neue bzw. zusätzliche Regelungen:

- Anerkennung von Prüfungsgesellschaften mit Zulassung in einem anderen Mitgliedstaat (Art. 3a, 14),
- Vorgaben für die kontinuierliche Fortbildung (Art. 13),
- Berufsgrundsätze und kritische Grundhaltung (Art. 21, 22, 22a, 22b),
- Interne Organisation von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften sowie Arbeitsorganisation (Art. 24a, 24b),
- Prüfungsstandards (Art. 26),
- Regeln für die Durchführung von Konzernabschlussprüfungen (Art. 27),
- Bestätigungsvermerk (Art. 28),
- Qualitätssicherungssystem über die gesetzlichen Abschlussprüfer (Art. 29 Abs. 3),

- Untersuchungen und Sanktionen (Art. 30, 30a bis 30f),
- Prüfungsausschuss für PIE (Art. 39 ff.).

Bereits diese knappe thematische Übersicht zeigt, dass vergleichsweise tief in die betrieblichen und behördlichen Strukturen eingegriffen wird mit dem Ziel, Transparenz, Unabhängigkeit und Qualität der Abschlussprüfungen zu verbessern und so das Vertrauen der Marktteilnehmer in die geprüften Unternehmensbereiche zu stärken.

Keine Änderung erfahren hat die Regelung des Art. 52 zur Mindestharmonisierung. Die Mitgliedstaaten, die eine Abschlussprüfung vorschreiben, können, wenn in dieser Richtlinie nicht anders vorgeschrieben, strengere Anforderungen aufstellen. Dazu wird jedoch eine klare begrenzende Maßgabe normiert:

„Die Mitgliedstaaten sollten nur dann zusätzliche nationale Prüfverfahren vorschreiben oder Anforderungen stellen dürfen, wenn diese sich aus spezifischen, durch den Umfang der Abschlussprüfung von Jahresabschlüssen oder konsolidierten Abschlüssen bedingten nationalen rechtlichen Anforderungen ergeben, d. h. wenn diese Anforderungen durch die bestehenden internationalen Prüfungsstandards nicht abgedeckt werden, oder wenn diese die Glaubwürdigkeit und Qualität der Jahresabschlüsse und konsolidierten Abschlüsse erhöhen.“<sup>19</sup>

## **II. Die geplante Umsetzung beider Rechtsakte durch die Bundesregierung**

### **1. Überblick**

Die Bundesregierung hat auf der Grundlage von Referentenentwürfen aus dem Bundesministerium für Wirtschaft und Energie (Schwerpunkt WPO-Anpassung) und dem Bundesministerium für Justiz und Verbraucherschutz (Schwerpunkt Umsetzung im HGB) den Entwurf eines Abschlussprüferaufsichtsreformgesetzes<sup>20</sup> beschlossen, der in das Gesetzgebungsverfahren eingebracht werden soll. Es handelt sich dabei um ein Artikelgesetz.

---

<sup>19</sup> Vgl. Richtlinie 2014/56/EU, Tz. 12 Satz 4.

<sup>20</sup> „Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der aufsichts- und berufsrechtlichen Regelungen der Richtlinie 2014/56/EU sowie zur Ausführung der entspre-

Nach dem Vorspruch des Gesetzesentwurfs „wird im Wesentlichen eine 1:1-Umsetzung angestrebt. Dazu werden insbesondere Änderungen der Wirtschaftsprüferordnung (WPO) und ein Gesetz zur Einrichtung einer Abschlussprüferaufsichtsstelle beim Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle, weiter auch daraus resultierende Folgeänderungen unter anderem des Bundesgebührengesetzes, des Handelsgesetzbuchs, des Genossenschaftsgesetzes und des Wertpapierhandelsgesetzes vorgeschlagen. Die Änderungen betreffen vor allem die Neustrukturierung der Abschlussprüferaufsicht, insbesondere durch die Übertragung der Aufgaben der Abschlussprüferaufsichtskommission auf die neu einzurichtende Abschlussprüferaufsichtsstelle beim Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle (Abschlussprüferaufsichtsstelle), und die Berufspflichten der Abschlussprüfer. *Darüber hinaus* werden weitere Änderungen der WPO ohne Bezug zur Richtlinienumsetzung vorgenommen wie insbesondere eine Neuordnung des berufsgerichtlichen Verfahrens sowie die Wiedereinführung einer verkürzten Prüfung für vereidigte Buchprüfer.“

## **2. Wesentliche neue Inhalte**

Die im Vorspruch bereits kursorisch umrissenen wesentlichen Neuerungen im Vergleich zur bisherigen Rechtslage betreffen die folgenden Punkte:

- **Neue Aufsichtsbehörde:** Ein zentraler Baustein des Gesetzes ist die grundlegende Neuordnung der Abschlussprüferaufsicht durch die „Ersetzung“ der APAK durch eine beim Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle angesiedelte Abschlussprüferaufsichtsstelle, die durch ein eigenes Organisationsgesetz errichtet wird. Große Teile des bisher in der Abschlussprüferaufsicht tätigen Personals soll in diese neue Behörde überführt werden.<sup>21</sup>
- **Verstärkte Qualitätskontrolle:** Neben den sehr weitreichenden Vorgaben für die auftragsbegleitende Qualitätskontrolle aus Art. 8 (Verordnung /EU, Nr. 537/2014) sieht der Gesetzesentwurf in Umsetzung der Änderungsrichtlinie weitere zusätzliche Anforderungen vor, die insbesondere die Vorgaben aus Art. 29 der Änderungsrichtlinie aufgreifen.

---

chenden Vorgaben der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 im Hinblick auf die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse.“

<sup>21</sup> Dazu auch *Lenz*, WP Praxis, 9/2015, S. 213 ff.

- Abschaffung der Teilnahmebescheinigung / Einführung einer Registrierungspflicht: Bislang war nach § 57a Abs. 6 WPO eine sog. Teilnahmebescheinigung vorgeschrieben, die aus Gründen des Bürokratieabbaus nunmehr entfallen soll. An ihre Stelle tritt indes eine Anzeige und Eintragung in das Berufsregister, die geeignet und ausreichend sein soll, um eine ordnungsgemäße Qualitätskontrolle sicherzustellen. Durch eine Änderung des § 319 Absatz 1 Satz 3 HGB wird sichergestellt, dass ohne diese Anzeige und Eintragung keine gesetzlichen Abschlussprüfungen durchgeführt werden dürfen und die Nichtigkeitsfolge erhalten bleibt.
- Die Aufbewahrungspflichten: Diese werden für Handakten auf zehn Jahre verlängert, obwohl die Verordnung nur eine fünfjährige Aufbewahrung vorschreibt.
- Verordnungsermächtigung: Neu eingeführt wird eine Verordnungsermächtigung für das BMWi, mit der zusätzlich weitere Berufspflichten begründet werden können. Dieser im bisherigen Berufsrecht der verkammerten freien Berufe nicht bekannte Regelungsansatz führt zu zahlreichen Folgefragen und -problemen.
- Berufsgerichtsbarkeit: Nicht Gegenstand dieser Untersuchung ist die umfassende Neuregelung des berufsgerichtlichen Verfahrens.

Insgesamt enthält das APAREG damit an zahlreichen Stellen bedeutende Veränderungen, die durchweg mit zusätzlichen Belastungen für den Berufsstand und die Berufsorganisation verbunden sind. Diese Regelungen gehen an vielen Stellen – entgegen der Aussage im einleitenden Teil des Gesetzesentwurfs – über eine 1:1-Umsetzung der unionsrechtlichen Rechtsakte hinaus. Es werden auch keine Anstrengungen unternommen, bereits bestehende, über die Vorgaben des Unionsrechts hinausgehende Berufsrechtsregelungen auf das nach Ansicht des europäischen Gesetzgebers erforderliche Maß zurückzuführen. Dies betrifft insbesondere die Qualitätssicherung, die auch als „Review“ ausgestaltet werden könnte.<sup>22</sup>

---

<sup>22</sup> Dazu auch *Lenz*, WP Praxis 1/2015, 1 ff.

