

An den Ausschuss für Recht
und Verbraucherschutz
Frau Renate Künast

Duisburg, den 3.2.2016

Stellungnahme zum Regierungsentwurf eines Abschlussprüfungsreformgesetz (AReG) - Öffentliche Anhörung am 22.2.2016

Sehr geehrte Frau Künast,

die nachfolgende Stellungnahme betrachtet den Gesetzentwurf unter dem Aspekt der Zielsetzungen der EU-Kommission, die mit der Richtlinie 2014/56/EU über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen (im folgenden EU-RL genannt) und der Verordnung Nr. 537/2014 über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse (im folgenden EU-VO genannt) umgesetzt wurden.

I. Ziele des Reformpakets der EU-Kommission

Die EU-Richtlinie und EU-Verordnung vom 16. April 2014 sind die Reaktion der EU-Kommission sowie des EU-Parlaments auf die Finanzkrise 2007, deren Folgen weiterhin noch nicht ausgestanden sind. Das bereits verabschiedete Abschlussprüferaufsichtsreformgesetz (APAReG) und das vorliegende AReG sollen die Reformvorhaben der EU in deutsches Recht umsetzen.

Das Hauptziel der EU-Reform besteht in der Stärkung der Funktionsfähigkeit des Kapitalmarktes. Es wurden verschiedene Risikofaktoren ermittelt, die in dem Reformpaket ihren Niederschlag gefunden haben und sich in den folgenden vier Punkten subsumieren lassen:

1. Stärkung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers
2. Konzentration im Markt für Abschlussprüfungen (Big4) als Marktrisiko
3. Deregulierung und Liberalisierung des Prüfermarktes außerhalb des Kapitalmarktes
4. Internationale Standards für Abschlussprüfungen (ISA) als gemeinsame Basis für eine einheitliche und vergleichbare Qualität der Abschlussprüfung

Zur Umsetzung dieser Ziele wurden erhöhte Anforderungen an die Prüfer und die Prüfungen von Unternehmen von öffentlichem Interesse, die in aller Regel an einer Börse notiert sind, in einer neuen EU-Verordnung erlassen, während die Marktkonzentration durch eine Liberalisierung der Prüfungen ausserhalb der Börse erreicht werden soll.

Der Bezug sowohl der EU-RL als auch der EU-VO auf internationale Prüfungsstandards erleichtert die Umsetzung dieser getrennten Betrachtungsweise von kapitalmarktorientierten Unternehmen und solchen außerhalb der Börse und ermöglicht gleichzeitig die Umsetzung des EU-Small Business Act, da die Internationalen Prüfungsstandards ebenfalls zwischen Prüfungen börsennotierter und nicht börsennotierter Unternehmen unterscheiden und zusätzlich kleine und mittlere Wirtschaftsprüferpraxen durch Skalierungen entlasten, damit einen Bürokratieabbau bereits enthalten.

Dieses EU-Konzept ist generell zu begrüßen und sowohl für den deutschen Prüfermarkt, der durch eine mittelständische Struktur geprägt ist, als auch für den deutschen Mittelstand, der sich durch zahlreiche Personengesellschaften und Familiengesellschaften auszeichnet, von Bedeutung und stellt eine wesentliche Entlastung und Verbesserung dar.

II. Umsetzung der EU-Ziele im vorliegenden Gesetzentwurf

A. Stärkung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers

Im Vergleich zum Referentenentwurf sind zahlreiche Verbesserungen zu erkennen:

- a) Durch den neu eingeführten § 317 Abs. 3a HGB ist jetzt klargestellt, dass von der EU-VO abweichende HGB-Vorschriften für kapitalmarktorientierte Unternehmen nicht anwendbar sind. Das betrifft insbesondere § 319b HGB, der eine von der EU-VO abweichende Regelung zur Zulässigkeit von Beratungen durch Netzwerkunternehmen erlaubt, selbst wenn diese einen Ausschlussgrund für den Abschlussprüfer darstellen. Darin hätte man durchaus eine deutsche Ausnahmeregelung sehen können.
- b) Der im Vergleich zum Referentenentwurf geänderte § 319 Abs. 1a HGB ist als Ausnahmeregelung zur Überschreitung der Honorare des Abschlussprüfers aus anderen Tätigkeiten eine deutliche Verbesserung zum ursprünglichen Entwurf und stärkt die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers. Die Beschränkung auf ein Jahr und die Einführung einer absoluten Obergrenze verhindern, dass diese Regelung als Umgehungstatbestand genutzt werden kann.
- c) In § 319a Nr. 2 HGB wurde ein neuer Tatbestand als Ausschlussgrund, der mit „aggressiver Steuerberatung“ umschrieben werden kann, eingeführt. Im Katalog nach Art.5 Abs. 1 Unterabsatz 2 Buchstabe a) Ziffer i und iv bis vii der EU-VO zum Verbot von Nichtprüfungsleistungen werden ebenfalls Steuerberatungsleistungen aufgeführt und weiter präzisiert. Dennoch kann im Tatbestand „aggressiver Steuerberatung“ eine Erweiterung gesehen werden, denn die Effekte einer Verlagerung von Gewinnen in das Ausland können sich auch auf Grund von Beratungsleistungen ergeben, bei denen es sich nicht originär um eine Steuerberatungsleistung handelt, z.B. bei Restrukturierungen. Haben solche Beratungsleistungen im Wesentlichen eine Steuerminderung durch Verlagerung in das Ausland zum Ziel, werden diese durch § 319a Nr. 2 HGB in eine unzulässige Steuerberatungsleistung umqualifiziert. Damit wird eine Regelungslücke in der EU-VO geschlossen, da es jetzt bei Beratungsleistungen

nicht auf die Überschrift des Beratungsauftrages, sondern auf das Ergebnis der Beratung, hier die Verlagerung von Gewinnen, ankommt. Es kommt damit auch nicht darauf an, ob mögliche Vereinbarungen nach ausländischem Recht zulässig sind oder nicht. Das spielt keine Rolle, da allein auf das Ergebnis der Beratung abgestellt wird. Die Regelung sollte auch auf Netzwerkunternehmen ausgedehnt werden.

- d) Der neu eingeführte § 319a Nr.3 HGB zu wesentlichen Bewertungsleistungen ist ebenfalls als eine Präzisierung von Art. 5 Abs.1 Unterabsatz 2 Buchstabe f) EU-VO zu sehen. Bewertungsleistungen zu wesentlichen Bilanzpositionen können danach nicht mehr vom Abschlussprüfer oder einem Netzwerkmitglied durchgeführt werden. Dazu zählen insbesondere Bewertungen von Finanzpositionen, Sachanlagen, Vorräten, Rückstellungen und Risiken aus Prozessen.

Insgesamt sind die dargestellten Änderungen als deutliche Stärkung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers anzusehen. Sie sind auch geeignet, der Konzentration im Markt für Abschlussprüfungen entgegenzuwirken da im Endeffekt eine Trennung von Abschlussprüfung und Beratung im Bereich der Prüfer kapitalmarktorientierter Unternehmen gefördert wird.

B. Liberalisierung des Prüfermarktes und international vergleichbare Qualitätsstandards

Die Stärkung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers und die strikte Trennung von Beratung und Prüfung fördert als Nebenziel auch den Zugang weiterer Prüfer auf den Markt für die Prüfung von kapitalmarktorientierten Unternehmen, da eine weitgehende Arbeitsteilung von Prüfung und Beratung im Grunde vorgeschrieben wird.

Im Bereich der nicht kapitalmarktorientierten Prüfungen hat die EU-Kommission in der Richtlinie im ersten Schritt eine Entlastung der freiwilligen Prüfungen vorgenommen, bei denen es sich in aller Regel um kleine Gesellschaften handelt. Wesentlich ist dabei die Beschränkung der Anwendung bestimmter Vorschriften auf gesetzliche Prüfungen, die auch in die deutschen Gesetze Einzug gefunden hat.

