



Matthias Schüppen

Abschluss- prüfung

Spezialkommentar zu den §§ 316–324a HGB
und Art. 4–7, 10–12, 16–18, 41 EU-APrVO



Berücksichtigt
das FISG

2. Auflage



Nomos

**Prof. Dr. iur. Matthias Schüppen,
Diplom-Ökonom, Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer und
Steuerberater**

Abschluss- prüfung

**Spezialkommentar zu den §§ 316–324a HGB
und Art. 4–7, 10–12, 16–18, 41 EU-APrVO**

2. Auflage



Nomos

Das Institut der Wirtschaftsprüfer e.V. (IDW) beschäftigt sich in seinen Fachgremien kontinuierlich mit (neuen) Auslegungsfragen der EU-APrVO, der AP-RiLi und des FISG. Insbesondere sei auf die am 30.06.2021 veröffentlichte Neuauflage des IDW Positionspapiers „EU-Regulierung der Abschlussprüfung“ verwiesen.

2. Auflage, 2022

© Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden 2022. Gesamtverantwortung für Druck und Herstellung bei der Nomos Verlagsgesellschaft mbH & Co. KG. Alle Rechte, auch die des Nachdrucks von Auszügen, der fotomechanischen Wiedergabe und der Übersetzung, vorbehalten.

ISBN 978-3-8021-2572-0

IDW Verlag GmbH, Tersteegenstraße 14, 40474 Düsseldorf, in Gemeinschaft mit Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden

Bibliografische Information der Deutschen Bibliothek

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

Vorwort und Gebrauchsanweisung

Natürlich benötigt niemand, der diesen Band zur Hand genommen und aufgeschlagen hat, eine Belehrung über die Benutzung juristischer Kommentare oder gar über deren Risiken und Nebenwirkungen. Einige Hinweise mögen gleichwohl nützlich sein.

Der vorliegende Spezialkommentar steht in einer chronologischen Linie und engen inhaltlichen Verbindung zu der Kommentierung der §§ 316–324a HGB durch den Verfasser in dem von *Thomas Heidel* und *Alexander Schall* herausgegebenen Kommentar zum HGB. So wie die 1. Auflage eine Neubearbeitung und Fortentwicklung der Kommentierung in der 2. Auflage des *Heidel/Schall* war, ist die vorliegende Neuauflage des Spezialkommentars eine Neubearbeitung und Fortentwicklung der Kommentierung in der 3. Auflage des HGB-Kommentars und damit zwar nicht juristisch, aber faktisch eine 5. Auflage.

Seit Inkrafttreten der Europäischen Abschlussprüfungsreform (→ Vor §§ 316–324a Rn. 3 ff.) gelten für Unternehmen öffentlichen Interesses (zum Begriff → Vor §§ 316–324a Rn. 11 ff. und → § 316a Rn. 6 ff., insbes. 8) neben und vorrangig vor den §§ 316 ff. die Bestimmungen der EU-APrVO. Die sich hieraus für die Prüfung der betroffenen Unternehmen ergebenden Besonderheiten werden in den meisten aktuellen Kommentierungen integriert in die Kommentierung der jeweiligen HGB-Paragraphen behandelt. Meine Kommentierung unternimmt es, die relevanten Artikel der EU-APrVO jeweils gesondert zu kommentieren, loziert in einem Anhang zu den systematisch einschlägigen HGB-Bestimmungen. Welche Artikel wo kommentiert sind, kann neben dem Inhaltsverzeichnis auch der tabellarischen Übersicht → Vor § 316-324a Rn. 6 entnommen werden.

Die Neubearbeitung ist insbesondere durch das ESEF-UG und das FISG veranlasst. Die Prüfung der für Offenlegungszwecke in einem einheitlichen elektronischen Format zu erstellenden Finanzberichte hat der Gesetzgeber als Teil der Abschlussprüfung konzipiert (→ § 316 Rn. 23 ff., → § 317 Rn. 29 ff.). Durch das FISG wurden durch Aufhebung des § 319a und des § 318 Abs. 1a (idF des AReG) Unabhängigkeitsfragen neu justiert und die Haftung des Abschlussprüfers umfangreich reformiert (→ § 323 Rn. 18 ff.). Angesichts der Aufhebung des § 319a findet sich die Kommentierung der Art. 4–6 EU-APrVO nunmehr im Anhang zu § 319. Die im aufgehobenen § 319a enthaltene Definition des „verantwortlichen Prüfungspartners“ findet sich nun in § 43 Abs. 3 WPO, dessen einschlägige Passagen sind unter → Anh. § 318 Rn. 45 ff. kurz kommentiert. Verbesser-