### **III. Fragestellungen der Untersuchung**

Die vorstehend beschriebenen Veränderungen wirken sich insbesondere auf die kleinen und mittleren Wirtschaftsprüfungsgesellschaften nachteilig im Sinne von zusätzlichen Belastungen aus. Hinzu kommen verschiedene allgemeine rechtliche Bedenken, die sich insbesondere auf die neu formierte Abschlussprüferaufsicht beziehen. Vor diesem Hintergrund hat die besonders den Interessen der kleinen und mittleren Prüfungsgesellschaften verpflichtete Auftraggeberin darum gebeten, eine rechtswissenschaftliche Untersuchung des Gesetzesentwurfs vorzunehmen, die sich insbesondere auf die folgenden Punkte bezieht:

- Die Vereinbarkeit der nur unter Rechtsaufsicht gestellten Abschlussprüferaufsichtsstelle mit dem demokratischen Prinzip des Grundgesetzes.
- Die Vereinbarkeit der Überführung des bisherigen APAK / WPK Personals auf die neue Abschlussprüferaufsichtsstelle mit den Vorgaben der Änderungsrichtlinie in Bezug auf die Unabhängigkeit.
- Die Verhältnismäßigkeit der neuen Regelungen zur Registrierung, Qualitätssicherung und Aufbewahrungsfrist.
- Die Folgen der über die 1:1-Umsetzung der Änderungsrichtlinie hinausgehenden Vorgaben für die Wettbewerbsfähigkeit kleiner und mittlerer Prüfungsgesellschaften im Vergleich zu ausländischen Wettbewerbern, deren Mitgliedstaaten sich auf eine 1:1-Umsetzung beschränken.

Diese Untersuchung wird hiermit vorgelegt.

## Zweiter Teil: Prüfung der Einzelfragen

### I. Prüfungsmaßstäbe

#### 1. *Allgemeine Vorgaben für die verfassungsrechtliche Überprüfung von Umsetzungsrechtsakten*

Akten der deutschen parlamentarischen Gesetzgebung, durch die (auch) Vorgaben des Unionsrechts (Richtlinien sowie Ausführungsregelungen zu Verordnungen) umgesetzt werden (Umsetzungsgesetzgebung<sup>23</sup>), unterliegen einer doppelten Rechtsbindung.

Soweit zwingende unionsrechtliche Vorgaben bestehen, ist der deutsche Gesetzgeber wegen seiner Zustimmung zu den Unionsverträgen an diese Gebunden und verpflichtet, diesen Vorgaben entsprechendes deutsches Recht zu erlassen.<sup>24</sup> Dabei treten, sowie die grundsätzlichen Anforderungen des Art. 23 Abs. 1 GG gewahrt sind, auch die Bindungen an das Grundgesetz zurück.<sup>25</sup>

Da es sich bei der Umsetzungsgesetzgebungen aber gleichwohl um einen Akt deutscher Staatsgewalt handelt, bleibt es in allen Bereichen, die nicht zwingend durch das Unionsrecht determiniert sind, bei der grundsätzlichen Bindung an das deutsche Verfassungsrecht, insbesondere an die Grundrechte.<sup>26</sup>

Zugleich ist zu beachten, dass die Umsetzungsgesetzgebungen auch dort, wo den Mitgliedstaaten Gestaltungsspielräume verbleiben, an die EU-Grundrechte-Charta (EGRC) gebunden sind.<sup>27</sup> Dies entspricht auch der Rechtsprechung des EuGH.<sup>28</sup> In diesem Bereich überlagern sich somit die Bindung an die Grundrechte des Grundgesetzes und die Bindung an die EGRC.

#### 2. *Prüfungsmaßstab bei mitgliedstaatlichem Gesetzgebungsermessen*

Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts gilt bei der Umsetzungsgesetzgebung folgender verfassungsrechtlicher Prüfungsmaßstab:

---

<sup>23</sup> Dazu grundlegend *Funke*, Umsetzungsrecht, 2010. Siehe auch *Kluth*, Ratifikations- und Umsetzungsgesetzgebung, in: *Kluth/Krings* (Hrsg.), *Gesetzgebung*, 2014, § 21.

<sup>24</sup> *Kluth*, (Fn. 23), § 21, Rn. 53 ff.

<sup>25</sup> *Kluth*, (Fn. 23), § 21, Rn. 52.

<sup>26</sup> *Kluth*, (Fn. 23), § 21, Rn. 52; *Funke*, (Fn. 23), S. 216.

<sup>27</sup> Dies folgt direkt aus Art. 51 EGRC; siehe *Kluth*, (Fn. 23), § 21, Rn. 50.

<sup>28</sup> Zu Einzelheiten *Thym*, J 2015, 53 ff.



„Auch die innerstaatliche Umsetzung von Richtlinien des Gemeinschaftsrechts, die den Mitgliedstaaten keinen Umsetzungsspielraum belassen, sondern zwingende Vorgaben machen, werden vom BVerfG und den Fachgerichten nicht am Maßstab der Grundrechte des Grundgesetzes gemessen, solange die Rechtsprechung des EuGH einen wirksamen Schutz der Grundrechte gegenüber der Hoheitsgewalt der Gemeinschaften generell gewährleistet, der dem vom Grundgesetz jeweils als unabdingbar gebotenen Grundrechtsschutz im Wesentlichen gleich zu achten ist. Zur Gewährung effektiven Rechtsschutzes sind die Fachgerichte verpflichtet, solche gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben an den Gemeinschaftsgrundrechten zu messen und gegebenenfalls ein Vorabentscheidungsverfahren nach Art. 234 EG durchzuführen.“<sup>29</sup>

Daraus folgt im Umkehrschluss, dass dort, wo es keine zwingenden unionsrechtlichen Vorgaben gibt, die verfassungsgerichtliche Kontrolle sowie die fachgerichtliche Prüfung aktiv bleiben.

### **3. *Schlussfolgerungen***

Bei der Überprüfung der einzelnen Regelungen des APAREG muss entsprechend dieser Systematik zwischen der Umsetzung von zwingenden Vorgaben der Änderungsrichtlinie bzw. Verordnung einerseits und den Bereichen unterschieden werden, in denen dem deutschen Gesetzgeber ein Gestaltungsermes- sen verbleibt.

Die Untersuchung konzentriert und beschränkt sich auf diesen zweiten Bereich.

---

<sup>29</sup> BVerfGE 118, 79, LS 1.

## **II. Verfassungsrechtliche Überprüfung der Organisationsstruktur der neuen Aufsichtsbehörde**

### **1. Zur Bedeutung der Organisationsstruktur**

Im Rahmen der zahlreichen Reformen der Abschlussprüfungen kommt der Organisation der Aufsicht und Qualitätssicherung eine zentrale Bedeutung zu. Das hängt damit zusammen, dass die mit dem Prüfungsauftrag verbundenen und in der Sache unvermeidlichen Interessenkonflikte nur durch angemessene und wirksame Strukturen bei der Vergabe, Durchführung und Beaufsichtigung des Prüfungsgeschehens beschränkt und eine objektive, den verschiedenen Zwecken gerecht werdende Prüfung gewährleistet werden kann.

Vor diesem Hintergrund findet sich auf internationaler, europäischer und nationaler Ebene in jedem Reformschritt ein anderer organisatorischer Aspekt wieder, mit dessen Hilfe die Wirksamkeit von Aufsicht und Qualitätssicherung verbessert werden soll. Dass dabei die vorherigen Modelle jeweils mehr oder weniger weitreichend verworfen wurden, obwohl sie seinerzeit als tauglich und zielführend angesehen wurden, mag man dabei als Lernfähigkeit des Systems interpretieren.

