

Dipl.-Kfm. Georg Lanfermann, WP/StB

# Billigungspflicht für Nicht-Prüfungsleistungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse

Die EU-Abschlussprüferreform verpflichtet Prüfungsausschüsse der Unternehmen von öffentlichem Interesse für nach dem 17.6.2016 beginnende Geschäftsjahre, zulässige Nicht-Prüfungsleistungen im Vorhinein zu billigen. Die Erfüllung dieser Billigungspflicht durch den Prüfungsausschuss erfordert von den betroffenen Unternehmen in den kommenden Monaten organisatorische Vorbereitungen, um möglichst zu Beginn des kommenden Geschäftsjahres einen Billigungsprozess zeitgerecht etabliert zu haben. Dies gilt umso mehr, als im Zuge des Abschlussprüferreformgesetzes (AReG) insbesondere die mangelnde Erfüllung der Billigungspflicht für die Prüfungsausschussmitglieder behördliche Sanktionen nach sich ziehen kann. Der nachfolgende Beitrag erläutert die gesetzlichen Anforderungen an die Billigung und gibt praktische Hinweise zur möglichst effizienten Ausgestaltung eines solchen Prozesses.

## I. Einleitung

Die Billigungspflicht für zulässige Nicht-Prüfungsleistungen durch den Abschlussprüfer stellt in Deutschland eine gesetzliche Neuerung für den Prüfungsausschuss bzw. Aufsichtsrat von Unternehmen von öffentlichem Interesse dar. Bisher war der Prüfungsausschuss bzw. Aufsichtsrat nach § 107 Abs. 3 S. 2 AktG nur allgemein angehalten, die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers und insbesondere die Erbringung von Nicht-Prüfungsleistungen zu überwachen. Ein wesentliches Instrument in diesem Zusammenhang bildeten bisher Unabhängigkeitserklärungen seitens des Abschlussprüfers. Die Pflicht zur Billigung im Vorhinein resultiert nunmehr aus Art. 5 Abs. 4 der EU-Abschlussprüferverordnung (EU-VO)<sup>1</sup> und wird durch eine im Rahmen des Abschlussprüferreformgesetzes (AReG)<sup>2</sup> geschaffene Regelung in § 319a Abs. 3 HGB hinsichtlich der Billigung von Steuerberatungsleistungen besonders ergänzt. Beide Regelungen finden für Geschäftsjahre Anwendung, die nach dem 17.6.2016 beginnen. Eine Reihe von Unternehmen in Deutschland praktizieren bereits heute eine solche Billigung im Vorhinein, insbesondere wenn sie vergleichbare Anforderungen aus der US-Kapitalmarktregulierung zu beachten haben.<sup>3</sup>

Die Anzahl der Unternehmen von öffentlichem Interesse steigt in Deutschland aufgrund der EU-Abschlussprüferreform nach Angaben der Wirtschaftsprüferkammer von ca. 770 Unternehmen auf ca. 1600 Unternehmen<sup>4</sup> an. Dies ist insbesondere dadurch bedingt, dass in Deutschland neben Unternehmen, deren Wertpapiere an einem EU-regulierten Kapitalmarkt zugelassen sind, auch nicht-kapitalmarkt-orientierte CRR-Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen i. S. der EU-Versicherungsbilanzrichtlinie<sup>5</sup> erstmalig von den Anforderungen an Unternehmen von öffentlichem Interesse erfasst werden. Damit ist auch das Erfordernis der Billigungspflicht von Nicht-Prüfungsleistungen durch Prüfungsausschüsse in Deutschland von ei-

nem wesentlich erweiterten Kreis von Unternehmen zu erfüllen, wobei dies für viele Unternehmen Neuland sein wird.

## II. Billigungspflicht nach Art. 5 Abs. 4 EU-VO

Die Billigungspflicht des Prüfungsausschusses wird durch Art. 5 Abs. 4 EU-VO bestimmt. Dabei werden nicht nur unmittelbare Leistungsbeziehungen zwischen dem Abschlussprüfer und dem geprüften Unternehmen des öffentlichen Interesses von der Billigungspflicht erfasst. Vielmehr wird der Kreis der betroffenen Akteure bezüglich der Billigungspflicht unterliegenden Leistungsbeziehungen auf beiden Seiten erweitert. Auf Seiten des geprüften Unternehmens sind darüber hinaus Leistungsbeziehungen sowohl zu sämtlichen beherrschten Tochterunternehmen als auch ggf. Mutterunternehmen in die Betrachtung mit einzubeziehen. Auf Seiten des Abschlussprüfers gilt die Billigungspflicht des Prüfungsausschusses auch für zulässige Leistungen des gesamten Netzwerks, dem der Abschlussprüfer angehört. Dies führt zu einer hohen Komplexität in der Erfassung der relevanten Leistungsbeziehungen durch das geprüfte Unternehmen und seinen Prüfungsausschuss.