te Transparenz über den Anwendungsbereich der EU-APrVO wird durch die jetzt auch im deutschen Recht enthaltene Legaldefinition der Unternehmen öffentlichen Interesses (→ § 316a Rn. 6 ff.) geschaffen. Die Auffangregelung zum Prüfungsausschuss in § 324 wurde redaktionell umfangreich überarbeitet, die materiellen Änderungen ergeben sich aber im Aktiengesetz, dessen einschlägige Normen im Anschluss an den Text des § 324 mit abgedruckt sind. Die Übergangsbestimmungen zum FISG sind in → Vor §§ 316–324a Rn. 21 ff. kommentiert. Berücksichtigt ist selbstverständlich auch die durch das ARUG II neu eingeführte Prüfung des Vergütungsberichts, die zwar durch den Abschlussprüfer erfolgt, aber nicht Teil der Abschlussprüfung ist (→ § 317 Rn. 25 ff.).

Als grundlegend für das Recht der Abschlussprüfung dürfte sich – angesichts der weit gehenden europarechtlichen Harmonisierung – das Urteil des EuGH vom 24.3.2021 – C-950/19 erweisen. Der EuGH hat festgestellt, dass durch die APrRL die „Harmonisierung der Anforderungen an die Abschlussprüfung auf hohem Niveau bezweckt“ wird und „den Abschlussprüfern strenge ethische Standards, insbesondere in Bezug auf ihre Integrität, ihre Unabhängigkeit und ihre Unparteilichkeit“ vorgeschrieben werden (Urteilsgründe Tz. 39), wobei Abschlussprüfungen „nicht nur zuverlässig sein, sondern von Dritten auch als zuverlässig wahrgenommen werden“ müssen (Urteilsgründe Tz. 42). An diesem Regelungszweck orientiert hat das Gericht die Bedeutung des Wortlauts stark relativiert.¹

Bei allen Paragraphen, die im vorliegenden Band ohne Angabe eines Gesetzes zitiert werden, handelt es sich um solche des HGB.

Für Kritik, Anmerkungen und Hinweise auf Corrigenda bin ich stets dankbar.

Stuttgart, im September 2021

Matthias Schüppen

1 Eine „Position übernommen“ wird bereits durch Unterzeichnung des Anstellungsvertrages, ja sogar schon durch Vertragsverhandlungen.

Handelsgesetzbuch

Vom 10. Mai 1897 (RGBl. S. 219)

(BGBl. III/FNA 4100-1)

zuletzt geändert durch Art. 4 G zur Ausführung des HNS-Übereinkommens 2010 und zur Änd. des ÖlschadenG, der Schifffahrtsrechtlichen VerteilungsO, des SeeaufgabenG und des HGB vom 16. Juli 2021 (BGBl. I S. 3079)

Drittes Buch Handelsbücher

Dritter Unterabschnitt Prüfung

Vor §§ 316–324a

Schrifttum:

Binder, Der Wirtschaftsprüfer: tragende Säule der Banken-Governance?, in FS Hopt, 2020, 59; *Habersack*, Abschlussprüfung, in Bayer/Habersack (Hrsg.) Aktienrecht im Wandel, 2007, Band II, S. 681; *Luttermann*, Reform der Wirtschaftsprüferausbildung, zivilprozessuales Bewertungskonzept und Zukunft des Berufsstandes, DB 2017, 137; *Naumann*, Prüfung im Wandel, Beihefter DStR 9/2016, S. 26; *Nonnenmacher*, Corporate Governance und Abschlussprüfung, FS Ballwieser, 2014, 547; *Poll*, Funktionsbedingungen des Wirtschaftsprüfermarktes in der EU, ZGR 2015, 234; *Schüppen*, Die europäische Abschlussprüfungsreform und ihre Implementierung in Deutschland – Vom Löwen zum Bettvorleger?, NZG 2016, 247.

