



JURISTISCHE FAKULTÄT



UNIVERSITÄT  
HEIDELBERG  
ZUKUNFT  
SEIT 1386

Zusammenfassung der Dissertation mit dem Titel

**„Abschlussprüfer, Unabhängigkeit und Netzwerke“**

Dissertation vorgelegt von Maximilian Eble

Erstgutachter: Prof. Dr. Dres. h.c. Werner F. Ebke

Zweitgutachter: Prof. Dr. Dr. h.c. mult. Peter Hommelhoff

Institut für deutsches und europäisches Gesellschafts- und Wirtschaftsrecht

# **„Abschlussprüfer, Unabhängigkeit und Netzwerke“**

**Dissertation von Maximilian J. Eble**

Die Arbeit „Abschlussprüfer, Unabhängigkeit und Netzwerke“ untersucht die unionsrechtlichen Regelungen zum Schutz der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers im Netzwerk in Art. 2 Nr. 7 und Art. 22 der Abschlussprüferrichtlinie (2006/43/EG, inzwischen aktualisiert durch Richtlinie 2014/56/EU) und deren Umsetzung im deutschen Handelsgesetzbuch (§ 319b HGB) und österreichischen Unternehmensgesetzbuch (§ 271b UGB).

## **1. Erster Teil: Geschichtliche und wirtschaftliche Entwicklung von Netzwerken in der Wirtschaftsprüfung**

In dem ersten Teil der Arbeit wird die geschichtliche und wirtschaftliche Entwicklung von internationalen Kooperationen in der Wirtschaftsprüfung dargestellt. Zum besseren Verständnis der Regelung in Art. 2 Nr. 7 wird erläutert, welche wirtschaftlichen Faktoren den Markt für Abschlussprüfungsleistungen, den die Regelung in der Abschlussprüferrichtlinie vorgefunden hat, prägen. Es wird dargestellt, wie die rechtlichen Rahmenbedingungen in dem Land, in dem die Abschlussprüfung durchgeführt werden soll, die Berufsausübung des Wirtschaftsprüfers erheblich beeinflussen. Da diesen Lokalisierungsvorteilen und -zwängen aber dennoch eine zunehmende Tendenz zur internationalen Kooperation in der Wirtschaftsprüfung gegenübersteht, wird nach den zugrundeliegenden Motiven gefragt. Im Anschluss werden die am Markt zu findenden Formen der Internationalisierung vorgestellt.

## **2. Zweiter Teil: Der europäische Netzwerkbegriff**

In ihrem zweiten Teil analysiert und interpretiert die Arbeit die Definition des Netzwerks auf Unionsebene in Art. 2 Nr. 7 der Abschlussprüferrichtlinie.

### **a) Das Verhältnis der einzelnen Netzwerkkriterien**

Zunächst wird dabei aufgezeigt, in welchem Verhältnis die einzelnen Netzwerkkriterien, die im zweiten Spiegelstrich des Art. 2 Nr. 7 angeführten werden, zueinander stehen. Beantwortet werden muss insbesondere die Frage, ob die im zweiten Spiegelstrich aufgeführten Merkmale eines Netzwerks alternativ oder kumulativ vorliegen müssen.

Bei der Beantwortung der Auslegungsfrage wird insbesondere auf die Methodik des Europäischen Gerichtshofs zur Auslegung sekundären Gemeinschaftsrechts zurückgegriffen. Berücksichtigt wird die deutsche, englische, französische, niederländische, spanische, portugiesische und italienische Fassung des Wortlauts. Ein zentrales Thema bei der Untersuchung des Wortlauts in den verschiedenen Sprachfassungen ist insbesondere der Kontrast, der sich daraus ergibt, dass die einzelnen Netzwerkmerkmale im zweiten Spiegelstrich zwar grammatikalisch durch alternative Konjunktionen miteinander verbunden werden, das Merkmal „Gewinn- oder Kostenteilung“ zugleich aber durch eine weitere alternative Konjunktion syntaktisch besonders hervorgehoben zu werden scheint. Festgestellt wird bei der Untersuchung, dass die italienische und portugiesische Fassung der Richtlinie von den übrigen Sprachfassungen abweichen. Der sich aus den abweichenden Sprachfassungen ergebende Konflikt zwischen den verschiedenen, gleich autoritativen Fassungen der Richtlinie bietet Anlass sich mit der Rechtsprechung des Europäischen