In Betracht kommen nur billigungsfähige Dienstleistungen. Die Billigungsfähigkeit wird in Art. 5 Abs. 4 EU-VO jedoch in negativer Weise abgegrenzt. Sie sind zu billigen, sofern es sich nicht um verbotene Dienstleistungen nach Art. 5 Abs. 1 und 2 EU-VO handelt. Absatz 1 der Vorschrift enthält die EU-weite Liste der verbotenen Dienstleistungen, zu der grundsätzlich auch Steuerberatungs- und Bewertungsleistungen zählen.<sup>6</sup> Letztere können aber vom nationalen Gesetzgeber – wie im AReG beschlossen – von der Verbotsliste wieder ausgenommen werden. Absatz 2 umfasst die ggf. vom jeweiligen nationalen Gesetzgeber zusätzlich verbotenen Dienstleistungen.

Sofern es sich um eine im obigen Sinne zulässige Dienstleistung handelt, hat der Prüfungsausschuss die jeweilige Dienstleistung auf Unabhängigkeitsrisiken i. S. v. Art. 22b EU-Abschlussprüferrichtlinie (EU-AP-RL)<sup>7</sup> zu prüfen. Er soll dabei nach Art. 5 Abs. 4 EU-VO ausdrücklich Unabhängigkeitsrisiken und Sicherungsmaßnahmen gegeneinander abwägen. Mittels dieser Abwägung sollten auch möglicherweise bestehenden Interpretationsunsicherheiten hinsichtlich des Umfangs einzelner Leistungsverbote im europäischen oder nationalen Rahmen entgegengewirkt werden können.<sup>8</sup> Wenn eine Leistung nicht offen-

1 VO (EU) Nr. 537/2014.

2 BGBl. I, 1142 ff.; für einen Überblick zum AReG vgl. *Blöink/Woodtli*, DK 2016, 75 ff.

3 Vgl. *Merkt*, ZHR 179 (2015), 620; *Lanfermann*, BB 2014, 1774.

4 Vgl. o. V., WPK-Magazin, 2/2014, 6.

5 RL 91/674/EWG.

6 Vgl. *Lanfermann*, BB 2014, 1771 ff.

7 RL 2014/56/EU zur Änderung der RL 2006/43/EG.

8 Zur Auslegung der einzelnen Verbote der EU-Liste in Deutschland, vgl. IDW, Positionspapier zu Inhalten und Zweifelsfragen der EU-Verordnung und der Abschlussprüferrichtlinie vom 11.4.2016, abrufbar unter [www.idw.de/idw/portal/d659116/index.jsp](http://www.idw.de/idw/portal/d659116/index.jsp) (Abruf: 20.6.2016), Abschn. 6.

kundig unter ein solches Verbot fällt, kann eine Dokumentation der Abwägung in Zweifelsfällen zudem sachgerechte Erwägungen des Prüfungsausschusses zur Zulässigkeit von Nicht-Prüfungsleistungen im Billigungsprozess nachweisen. Nach erfolgter Abwägung der Unabhängigkeitsrisiken kann der Prüfungsausschuss die jeweilige Dienstleistung billigen.

Die Billigungspflicht erstreckt sich auf den Zeitraum, in dem der Abschlussprüfer die Abschlussprüfung durchführt. Im Sinne von Art. 5 Abs. 1 EU-VO dürfte dies die Zeitperiode zwischen dem Beginn des Prüfungszeitraums und der Abgabe des Bestätigungsvermerks sein. Bei sich unmittelbar aneinander anschließenden Abschlussprüfungen dürfte von einer durchgehenden Billigungspflicht durch den Prüfungsausschuss bis zur Erteilung des letzten Bestätigungsvermerks auszugehen sein. Die nach Art. 5 Abs. 1 Buchst. b EU-VO vom „Cooling-in“ erfassten Nicht-Prüfungsleistungen dürften bei einer Erstprüfung durch einen neuen Abschlussprüfer nicht der Billigungspflicht unterliegen, soweit sie im vorhergehenden Geschäftsjahr erbracht wurden.<sup>9</sup>

Weiterhin gibt Art. 5 Abs. 4 EU-VO nur fragmentarisch Hinweise darauf, wie die praktische Organisation des Billigungsprozesses des Prüfungsausschuss ausgestaltet sein kann. Hilfreich erscheint der Hinweis in Satz 2 des Absatzes, der besagt, dass der Prüfungsausschuss ggf. Leitlinien mit Bezug zu den vom einzelnen Mitgliedstaat wieder zugelassenen Steuerberatungs- und Bewertungsleistungen erstellt. Danach erscheint die Erstellung einer Leitlinie als probates Mittel um den Prozess der Billigung durch den Prüfungsausschuss näher auszugestalten.<sup>10</sup> Vom Gesetzestext wird zudem nicht genau bestimmt, zu welchem konkreten Zeitpunkt eine Nicht-Prüfungsleistung zu billigen ist. Deutlich ist nur, dass die Billigung „im Vorhinein“, also vor Erbringung der Leistung stattgefunden haben muss. Dieser Umstand kann auch als Hinweis gedeutet werden, dass Leitlinien ein geeignetes Mittel zur Erfüllung der Billigungspflicht darstellen.

Die Einhaltung dieser Billigungspflicht für zulässige Nicht-Prüfungsleistungen wird besonders sanktioniert. Der deutsche Gesetzgeber hat im Rahmen des AReG Straf- und Ordnungswidrigkeitsvorschriften in das deutsche Gesellschaftsrecht speziell zur Einhaltung der europäischen Billigungsvorschrift des Art. 5 Abs. 4 EU-VO eingefügt.<sup>11</sup> Danach wird in Zukunft die BaFin für Banken und Versicherungsunternehmen und das Bundesamt für Justiz für alle restlichen Unternehmen von öffentlichem Interesse die fehlende Einhaltung durch einzelne Prüfungsausschussmitglieder mittels Ordnungswidrigkeit mit bis zu 50000 Euro Geldbuße ahnden können.

