

Prof. Dr. Christoph Herrmann, LL.M.  
Am Sonnenhang 11  
94124 Büchlberg

Inhaber des Lehrstuhls für Staats- und Verwaltungsrecht,  
Europarecht, Europäisches und Internationales Wirtschaftsrecht

Universität Passau

## Gutachten

### **„Die unionsrechtliche Vereinbarkeit des APAReG mit der Richtlinie 2014/56/EU sowie (ergänzend) mit der Verordnung (EU) Nr. 537/2014“**

Erstattet im Auftrag

des wp.net e.V. – Verband für die mittelständische Wirtschaftsprüfung,

vertreten durch den Sprecher des Geschäftsführenden Vorstands,

Herrn WP/StB Michael Gschrei

Theatinerstraße 8

80333 München

## Inhalt

I.	Einleitende Anmerkungen zum Verhältnis von Unionsrecht und mitgliedstaatlichem Recht...	4
1.	Anwendungsvorrang des Unionsrechts .....	4
2.	Gerichtlicher Rechtsschutz in der Europäischen Union .....	5
3.	Gegenstand des vorliegenden Gutachtens .....	6
II.	Rechtlicher Rahmen: zu den unionsrechtlichen Vorgaben des Abschlussprüferaufsichtsreformgesetzes (APAReG) .....	8
1.	Anwendbares Sekundärrecht .....	8
a)	Richtlinie 2006/43/EG sowie Richtlinie 2014/56/EU, u.a. zur Schaffung eines wirksamen öffentlichen Aufsichtssystems für Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften .....	8
b)	Verordnung (EU) Nr. 537/2014, u.a. zu den besonderen Anforderungen der Aufsicht von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften im Bereich der PIE (sog. PIE-Prüfer) .....	9
2.	Zur Tragweite der Unabhängigkeit der öffentlichen Aufsicht i.S.v. Art. 32 der Richtlinie 2006/43/EG i.V.m. Art. 1 Nr. 26 lit. a der Richtlinie 2014/56/EU sowie Art. 21 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014.....	10
a)	Zur Auslegung der Unabhängigkeit nach dem <i>Gerichthof</i> .....	10
b)	Zur Auslegung der Unabhängigkeit der zuständigen Aufsichtsbehörden anhand der Ziele der unionsrechtlichen Vorgaben .....	12
c)	Systematische Erwägungen, insbesondere im Hinblick auf die Unabhängigkeit des Leitungspersonals der zuständigen Aufsichtsbehörden.....	14
3.	Zur Unabhängigkeit und Delegation des aufsichtlichen Qualitätssicherungssystems gemäß Art. 29 der Richtlinie 2006/43/EG i.V.m. Art. 1 Nr. 24 der Richtlinie 2014/56/EU sowie Art. 26 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014.....	17
a)	Unabhängigkeitsanforderungen der Richtlinien 2006/43/EG und 2014/56/EU an das Qualitätssicherungssystem.....	17
b)	Unabhängigkeitsanforderungen der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 an das Qualitätssicherungssystem.....	18
4.	Zur Sanktionierung der unzureichenden Durchführung von Abschlussprüfungen gemäß Art. 30 ff. der Richtlinie 2006/43/EG i.V.m. Art. 1 Nr. 25 der Richtlinie 2014/56/EU.....	20
III.	Zur Ausführung bzw. Umsetzung der unionsrechtlichen Vorgaben durch den deutschen Gesetzgeber .....	21
1.	Zur mangelnden Unabhängigkeit der staatlichen Aufsicht durch die Abschlussprüferaufsichtsstelle (APAS) .....	21
a)	Zu den Auswirkungen der mangelnden Marktneutralität der APAS .....	22

b)	Zum unionsrechtswidrigen Erhalt des <i>status quo</i> durch die Überleitung des Personals von der APAK auf die APAS.....	25
c)	Zur mangelnden Gewährleistung der persönlichen Unabhängigkeit der APAS-Mitarbeiter .....	27
2.	Zur Delegation von Aufgaben der APAS auf die WPK, insbesondere auf die Kommission für Qualitätskontrolle (KfQK), sowie zur mangelnden Unabhängigkeit der KfQK.....	28
a)	Zur wirksamen Delegation der Qualitätskontrolle auf die KfQK nach der Richtlinie 2014/56/EU .....	28
b)	Zur mangelnden Unabhängigkeit des Qualitätssicherungssystems, insbesondere mit Blick auf die personelle Ausgestaltung der KfQK.....	30
3.	Zur unwirksamen Sanktionierung großer Prüfungsgesellschaften bei Berufspflichtverletzungen.....	36
IV.	Zusammenfassung und Ergebnis: Unionsrechtswidrigkeit des APAREG.....	38
a)	Zusammenfassung der Gutachtenerkenntnisse .....	38
b)	Ergebnis: Unvereinbarkeit des APAREG mit dem Unionsrecht und die Möglichkeit eines Vertragsverletzungsverfahrens vor dem <i>Gerichtshof</i> .....	40

# **I. Einleitende Anmerkungen zum Verhältnis von Unionsrecht und mitgliedstaatlichem Recht**

## **1. Anwendungsvorrang des Unionsrechts**

Ausweislich der Art. 3 Abs. 3 UAbs. 1 S. 1 EUV<sup>1</sup>, Art. 26 AEUV<sup>2</sup> errichtet die Europäische Union (EU) einen Binnenmarkt, in dem der freie Verkehr von Waren, Personen, Dienstleistungen und Kapital gemäß den Bestimmungen der Verträge gewährleistet ist. Hierzu dienen zum einen die primärrechtlichen Grundfreiheiten, zum anderen die auf der Grundlage der in den Verträgen beinhalteten Kompetenzbestimmungen gesetzten Sekundärrechtsakte der EU mit dem Ziel der Angleichung mitgliedstaatlicher Rechtsvorschriften, deren Unterschiedlichkeit die Verwirklichung des Binnenmarkts behindert. Letzteren kommt im Bereich der Anforderungen an Abschlussprüfungen durch Abschlussprüfer bzw. Prüfungsgesellschaften sowie an die öffentliche Aufsicht über Abschlussprüfer bzw. Prüfungsgesellschaften überragend wichtige Bedeutung zu. Für eine ergänzende Anwendung der primärrechtlichen Grundfreiheiten besteht wegen der umfänglichen sekundärrechtlichen Regelung heute häufig kein Bedarf mehr; das Primärrecht kann allerdings die Auslegung der sekundärrechtlichen Vorschriften beeinflussen.

Mitgliedstaatliches Recht muss sowohl den primärrechtlichen wie sekundärrechtlichen Anforderungen grundsätzlich in vollem Umfang genügen. Weicht das mitgliedstaatliche Recht vom Unionsrecht (ohne dass dieses eine entsprechende Ermächtigung oder einen Umsetzungsspielraum gewährt) ab, so ist es infolge des Anwendungsvorrangs des Unionsrechts grundsätzlich unanwendbar. Natürliche und juristische Personen können sich gegebenenfalls vor Behörden und Gerichten unmittelbar auf das Unionsrecht berufen (unmittelbare Wirkung, mit Einschränkungen bei sog. „horizontalen Rechtsverhältnissen“). Mitgliedstaatliches Recht muss umfassend unionsrechtskonform ausgelegt werden. Schlussendlich können Verstöße gegen das Unionsrecht unter bestimmten Voraussetzungen auch zu Schadensersatzansprüchen gegen den entsprechenden Mitgliedstaat führen (unionsrechtliche Staatshaftung).

---

<sup>1</sup> Vertrag über die Europäische Union (konsolidierte Fassung) abgedruckt in ABIEU 2012 Nr. C 326/13.

<sup>2</sup> Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union (konsolidierte Fassung), abgedruckt in ABIEU 2012 Nr. C 326/47.

## 2. Gerichtlicher Rechtsschutz in der Europäischen Union

Die alleinige Zuständigkeit für die verbindliche Auslegung der einschlägigen europarechtlichen Normen des Primär- und Sekundärrechts obliegt allein dem *Gerichtshof der Europäischen Union* (Art. 19 EUV). Dieser besteht aus dem *Europäischen Gerichtshof* sowie dem *Gericht der Europäischen Union*.

Der *Gerichtshof* kann von einem Gericht eines Mitgliedstaats in einem Vorabentscheidungsverfahren angerufen werden, wenn europarechtliche Fragen in einem bei diesem anhängigen Verfahren entscheidungserheblich sind (Art. 267 Abs. 1, 2 AEUV), bzw. muss angerufen werden, wenn gegen das Urteil kein Rechtsmittel mehr zulässig ist (Art. 267 Abs. 3 AEUV).

Mitgliedstaatliche Verstöße gegen das Unionsrecht können darüber hinaus von der Europäischen Kommission im Rahmen eines Vertragsverletzungsverfahrens vor den *Gerichtshof* gebracht werden (Art. 258 AEUV). Stellt der *Gerichtshof* in einem solchen Verfahren einen Verstoß eines Mitgliedstaats fest und beseitigt dieser ihn nicht, so können als *ultima ratio* Strafzahlungen gegen den Mitgliedstaat verhängt werden (Art. 260 AEUV).

Die Einleitung eines Vertragsverletzungsverfahrens steht im Ermessen der Europäischen Kommission. Natürliche oder juristische Personen sind nicht klagebefugt gegen eine mögliche Weigerung der Europäischen Kommission, gegen einen Mitgliedsstaat ein Vertragsverletzungsverfahren einzuleiten.<sup>3</sup>

Prozessuale Klagemöglichkeiten Einzelner (natürlicher oder juristischer Personen) gegen mitgliedstaatliche (Umsetzungs-)Maßnahmen vor dem *Gerichtshof der Europäischen Union* (GHEU) bestehen nicht. Die Nichtigkeitsklage gemäß Art. 263 Abs. 4 AEUV bietet natürlichen oder juristischen Personen lediglich die Möglichkeit, gegen Handlungen der Unionsorgane i.S.v. Art. 263 Abs. 1, 4 AEUV im ersten Rechtszug vor dem *Gericht* zu erheben.<sup>4</sup>

---

<sup>3</sup> Vgl. in ständiger Rechtsprechung *EuG*, verb. Rs. T-479/93, T-559/93, Slg. 1994, II-1115, Rn. 27 – Bernardi/Kommission; *EuG*, Rs. T-277/94, Slg. 1996, II-351, Rn. 55 – AITEC/Kommission.

<sup>4</sup> Zur Zuständigkeit des *Gerichts*, siehe Art. 256 Abs. 1 UAbs. 1 S.1 AEUV.

Dem von mitgliedstaatlichen Maßnahmen Betroffenen bleibt daher grundsätzlich ausschließlich der Rechtsschutz vor mitgliedstaatlichen Gerichten, die dem *Gerichtshof* im Falle der Entscheidungserheblichkeit Fragen zur Auslegung des Unionsrechts bzw. über die Gültigkeit von Unionshandlungen zur Vorabentscheidung vorlegen können bzw. müssen. Darüber hinaus besteht die Möglichkeit einer Beschwerde bei der Europäischen Kommission.

### **3. Gegenstand des vorliegenden Gutachtens**

Gegenstand des vorliegenden Gutachtens sind die unionsrechtlichen Vorgaben sowie deren Umsetzung bzw. Durchführung durch den deutschen Gesetzgeber in Bezug auf

- (1) die Unabhängigkeit der zuständigen Aufsichtsbehörde für Abschlussprüfer bzw. Prüfungsgesellschaften, insbesondere hinsichtlich der Aufsicht über die Abschlussprüfer von Unternehmen von öffentlichem Interesse (sog. PIE<sup>5</sup>),
- (2) die Übertragung des Qualitätssicherungssystems hinsichtlich nicht-PIE-Abschlussprüfer und -Prüfungsgesellschaften von der zuständigen Aufsichtsbehörde auf andere Behörden oder Stellen sowie die Unabhängigkeit dieser Behörden oder Stellen von den zu überprüfenden Abschlussprüfern bzw. Prüfungsgesellschaften und
- (3) die wirksame Sanktionierung von Prüfungsgesellschaften bei unzureichender Durchführung von Abschlussprüfungen.

Die unionsrechtlichen Vorgaben beruhen auf zwei Richtlinien<sup>6</sup> (wobei die letztere im Wesentlichen zur Änderung der ersteren verabschiedet wurde), sowie einer Verord-

---

<sup>5</sup> Public-interest entity.

<sup>6</sup> Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Mai 2006 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; Richtlinie 2014/56/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen.

nung<sup>7</sup> mit spezifischen Anforderungen an die Abschlussprüfungen bei PIE sowie an die Aufsicht über Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften von PIE.

Gemäß dem amtlichen Protokoll der 143. Sitzung des Deutschen Bundestages am Donnerstag, den 03. Dezember 2015, wurde der von der Bundesregierung eingebrachte Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der aufsichts- und berufsrechtlichen Regelungen der Richtlinie 2014/56/EU sowie zur Ausführung der entsprechenden Vorgaben der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 im Hinblick auf die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse (Abschlussprüferaufsichtsreformgesetz, APAReG) auf Drucksache 18/6282 in der Fassung der Beschlussempfehlung des Ausschusses für Wirtschaft und Energie (9. Ausschuss) auf Drucksache 18/6907 angenommen. Der Bundesrat hat das APAReG am 18. Dezember 2015 ebenfalls angenommen, sodass für den Abschluss des Gesetzgebungsprozesses nunmehr lediglich die Unterzeichnung durch den Bundespräsidenten sowie die Verkündung im Bundesgesetzblatt fehlt. Die durch das APAReG vorgenommenen Änderungen beziehen sich in erster Linie auf die Wirtschaftsprüferordnung (WPO)<sup>8</sup> (dazu im Einzelnen unten III.).

