



WIRTSCHAFTSPRÜFERKAMMER

Körperschaft des  
öffentlichen Rechts

[www.wpk.de/stellungnahmen/stellungnahmen.asp](http://www.wpk.de/stellungnahmen/stellungnahmen.asp)

**Stellungnahme zum Entwurf eines Gesetzes zur Einführung internationaler Rechnungslegungsstandards und zur Sicherung der Qualität der Abschlußprüfung (Bilanzrechtsreformgesetz - BilReG)**

**hier: Stärkung der Unabhängigkeit des Abschlußprüfers**

Die Wirtschaftsprüferkammer hat mit zweitem Schreiben vom 23. Januar 2004 gegenüber dem Bundesministerium der Justiz zu dem Entwurf eines Bilanzrechtsreformgesetzes wie folgt Stellung genommen:

„Im Gesetzentwurf sind verschiedene Bereiche angesprochen. Diese Stellungnahme wird sich auf die Aspekte konzentrieren, die auf die Stärkung der Unabhängigkeit des Abschlußprüfers abzielen. Zu den übrigen Regelungsbereichen nimmt die Wirtschaftsprüferkammer gesondert Stellung.

Vorweg sei angemerkt, daß auch die Wirtschaftsprüferkammer die Notwendigkeit sieht, öffentlichen Vorbehalten gegenüber einer ausreichenden Unabhängigkeit des Abschlußprüfers zu begegnen. Der Prüferberuf hat von jeher ein elementares Interesse, seine Unabhängigkeit zu sichern und zu verdeutlichen. Die Wirtschaftsprüferordnung regelt die Verpflichtung zur Unabhängigkeit. Bei den HGB-Regelungen geht es nicht um den nur im Einzelfall und auch insoweit nur ausnahmsweise festzustellenden tatsächlichen Verlust der Unabhängigkeit des Abschlußprüfers, sondern immer nur um die Besorgnis seiner Befangenheit. Hier sind die Vorstellungen und die Erwartungshaltung der Öffentlichkeit deutlich kritischer als in der Vergangenheit; allein hieran ist ein Handlungsbedarf zu messen.

Zugleich sollte die Möglichkeit genutzt werden, die europäische und internationale Harmonisierung voranzubringen, zumal gerade die Rechnungslegung und Abschlußprüfung zunehmend international „vernetzt“ sind. Dies ist für die deutsche Rechtskultur bei den sogenannten Independence-Regelungen kein einfacher Prozeß, da der internationale Ansatz vom sogenannten *framework approach* geprägt ist und im stärkeren Maß Einzelfallbeurteilungen durch den Auf-

sichtsrat sowie die Berücksichtigung sogenannter *safeguards* zuläßt. Wenn der deutsche Gesetzgeber nun die absoluten Ausschlußgründe erweitert und zusätzlich allgemeine Regelungen zur Annahme einer Besorgnis der Befangenheit vorsieht, müssen andererseits aber auch die international anerkannten Korrektive wie eine Einzelfallbeurteilung durch den Aufsichtsrat unter Berücksichtigung auch spezieller Vorsorgemaßnahmen (im Sinne von *safeguards*) zugelassen werden.

Zu den einzelnen Regelungen möchten wir folgendes anmerken:

**Art. 1:**

**Nr. 6 (§ 285 HGB):**

Eine Angabepflicht im Anhang, wie sie durch § 285 Satz 1 Nr. 17 HGB-E eingeführt werden soll, ist nicht sachgerecht. Es ist nicht einleuchtend, welches Informationsinteresse der Öffentlichkeit bestehen soll. Es besteht vielmehr die Gefahr sachwidriger Interpretationen und Schlußfolgerungen, zumal es entgegen der Regierungsbegründung (Seite 23) keine Beurteilungsmaßstäbe aus dem Honorarverhältnis heraus für die Bemessung der Besorgnis der Befangenheit des Abschlußprüfers gibt.

Wichtig ist, daß das für die Erteilung des Prüfungsauftrages zuständige Organ – bei Aktiengesellschaften der Aufsichtsrat – für ein ausreichend hohes Prüfungshonorar sorgt, da nur so die Qualität der Prüfung gewährleistet werden kann. Nur der Aufsichtsrat kann im Einzelfall beurteilen - nicht zuletzt auch unter dem Blickwinkel der Akzeptanz in der Öffentlichkeit -, in welchem Umfang auch Beratungsaufträge an den Abschlußprüfer vergeben werden sollen. Eine Beurteilung durch den Aufsichtsrat hat den weiteren Vorteil der größeren Flexibilität, da der Aufsichtsrat besser als jede gesetzliche Definition den Gesamtzusammenhang berücksichtigen und dadurch u. a. die schwierige Abgrenzung sinnvoll gewichten kann, für welches Jahr die Angabepflicht gilt (zu prüfendes Jahr oder Jahr der Prüfungsdurchführung?) und worauf sie sich bezieht (gezahltes oder vereinbartes Honorar?).