Gerichtshofs zum Ausgleich dieser methodischen Spannungen auseinanderzusetzen: Auf der einen Seite könne man eine Abweichung in einer der Sprachfassungen schlicht als „Ausreißer“ abtun, bei der Auslegung unberücksichtigt lassen und nach dem Wortlaut der übrigen, übereinstimmenden Sprachfassungen auslegen; auf der anderen Seite könne man die Divergenz auf Wortlautebene hinnehmen und stattdessen versuchen, die Auslegung auf anderer, also systematischer, historischer und teleologischer Ebene voranzutreiben. Nimmt man die Gleichwertigkeit aller Sprachfassungen ernst, scheint es auf diese Frage nur eine Antwort zu geben. Für die Auslegung von Art. 2 Nr. 7 kommt es aber nicht auf eine definitive Beantwortung dieser Frage an. Auch die übrigen Sprachfassungen lassen kein eindeutiges Auslegungsergebnis zu – um einen klaren Wortlaut, einen *acte claire*, handelt es sich jedenfalls nicht. Im Anschluss wird bei der systematischen Auslegung das Verhältnis von Art. 2 Nr. 7 („Netzwerk“) und Art. 2 Nr. 8 („verbundenes Unternehmen einer Prüfungsgesellschaft“) untersucht. Bei der historischen und genetischen Analyse der Regelung werden die Vorgängerregelungen zu Art. 2 Nr. 7 (eine Empfehlung der Europäischen Kommission aus dem Jahr 2002, der Richtlinienvorschlag der Europäischen Kommission und der Änderungsvorschlag des Rates der Europäischen Union aus dem Jahr 2004, die Stellungnahme des Ausschusses für Wirtschaft und Währung, der Bericht des Rechtsausschusses und die Legislative Entschließung des Europäischen Parlaments aus dem Jahr 2005) und die Erwägungsgründe der Abschlussprüferrichtlinie untersucht. Neben grammatikalischer, systematischer und historischer Auslegung werden auch Umsetzungsmaßnahmen in anderen europäischen Mitgliedstaaten daraufhin untersucht, welches Verständnis von Art. 2 Nr. 7 ihnen zugrunde liegt. Berücksichtigt werden Umsetzungsmaßnahmen in den Niederlanden („Wet toezicht accountantorganisaties“), Frankreich („Code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes“), Belgien, Luxemburg, Großbritannien („Ethical Standard 1“ und „Statutory Auditors (Registration) Instrument 2008“), Italien („Decreto Legislativo 39/2010“), Portugal („Decreto-Lei 224/2008“), Spanien („Ley 12/2010“) und Irland („European Communities (Statutory Audit) (Directive 2006/43/EC) Regulations 2010“). Abschließend wird Art. 2 Nr. 7 unter teleologischen Gesichtspunkten untersucht. Der Schutz der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers wird als Regelungszweck herausgestellt. Der besonderen Bedeutung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers wird als kollidierendes Rechtsgut die Dienstleistungs- und Berufsfreiheit des Abschlussprüfers gegenübergestellt. Aus der Abwägung der verschiedenen Rechtsgüter unter Berücksichtigung der praktischen Wirksamkeit der Vorschrift folgt das Ergebnis, dass Wortlaut und Telos des Art. 2 Nr. 7 am besten miteinander zu vereinbaren sind, wenn man von einem alternativen Verständnis der Aufzählung im zweiten Spiegelstrich ausgehend eine restriktive Auslegung der Kriterien vornimmt.

## **b) Auslegung der einzelnen Netzwerkkriterien**

Anschließend werden nun darauf aufbauend die einzelnen Kriterien im zweiten Spiegelstrich des Art. 2 Nr. 7 ausgelegt.

Es wird dargestellt, dass eine „breitere Struktur“ mehr als zwei Kooperierende voraussetzt und diese Struktur „auf Kooperation ausgerichtet“ ist, wenn die Kooperierenden beabsichtigen, sich für eine gewisse Dauer zusammenzuschließen.

