

Rechtssache C-950/19
Vorabentscheidungsersuchen

Eingangsdatum:

17. Dezember 2019

Vorlegendes Gericht:

Helsingin hallinto-oikeus (Finnland)

Datum der Vorlageentscheidung:

13. Dezember 2019

Rechtsmittelführer:

A

Anderer Verfahrensbeteiligter:

Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta

HELSINGIN HALLINTO – OIKEUS (VERWALTUNGS- GERICHT HELSINKI)	ZWISCHENBESCHLUSS	... [nicht übersetzt]
	13. Dezember 2019	... [nicht übersetzt]

Gegenstand Vorabentscheidungsersuchen an den Gerichtshof der Europäischen Union gemäß Art. 267 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV)

Rechtsmittelführer KHT A (von der Handelskammer zugelassener Abschlussprüfer A)

**In der Rechtssache
angehörte Beteiligte** A
Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta
(Abschlussprüfungsausschuss des Patent- und Registeramtes)

Angefochtene Entscheidung

Der Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta (im Folgenden: Abschlussprüfungsausschuss) hat durch Beschluss vom 13. November 2018 ... [nicht übersetzt] dem KHT A eine an den Staat zahlbare Geldbuße in Höhe von 50 000 Euro auferlegt.

Der Abschlussprüfungsausschuss hat festgestellt, dass am 12. Juli 2018 eine zweijährige Karenzzeit im Sinne von § 11 in Kapitel 4 des Tilintarkastuslaki (Abschlussprüfungsgesetz) begonnen und A am selben Tag bei der X Oyj die Stellung des Leiters der Finanzabteilung und damit eine zentrale Führungsposition übernommen habe. Nach Auffassung des Ausschusses hat A gegen die in § 11 in Kapitel 4 des Abschlussprüfungsgesetzes enthaltene Verpflichtung verstoßen.

Gegenstand des Verfahrens und relevanter Sachverhalt

1. A legte gegen den Beschluss des Abschlussprüfungsausschusses ein Rechtsmittel beim Verwaltungsgericht ein. A beantragte, den Betrag der Geldbuße auf wenigstens die Hälfte herabzusetzen.
2. Das Helsingin hallinto-oikeus ist in der anhängigen Rechtssache das zuständige Verwaltungsgericht.
3. Den Ermittlungen in der Rechtssache zufolge war die Y Oy als Abschlussprüferin der X Oyj tätig. KHT A war als von der Y Oy ernannter verantwortlicher Prüfungspartner von 2014 bis zum 12. Juli 2018 tätig. A schloss am 12. Juli 2018 mit der X Oyj einen Arbeitsvertrag ab. Gemäß einer von der X Oyj am 17. Juli 2018 veröffentlichten Börsenmitteilung ernannte die X Oyj den A zum Leiter der Finanzabteilung und Mitglied der Führungsgruppe der X Oyj, und A trat diese Stellung im Februar 2019 an. Die Stellung des A in der Y Oy endete am 31. August 2018. Gemäß einer der Abschlussprüfungsaufsicht von der Y Oy am 31. August 2018 erteilten Erklärung bestätigte die X Oyj schriftlich, dass A vor Veröffentlichung des Prüfungsberichts für das Jahr 2018 weder in einer zentralen Führungsposition der X Oyj noch in einer für Finanzen oder Rechnungslegung der Gesellschaft zuständigen Stellung tätig sein werde. Dem Handelsregister [Or. 2] zufolge wurde als Abschlussprüferin der X Oyj am 14. Dezember 2018 die Z Oy eingetragen.

Zusammenfassung des wesentlichen Parteivorbringens

4. A hat unter anderem vorgetragen, dass er transparent mit der Behörde kooperiert habe und diese keine früheren Geldbußen gegen ihn verhängt habe. Das Vorgehen habe keine Nachteile für Außenstehende zur Folge gehabt.
5. Nach Auffassung des A beruht der Beschluss hinsichtlich Schwere und Dauer des Verstoßes gegen die Vorschrift auf einer fehlerhaften Auslegung. Es sei