### III. Billigungspflicht für Steuerberatungsleistungen nach § 319a Abs. 3 HGB

Der deutsche Gesetzgeber hat im Rahmen des AReG eine ergänzende Billigungspflicht für Steuerberatungsleistungen in § 319a Abs. 3 HGB verabschiedet. Danach muss der Prüfungsausschuss bzw. Aufsichtsrat der Erbringung von Steuerberatungsleistungen durch den Abschlussprüfer<sup>12</sup> i. S. v. Art. 5 Abs. 1 Unterabs. 2 Buchst. a Ziff. i und iv bis vii vorher zustimmen. Im Bericht des Bundestagsausschusses für Recht und Verbraucherschutz (Rechtsausschuss) zum AReG<sup>13</sup> findet sich in den Erläuterungen zu § 319a HGB die Klarstellung, dass mit der Regelung das Anliegen hervorgehoben werden soll, dass Steuerberatungsleistungen „im Fokus des Prüfungsausschusses stehen“ sollten und deshalb eine vorherige Zustimmung einzuholen ist. Eine explizite

Erwägung von Unabhängigkeitsrisiken – wie in Art. 5 Abs. 4 EU-VO vorgesehen – wird aber nicht verlangt. Der Rechtsausschuss sieht in § 319a Abs. 3 HGB die Schließung einer Regelungslücke in Art. 5 Abs. 4 EU-VO, weil sich Absatz 4 auf andere Nicht-Prüfungsleistungen als solche nach Art. 5 Abs. 1 EU-VO bezieht. Die Regelungslücke resultiert aus der Tatsache, dass die Steuerberatungsleistungen in Art. 5 Abs. 1 EU-VO aufgeführt sind. Somit verstößt § 319a Abs. 3 HGB auch nicht gegen das ansonsten gültige Wiederholungsverbot.

Folgt man der Argumentation des Rechtsausschusses, gilt die Regelungslücke auch für Bewertungsleistungen des Abschlussprüfers, die vom deutschen Gesetzgeber ebenfalls von der Verbotsliste nach Art. 5 Abs. 1 EU-VO ausgenommen werden. Für Bewertungsleistungen hat der deutsche Gesetzgeber keine formale Billigungspflicht im Rahmen des AReG etabliert. In der Praxis dürften Prüfungsausschüsse solche Bewertungsleistungen jedoch regelmäßig in die Billigung miteinbeziehen. Es können sich jedoch im Fall von Bewertungsleistungen Unterschiede im Hinblick auf die Sanktionierbarkeit von Verstößen gegen die Billigungspflicht ergeben, da eine formale Billigungspflicht nicht gegeben ist.<sup>14</sup>

Interessanterweise findet sich im Bericht des Rechtsausschusses auch eine Klarstellung zur Art und Weise einer möglichen Billigung im Vorhinein.<sup>15</sup> Der Rechtsausschuss ist ausdrücklich der Auffassung, dass eine Einzelbilligung von Leistungen nicht notwendig ist und zu Beginn des Geschäftsjahres Leitlinien vom Prüfungsausschuss etabliert werden können, die die jeweilige Einzelbilligung entbehrlich machen. Er geht davon aus, dass dies weder durch das AReG noch durch die EU-VO ausgeschlossen ist.<sup>16</sup>

### IV. Billigung bei grenzüberschreitenden Konzernstrukturen

Zusätzliche Herausforderungen ergeben sich für Prüfungsausschüsse bei der Billigung von Nicht-Prüfungsleistungen, die für beherrschte Tochter- oder Mutterunternehmen mit Sitz im Ausland erbracht werden. Dabei ist in der Systematik von Art. 5 EU-VO zu unterscheiden, ob der Sitz der betroffenen Unternehmen in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union oder außerhalb der Europäischen Union liegt.

Hinsichtlich der beherrschten Tochterunternehmen mit Sitz außerhalb der Europäischen Union schafft Art. 5 Abs. 5 EU-VO besondere inhaltliche Anforderungen an die Zulässigkeit von Nicht-Prüfungsleistungen für den Fall, dass diese durch ein Netzwerkmitglied des Abschlussprüfers erbracht werden. Dabei gilt der Grundsatz, dass der Abschlussprüfer selbst Unabhängigkeitsrisiken einschätzen muss. Nur drei Leistungen aus der EU-Verbotsliste sind untersagt. Auf eine

9 Vgl. Lanfermann, WP-Praxis 1/2016, 1.

10 So auch das IDW (Fn. 8), Frage 8.1.; Kelm/Naumann, WPg 2016, 657.

11 Im Detail vgl. Lanfermann/Maul, BB 2016, 363 ff.

12 Anders als beim Konzept der Billigungspflicht nach Art. 5 Abs. 4 EU-VO werden vom Wortlaut des § 319a Abs. 3 HGB Steuerberatungsleistungen des Netzwerkes des Abschlussprüfers nicht von der Billigungspflicht erfasst. Wahrscheinlich handelt es sich hierbei um ein Redaktionsversehen, da § 319b HGB im Gesetzgebungsverfahren nicht adäquat angepasst wurde, der die Ausweitung von Verboten auf das Netzwerk vornimmt.