Die einzelnen Entwicklungsschritte lassen sich wie folgt skizzieren:

- Ausgangspunkt war die Durchführung der Berufsaufsicht der Abschlussprüfer in Gestalt einer klassischen behördlichen Aufsicht durch die Wirtschaftsprüferkammer, die als Maßnahme der Qualitätssicherung ausgewiesen wurde und im Wesentlichen durch Beschlüsse der Kammer normiert war.
- Diese Regelung wurde im Jahr 2000 durch das Wirtschaftsprüferordnungsänderungsgesetz durch das aus den USA übernommene Peer-Review-Modell abgelöst. Die Einzelheiten dazu regelten die neu eingeführten §§ 57a bis 57h WPO.<sup>30</sup>
- Einen weiteren grundlegenden Wandel bewirkte die 6. WPO-Novelle aus dem Jahr 2005, indem die Anforderungen an die Unabhängigkeit der Aufsichtsbehörde von den Vertretern des Berufsstandes und ihren Organisationen erhöht wurden. Noch vor Erlass der Abschlussprüfer-

---

<sup>30</sup> Dazu näher *Kluth, DStR 2000, 1927 ff.*

richtlinie wurde in § 66a WPO die bis heute geltende Regelung zur APAK eingeführt.<sup>31</sup> Diese ist dadurch gekennzeichnet, dass die Abschlussprüferaufsicht einerseits stärker vom Berufsstand und seiner Organisation „getrennt“ wird, indem sie einer formal und personell eigenständigen Stelle zugewiesen wird. Andererseits wurde aber auch die Übertragung der Aufgabe auf eine rein staatliche Stelle ausdrücklich vermieden.<sup>32</sup>

Die einzelnen Reformschritte folgen zwar alle dem übergeordneten Ziel, die Abschlussprüferaufsicht zu verbessern und wirksamer auszugestalten. Sie beruhen aber auf durchaus widersprüchlichen Bewertungen der zu diesem Zweck eingesetzten Instrumente und Verfahren. Diese Entwicklung mag auf den ersten Blick planlos oder gar willkürlich erscheinen. Sie basiert bei genauerer Betrachtung aber auf dem Grundsatz von „trial and error“, bei dem jeweils neue Instrumente und Verfahren eingesetzt und sodann bewertet werden, wobei im Falle einer unzureichenden Eignung und Wirksamkeit neue, gegebenenfalls auf anderen Grundannahmen basierende Instrumente und Verfahren zum Einsatz kommen, die dann ihrerseits einer kritischen Beobachtung und Bewertung unterliegen.<sup>33</sup>

## **2. Vorgaben der Richtlinie 2014/56/EG**

### **a) Bisherige Regelungen der RL 2006/43/EG**

Für das bislang im deutschen Berufsrecht der Wirtschaftsprüfer geltende Modell sind die Vorgaben der ursprünglichen Fassung der Abschlussprüferrichtlinie aus dem Jahr 2006 maßgeblich.<sup>34</sup> Sie finden ihre rechtliche Grundlage in Art. 32:

#### **„Grundsätze der öffentlichen Aufsicht**

(1) Die Mitgliedstaaten organisieren nach den in den Absätzen 2 bis 7 festgelegten Grundsätzen eine wirksame öffentliche Aufsicht für Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften.

---

<sup>31</sup> Dazu näher *Volkman*, in: Hense/Ulrich (Hrsg.), WPO Kommentar, 2. Aufl. 2013, § 66a, Rn. 2 ff.

<sup>32</sup> So die Begründung des Gesetzesentwurfs, BT-Drs. 15/3983, S. 1.

<sup>33</sup> Dies entspricht der im Falle von gesetzgeberischen Prognosen vom Bundesverfassungsgericht verlangten Beobachtungs- und Nachbesserungspflicht, die formal jedoch für den Anwendungsbereich grundrechtlicher Schutzpflichten entwickelt wurde.

<sup>34</sup> Und zwar unabhängig davon, dass § 66a WPO noch vor der Richtlinie geschaffen wurde.

(2) Alle Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften müssen der öffentlichen Aufsicht unterliegen.

(3) Die öffentliche Aufsicht muss in der Hand von Nichtberufsausübenden liegen, die in den für die Abschlussprüfung relevanten Bereichen über entsprechende Kenntnisse verfügen. Die Mitgliedstaaten können jedoch gestatten, dass eine Minderheit der mit der öffentlichen Aufsicht befassten Personen als Abschlussprüfer tätig ist. Alle Personen, die im System der öffentlichen Aufsicht eine führende Position bekleiden, sind in einem unabhängigen und transparenten Verfahren auszuwählen.

(4) Die öffentliche Aufsicht muss in letzter Instanz dafür zuständig sein,

a) die Zulassung und Registrierung von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften zu überwachen,

b) die Annahme von Berufsgrundsätzen, von Standards für die interne Qualitätskontrolle von Prüfungsgesellschaften sowie von Prüfungsstandards zu überwachen und

c) die kontinuierliche Fortbildung, die Qualitätssicherungs- sowie die Untersuchungs- und Disziplinarsysteme zu überwachen.

(5) Die öffentliche Aufsicht muss das Recht haben, bei Bedarf Untersuchungen zu Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften durchzuführen und geeignete Maßnahmen einzuleiten.

(6) Die öffentliche Aufsicht muss transparent sein. Dazu zählt auch die Veröffentlichung jährlicher Arbeitsprogramme und Tätigkeitsberichte.

(7) Die öffentliche Aufsicht muss ausreichend finanziert sein. Die Finanzierung des Systems muss gesichert und frei von ungebührlicher Einflussnahme durch Abschlussprüfer oder Prüfungsgesellschaften sein.“

In dieser Regelung wird als zentraler Gesichtspunkt die Absicherung der Unabhängigkeit der Aufsicht durch die Schaffung einer ausreichenden Distanz zwischen Prüfenden und Geprüften deutlich. Zudem werden Vorgaben für die Instrumente der Aufsicht, die Transparenz des Handelns sowie die Ausstattung der Aufsichtsstelle normiert.

## **b) Zusätzliche Anforderungen der RL 2014/56/EU**

Durch die Änderungsrichtlinie 2014/56/EU wird das 2006 etablierte Konzept in seinen Grundsätzen beibehalten, zugleich jedoch in seiner inneren Konsistenz und Konsequenz weiter verdichtet und verbessert. Dies betrifft vor allem die Unabhängigkeit sowohl der Institution (Behörde/Stelle) als auch der dort tätigen Personen (Leitungspersonal). Hinzu kommen zusätzliche Vorgaben in Bezug auf das Verfahren und die Instrumente, mit denen die Wirksamkeit der Aufsicht weiter verbessert werden soll.

Im Einzelnen schreibt die Änderungsrichtlinie 2014/56/EU nunmehr folgende zusätzliche bzw. verschärfte Maßgaben vor:

„26. Artikel 32 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 1 erhält folgende Fassung:

„(1) Die Mitgliedstaaten organisieren nach den in den Absätzen 2 bis 7 festgelegten Grundsätzen eine **wirksame öffentliche Aufsicht** für Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften und benennen eine zuständige Behörde, die für diese Aufsicht verantwortlich ist.“

b) Absatz 3 erhält folgende Fassung:

„(3) Die zuständige Behörde wird von Nichtberufsausübenden **geleitet**, die in den für Abschlussprüfungen relevanten Bereichen über entsprechende Kenntnisse verfügen. Diese Personen werden in einem **unabhängigen und transparenten Verfahren ausgewählt**.

Die zuständige Behörde kann als Abschlussprüfer tätige Personen beauftragen, spezielle Aufgaben zu übernehmen, und kann sich von Sachverständigen unterstützen lassen, wenn dies für die ordnungsgemäße Durchführung ihrer Aufsichtsaufgaben notwendig ist. In diesen Fällen werden jedoch weder als Abschlussprüfer tätige Personen noch Sachverständige in die Beschlussfassungsprozesse der zuständigen Behörde eingebunden.“

c) Absatz 4 erhält folgende Fassung:

„(4) Die zuständige Behörde muss die **Letztverantwortung** dafür haben,

a) die Zulassung und Registrierung von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften zu beaufsichtigen;

b) die Annahme von Berufsgrundsätzen, von Standards für die interne Qualitätssicherung von Prüfungsgesellschaften sowie von Prüfungsstandards zu beaufsichtigen, es sei denn, diese Standards werden von anderen mitgliedstaatlichen Behörden angenommen oder genehmigt;

c) die kontinuierliche Fortbildung zu beaufsichtigen;

d) Qualitätssicherungssysteme zu beaufsichtigen;

e) Untersuchungs- und Verwaltungs-Disziplinarsysteme zu beaufsichtigen.“

d) Die folgenden Absätze werden eingefügt:

„(4a) Die Mitgliedstaaten benennen eine oder mehrere für die in dieser Richtlinie vorgesehenen Aufgaben verantwortliche zuständige Behörden. Die Mitgliedstaaten benennen **lediglich eine zuständige Behörde**, bei der die **Letztverantwortung** für die in diesem Artikel genannten Aufgaben liegt, außer für die Zwecke der Abschlussprüfung von Genossenschaften, Sparkassen und ähnlichen Einrichtungen gemäß Artikel 45 der Richtlinie 86/635/EWG oder von Tochterunternehmen oder Rechtsnachfolgern einer Genossenschaft, einer Sparkasse oder einer ähnlichen Einrichtung gemäß Artikel 45 der Richtlinie 86/635/EWG.