A. Einleitung	1	Interesses im europä-	
I. Rechtsentwicklung	1	ischen Recht	11
II. Prüfung bei Unternehmen		2. Definitionsnorm im	
öffentlichen Interesses	3	deutschen Recht seit	
III. Prüfungen von Jahres- und		FISG	13
Konzernabschlüssen durch		II. Artikel 41 EU-APrVO	
weitere Institutionen	8	Übergangsbestimmungen ..	14
IV. Doppelfunktion des		C. Übergangsvorschriften zum	
Abschlussprüfers und Prü-		FISG; Art. 86 EGHGB	21
fungsmarkt	9	I. Inkrafttreten des FISG	21
B. Kommentierung von		II. Allgemeine Übergangsre-	
Art. 2 Nr. 13 APrRL und		gelung (Abs. 1)	22
Art. 41 EU-APrVO	11	III. Übergangsvorschrift zur	
I. Art. 2 APrRL (idF der		externen Rotation (Abs. 2) ..	25
APrÄndRL) Begriffsbe-		IV. Neuregelungen zum Prü-	
stimmungen	11	fungsausschuss (Abs. 3)	28
1. Definition der Unter-			
nehmen öffentlichen			

A. Einleitung

I. Rechtsentwicklung

- 1 Die gesetzliche Jahresabschlussprüfung ist in Folge der Weltwirtschaftskrise 1929/1930 in Deutschland eingeführt worden. Sie war zunächst nur für Versicherungsunternehmen, sodann für Aktiengesellschaften und KGaA (Verordnung über Aktienrecht v. 19.09.1931, RGBl. I 493) verpflichtend. Durch das Publizitätsgesetz vom 15. August 1969 (BGBl. I 1189, BGBl. 1970 I S. 1113) ist die gesetzliche Pflichtprüfung rechtsformunabhängig auf Großunternehmen, durch das Bilanzrichtliniengesetz vom 19. Dezember 1985 schließlich auf alle Kapitalgesellschaften, mit dem Kapitalgesellschaften & Co-Richtliniengesetz vom 24.2.2000 sodann auf die GmbH & Co KG ausgedehnt worden.¹ Die die gesetzliche Pflichtprüfung betreffenden Normen der §§ 316–324 a sind auch seitdem laufend geändert worden.² Nach der großen EU-Abschlussprüfungs-Reform (→ Rn. 3 ff.) haben die ebenfalls europarechtlich vorgegebenen Prüfungspflichten im Zusammenhang mit der Veröffentlichungspflicht der Jahresfinanzberichte in einem einheitlichen elektronischen Format (ESEF-UG) und zuletzt das durch den *Wirecard-Skandal*³ ausgelöste FISG für erhebliche Änderungen gesorgt. Die folgende Tabelle gibt einen Überblick über die Gesetze, die seit 1986 wesentliche Reformen der Abschlussprüfung mit sich brachten:

	Gesetz	Regierungsbegründung	Ausschussbericht und Beschlussempfehlung	Schrifttum (Auswahl von Überblicksaufsätzen)
1. BiRiLiG	Bilanzrichtliniengesetz v. 19.12.1985 (BGBl. I 2355)	BT-Drs. 10/3440	BT-Drs. 10/4268	<i>Hommelhoff/Priester</i> ZGR 1986, 418; <i>Hommelhoff/Priester</i> ZGR 1986 Sonderausgabe, 463
2. KonTraG	Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unter-	BR-Drs. 872/97	BT-Drs. 13/10038	<i>Dörner</i> DB 1998, 1; <i>Böcking/Orth</i> BFuP 1999, 418

1 S. § 316 Rn. 4, § 317 Rn. 2 a und § 322 Rn. 4 b sowie IDW, IDW-FN 2014, 605, 611 f. und IDW-FN 2015, 52 (betreffend mögliche Veränderungen der Prüfungspflicht durch rückwirkende Anhebung der Schwellenwerte).

2 Zur historischen Entwicklung der Abschlussprüfung ausführlich *Habersack* in Bayer/Habersack, Aktienrecht im Wandel, 2007, Bd. II, S. 681 ff.; *Velte*, Zeitschrift für Rechtsgeschichte CXVII, Germ. Abt., 188 ff.

3 Zusammenstellung von „facts and timeline“ in European Parliament, Econ committee / [External authors: Katja Langenbucher ...]: What are the wider supervisory implications of the Wirecard case? PE 651.385 – November 2020, S. 30 (Appendix A), abrufbar unter <http://hbfm.link/9334> (Abruf: 27.11.2020).