Des weiteren hat die Bundesregierung am 16. Dezember 2015 zudem einen Gesetzentwurf zur Umsetzung der prüfungsbezogenen Regelungen der Richtlinie 2014/56/EU sowie zur Ausführung der entsprechenden Vorgaben der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 im Hinblick auf die Abschlussprüfung bei PIE (Abschlussprüferreformgesetz – AReG) vorgelegt. Dieser Gesetzentwurf ist jedoch nicht Gegenstand des vorliegenden Gutachtens.

---

<sup>7</sup> Verordnung (EU) Nr. 537/2014 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse und zur Aufhebung des Beschlusses 2005/909/EG der Kommission.

<sup>8</sup> Gesetz über eine Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer (Wirtschaftsprüferordnung), in der Fassung der Bekanntmachung vom 5. November 1975 (BGBl. I S. 2803), das zuletzt durch Artikel 255 der Verordnung vom 31. August 2015 (BGBl. I S. 1474) geändert worden ist.

## **II. Rechtlicher Rahmen: zu den unionsrechtlichen Vorgaben des Abschlussprüferaufsichtsreformgesetzes (APAReG)**

### **1. Anwendbares Sekundärrecht**

#### **a) Richtlinie 2006/43/EG sowie Richtlinie 2014/56/EU, u.a. zur Schaffung eines wirksamen öffentlichen Aufsichtssystems für Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften<sup>9</sup>**

Eine erste Regelung, durch die die Anforderungen an Abschlussprüfungen einschließlich einer öffentlichen Aufsicht für Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften teilweise harmonisiert wurde, enthält die Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Mai 2006 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, die bis zum 29. Juni 2008 in nationales Recht umzusetzen war.

Die Richtlinie 2006/34/EG wurde durch die Richtlinie 2014/56/EU<sup>10</sup> des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen geändert. Im Rahmen dieser Richtlinie haben insbesondere

- die in Art. 32 der Richtlinie 2006/43/EG vorgegebenen Aufsichtsanforderungen für Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften,
- das in Art. 29 der Richtlinie 2006/43/EG vorgesehene Qualitätssicherungssystem, v.a. mit Blick auf die Geeignetheit und Angemessenheit von Qualitätssicherungsprüfungen unter Berücksichtigung des Umfangs und der Komplexität der Tätigkeit des überprüften Abschlussprüfers bzw. der überprüften Prüfungsgesellschaft, sowie
- die in Art. 30 der Richtlinie 2006/43/EG vorgesehenen Sanktionsmöglichkeiten bei unzureichender Durchführung von Abschlussprüfungen

---

<sup>9</sup> Erwägungsgrund Nr. 20 der Richtlinie 2006/43/EU.

<sup>10</sup> Veröffentlichung im Amtsblatt der EU, Ausgabe L 158 vom 27. Mai 2014, in Kraft getreten am 20. Tag nach der Veröffentlichung.



Änderungen erfahren. Die Änderungen durch die Richtlinie 2014/56/EG sind bis zum 17. Juni 2016 in nationales Recht umzusetzen, wobei die Richtlinie gemäß Art. 288 Abs. 3 AEUV allerdings nur hinsichtlich der zu erreichenden Ziele verbindlich ist, sie jedoch die Wahl der Form und Mittel der Umsetzung den innerstaatlichen Stellen überlässt.

Zweck der Richtlinie 2006/43/EU ist ausweislich des Erwägungsgrundes Nr. 5 eine Harmonisierung der Anforderungen an die Abschlussprüfung auf hohem Niveau, wenn auch eine vollständige Harmonisierung gerade nicht angestrebt wird. Aufgrund der Mindestharmonisierung verbleibt den Mitgliedstaaten die Möglichkeit, strengere Anforderungen aufzustellen, sofern in der genannten Richtlinie nichts anderes vorgeschrieben ist.

Keinesfalls dürfen die Mitgliedstaaten das Schutzniveau unterbieten, da dies zu einer nicht ordnungsgemäßen Umsetzung der Richtlinie und damit zur Unionsrechtswidrigkeit des nationalen Umsetzungsgesetzes führen würde.

**b) Verordnung (EU) Nr. 537/2014, u.a. zu den besonderen Anforderungen der Aufsicht von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften im Bereich der PIE (sog. PIE-Prüfer)**

Weitere Regelungen zur Prüfungsabwicklung und zur Beaufsichtigung der Tätigkeit von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften enthält die Verordnung (EU) Nr. 537/2014<sup>11</sup> des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse und zur Aufhebung des Beschlusses 2005/909/EG der Kommission mit Geltung ab dem 17. Juni 2016.<sup>12</sup> Die Verordnung beinhaltet insbesondere Regelungen zur Beaufsichtigung der Tätigkeit von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften mit Blick auf Abschlussprüfungen bei PIE (Art. 20 ff.) sowie Regelungen zum Qualitätssicherungssystem der Abschlussprüferaufsicht im Bereich der PIE-Prüfer (Art. 26).

---

<sup>11</sup> Veröffentlichung im Amtsblatt der EU, Ausgabe L 158 vom 27. Mai 2014, in Kraft getreten am 20. Tag nach der Veröffentlichung.

<sup>12</sup> Art. 44 Abs. 2 der Verordnung (EU) Nr. 2014/537.

Die Verordnung (EU) Nr. 537/2014 ist gemäß Art. 288 Abs. 2 AEUV in allen ihren Teilen verbindlich und gilt in jedem Mitgliedstaat unmittelbar.

## **2. Zur Tragweite der Unabhängigkeit der öffentlichen Aufsicht i.S.v. Art. 32 der Richtlinie 2006/43/EG i.V.m. Art. 1 Nr. 26 lit. a der Richtlinie 2014/56/EU sowie Art. 21 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014**

Ausweislich Art. 32 der Richtlinie 2006/43/EG i.V.m. Art. 1 Nr. 26 lit. a der Richtlinie 2014/56/EU organisieren die Mitgliedsstaaten eine wirksame öffentliche Aufsicht für Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften und benennen eine zuständige Behörde, die für diese Aufsicht zuständig ist.

Art. 20 Abs. 1 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 erfordert für die Aufsicht über PIE-Prüfer ebenfalls eine zuständige Behörde, die mit der Wahrnehmung der in der Verordnung beschriebenen Aufgaben betraut ist, und die die Anwendung der Bestimmungen der Verordnung gewährleistet. Letztere kann gemäß Art. 20 Abs. 1 lit. c der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 u.a. die in Art. 32 der Richtlinie 2006/43/EG genannte zuständige Stelle sein.

Art. 21 Abs. 1 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 verlangt, dass die zuständigen Behörden von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften unabhängig sind.

Zur Tragweite des Erfordernisses der Unabhängigkeit rekurriert der *Gerichtshof* auf die klassischen Auslegungsmethoden des Wortlauts sowie der Ziele und der Systematik der zugrundeliegenden unionsrechtlichen Regelungen.<sup>13</sup>

### **a) Zur Auslegung der Unabhängigkeit nach dem *Gerichtshof***

Mit Blick auf den Wortlaut stellte der *Gerichtshof* in der Rechtssache C-518/07, die die Unabhängigkeit von Kontrollstellen für Datenschutz betraf, angesichts des Fehlens einer Definition in der entsprechenden Richtlinie auf den gewöhnlichen Sinn der Wendung „in

---

<sup>13</sup> EuGH, Rs. C-518/07, Slg. 2010, I-1885, Rn. 17 - *Kommission/Deutschland*; *Streinz*, JuS 2010, 556 (557).

völliger Unabhängigkeit“<sup>14</sup> ab.<sup>15</sup> Der *Gerichtshof* legte in Bezug auf die Unabhängigkeit nationaler Kontrollstellen dar:

*„In Bezug auf öffentliche Stellen bezeichnet der Begriff ‚Unabhängigkeit‘ in der Regel eine Stellung, in der gewährleistet ist, dass die betreffende Stelle völlig frei von Weisungen und Druck handeln kann. (...) [Es] deutet nichts darauf hin, dass das Unabhängigkeitserfordernis allein das Verhältnis zwischen den Kontrollstellen und den ihrer Kontrolle unterstellten Einrichtungen betraf. Im Gegenteil wird der Begriff ‚Unabhängigkeit‘ durch das Adjektiv ‚völlig‘ verstärkt, was eine Entscheidungsgewalt impliziert, die jeglicher Einflussnahme von außerhalb der Kontrollstelle, sei sie unmittelbar oder mittelbar, entzogen ist.“<sup>16</sup>*

Der *Gerichtshof* verlangt damit für nationale Kontrollstellen nicht nur eine funktionale Unabhängigkeit in dem Sinne, dass sie von dem ihrer Kontrolle unterstellten nichtöffentlichen Bereich unabhängig sein müssten und keinen sachfremden Einflüssen unterliegen dürften, sondern auch eine institutionelle Unabhängigkeit in dem Sinne, dass eine Kontrollstelle jeglicher Einflussnahme, sei es durch sonstige Behörden, sei es von außerhalb der Staatsverwaltung, entzogen sein müsste.<sup>17</sup>

Diese Auslegung des *Gerichtshofs* in Bezug auf die Unabhängigkeit nationaler Kontrollstellen ist übertragbar auf die Unabhängigkeit der zuständigen Behörde i.S.d. Art. 32 der Richtlinie 2006/43/EG i.V.m. Art. 1 Nr. 26 lit. a der Richtlinie 2014/56/EU sowie Art. 20

---

<sup>14</sup> Art. 28 Abs. 1 UAbs. 2 der Richtlinie 95/46/EG.

<sup>15</sup> Hinzuweisen ist zudem auf zwei laufende Rechtssachen vor dem *Gerichtshof* (Rs. C-240/15; Rs. C-424/15), die auf den Vorabentscheidungsersuchen eines italienischen bzw. eines spanischen Gerichts beruhen, und die ebenfalls die Auslegung der Unabhängigkeit von nationalen Regulierungsbehörden betreffen. Beide Rechtssachen behandeln die Auslegung des Unabhängigkeitsbegriffs der Richtlinie 2002/21/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 07. März 2002 über einen gemeinsamen Rechtsrahmen für elektronische Kommunikationsnetze und -dienste (Rahmenrichtlinie) in der durch die Richtlinie 2009/140/EG geänderten Fassung. Gemäß Art. 3 Abs. 2 der Richtlinie 2002/21/EG gewährleisten die Mitgliedstaaten die Unabhängigkeit der nationalen Regulierungsbehörden, indem sie dafür sorgen, dass sie rechtlich und funktional von allen Unternehmen unabhängig sind, die elektronische Kommunikationsnetze, -geräte oder -dienste anbieten. Insbesondere das spanische Tribunal Supremo bezieht sich in seiner Vorlagefrage unmittelbar auf die dargelegte Auslegung des Unabhängigkeitsbegriffes der Richtlinie 95/47/EG (Rs. C-518/07).

<sup>16</sup> EuGH, Rs. C-518/07, Slg. 2010, I-1885, Rn. 18/19 - *Kommission/Deutschland*.

<sup>17</sup> *Streinz*, JuS 2010, 556 (556 f.); *Roßnagel*, EuZW 2010, 299 (299 f.); *Petri/Tinnefeld*, MMR 2010, 555 (355 f.).

Abs. 1 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014. Vor dem Hintergrund, dass die zuständigen Behörden gemäß Art. 21 Abs. 1 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 von den Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften unabhängig sein müssen, betrifft die Unabhängigkeit der genannten zuständigen Aufsichtsbehörde insbesondere die funktionale Unabhängigkeit, d.h. das Unabhängigkeitserfordernis betrifft das Verhältnis zwischen der zuständigen Behörde und den ihrer Aufsicht unterstellten Personen und Einrichtungen. Ausweislich Art. 32 Abs. 4a der Richtlinie 2006/43/EG i.V.m. Art. 1 Nr. 26 lit. d, e der Richtlinie 2014/56/EU sind die zuständigen Behörden zudem derart organisiert, dass Interessenkonflikte vermieden werden. Diese Vorschriften sind ebenfalls im Sinne der funktionalen Unabhängigkeit auszulegen.

**b) Zur Auslegung der Unabhängigkeit der zuständigen Aufsichtsbehörden anhand der Ziele der unionsrechtlichen Vorgaben**

Der *Gerichtshof* hat in seiner Entscheidung zur Rechtssache *Maximilian Schrems/Data Protection Commissioner (Safe Harbour)* explizit auf die Entscheidung zur Unabhängigkeit von Kontrollstellen für Datenschutz (Rs. C-518/07) Bezug genommen und dargelegt, dass „die Gewährleistung der Unabhängigkeit der nationalen Kontrollstellen (...) im Licht [ihres] Zwecks auszulegen“<sup>18</sup> ist.<sup>19</sup> Die Unabhängigkeit der zuständigen Behörde i.S.d. Art. 32 der Richtlinie 2006/43/EG i.V.m. Art. 1 Nr. 26 lit. a der Richtlinie 2014/56/EU sowie Art. 20 Abs. 1 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 ist daher ebenfalls insbesondere im Lichte der Ziele der Richtlinien 2006/43/EG und 2014/56/EU bzw. der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 auszulegen.