Die Mitgliedstaaten unterrichten die Kommission von dieser Benennung.

Die zuständigen Behörden müssen so organisiert sein, dass Interessenkonflikte vermieden werden.

(4b) Die Mitgliedstaaten können jede der Aufgaben der zuständigen Behörde auf andere Behörden oder Stellen übertragen, die zur Wahrnehmung dieser Aufgaben benannt oder anderweitig gesetzlich hierzu ermächtigt sind, oder die zuständige Behörde ermächtigen, jede ihrer Aufgaben auf solche Behörden oder Stellen zu übertragen.

Bei der Aufgabenübertragung sind die **übertragenen** Aufgaben und die Bedingungen für ihre Ausführung anzugeben. Die Behörden oder Stellen müssen **so organisiert sein, dass Interessenkonflikte vermieden werden**.

Überträgt die zuständige Behörde Aufgaben auf andere Behörden oder Stellen, so kann sie diese übertragenen Befugnisse im Einzelfall wieder an sich ziehen.“

e) Absätze 5 bis 7 erhalten folgende Fassung:

„(5) Die zuständige Behörde muss das Recht haben, bei Bedarf Untersuchungen zu Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften zu veranlassen und geeignete Maßnahmen einzuleiten.

Lässt eine zuständige Behörde Aufträge von Sachverständigen ausführen, so stellt sie sicher, dass zwischen diesen Sachverständigen und dem betreffenden Abschlussprüfer/der betreffenden Prüfungsgesellschaft keine Interessenkonflikte bestehen. Diese Sachverständigen müssen denselben Anforderungen wie in Artikel 29 Absatz 2 Buchstabe a niedergelegt genügen.

Die zuständigen Behörden werden mit den Befugnissen ausgestattet, die zur Wahrnehmung ihrer Aufgaben und Zuständigkeiten gemäß dieser Richtlinie notwendig sind.

(6) Die zuständige Behörde muss transparent sein. Dazu zählt auch die Veröffentlichung jährlicher Arbeitsprogramme und Tätigkeitsberichte.

(7) Das öffentliche Aufsichtssystem verfügt über angemessene finanzielle Mittel und Ressourcen, um die in Absatz 5 genannten Untersuchungen einzuleiten und durchzuführen. Die Finanzierung des Systems muss gesichert und frei von ungebührlicher Einflussnahme durch Abschlussprüfer oder Prüfungsgesellschaften sein.“

Damit folgt die Änderungsrichtlinie weiter den gleichen Grundsätzen und schlägt keinen grundsätzlich anderen Regulierungspfad ein. Die konkreten Anforderungen an die Unabhängigkeit der Abschlussprüferaufsicht vom Berufsstand werden jedoch noch einmal intensiviert.

## **2. *Regelungsvorschlag des Gesetzesentwurfs***

Der Gesetzesentwurf der Bundesregierung sieht zur Umsetzung dieser Vorgaben die folgende Regelung vor:

„§ 66 Rechtsaufsicht

(1) Das Bundesministerium für Wirtschaft und Energie führt die Rechtsaufsicht über die Wirtschaftsprüferkammer einschließlich der Prüfungsstelle, soweit diese nicht nach § 66a Absatz 1 Satz 1 von der Abschlussprüferaufsichtsstelle überwacht werden. Insoweit hat es darüber zu wachen, dass die Aufgaben im Rahmen der geltenden Gesetze und Satzungen erfüllt werden.

**(2) Das Bundesministerium für Wirtschaft und Energie führt darüber hinaus die Rechtsaufsicht über die Abschlussprüferaufsichtsstelle; Absatz 1 Satz 2 gilt entsprechend. Im Übrigen bleibt die Aufsicht des Bundesministeriums für Wirtschaft und Energie über das Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle unberührt.“**

Die Beschränkung der ministeriellen Aufsicht über die Abschlussprüferaufsichtsstelle auf eine Rechtsaufsicht wird in dem besonderen Teil der Begründung des Gesetzesentwurfs folgendermaßen hergeleitet:

„Zu Absatz 2

In Absatz 2 wird als Folgeänderung der Neustrukturierung der Berufsaufsicht anstelle der Abschlussprüferaufsichtskommission die Abschlussprüferaufsichtsstelle der Rechtsaufsicht des Bundesministeriums für Wirtschaft und Energie unterstellt. Insoweit hat das Bundesministerium für Wirtschaft und Energie darüber zu wachen, dass die Abschlussprüferaufsichtsstelle ihre Aufgaben im Rahmen der geltenden Gesetze und Satzungen erfüllt.

Eine Fachaufsicht des Bundesministeriums für Wirtschaft und Energie über die Abschlussprüferaufsichtsstelle ist nicht vorgesehen. Ein fachliches Weisungsrecht ist mit der europarechtlichen Konzeption einer fachlich letztverantwortlichen Aufsichtsbehörde nicht vereinbar. Die Aufsicht durch das Bundesministerium beschränkt sich daher auf eine Rechtskontrolle. Dadurch wird die politische und demokratische Verantwortlichkeit des Bundesministers oder der Bundesministerin für Wirtschaft und Energie als Teil der Bundesregierung sichergestellt. Mit Satz 2 wird klargestellt, dass außerhalb der fachlichen Aufgaben der Abschlussprüferaufsichtsstelle die reguläre, umfassende Fach-, Rechts- und Dienstaufsicht des Bundesministeriums für Wirtschaft und Energie über das Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle als Bundesoberbehörde in seinem Geschäftsbereich besteht. Dies ist insbesondere mit Blick auf organisatorische, haushalterische und personalrechtliche Angelegenheiten, die mit der Errichtung der neuen Abschlussprüferaufsichtsstelle vom Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle durchzuführen sind, notwendig.“

Der Gesetzesentwurf beruht demnach auf der Annahme, dass in Bezug auf die Ausgestaltung der Aufsicht eine zwingende Vorgabe der Richtlinie zu beachten ist. Die damit verbundenen verfassungsrechtlichen Folgeprobleme hinsichtlich der hinreichenden demokratischen Legitimation der Entscheidungen der Aufsichtsbehörde werden nicht erwähnt bzw. entkräftet.

### **3. Verfassungsrechtliche Überprüfung**

#### **a) Allgemeine Anforderungen des Demokratieprinzips**

Das in Art. 20 Abs. 1, 2 GG verankerte Demokratieprinzip etabliert für die Bundesrepublik Deutschland das Modell der parlamentarischen Regierungsform, bei der die Regierung durch das Parlament eingesetzt und kontrolliert wird.<sup>35</sup> Es unterscheidet sich damit von den Präsidentialverfassungen, bei denen die Regierungsspitze (Präsident) durch das Volk gewählt wird, wie es etwa in Frankreich der Fall ist.<sup>36</sup>

Zu den Funktionsbedingungen dieses Modells gehört nach dem Grundgesetz, dass die demokratische Verantwortung der Regierung gegenüber dem Parlament die Möglichkeit der „Steuerung“ der Ministerialverwaltung durch die jeweiligen Minister bzw. die Bundesregierung verlangt. Das ministerielle Weisungsrecht ist insoweit Funktionsbedingung der parlamentarischen Verantwortung.<sup>37</sup>

Im Falle der Errichtung von rechtlich selbständigen Verwaltungseinheiten verlangt das Demokratieprinzip zur Sicherstellung der parlamentarischen Verantwortlichkeit konsequenterweise die Etablierung einer Fachaufsicht.<sup>38</sup>

#### **b) Verzicht auf Fachaufsicht als rechtfertigungsbedürftige Ausnahme**

Der Verzicht auf eine Fachaufsicht und damit auf ein umfassendes Weisungsrecht mit der Folge einer zugleich geminderten Verantwortlichkeit gegenüber dem Parlament stellt sich als rechtfertigungsbedürftige Ausnahme dar. Eine solche ist anerkannt, wenn von Verfassungswegen oder durch Gesetz im Rahmen der Verfassung Selbstverwaltung etabliert wird, wie dies bei der kommunalen Selbstverwaltung auf Anordnung der Verfassung (Art. 28 Abs. 2 GG) und bei der funktionalen Selbstverwaltung bei Einhaltung bestimmter Anforderungen<sup>39</sup> mit Billigung des Bundesverfassungsgerichts<sup>40</sup> der Fall ist.