offensichtlich, dass die Übernahme einer Stellung nur eine Situation betreffen könne, in der die Person ihre Stellung tatsächlich angetreten habe. Zwar könne für die Person eine „geistige Bindung“ schon entstehen, bevor sie in die Dienste eintrete, aber vor Antritt der Stellung verfüge sie weder über eine tatsächliche Position noch über Einfluss auf die Angelegenheiten der Gesellschaft. Zudem könnten sich die Umstände vor Antritt der Stellung noch ändern. Im Mittelpunkt der Beurteilung müsse in Hinblick auf die Unabhängigkeit das Vermögen der Person stehen, Einfluss auf Buchhaltung oder Jahresabschluss des künftigen Arbeitgebers nehmen zu können (im vorliegenden Falle mit Antritt als Leiter der Finanzabteilung). Er habe die Stellung erst übernommen, als er sie tatsächlich angetreten habe, d. h. im Februar 2019. Wenn man die Veränderung der Umstände berücksichtige, nämlich, dass die Z Oy Abschlussprüferin für das Geschäftsjahr 2018 der X Oyj sei, habe die tatsächliche Karenzzeit mit Beendigung der Abschlussprüfung der X Oyj für das Jahr 2017 am 5. Februar 2018 begonnen. Sofern man die Karenzzeit rein aufgrund des Aspekts wirklicher Unabhängigkeit bestimme, komme man auf eine einjährige Karenzzeit (das Geschäftsjahr 2018). Sofern man die Angelegenheit rein formell und unter Vernachlässigung der tatsächlichen Situation betrachte, müsse man auf eine Karenzzeit kommen, die am 12. Juli 2018 begonnen und im Februar 2019 nach Unterzeichnung des Jahresabschlusses der X Oyj für das Jahr 2018 geendet habe, mithin auf etwa sieben Monate.

6. A hat vorgetragen, dass über seinen Wechsel transparent informiert worden sei, damit auch Außenstehende verstanden hätten, dass die Situation sorgfältig abgewogen worden sei und Sicherheitsvorkehrungen getroffen worden seien. Infolge des Wechsels des Abschlussprüfers sei auch gar keine Situation eingetreten, in der A bei der X Oyj als Leiter der Finanzabteilung gearbeitet hätte, während die Y Oy als Abschlussprüferin dieser Gesellschaft tätig gewesen sei. Die X Oyj habe den Abschlussprüfer für das Geschäftsjahr 2018 ausweislich einer Börsenmitteilung vom 29. November 2018 gewechselt, so dass kein tatsächlicher Wechsel in die Dienste eines Abschlussprüfungskunden erfolgt sei, da A erst im Februar 2019 als Leiter der Finanzabteilung der X Oyj angefangen habe. A meint, dass Voraussetzung einer Anwendung von § 5 in Kapitel 10 des Abschlussprüfungsgesetzes sein müsse, dass das betreffende Abschlussprüfungsverhältnis auch nach dem Wechsel des Abschlussprüfers zum Kundenunternehmen weiter andauere. A zufolge sei die Unabhängigkeit der Abschlussprüfung der X Oyj nicht durch seinen Wechsel dorthin als Leiter der Finanzabteilung gefährdet worden.
7. Der **Abschlussprüfungsausschuss** hat in seiner dem Verwaltungsgericht erteilten Stellungnahme vorgetragen, dass er in seinem Beschluss die in § 7 in Kapitel 10 des Abschlussprüfungsgesetzes genannten Umstände berücksichtigt habe.
8. Der Abschlussprüfungsausschuss hat in dem angefochtenen Beschluss die Auffassung vertreten, dass der Beginn der Karenzzeit ab dem Zeitpunkt zu berechnen sei, in dem der verantwortliche Prüfungspartner aufgehört habe, als

solcher im Rahmen des betreffenden Prüfungsauftrags tätig zu sein. Somit habe die Karenzzeit des A am 12. Juli 2018 begonnen. [Or. 3]