**aa) Unabhängigkeitsanforderungen der Richtlinien 2006/43/EG und 2014/56/EU**

Aus den Erwägungsgründen Nr. 2 und 12 der Richtlinie 2014/56/EU geht hervor, dass die Glaubwürdigkeit der von Abschlussprüfern geprüften Abschlüsse erhöht werden *muss* und daher für Abschlussprüfungen innerhalb der Union eine hohe Qualität gewährleistet sein soll. Die öffentliche Aufsicht über Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften umfasst u.a. die Qualitätssicherungssysteme. Gemäß des Erwägungsgrundes

---

<sup>18</sup> EuGH, Rs. C-362/14, ECLI:EU:C:2015:650, Rn. 41 - *Maximilian Schrems/Data Protection Commissioner (Safe Harbour)*.

<sup>19</sup> *Ibid*, Rn. 40/41.

Nr. 18 der Richtlinie 2014/56/EU ist die Unabhängigkeit der öffentlichen Aufsicht vom Berufsstand der Prüfer dabei Grundvoraussetzung für Integrität, Effizienz und ordnungsgemäßes Funktionieren der öffentlichen Aufsicht.

#### **bb) Unabhängigkeitsanforderungen der Verordnung (EU) Nr. 537/2014**

Die Verordnung (EU) Nr. 537/2014 legt in Erwägungsgrund Nr. 22 dar, dass Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften einer angemessenen behördlichen Aufsicht unterliegen sollten, wobei die zuständigen Behörden vom Berufsstand der Prüfer unabhängig sein und über angemessene Kapazitäten, Fachkenntnisse und Ressourcen verfügen müssen. Ziel ist die Gewährleistung eines hohen Maßes an Anleger- und Verbrauchervertrauen im Binnenmarkt durch die Vermeidung von Interessenkonflikten. Dies ist von herausragender Bedeutung insbesondere mit Blick auf die Begründung des Vorschlags für die Verordnung (EU) Nr. 537/2014 durch die Europäische Kommission, die darlegte, dass

*„die Finanzkrise (...) vor allem bei [PIE], d.h. Unternehmen, die aufgrund ihres Betätigungsfeldes, ihrer Größe und der Zahl ihrer Beschäftigten von erheblichem öffentlichen Interesse sind (...), Schwächen bei der Abschlussprüfung ans Licht gebracht“ hat.<sup>20</sup>*

Die Finanzkrise war demnach der Anlass sowohl für die Verordnung (EU) Nr. 537/2014 als auch für die Richtlinie 2014/56/EU.<sup>21</sup>

#### **cc) Die Unabhängigkeit der zuständigen Behörde als zentrales Element im Hinblick auf die Ziele der unionsrechtlichen Vorgaben**

Die Unabhängigkeit der zuständigen Aufsichtsbehörden dient im Ergebnis – sowohl bei der Aufsicht über PIE-Prüfer als auch über nicht-PIE-Prüfer – der Schaffung eines gleich hohen Niveaus des Anlegerschutzes in allen Mitgliedstaaten und trägt so dazu bei, dass Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften ihre Prüftätigkeit in der Union entsprechend der Dienstleistungs- und Niederlassungsfreiheit im unionalen Binnenmarkt aus-

---

<sup>20</sup> Vorschlag für die Verordnung des Europäischen Parlaments und des Rates über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse /\*KOM/2011/0779 endgültig – 2011/0359 (COD), Tz. 1.

<sup>21</sup> Siehe den Vorschlag für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen /\* KOM/2011/0778 endgültig – 2011/0389 (COD), Tz. 1.

bauen.<sup>22</sup> Die Unabhängigkeit der zuständigen Aufsichtsbehörden ist ein im Hinblick auf die Ziele der Richtlinie 2014/56/EU sowie der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 ein zentrales Element. Insbesondere zur Gewährleistung der Integrität, Effizienz und des ordnungsgemäßen Funktionierens der öffentlichen Aufsicht ist es daher notwendig, neben der funktionalen auch eine institutionelle Unabhängigkeit der zuständigen Aufsichtsbehörde sicherzustellen, um sie jeglicher äußeren Einflussnahme von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften, die ihre Entscheidungen steuern könnten, zu entziehen. Dies betrifft vor allem solche äußere Einflussnahme, die dadurch entstehen könnte, dass die zuständige Aufsichtsbehörde hinsichtlich ihrer Personalstruktur ein Abbild der herrschenden Marktstrukturen des Abschlussprüfermarktes darstellt und sich in der Folge marktbeherrschende Positionen bestimmter Marktteilnehmer in der behördlichen Personalpolitik widerspiegeln. Erwägungsgrund 18 der Richtlinie 2014/56/EU verlangt nämlich explizit die Unabhängigkeit der Aufsichtsbehörde „vom *Berufsstand* der Prüfer“ [Hervorhebung hinzugefügt], womit sinnvoller Weise eine Unabhängigkeit vom Berufsstand als Ganzes, einschließlich seiner herrschenden Marktstrukturen, gemeint sein muss.

Die Unabhängigkeit der zuständigen Aufsichtsbehörde ist daher durch das Kriterium der Marktneutralität zu konkretisieren, das nicht nur Unabhängigkeitsanforderungen an einzelne Behördenmitglieder stellt, sondern eine Gesamtbetrachtung der zuständigen Aufsichtsbehörde als Ganze erfordert. Es ist zu prüfen, ob die zuständige Behörde als ganzheitliche Institution eine neutrale Position gegenüber dem zu beaufsichtigenden Abschlussprüfermarkt einnimmt.

**c) Systematische Erwägungen, insbesondere im Hinblick auf die Unabhängigkeit des Leitungspersonals der zuständigen Aufsichtsbehörden**

Hinsichtlich der Systematik der unionsrechtlichen Vorgaben weisen diese explizite Konkretisierungen der Unabhängigkeit der zuständigen Behörden auf, zum einen bezüglich der persönlichen Unabhängigkeit des Leitungspersonals, zum anderen bezüglich der finanziellen Unabhängigkeit des Aufsichtssystems.

---

<sup>22</sup> Erwägungsgründe Nr. 1, 3 der Richtlinie 2014/43EU sowie Erwägungsgrund Nr. 1 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014.

**aa) Unabhängigkeitsanforderungen der Richtlinien 2006/43/EG und 2014/56/EU an das Leitungspersonal**

Hinsichtlich der persönlichen Unabhängigkeit wird die zuständige Aufsichtsbehörde ausweislich Art. 32 Abs. 3 der Richtlinie 2006/43/EG i.V.m. Art. 1 Nr. 26 lit. b der Richtlinie 2014/56/EU von Nichtberufsausübenden geleitet, die in den für die Abschlussprüfungen relevanten Bereichen über entsprechende Kenntnisse verfügen. Nichtberufsausübende sind gemäß der Legaldefinition des Art. 2 Nr. 15 der Richtlinie 2006/43/EG i.V.m. Art. 1 Nr. 2 lit. f der Richtlinie 2014/56/EU natürliche Personen, die

- während ihrer Beauftragung mit der öffentlichen Aufsicht und während der drei Jahre unmittelbar vor dieser Beauftragung keine Abschlussprüfungen durchgeführt haben,
- keine Stimmrechte in einer Prüfungsgesellschaft gehalten haben,
- weder Mitglied eines Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsorgans einer Prüfungsgesellschaft noch bei einer Prüfungsgesellschaft angestellt waren noch in sonstiger Weise mit einer Prüfungsgesellschaft verbunden waren.

Art. 32 Abs. 3 S. 1 der Richtlinie 2006/43/EG i.V.m. Art. 1 Nr. 26 lit. b der Richtlinie 2014/56/EU erfordert, dass die in Leitungsfunktionen tätigen Nichtberufsausübenden dennoch über entsprechende Kenntnisse in den für Abschlussprüfungen relevanten Bereichen verfügen. Gemäß S. 2 wird das Leitungspersonal der zuständigen Aufsichtsbehörde in einem unabhängigen und transparenten Verfahren ausgewählt.

**bb) Unabhängigkeitsanforderungen der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 an das Leistungspersonal**

Art. 21 Abs. 3 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 konkretisiert das Unabhängigkeitserfordernis dahingehend, dass keine Person Mitglied des Leitungsorgans der Behörde oder verantwortlich für die Entscheidungsfindung der Behörde sein darf, die während ihrer Beteiligung oder im Laufe der drei vorausgegangenen Jahre

- Abschlussprüfungen durchgeführt hat,
- Stimmrechte an einer Prüfungsgesellschaft gehalten hat,

- Mitglied des Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsorgan einer Prüfungsgesellschaft war,
- ein Partner oder Angestellter einer Prüfungsgesellschaft oder anderweitig von ihr beauftragt war.

**cc) „Cooling-off-Periode“ als Grundlage der persönlichen Unabhängigkeit des Leitungspersonals**

Sowohl die Verordnung (EU) Nr. 537/2014 als auch die Richtlinie 2006/43/EG i.V.m. der Richtlinie 2014/56/EU nehmen für eine wirksame Abschlussprüferaufsicht an, dass die Unabhängigkeit der Leitung der zuständigen Aufsichtsbehörde gewahrt ist, sofern diese über einen Zeitraum von drei Jahren nicht dem Kreis der zu beaufsichtigenden Abschlussprüfer oder Prüfungsgesellschaften angehörten. Die oben dargelegte funktionale Unabhängigkeit der zuständigen Aufsichtsbehörde soll daher u.a. durch die persönliche Unabhängigkeit des Leitungspersonals gewährleistet werden.

**dd) Finanzielle Unabhängigkeit des Aufsichtssystems**

Mit Blick auf die finanzielle Unabhängigkeit betont Art. 32 Abs. 7 der Richtlinie 2006/43/EG i.V.m. Art. 1 Nr. 26 lit. e der Richtlinie 2014/56/EU, dass die Finanzierung des öffentlichen Aufsichtssystems gesichert und frei von ungebührlicher Einflussnahme durch Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften sein muss. Gleiches schreibt Art. 21 Abs. 4 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 für die Aufsicht über PIE-Prüfer vor.<sup>23</sup>

---

<sup>23</sup> Zur Unabhängigkeit der zuständigen Aufsichtsbehörden, der sog. Abschlussprüferaufsichtsstelle (APAS), gemäß des deutschen Umsetzungs- und Durchführungsgesetzes (APAReG) siehe III.1., S. 19.



**3. Zur Unabhängigkeit und Delegation des aufsichtlichen Qualitätssicherungssystems gemäß Art. 29 der Richtlinie 2006/43/EG i.V.m. Art. 1 Nr. 24 der Richtlinie 2014/56/EU sowie Art. 26 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014**

**a) Unabhängigkeitsanforderungen der Richtlinien 2006/43/EG und 2014/56/EU an das Qualitätssicherungssystem**

**aa) Zu den Zielen und Vorgaben der Richtlinien 2006/43/EG und 2014/56/EU**

Ausweislich des Erwägungsgrundes Nr. 14 der Richtlinie 2014/56/EU sollen die nationalen Qualitätssicherungssysteme durch die für die öffentliche Aufsicht über Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften bestimmten Behörden geleitet werden, um die Glaubwürdigkeit und Transparenz der in der Union durchgeführten Qualitätssicherungsprüfungen zu stärken.<sup>24</sup> Grundvoraussetzung für Integrität, Effizienz und ordnungsgemäßes Funktionieren der öffentlichen Aufsicht ist ausweislich des Erwägungsgrundes Nr. 18 der Richtlinie 2014/56/EU die Unabhängigkeit vom Berufsstand der Prüfer. Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften sollten daher ausweislich des Erwägungsgrundes Nr. 24 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 unter Verantwortung der zuständigen Behörde einem Qualitätssicherungssystem unterliegen, das ebenfalls Objektivität und Unabhängigkeit vom Berufsstand der Prüfer gewährleistet. Ziel der Qualitätsprüfungen ist die Vermeidung und Behebung von möglichen Mängeln bei der Durchführung von Abschlussprüfungen.

Ausweislich Art. 29 Abs. 1 der Richtlinie 2006/43/EG i.V.m. Art. 1 Nr. 24 der Richtlinie 2014/56/EU unterliegen alle Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften, die keine PIE-Prüfer sind, einem Qualitätssicherungssystem, das so organisiert sein muss, dass es von den überprüften Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften unabhängig ist und der öffentlichen Aufsicht unterfällt (Art. 1 Nr. 24 lit. a (i) der Richtlinie 2014/56/EU). Personen, die mit Qualitätssicherungsprüfungen betraut werden, sind nach einem objektiven Verfahren auszuwählen, das darauf ausgelegt ist, Interessenkonflikte zwischen den Qualitätsprüfern und dem überprüften Abschlussprüfer oder der überprüften Prüfungsgesellschaft auszuschließen (Art. 29 Abs. 1 lit. e der Richtlinie 2006/43/EG).