Wenn man ein Interesse an einer Veröffentlichung der Angaben im Anhang überhaupt annehmen möchte, kann ein solches Interesse im übrigen nur bei denjenigen Unternehmen bestehen, die im Blickpunkt der Öffentlichkeit stehen. Daher müßte die Regelung – wenn sie überhaupt in das HGB aufgenommen werden sollte – auf den in § 319a HGB-E angesprochenen Kreis von Unternehmen begrenzt werden.

Abgesehen von dem zuvor Gesagten halten wir auch die im Gesetzentwurf konkret geforderten Angabepflichten für irreführend: Die Gruppe der „sonstigen Dienstleistungen“ ist derart vielfältig, daß eine Zusammenfassung aller in Frage kommenden Bereiche das Bild verfälschen würde. Daher sollte – entsprechend dem in der EU-Empfehlung zur Unabhängigkeit des Abschlußprüfers gewählten Ansatz - eine Aufgliederung in vier Gruppen gewählt werden:

- Abschlußprüfung
- sonstige Prüfungsleistungen (*assurance related services*)
- Steuerberatung
- sonstige Beratungsleistungen

Auf diese Weise würde ein sehr viel differenzierteres Bild abgegeben und die auch nach der Gesetzesbegründung für erforderlich gehaltene Einzelfallbetrachtung ermöglicht.

Ausdrücklich möchten wir in diesem Zusammenhang noch einmal der Gesetzesbegründung zu § 319 Abs. 2 HGB-E (S. 44 der Begründung) widersprechen. Im Zusammenhang mit der Regelung des § 285 Satz 1 Nr. 17 HGB-E wird damit der Eindruck erweckt, daß sämtliche über das Verhältnis von 1 : 1 hinausgehenden Honorarrelationen kritisch sind. Für eine solche Grenzziehung ist jedoch keine inhaltliche Begründung erkennbar.

#### **Nr. 19 (§ 314 HGB):**

Hier gilt grundsätzlich zunächst das Gleiche wie bei § 285 Satz 1 Nr. 17 HGB-E. Außerdem wird aus der gewählten Formulierung nicht klar, auf welche Unternehmen sich die Angaben beziehen sollen. Der Begriff „Konzernabschlußprüfung“ betrifft nur die Prüfung beim Mutterunternehmen. Im Zusammenhang mit den „Sonstigen Dienstleistungen“ ist dann von den „Konzernunternehmen“ die Rede. Dies müßte klargestellt werden, etwa durch die Formulierung:

„... für die Prüfung des Konzernabschlusses und der Abschlüsse  
der in den Konzernabschluß einbezogenen Unternehmen...“.

An dieser Stelle wird dann aber noch stärker deutlich als schon zu § 285 Satz 1 Nr. 17 HGB-E ausgeführt, daß die Honorarangaben unterschiedlichster Art für eine Vielzahl von Unternehmen und bei ggf. auch mehreren Prüfungsgesellschaften für die Öffentlichkeit nicht mehr einzuordnen sind; hier ist der Aufsichtsrat gefordert.

**Nr. 23 (§ 318 Abs. 3 HGB):**

Es ist zu begrüßen, daß die Konkurrenz zwischen Antragsverfahren und Anfechtungs-/Nichtigkeitsklage bei fehlender Unabhängigkeit des Abschlußprüfers zugunsten des Antragsrechts aus § 318 Abs. 3 HGB gelöst werden soll.

Als Grund für das Ersetzungsverfahren wird in Anlehnung an den bisherigen Gesetzestext der Begriff „ein in der Person des gewählten Prüfers liegender Grund“ verwendet; in dem folgenden Halbsatz war bisher auf den Fall der Besorgnis der Befangenheit Bezug genommen worden. Dieser Begriff ist entfallen und durch die Formulierung „wenn ein Ausschlußgrund nach § 319 Abs. 2 bis 4, 6, § 319a besteht“ ersetzt worden. Hieraus könnte geschlossen werden, daß die „allgemeine“ Besorgnis der Befangenheit nicht mehr zur Ersetzung führen soll. Da dies aber nicht gewollt sein dürfte, sollte der Begriff „Besorgnis der Befangenheit“ nach wie vor verwendet und nur durch zusätzliche Verweisung auf die speziellen Ausschlußgründe ergänzt werden.