13 Vgl. Beschlussempfehlung und Bericht des Ausschusses für Recht und Verbraucherschutz, Drs. 18/7925 vom 16.3.2016, abrufbar unter [dip21.bundestag.de/dip21/btd/18/079/1807902.pdf](http://dip21.bundestag.de/dip21/btd/18/079/1807902.pdf) (Abruf: 20.6.2016), 54 f.

14 Vgl. Lanfermann/Maul, BB 2016, 363 ff.

15 Vgl. Beschlussempfehlung und Bericht des Ausschusses für Recht und Verbraucherschutz (Fn. 13), 54 f.

16 Ähnlich äußert sich auch das IDW (Fn. 8), Frage 8.2.2., wonach nicht nur einzelne konkrete Leistungen, sondern auch Leistungsarten im Vorhinein gebilligt werden können.

Billigungspflicht durch den Prüfungsausschuss wird offenkundig verzichtet.<sup>17</sup>

Bei zulässigen Nicht-Prüfungsleistungen an beherrschte Tochter- und Mutterunternehmen mit Sitz in der Europäischen Union ist grundsätzlich eine Billigungspflicht durch den Prüfungsausschuss des Unternehmens von öffentlichem Interesse gegeben. Eine Besonderheit ergibt sich hierbei jedoch in der inhaltlichen Prüfung der Zulässigkeit der Nicht-Prüfungsleistung. Nach Auffassung der Europäischen Kommission kommt bei solchen Leistungen jeweils der im Sitzstaat anwendbare Rechtsrahmen für die Würdigung von Nicht-Prüfungsleistungen im Billigungsverfahren des Prüfungsausschusses zur Anwendung (Territorialitätsprinzip).<sup>18</sup> Da die nationalstaatlichen Implementierungen durch die Wahlrechte zu Steuerberatungs- und Bewertungsleistungen bzw. durch die Festlegung zusätzlicher nationaler Verbote Unterschiede aufweisen können, ist eine genauere Betrachtung des jeweils anzuwendenden Rechtsrahmens notwendig. Bei Jurisdiktionen mit einer restriktiveren Regelung als in der deutschen Umsetzung durch das AREG sind diese zusätzlichen Beschränkungen bei der Billigung der Leistungen an das in diesem Mitgliedstaat gelegene beherrschte Tochterunternehmen notwendig.

## V. Ausgestaltung des Billigungsprozesses mittels Leitlinien

Grundsätzlich steht es den betroffenen Aufsichtsräten bzw. Prüfungsausschüssen frei, ihre Billigungsprozesse selbst auszugestalten und in Zusammenarbeit mit dem Unternehmen den individuellen Gegebenheiten anzupassen. Dabei sind jedoch die oben beschriebenen gesetzlichen Mindestanforderungen zu erfüllen. Eine Grundsatzentscheidung, die jedes betroffene Unternehmen von öffentlichem Interesse treffen muss, betrifft die Frage der Etablierung eines Katalogs von zulässigen Nicht-Prüfungsleistungen, der bereits zum Beginn des Geschäftsjahres vom Prüfungsausschuss verabschiedet wird. Bei Unternehmen, die bei der US-amerikanischen Wertpapieraufsicht SEC registriert sind, besteht das Billigungserfordernis bereits seit der Verabschiedung des Sarbanes-Oxley Act aus dem Jahre 2002 – das sog. Pre-Approval.<sup>19</sup> Gerade die Etablierung eines solchen vorab bestimmten Leistungskatalogs im Rahmen einer Leitlinie hat sich in der Praxis dieser Unternehmen als erhebliche Vereinfachung in der Arbeit des Prüfungsausschusses bewährt. Die SEC hat an die Etablierung von Leitlinien besondere Bedingungen geknüpft, deren Beachtung die ordnungsmäßige Befassung des Prüfungsausschusses mit den Nicht-Prüfungsleistungen des Abschlussprüfers sicherstellen soll. In der Konsequenz hat sich der Prüfungsausschuss im SEC-Umfeld mit wertmäßig besonders großen bzw. kritischen Einzelleistungen zu beschäftigen. Der europäische und deutsche Gesetzgeber sehen – wie in Abschn. II. und III. herausgearbeitet – die Leitlinie als probates Mittel zur Organisation des Billigungsprozesses des Prüfungsausschusses.

Die Erarbeitung einer Leitlinie erfordert eine Reihe von Vorüberlegungen, bevor sie durch den Prüfungsausschuss verabschiedet werden kann. Zentrales Element einer solchen Leitlinie ist der bereits zu Beginn des Geschäftsjahres festzulegende Katalog von zulässigen Dienstleistungsarten. Wichtig ist, dass dieser Katalog im Hinblick auf die Zulässigkeit dieser Leistungen nach EU Recht oder nationalem Recht zweifelsfrei ist. Es bieten sich für den Katalog daher solche Leistungen an, die sich klar von den EU- bzw. nationalen Verboten abgrenzen lassen. Auch sollten die Dienstleistungsarten inhaltlich konkret genug

gefasst sein, um den Regelungswillen des Prüfungsausschusses klar zum Ausdruck zu bringen.