---

<sup>24</sup> Siehe ebenfalls Erwägungsgrund Nr. 18 der Richtlinie 2014/56/EU.

**bb) Zur persönlichen Unabhängigkeit der Qualitätssicherungsprüfer nach den Richtlinien 2006/43/EG und 2014/56/EU**

Mit Blick auf die persönliche Unabhängigkeit ist gemäß Art. 29 Abs. 2 lit. b der Richtlinie 2006/43/EG i.V.m. Art. 1 Nr. 24 lit. b der Richtlinie 2014/56/EU für die Auswahl der Qualitätssicherungsprüfer zu beachten, dass Personen, die Teilhaber oder Mitarbeiter eines Abschlussprüfers oder einer Prüfungsgesellschaft oder in sonstiger Weise mit diesem Abschlussprüfer bzw. dieser Prüfungsgesellschaft verbunden waren, frühestens drei Jahre nach Beendigung dieser Tätigkeit oder Verbindung als Qualitätssicherungsprüfer eine Qualitätssicherungsprüfung dieses Abschlussprüfers bzw. dieser Prüfungsgesellschaft vornehmen dürfen. Den Ausschluss von Interessenkonflikten haben die Qualitätssicherungsprüfer in einer Erklärung niederzulegen (Art. 29 Abs. 2 lit. c der Richtlinie 2006/43/EG i.V.m. Art. 1 Nr. 24 lit. b der Richtlinie 2014/56/EU).

**cc) Zur finanziellen Unabhängigkeit des Qualitätssicherungssystems nach den Richtlinien 2006/43/EG und 2014/56/EU**

Mit Blick auf die finanzielle Unabhängigkeit schreibt Art. 29 Abs. 1 lit. b der Richtlinie 2006/43/EG vor, dass die Finanzierung der Qualitätssicherungssysteme gesichert sein muss und Abschlussprüfern oder Prüfungsgesellschaften keine Möglichkeit zur ungebührlichen Einflussnahme geben darf.

**b) Unabhängigkeitsanforderungen der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 an das Qualitätssicherungssystem**

**aa) Zu den Zielen und Vorgaben der Verordnung (EU) Nr. 537/2014**

Ausweislich des Erwägungsgrundes Nr. 24 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 ist eine externe Qualitätssicherung bei der Abschlussprüfung von PIE für eine hohe Prüfungsqualität von elementarer Bedeutung, gerade mit Blick auf die Erhöhung der Glaubwürdigkeit von veröffentlichten Finanzinformationen der PIE.<sup>25</sup> Nach der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 sollten daher Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften von PIE einem

---

<sup>25</sup> Nach der Begründung der Europäischen Kommission zum Vorschlag für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen /\* KOM/2011/0778 endgültig – 2011/0389 (COD), Tz. 1, sorgt die „Prüfung für Gewissheit der Richtigkeit von Abschlüssen (...) und bleibt (...) eine der wesentlichen Voraussetzungen für finanzielle Stabilität.“

Qualitätssicherungssystem unter der Verantwortung der zuständigen Aufsichtsbehörde unterliegen, das Objektivität und Unabhängigkeit vom Berufsstand der Prüfer gewährleistet.

Erwägungsgrund Nr. 22 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 hebt hervor, dass es den Mitgliedstaaten möglich sein sollte, jede Aufgabe der zuständigen Behörde außer den Aufgaben, die im Zusammenhang mit dem Qualitätssicherungssystem stehen, an andere Behörden zu delegieren oder die zuständigen Behörden zu ermächtigen, sie zu delegieren (siehe auch Art. 24 Abs. 1 lit. a der Verordnung (EU) Nr. 537/2014).

Gemäß Art. 26 Abs. 2 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 schaffen die nach Art. 20 Abs. 1 benannten Behörden ein wirksames Qualitätssicherungssystem für Abschlussprüfungen. Sie unterwerfen Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften Qualitätssicherungsprüfungen, die im Falle von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften, die Abschlussprüfungen bei PIE (außer derer, die unter Art. 2 Nr. 17, 18 der Richtlinie 2006/43/EG fallen) durchführen, mindestens alle drei Jahre, in allen anderen Fällen mindestens alle sechs Jahre zu erfolgen haben. Gemäß Art. 26 Abs. 4 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 organisiert die zuständige Behörde das Qualitätssicherungssystem unabhängig von den geprüften Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften. Die zuständige Behörde stellt sicher, dass in Bezug auf die Unabhängigkeit und Objektivität des Personals sowie die Verwaltung des Qualitätssicherungssystems angemessene Grundsätze und Verfahren geschaffen werden.

**bb) Zur persönlichen Unabhängigkeit der Qualitätssicherungsprüfer nach der Verordnung (EU) Nr. 537/2014**

Hinsichtlich der persönlichen Unabhängigkeit verlangt Art. 26 Abs. 5 lit. c der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 grundsätzlich die gleichen Anforderungen an die Inspektoren, die Inspektionen (Qualitätssicherungsprüfungen) durchführen, wie die Richtlinie 2014/56/EU. Signifikanter Unterschied ist jedoch gemäß Art. 26 Abs. 5 lit. b der Verordnung (EU) Nr. 537/2014, dass Personen, die den Beruf des Abschlussprüfers ausüben

oder bei einem Abschlussprüfer angestellt sind oder anderweitige Verbindungen mit ihnen haben, *nicht* als Inspektoren tätig sein dürfen.<sup>26</sup>

#### **4. Zur Sanktionierung der unzureichenden Durchführung von Abschlussprüfungen gemäß Art. 30 ff. der Richtlinie 2006/43/EG i.V.m. Art. 1 Nr. 25 der Richtlinie 2014/56/EU**

Im Bereich der Sanktionierung gelten die Regelungen der Richtlinien 2006/43/EG und 2014/56/EU sowohl für PIE-Prüfer als auch für nicht-PIE-Prüfer. Gemäß Art. 23 Abs. 3 lit. f der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 gehören zu den Befugnissen der zuständigen Behörde mindestens die in Art. 30a der Richtlinie 2014/56/EU genannten Befugnisse zur Ergreifung von Verwaltungsmaßnahmen sowie Verhängung der dort genannten Sanktionen.

Ausweislich des Erwägungsgrundes Nr. 15 der Richtlinie 2014/56/EU sollten zur Verbesserung der Einhaltung der Bestimmungen der Richtlinie sowie der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 die Befugnisse der zuständigen Behörden zur Verhängung von Sanktionen verstärkt werden, insbesondere verwaltungsrechtliche finanzielle Sanktionen eingeführt werden. Die Mitgliedstaaten sorgen gemäß Art. 30 Abs. 1 der Richtlinie 2006/43/EG i.V.m. Art. 1 Nr. 25 der Richtlinie 2014/56/EU für wirksame Untersuchungen und Sanktionen, um eine unzureichende Durchführung von Abschlussprüfungen aufzudecken, zu berichtigen und zu verhindern. Gemäß Abs. 2 sehen die Mitgliedstaaten wirksame, verhältnismäßige und abschreckende Sanktionen für Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften vor. Dass die Sanktion tatsächlich abschreckend wirken soll, betont gerade Erwägungsgrund Nr. 16 der Richtlinie 2014/56/EU. Die Sanktionierung ist daher an die finanzielle Situation der den Verstoß begehenden Person geknüpft.

Mit Blick auf die wirksame Anwendung der Sanktionen haben die zuständigen Behörden gemäß Art. 30b S. 1 der Richtlinie 2006/43/EG i.V.m. Art. 1 Nr. 25 der Richtlinie 2014/56/EU bei der Festlegung der Art und der Höhe der verwaltungsrechtlichen Sanktionen und Maßnahmen allen relevanten Umständen Rechnung zu tragen, wie u.a. dem Grad an Verantwortung der verantwortlichen Person (lit. b) oder der Finanzkraft der ver-

---

<sup>26</sup> Zur Unabhängigkeit und Delegation des aufsichtlichen Qualitätssicherungssystems von der APAS auf die Kommission für Qualitätskontrolle (KfQK) bei der Wirtschaftsprüferkammer (WPK) nach dem APAReG siehe III.2., S. 24.

antwortlichen Person (lit. c). Die Verantwortlichkeit einer Person ist damit Kernvoraussetzung für Verstöße gegen die Bestimmungen der Richtlinie 2014/56/EU und der Verordnung (EU) Nr. 537/2014.<sup>27</sup>

### **III. Zur Ausführung bzw. Umsetzung der unionsrechtlichen Vorgaben durch den deutschen Gesetzgeber**

#### **1. Zur mangelnden Unabhängigkeit der staatlichen Aufsicht durch die Abschlussprüferaufsichtsstelle (APAS)**

Die öffentliche Aufsicht über die Wirtschaftsprüferkammer, wie sie mit dem Abschlussprüferaufsichtsgesetz (APAReG)<sup>28</sup> errichtet wird, ist mit den dargelegten Unabhängigkeitsanforderungen der Richtlinien 2006/43/EG und 2014/56/EU sowie der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 nicht vereinbar.

Ausweislich § 66a Abs. 2 WPO-APAReG<sup>29,30</sup> ist die Abschlussprüferaufsichtsstelle (APAS) die zuständige Behörde i.S. des Art. 20 Abs. 1 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014, und damit die zuständige Behörde i.S. des Art. 32 der Richtlinie 2006/43/EG i.V.m. Art. 1 Nr. 26 lit. a der Richtlinie 2014/56/EU. Die APAS wird gemäß Art. 2 § 1 APAReG beim Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle (BAFA) als fachaufsichtsfreie Abteilung errichtet; die Rechtsaufsicht unterliegt dem Bundesministerium für Wirtschaft und Energie (BMWi).<sup>31</sup>

---

<sup>27</sup> Zur Sanktionierung großer Prüfungsgesellschaften nach dem APAReG siehe III.3., S. 29.

<sup>28</sup> Das APAReG dient der Umsetzung der aufsichts- und berufsrechtlichen Regelungen der Richtlinie 2014/56/EU sowie der Ausführung der entsprechenden Vorgaben der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 im Hinblick auf die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse.

<sup>29</sup> Wirtschaftsprüferordnung einschließlich der durch das APAReG vorgenommenen Änderungen, in der von der Wirtschaftsprüferkammer zur Verfügung gestellten Fassung vom 09. Dezember 2015.

<sup>30</sup> Art. 1 Nr. 58 APAReG.

<sup>31</sup> Zur Verfassungsmäßigkeit der fachaufsichtsfreien APAS in der BAFA siehe das Rechtsgutachten von Professor Dr. Winfried Kluth vom September 2015 (verfügbar unter [http://www.wpnet.com/EU/APAReG/Kluth\\_Rechtsgutachten-APAReG-2015.pdf](http://www.wpnet.com/EU/APAReG/Kluth_Rechtsgutachten-APAReG-2015.pdf)), ergänzt durch das Rechtsgutachten vom Dezember 2015 (verfügbar unter [http://www.wpnet.com/EU/APAReG/Kluth\\_wpnet2015\\_Erg-final.pdf](http://www.wpnet.com/EU/APAReG/Kluth_wpnet2015_Erg-final.pdf)).

Die APAS erledigt bei der BAFA in eigener Zuständigkeit diejenigen Aufgaben auf dem Gebiet der Abschlussprüferaufsicht, die ihr durch die WPO oder andere Gesetze zugewiesen sind. Die APAS beaufsichtigt gemäß § 66a Abs. 3 WPO-APAReG<sup>32</sup> auch die Wirtschaftsprüferkammer (WPK) (insbesondere die gemäß § 59 Abs. 1 Nr. 4 WPO-APAReG dort ansässige Kommission für Qualitätskontrolle (KfQK)) dahingehend, ob diese ihre in § 66a Abs. 1 S. 1 WPO-APAReG<sup>33</sup> zugewiesenen Aufgaben geeignet, angemessen und verhältnismäßig erfüllt.

Die Unabhängigkeit der APAS gemäß Art. 21 Abs. 1 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 ist einerseits funktional, d.h. die Unabhängigkeit muss vor allem im Verhältnis zwischen der APAS und den ihrer Aufsicht unterstellten Personen und Einrichtungen bestehen, andererseits institutionell ausgestaltet, d.h. die APAS muss jeglicher äußerer Einflussnahme, die etwa durch vorherrschende Marktstrukturen bedingt ist, entzogen sein.<sup>34</sup> Die APAS muss gemäß Art. 32 Abs. 4a, 6 der Richtlinie 2006/43/EG i.V.m. Art. 1 Nr. 26 lit. d, e der Richtlinie 2014/56/EU derart organisiert sein, dass Interessenkonflikte vermieden werden.

#### **a) Zu den Auswirkungen der mangelnden Marktneutralität der APAS**

Die unionsrechtlich geforderte Unabhängigkeit der zuständigen Aufsichtsbehörde ist im Falle der APAS nicht gewährleistet. Ausfluss des Unabhängigkeitserfordernisses gemäß Art. 21 Abs. 1 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 bzw. dem Erfordernis der Konfliktvermeidung gemäß Art. 32 Abs. 4a, 6 der Richtlinie 2006/43/EG i.V.m. Art. 1 Nr. 26 lit. d, e der Richtlinie 2014/56/EU ist die Marktneutralität der zuständigen Behörde. Die APAS muss demnach neutral gegenüber den vorherrschenden Strukturen des zu beaufsichtigenden Marktes sein. Dies ist mit Blick auf die personelle Ausgestaltung der APAS nicht gegeben.