9. Der Abschlussprüfungsausschuss hat vorgetragen, dass der in § 11 in Kapitel 4 des Abschlussprüfungsgesetzes verwendete Ausdruck „*übernimmt*“ eine Stellung die Unterzeichnung eines die Stellung betreffenden Vertrages oder den tatsächlichen Antritt dieser Stellung bedeuten könne. Aus den Gesetzgebungsunterlagen ergäben sich keine Auslegungshinweise, und über die Anwendung der Vorschrift gebe es auch keine Rechtsprechung. Für eine Auslegung, der zufolge „*übernimmt*“ auf einen tatsächlichen Antritt der Stellung hinweise, spreche der Umstand, dass sich die Umstände in der Zeit zwischen dem Vertragsabschluss und dem tatsächlichen Antritt verändern könnten. Es sei nicht gerechtfertigt, eine Tat zu sanktionieren, die noch nicht erfolgt sei. Für die entgegengesetzte Auslegung, der zufolge „*übernimmt*“ den Zeitpunkt des Abschlusses eines die Stellung betreffenden, verbindlichen Vertrags bedeute, sprächen zahlreiche andere Umstände. Es handele sich um eine der Unabhängigkeit dienende Vorschrift. Bei Beurteilung der Unabhängigkeit seien äußere Umstände, das äußere Erscheinungsbild der Unabhängigkeit, wichtig. Der Abschluss eines Vertrags sei ein sichtbarer äußerer Umstand. Der Abschluss des Vertrags wirke sich auch unmittelbar auf Verhalten und Einstellungen der betreffenden Person, ihres Arbeitgebers und der Stakeholder aus. Für einen Abschlussprüfer, der einen Vertrag eingegangen sei, entstehe aufgrund des Vertrags eine Bindung an den neuen Arbeitgeber. Die Bindung bedeute vor allem Loyalität dem Arbeitgeber gegenüber und ein Tätigwerden gemäß den Interessen des neuen Arbeitgebers schon vor Antritt der eigentlichen Arbeit. Die Unabhängigkeit eines Abschlussprüfers, der in eine Führungsposition eines Abschlussprüfungskunden überwechsele, ende somit schon im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses. Hinsichtlich des Zwecks der Vorschrift habe der Zeitpunkt des tatsächlichen Antritts keine entscheidende Bedeutung. Für letztere Auslegung der Vorschrift spreche in diesem Falle auch der Umstand, dass der neue Arbeitgeber, die X Oyj, die Ernennung des A mittels der Mitteilung auf dem Kapitalmarkt und unter den Stakeholdern sichtbar gemacht habe. Nach Auffassung des Abschlussprüfungsausschusses hat A die Stellung mit Unterzeichnung des diesbezüglichen Arbeitsvertrages am 12. Juli 2018 übernommen.

Nationale Rechtsvorschriften und Gesetzgebungsmaterialien

10. Gemäß § 11 Abs. 1 in Kapitel 4 des Abschlussprüfungsgesetzes darf ein Abschlussprüfer oder ein verantwortlicher Prüfungspartner, der für eine Prüfungsgesellschaft eine Abschlussprüfung durchführt, folgende Stellungen nicht vor Ablauf von mindestens einem Jahr seit der Abschlussprüfung übernehmen:
- 1) eine zentrale Führungsposition in dem geprüften Unternehmen;

- 2) die Mitgliedschaft im Prüfungsausschuss des geprüften Unternehmens oder in einem Gremium, das die Funktionen des Prüfungsausschusses ausübt;
 - 3) die Mitgliedschaft im Verwaltungsorgan ohne Zugehörigkeit zur Geschäftsführung oder die Mitgliedschaft im Aufsichtsorgan des geprüften Unternehmens.
11. Gemäß § 11 Abs. 2 beträgt die in Abs. 1 genannte Frist zwei Jahre, wenn Gegenstand der Prüfung ein Unternehmen von öffentlichem Interesse ist.
 12. Gemäß § 5 Abs. 1 in Kapitel 10 des Abschlussprüfungsgesetzes kann der Abschlussprüfungsausschuss eine Geldbuße verhängen, wenn ein Abschlussprüfer gegen die in § 11 in Kapitel 4 genannten Fristen über den Wechsel eines Abschlussprüfers in die Dienste eines geprüften Unternehmens verstößt. Gemäß § 5 Abs. 2 beträgt die Geldbuße für den Verstoß gegen die in § 11 in Kapitel 4 genannte Frist bis zu 50 000 Euro. Nach § 5 Abs. 3 wird die Geldbuße als an den Staat zahlbar verhängt.
 13. Gemäß § 7 Abs. 1 in Kapitel 10 des Abschlussprüfungsgesetzes sind bei Beschlussfassung über die Geldbuße alle relevanten Umstände zu berücksichtigen. Dies sind: **[Or. 4]**
 - 1) die Schwere und die Dauer des Verstoßes;
 - 2) der Verantwortungsgrad des Abschlussprüfers;
 - 3) die Bereitschaft des Abschlussprüfers, mit der zuständigen Behörde zu kooperieren;
 - 4) frühere gegen den Abschlussprüfer verhängte Geldbußen; und
 - 5) der Umfang des Schadens oder der Nachteile, die durch das Handeln oder Unterlassen verursacht wurden.
 14. Gemäß § 7 Abs. 2 sind bei Beschlussfassung über die Geldbuße neben den in Absatz 1 genannten Umständen zu berücksichtigen:
 - 1) die wirtschaftlichen Verhältnisse des Abschlussprüfers;
 - 2) der Umfang der Vorteile, die der Abschlussprüfer erlangt hat.
 15. In der Vorlage der Regierung an das Parlament zum Erlass eines Änderungsgesetzes des Abschlussprüfungsgesetzes und anderer hiermit in Verbindung stehender Gesetze (Regierungsvorlage HE 70/2016 vp) wird festgestellt, dass durch diese Änderungen die an der Richtlinie über Abschlussprüfungen erfolgten Änderungen sowie die diesbezügliche Verordnung umgesetzt werden. Es wird vorgeschlagen, in das Abschlussprüfungsgesetz Vorschriften unter anderem über den Wechsel eines Abschlussprüfers in die Dienste eines geprüften Unternehmens aufzunehmen. In der Begründung der