---

<sup>35</sup> *Badura*, Staatsrecht, 6. Aufl. 2015, S. 569 ff.

<sup>36</sup> Mit der Nuance, dass ein Regierungschef eingesetzt wird, der aber vom Präsidenten abhängig ist.

<sup>37</sup> Dazu eingehend *Gärditz*, in: Schmidt/Wollenschläger (Hrsg.), Kompendium Öffentliches Wirtschaftsrecht, 4. Aufl. 2015, § 4, Rn. 27 ff.; *Badura*, (Fn. 35), S. 573 ff.

<sup>38</sup> *Wolff/Bachof/Stober/Kluth*, Verwaltungsrecht II, 7. Aufl. 2010, § 85, Rn. 81 ff.

<sup>39</sup> Dazu eingehend *Kluth*, Der Gemeinsame Bundesausschuss (G-BA) nach § 91 SFB V aus der Perspektive des Verfassungsrechts, S. 65 ff.



Auch dort, wo die Verfassung aus anderen Gründen „weisungsfreie Räume“ anerkennt bzw. fordert, wie dies bei der Bundesbank der Fall ist, kann auf eine Fachaufsicht verzichtet werden.<sup>41</sup>

Darüber hinaus wird der Verzicht auf eine Fachaufsicht indes mit guten Gründen kritisch gesehen.<sup>42</sup>

### **c) Bislang anerkannte Ausnahmen mit unionsrechtlichem Hintergrund**

Anerkannt sind einige Ausnahmen, soweit das Unionsrecht klar und zwingend die Unabhängigkeit einer Stelle der öffentlichen Verwaltung verlangt. Dies ist z.B. für die Datenschutzbeauftragten anerkannt, da diese eine Kontrollfunktion innerhalb der öffentlichen Verwaltung ausüben sollen.<sup>43</sup> Die Wahrnehmung dieser Funktion wäre durch eine Weisungsunterworfenheit gefährdet.

Umstritten ist bereits, ob im Regulierungsrecht eine Weisungsfreiheit unionsrechtlich gefordert ist oder ob es dem Unionsrecht nur darum geht, politischen Einfluss im Einzelfall zu vermeiden, also rein politische Weisungen auszuschließen.<sup>44</sup>

### **d) Das Erfordernis der Letztverantwortung in Verordnung und Änderungsrichtlinie**

Vorliegend ist vor diesem Hintergrund zu klären, wie das Merkmal der „Letztverantwortung“, auf welches sich der Regierungsentwurf zur Rechtfertigung des Verzichts auf eine Fachaufsicht beruft, in den beiden umzusetzenden Rechtsakten zu verstehen ist und ob sich daraus zwingend die Notwendigkeit einer Beschränkung der Aufsicht auf eine Rechtsaufsicht ableiten lässt.

Die „Forderung“ einer Letztverantwortung der für die Abschlussprüferaufsicht zuständigen Stelle findet sich in folgenden Normen der beiden Rechtsakte:

Art. 32 der Änderungsrichtlinie sieht folgende Regelungen vor:

„(4) Die zuständige Behörde muss die **Letztverantwortung** dafür haben,

---

<sup>40</sup> BVerfGE 107, 59 ff.; zur weiteren Rechtsprechung *Kluth*, (Fn. 39), S. 74 ff.

<sup>41</sup> Zu diesen Fällen *Oebecke*, Weisungs- und unterrichtungsfreie Räume in der Verwaltung, 1986.

<sup>42</sup> Zu Einzelheiten *Gärditz*, (Fn. 37), § 4, Rn. 32 ff. m.w.N.

<sup>43</sup> Dazu EuGH, Rs. C-518/07, Slg. 2010, I-1885, Rn. 42 ff.

<sup>44</sup> *Gärditz*, (Fn. 37), § 4, Rn. 29 ff.

a) die Zulassung und Registrierung von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften zu beaufsichtigen;b) die Annahme von Berufsgrundsätzen, von Standards für die interne Qualitätssicherung von Prüfungsgesellschaften sowie von Prüfungsstandards zu beaufsichtigen, es sei denn, diese Standards werden von anderen mitgliedstaatlichen Behörden angenommen oder genehmigt;c) die kontinuierliche Fortbildung zu beaufsichtigen;d) Qualitätssicherungssysteme zu beaufsichtigen;e) Untersuchungs- und Verwaltungs-Disziplinarsysteme zu beaufsichtigen.

(4a) Die Mitgliedstaaten benennen eine oder mehrere für die in dieser Richtlinie vorgesehenen Aufgaben verantwortliche zuständige Behörden. Die Mitgliedstaaten benennen lediglich eine zuständige Behörde, bei der die **Letztverantwortung** für die in diesem Artikel genannten Aufgaben liegt, außer für die Zwecke der Abschlussprüfung von Genossenschaften, Sparkassen und ähnlichen Einrichtungen gemäß Artikel 45 der Richtlinie 86/635/EWG oder von Tochterunternehmen oder Rechtsnachfolgern einer Genossenschaft, einer Sparkasse oder einer ähnlichen Einrichtung gemäß Artikel 45 der Richtlinie 86/635/EWG.

Die Mitgliedstaaten unterrichten die Kommission von dieser Benennung.

Die zuständigen Behörden müssen so organisiert sein, dass Interessenkonflikte vermieden werden.“

In der Verordnung findet sich die folgende Regelung:

„Art.

24

(3) Die Behörden oder Stellen müssen so organisiert sein, dass keine Interessenkonflikte entstehen. Die **Letztverantwortung** für die Überwachung der Einhaltung dieser Verordnung und der aufgrund der Verordnung erlassenen Durchführungsmaßnahmen liegt bei der übertragenden zuständigen Behörde.“

Entscheidend ist dabei, wie der Begriff der Letztverantwortung hier zu verstehen ist, insbesondere in welche „Richtung“ dieser zielt.

In erster Linie dient diese Vorgabe dazu, jegliche Interessenkonflikte zu vermeiden, die vor allem dadurch entstehen können, dass Berufsträger oder Berufsorganisationen Einfluss auf die Tätigkeit der Aufsichtsbehörde nehmen können. Das ist im bisherigen System aus der Sicht der verschärften Trennungserfordernisse insoweit der Fall, als Mitarbeiter der WPK an der Aufsicht mitwirken.

Die Relevanz des Merkmals der Letztverantwortung ist im aktuellen System vor allem vor dem Hintergrund von Delegationsmöglichkeiten zu verstehen, die auch in Zukunft begrenzt möglich sind. Dabei ist es wichtig, dass die letztverantwortliche Stelle keinerlei Möglichkeiten der Einflussnahme von Berufsträgern und Berufsorganisationen ausgesetzt ist.

Darüber hinaus ist es aber auch wichtig, den Begriff der Letztverantwortung organisationsrechtlich auszuleuchten. Im Außenverhältnis wird die Letztverantwortung der Abschlussprüferaufsichtsstelle durch eine Fachaufsicht nicht in Frage gestellt. Als selbständiges Rechtssubjekt bleibt die Abschlussprüferaufsichtsstelle selbst Zurechnungsendsubjekt der von ihr getroffenen Entscheidungen und Verfahrensbeteiligter auch im Falle von gerichtlichen Verfahren.

Das fachliche Weisungsrecht des Ministeriums begründet auch weder Interessenkonflikte noch wird eine Einflussnahme des Berufsstandes eröffnet. Zwar ist es theoretisch denkbar, dass eine Berufsorganisation versucht, Einfluss auf das Ministerium zu nehmen, damit eine entsprechende Weisung erfolgt. Eine solche Einflussnahme ist aber natürlich auch gegenüber der Leitung der Abschlussprüferaufsichtsstelle möglich, woran deutlich wird, dass diese Fallkonstellation nicht relevant sein kann. Zudem spielt ein rein politisches Weisungsrecht in der Praxis der Fachaufsicht keine Rolle und würde, wenn eine Entscheidung darauf gegründet wäre, zu einem Ermessensfehler führen. Es bestehen deshalb keinerlei Anhaltspunkte dafür, dass durch ein Fachweisungsrecht die reguläre Letztverantwortung der Abschlussprüferaufsichtsstelle in Frage gestellt wird mit der Folge, dass die Vorgaben von Änderungsrichtlinie und Verordnung einer Fachaufsicht nicht entgegenstehen.