---

<sup>32</sup> Art. 1 Nr. 58 APAReG.

<sup>33</sup> Art. 1 Nr. 58 APAReG.

<sup>34</sup> Die institutionelle Unabhängigkeit der APAS bezieht sich dagegen nicht auf die Einflussnahme seitens der Staatsverwaltung im Rahmen der Rechts- und Fachaufsicht, siehe das Rechtsgutachten von Professor Dr. Winfried Kluth vom September 2015, S. 24 ff. (verfügbar unter [http://www.wp-net.com/EU/APAReG/Kluth\\_Rechtsgutachten-APAReG-2015.pdf](http://www.wp-net.com/EU/APAReG/Kluth_Rechtsgutachten-APAReG-2015.pdf)).

Gemäß Art. 2 §§ 5, 6 APAReG<sup>35</sup> gehen die Beschäftigten der bisher zuständigen Abschlussprüferaufsichtskommission (APAK) ab dem 17. Juni 2016 auf die neu errichtete APAS als zuständige Abschlussprüferaufsichtsbehörde unter der Rechtsaufsicht des BMWi über (zur Unionsrechtswidrigkeit der Personalüberleitung von der APAK auf die APAS, siehe III.1.b)). Ausweislich Art. 2 § 5 Abs. 2, § 6 Abs. 2 APAReG gelten als übergehende Beschäftigte die Referenten, die am 16. Juni 2016 zur APAK abgeordnet waren sowie die Referatsleiter und Referenten, die zum besagten Zeitpunkt dem innerhalb der Abteilung Berufsaussicht der Wirtschaftsprüferkammer gebildeten Referat „Berufsaufsicht über die Prüfer von Unternehmen von öffentlichen Interesse“ zugewiesen waren.

Das bisherige Referentenpersonal der APAK besteht weit überwiegend aus ehemaligen Mitarbeitern der den Wirtschaftsprüfungsmarkt beherrschenden Prüfungsgesellschaften, der sogenannten Big4.<sup>36</sup> Die als Sonderuntersucher in der APAK (zukünftig in der APAS) tätigen Abschlussprüfer sind sogar ausschließlich ehemalige Mitarbeiter der Big4.<sup>37</sup> Damit spiegelt die APAS in ihrer Personalstruktur zukünftig ebenfalls die vorherrschenden Marktpositionen der Big4-Prüfungsgesellschaften wider. Die Big4 haben im Bereich der DAX-160-Unternehmen einen Marktanteil von 89 %<sup>38</sup>, obwohl nach dem Berufsregister der Wirtschaftsprüferkammer lediglich rund 3.050 Wirtschaftsprüfer/vereidigte Buchprüfer (WP/vBP) den Big4-Wirtschaftsprüfungsgesellschaften zugeordnet werden können.<sup>39</sup> Dem Mittelstand der WP/vBP, den WP/vBP-Einzelpraxen und

---

<sup>35</sup> Art. 2 APAReG umfasst das Gesetz zur Errichtung einer Abschlussprüferaufsichtsstelle beim Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle.

<sup>36</sup> Siehe Anlage 5 der Stellungnahme von wp.net vom 16. September 2016 zum Regierungsentwurf des Gesetzes zur Umsetzung der aufsichts- und berufsrechtlichen Regelungen der Richtlinie 2014/56/EU sowie zur Ausführung der entsprechenden Vorgaben der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 im Hinblick auf die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse vom 01. Juli 2015 (Abschlussprüferaufsichtsreformgesetz – APAReG, BR-Drucks. 366/15) (verfügbar unter <http://wp-net.com/EU/APAReG/2015-09-16-StN-wp%20net-APAReG+Anlage.pdf>).

<sup>37</sup> *Ibid.*

<sup>38</sup> *Ibid.*, siehe S. 5.

<sup>39</sup> Laut dem öffentlichen WP/vBP-Berufsregister sind bei der PricewaterhouseCoopers AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft 955 WP/vBP, bei der Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft 683 WP/vBP, bei der KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft 970 WP/vBP sowie bei der Deloitte & Touche GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft tätig; in der Summe ergibt sich daraus eine

deren Gesellschaften sind dagegen ca. 14.000 WP/vBP zuzuordnen.<sup>40</sup> Die weit überwiegende Besetzung der APAS mit ehemaligen Big4-Arbeitnehmern entspricht damit in etwa den *Marktanteilen* der Big4-Prüfungsgesellschaften ohne Berücksichtigung der Marktverteilung kleiner und mittelständischer Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften und gerade nicht – was statistisch zu erwarten wäre – den Verhältnissen der in der Branche jeweils tätigen Abschlussprüfer.

In der Gesamtbetrachtung ist die APAS daher als ganzheitliche Aufsichtsbehörde nicht vor jeglicher äußeren und unzulässigen Einflussnahme bewahrt. Aufgrund ihrer nicht marktneutralen Personalstruktur besteht die Gefahr der zu großen Vertrautheit eines Großteils der APAS-Aufseher mit den marktbeherrschenden Big4-Prüfungsgesellschaften als deren ehemaligen Arbeitgebern.

Es lässt sich nicht ausschließen, dass die mit weit überwiegend von ehemaligen Big4-Mitarbeitern besetzte APAS nicht zu objektivem Vorgehen in der Lage sein wird, wenn sie den ihren zugewiesenen Aufgaben nachkommt. Dies ist insbesondere zweifelhaft mit Blick auf die Angemessenheit von Qualitätssicherungsprüfungen, die gemäß Art. 29 Abs. 1 lit. k der Richtlinie 2006/34/EG i.V.m. Art. 1 Nr. 24 lit. a (iii) der Richtlinie 2014/56/EU in Bezug auf den Umfang und die Komplexität der Tätigkeit des überprüften Abschlussprüfers bzw. der überprüften Prüfungsgesellschaft angemessen sein muss. Die APAS muss damit bei der Aufsicht mittelständischer Abschlussprüfer bzw. Prüfungsgesellschaften deren spezifische Anforderungen berücksichtigen. Im Übrigen könnten die ehemaligen Mitarbeiter der Big4 als Aufseher der selbigen geneigt sein, wirtschaftlichen Interessen der ehemaligen Arbeitgeber den Vorrang zu geben.

Hinzu kommt, dass bereits die bloße Gefahr einer lenkenden Einflussnahme der Big4-Prüfungsgesellschaften auf die Entscheidungen der APAS ausreicht, um deren unabhängige Wahrnehmung der Aufgaben zu beeinträchtigen. Zum einen könnte es einen

---

Anzahl von 3.045 WP/vBP, die bei den Big4-Prüfungsgesellschaften tätig sind (Stand: 14. Januar 2016).

<sup>40</sup> Siehe die Mitgliederstatistik der WPK (Stand 01. Januar 2015) (verfügbar unter [http://www.wpk.de/uploads/tx\\_templavoila/WPK-Statistiken\\_Juli\\_2015.pdf](http://www.wpk.de/uploads/tx_templavoila/WPK-Statistiken_Juli_2015.pdf)).



„vorausseilenden Gehorsam“<sup>41</sup> im Hinblick auf die Entscheidungspraxis der APAS geben. Aufgrund der beruflich vergleichbaren Herkunft der ehemaligen Big4-Mitarbeiter könnte ein solcher „vorausseilender Gehorsam“ gar dadurch verstärkt werden, dass Entscheidungen der APAS gemäß Art. 2 § 1 Abs. 5-7 APAREG durch ein Kollegialorgan, sogenannte Beschlusskammern, getroffen werden. Aufgrund der vorherrschenden Vertrautheit mit den Prüfungsgesellschaften in den Beschlusskammern besteht somit möglicherweise kein Bewusstsein für die Vermeidung von Interessenkonflikten. Solche könnten folglich entgegen Art. 32 Abs. 4a, 6 der Richtlinie 2006/43/EG i.V.m. Art. 1 Nr. 26 lit. d, e der Richtlinie 2014/56/EU nicht mehr vermieden werden. Zum anderen erfordert die Rolle der APAS als fachbezogene Aufsicht über die Wirtschaftsprüferkammer (WPK) (§ 66a Abs. 1 S. 1 WPO-APAREG<sup>42</sup>), dass ihre Entscheidungen über jeglichen Verdacht der Parteilichkeit erhaben sind.

Nach alledem ist festzuhalten, dass mangelnde Marktneutralität der öffentlichen Aufsicht durch die APAS erhebliche beeinträchtigende Auswirkungen sowohl auf die funktionale als auch auf die institutionelle Unabhängigkeit der APAS hat. Die Ausgestaltung der Unabhängigkeit der APAS ist daher nicht mit den Unabhängigkeitserfordernissen der Richtlinie 2014/56/EU und der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 vereinbar.

**b) Zum unionsrechtswidrigen Erhalt des *status quo* durch die Überleitung des Personals von der APAK auf die APAS**

Des Weiteren entspricht die bereits angesprochene Überleitung der Beschäftigten der APAK auf die neu errichtete APAS als zuständige Abschlussprüferaufsichtsbehörde gemäß Art. 2 § 5, 6 APAREG nicht den Zielen der unionsrechtlichen Vorgaben. Die Überleitung bewirkt keine Verbesserung oder Stärkung der Glaubwürdigkeit, Transparenz und Qualität der Abschlussprüferaufsicht.

Angesichts der unionsrechtlichen Ziele wie der Qualitätsverbesserung bei der Aufsicht durch Gewährleistung der Unabhängigkeit<sup>43</sup>, der Steigerung der Transparenz und der

---

<sup>41</sup> Siehe bereits mit ähnlicher Argumentation, EuGH, Rs. C-518/07, Slg. 2010, I-1885, Rn. 36 - *Kommission/Deutschland*.

<sup>42</sup> Art. 1 Nr. 58 APAREG.

<sup>43</sup> Erwägungsgründe Nr. 22, 24 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014.

Stärkung der Glaubwürdigkeit der Aufsicht<sup>44</sup> über Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften hat der unionale Gesetzgeber die bisherigen Aufsichtsstrukturen im Bereich der Abschlussprüfung offenbar nicht als ausreichend effektiv erachtet,<sup>45</sup> sodass er „notwendig[en] [Handlungsbedarf sah], (...) um *mehr* Unabhängigkeit und Überparteilichkeit [der Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften] bei der Wahrnehmung ihrer Aufgaben zu gewährleisten.“ [Hervorhebung hinzugefügt]<sup>46</sup> Nach Ansicht des Unionsgesetzgebers „muss die Glaubwürdigkeit [der] geprüften Abschlüsse [von PIE] erhöht werden“<sup>47</sup>. Daher schreibt er in der Richtlinie 2014/56/EU sowie der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 u.a. Korrekturen im Bereich der bisherigen Aufsichtsstrukturen vor, insbesondere durch die Errichtung einer neuen zuständigen Behörde, die funktional und institutionell unabhängig ist bzw. in der Interessenkonflikte vermieden werden.

Diesem Ziel entspricht der gesetzliche Übergang des bestehenden Personals der APAK auf die neu errichtete APAS nicht. Der Erhöhung von Qualität sowie der Stärkung von Transparenz und Glaubwürdigkeit kann nicht allein durch eine behördliche Umstrukturierung genüge getan werden. Es bedarf vielmehr zudem einer Umstrukturierung des die Aufsicht durchführenden Personals, um ein „Mehr“ an funktionaler und institutioneller Unabhängigkeit zu schaffen. Dies kann ausschließlich durch eine marktneutrale Besetzung der APAS in ihrer Gesamtheit erreicht werden. Wie bereits dargelegt, ist eine Umstrukturierung des Personals im Rahmen der APAS insbesondere notwendig, da das bisherige Personal der APAK, das auf die APAS gesetzlich übergeleitet wird, weit überwiegend aus ehemaligen Mitarbeitern der den Wirtschaftsprüfungsmarkt beherrschenden Prüfungsgesellschaften besteht, sodass keine funktional oder institutionell unabhängige APAS gewährleistet ist.

Die Überleitung des bestehenden APAK-Personals gemäß Art. 2 §§ 5, 6 APAREG auf die APAS bewirkt keine Verbesserung oder Stärkung der Glaubwürdigkeit, Transparenz

---

<sup>44</sup> Erwägungsgrund Nr. 14, 18 der Richtlinie 2014/56/EU.

<sup>45</sup> Siehe Vorschlag für die Verordnung des Europäischen Parlaments und des Rates über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse /\*KOM/2011/0779 endgültig – 2011/0359 (COD), Tz. 1.

<sup>46</sup> Erwägungsgrund Nr. 1 der Richtlinie 2014/56/EU.