Es stellt sich außerdem die Frage, ergänzend den Fall zu regeln, daß ein bereits zum Zeitpunkt der Wahl bestehender Befangenheitsgrund erst nachträglich bekannt wird. In diesem Fall müßte die 2-Wochen-Frist für die Organe ab dem Zeitpunkt des Bekanntwerdens zu laufen beginnen.

Nach Satz 7 kann der Antrag nicht mehr gestellt werden, wenn der Bestätigungsvermerk erteilt ist. Dies ist grundsätzlich sachgerecht, da für eine Ersetzung nach Erteilung des Bestätigungsvermerks im Regelfall kein Raum mehr ist und somit das Rechtsschutzbedürfnis fehlt. Nicht berücksichtigt wurde dabei jedoch die Möglichkeit der Nachtragsprüfung, die bei Änderung des Abschlusses erforderlich wird; hierzu ist automatisch der ursprüngliche Abschlußprüfer berufen. Wenn für diesen zwischenzeitlich – also nach Erteilung des ursprünglichen Bestätigungsvermerks – Ersetzungsgründe eingetreten sind, muß insoweit das Ersetzungsverfahren weiterhin möglich bleiben.

**Nr. 24 (§ 319 HGB):**

An erster Stelle und damit im ersten Satz des Absatzes 2 muß die Vermeidung der „Besorgnis der Befangenheit“ angesprochen werden. Diese ist der zentrale Ansatzpunkt für den Ausschluß von der Prüfung. Die hieran anknüpfende Regelung für die einzelnen normierten Ausschlußgründe der Absätze 3 und 4, bei deren Eintreten die Besorgnis der Befangenheit unwiderleglich vermutet wird, sollte diesem Obersatz folgen. Wichtig ist, daß es immer nur um die

Besorgnis einer Befangenheit gehen kann und nicht um die Möglichkeit oder auch nur Notwendigkeit der Feststellung einer tatsächlichen Befangenheit.

Nicht zuletzt aufgrund der Tragweite der Regelung ist es aus unserer Sicht unerlässlich, den Beurteilungsmaßstab auf eine breitere Grundlage zu stellen. Zur weiteren Definition der „Besorgnis der Befangenheit“ sollte daher zunächst klarstellend ergänzt werden, daß für deren Annahme die Sicht eines verständigen Dritten maßgeblich ist. Dies ergibt sich derzeit aus der Begründung, sollte allerdings bereits im Gesetzestext verdeutlicht werden.

Ebenfalls im Gesetz sollte – entsprechend dem Konzept der EU-Empfehlung – ein Anknüpfungspunkt für die Fälle geschaffen werden, in denen geeignete Maßnahmen zur Vermeidung der Besorgnis der Befangenheit getroffen werden. Dies erscheint insbesondere deshalb erforderlich, weil in den Absätzen 3 und 4 teilweise sehr weit gefaßte Tatbestände enthalten sind. In der Begründung ist dies zwar angesprochen, aber auch hier sehen wir eine gesetzliche Legitimation als unerlässlich an. Dies folgt nach unserem Verständnis auch aus dem Beschluß des Bundesverfassungsgerichtes vom 3. Juli 2003 (1 BvR 238/01), der im Ergebnis feststellt, daß pauschale Kollisionsregelungen gegen Mandanteninteressen gerichtet sein können; soweit der Weg für die Beurteilung des jeweiligen Einzelfalles offenbleiben muß – und dies ist auch hier außerhalb des Katalogs des Abs. 3 der Fall – spielt danach die Mandantensicht eine ebenfalls maßgebende Rolle. Die Formulierung könnte daher wie folgt erweitert werden:

„... wenn sonstige Gründe,... bestehen, die aus der Sicht eines verständigen Dritten unter Berücksichtigung der von dem Unternehmen und dem Abschlußprüfer getroffenen Maßnahmen zur Reduzierung erkannter Risiken die Besorgnis der Befangenheit begründen.“

Zu **Absatz 3** möchten wir folgendes anmerken:

Die in **Nr. 1** gewählte Formulierung „andere finanzielle Beteiligung“ erscheint uns zu ungenau. Es bleibt nämlich unklar, was eine finanzielle Beteiligung in diesem Sinne sein soll. In der Gesetzesbegründung sind als Beispiele Schuldverschreibungen, Schuldscheine, Optionen o. a. Wertpapiere genannt. Wenn Teilhaberechte an Gewinn und Vermögen vom jeweiligen Jahresabschluß abhängen, könnte ein entsprechender Beteiligungsbesitz zu einer Interessenkollision führen. Dies ist bei schlichten Forderungsrechten jedoch nicht ohne weiteres nachvollziehbar. Jedenfalls Geschäfte des täglichen Lebens – wie Spareinlagen, Versicherungen etc. – dürfen von der Neuregelung nicht unterbunden werden. Dies muß mindestens in der Gesetzesbegründung klargestellt werden.

Insgesamt erscheint bei der erweiternden Neuregelung problematisch, daß eine unwiderlegliche Vermutung der Besorgnis der Befangenheit auch bei sehr kleinen anderen finanziellen Beteiligungen gelten soll.

Nach **Nr. 3b)** soll die Mitwirkung bei der internen Revision, die über die Prüfungstätigkeit hinaus geleistet wird, zum Ausschluß führen. Diese Formulierung ist zu weitgehend, denn eine „Mitwirkung“ an der internen Revision ist in vielerlei Hinsicht möglich. Die Gefahr einer Selbstprüfung, die durch die vorliegende Regelung ausgeschlossen werden soll, besteht nur dann, wenn der Abschlußprüfer die interne Revision vollständig übernimmt oder jedenfalls dem Mandanten eine entsprechende Planung und Einrichtung liefert. Die Regelung in lit. b) sollte daher entsprechend beschränkt werden.

Die derzeit gewählte Formulierung enthält darüber hinaus keinerlei zeitliche Begrenzung in die Vergangenheit. Aus dem Gesetz muß auch deutlich werden, daß die Übernahme der internen Revision nur dann problematisch ist, wenn sie im zu prüfenden Geschäftsjahr erfolgt ist.

Eine zeitliche Präzisierung ist bei der Regelung in **Nr. 3c)** ebenfalls erforderlich:

Auch hier erscheint eine Bezugnahme auf das zu prüfende Geschäftsjahr unerlässlich; bei den in lit. c) genannten Dienstleistungen mag darüber hinaus eine Ausdehnung des Zeitraums bis zur Erteilung des Bestätigungsvermerks in Betracht kommen.

Die Regelung in **Nr. 3d)** ist ebenfalls sehr weitgehend formuliert. Eine taugliche Abgrenzung findet sich in der Begründung (S. 46, 2. Abs. a. E.). Danach führt nur die Erbringung solcher Bewertungsleistungen zum Ausschluß, bei denen diese Leistung vom Abschlußprüfer eigenständig erbracht wird und die für die Bewertung erforderlichen Annahmen vom Bewertenden selbst festgelegt werden. Dies sollte sich deutlicher im Gesetzestext selbst wiederfinden. Dies wäre unseres Erachtens beispielsweise dadurch gewährleistet, daß das Wort „eigenständige“ in die Regelung aufgenommen wird.

Nach **Nr. 3, 2. Halbsatz** gilt der Ausschluß auch, wenn eine der im einzelnen beschriebenen Tätigkeiten von einem Unternehmen ausgeübt wird, zu dem der Wirtschaftsprüfer eine bestimmte Beziehung hat. Während dies in den Fällen des gesetzlichen Vertreters und des Aufsichtsratsmitglieds sachgerecht erscheint, erscheint ein Ausschluß eines jeden (auch Kleinst-) Gesellschafters zu weitgehend. Dies mag im Falle der Erstellung eines Jahresabschlusses und seiner anschließenden Prüfung noch gerechtfertigt sein (so bisher § 319 Abs. 2 Satz 1 Nr. 6 i.V.m. Nr. 5 HGB), verliert seine pauschale Berechtigung jedoch angesichts des deutlich erweiterten Kata-

logs der zum Ausschluß führenden Leistungen. Wir schlagen daher vor, entsprechend der in Absatz 4 Satz 1 getroffenen Regelung den Ausschluß auf die Fälle zu begrenzen, in denen ein Gesellschafter fünfzig vom Hundert oder mehr der Stimmrechte besitzt.