Die Leitlinie wird ansonsten im Wesentlichen aus einer Verfahrensordnung bestehen, die darlegt, wie die Billigung im Einzelnen ablaufen soll.<sup>20</sup> Dabei ist vom Prüfungsausschuss im Vorfeld zunächst festzulegen, welche Stelle im Unternehmen bzw. Konzern konkret die Administration der zu billigenden Nicht-Prüfungsleistungen im Auftrag des Prüfungsausschusses vornehmen soll. Es bietet sich eine konzernweit tätige Stelle beim Mutterunternehmen (Monitoring-Stelle)<sup>21</sup> an, um den aufgrund der Regelungstechnik der EU-VO notwendigen Überblick zentral beim Mutterunternehmen zu haben. Hier bietet sich wiederum das Rechnungswesen an, da hier auch Informationen zu den notwendigen Anhangangaben zu den Honorartöpfen des Abschlussprüfers gesammelt werden, die nach § 314 Nr. 9 HGB für den Konzernabschluss bzw. nach § 285 Nr. 17 HGB für den Einzelabschluss anzugeben sind.

Ein weiteres wichtiges Element in der Art und Weise der Billigung von Nicht-Prüfungsleistungen liegt in der Festlegung von Eskalationsstufen hinsichtlich der Befassung mit zu billigenden Nicht-Prüfungsleistungen. Grundsätzlich findet dies bereits durch den oben genannten, zum Beginn des Geschäftsjahres durch den Prüfungsausschuss zu bestimmenden Katalog von zulässigen Dienstleistungsarten statt. Der Prüfungsausschuss kann diese inhaltliche Abgrenzung durch Wertschwellen ergänzen, wonach bei Erreichen von bestimmten Schwellenwerten auch innerhalb des Rechnungswesens bestimmte Hierarchieebenen zu involvieren sind. Ab bestimmten Wertgrenzen wäre damit auch eine unmittelbare Befassung des Prüfungsausschusses geboten. Dabei könnte – analog zur SEC-Praxis<sup>22</sup> – auch der Prüfungsausschussvorsitzende eine herausgehobene Rolle spielen, sofern er durch den Gesamtausschuss in gesellschaftsrechtlich geeigneter Weise hierzu ermächtigt wird. Auch kann insgesamt für durch das Rechnungswesen operativ freigegebene Nicht-Prüfungsleistungen ein Gesamtbudget vom Prüfungsausschuss festgelegt werden, das als Teil des jährlichen Budgetierungsprozesses im Unternehmen bzw. Konzern festgelegt wird.

Zur Administration der zu billigenden Nicht-Prüfungsleistungen ist insbesondere eine Festlegung notwendig, wie Nicht-Prüfungsleistungen im Unternehmen bzw. bei beherrschten Tochterunternehmen bei der Monitoring-Stelle, die im Auftrag des Prüfungsausschusses tätig ist, zu beantragen sind. Dabei ist auch zu beachten, dass alle relevanten Netzwerkmitglieder des Abschlussprüfers erfasst werden. In der Praxis könnten zur einfacheren Abwicklung der Administration der Nicht-Prüfungsleistungen EDV-Lösungen in Frage kommen, die sich an Auftragsmanagement-Tools anlehnen. Auch ist beim Auslandsbezug von Leistungen zu bestimmen, wie ggf. länderweise Anpassungen des zu Beginn des Geschäftsjahres vom Prüfungsausschuss zu bestimmenden Leistungskatalogs erfolgen sollen. Dies kann notwendig wer-

<sup>17</sup> Bisher wurde noch nicht klar geregelt, wie mit Leistungen des Abschlussprüfers selbst an die Nicht-EU-Tochter hinsichtlich der Billigungspflicht zu verfahren ist, da Art. 5 Abs. 4 EU-VO keine territoriale Beschränkung aufweist.

<sup>18</sup> Q&A der Europäischen Kommission vom 3.9.2014, S. 5, abrufbar unter [ec.europa.eu/inter-national\\_market/auditing/docs/reform/140903-questions-answers\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/inter-national_market/auditing/docs/reform/140903-questions-answers_en.pdf) (Abruf: 20.6.2016); IDW (Fn. 8), Frage 6.3.4

<sup>19</sup> Vgl. Lanfermann/Maul, DB 2002, 305.

<sup>20</sup> Es ist auch denkbar, dass auch andere Aspekte, z. B. zur Auswahl des Abschlussprüfers und hier insbesondere zum Ausschreibungsverfahren, zusätzlich vom Prüfungsausschuss aufgenommen werden.

<sup>21</sup> Vgl. Hönsch/Kasper, AR 2016, 67; Wüst/Oser/Matuschek, AR 2014, 170; Kelm/Naumann, WPg 2016, 657. Kelm/Naumann gehen sogar davon aus, dass der Vorstand die Umsetzung operativ verantworten kann.

<sup>22</sup> Vgl. Erchinger, Audit Committee Quarterly 1/2016, 26 f.

den, sofern einzelne beherrschte Tochterunternehmen ihren Sitz in einem Staat haben, in dem im Hinblick auf die Anwendung von Art. 5 EU-VO striktere Gesetzesanforderungen<sup>23</sup> gelten, die in der Folge die Erbringung einzelner Dienstleistungsarten aus dem Leistungskatalog für das Tochterunternehmen untersagen würden.