Durch den Bezug auf internationale Prüfungsstandards wurde das ISA Konzept zur Entlastung kleiner und mittlerer Wirtschaftsprüfer und kleiner Gesellschaften übernommen. In TZ 12 der EU-Richtlinie hat die EU-Kommission überzeugende Argumente für das gewählte ISA Konzept dargestellt.

Dieses ISA Konzept besteht aus zwei Komponenten:

1. Führt ein beauftragter Wirtschaftsprüfer alleine oder mit sehr geringem Personal eine Abschlussprüfung selbst durch, wird er von zahlreichen formalen Pflichten entlastet.
2. Wird eine kleine Gesellschaft geprüft, können eine Reihe von Abläufen vereinfacht werden. Mit kleiner Gesellschaft bezeichnen ISA nach der Definition in ISA 200 A64 aber nicht kleine Gesellschaften im Sinne der Größenkriterien des HGB sondern Gesellschaften mit einer kleinen Organisation vor allem in der Geschäftsleitung. Dies trifft in Deutschland in erster Linie auf Personengesellschaften und Familiengesellschaften zu, die sich durch kurze Entscheidungsstrukturen und eine geringe Anzahl von Führungspersonen, auch getragen von Familienangehörigen, kennzeichnen lassen.

Die Umsetzung dieses ISA Konzepts unter Wahrung der in der EU-RL definierten Standards und des EU-Small Business Act zur Förderung des Mittelstandes sind ein weiterer Weg, den Markt für Abschlussprüfungen zu öffnen und mehr Wirtschaftsprüfer dazu zu bewegen, wieder Abschlussprüfungen anzubieten. Damit wird auch ein in Deutschland erkennbarer negativer Markttrend begegnet. Das Konzept der Prüfung kleiner Organisationen öffnet auch Erleichterungen für die betroffenen Unternehmen selbst und ist Ausfluss des EU-Small Business Act.

Der Versuch im Referentenentwurf, einen kleinen Ausschnitt der internationalen Standards in Form eines „Bestätigungsberichts“ im ursprünglichen § 322a HGB einzuführen, konnte konzeptionell nicht funktionieren und wurde gestrichen.

Das bedeutet aber nicht, dass die oben dargestellte EU-Konzeption nicht wünschenswert wäre, zumal die EU-Reform komplett auf diesem Ansatz basiert.

Bereits heute wird im Bereich der Prüfung kapitalmarktorientierter Unternehmen vorherrschend nach Internationalen Standards in Kombination mit nationalen Standards geprüft und berichtet und zwar unabhängig von der Annahme der Internationalen Standards durch die EU-Kommission. Diese Annahme der ISA führt lediglich dazu, dass Internationale Standards als einziger Standard verbindlich sind und ISA nationale Standards ersetzen. Mit Inkrafttreten der EU-VO am 17.6.2016 werden ISA ein gültiger Prüfungsstandard, der neben den nationalen Standards parallel Gültigkeit hat, so wie bereits jetzt bei Prüfungen kapitalmarktorientierter Unternehmen praktiziert.

Für die deutschen Prüfungsstandards stellt dies kein Problem dar, da diese aller „ISA-konform“ sind.

Um das dargestellte EU-Konzept zur Liberalisierung des Prüfermarktes und die Sicherung einer EU-weiten und international vergleichbaren Prüfungsqualität zu erreichen wären es sinnvoll, den Regierungsentwurf um eine entsprechende Vorschrift zur generellen Anwendung der ISA zu erweitern, die in § 317 Abs. 5 HGB eingefügt werden sollte.

Ergänzung in § 317 Abs. 5 HGB – Gegenstand und Umfang der Prüfung

Die Ergänzung könnte wie folgt gestaltet werden:

„Die Anwendung internationaler Prüfungsstandards und ergänzender nationaler Standards kann zwischen dem Prüfungsausschuss bzw. Auftraggeber sowie Abschlussprüfer vereinbart werden.“

