



Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG):

Anwendungsbeginn neuer Regelungen / Nachträglicher Wegfall der Prüfungspflicht durch Anhebung der Schwellenwerte - Auswirkungen auf den Prüfungsauftrag

Das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) ist am 28. Mai 2009 im Bundesgesetzblatt verkündet worden und am 29. Mai 2009 in Kraft getreten (siehe „Neu auf WPK.de“ vom 29. Mai 2009 - http://www.wpk.de/aktuell/nachricht_06-04-2009.asp).

Zum Anwendungsbeginn der neuen Vorschriften nach Inkrafttreten des Gesetzes führt das Bundesjustizministerium wie folgt aus:

„Die neuen Bilanzierungsregelungen sind verpflichtend für Geschäftsjahre ab dem 1. Januar 2010 anzuwenden. Sie können freiwillig bereits für den Abschluss 2009 angewendet werden, jedoch nur als Gesamtheit. Einige Vorschriften, insbesondere zur Umsetzung EU-rechtlicher Vorgaben, gelten verpflichtend schon für das Geschäftsjahr 2009. Bilanzierungserleichterungen für kleine und mittlere Unternehmen können – soweit dies noch möglich ist – schon für das Geschäftsjahr 2008 in Anspruch genommen werden.“

Letzteres gilt auch für sonstige Rechtsfolgen, die sich aus der Anhebung der Schwellenwerte für die Bestimmung der Größenklassen von Unternehmen nach § 267 HGB ergeben, insbesondere für die Frage der Prüfungspflicht.

Soweit aufgrund des BilMoG die Schwellenwerte in § 267 Abs. 1 und 2 HGB angehoben und wegen der Übergangsregelung in Art. 66 Abs. 1 EGHGB ein bislang

als prüfungspflichtig zu qualifizierendes Unternehmen bereits für das Geschäftsjahr 2008 und damit rückwirkend von der Prüfungspflicht befreit wird, stellt sich die Frage, wie sich dies auf die Stellung eines bereits bestellten Abschlussprüfers auswirkt.

Hierbei wird davon ausgegangen, dass diese Frage für bereits abgeschlossene Prüfungsaufträge nicht mehr von praktischer Bedeutung sein wird. Eine Ausnahme könnte für den Fall eines gegen den Prüfer gerichteten Schadensersatzanspruches bestehen. Hier ist nicht auszuschließen, dass der Anspruchsteller argumentiert, mit dem rückwirkenden Wegfall der Prüfungspflicht sei auch die nach § 323 Abs. 2 HGB bestehende gesetzliche Haftungsbeschränkung des Abschlussprüfers entfallen. Im Übrigen dürften sich weitere Fragen nur für solche Fallgestaltungen stellen, in denen der Abschlussprüfer bereits bestellt, die Prüfung aber noch nicht beendet worden ist. Liegt zwar schon ein Wahlbeschluss vor, ist der Prüfer aber noch nicht beauftragt worden, kann das (nicht mehr) prüfungspflichtige Unternehmen schlicht davon absehen, den Prüfungsauftrag zu erteilen.

Haftungsbeschränkung

Hinsichtlich der gesetzlichen Haftungsbeschränkung nach § 323 Abs. 2 HGB ist unklar, ob diese durch den rückwirkenden Wegfall der Prüfungspflicht als solche weiter bestehen bleibt oder nicht. Im Ergebnis sollte es aus Sicht der WPK aber bei einer dem § 323 Abs. 2 HGB zumindest entsprechenden Haftungsbeschränkung bleiben, und zwar unabhängig davon, ob die Prüfung zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des BilMoG bereits abgeschlossen ist oder noch nicht. Die Haftungsbeschränkung dürfte von beiden Vertragspartnern ausdrücklich oder zumindest konkludent in den Prüfungsauftrag einbezogen worden und damit auch für den Fall, dass die Prüfung selbst nicht mehr als gesetzliche, sondern freiwillige Abschlussprüfung gewertet wird, weiterhin Vertragsbestandteil sein. Zumindest würde eine dahingehende sogenannte ergänzende Vertragsauslegung nahe liegen, die bei Änderungen der Rechtslage ein gebräuchliches Instrument der Gerichte ist. Im Streitfall können aber auch nur diese die aufgeworfene Frage verbindlich beantworten. Wird der Prüfungsauftrag nach Inkrafttreten des BilMoG fortgeführt, ist

daher im Einzelfall, auch in Abhängigkeit vom Stand der Prüfung, zu erwägen, ob vorsorglich eine Haftungsbeschränkung nach § 54a WPO vereinbart werden sollte.

Vorzeitige Beendigung des Prüfungsauftrages

Mit dem rückwirkenden Wegfall der Prüfungspflicht dürften die mit der Bestellung als gesetzlicher Abschlussprüfer verbundenen Rechtsfolgen von selbst ihre Wirksamkeit verlieren, soweit sie nicht Vertragsbestandteil geworden sind. Dies führt u.a. dazu, dass § 318 HGB nicht mehr gilt, wonach die Möglichkeit, den Prüfungsauftrag vorzeitig zu beenden, sowohl für den Abschlussprüfer als auch das zu prüfende Unternehmen nur unter sehr engen Voraussetzungen besteht.

Bestehen bleiben hingegen die zivilrechtlichen Wirkungen der der Bestellung zugrunde liegenden schuldrechtlichen Leistungsbeziehung, so dass der Prüfungsauftrag nicht von selbst gegenstandslos wird. Die Möglichkeiten zu dessen Beendigung richten sich nach den allgemeinen Grundsätzen, die auch sonst für nicht gesetzlich vorgeschriebene Prüfungen gelten. Daher besteht für den Auftraggeber ein jederzeitiges Kündigungsrecht nach § 649 BGB, sofern Prüfungsaufträge als Werkvertrag eingeordnet werden (so BGH, DB 2000, 2028). Bei Qualifizierung als typengemischter Vertrag mit werk- und dienstvertraglichen Elementen wäre hingegen § 627 BGB einschlägig, da es sich bei der Prüfung um eine Leistung höherer Art handeln würde. Auch nach dieser Vorschrift stünde dem Auftraggeber ein jederzeitiges Kündigungsrecht zu.

Vergütung bei vorzeitiger Beendigung des Prüfungsauftrages

Kündigt der Auftraggeber vorzeitig den Prüfungsauftrag und wird dieser als Werkvertrag qualifiziert, kann der Abschlussprüfer nach § 649 Satz 2 BGB gleichwohl die vereinbarte Vergütung verlangen, muss sich allerdings „dasjenige anrechnen lassen, was er infolge der Aufhebung des Vertrages erspart oder durch anderweitige Verwendung seiner Arbeitskraft erwirbt oder zu erwerben böswillig unterlässt“. § 649 Satz 3 BGB enthält insoweit eine Vermutungsregel, nach der für den noch nicht

erbrachten Teil der Leistung 5% der vereinbarten Vergütung verlangt werden können.

Sofern ein Kündigungsrecht nach § 627 BGB befürwortet wird, kann der Prüfer nach § 628 Abs. 1 Satz 1 BGB einen seinen bisherigen Leistungen entsprechenden Teil der Vergütung verlangen.

Keine Mitteilungspflichten nach § 318 Abs. 8 HGB-neu

Da es sich bei der Kündigung des Prüfungsauftrags um die vorzeitige Beendigung einer freiwilligen Abschlussprüfung handelt, entstehen die nach dem BilMoG vorgesehenen Mitteilungspflichten gegenüber der WPK bei Kündigung oder Widerruf eines gesetzlichen Prüfungsauftrages (§ 318 Abs. 8 HGB-neu) nicht.