Weiterhin wird erörtert, was unter einem „eindeutigen Abzielen auf Gewinn- oder Kostenteilung“ zu verstehen ist. Zunächst werden Abweichungen in den portugiesischen und italienischen Sprachfassungen unter teleologischen Gesichtspunkten behandelt. Danach wird der Anwendungsbereich des Merkmals mit einigen Restriktionen versehen: Das Teilen von unwesentlichen Kosten genügt nicht, da ein „eindeutiges“ Abzielen auf Gewinn- oder Kostenteilung erforderlich ist. Gleiches gilt für das Teilen von Kosten „in abgegrenzten Bereichen“. Eine Gewinn- oder Kostenteilung bei der Bürogemeinschaft ist – jedenfalls unter

teleologischen Gesichtspunkten – ebenfalls nicht ausreichend. Abschließend wird am Beispiel der Gewinn- oder Kostenteilung dargestellt, dass sich die jeweiligen Netzwerkeigenschaften über die gesamte „breitere Struktur“ erstrecken müssen und es nicht ausreichend ist, dass es nur zwischen einigen der Kooperierenden zu einer Gewinn- oder Kostenteilung kommt.

Bei der sich anschließenden Auslegung des Merkmals „gemeinsames Eigentum“ wird dargelegt, dass nicht, wie auf den ersten Blick erwartet, entscheidend ist, dass die Prüfungsgesellschaften gemeinsam Eigentümer eines Gegenstands sind, sondern vielmehr, dass der Kreis der Anteilseigner bei allen Netzwerkgesellschaften identisch ist. Besondere Beachtung wird bei der Herleitung dieser Antwort zunächst dem Wortlaut in seinen verschiedenen Sprachfassungen geschenkt, insbesondere der italienischen und der französischen Sprachfassung. Daneben schließt sich eine systematische Auslegung insbesondere mit Blick auf Art. 2 Nr. 8 und das Verhältnis zu den übrigen Netzwerkmerkmalen an. Einer historischen Betrachtung folgt die teleologische Auslegung und dort die Frage, ob eine der beiden Auslegungsmöglichkeiten wirtschaftlich relevante Sachverhalte unberücksichtigt lassen würde.

Die Auslegung des Merkmals „gemeinsame Kontrolle“ geht in eine ähnliche Richtung: Entscheidend ist nicht, dass die Netzwerkmitglieder gemeinsam über eine Tochtergesellschaft Kontrolle ausüben, sondern vielmehr, dass eine Obergesellschaft Kontrolle über die Netzwerkmitglieder ausübt und diese beherrscht. Zur Beantwortung der sich anschließenden Frage, wann Kontrolle vorliegt, wird auf verschiedene Ausprägungen des Begriffs „Kontrolle“ in der Rechtsordnung zurückgegriffen (beispielsweise in Konzernrechnungslegung, deutschem Konzernrecht, Fusionskontrolle und Übernahmerecht). Dabei muss aber berücksichtigt werden, dass der Kontrollbegriff jeweils regelungsspezifisch bestimmt werden muss: Der Telos des Art. 2 Nr. 7 muss bei jeder Übertragung einer Regelung aus anderen Rechtsgebieten beachtet werden.

Bei der Interpretation des Kriteriums „gemeinsame Geschäftsführung“ muss die Frage beantwortet werden, ob der Begriff „Geschäftsführung“ die geschäftsführenden Personen in ihrer Gesamtheit oder die geschäftsführerische Leitungs- und Verwaltungstätigkeit beschreibt. Bei der Beantwortung dieser Frage werden neben der Auslegung des Wortlauts in seinen verschiedenen Sprachfassungen insbesondere genetische und systematische Auslegungsgesichtspunkte berücksichtigt. Entscheidende Argumente liefert am Ende die Abgrenzung zur „gemeinsamen Geschäftsstrategie“, die dazu zwingt, unter „Geschäftsführung“ die geschäftsführenden Personen zu verstehen.

In einer abschließenden Gesamtbetrachtung von „gemeinsamem Eigentum“, „gemeinsamer Kontrolle“ und „gemeinsamer Geschäftsführung“ zeigt sich, dass sich zwischen den Kriterien fließende Übergänge ergeben und es sich systematisch um einen einheitlichen Tatbestand der „Beherrschung“ handelt.