Regierungsvorlage wird in Hinblick auf § 11 in Kapitel 4 zum Ausdruck gebracht, dass der auf Art. 22a der Änderungsrichtlinie beruhende § 11 neu ist und den Wechsel eines Abschlussprüfers in die Dienste eines geprüften Unternehmens behandelt. Mit dem Wechsel in die Dienste eines Unternehmens ist gemeint, dass der Abschlussprüfer eine zentrale Führungsposition in dem geprüften Unternehmen übernimmt, Mitglied des Prüfungsausschusses des geprüften Unternehmens oder eines vergleichbaren Gremiums wird oder nicht geschäftsführendes Mitglied des Verwaltungsorgans oder Mitglied des Aufsichtsorgans des geprüften Unternehmens wird. In § 11 Abs. 1 wird der Grundtatbestand definiert, der alle Abschlussprüfer oder verantwortlichen Prüfungspartner betrifft, die eine Abschlussprüfung im Sinne des Kapitels 3 des Gesetzes durchführen. Diese Personen können nicht in die Dienste ihres Prüfungsobjekts überwechseln oder Mitglied seiner Organe werden, bevor mindestens ein Jahr seit der Beendigung des Prüfungsauftrags abgelaufen ist und ihre Amtsdauer gleichzeitig geendet hat. Dieser Zeitraum wird als sog. *Cooling Off* bzw. Karenzzeit, bezeichnet. Mit *zentraler Führungsposition* sind Mitglieder der Führungsgruppe gemeint, die zur Unterstützung des Geschäftsführers tätig sind, oder Personen, deren Führungsposition durch Geschäftsführer oder Vorstand festgelegt werden. Der Leiter der Finanzabteilung oder eine vergleichbare Person gilt auch ohne besondere Definition als Führungsposition des Unternehmens.

16. Im Bericht des Wirtschaftsausschusses TaVM 16/2016 vp wird zu dem Wechsel eines Abschlussprüfers in die Dienste des zu prüfenden Unternehmens festgestellt, dass die von der Richtlinie vorausgesetzten Fristbestimmungen auf finnische Verhältnisse übertragen von beträchtlicher Länge sind. Unter Berücksichtigung des innerstaatlichen Arbeitsmarktes für Abschlussprüfer kann die Karenzzeitregelung beträchtliche Hindernisse für die berufliche Entwicklung und optimale Nutzung aktuellen beruflichen Könnens von Abschlussprüfern aufbauen, insbesondere außerhalb der Hauptstadtregion. Der Wirtschaftsausschuss hat festgestellt, dass die Vorschrift eine unbefriedigende Rechtslage für die Verhältnisse in Finnland schafft. Es handelt sich jedoch um ein durch zwingende EU-Regelungen vorgeschriebenes Minimum, weshalb innerstaatlich keine abweichenden Bestimmungen erlassen werden können. Zur Minimierung der Auswirkungen dieses unbefriedigenden Zustandes hält der Wirtschaftsausschuss es für erforderlich und sachgerecht, innerstaatliches Ermessen bei der Sanktionierung von Verstößen gegen die Karenzzeit auszuüben.