	Gesetz	Regierungs- begründung	Ausschussbe- richt und Be- schlussemp- fehlung	Schrifttum (Auswahl von Über- blicksaufsätzen)
	nehmensbereich v. 27.4.1998 (BGBl. I 786)			
3. KapCoRi- LiG	Kapitalgesell- schaften und Co- Richtlinien-Ge- setz v. 24.1.2000 (BGBl. I 154)	BR-Drs. 458/99	BT-Drs. 14/2353	<i>Salgert</i> WPK-Mitt. 2000, 86; <i>Hillmer</i> BuW 2000, 301
4. Viertes Fi- nanzmarkt- fördG	Viertes Finanz- marktförderungs- gesetz v. 21.6.2002 (BGBl. I 2010)	BR-Drs. 936/01	BT-Drs. 14/8017	<i>Fenchel</i> DStR 2002, 1355-1362 <i>Fleischer</i> NJW 2002, 2977
5. TransPuG	Transparenz- und Publizitätsgesetz v. 19.7.2002 (BGBl. I 2681)	BR-Drs. 109/02		<i>Rabenhorst</i> DStR 2003, 436; <i>Schüppen</i> ZIP 2002, 1269
6. WPRefG	Wirtschaftsprü- ferexamens-Re- formgesetz v. 1.12.2003 (BGBl. I 2446)	BR-Drs. 302/03	BT-Drs. 15/1241	<i>Müßig</i> NZG 2004, 796
7. BilReG	Bilanzrechtsre- formgesetz v. 4.12.2004 (BGBl. I 3166)	BT-Drs. 15/3419; (BR-Drs. 326/04)	BT-Drs. 15/5373	<i>Forster/Gelhau- sen/Möller</i> WPg 2007, 191; <i>Groß- feld</i> NZG 2004, 393; <i>Hülsmann</i> DStR 2005, 166; <i>Meyer</i> DStR 2005, 41; <i>Pfitzer/Oser/Orth</i> DB 2004, 2593; <i>Wolf</i> DStR 2005, 438
8. BilMoG	Bilanzrechtsmo- dernisierungsgesetz v. 25.5.2009 (BGBl. I 1102)	BR-Drs. 344/08	BT-Drs. 16/12407	<i>Meyer</i> DStR 2009, 762; <i>Petersen/Zwirner</i> WPg 2008, 967
9. BilRUG	Bilanzrichtlinie- Umsetzungsgesetz v. 17.7.2015 (BGBl. I 1245)	BT-Drs. 18/4050	BT-Drs. 18/5256	<i>Oser/Orth/Wirtz</i> DB 2015, 197; <i>Blöink/ Knoll-Biermann</i> Kon- zern 2015, 65
10. APAREG	Abschlussprüfer- aufsichtsreform- gesetz v. 31.3.2016 (BGBl. I 518)	BT-Drs. 18/6282	BT-Drs. 18/6907	<i>Kelm/Schneiß/ Schmitz-Herkendell</i> WPg 2016, 60; <i>Boecker/Zwirner</i> DStR 2016/90

	Gesetz	Regierungsbegründung	Ausschussbericht und Beschlussempfehlung	Schrifttum (Auswahl von Überblicksaufsätzen)
11. AREG	Abschlussprüfungsreformgesetz v. 10.5.2016 (BGBl. I 1142)	BT-Drs. 18/7219	BT-Drs. 18/7902	<i>Blöink/Walter</i> BB 2016,109; <i>Schüppen</i> NZG 2016, 247
12. ESEF-UG	Gesetz zur weiteren Umsetzung der Transparenzrichtlinie – Änderungsrichtlinie im Hinblick auf ein einheitliches elektronisches Format für Jahresfinanzberichte v. 12.8.2020 (BGBl. I 1874)	BT-Drs. 19/17343	BT-Drs. 19/20137	<i>Ruhnke/Schmidt</i> WPg 2021, 275 und 413
13. FISG	Finanzmarktintegritätsstärkungsgesetz v. 3.6.2021 (BGBl. I 1534)	BR-Drs. 9/21	BT-Drs. 19/29879	Zum Regierungsentwurf: <i>Hemrichs</i> DB 2021, 268; <i>Schüppen</i> DStR 2021, 246

- 2 Als für die Abschlussprüfung maßgebliche Rechtsakte des Europäischen Rechts sind zu nennen:

Rechtsakt	Kurzbezeichnung/Fundstelle	Auswahl von Überblicksaufsätzen
1. VO (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19.7.2002 betreffend internationale Rechnungslegungsstandards	IAS-VO ABl. EG Nr. L 243/1 vom 11.9.2002	<i>Buchheim/Gröner</i> BB 2003, 953; <i>Prinz</i> DStR 2003, 1359
2. Empfehlung 2002/590/EG der EU-Kommission vom 16.5.2002 über die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers in der EU – Grundprinzipien	Unabhängigkeitsempfehlung ABl. EU Nr. L 191/22 vom 19.7.2002	<i>Niebues</i> WPK-Mitt. 2002, 182

Rechtsakt	Kurzbezeichnung/Fundstelle	Auswahl von Überblicksaufsätzen
3. Richtlinie Nr. 2003/51/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 18.6.2003 zur Änderung der Richtlinien 78/660 EWG, 83/349/EWG, 86/635 EWG	Modernisierungsrichtlinie ABl. EG Nr. L 178/16 vom 17.7.2003	<i>Böcking/Herold/Wiederheld</i> Der Konzern 2003, 394
4. Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17.5.2006 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	Abschlussprüferrichtlinie ABl. EG Nr. L 157/87 vom 9.6.2006	<i>Klein/Klaas</i> WPg 2006, 885; <i>Naumann/Feld</i> WPg 2006, 873; <i>Imwinkel/Kartebusch/Schneider</i> Der Konzern 2008, 215
5. Richtlinie 2013/14/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Juni 2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates	Bilanzrichtlinie ABIEU Nr. L 182/193 vom 26.6.2013	<i>Lanfermann</i> WPg 2013, 849; <i>Velte</i> GmbHR 2013, 1125
6. Verordnung (EU) Nr. 537/2014 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 über spezifische Anfor-	EU-Abschlussprüfungs-VO ABIEU Nr. L 158/77 vom 27.5.2014	<i>Naumann/Herkendell</i> WPg 2014, 177; <i>Klaas</i> WPg 2014, 763;

Rechtsakt	Kurzbezeichnung/Fundstelle	Auswahl von Überblicksaufsätzen
derungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse und zur Aufhebung des Beschlusses 2005/909/EG der Kommission		
7. 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	Abschlussprüfer-ÄnderungsRL ABIEU Nr. L 158/196 vom 27.5.2014	<i>Lanfermann</i> BB 2014, 1771; <i>Lanfermann</i> BB 2014, 2348

II. Prüfung bei Unternehmen öffentlichen Interesses

- 3 In Folge der **weltweiten Finanzmarktkrise 2008/2009** war der normative und wirtschaftliche Rahmen der Jahresabschlussprüfung durch die **Europäische Kommission** in ihrem **Grünbuch „Audit Policy: Lessons from the Crises“** in vielfältiger Hinsicht und zum Teil sehr fundamental in Frage gestellt worden.⁴ Entsprechend der Handlungsmaxime des damaligen Kommissars *Barnier*: „Status Quo is not an option“ haben auch heftige und vielfach ablehnende Reaktionen die Kommission nicht davon abgehalten, durch Vorlage eines Verordnungsentwurfs⁵ und eines Richtlinienentwurfs⁶ im November 2011 ein **Gesetzgebungsverfahren** einzuleiten.⁷ Nach mehr als zwei Jahren intensiver und kontroverser Diskussionen, an denen neben den „offiziellen Beteiligten“ Kommission, Ministerrat (und den dort repräsentierten Nationalstaaten) und Parlament (dort sowohl der Rechts- als auch der Wirtschaftsausschuss) vor allem die nationalen und internationalen Verbände der Wirtschaftsprüfer (für Deutschland IDW und WPK) und der Wirtschaft sowohl öffentlich als auch informell mitwirkten, kam es im Dezember 2013 in den **Trilog-Verhandlungen** zwischen Kommission, Parlament und Ministerrat zu

4 Green Paper, Audit Policy: Lessons from the Crisis, COM (2010) 561 final.

5 KOM (2011) 779 endg.

6 KOM (2011) 778 endg.

7 Zur Diskussion bis zu diesen Entwürfen und mit einem Überblick *Schüppen* ZIP 2012, 1317; *Naumann* FS Ballwieser, 2014, 251, 530 ff.