Bei der Auslegung des Kriteriums „gemeinsame Qualitätssicherungsmaßnahmen und -verfahren“ wird zunächst der Begriff „Qualitätssicherung“ bestimmt und im Anschluss einschränkende, restriktive Anforderungen formuliert; die Maßnahmen und Verfahren zur Qualitätssicherung müssen sich über die gesamte breitere Struktur erstrecken und institutionalisiert überwacht werden.

Die Bestimmung des Begriffs „Geschäftsstrategie“ kreist insbesondere um die Frage nach begriffsimmanenten Elementen der „Strategie“ und „Geschäftsstrategie“. Auf diese Frage hin werden Regelungen aus dem Internationalen Steuerrecht sowie dem Bank- und Versicherungsaufsichtsrecht untersucht und Begriffsbestimmungen aus der Betriebswirtschaftslehre sowie der allgemeine Sprachgebrauch herangezogen. Nachdem einige grundlegende Elemente der Geschäftsstrategie aufgezeigt worden sind, wird insbesondere erörtert, ob ein

gemeinsamer Außenauftritt am Markt oder ein „Referral-System“ eine gemeinsame Geschäftsstrategie darstellen können.

Bei näherer Betrachtung des Kriteriums „gemeinsame Marke“ zeigt sich zunächst, dass der Bezug zu Markenrichtlinie und Gemeinschaftsmarkenverordnung, den deutsche und französische Sprachfassung suggerieren, in den übrigen Sprachfassungen nicht hergestellt werden kann. Der Begriff muss also in der Abschlussprüferrichtlinie „untechnisch“ und autonom bestimmt werden. Dabei stellen sich die Fragen, ob Art. 2 Nr. 7 auch die Verwendung von Logos und damit Bildmarken erfasst und welche weitergehenden Anforderungen an die Verwendung der gemeinsamen Marke zu stellen sind.

Bei der Auslegung des „wesentlichen Teils gemeinsamer fachlicher Ressourcen“ muss zunächst bestimmt werden, was unter „fachlichen Ressourcen“ zu verstehen ist, insbesondere, ob diese gegenständlich fassbar oder bilanzierbar sein müssen. Im Weiteren muss bestimmt werden, ab wann von einem „wesentlichen Teil“ gemeinsamer fachlicher Ressourcen gesprochen werden kann. In Anlehnung an den Wesentlichkeitsgrundsatz in Rechnungslegung und Abschlussprüfung sowie bei Fragen zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers und im Kartellrecht wird festgehalten, dass es sich um eine quantitative und qualitative Erheblichkeitsgrenze handeln muss.

Die Interpretation der Kriterien des zweiten Spiegelstrichs schließt die Frage ab, ob es sich um eine enumerative Aufzählung handelt oder ob auch ungenannte, vergleichbare Sachverhalte den Tatbestand des Art. 2 Nr. 7 erfüllen können.