In **Absatz 4** ist nicht klar, warum der „bei der Prüfung in verantwortlicher Position beschäftigte(r) Gesellschafter“ gesondert erwähnt wird; auch bei diesem dürfte es sich um eine (andere) „Person, die das Ergebnis der Prüfung beeinflussen kann,“ handeln. Eine Sonderregelung für den Gesellschafter erscheint daher überflüssig. Fraglich ist schließlich, ob der einfache Prüfungshelfer künftig noch erfaßt ist; dieser dürfte kaum in der Lage sein, das Ergebnis der Prüfung zu beeinflussen.

Gegen die Regelung in **Absatz 5** haben wir erhebliche Bedenken. Es handelt sich um eine schuldrechtliche Regelung, die im Handelsrecht keinen Platz hat. Sie kann im übrigen zu sachwidrigen Ergebnissen führen: Bei einem nachträglich eingetretenen Ausschlußgrund sind nach allgemeinen Werkvertragsrecht verwertbare Arbeitsergebnisse zu vergüten, während die vorgesehene Neuregelung im HGB undifferenziert jeden Vergütungsanspruch entfallen läßt. Aus unserer Sicht ist es nicht sachgerecht, auf diesem Weg zusätzliche Sanktionen zu normieren; die Straftat- und Bußgeldtatbestände, das Berufsrecht sowie das allgemeine Auftragsrecht, das im Einzelfall schon zum Verlust eines Honoraranspruchs führen kann, sind ausreichend.

#### **Nr. 25 (§ 319a HGB-neu):**

Die von dieser Sonderregelung erfaßten Unternehmen sind solche, die im öffentlichen Interesse stehen. Diese Differenzierung ist sachgerecht. Gerade aus diesem Grund dürfen aber nicht sämtliche Finanzdienstleistungsinstitute in diesen Kreis fallen. Diese Unternehmen, die in § 1 Abs. 1a KWG definiert sind, sind mitunter sehr klein und disponieren nicht in jedem Fall über Geld, so daß ein öffentliches Interesse an ihrem Schicksal nicht zu begründen ist.

Wir regen darüber hinaus an, in der Begründung den Ausnahmecharakter der Regelung zu unterstreichen. Unsere Sorge ist begründet, daß anderenfalls zu eilfertig die Anforderungen auf andere Bereiche übertragen werden.

In **Nr. 2** wird die Erbringung von Rechts- oder Steuerberatungsleistungen ausgeschlossen, die sich auf die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage in dem zu prüfenden Jahresabschluß gestaltend und nicht nur unwesentlich auswirken. Diese Formulierung geht deutlich über das hinaus, was laut Gesetzesbegründung mit ihr bezweckt wird. Danach sollen Fälle erfaßt werden, „in denen der Prüfer selbst gestaltend tätig wird

und dem Mandanten ein „Produkt“ liefert, das die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragssituation deutlich verändert“. Nach dem Wortlaut der gesetzlichen Formulierung könnte dagegen davon auszugehen sein, daß letztlich nur die Beratung bei Abgabe einer Steuererklärung erlaubt bleiben soll, während jede Form der Gestaltungsanalyse und –beratung, auch die vom Unternehmen abgefragte Beratung, nicht vereinbar wäre; denn gerade Steuerberatungsleistungen betreffen im Zweifel Sachverhalte, die für das Unternehmen nicht nur unwesentlich sind. Nicht zuletzt auch mit Blick auf die EU-Empfehlung zur Stärkung der Abschlußprüfung vom 16. Mai 2002 und den sarbanes oxley act, die beide Steuerberatung nicht als eine schädliche Tätigkeit ansehen, halten wir eine Änderung des Gesetzentwurfes für erforderlich. Wenn überhaupt aus übergeordneten Gründen die Steuerberatung angesprochen werden soll, dann muß eine justiziable Abgrenzung auf der Grundlage des selbstverständlich unzulässigen Selbstprüfungsverbots gefunden werden.

Die jetzige Formulierung von **Nr. 3** ist insofern problematisch, als auch hier keine zeitliche Eingrenzung in die Vergangenheit getroffen wird. Es muß jedenfalls deutlich werden, daß eine Besorgnis der Befangenheit nicht mehr anzunehmen ist, wenn zwischenzeitlich ein unabhängiger Dritter eine Jahresabschlußprüfung bei dem Unternehmen durchgeführt hat. Ferner sollte – entsprechend der Regelung in § 319 Abs. 3 Nr. 3 HGB-E – auch hier ein Passus aufgenommen werden, der verdeutlicht, daß nur eine über die Prüfungstätigkeit hinausgehende Tätigkeit problematisch sein kann. Redaktionell möchten wir anregen, den Begriff „Installation“ durch den Begriff „Einrichtung“ zu ersetzen.