einer Einigung über die umstrittenen Fragen.⁸ Auf dieser Basis wurden im April 2014 EU-Abschlussprüfer-VO (EU-APrVO) und Abschlussprüfer-Änderungs-RL (APrÄndRL) verabschiedet und am 27.5.2014 im Amtsblatt der EU publiziert (→ Rn. 2, lfd. Nr. 6 und 7, beide Rechtsakte gemeinsam nachfolgend auch **EU-Abschlussprüfungs-Reform**). Damit trat die EU-Abschlussprüfungs-Reform am **16. Juni 2014 in Kraft** (20 Tage nach Veröffentlichung, Art. 44 EU-Abschlussprüfungs-VO bzw. Art. 3 APrÄndRL). **Wirksamkeit** erlangten beide Rechtsakte jedoch erst ab dem **17. Juni 2016**: In Art. 44 der VO ist dies ausdrücklich angeordnet, für die ÄnderungsRL ergibt sich dies mittelbar aus der Erwartung, dass die Mitgliedstaaten die in Art. 2 Abs. 1 bis zu diesem Datum festgelegte Umsetzungsfrist einhalten.

Die **Reform** verdient diesen Namen und war weitreichend. Zentral sind dabei einerseits im Kontext der §§ 316 ff. nicht zu erläuternde Vorschriften zur Berufszulassung, Berufsaufsicht und internen Organisation der Prüfungsgesellschaften.⁹ Allerdings gelten die EU-APrVO insgesamt und ein Teil der APrRL nur **für die Prüfung von Unternehmen öffentlichen Interesses** (hierzu → Rn. 11 und § 316a). Insbesondere für diese wird der regulatorische Rahmen zur Auswahl und Bestellung des Abschlussprüfers, zur Prüfungsdurchführung und zur Kommunikation von Prüfungsergebnissen ausgebaut und verändert, mit dem Ziel, die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers und die Qualität der Prüfungsergebnisse zu gewährleisten.¹⁰

Die EU-Abschlussprüfung-Reform ist in Deutschland durch das **APAreG** (→ Rn. 1 lfd. Nr. 10) und das **AREG** (→ Rn. 1 lfd. Nr. 11) implementiert worden. Im Rahmen dieser Umsetzung der Richtlinie und der Ausführungsbestimmungen zur Verordnung hat der deutsche Gesetzgeber von der großen Zahl von Mitgliedstaatenwahlrechten und Optionen, die sowohl die Richtlinie als auch die Verordnung enthalten, Gebrauch gemacht. Dabei hat er unter dem in diesem Fall eher irreführenden Schlagwort der „1:1-Umsetzung“ das – gemessen am zwingenden europäischen Recht – Prinzip des geringstmöglichen Eingriffs und maximaler Liberalisierung verfolgt.¹¹ **In ihrem Anwen-**

8 Ausführlich *Naumann/Herkendell* WPg 2014, 177, mit tabellarischer Gegenüberstellung der ursprünglichen Positionen der Kommission und der Trilog-Ergebnisse.

9 Neben einem erhöhten Compliance-Aufwand für WPGs wird dadurch eine weitgehende Unabhängigkeit einer künftig verstärkt europaweit agierenden Aufsicht von der Selbstverwaltung des Berufsstands und eine Freizügigkeit grenzüberschreitender Leistungserbringung durch EU-zugelassene Abschlussprüfer („EU-Pass“) erzwungen.

10 S. nur Erwägungsgrund (5) der EU-APrVO.

11 Zusammenfassend *Schüppen* NZG 2016, 247 (254 f.).

dungsbereich – dh für Unternehmen öffentlichen Interesses – **gelten die Bestimmungen der VO** ab dem 17.6.2016 **direkt und unmittelbar** (Art. 288 AEUV, in der Schlussformel der Verkündung der VO im ABl nochmals ausdrücklich festgehalten). Neben der EU-APrVO bleiben die §§ 316ff. HGB auch für Unternehmen öffentlichen Interesses grundsätzlich subsidiär anwendbar (→ § 316a Rn. 2 ff.). Bis heute ist nicht endgültig klar, welche Veränderungen das neue Regelwerk – insbesondere die externe Rotation (hierzu unten Anh. §§ 319 a, Art. 17) und die Beschränkung der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen (unten Anh. § 319 a, Art. 5) – auf dem Wirtschaftsprüfungsmarkt (hierzu → Rn. 10) auslösen wird. Dass die Veränderungen – wie zum Teil erwartet wird – dramatisch sein werden,¹² ist zu bezweifeln.