Im Ergebnis werden bei Verwendung einer Leitlinie dem gesamten Prüfungsausschuss nur Nicht-Prüfungsleistungen zur Einzelbilligung vorgelegt werden, die entweder inhaltlich nicht über den zu Beginn des Geschäftsjahres festgelegten Katalog abgedeckt wurden oder solche, die die vom Prüfungsausschuss festgelegten Wertschwellen überschreiten.

## VI. Billigung im Konzern mit mehreren Unternehmen von öffentlichem Interesse

### 1. Bestimmung betroffener Konzerneinheiten

In Konzernstrukturen kann es auch mehr als ein Unternehmen von öffentlichem Interesse geben, insbesondere im Finanzsektor oder bei Industriekonzerneinheiten, die zur Absatzförderung Finanzierungen anbieten. Dabei ist es in solchen Konstellationen teilweise nicht einfach festzustellen, welche und wie viele Einheiten in der Konzernstruktur als Unternehmen von öffentlichem Interesse anzusehen sind. Diese würden dann grundsätzlich den besonderen Billigungsanforderungen nach Art. 5 Abs. 4 EU-VO unterliegen. Im deutschen Kontext ist die Bestimmung noch relativ einfach, da sich der deutsche Gesetzgeber bei der Umsetzung der EU-Definition des Unternehmens von öffentlichem Interesse an die Mindestdefinition in Art. 2 Nr. 13 EU-AP-RL gehalten hat.

Komplizierter gestaltet sich dies ggf. bei Konzerneinheiten mit Sitz in anderen EU-Mitgliedstaaten. Da jeder EU-Mitgliedstaat die Mindestdefinition nach Art. 2 Nr. 13 EU-AP-RL in nationales Recht umzusetzen hat und weitere Unternehmen als „von öffentlichem Interesse“ qualifizieren kann, ist für jeden Sitzstaat zu prüfen, ob das dortige beherrschte Tochterunternehmen hierunter fällt. Besonders relevant können hierbei Größenkriterien sein, bei deren Überschreitung ein Unternehmen von öffentlichem Interesse vorliegt. Gegenwärtig liegt für diese Einschätzung auch eine besondere Schwierigkeit darin, dass nicht alle EU-Mitgliedstaaten die EU-Gesetzgebung zeitgerecht zum Anwendungszeitpunkt der EU-Gesetzgebung, dem 17.6.2016, umgesetzt haben.<sup>24</sup>

### 2. Zusammenspiel des Billigungsprozesses der einzelnen betroffenen Einheiten

Jedes Unternehmen von öffentlichem Interesse hat nach der Konzeption von Art. 5 Abs. 4 EU-VO grundsätzlich einen eigenen Billigungsprozess zu etablieren. Dies gilt zumindest durchgängig für deutsche Unternehmen von öffentlichem Interesse.<sup>25</sup> In anderen EU-Mitgliedstaaten kann sich durch die Ausübung eines Mitgliedstaatenwahlrechts in Art. 39 Abs. 3 Buchst. a EU-AP-RL die Situation ergeben, dass lokal auf die Einrichtung eines Prüfungsausschusses verzichtet werden kann, sofern beim obersten Mutterunternehmen ein Prüfungsausschuss eingerichtet wurde. Dies könnte auch die Übernahme der Billigungsfunktion durch das oberste Mutterunternehmen beinhalten. Sofern eine solche Gestaltungsmöglichkeit auf Konzernebene in Betracht gezogen wird, ist zunächst zu prüfen, ob und unter welchen genauen Voraussetzungen dies der nationale Gesetzgeber insbesondere in grenzüberschreitenden Fällen jeweils erlaubt, um die

praktische Relevanz dieser Gestaltungsmöglichkeit einschätzen zu können.<sup>26</sup>

Sofern jeweils mehrere parallele Billigungspflichten auf verschiedenen Konzernstufen vorliegen, ergeben sich komplexe Fragestellungen. Dies betrifft insbesondere die Frage, ob und wie gleiche Leistungen im Konzernverbund durch verschiedene Konzerneinheiten zu billigen sind. Grundsätzlich müsste die Billigung der gleichen Leistung durch mehrere Prüfungsausschüsse erfolgen, die miteinander „in gerader Linie“ verbunden sind, d.h. bei denen Beherrschungsverhältnisse vorliegen. Zur Überwindung der Komplexität solch paralleler Billigungserfordernisse auf verschiedenen Konzernebenen könnte es sich anbieten, die konzernweite Monitoring-Stelle auch für die Zwecke der verschiedenen Prüfungsausschüsse zu nutzen. Dazu müssten die Leitlinien in gleicher Weise von den Prüfungsausschüssen der betroffenen Tochterunternehmen verabschiedet werden und eine Delegation der operativen Durchführung an die konzernweite Monitoring-Stelle erfolgen. Dies sollte nach der oben dargestellten Situation bei deutschen Prüfungsausschüssen möglich sein. Genauere Prüfung erfordert allerdings die Situation bei Tochterunternehmen in anderen EU-Staaten. Hier ist insbesondere zu betrachten, ob dort eine Etablierung eines zu Beginn des Geschäftsjahres vom Prüfungsausschuss zu bestimmenden Katalogs von zulässigen Dienstleistungsarten in gleicher Weise möglich ist und damit die operative Durchführung der Billigung via Leitlinie, die grundsätzlich von der EU-VO vorgesehen ist, in gleicher Weise wie in Deutschland oder bei SEC-registrierten Unternehmen möglich ist.<sup>27</sup>