Schließlich betont auch der EuGH, dass die parlamentarische Verantwortlichkeit der Regierung durch Vorgaben von Richtlinienrecht nicht in Frage gestellt werden soll und darf.<sup>45</sup>

Als Ergebnis ist damit festzuhalten, dass die Letztverantwortung der Abschlussprüferaufsichtsstelle durch die reguläre Entscheidungszuständigkeit der Abschlussprüferstelle gewährleistet ist und dass diese durch ein Fachweisungsrecht des Ministers nicht in Frage gestellt wird bzw. werden kann.

### **e) Keine hinreichende Rechtfertigung des Verzichts auf eine Fachaufsicht**

Vor dem Hintergrund dieses Auslegungsergebnisses ist die Begründung des Regierungsentwurfs schon deshalb unzureichend, weil sie die verfassungsrechtliche Problematik in keiner Weise anspricht und sich zudem nicht um eine Analyse des genauen Regelungsgehalts von Letztverantwortung bemüht.

---

<sup>45</sup> EuGH, Rs. C-518/07, Slg. 2010, I-1885, Rn. 42 ff.

Es ist aber auch darüber hinaus kein Sachargument ersichtlich, das einen Verzicht auf eine Fachaufsicht legitimieren kann.

Die zu treffenden Entscheidungen sind ihrer Natur nach nicht so strukturiert, dass sie nur durch ein mit einem spezifischen Sachverstand ausgestattetes oder in einem bestimmten Verfahren entscheidendes Organ getroffen werden können. Diese Argumente, die im Falle der Zentralbanken oder der Regulierungsbehörden herangezogen werden, um eine Fachaufsicht auszuschließen, sind vorliegend nicht relevant, weil es um eine klassische Rechtskontrolle geht.

Anders als im Falle der Datenschutzbeauftragten geht es auch nicht um eine Kontrolle staatlichen Handelns, sondern um klassische Wirtschaftsaufsicht. Kontrolliert werden die Abschlussprüfer und nicht staatliches Handeln, so dass ein besonderer innerstaatlicher Distanzschutz nicht erforderlich ist.

Schließlich sind die Entscheidungsverfahren der Abschlussprüferaufsichtsstelle auch nicht besonders strukturiert, wie es etwa bei den Regulierungsbehörden und ihren Beschlusskammern der Fall ist.<sup>46</sup>

---

<sup>46</sup> Dazu *Gärditz*, (Fn. 37), § 4, Rn. 46.

### **III. Überprüfung von Regelungen, die eine zusätzliche Belastungen der Berufsträger bewirken**

#### **1. Abschaffung der Teilnahmebescheinigung und Ersetzung durch eine Registrierung**

##### **a) Neuregelung**

Der Regierungsentwurf sieht die Abschaffung der bisherigen Regelungen über die Teilnahmebescheinigung vor und begründet dies damit, dass die bisherige Praxis zu unnötigen bürokratischen und finanziellen Belastungen vor allem kleiner und mittlerer Prüfungsgesellschaften geführt habe. In diesem Zusammenhang wird auch auf dem Small Business Act Bezug genommen.

Die zugleich vorgeschlagene Einführung einer Registrierungspflicht wird in diesem Zusammenhang so dargestellt, dass damit keine vergleichbaren Belastungen verbunden sind bzw. sein sollen. Eine kritische Reflektion dazu fehlt indes ebenso wie eine genauere Darlegung, welche Steuerungsziele mit der neuen Registrierungspflicht verfolgt werden sollen.

##### **b) Prüfungsmaßstab**

Bei der Registrierungspflicht handelt es sich um eine Berufsausübungsregelung im Sinne des Art. 12 Abs. 1 GG, die durch vernünftige Erwägungen des Gemeinwohls gerechtfertigt sein sowie dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit entsprechen muss.

##### **c) Beurteilung**

Die geplante Neuregelung leidet bereits unter dem Mangel, dass sich aus der Begründung des Gesetzesentwurfs nicht ergibt, welchen genauen Zweck die neue Registrierung erfüllen soll und welchen genauen Gemeinwohlerwägungen der Regelung als Rechtfertigung zugrunde liegen. Es wird lediglich davon gesprochen, dass die Teilnahmebescheinigung durch die Registrierung *ersetzt* werden soll, wobei dies zunächst im Sinne eines ersatzlosen Wegfalls zu verstehen ist. Insbesondere ist nicht klar, welche über das Vorliegen der Berufszulassung hinausgehenden Funktionen durch eine Registrierung erfüllt werden sollen und können.

Ohne die Erfüllung dieser Anforderungen erweist sich die geplante Einführung der Anzeige- und Registrierungspflicht als unverhältnismäßige Beschränkung der Berufsausübungsfreiheit des Art. 12 Abs. 1 GG.

Problematisch ist zudem, dass in § 57a Abs. 1 WPO eine Anzeige gegenüber der Wirtschaftsprüferkammer verlangt wird, wenn die **Absicht** besteht, gesetzliche Abschlussprüfungen durchzuführen. Diese Regelung ist zu unbestimmt, da es sich um ein nicht hinreichend konkretisierbares Tatbestandsmerkmal handelt. Sinnvoller und aus Gründen der Verständlichkeit und Bestimmtheit der Regelung geboten erscheint es deshalb, an die Erteilung eines Betätigungsvermerks anzuknüpfen.

## **2. Aufbewahrungspflichten für Handakten**

### **a) Neuregelung**

Die Verordnung sieht in Art. 15 Abs. 2 eine fünfjährige Aufbewahrungsfrist vor. Der Gesetzesentwurf macht insoweit von dem dort eingeräumten Wahlrecht Gebrauch und ordnet in § 51b Abs. 2 WPO weiterhin<sup>47</sup> allgemein eine zehnjährige Aufbewahrungsfrist an. Zwingende Gründe dafür, warum der Gesetzgeber hierbei über die EU-Vorgaben hinausgeht (d.h. eine doppelt so lange Aufbewahrung verlangt) sind nicht ersichtlich.

### **b) Prüfungsmaßstab**

Auch diese Regelung stellt eine Berufsausübungsregelung dar, die am Maßstab des Art. 12 Abs. 1 GG zu rechtfertigen ist.

Insoweit kommt es maßgeblich darauf an, welcher Zweck verfolgt wird und ob die zeitliche Ausdehnung insoweit erforderlich ist.

### **c) Beurteilung**

Der Unionsgesetzgeber sieht in seiner, hohen Anforderungen folgenden, Regelung lediglich die Notwendigkeit, eine fünfjährige Aufbewahrung zu fordern. Wenn der deutsche Gesetzgeber inländerdiskriminierend davon abweichend eine zehnjährige, d.h. doppelt so lange Aufbewahrung verlangt, so ist dies mit

---

<sup>47</sup> Die zehnjährige Aufbewahrungsfrist bestand schon bislang, hätte aber an die für die PIE Unternehmen bestehende fünfjährige Aufbewahrungsfrist angepasst werden können.

erheblichen zusätzlichen Kosten verbunden und bedarf einer spezifischen Rechtfertigung.

Es ist indes nicht ersichtlich, warum eine solche Verdoppelung der Aufbewahrungsfrist erforderlich ist. Es fehlt an rechtlichen und empirischen Gründen, die eine solche zusätzliche Belastung legitimieren können. Es sind auch keine Fälle bekannt, in denen die Geltendmachung von Ersatzansprüchen an einer zu kurzen Aufbewahrung scheiterte. Vielmehr ist anzunehmen, dass nach fünf Jahren für die Berufsträger erkennbar ist, in welchen Fällen es möglicherweise zu Ersatzansprüchen kommen kann. Es reicht aus, wenn in diesen Fällen eine längere Aufbewahrung veranlasst wird.

### **3. *Vorgaben für die Prüfung von kleinen und mittleren Unternehmen***

#### **a) *Vorgabe der Änderungsrichtlinie und Umsetzung im Regierungsentwurf***

Die Änderungsrichtlinie schreibt in Art. 29 Abs. 3 im Sinne des Small Business Act vor, dass die Besonderheiten von kleinen und mittleren Unternehmen bei der näheren Ausgestaltung der Abschlussprüfungen berücksichtigt werden. Dies stellt eine Zielvorgabe für die Mitgliedstaaten dar, die einer weiteren Konkretisierung bedarf.