- 6 Die EU-Rechtsakte sprechen stets von **Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften**; im Folgenden wird – *pars pro toto* – nur der Begriff **Abschlussprüfer** verwendet, soweit nicht eine Differenzierung erforderlich wird. Art. 2 Nr. 13 APRL und die für die Auswahl des Abschlussprüfers und die Durchführung der Prüfung **bedeutsamsten Artikel** der EU-APrVO werden im Rahmen der vorliegenden Kommentierung **wie folgt abgedruckt und kurz erläutert**:

Art. 2 Nr. 13 APRL	Unternehmen öffentlichen Interesses	Vor § 316–324a (→ Rn. 11 ff.)
Art. 4	Prüfungshonorare	Anh. § 319
Art. 5	Verbot der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen	Anh. § 319
Art. 6	Vorbereitung der Abschlussprüfung	Anh. § 319
Art. 7	Unregelmäßigkeiten	Anh. § 321
Art. 10	Bestätigungsvermerk	Anh. § 322
Art. 11	Zusätzlicher Bericht an den Prüfungsausschuss	Anh. § 321
Art. 12	Bericht an die zuständigen Behörden	Anh. § 321
Art. 16	Bestellung von Abschlussprüfern	Anh. § 318
Art. 17	Laufzeit des Prüfungsmandats	Anh. § 318
Art. 18	Übergabeakte	Anh. § 320
Art. 41	Übergangsbestimmungen	Vor §§ 316–324a (→ Rn 14 ff.)

12 S. zB FAZ v. 1.7.2014, S. 24: „Die Prüferbranche muss sich dramatisch ändern“; BörsenZ v. 9.12.2014, S. 8: „Prüfer im Wirbelsturm“.

Die **Auslegung des Verordnungstextes** wirft – wie jede Gesetzesauslegung – eine Vielzahl von Fragen auf. Grundsätzlich kommt bei der Auslegung von Richtlinien und Verordnungen durch den EuGH der dem deutschen Juristen vertraute Methodenkanon zur Anwendung.¹³ Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH sind bei der Auslegung einer Unionsvorschrift nicht nur ihr Wortlaut, sondern auch ihr Zusammenhang und die Ziele, die mit der Regelung, zu der sie gehört, verfolgt werden, zu berücksichtigen;¹⁴ mit Letzteren muss die Auslegung der verwendeten Begriffe stets im Einklang stehen. Exemplarisch und – da zur Auslegung einer Norm der APRL ergangen – von besonderer Bedeutung ist insoweit das Urteil des EuGH vom 24.3.2021,¹⁵ das die Dominanz der teleologischen Auslegung über den Wortlaut eindrucksvoll demonstriert.¹⁶ Eine Gesetzesbegründung oder andere einen solchen Namen verdienende Gesetzesmaterialien existieren nicht. Das „Directorate General Internal Market and Services“ der EU-Kommission hat drei Q&A (Questions and Answers) zur „Implementation of the New Statutory Audit Framework“ veröffentlicht, die man heranziehen kann, obwohl sie ausdrücklich als „unofficial opinion“ und „not a legal document“ bezeichnet sind (zitiert: DG Internal Market, Q&A (Datum)). Das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland eV (IDW) hat drei Positionspapiere veröffentlicht (zu Inhalten und Zweifelsfragen der EU-Verordnung und der Abschlussprüferrichtlinie [Stand: 30.6.2021]; Zur Ausschreibung der Abschlussprüfung [Stand: 9.1.2018]; Zu Nichtprüfungsleistungen des Abschlussprüfers [Stand: 31.1.2020]), die sich mit vielen Auslegungs- und Zweifelsfragen fundiert beschäftigen (zitiert: IDW, PP Zweifelsfragen/PP Ausschreibung/PP Nichtprüfungsleistungen, [Abschnitt] [Seite]). Relevant sind auch die Verlautbarungen der für die Prüfung der Unternehmen öffentlichen Interesses eingerichteten Aufsichtsbehörden; in Deutschland ist dies die Abschlussprüferaufsichtsstelle (APAS; → § 324 Rn. 29), auf supranationaler, europäischer Ebene das Committee of European Auditing Oversight Bodies (CEAOB).