<sup>47</sup> Erwägungsgrund Nr. 2 der Richtlinie 2014/56/EU.

und Qualität der Abschlussprüferaufsicht und ist mit den Zielen der Richtlinie 2014/56/EU und der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 nicht vereinbar

**c) Zur mangelnden Gewährleistung der persönlichen Unabhängigkeit der APAS-Mitarbeiter**

Vor dem Hintergrund der dargestellten Problematik der potentiellen Einflussnahme seitens der Big4-Prüfungsgesellschaften ist zudem die persönliche Unabhängigkeit der Referenten in der APAS nicht gewährleistet. Während sowohl die Richtlinien 2006/43/EG und 2014/56/EU als auch die Verordnung (EU) Nr. 537/2014 mit Blick auf die Besetzung der Leitungspositionen der Aufsichtsbehörde an das Kriterium der Nichtberufsausübung (Art. 2 Nr. 15 der Richtlinie 2006/43/EG i.V.m. Art. 1 Nr. 2 lit. f der Richtlinie 2014/56/EU) anknüpfen, ist es notwendig, die persönliche Unabhängigkeit der übrigen APAS-Mitarbeiter ebenfalls durch ähnliche formale Einstellungskriterien zu stärken.

Eine alleinige Anknüpfung an Kriterium der Nichtberufsausübung ist jedoch nicht ausreichend, um die persönliche Unabhängigkeit der APAS-Mitarbeiter sicherzustellen. Dies könnte zusätzlich dadurch geschehen, dass auch für das Personal unterhalb der Leitungsebene (Referentenebene) „Cooling-off-Perioden“ bzw. Überbrückungszeiten gefordert werden, vor allem insofern, dass zumindest eine unmittelbare Rückkehr der Aufseher zum früheren Arbeitgeber verhindert wird. Zudem könnten Offenlegungspflichten hinsichtlich der persönlichen Bindungen zu früheren Arbeitsgebern, ggfs. im Rahmen von bestehenden Altersversorgungsansprüchen, Wiedereinstellungsgarantien oder Mitgliedschaften in Alumni-Netzwerken zur Stärkung der persönlichen Unabhängigkeit beitragen. Dies hätte sodann insbesondere eine Stärkung der funktionalen und institutionellen Unabhängigkeit der APAS zur Folge.

## **2. Zur Delegation von Aufgaben der APAS auf die WPK, insbesondere auf die Kommission für Qualitätskontrolle (KfQK), sowie zur mangelnden Unabhängigkeit der KfQK**

### **a) Zur wirksamen Delegation der Qualitätskontrolle auf die KfQK nach der Richtlinie 2014/56/EU**

Ausweislich § 66a Abs. 2 WPO-APAReG<sup>48</sup> ist die APAS die zuständige Behörde im Sinne des Art. 20 Abs. 1 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014, und damit die zuständige Behörde im Sinne des Art. 32 der Richtlinie 2006/43/EG i.V.m. Art. 1 Nr. 26 lit. a der Richtlinie 2014/56/EU. Gemäß Art. 26 Abs. 2 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 schafft diese Behörde ein wirksames Qualitätssicherungssystem für Abschlussprüfungen. Ein solches Qualitätssicherungssystem fordert ebenfalls Art. 29 der Richtlinie 2006/43/EG i.V.m. Art. 1 Nr. 24 lit. a der Richtlinie 2014/56/EU.

Die öffentliche Aufsicht über Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften, insbesondere in Bezug auf die Qualitätssicherungssysteme, kann jedoch bei PIE- und nicht-PIE-Prüfern unterschiedlich umgesetzt und ausgestaltet werden.<sup>49</sup> Davon hat der deutsche Gesetzgeber Gebrauch gemacht und die Qualitätssicherung bei nicht-PIE-Prüfern auf die WPK delegiert; die Letztverantwortung verbleibt jedoch bei der APAS.

Gemäß § 4 Abs.1 Halbs. 2 der WPO-APAReG<sup>50</sup> wird daher die WPK bei der Qualitätskontrolle tätig, die in §§ 57a, 57e WPO-APAReG<sup>51</sup> konkretisiert ist. Ausweislich § 57e Abs. 1 WPO-APAReG<sup>52</sup> wird in der WPK eine Kommission für Qualitätskontrolle (KfQK) eingerichtet, deren Mitglieder Berufsangehörige und vereidigte Buchprüfer sind, die auf Vorschlag des WPK-Vorstands vom Beirat der WPK gewählt werden. Die Mitglieder der

---

<sup>48</sup> Art. 1 Nr. 58 APAReG.

<sup>49</sup> Entsprechend des Art. 24 Abs. 1 lit. a Verordnung (EU) Nr. 537/2014, nach dem die Aufgabe des Qualitätssicherungssystems gemäß Art. 26 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 nicht auf andere Stellen (wie der bei der WPK eingerichteten KfQK) übertragen werden dürfen, verbleibt gemäß § 62b Abs. 1 S. 1 WPO-APAReG<sup>49</sup> die Zuständigkeit für Inspektionen i.S. des Art. 26 Abs. 1 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 bei der APAS. Das APAReG genügt damit in dieser Hinsicht den spezifischen Anforderungen der Verordnung (EU) Nr. 2014/537.

<sup>50</sup> Art. 1 Nr. 4 APAReG.

<sup>51</sup> Art. 1 Nr. 42 APAReG.

<sup>52</sup> Art. 1 Nr. 45 APAReG.

KfQK sind gemäß § 57e Abs. 1 S. 3 WPO unabhängig und nicht weisungsgebunden. Die KfQK ist innerhalb der WPK zuständig für alle Angelegenheiten der Qualitätskontrolle i.S.v. § 57a WPO-APAReG<sup>53</sup>, soweit nicht die APAS zuständig ist. Die einzelnen Aufgaben sind in § 57e Abs. 1 S. 5 WPO-APAReG näher beschrieben. Danach obliegen der KfQK wesentliche Aufsichtsaufgaben der APAS, insbesondere

- die Anordnungen zur Durchführung einer Qualitätskontrolle nach § 57a Abs. 2 S. 6 WPO-APAReG<sup>54</sup> zu treffen;
- Prüfer für Qualitätskontrolle (PfQK) nach § 57a Abs. 3 WPO-APAReG<sup>55</sup> zu registrieren;
- Qualitätskontrollberichte entgegenzunehmen und auszuwerten;
- die Aufsicht über die PfQK nach § 57e Abs. 7 WPO-APAReG<sup>56</sup> sowie Entscheidungen über die Rücknahme oder den Widerruf der Registrierung als PfQK zu treffen;
- über Maßnahmen nach § 57e Abs. 2, 3 WPO-APAReG<sup>57</sup> und die Löschung der Eintragung nach § 57a Abs. 6a S. 2 WPO-APAReG<sup>58</sup> zu entscheiden;
- Widersprüche gegen Entscheidungen im Zusammenhang mit der Qualitätskontrolle zu bescheiden.

Gemäß § 57e Abs. 1 S. 6 WPO-APAReG kann die KfQK im Einvernehmen mit der APAS an Qualitätskontrollen teilnehmen und sich Arbeitsunterlagen des PfQK vorlegen lassen.

Die KfQK entscheidet somit – im Gegensatz zur alten Rechtslage – u.a. über den Zeitpunkt der Qualitätskontrolle und über die Anordnung gegenüber den zu Prüfenden (§ 57a Abs. 2 S. 6 WPO-APAReG<sup>59</sup>, § 57e Abs. 1 S. 5 Nr. 1 WPO-APAReG<sup>60</sup>). Die zu Prü-

---

<sup>53</sup> Art. 1 Nr. 42 APAReG.

<sup>54</sup> *Ibid.*,

<sup>55</sup> *Ibid.*

<sup>56</sup> Art. 1 Nr. 45 APAReG.

<sup>57</sup> *Ibid.*

<sup>58</sup> Art. 1 Nr. 42 APAReG

<sup>59</sup> *Ibid.*

fenden haben bei der KfQK bis zu drei Vorschläge für mögliche Prüfer für Qualitätskontrolle einzureichen (§ 57a Abs. 6 S. 1 WPO-APAReG<sup>61</sup>). Die KfQK kann unter Angabe von Gründen einzelne oder alle vorgeschlagenen Prüfer ablehnen (S. 3). Im Falle einer zweiten Ablehnung hat die KfQK einen zu beauftragenden Prüfer für Qualitätskontrolle zu benennen (S. 6).

**b) Zur mangelnden Unabhängigkeit des Qualitätssicherungssystems, insbesondere mit Blick auf die personelle Ausgestaltung der KfQK**

Soweit die APAS selbst die Qualitätssicherung gemäß § 62b Abs. 1 S. 1 WPO-APAReG<sup>62</sup> übernimmt, bestehen in Bezug auf das Unabhängigkeitskriterium diejenigen rechtlichen Bedenken hinsichtlich der unionsrechtlichen Vereinbarkeit, die bereits im Hinblick auf die APAS selbst dargelegt wurden (siehe III.1., S. 21).

Im Falle der Übernahme der Qualitätskontrolle durch die KfQK, die gemäß § 59 Abs. 1 Nr. 4 WPO-APAReG<sup>63</sup> Organ der WPK ist, gelten ebenfalls die Unabhängigkeitsanforderungen der APAS. Diesen genügt die personelle Ausgestaltung der KfQK jedoch nicht.

**aa) Zur Übertragung der unionsrechtlichen Unabhängigkeitsanforderungen der APAS auf die KfQK**

Für die Unabhängigkeit der KfQK gelten grundsätzlich diejenigen Anforderungen, die auch für die APAS gelten. Ausweislich des Erwägungsgrundes Nr. 18 der Richtlinie 2014/56/EU ist die Unabhängigkeit der zuständigen Aufsichtsbehörde vom Berufsstand der Prüfer Grundvoraussetzung für Integrität, Effizienz und ordnungsgemäßes Funktionieren der öffentlichen Aufsicht, die u.a. die Qualitätssicherungssysteme umfasst. Art. 29 Abs. 1 lit. a der Richtlinie 2006/43/EG i.V.m. Art. 1 Nr. 24 der Richtlinie 2014/56/EU konkretisiert lediglich, dass die Qualitätssicherungssysteme so organisiert sein müssen, dass sie spezifisch von den überprüften Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften unabhängig sind.

---

<sup>60</sup> Art. 1 Nr. 45 APAReG.

<sup>61</sup> Art. 1 Nr. 42 APAReG.

<sup>62</sup> Art. 1 Nr. 55 APAReG.

<sup>63</sup> Art. 1 Nr. 49 APAReG.

Ausweislich des Erwägungsgrundes Nr. 14 der Richtlinie 2014/56/EU sollen die nationalen Qualitätssicherungssysteme zur Stärkung der Glaubwürdigkeit und Transparenz der in der Europäischen Union durchgeführten Qualitätssicherungsprüfungen durch die für die öffentliche Abschlussprüferaufsicht zuständigen Behörden geleitet werden. Die Richtlinie 2014/56/EU geht damit in ihren Erwägungsgründen grundsätzlich davon aus, dass die Qualitätssicherungssysteme bei der zuständigen Behörde verbleiben, enthält jedoch – im Gegensatz zur Verordnung (EU) Nr. 537/2014 – keine explizite Regelung, die eine Delegation auf andere Stellen verbietet. Im Falle einer Delegation des Qualitätssicherungssystems ist es folglich – um den Zielen der Richtlinie 2014/56/EU wirksam Rechnung zu tragen – notwendig, dass sich die Anforderungen an die Unabhängigkeit des Qualitätssicherungssystems im Vergleich zur übergeordneten zuständigen Behörde nicht verringern.

In der WPO ist das Qualitätssicherungssystem in Bezug auf nicht-PIE-Prüfer durch die Delegation von der APAS auf die bei der WPK eingerichteten KfQK dreigliedrig aufgebaut:

1. APAS als öffentliche Aufsichtsbehörde mit der Letztentscheidung gemäß § 66a Abs. 1, 3, 4 S. 2 WPO-APAReG<sup>64</sup>
2. KfQK als die für Qualitätskontrolle innerhalb der WPK zuständige Stelle gemäß § 57e Abs. 1 i.V.m. § 57a WPO-APAReG<sup>65</sup>
3. PfQK als die die Qualitätskontrolle durchführenden Personen gemäß § 57a Abs. 3, 4, 5, 6 WPO-APAReG<sup>66</sup>.

Die Anforderungen an die Unabhängigkeit dürfen sich insbesondere von der APAS zur KfQK nicht verringern, sondern müssen den Anforderungen genügen, die für die APAS hinsichtlich der funktionalen und institutionellen Unabhängigkeit, v.a. hinsichtlich des Kriteriums der Marktneutralität gelten. Es handelt sich um ein geschlossenes ganzheitliches Qualitätssicherungssystem, dessen Unabhängigkeitsanforderungen an diejenigen der Behörde der Letztverantwortung, d.h. der APAS anknüpfen.

---

<sup>64</sup> Art. 1 Nr. 58 APAReG.

<sup>65</sup> Art. 1 Nr. 42 APAReG.