Der Gesetzesentwurf nimmt eine solche Konkretisierung indes nicht vor, sondern wiederholt in § 57a lediglich die Maßgabe der Änderungsrichtlinie:

„§ 57a  
(5b) Die Qualitätskontrolle muss im Hinblick auf den Umfang und die Komplexität der Tätigkeit der Geprüften geeignet und angemessen sein. Dies ist insbesondere bei der gesetzlichen Abschlussprüfung von mittleren und kleinen Unternehmen nach § 267 Absatz 1 und 2 des Handelsgesetzbuchs zu berücksichtigen.“

#### **b) *Mängel***

Diese Regelung verkennt, dass es im Außenverhältnis nicht ausreicht, allgemein und unbestimmt eine Anpassung des Prüfungsumfangs vorzuschreiben. Es bleibt bei dieser Vorgehensweise eine erhebliche Rechtsunsicherheit bei allen Beteiligten, wie und in welchen Bereichen die Prüfung reduziert werden kann. Dies hat im Zweifel zur Folge, dass die Prüfungsintensität hoch bleibt,

um etwaige Beanstandungen zu vermeiden. Der Gesetzgeber hat deshalb in diesem Punkt die Richtlinie nicht umgesetzt, weil die deren Zielvorgabe nicht wirksam im Außenverhältnis konkretisiert hat. Geboten ist eine Regelung, die konkreter vorgibt, in welchen Bereichen und mit welcher Reichweite die Kontrollintensität vermindert werden kann.

#### **4. Verordnungsermächtigung zugunsten des BMWi**

##### **a) Neuregelung**

Der Gesetzesentwurf sieht in § 57 die Einführung eines neuen Absatzes 4a vor, der eine neue Verordnungsermächtigung einfügt:

„(4a) Das Bundesministerium für Wirtschaft und Energie wird ermächtigt, nach Anhörung der Wirtschaftsprüferkammer und der Abschlussprüferaufsichtsstelle durch Rechtsverordnung ohne Zustimmung des Bundesrates Vorschriften zu den in Absatz 4 genannten Gegenständen zu erlassen, soweit dies erforderlich ist, um die Einhaltung der Vorgaben der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 und der Richtlinie 2006/43/EG über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 84/253/EWG des Rates (Abl. L 157 vom 9.6.2006, S. 87) in der jeweils geltenden Fassung sicherzustellen.“

Damit wird von der im Übrigen allgemein üblichen Praxis abgewichen, dass die Berufspflichten durch eine Berufsordnung, d.h. eine Satzung der Berufskammer, konkretisiert werden. Zudem wird ein in dieser Form einmaliges Nebeneinander von Verwaltungs- und Satzungsrecht begründet, das zahlreiche Rechtsunsicherheiten auslösen kann.

##### **b) Folgen und Kritik**

Für sich betrachtet ist es aus der Sicht des Verfassungsrechts unproblematisch, wenn der Gesetzgeber – auch zur Sicherung von unionsrechtlichen Vorgaben – eine Verordnungsermächtigung normiert. Solange diese den Bestimmtheitsanforderungen des Art. 80 Abs. 1 GG genügt, ist dieser Weg der Rechtsetzungsdelegation legitim.



Im konkreten Sachzusammenhang ist die Vorgehensweise aber aus mehreren Gründen problematisch.

Zunächst ist zu beachten, dass das aufsichtsführende Ministerium etwaige Umsetzungsdefizite in der Berufsordnung der WPK durch den Einsatz von Aufsichtsmitteln „durchsetzen“ kann.<sup>48</sup> Warum dieser Weg nicht hinreichend wirksam ist bzw. sein soll, wird aus der Begründung nicht ersichtlich. Es sind aus der bisherigen Praxis der Berufsaufsicht über die freien Berufe auch keine Fälle bekannt, die einen entsprechenden Rückschluss zulassen. Es wäre vor diesem Hintergrund auch selbstverwaltungsfreundlicher und systemkonformer gewesen, das einschlägige Aufsichtsinstrumentarium genauer gesetzlich zu regeln.

Davon abgesehen, führt ein etwaiges Nebeneinander von Regelungen zu den Berufspflichten in der Berufsordnung und in einer Verordnung für die Berufsträger und die Aufsichtsbehörden zu schwierigen Abgrenzungsfragen, jedenfalls dann, wenn eine Regelung in der Berufsordnung zum betreffenden Themenfeld besteht und die Verordnung eine Verschärfung vorsieht.

Vor diesem Hintergrund sollte die Verordnungsermächtigung aus Gründen der Rechtsklarheit und Rechtssicherheit gestrichen werden.

---

<sup>48</sup> Zu den Aufsichtsinstrumenten siehe *Heusch*, Staatliche Aufsicht, in: Kluth (Hrsg.), Handbuch des Kammerrechts, 2. Aufl. 2011, § 15, Rn. 75 ff. zum Anordnungsrecht.

## **IV. Überprüfung der Regelungen zur Stellenbesetzung bei der neuen Aufsichtsbehörde**

### **1. Vorgaben der Änderungsrichtlinie**

Die Verordnung formuliert in Art. 21 spezifische Anforderungen an die Unabhängigkeit der zuständigen Behörden vom Berufsstand. Diese schließen ein, dass Leitungspersonal in den vorausgegangenen drei Jahren keine Abschlussprüfungen durchgeführt haben und weitere Anforderungen erfüllen.

### **2. Regelungen zur Personalauswahl und Personalüberleitung im Regierungsentwurf**

Der Gesetzesentwurf sieht für die Bestellung des Leitungspersonals die folgenden Maßgaben vor:

„(3) Die Abschlussprüferaufsichtsstelle wird von Nichtberufsausübenden geleitet, die in den für Abschlussprüfungen relevanten Bereichen über entsprechende Kenntnisse verfügen. Der Leiter oder die Leiterin wird in einem unabhängigen und transparenten Verfahren ausgewählt. Die Sätze 1 und 2 gelten entsprechend für die Personen, die im Namen der Abschlussprüferaufsichtsstelle Entscheidungen treffen.“

Die überraschende Beschränkung der verfahrensrechtlichen Vorgaben des Satzes 2 auf den Leiter über deren Verhältnis zu Art. 33 Abs. 2 GG hier nicht reflektiert werden soll, wird nachvollziehbar, wenn man die weiteren Regelungen in § 5 zur Überführung des Personals der APAK sowie der Wirtschaftsprüferkammer mit in den Blick nimmt:

„§ 5

Übergang der im Bereich der Aufsicht über die Prüfer von Unternehmen von öffentlichem Interesse tätigen Wirtschaftsprüfer

(1) Das Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle tritt zum 17. Juni 2016 kraft Gesetzes und nach Maßgabe der folgenden Absätze in die Rechte und Pflichten der zu diesem Zeitpunkt zwischen der Wirtschaftsprüferkammer und den übergehenden Beschäftigten bestehenden Arbeitsverhältnisse ein.

(2) Als übergewende Beschäftigte im Sinne des Absatzes 1 gelten  
1. die Referenten, die am 16. Juni 2016 zur Abschlussprüferaufsichtskommission abgeordnet und zu diesem Zeitpunkt als Wirtschaftsprüfer für diese tätig waren, und

2. die Referatsleiter und Referenten, die am 16. Juni 2016 in Abstimmung zwischen der Wirtschaftsprüferkammer und der Abschlussprüferaufsichtskommission und mit Zustimmung des Bundesministeriums für Wirtschaft und Energie dem innerhalb der Abteilung Berufsaufsicht der Wirtschaftsprüferkammer gebildeten Referat „Berufsaufsicht über die Prüfer von Unternehmen von öffentlichem Interesse“ zugewiesen und zu diesem Zeitpunkt als Wirtschaftsprüfer dort tätig waren.

(3) Für die übergegangenen Beschäftigten nach Absatz 2 gelten die bisherigen Arbeitsverträge fort.

(4) Ein Widerspruchsrecht der übergehenden Beschäftigten nach Absatz 2 gegen den Übergang ihrer Arbeitsverhältnisse ist ausgeschlossen.“

### **3. Mängel der Regelung**

Die Besetzung der Stellen bei der neuen Abschlussprüferaufsicht muss insgesamt den Anforderungen des Art. 33 Abs. 2 GG entsprechen. Zudem müssen die durch Verordnung und Änderungsrichtlinie vorgegebenen Anforderungen **im Einzelfall überprüft** werden.