Eine weitere Möglichkeit zur Überwindung der Mehrfachbilligung im Konzern bestände in einer stärker auf den Regelungszweck gerichteten Auslegung von Art. 5 Abs. 4 EU-VO auf unteren Konzernebenen, wonach Leistungen an das Mutterunternehmen zwar grundsätzlich billigungspflichtig sind, aber Mehrfachbefassungen von Prüfungsausschüssen in einer Konzernstruktur mit gleichen Sachverhalten nicht unbedingt als zwingend angesehen werden. Dies entspricht der Regelungsentention des Mitgliedstaatenwahlrechts in Art. 39 Abs. 3 Buchst. a EU-AP-RL, wonach ein Prüfungsausschuss auf Ebene des obersten Mutterunternehmens ausreicht. Um für die betroffenen Unternehmen und deren Prüfungsausschüsse die notwendige Handlungssicherheit zu erlangen, bedürfte es jedoch hierzu einer weitergehenden Klarstellung durch eine der Institutionen im deutschen oder europäischen Kontext, die sich mit der notwendigen Autorität zu Auslegungsfragen äußern könnte.

23 Zur Notwendigkeit der Berücksichtigung länderspezifischer Ausprägungen der EU-Verbotsliste s. Abschn. IV. Zusätzliche Beschränkungen können aber auch aus lokalen Beschränkungen mit Blick auf die gesetzliche Abschlussprüfung des Tochterunternehmens ergeben. Dies stellt allerdings keine Besonderheit der EU-Regelungen dar und somit auch nicht die Billigung durch den Prüfungsausschuss berühren.

24 Zur Wiedergabe des aktuellen Umsetzungsstandes der nationalstaatlichen Gesetzgebungsverfahren führt die Europäische Kommission eine besondere Liste, die abrufbar ist unter [ec.europa.eu/finance/auditing/docs/reform/table-ms-national-measures\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/finance/auditing/docs/reform/table-ms-national-measures_en.pdf) (Abruf: 20.6.16).

25 Der deutsche Gesetzgeber hat bewusst auf die Nutzung des Mitgliedstaatenwahlrechts in Art. 39 Abs. 3 Buchst. a EU-AP-RL verzichtet. S. hierzu auch die Begründung zu § 324 HGB-E des Regierungsentwurfes zum AReG.

26 Sobald alle EU-Mitgliedstaaten ihre diesbezügliche Umsetzungsgesetzgebung abgeschlossen haben, wird sich ein klareres EU-Gesamtbild zu dieser Frage ergeben.

27 In Großbritannien hat der UK Financial Reporting Council jüngst bei der Überarbeitung der Audit Committee Guidance bestimmt, dass eine solche Delegation nur in dem Umfang möglich sei, wie diese Leistungen „clearly trivial“ sind. S. hierzu Punkt 73 der Guidance, die abrufbar ist unter [www.frc.org.uk/Our-Work/Publications/Corporate-Governance/Guidance-on-Audit-Committees-\(2\).pdf](http://www.frc.org.uk/Our-Work/Publications/Corporate-Governance/Guidance-on-Audit-Committees-(2).pdf) (Abruf: 20.6.2016). Es bleibt abzuwarten, ob und wie sich andere EU-Staaten in dieser Frage positionieren.

## VII. Regelmäßige Überprüfungen der Organisationsprämissen und Dokumentation von Billigungsentscheidungen

Der Prüfungsausschuss sollte in regelmäßigen Abständen den in der Leitlinie festgelegten Billigungsprozess und dessen Prämissen hinterfragen. Dies gilt besonders für den Katalog der zulässigen Dienstleistungen, der durch Gesetzesänderungen oder durch nachträgliche Auslegungen der Gesetzesgrundlagen berührt werden kann. Der Rechtsausschuss des Bundestages geht in seinem Bericht zum AReG davon aus, dass eine Festlegung des Katalogs jeweils zu Beginn des Geschäftsjahres erfolgt (s. hierzu Abschn. III.) und unterstellt damit einen jährlichen Zyklus.

Die Billigung von Nicht-Prüfungsleistungen ist aufgrund der möglichen Sanktionierung durch das Bundesamt für Justiz bzw. die BaFin als Nachweis für ordnungsmäßiges Handeln im Billigungsprozess zu dokumentieren. Dies gilt insbesondere für Entscheidungen nach Art. 5 Abs. 4 EU-VO, da hier auch Unabhängigkeitsrisiken besonders abgewogen werden sollen. Betroffen sind zumindest Einzelentscheidungen. Auch der Katalog sollte im Hinblick auf dessen Erarbeitung einer behördlichen Überprüfung standhalten. Bei Billigungsentscheidungen von Steuerberatungsleistungen auf Grundlage von § 319a Abs. 3 HGB ist ebenfalls eine Dokumentation ratsam; allerdings wird dort keine ausdrückliche Erwägung von Unabhängigkeitsrisiken verlangt. Bei der operativen Durchführung durch eine zentrale Monitoring-Stelle sollte sich der Prüfungsausschuss regelmäßig über deren Tätigkeit informieren lassen; mit der Berichterstattung kann auch die Überwachung von Nicht-Prüfungsleistungen nach § 107 Abs. 3 S. 2 AktG dokumentiert werden.