Auch die Regelung der **Nr. 4** enthält keine zeitliche Begrenzung in die Vergangenheit. Nach der im Gesetzentwurf gewählten Formulierung würde auch eine vor Jahrzehnten erfolgte gerichtliche Vertretung zum Ausschluß als Wirtschaftsprüfer führen. Dies kann nicht gewollt sein. Ganz abgesehen davon, daß eine solche Regelung dem bisherigen gedanklichen Ansatz in Deutschland ohnehin fremd ist, kann allenfalls **parallel** zur Abschlußprüfung durchgeführte gerichtliche Vertretung einen Ansatzpunkt für mögliche Bedenken liefern. Konsequenterweise sollte daher der Passus „vertreten hat oder“ gestrichen werden.

Die Formulierung in **Nr. 5** führt zu starken Bedenken: Während für die aktuelle Tätigkeit an die Beschäftigung „in verantwortlicher Position“ angeknüpft wird, soll die zum Ausschluß führende Tätigkeit in der Vergangenheit eine bloße „Beteiligung“ sein, ohne daß dies näher eingegrenzt wird. Damit wäre auch eine ganz geringe Beteiligung als Prüfungsassistent geeignet, nun zu einem Ausschluß zu führen. Dies ist nicht sachgerecht.



Auch die Frist, die eingehalten werden muß, damit ein entsprechender Prüfer wieder tätig werden kann, wird durch die Formulierung deutlich verlängert. Nach einem Beschäftigungszeitraum von sieben Jahren muß nunmehr auch eine Zeit von sieben Jahren abgewartet werden, bevor wieder eine Beschäftigung in verantwortlicher Position möglich ist. Dies geht über die bisherige Regelung und auch über die EU-Empfehlung weit hinaus. Bei strenger wörtlicher Auslegung der Regelung ist sogar noch denkbar, daß lediglich die Beteiligung in einem der sieben Jahre bereits zu einem Ausschluß von einer Prüfungstätigkeit in verantwortlicher Position führen soll. Dies kann nicht gewollt sein. Daher muß der Gesetzeswortlaut konkretisiert und eine spezielle „Abkühlungsphase“ festgelegt werden.

In diesem Zusammenhang möchten wir auch noch einmal die Frage ansprechen, ob diese Regelung in allen im ersten Halbsatz genannten Fällen angestrebt ist, mit allen etwaigen Konsequenzen; wir verweisen hierzu auf das Schreiben von Herrn Wirtschaftsprüfer/Steuerberater Peter Rosengarth, Würzburg, vom 23. Dezember 2003, der Sie auch unmittelbar angeschrieben hat und dessen Sichtweise symptomatisch für die Betroffenheit des Mittelstandes auf Prüfer- und auf Unternehmerseite ist.

## **Art. 2 (EGHGB):**

### **Nr. 5:**

In **Art. 57 EGHGB – neu** ist in Absatz 4 eine Regelung zur erstmaligen Anwendung der §§ 319 und 319a in der Fassung des BilReG vorgesehen. Danach sind sämtliche Regelungen, die die Unabhängigkeit des Abschlußprüfers betreffen, für Geschäftsjahre anwendbar, die am 1. Januar 2005 oder später beginnen. Diese Frist ist zu kurz. Erforderlich wäre eine Übergangsregelung, die auch Raum für differenzierende Regelungen läßt. Für Tätigkeiten, die nach dem Gesetzentwurf nunmehr nicht mehr mit der Abschlußprüfung vereinbar sein sollen, sollte eine Übergangsfrist von wenigstens einem Jahr vorgesehen werden. Ferner muß klargestellt werden, daß Leistungen, die in der Vergangenheit erbracht worden sind, sich nicht mehr auf die Beurteilung der Besorgnis der Befangenheit bei künftigen Prüfungen auswirken können. Schließlich sollte auch berücksichtigt werden, daß Leistungen, die zivilrechtlich bereits wirksam vereinbart worden sind, ebenfalls noch erbracht werden können; anderenfalls würden zivilrechtliche Sanktionen drohen. Eine weitere grundsätzliche Differenzierung sollte zwischen den Regelungen des § 319 HGB-E einerseits und des § 319a HGB-E andererseits erfolgen. Eine besonders schwierige Frage ist schließlich die Berücksichtigung der gesenkten Umsatzabhängigkeitsgrenze des § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 HGB-E.“