Begründung: Damit wird die bereits heute angewendete Prüfungsmethode in Kombination von nationalen und internationalen Standards bei der Prüfung kapitalmarktorientierter Unternehmen im HGB verankert und für alle Prüfungen geöffnet, sofern der Auftraggeber das wünscht. Damit entfällt der Bedarf für den im ursprünglichen Referentenentwurf als sinnvoll erachteten „Bestätigungsbericht“ für alle Abschlussprüfungen. Kommt eine Vereinbarung zustande, wäre etwa für freiwillige Konzernabschlussprüfungen ein Bestätigungsbericht analog den kapitalmarkt-

orientierten Prüfungen anzuwenden. Es kann aus der Sicht großer, nicht an der Börse notierter Konzerne, die in Deutschland nicht selten in Form von Personenhandelsgesellschaften geführt werden, sinnvoll sein, ihre Prüfungsvermerke analog kapitalmarktorientierter Unternehmen zu gestalten um eine internationale Vergleichbarkeit zu erreichen.

Ergänzung von § 321 HGB - Prüfungsbericht

Der Inhalt des Prüfungsberichts kann für bestimmte Fälle reduziert werden. Insbesondere dann, wenn es sich um freiwillige Prüfungen handelt. Sinnvoll erscheint dies aber auch für Prüfungen von nicht kapitalmarktorientierten Unternehmen sowie von Konzerntochtergesellschaften, deren Prüfungsergebnis in den Jahresabschluss der Muttergesellschaft einfließen.

Es könnte zumindest auf die Ausführungen zur wirtschaftlichen Lage in § 321 Abs. 2 Satz 4 und 5 HGB verzichtet werden, sofern die Berichtsempfänger über diese Informationen bereits verfügen.

Die Ergänzung könnte in § 321 Abs. 2 HGB durch einen entsprechenden ergänzenden Satz eingefügt werden:

"Auf die Ausführungen nach Satz 4 und 5 kann verzichtet werden, sofern diese dem Berichtsempfänger anderweitig zur Verfügung stehen."

Eine Orientierung des Inhalts des Prüfungsberichts an die Informationsbedürfnisse der Empfänger erscheint insgesamt sinnvoll.

III. Gesamtbeurteilung:

Insgesamt kann die Umsetzung der EU-Richtlinie und EU-Verordnung als gelungen bezeichnet werden. Da der Focus verständlicherweise auf den kapitalmarktorientierten Unternehmen liegt, wurden die Aspekte der Liberalisierung des Prüfermarktes ausserhalb des Kapitalmarktes und die Möglichkeiten der Entbürokratisierung auch für die mittelständischen Unternehmen selbst etwas vernachlässigt.

Wie aufgezeigt kann dies jedoch durch wenige Ergänzungen erreicht werden. Die Ergänzungen betreffen die Umsetzung des ISA Konzepts zur Entlastung kleiner und mittlerer Wirtschaftsprüfer sowie der Unternehmen mit kleinen und überschaubaren organisatorischen Strukturen durch die insbesondere die Personenunternehmen und Familiengesellschaften entlasten werden.

Die Trennung der Anforderungen an Abschlussprüfungen in einer EU-Richtlinie und eine EU-Verordnung durch die EU-Kommission verfolgte das Ziel, unterschiedliche Akzente in der Prüfung von kleinen und mittleren Unternehmen sowie kapitalmarktorientierten Unternehmen zu setzen und die Anforderungen der EU-Verordnung nicht auf die Prüfung ausserhalb von Unternehmen von öffentlichem Interesse auszudehnen. Dies kommt deutlich in Tz.5 der EU-Verordnung zum Ausdruck. In TZ 25 der EU-Richtlinie hat die EU-Kommission die zentrale Rolle kleiner und mittlerer Unternehmen anerkannt und das Prinzip "Vorfahrt für KMU" ausdrücklich betont. Die beabsichtigte Reduzierung der Transaktionskosten wird vor allem in der EU-Richtlinie sichtbar.

Die vorgeschlagenen Änderungen würden dieses Vorhaben der EU-Kommission deutlich unterstützen und den Zielkorridor für die ausstehenden Änderungen in den Satzungen der Wirtschaftsprüfer präziser vorgeben als es bisher der Fall ist.

Mit freundlichen Grüßen

Dr. Richard Wittsiepe