<sup>66</sup> *Ibid.*

Dass die APAS als zuständige Behörde gemäß Art. 32 Abs. 4 lit. d der Richtlinie 2006/43/EG i.V.m. Art. 1 Nr. 26 lit. c der Richtlinie 2014/56/EU die Letztverantwortung für die Aufsicht über die Qualitätssicherungssysteme trägt, kann nicht als Argument zugunsten unterschiedlicher Unabhängigkeitsanforderungen innerhalb des Qualitätssicherungssystems herangezogen werden. Art. 29 Abs. 1 Richtlinie 2006/43/EG geht davon aus, dass jeder Mitgliedstaat sicherstellt, dass alle Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften *einem* Qualitätssicherungssystem unterliegen, was eine geschlossene Einheit mit einheitlichen Anforderungen voraussetzt. Die Letztverantwortung der APAS dient folglich in erster Linie dazu, *jegliche* Interessenkonflikte innerhalb des Qualitätssicherungssystems zu vermeiden, die vor allem dadurch entstehen können, dass Einfluss auf die delegierten Aufsichtsstellen genommen werden kann.<sup>67</sup> Die Letztverantwortung der APAS allein vermag nicht die erforderliche Unabhängigkeit des Gesamtsystems zu gewährleisten.

Vor dem Hintergrund, dass die KfQK gemäß § 57e Abs. 1 S. 5 WPO-APAReG<sup>68</sup> weitreichende Kompetenzen, etwa die Mitwirkung der Mitglieder der KfQK bei der Qualitätssicherungsprüfung vor Ort, die Auswertung der Berichte der PfQK oder die Festlegung von Sanktionsmaßnahmen, hat und wesentliche Aufgaben der APAS bei der Aufsicht über gesetzliche Abschlussprüfer übernimmt, ist die Gewährleistung eines hohen Maßes an Unabhängigkeit und vor allem der Marktneutralität der KfQK unerlässlich.

Die Tragweite der Unabhängigkeit des APAS (siehe III.1., S. 21) gilt daher ebenfalls für Stellen, auf die die Aufgabe der Qualitätssicherung delegiert wurde. Eine Ausgestaltung der Unabhängigkeit der KfQK unterhalb des dargestellten Schutzniveaus verbietet die gemäß Art. 52 der Richtlinie 2005/43/EG verfolgte Mindestharmonisierung.

---

<sup>67</sup> Siehe das Rechtsgutachten von Professor Dr. Winfried Kluth vom September 2015, S. 26 (verfügbar unter [http://www.wp-net.com/EU/APAReG/Kluth\\_Rechtsgutachten-APAReG-2015.pdf](http://www.wp-net.com/EU/APAReG/Kluth_Rechtsgutachten-APAReG-2015.pdf)).

<sup>68</sup> Art. 1 Nr. 45 APAReG.



**bb) Zur mangelnden Unabhängigkeit der KfQK aufgrund mangelnder persönlicher Unabhängigkeit ihrer Mitglieder**

Den angeführten Unabhängigkeitsanforderungen genügt die KfQK nicht, obwohl § 57e Abs. 1 S. 3 WPO-APAReG<sup>69</sup> ausdrücklich betont, dass die Mitglieder der KfQK unabhängig und nicht weisungsgebunden sind. Es fehlt insbesondere an der persönlichen Unabhängigkeit der Mitglieder der KfQK, die gemäß § 57e Abs. 1 S. 2 WPO-APAReG<sup>70</sup> Berufsangehörige, d.h. Wirtschaftsprüfer (§ 1 Abs. 1 S. 1 WPO) und vereidigte Buchprüfer und damit Abschlussprüfer bzw. Mitarbeiter von Prüfungsgesellschaften sind.

Die mangelnde persönliche Unabhängigkeit kann nicht dadurch behoben werden, dass gemäß § 8a Abs. 2 S. 2 der WPK-Satzung nur solche Berufsangehörigen Mitglieder der KfQK werden können, die als PfQK registriert sind und nicht dem Vorstand oder Beirat der WPK angehören. Als PfQK dürfen gemäß § 57a Abs. 4 S. 1 WPO-APAReG<sup>71</sup> keine Berufsangehörigen oder Wirtschaftsprüfungsgesellschaften tätig werden, bei denen kapitalmäßige, finanzielle oder persönliche Bindungen, insbesondere als Teilhaber oder Mitarbeiter, zu den zu prüfenden Berufsangehörigen oder Wirtschaftsprüfungsgesellschaften oder sonstige Umstände, welche die Besorgnis der Befangenheit begründen, bestehen oder in den letzten drei Jahren vor ihrer Beauftragung bestanden haben. Problematisch ist, dass diese unzureichenden Anforderungen an die persönliche Unabhängigkeit nicht die funktionale und institutionelle Unabhängigkeit der KfQK zu gewährleisten vermögen.

Die Eigenschaft der Berufsangehörigkeit bei den Mitgliedern der KfQK lässt grundlegende Beeinträchtigungen der funktionalen und institutionellen Unabhängigkeit der KfQK als Aufsichtsbehörde zu.<sup>72</sup> Sie entspricht nicht den Anforderungen der Nichtberufsausübung gemäß Art. 32 Abs. 3 der Richtlinie 2006/43/EG i.V.m. Art. 1 Nr. 26 lit. b

---

<sup>69</sup> *Ibid.*

<sup>70</sup> *Ibid.*

<sup>71</sup> Art. 1 Nr. 42 APAReG.

<sup>72</sup> Zu den entsprechenden Ausführungen in Bezug auf die mangelnde funktionale und institutionelle Unabhängigkeit der APAS siehe III.1., S. 21.

der Richtlinie 2014/56/EU.<sup>73</sup> Die Anforderungen an die personelle Ausgestaltung der KfQK nach der WPO sind damit mit den unionsrechtlichen Vorgaben nicht vereinbar.

**cc) Zur mangelnden Unabhängigkeit der KfQK aufgrund des Fehlens eines unabhängigen und transparenten Auswahlverfahrens ihrer Mitglieder**

Die Unabhängigkeitsanforderungen der APAS gelten für die KfQK ebenfalls mit Blick auf das gemäß Art. 32 Abs. 3 der Richtlinie 2006/43/EG i.V.m. Art. 1 Nr. 26 lit. b der Richtlinie 2014/56/EU vorgeschriebene unabhängige und transparente Auswahlverfahren des Leitungspersonals.<sup>74</sup>

Die WPO bzw. Satzung der WPK sieht ein solches Verfahren für die KfQK nicht vor. Das bisher durchgeführte Auswahlverfahren genügt den unionsrechtlichen Anforderungen an Unabhängigkeit und Transparenz nicht.

Da die KfQK ein Organ der WPK ist, sind die Mitglieder der KfQK Berufsangehörige und vereidigte Buchprüfer, die auf Vorschlag des WPK-Vorstands vom WPK-Beirat gewählt werden (§ 57e Abs. 1 S. 2 WPO).

Zum einen besteht aufgrund des Vorschlagsrechts des WPK-Vorstands lediglich *de jure* ein Auswahlverfahren. Faktisch handelt es sich um ein Vorschlagsverfahren, das vom Vorstand als politischem Organ der Interessenvertretung<sup>75</sup> maßgeblich gelenkt werden kann. Informations- bzw. Offenlegungspflichten gegenüber den Beiratsmitgliedern bezüglich des beruflichen Hintergrunds bzw. der persönlichen Bindungen eines vorge-

---

<sup>73</sup> Zur persönlichen Unabhängigkeit der Aufseher in der zuständigen Aufsichtsbehörde siehe II.2.c), aa), S. 15.

<sup>74</sup> Die Anforderungen an Unabhängigkeit und Transparenz des Auswahlverfahrens für die Mitglieder der KfQK ergeben sich nicht nur aus den Anforderungen an Auswahlverfahren für das APAS-Leitungspersonal. Da die KfQK u.a. an Qualitätssicherungsprüfungen teilnehmen kann und die Berichte der PfQK auswertet, können ebenfalls diejenigen Anforderungen herangezogen werden, die für Personen gelten, die mit Qualitätssicherungsprüfungen betraut werden. Diese sind gemäß Art. 29 Abs. 1 lit. e der Richtlinie 2006/43/EG nach einem objektiven Verfahren auszuwählen, das darauf ausgelegt ist, Interessenkonflikte zwischen den Qualitätsprüfern und dem überprüften Abschlussprüfer oder der überprüften Prüfungsgesellschaft auszuschließen.

<sup>75</sup> Der Vorstand der WPK gemäß § 59 Abs. 2 S. 2 WPO vom Beirat gewählt, der wiederum von den Mitgliedern der WPK in unmittelbarer, freier und geheimer Briefwahl gewählt wird.

schlagenen Kandidaten zu früheren Arbeitsgebern bestehen nicht. Die Transparenzanforderungen der Richtlinien 2006/43/EG und 2014/56/EU sind daher nicht gewahrt.

Zum anderen findet die Auswahl der Mitglieder der KfQK nicht in einem von den Abschlussprüfern unabhängigen Verfahren statt. Hintergrund ist, dass die KfQK durch den Beirat gewählt wird, dessen Mitglieder wiederum gemäß § 59 Abs. 2 S. 1 WPO von den Mitgliedern der WPK in unmittelbarer, freier und geheimer Briefwahl gewählt werden. Die Mitglieder der WPK, d.h. die im Rahmen des Qualitätssicherungssystems zu überprüfenden Abschlussprüfer, wählen damit über den Beirat mittelbar die Mitglieder der KfQK und damit ihre Aufseher für die Qualitätskontrolle. Die Wahl der Mitglieder der KfQK durch den Beirat ist – wie die Wahl des Beirats sowie des Vorstands – eine politische Wahl.

Es lässt sich weder bei der Zusammenstellung der Vorschlagsliste durch den Vorstand noch bei der Wahl der KfQK durch den Beirat ausschließen, dass im Vorfeld Einfluss durch WPK-Mitglieder oder die marktbeherrschenden Prüfungsgesellschaften auf die Vorschlagsliste bzw. auf die Stimmabgabe einzelner Beiratsvertreter genommen wird. Weiter kann nicht ausgeschlossen werden, dass die gewählten Mitglieder der KfQK nach der Wahl den wirtschaftlichen Interessen der Stimmgeber bzw. der dem Stimmgeber zugehörigen Interessengruppe bei der Qualitätskontrolle Vorrang geben. Daher bleibt die Gefahr, dass sich Interessenkonflikte zwischen den Qualitätssicherungsprüfern und einem überprüften Abschlussprüfer oder einer überprüften Prüfungsgesellschaft nicht völlig ausschließen lassen. Dies wird dadurch verstärkt, dass § 8a Abs. 2 S. 3 der WPK-Satzung die Wiederwahl der KfQK-Mitglieder ausdrücklich erlaubt.

Folglich ist festzuhalten, dass die Unabhängigkeit der KfQK aufgrund ihrer Verortung in der WPK, insbesondere mit Blick auf das nicht unabhängige und nicht transparente Auswahlverfahren, nicht den unionsrechtlichen Vorgaben entspricht.

### 3. Zur unwirksamen Sanktionierung großer Prüfungsgesellschaften bei Berufspflichtverletzungen

Ausweislich § 67 Abs. 2 WPO-APAReG<sup>76</sup> wird gegen einen Wirtschaftsprüfer, der seine Berufspflichten schuldhaft verletzt, eine berufsaufsichtliche Maßnahme verhängt. Die zur Verfügung stehenden Sanktionen sind in § 68 Abs. 1 S. 2 Nr. 1-7 WPO-APAReG<sup>77</sup> konkretisiert.

Die Sanktionsmechanismen der Richtlinie 2014/56/EU werden jedoch von § 71 WPO-APAReG<sup>78</sup> unterlaufen, der zusätzliche Vorschriften für Wirtschaftsprüfungsgesellschaften vorsieht. Ausweislich § 71 Abs. 1 WPO-APAReG<sup>79</sup> gelten die Vorschriften des Fünftens Teils der WPO und damit auch die §§ 67, 68 WPO-APAReG<sup>80</sup> entsprechend für Vorstandsmitglieder, Geschäftsführer oder persönlich haftende Gesellschafter einer Wirtschaftsprüfergesellschaft, die nicht Wirtschaftsprüfer sind. Berufsaufsichtliche Maßnahmen gegen eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft werden demnach nur verhängt, sofern ein vertretungsberechtigtes Organ der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft oder ein Mitglied eines solchen Organs (§ 71 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 WPO-APAReG<sup>81</sup>), ein verantwortlicher Prüfungspartner nach § 319a Abs. 1 S. 4 HGB (§ 71 Abs. 2 S. 1 Nr. 4 WPO-APAReG<sup>82</sup>) oder sonstige Personen, die für die Leitung der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft verantwortlich handeln, Berufspflichten der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft betreffend die Durchführung von gesetzlichen Abschlussprüfungen verletzt haben (§ 71 Abs. 2 S. 1 Nr. 5 WPO-APAReG<sup>83</sup>).

Entgegen Art. 30 Abs. 1, 2 der Richtlinie 2006/43/EG i.V.m. Art. 1 Nr. 25 der Richtlinie 2014/56/EU können aufgrund der dargelegten Haftungsvoraussetzungen des § 71

---

<sup>76</sup> Art. 1 Nr. 61 APAReG.

<sup>77</sup> Art. 1 Nr. 62 APAReG.

<sup>78</sup> *Ibid.*

<sup>79</sup> Art. 1 Nr. 67 APAReG.

<sup>80</sup> Art. 1 Nr. 61, 62 APAReG.

<sup>81</sup> Art. 1 Nr. 67 APAReG.