Vor diesem Hintergrund erweist sich die pauschale Überleitungsregelung in § 5 des Errichtungsgesetzes, obwohl die Vorgehensweise vor dem Hintergrund institutioneller Interessen verständlich ist, als verfahrensrechtlich problematisch und angreifbar.

Ob dabei die Herkunft der meisten aktuellen und überzuleitenden Mitarbeiter aus dem Bereich der großen Wirtschaftsprüfungskanzleien ein rechtlich erhebliches Problem darstellt, kann hier dahinstehen. Für sich genommen wird dadurch die rechtlich maßgebliche Eignung nicht in Frage gestellt. Entscheidend sind indes die Verfahrenstransparenz sowie die Prüfung der Unabhängigkeit. Dabei ist auch die ungeklärte Frage zu beantworten, inwieweit zum Beispiel eine finanzielle Abhängigkeit von einem früheren Arbeitgeber in der

Altersversorgung eine Rolle spielt. Auch Rückkehrzusagen, aktive Teilhabe an Alumni-Netzwerkaktivitäten und ähnliche Verhaltensweisen sind Hinweise auf die fehlende Unabhängigkeit vom ehemaligen Arbeitgeber.

## **V. Verfassungsrechtliche Gründe für eine strikte 1:1-Umsetzung**

### **1. Keine allgemeine Pflicht einer 1:1-Umsetzung**

Das Verfassungsrecht verpflichtet nicht zu einer sog. 1:1-Umsetzung von Richtlinien. Es ist deshalb grundsätzlich verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden, wenn der deutsche Gesetzgeber in einzelnen Punkten über die als Mindestharmonisierung konzipierten Vorgaben der Änderungsrichtlinie hinausgeht und zusätzliche Belastungen schafft. Dies gilt vor allem dort, wo die Änderungsrichtlinie entsprechende Vorgehensweisen ausdrücklich zulässt.

Wie bereits gezeigt wurde, ist in diesen Fällen aber eine gesonderte Prüfung am Maßstab des Grundrechts der Berufsfreiheit durchzuführen. Entsprechende Prüfungen wurden unter III. vorgenommen, wo es Anhaltspunkte für unverhältnismäßige Belastungen gibt.

### **2. Vermeidung (zusätzlicher) Belastungen der Berufsträger und damit verbundener Inländerdiskriminierungen**

Darüber hinaus ist der deutsche Gesetzgeber aber auch verpflichtet zu prüfen, ob und in welchen Bereichen eine über die unionsrechtlichen Vorgaben hinausgehende Regelung zu Inländerdiskriminierungen und damit verbundenen schweren Belastungen der Berufsausübung führen kann.

Nach derzeitigem Erkenntnisstand planen andere Mitgliedstaaten keine vergleichbar weitreichenden zusätzlichen Belastungen der Abschlussprüfer.

Da durch die Gesetzesnovelle auch der Marktzugang von in anderen Mitgliedstaaten niedergelassenen Abschlussprüfern erleichtert wird, kommt der Beeinflussung des Wettbewerbs um Mandate durch berufsrechtliche Vorgaben eine wachsende Bedeutung zu.

In einem solchen Fall ist der Gesetzgeber verpflichtet, die insoweit zu erwartenden Auswirkungen seiner inländerdiskriminierenden Regelungen genauer zu ermitteln, damit er selbst eine durch das Grundrecht der Berufsfreiheit

geforderte Folgenabschätzung und Abwägung vornehmen kann. Daran fehlt es bislang.

Zudem sind die aufgezeigten zusätzlichen Belastungen auch in diesem Zusammenhang mit den direktiven des Small Business Act zu vergleichen und ggf. zu rechtfertigen. Auch dies ist bislang nicht bzw. nur pauschal geschehen.

Insgesamt besteht deshalb trotz der grundsätzlichen Gestaltungsfreiheit des deutschen Gesetzgebers eine spezifische Rechtfertigungslast, soweit von den Vorgaben des Small Business Act abgewichen oder in sonstigen Fällen potenziell inländerdiskriminierende Regelungen getroffen werden.

Der deutsche Gesetzgeber ist dieser spezifischen Rechtfertigungslast im APAReG nicht nachgekommen. Das APAReG weist in der vorgelegten Fassung viele Verstöße gegen die Verhältnismäßigkeit auf, die Berufsausübungsfreiheit massiv einschränken, dies betrifft insbesondere die Ausgestaltung des QKV und die Überwachung des Prüfers f. Qualitätskontrolle.

Hinzu kommt, dass etwa durch das Verordnungsrecht massiv in die Selbstverwaltung des Berufsstandes eingegriffen wird mit der Folge, dass die Bereitschaft der Berufsträger zu ehrenamtlichem Engagement gefährdet wird.<sup>49</sup>

---

<sup>49</sup> Siehe dazu bereits *Lenz*, WP Praxis 9/2015, S. 213 ff.

## **Dritter Teil: Zusammenfassende Thesen**

Die wesentlichen Ergebnisse der Untersuchung zum APAREG können in folgenden Thesen knapp zusammengefasst werden:

1. Obwohl der Gesetzesentwurf eine 1:1-Umsetzung der Richtlinie 2014/56/EU sowie der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 vorgibt, gehen die getroffenen Regelungen an vielen Stellen darüber hinaus. Im Vergleich zu den Mindestvorgaben beider Rechtsakte bestehende „Überregulierungen“ des deutschen Berufsrechts werden nicht im Sinne des Small Business Act zurückgeführt. Dies kann zu weiteren inländerdiskriminierenden Effekten führen, die insbesondere die Wettbewerbsfähigkeit kleiner und mittlerer Wirtschaftsprüfer gefährden können.
2. Die Beschränkung der Staatsaufsicht gegenüber der neu beim BAFA angesiedelten Abschlussprüferaufsichtsstelle auf eine reine Rechtsaufsicht ist wegen Verstoßes gegen das Demokratieprinzip verfassungswidrig. Die vom Grundgesetz für den Bereich der Staatsverwaltung verlangte demokratische Legitimation wird hier ohne Vorliegen eines hinreichenden Rechtfertigungsgrundes unterschritten. Das in Richtlinie und Verordnung zugrunde gelegte Konzept der Letztverantwortlichkeit verlangt keine Beschränkung auf eine Rechtsaufsicht. Es dient vielmehr hauptsächlich der klaren Vermeidung von Einflüssen der Berufsorganisationen. Die für die wirksame Umsetzung der parlamentarischen Verantwortung erforderliche Fachaufsicht stellt diese Letztverantwortlichkeit nicht in Frage.
3. Die Ersetzung der Teilnahmebescheinigung durch eine Registrierungspflicht stellt mangels nachvollziehbarer Gemeinwohlgründe eine nicht gerechtfertigte Belastung und Berufsausübungsregelung dar und widerspricht der Zielsetzung, bürokratische Belastungen abzubauen.
4. Die Beibehaltung einer zehnjährigen Aufbewahrungspflicht für Handakten stellt vor dem Hintergrund der von der Verordnung geforderten fünfjährigen Aufbewahrung eine nicht gerechtfertigte, unverhältnismäßige Belastung dar, für die keine nachvollziehbaren Gründe angeführt werden.
5. Die Pflicht zur Anpassung des Prüfungsumfangs- und -aufwandes bei kleinen und mittleren Unternehmen ist nicht hinreichend konkretisiert und damit nicht wirksam umgesetzt worden. Der deutsche Gesetzgeber kann

sich dabei nicht auf eine Wiederholung der allgemeinen Zielvorgabe aus der Richtlinie beschränken, sondern muss diese hinreichend bestimmt konkretisieren.

6. Die Einführung einer neuen Verordnungsermächtigung zur Begründung zusätzlicher Berufspflichten ist systemfremd und nicht erforderlich, da das Aufsichtsrecht hinreichend wirksame Instrumente zur Anpassung der Berufsordnung bereitstellt.
7. Die vor dem Hintergrund möglicher Inländerdiskriminierungen erforderliche Folgenabschätzung und -bewertung durch den Gesetzgeber ist nicht erfolgt.

Insgesamt bestehen in Bezug auf die angeführten Stellen schwerwiegende verfassungsrechtliche Bedenken, die im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens behoben werden sollten.



Prof. Dr. Winfried Kluth