13 *Langenbucher*, Europäisches Privat- und Wirtschaftsrecht, 4. Aufl. 2017, § 1 Rn. 5, 14 ff.; *Habersack/Verse*, Europäisches Gesellschaftsrecht, 4. Aufl. 2011, § 3 Rn. 57 und 67; *Hennrichs* WPg 2018, 1057 (1059); alle mwN.

14 Urt. v. 21.9.2017 – C-605/15 *Aviva* MwStR 2017, 381; Urt. v. 29.11.2018 – C-264/17, *Harry Mensing* DStR 2019, 556 Tz. 23 f.

15 C-950/19, NZG 2021, 601 = BeckRS 2021, 517.

16 Eine „Position übernommen“ wird bereits durch Unterzeichnung des Anstellungsvertrags, auch Vertragsverhandlungen können bereits schädlich sein, vgl. Tz. 45 der Entscheidung.

III. Prüfungen von Jahres- und Konzernabschlüssen durch weitere Institutionen

- 8 Die Jahresabschlussprüfung steht in vielen Fällen im Kontext anderer Prüfungen von Jahres- und Konzernabschlüssen: Zum einen sind **bei Aktiengesellschaften** – und soweit aktienrechtliche Bestimmungen entsprechend anwendbar sind – Jahres- und Konzernabschluss auch durch den Aufsichtsrat zu prüfen (§ 171 AktG).¹⁷ Zum anderen werden die **Jahresabschlüsse kapitalmarktorientierter Unternehmen** stichprobenweise oder anlassbezogen im Rahmen des sog. **Rechnungslegungsanforderung** durch die BaFin geprüft (§§ 106–113a WpHG). Das zweistufige Verfahren, dass auf der ersten Stufe eine auf „Freiwilligkeit“ beruhende Bilanzkontrolle durch die als privater Verein organisierte **Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung** (§ 342b HGB in der bis 31.12.2021 geltenden Fassung) vorsah, ist **durch das FISG abgeschafft** worden.¹⁸ Die **Übergangsvorschrift des § 141 WpHG** sieht vor, dass bis zum 31.12.2021 nicht abgeschlossene Prüfungen der DPR durch die BaFin fortgeführt werden. Diese **Bilanzkontrolle** bezieht sich auf den zuletzt festgestellten bzw. gebilligten Jahres- bzw. Konzernabschluss (§ 107 Abs. 1 WpHG) und steht trotz zahlreicher Unterschiede durchaus in einem gewissen Spannungsverhältnis zur Abschlussprüfung durch Wirtschaftsprüfer, zumal faktisch dabei auch die Richtigkeit und Vollständigkeit des Testats auf dem Prüfstand steht.¹⁹ Rechtspolitisch wünschenswert wäre es, die Bilanzkontrolle auf Anlassprüfungen (§ 107 Abs. 1 S. 1 WpHG) zu beschränken und auf routinemäßige stichprobenartige Prüfungen zu verzichten.²⁰

IV. Doppelfunktion des Abschlussprüfers und Prüfungsmarkt

- 9 Der Abschlussprüfer hat eine **Doppelfunktion**²¹ und steht in einem mehrdimensionalen Spannungsverhältnis: Die eine Dimension dieses

17 Hierzu *Nonnenmacher* FS Ballwieser, 2014, 547, 554 ff.; *Hennrichs* FS Hommelhoff, 2012, 383, 385 f. und 397 ff., beide mwN.

18 Nachdem im RegE noch ein Festhalten an der DPR vorgesehen war, ist der Deutsche Bundestag erfreulicher Weise der gegenteiligen Empfehlung des Rechtsausschusses gefolgt, siehe BT-Drs. 19/29879 165 f. („Durch die Vermeidung von Schnittstellen wird die Komplexität des Bilanzkontrollsystems weiter reduziert.“) sowie bereits *Schüppen* DStR 2021, 246 (252 f.) mit Nachweisen des Diskussionsstands zum RegE in Fn. 76 und 77.

19 Zu diesem Spannungsverhältnis und den Unterschieden der Prüfung *Beyhs/Kühnel/Zülch* WpG 2012, 650.

20 *Schüppen* DStR 2021, 246 (253) li.Sp.

21 Arbeitskreis Bilanzrecht Hochschullehrer Rechtswissenschaft NZG 2012, 294 (295); IDW-Positionspapier, IDW-FN 2012, 339, Rn. 2 f.; ausführlich *Koch*, Der