### **3. Dritter Teil: Der Netzwerkbegriff in Deutschland und Österreich**

Im dritten Teil werden die Umsetzung von Art. 22 und Art. 2 Nr. 7 der Abschlussprüferrichtlinie im deutschen und österreichischen Recht dargestellt. In Deutschland wurde die Regelung durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz in § 319b HGB umgesetzt, in Österreich durch das Unternehmensrechtsänderungsgesetz in § 271b UGB. Bevor auf die Regelungen in Handels- und Unternehmensgesetzbuch im Detail eingegangen wird, wird dargestellt, welche Folgen die Zugehörigkeit zu einem Netzwerk zuvor hatte. Im Anschluss wird eine Abgrenzung des Netzwerks von der Sozietät, der gemeinsamen Berufsausübung von Wirtschaftsprüfern, vorgenommen. Danach wird im Einzelnen die Netzwerkdefinition der §§ 319b HGB, 271b UGB erläutert. Aufgezeigt wird, wann ein „Zusammenwirken“ von „Personen“ vorliegt, wann es „bei der Berufsausübung“ stattfindet, wann „gemeinsame wirtschaftliche Interessen verfolgt“ werden und wann ein Zusammenwirken „für eine gewisse Dauer“ vorliegt. Es wird aufgezeigt, dass nur „Vollmitglieder“ der Regelung in §§ 319b HGB, 271b UGB unterfallen und wann von einer „Vollmitgliedschaft“ auszugehen ist: Nur Kooperierende, die das entscheidende Netzwerkkriterium selbst verwirklichen, sind „Vollmitglied“ des Netzwerks. Weiter wird untersucht, welche Faktoren für das Entstehen und die Beendigung des Netzwerks entscheidend sind: Beginn und Ende der Mitgliedschaft im Netzwerk müssen für einen vernünftigen und sachkundigen Dritten erkennbar sein. Danach werden §§ 319b HGB, 271b UGB insbesondere auch auf ihre Richtlinienkonformität hin untersucht. Es wird festgestellt, dass der offene Wortlaut der §§ 319b HGB, 271b UGB es erlaubt, die Regelung in richtlinienkonformer Anlehnung an Art. 2 Nr. 7 auszulegen, wie es bereits deutscher und österreichischer Gesetzgeber in den Gesetzgebungsmaterialien vorgesehen haben. Im Weiteren wird aufgezeigt, welche Regelungen im Falle des Rechtsscheins eines Netzwerks zum Tragen kommen. Abschließend wird der Frage nachgegangen, ob mehrere einzelne Netzwerke indirekt über „Kettenglieder“ verbunden werden können, „Netzwerkketten“ also möglich sind.

#### **4. Vierter Teil: Ausschlussgründe und Rechtsfolgen**

Im vierten Teil wird dargestellt, welche Ausschlussgründe die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers im Netzwerk im deutschen Handelsgesetzbuch und österreichischen Unternehmensgesetzbuch zu sichern versuchen und welche Rechtsfolgen ein Verstoß gegen diese Ausschlussgründe auslöst.

##### **a) Ausschlussgründe im deutschen Recht**

Zunächst werden die Ausschlussgründe im deutschen Handelsgesetzbuch näher dargestellt. § 319b HGB verweist auf verschiedene Ausschlussgründe für den einzelnen Wirtschaftsprüfer in den §§ 319, 319a HGB und unterscheidet dabei in widerlegliche und unwiderlegliche Ausschlussgründe.

Widerleglich zur Ausgeschlossenheit kann zunächst die Besorgnis der Befangenheit führen. Insbesondere Fälle von Interessenkonflikten werden hierbei erörtert; Fälle in denen das Netzwerkmitglied ein eigenes Interesse an der zu prüfenden Gesellschaft hat. Dabei wird auf die Schwierigkeit eingegangen, die im Zwei-Personen-Verhältnis ausgemachten Interessenkonflikte auf das Drei-Personen-Verhältnis im Netzwerk zu übertragen, die sich beispielsweise bei nichtüblichen geschäftlichen Beziehungen, offenen Forderungen, vorheriger Pflichtverletzung, offenen Rechtsstreitigkeiten und Personalberatung ergibt.

Bei der Behandlung des widerleglichen Ausschlusses aufgrund des Besitzes von Anteilen oder anderen nicht nur unwesentlichen finanziellen Interessen muss in den Blick genommen werden, wann ein Anteil oder ein anderes nicht nur unwesentliches finanzielles Interesse vorliegt, welche mittelbaren Beteiligungsstrukturen ebenfalls den Ausschlussgrund erfüllen können und wie der Ausschlussgrund durch Ehegatten oder Lebenspartner verwirklicht werden kann.

Der widerlegliche Ausschluss in dem Fall, dass das Netzwerkmitglied Organ oder Arbeitnehmer der zu prüfenden Gesellschaft ist, erfordert in einem ersten Schritt die Begriffe „gesetzlicher Vertreter“, „Mitglied des Aufsichtsrats“ und „Arbeitnehmer“ zu erläutern. In einem zweiten Schritt muss auf einen Wertungswiderspruch hingewiesen werden: Nach der gesetzlichen Regelung stellt eine Tätigkeit als Organ einen widerleglichen Ausschlussgrund dar, eine Mitwirkung an der Aufstellung des Jahresabschlusses hingegen einen unwiderleglichen, obgleich die Erstellung des Abschlusses eine obligatorische Tätigkeit der gesetzlichen Vertreter darstellt. Dieser Widerspruch kann aufgelöst werden, indem angenommen wird, dass der formelle Ausschlussgrund der Organstellung bei den gesetzlichen Vertretern einer Gesellschaft, bis auf in wenigen Ausnahmefällen, durch den materiellen Ausschlussgrund vollständig überlagert wird, anderes sich aber bei den Aufsichtsorganen einer Gesellschaft ergeben kann.