Relevantes Unionsrecht [Or. 5]

17. Gemäß Art. 22a Abs. 1 (eingefügt durch die Richtlinie 2014/56/EU) der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Mai 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 sorgen die Mitgliedstaaten dafür, dass ein Abschlussprüfer oder ein verantwortlicher Prüfungspartner, der eine Abschlussprüfung im Auftrag einer Prüfungsgesellschaft durchführt, vor

Ablauf von mindestens einem Jahr bzw. bei Abschlussprüfungen von Unternehmen von öffentlichem Interesse vor Ablauf von mindestens zwei Jahren, nachdem er die Tätigkeit als Abschlussprüfer oder verantwortlicher Prüfungspartner im Zusammenhang mit dem Prüfungsauftrag eingestellt hat,

- a) keine zentrale Führungsposition in dem geprüften Unternehmen übernimmt,
- b) gegebenenfalls bei dem geprüften Unternehmen nicht Mitglied des Prüfungsausschusses wird bzw. – sollte es keinen solchen Ausschuss geben – nicht Mitglied des Gremiums wird, das die Funktionen des Prüfungsausschusses ausübt,
- c) nicht geschäftsführendes Mitglied des Verwaltungsorgans oder Mitglied des Aufsichtsorgans des geprüften Unternehmens wird.

Rechtsprechung des Gerichtshofs

- 18. Dem Verwaltungsgericht ist keine auf die Rechtssache anwendbare Entscheidung des Gerichtshofs bekannt.

Erforderlichkeit des Vorabentscheidungsersuchens

- 19. In der Rechtssache vor dem Verwaltungsgericht geht es darum, ob der Abschlussprüfungsausschuss gegen A wegen Verstoßes gegen die Karenzzeit im Sinne von § 11 in Kapitel 4 des Abschlussprüfungsgesetzes eine Geldbuße in Höhe von 50 000 Euro verhängen durfte. Für die Entscheidung der Rechtssache ist von zentraler Bedeutung, wie die Dauer einer eingetretenen Karenzzeit berechnet wird.
- 20. Gemäß § 7 Abs.1 in Kapitel 10 des Abschlussprüfungsgesetzes sind bei Beschlussfassung über die Geldbuße unter anderem die Schwere und die Dauer des Verstoßes zu berücksichtigen, so dass das Verwaltungsgericht zu bestimmen hat, wann A auf die vom Gesetz genannte Weise eine zentrale Führungsposition bei der X Oyj übernommen hat. Da durch die Vorschrift des § 11 in Kapitel 4 des Abschlussprüfungsgesetzes Art. 22a Abs.1 (eingefügt durch die Richtlinie 2014/56/EU) der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Mai 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 umgesetzt wurde, ist es in der Rechtssache zwecks Sicherstellung der Auslegung von Unionsrecht gerechtfertigt, beim Gerichtshof eine Vorabentscheidung einzuholen.
- 21. Dem A und dem Abschlussprüfungsausschuss wurde rechtliches Gehör hinsichtlich der Einholung einer Vorabentscheidung beim Gerichtshof eingeräumt.

Zwischenbeschluss des Helsingin hallinto-oikeus über die Einholung einer Vorabentscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Union

22. Das Helsingin hallinto-oikeus hat beschlossen, das weitere Verfahren auszusetzen und den Gerichtshof der Europäischen Union aufgrund von Art. 267 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) um eine Vorabentscheidung über die Auslegung von Art. 22a Abs. 1 (eingefügt durch die Richtlinie 2014/56/EU) der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Mai 2006 über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und [Or. 6] 83/349/EWG des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 84/253/EWG zu ersuchen. Die Einholung der Vorabentscheidung ist zur Entscheidung einer beim Helsingin hallinto-oikeus anhängigen Rechtssache erforderlich.

Vorlagefragen

1. Ist Art. 22a Abs. 1 (eingefügt durch die Richtlinie 2014/56/EU) der Richtlinie 2006/43/EG dahin auszulegen, dass ein verantwortlicher Prüfungspartner eine Stellung der in diesem Absatz bezeichneten Art mit Abschluss des Arbeitsvertrages übernimmt?

2. Sofern die erste Frage verneint wird: Ist Art. 22a Abs. 1 dahin auszulegen, dass ein verantwortlicher Prüfungspartner eine Stellung der in diesem Absatz bezeichneten Art mit Aufnahme der Arbeit in der betreffenden Stellung übernimmt?

... [nicht übersetzt] [Or. 7] ... [nicht übersetzt]