## VIII. Beachtung der gesetzlichen Honorarobergrenze ab dem Jahre 2020

Aus Art. 4 Abs. 2 EU-VO wird sich ab dem Geschäftsjahr 2020 eine wertmäßige Begrenzung der zulässigen Nicht-Prüfungsleistungen ergeben. Sie beträgt jährlich maximal 70% der relevanten Abschlussprüfungshonorare des Abschlussprüfers, berechnet als Durchschnitt dieser Honorare in den letzten drei Geschäftsjahren. Auch wenn diese Honorarobergrenze ab dem Jahre 2020 eingehalten werden muss, steht sie nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit der Billigungspflicht des Prüfungsausschusses nach Art. 5 Abs. 4 EU-VO. Vielmehr ist die Einhaltung dieser Obergrenze Teil der allgemeinen Überwachungspflicht zu Nicht-Prüfungsleistungen, wie sie in Umsetzung des Art. 39 EU-AP-RL in § 107 Abs. 3 S. 2 AktG festgelegt wurde. Insoweit sollte der Prüfungsausschuss im Rahmen der Sanktionierung von Verstößen gegen Billigungspflichten nicht für Verstöße gegen die Einhaltung der 70%-Honorarobergrenze durch das Bundesamt für Justiz oder der BaFin sanktioniert werden können.<sup>28</sup>

Praktisch bietet es sich jedoch an, die operative Überwachung durch die zentrale Monitoring-Stelle – sofern eingerichtet – zukünftig auch auf die Einhaltung der Honorarobergrenze zu erweitern. Dies gilt umso mehr, wenn bei der operativen Durchführung bereits wertmäßige Schwellen im Rahmen des Billigungsprozesses eine Rolle spielen. Hinsichtlich der Überwachungspflicht aus § 107 Abs. 3 S. 2 AktG wird der Prüfungsausschuss durch seine Billigungsaktivitäten eine Vorstellung zum Umfang der durch den Abschlussprüfer erbrachten

Nicht-Prüfungsleistungen erhalten. Dies erlaubt ihm zumindest eine grobe Orientierung. In Grenzfällen, bei denen die Einhaltung der 70%-Honorarobergrenze gefährdet erscheint, sollte der Prüfungsausschuss sich auch intensiver mit dem Abschlussprüfer zur aktuellen Situation austauschen, um seiner Überwachungspflicht nach § 107 Abs. 3 S. 2 AktG nachzukommen.

## IX. Zusammenfassung

1. Die Billigungspflicht für zulässige Nicht-Prüfungsleistungen verlangt von vielen Prüfungsausschüssen der Unternehmen von öffentlichem Interesse, deren Zahl sich in Deutschland durch die EU-Abschlussprüferreform auf ca. 1600 Unternehmen verdoppelt hat, eine wesentlich intensivere Befassung mit den Nicht-Prüfungsleistungen des Abschlussprüfers. Die betroffenen Prüfungsausschüsse werden sich in den nächsten Monaten ein Konzept bereitlegen müssen, wie sie mit der Billigungspflicht, die ab dem Beginn des kommenden Geschäftsjahres gilt, umgehen möchten.
2. Es erscheint aus Sicht der betroffenen Prüfungsausschüsse angebracht, bereits vor dem Beginn der Billigungspflicht einen Prozess zu etablieren, der es ihnen unter Beachtung der neuen EU-Vorgaben erlaubt, diese Verpflichtung in möglichst effizienter Art und Weise nachzukommen. Hier bieten die aus dem Sarbanes-Oxley Act resultierenden US-SEC-Regelungen einen ersten Orientierungspunkt für die praktische Ausgestaltung der Billigungspflicht. In der US-Praxis spielen insbesondere Leitlinien zur Entlastung des Prüfungsausschusses eine entscheidende Rolle, indem ein Katalog zulässiger Leistungen festgelegt wird. Dies ermöglicht es dem Prüfungsausschuss, sein Augenmerk verstärkt auf wesentliche Billigungsentscheidungen im Einzelfall zu konzentrieren. Diese Art der Organisation des Billigungsprozesses wird insbesondere durch den Bericht des Rechtsausschusses des Bundestages zum AReG unterstützt.
3. Besonders anspruchsvoll erscheint die Ausgestaltung der Billigungsprozesse bei Vorliegen mehrerer Prüfungsausschüsse in der Konzernstruktur, insbesondere bei Bezug zum EU-Ausland. Eine wesentliche praktische Unterstützung könnte hierbei ein konzernweites Monitoring bei der Konzernmutter darstellen, um die Handhabung der auf das einzelne Unternehmen von öffentlichem Interesse ausgerichteten Billigungsanforderungen zu vereinfachen.

**Dipl.-Kfm. Georg Lanfermann, WP/StB**, ist Partner im Department of Professional Practice der KPMG AG in Berlin. 2001–2004 war er Abgeordneter nationaler Sachverständiger bei der Generaldirektion Binnenmarkt der Europäischen Kommission im damaligen Referat G4 „Rechnungslegung und Abschlussprüfung“ in Brüssel.



<sup>28</sup> Vgl. Lanfermann/Maul, BB 2016, 363 ff.