Weiterhin wird dargelegt, dass der gesetzlichen Verweisung nach, die Beschäftigung ausgeschlossener Personen durch das Netzwerkmitglied zur Ausgeschlossenheit führen soll, diese Verweisung sich aber praktisch kaum sinnvoll konkretisieren lässt und auch angesichts des Telos von Art. 2 Nr. 7 nicht zu rechtfertigen ist.

Bei der Untersuchung der widerleglichen Ausschlussgründe für Wirtschaftsprüfungsgesellschaften wird festgestellt, dass manche Ausschlussgründe, die beim einzelnen Wirtschaftsprüfer zur unwiderlegbaren Ausgeschlossenheit führen, bei der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft widerlegt werden können. Dieser Wertungswiderspruch kann nicht ohne Weiteres durch eine abweichende Auslegung berichtigt werden, da die Regelung als Teil eines Bußgeldtatbestands nach § 334 Abs. 2 HGB jedenfalls insoweit dem Analogieverbot unterliegt. Es wird aber festgehalten, dass an dieser Stelle dem Willen des Gesetzgebers auch ohne Analogie oder gespaltene Auslegung durch eine Einschränkung der Widerlegungsmög-

lichkeit Rechnung getragen werden kann. Der Ausschluss kann danach nur in seltenen Ausnahmefällen widerlegt werden, die Widerlegungsmöglichkeit entfällt aber nicht vollständig. Weiterhin offenbart sich bei der Untersuchung des Ausschlussgrundes, dass manche der gesetzlichen Merkmale nur schwer sicher bestimmt werden können: Nicht klar wird, wen das Netzwerkmitglied „bei der Prüfung in verantwortlicher Position beschäftigt“ oder welche Personen beim Netzwerkmitglied „das Ergebnis der Prüfung beeinflussen“ können.

Die Betrachtung der widerleglichen Ausschlussgründe schließt die Frage ab, wie die Ausschlussgründe widerlegt werden können. Dabei wird in einem ersten Schritt festgehalten, dass die Gesetzesbegründung, die allein auf die Abschirmung von rechtlichen Einflussnahmemöglichkeiten durch das Netzwerkmitglied abstellt, kaum eine Hilfestellung bei der Konkretisierung zu geben vermag, da eine rechtliche Einflussnahme schon aufgrund der gesetzlich vorgeschriebenen Weisungsunabhängigkeit des Wirtschaftsprüfers ausgeschlossen sein sollte. Daher, so wird festgehalten, müssen auch faktische und wirtschaftliche Einflussnahmemöglichkeiten berücksichtigt werden und in eine Abwägung im jeweiligen Einzelfall eingestellt werden.

Daran schließt sich eine Untersuchung der unwiderleglichen Ausschlussgründe an. Es werden als Grund für eine unwiderlegliche Ausgeschlossenheit die Mitwirkung bei der Buchführung und der Aufstellung des Jahresabschlusses (insbesondere unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs in den Fällen „Allweiler“ und „HypoVereinsbank“), die Mitwirkung an der internen Revision, die Erbringung von Unternehmensleitungs- und Finanzdienstleistungen, die Erbringung von versicherungsmathematischen oder Bewertungsleistungen (die auf das Urteil des Bundesgerichtshofs in der Sache „HypoVereinsbank“ zurückgeht), die Rechts- und Steuerberatung bei kapitalmarktorientierten Gesellschaften und die Entwicklung, Einrichtung und Einführung von Rechnungslegungsinformationssystemen dargestellt.