<sup>82</sup> *Ibid.*

<sup>83</sup> Art. 1 Nr. 67 APAReG.

Abs. 1, 2 WPO-APAReG<sup>84</sup>) für Wirtschaftsprüfungsgesellschaften selbige nicht wirksam sanktioniert bzw. von Berufspflichtverletzungen abgeschreckt werden. Dies gilt insbesondere für die Big4-Prüfungsgesellschaften.

Verantwortlicher Prüfungspartner nach § 319a Abs. 1 S. 4 HGB (§ 71 Abs. 2 S. 1 Nr. 4 WPO-APAReG<sup>85</sup>) ist, wer den Bestätigungsvermerk nach § 322 HGB unterzeichnet oder als Wirtschaftsprüfer von einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft als für die Durchführung einer Abschlussprüfung vorrangig verantwortlich bestimmt worden ist. Ausweislich Art. 28 Abs. 4 der Richtlinie 2006/43/EG i.V.m. Art. 1 Nr. 23 der Richtlinie 2014/56/EU wird, sofern eine Abschlussprüfung von einer Prüfungsgesellschaft durchgeführt wird, der Bestätigungsvermerk zumindest von dem Abschlussprüfer unterzeichnet, der die Abschlussprüfung für die Prüfungsgesellschaft durchgeführt hat.

Bei großen Abschlussprüfungsgesellschaften – wie den Big4 – wird die operative Tätigkeit der Abschlussprüfung und Berichterstattung von den verantwortlichen Leitungsorganen regelmäßig auf nicht leitend tätige Abschlussprüfer delegiert. In kleinen und mittleren Prüfungsgesellschaften dagegen sind die verantwortlichen Leitungspersonen systembedingt regelmäßig unmittelbar an der Abschlussprüfung beteiligt. Daher trifft die berufsaufsichtliche Organhaftung gemäß § 71 Abs.1 S. 2 WPO-APAReG<sup>86</sup> typischerweise kleine und mittlere Prüfungsgesellschaften.

Die jährlich veröffentlichten Statistiken der KfQK und das Berufsregister der WPK geben folgendes Bild: Die Big4-Prüfungsgesellschaften können für Abschlussprüfungen auf etwa 3.050 Wirtschaftsprüfer bzw. vereidigte Buchprüfer zurückgreifen.<sup>87</sup> In Einzelpraxen sind dagegen rund 14.000 Wirtschaftsprüfer bzw. vereidigte Buchprüfer beschäftigt.<sup>88</sup> Da ein weit überwiegender Teil der 3.050 Wirtschaftsprüfer, die im Verantwortungsbereich der Big4 tätig sind, keine verantwortliche Leitungsfunktion inne hat, be-

---

<sup>84</sup> *Ibid.*

<sup>85</sup> *Ibid.*

<sup>86</sup> *Ibid.*

<sup>87</sup> Laut dem öffentlichen WP/vBP-Berufsregister sind bei den Big4-Prüfungsgesellschaften 3.045 WP/vBP, tätig (Stand: 14. Januar 2016), siehe auch Fußnote 39.

<sup>88</sup> Siehe die Mitgliederstatistik der WPK (Stand 01. Januar 2015) (verfügbar unter [http://www.wpk.de/uploads/tx\\_templavoila/WPK-Statistiken\\_Juli\\_2015.pdf](http://www.wpk.de/uploads/tx_templavoila/WPK-Statistiken_Juli_2015.pdf)).

steht in Bezug auf diese kein berufsaufsichtliches Haftungsrisiko der Big4-Prüfungsgesellschaften.<sup>89</sup> §71 Abs. 1 WPO-APAReG lässt die berufsaufsichtlichen Sanktionsmöglichkeiten hinsichtlich der Big4-Prüfungsgesellschaften damit weitgehend leerlaufen. Die von Sanktionen intendierte Abschreckung kann nicht effektiv wirken, da seitens großer Prüfungsgesellschaften kein zwingendes Interesse besteht, Berufspflichtverletzungen, die durch eine Vielzahl der abhängig beschäftigten Mitarbeiter erfolgen können, bzw. die unzureichende Durchführung von Abschlussprüfungen durch ihre Mitarbeiter zu verhindern. Insbesondere werden infolge der nicht wirksamen Sanktionierungsmöglichkeiten von großen Prüfungsgesellschaften Anreize genommen, wirksame interne Qualitätssicherungsmechanismen i.S.v. Art. 24a der Richtlinie 2006/34/EG i.V.m. Art. 1 Nr. 18 der Richtlinie 2014/56/EU zu errichten.

Folglich ist festzuhalten, dass die Vorgaben und Ziele der Richtlinie 2014/56/EU mit dem APAReG nicht ordnungsgemäß umgesetzt worden sind. Der deutsche Gesetzgeber hat weitreichende Lücken in der Wirksamkeit der Sanktionierung der großen Prüfungsgesellschaften, insbesondere der marktbeherrschenden Big4-Prüfungsgesellschaften, geschaffen.

#### **IV. Zusammenfassung und Ergebnis: Unionsrechtswidrigkeit des APAReG**

##### **a) Zusammenfassung der Gutachtenerkenntnisse**

Zusammenfassend lässt sich folgendes festhalten:

1. Verstoß gegen Art. 32 Abs. 1, 4a UAbs. 3 der Richtlinie 2006/43/EG i.V.m. Art. 1 Nr. 26 lit. a, d der Richtlinie 2014/56/EU sowie Art. 21 Abs. 1 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 (siehe III.1., S. 21)

Die APAS stellt keine funktional und institutionell unabhängige öffentliche Aufsichtsbehörde dar. Sie ist nicht derart organisiert, dass Interessenkonflikte vermieden werden.

---

<sup>89</sup> Die berufsaufsichtliche Haftung der abhängig beschäftigten Big4-Wirtschaftsprüfer, die selbst eine Pflicht verletzt haben, besteht gemäß §§ 67, 68 WPO weiterhin. Sofern diese keine verantwortliche Leitungsperson i.S. von § 71 Abs. S. 1 Nr. 1-7 WPO-Fassung sind, resultiert daraus aber keine Haftung der Gesellschaft.

Insbesondere die Besetzung der APAS mit weit überwiegend ehemaligen Mitarbeitern der marktbeherrschenden Big4-Prüfungsgesellschaften verhindert die erforderliche Marktneutralität der APAS, sodass die Gefahr einer zu großen Vertrautheit der Aufseher mit den ehemaligen Arbeitgebern und damit eine lenkende Einflussnahme der marktbeherrschenden Prüfungsgesellschaften nicht ausgeschlossen werden kann. Zudem können durch die Überleitung des bestehenden Personals der APAK auf die APAS nicht die von der Richtlinie 2014/56/EU bezweckte Erhöhung der Qualität und Stärkung der Glaubwürdigkeit von Abschlussprüfungen erreicht werden.

2. Verstoß gegen Art. 29 Abs. 1 lit. a der Richtlinie 2006/43/EG i.V.m. Art. 1 Nr. 24 lit. a (i) der Richtlinie 2014/56/EU sowie gegen Art. 32 Abs. 3 der Richtlinie 2006/43/EG i.V.m. Art. 1 Nr. 26 lit. b der Richtlinie 2014/56/EU (siehe III.2., S. 28)

Das bei der WPK errichtete Qualitätssicherungssystem genügt nicht den unionsrechtlichen Unabhängigkeitsanforderungen, die in Bezug auf die APAS und die KfQK dieselben sind. Zum einen genügt die Eigenschaft der Berufsangehörigkeit der Mitglieder der KfQK nicht den Anforderungen der Richtlinien 2006/43/EG und 2014/56/EU an die Nichtberufsausübung.

Zum anderen gewährleistet das nicht transparente und nicht unabhängige Auswahlverfahren der Mitglieder der KfQK nicht die Vermeidung von Interessenkonflikten. Da die Mitglieder der KfQK vom Vorstand der WPK vorgeschlagen und durch den Beirat gewählt werden, der wiederum von den zu überprüfenden Abschlussprüfern gewählt wird, birgt es vielmehr das erhebliche Risiko äußerer Einflussnahme durch die Mitglieder der WPK oder der marktbeherrschenden Prüfungsgesellschaften.

3. Verstoß gegen Art. 30 Abs. 1, 2 der Richtlinie 2006/43/EG i.V.m. Art. 1 Nr. 25 der Richtlinie 2014/56/EU (siehe III.3., S. 36)

Die Sanktionierungsmöglichkeiten durch die APAS weist aufgrund der Regelung des § 71 WPO-APAReG erhebliche Wirksamkeitslücken auf. Diese resultieren aus der Beschränkung der berufsaufsichtlichen Haftung von Prüfungsgesellschaften auf Berufspflichtverletzungen durch Personen, die für die Leitung der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft verantwortlich handeln. Große Wirtschaftsprüfungsgesellschaften

gesellschaften können sich allerdings durch die Delegation von Abschlussprüfungsdienstleistungen auf nicht leitend tätige Abschlussprüfer einer möglichen berufsaufsichtlichen Haftung entziehen. Kleine und mittlere Prüfungsgesellschaften sind dagegen systembedingt und aufgrund mangelnder Personalstärke gezwungen, verantwortlich leitende Abschlussprüfer in die Abschlussprüfung mit einzubeziehen, und daher von der berufsaufsichtlichen Organhaftung typischerweise betroffen. Dies verhindert mit Blick auf große Prüfungsgesellschaften zum einen die Wirksamkeit von Sanktionen, zum anderen die von der Richtlinie 2014/56/EU intendierte Abschreckungswirkung der Sanktionen.

**b) Ergebnis: Unvereinbarkeit des APAReG mit dem Unionsrecht und die Möglichkeit eines Vertragsverletzungsverfahrens vor dem *Gerichtshof***

Damit ist schlussendlich festzustellen, dass der deutsche Gesetzgeber die unionsrechtlichen Vorgaben im Bereich der PIE- sowie nicht-PIE-Aufsicht nicht ordnungsgemäß i.S. der Richtlinien 2006/43/EG und 2014/56/EU bzw. der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 umgesetzt bzw. durchgeführt hat. Das am 03. Dezember 2015 vom Deutschen Bundestag verabschiedete Abschlussprüferaufsichtsreformgesetz (APAReG) ist nicht mit dem Unionsrecht vereinbar.

Eine unmittelbare Wirkung der einschlägigen europarechtlichen Vorgaben erscheint jedoch unwahrscheinlich, ebenso wie eine schlichte Unanwendbarkeit deutschen Rechts wegen des Anwendungsvorrangs des Unionsrechts, da keine Einzelvorschriften erkennbar sind, deren Nichtanwendung den Unionsrechtsverstoß beseitigen würde. Allenfalls käme unter Umständen eine unionsrechtskonforme Auslegung der deutschen Umsetzungsvorschriften in Betracht, um den oben beschriebenen Umsetzungsdefiziten zu begegnen und sie zumindest zu reduzieren. Ein europarechtlicher Staatshaftungsanspruch dürfte wegen der hohen Anforderungen dieses Rechtsinstituts sowie der kaum nachweisbaren Kausalität der Verstöße für bestimmte Schäden hingegen ebenfalls ausscheiden.

Allerdings besteht die Möglichkeit, dass die Europäische Kommission gegen die Bundesrepublik Deutschland ein Vertragsverletzungsverfahren (Art. 258 AEUV) einleitet. Art. 258 AEUV ist eine besondere Ausprägung der in Art. 17 EUV niedergelegten Pflichten der Europäischen Kommission und dient der Sicherstellung der Umsetzung und An-



wendung des Unionsrechts in den Mitgliedstaaten.<sup>90</sup> Nach dem *Gerichtshof* fällt der Europäischen Kommission

*„kraft ihres Amtes im allgemeinen Interesse der [Union] die Aufgabe zu, die Ausführung des Vertrages und der auf seiner Grundlage von den Organen erlassenen Vorschriften durch die Mitgliedstaaten zu überwachen und etwaige Verstöße gegen die sich hieraus ergebenden Verpflichtungen feststellen zu lassen, damit sie abgestellt werden.“<sup>91</sup>*

Ein klagbarer Anspruch von natürlichen oder juristischen Personen gegen die Europäische Kommission, ein Vertragsverletzungsverfahren gegen einen Mitgliedsstaat zur Beendigung eines unionsrechtswidrigen Zustands einzuleiten, besteht jedoch nicht.<sup>92</sup>

Passau, 14. Januar 2016



Prof. Dr. Christoph Herrmann, LL.M. European Law, Wirtschaftsjurist (Univ. Bayreuth)

---

<sup>90</sup> *Karpenstein*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, 57. Ergänzungslieferung, August 2015, Art. 258 AEUV, Rn. 2.

<sup>91</sup> *EuGH*, Rs. C-431/92, Slg. 1995, I-2189, Rn. 21 - Großkrotzenburg; *EuGH*, Rs. C-20/09, Slg. 2011, I-0000, Rn. 41 - Kommission/Portugal.

<sup>92</sup> Vgl. in ständiger Rechtsprechung *EuG*, verb. Rs. T-479/93, T-559/93, Slg. 1994, II-1115, Rn. 27 - Bernardi/Kommission; *EuG*, Rs. T-277/94, Slg. 1996, II-351, Rn. 55 - AITEC/Kommission.