Bei der Untersuchung der unwiderleglichen Ausgeschlossenheit durch die Erbringung von Rechts- oder Steuerberatungsleistungen wird insbesondere darauf eingegangen, dass die Verweisung in § 319b HGB nicht auch den Fall erfasst, dass das Netzwerkmitglied mittelbar Rechts- oder Steuerberatungsleistungen erbringt. Es wird dargelegt, dass dies im Schrifttum für ein Versehen des Gesetzgebers gehalten wird und vorgeschlagen wird, die Verweisung berichtigend auszulegen. Es wird aber darauf hingewiesen, dass der Ausschlussgrund zugleich Teil eines Bußgeldtatbestandes nach § 334 Abs. 2 HGB und insoweit dem Analogieverbot unterliegt. Damit kommt nur eine berichtigende Auslegung begrenzt auf den Ausschlussgrund, eine gespaltene Auslegung, in Frage. Der Bundesgerichtshof lehnt diese gespaltene Auslegung einer Norm im Kapitalmarktrecht, in dem er sich mit solchen Sachverhalten bereits zu befassen hatte, aber ab. Es wird als Ergebnis festgehalten, dass damit – die höchstichterliche Rechtsprechung aus dem Kapitalmarktrecht extrapolierend – *de lege lata* eine gespaltene Auslegung ausscheidet.

## **b) Ausschlussgründe im österreichischen Recht**

Im Anschluss an die Behandlung der Ausschlussgründe im deutschen Recht werden die Ausschlussgründe im österreichischen Recht dargestellt. § 271b UGB verweist ebenfalls auf die Ausschlussgründe für den einzelnen Wirtschaftsprüfer und unterscheidet in widerlegliche und unwiderlegliche Ausschlussgründe. In einem ersten Schritt werden die widerleglichen Ausschlussgründe erörtert. Es wird dargelegt, welche Umstände eine Besorgnis der Befangenheit des Netzwerkmitglieds auslösen können und welche Auswirkungen ein Anteilsbesitz des Netzwerkmitglieds hat. Danach wird aufgezeigt, welche Auswirkungen es hat, wenn ein Netzwerkmitglied Organ oder Arbeitnehmer ist, bei der Prüfung eine ausgeschlossene Person beschäftigt oder bei der Entwicklung, Installation und Einführung von Rechnungslegungsinformationssystemen mitwirkt. In einem zweiten Schritt werden die unwiderlegbaren Aus-

schlussgründe aufgezeigt. Eingegangen wird auf die Rechts- oder Steuerberatung und weitere mit der Abschlussprüfung unvereinbare Tätigkeiten. Abschließend werden die Ausschlussgründe für den Fall dargestellt, dass es sich bei dem Netzwerkmitglied um eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft handelt.

### **c) Rechtsfolgen**

Im Weiteren wird untersucht, welche Rechtsfolgen ein Verstoß gegen die Ausschlussgründe in §§ 319b HGB, 271b UGB hat.

Zunächst wird dabei erörtert, welche Auswirkungen die Durchführung der Jahresabschlussprüfung durch einen ausgeschlossenen Abschlussprüfer auf den geprüften und testierten Jahresabschluss hat.

Danach wird untersucht, wie sich die Ausgeschlossenheit des Abschlussprüfers auf den Beschluss zur Wahl des Abschlussprüfers auswirkt. Dabei wird auf das schwierige Verhältnis von Anfechtungsklage gegen den Wahlbeschluss einerseits und handelsrechtlichem Ersetzungsverfahren andererseits hingewiesen. Es wird aufgezeigt, dass durch das Bilanzrechtsreformgesetz ein Vorrang des Ersetzungsverfahrens vor Anfechtungs- und Nichtigkeitsklage gegen den Wahlbeschluss eingeführt worden ist. Anschließend muss die Frage beantwortet werden, wie es um den Vorrang des Ersetzungsverfahrens vor der Nichtigkeitsklage nach Änderungen durch das Gesetz zur Unternehmensintegrität und Modernisierung des Anfechtungsrechts bestellt ist, da der Vorrang in der neuen Fassung des Aktiengesetzes nicht mehr deutlich aus dem Gesetz hervorgeht. Anschließend wird auf die ähnliche Situation in Österreich eingegangen.

Im Anschluss werden die Auswirkungen der Inhabilität des Abschlussprüfers auf den Prüfungsvertrag untersucht. Dabei wird danach unterschieden, ob der Ausschlussgrund vor oder nach Abschluss des Prüfungsvertrages verwirklicht wurde.

Als Ausgangspunkt wird zunächst aufgezeigt, dass der Prüfungsvertrag bei Eintritt bzw. Vorliegen eines Ausschlussgrundes vor Vertragsschluss nichtig ist. Daraus wird die Frage abgeleitet, ob ein Anspruch auf Vergütung von dennoch erbrachten Dienstleistungen aus anderen Rechtsinstituten in Frage kommt. Es wird dargelegt, dass ein Anspruch aus Geschäftsführung ohne Auftrag ausscheidet und allenfalls ein Anspruch aus Leistungskondition möglich ist. Dieser Anspruch wird allerdings in den meisten Fällen an § 817 S. 2 BGB scheitern. Die komplexen und weitreichenden Verweisungen auf die Ausschlussgründe im Netzwerk werfen aber die Frage auf, ob im jeweiligen Einzelfall tatsächlich die subjektiven Anforderungen des § 817 S. 2 BGB erfüllt sind.

Danach wird die Rechtslage in Österreich untersucht; insbesondere die gesetzliche Anordnung des Entfalls des Prüfungshonorars. Dabei wird festgestellt, dass die Differenzierung im subjektiven Moment zwischen Ausgeschlossenheit und Befangenheit des Wirtschaftsprüfers nicht ausreichend mit der begrifflichen Regelung in § 271b UGB abgestimmt worden ist.

Mit Blick auf die Verwirklichung eines Ausschlussgrundes nach dem Abschluss des Prüfungsvertrages wird dargelegt, dass nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofes bei nachträglich eintretenden Ausschlussgründen von einer Unmöglichkeit der Abschlussprüfungsleistung auszugehen ist. Vor dem Hintergrund dieser Rechtsprechung wird die Frage aufgeworfen, wann der Abschlussprüfer für trotz Ausgeschlossenheit bereits erbrachte Prüfungsleistungen eine Vergütung verlangen kann, besonders falls diese Dienstleistungen noch von einem nachfolgenden Abschlussprüfer verwertet werden können.

Weiterhin wird die Inhabilität des Abschlussprüfers als Grund für eine Kündigung aus wichtigem Grund dargestellt und auf die Rechtslage in Österreich hingewiesen, wo bei Vorliegen



eines Ausschlussgrundes die gesetzliche Haftungsbeschränkung für den Abschlussprüfer entfällt.

Im Anschluss wird die Frage aufgeworfen, ob der Abschlussprüfer, der eine Abschlussprüfung durchführt, obgleich er aufgrund seiner Inhabilität ausgeschlossen ist, zum Schadensersatz verpflichtet ist. Dabei wird zwischen dem Vorliegen von Ausschlussgründen vor Vertragsschluss und dem Eintritt nach Vertragsschluss unterschieden. Bei Vorliegen vor Vertragsschluss werden Ansprüche aus Verschulden bei Vertragsverhandlungen (*culpa in contrahendo*) und wegen der Verletzung eines Schutzgesetzes nach § 823 Abs. 2 BGB für möglich gehalten. Bei Eintritt nach Vertragsschluss ist hingegen eine Haftung wegen zu verschuldender Unmöglichkeit der Leistung aus §§ 283, 280 BGB denkbar.

Zuletzt wird die Ahndung eines Verstoßes gegen die Unabhängigkeitsvorschriften als Ordnungswidrigkeit dargestellt und auf sonstige Sanktionen verwiesen.

## **5. Fünfter Teil: Ausblick – Implikationen für die „Holding-out“-Haftung im Netzwerk**

In dem fünften Teil werden die Folgen der Regelung in Art. 2 Nr. 7 der Abschlussprüferrichtlinie für eine Haftung von Wirtschaftsprüfern nach US-amerikanischem Recht untersucht. Insbesondere wird die Frage diskutiert, ob sich durch die Einführung einer Regelung zum Netzwerk des Abschlussprüfers auf europäischer Ebene Veränderungen für die derivative Verantwortlichkeit der Mitglieder des Netzwerks für die Fehler eines anderen Netzwerkmitglieds ergeben haben.