



Universität zu Köln • Albertus-Magnus-Platz • 50923 Köln

An  
Renate Künast, MdB  
Vorsitzende des Ausschusses für Recht und  
Verbraucherschutz  
Deutscher Bundestag Platz der Republik 1  
11011 Berlin

per Email: [Rechtsausschuss@bundestag.de](mailto:Rechtsausschuss@bundestag.de)

**Rechtswissenschaftliche  
Fakultät**

**Institut für Gesellschaftsrecht**

Abt. 2: Kapitalgesellschaften und  
Bilanzrecht

Lehrstuhl für Bürgerliches Recht,  
Bilanz- und Steuerrecht

**Prof. Dr. Joachim Hennrichs**

[joachim.hennrichs@uni-koeln.de](mailto:joachim.hennrichs@uni-koeln.de)

Köln, 20.02.2016

## **Entwurf eines Abschlussprüfungsreformgesetzes (AReG)**

### **Öffentliche Anhörung des Ausschusses für Recht und Verbraucherschutz des Deutschen Bundestages am 22.2.2016, 12 Uhr**

Sehr geehrte Frau Künast,

vielen Dank für die Einladung zur öffentlichen Anhörung des Ausschusses für Recht und Verbraucherschutz zum Entwurf eines Abschlussprüfungsreformgesetzes (AReG).

Zu dem Entwurf nehme ich gern wie folgt Stellung:

Der Regierungsentwurf ist insgesamt abgewogen und verdient Unterstützung. Namentlich begrüße ich, dass der Entwurf die Spielräume, die der EU-Gesetzgeber belässt, weitgehend aufgreift und behutsam ausübt. Insbes. die Verlängerungsoption für einen Prüferwechsel (§ 318 Abs. 1a HGB-E) ist sachgerecht. Jede zwingende staatliche Regulierung der Auswahl des Abschlussprüfers durch die Unternehmen und der erlaubten Leistungen des Abschlussprüfers an das geprüfte Unternehmen stellt einen Eingriff in die Grundrechte der Betroffenen dar. Ein solcher regulatorischer Eingriff unterliegt den Anforderungen des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes. Hier ist Augenmaß gefordert. Der Entwurf wird dem im Wesentlichen gerecht, in dem er Freiheitsgrade belässt.

### **Kritische Anmerkungen zu einzelnen Aspekten des Entwurfs**

Zu einzelnen Aspekten des Entwurfs möchte ich gleichwohl kritisch Stellung nehmen:

Albertus-Magnus-Platz  
50923 Köln  
Telefon +49 221 470-5694 (Sokr.)  
Telefax +49 221 470-5031

## Versagung der Verlängerungsoption für Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen

Nicht überzeugend erscheint es mir, ausgerechnet Kreditinstituten und Versicherungsunternehmen die Verlängerungsoption zum Prüferwechsel zu versagen und bei diesen Unternehmen eine Rotation nach höchstens zehn Jahren zwingend vorzuschreiben (§§ 340k Abs. 1 S. 1, 341k Abs. 1 S. 2 HGB-E). Die Begründung des Entwurfs ist an dieser Stelle (insbes. BT-Drucks. 18/7219, S. 40 f.) widersprüchlich. Wenn es richtig ist, dass jede externe Rotation die Gefahr eines erheblichen Verlustes an Informationen über das geprüfte Unternehmen birgt und sich das negativ auf die Prüfungsqualität auswirken kann (BT-Drucks. a.a.O.), dann ist dieser Gesichtspunkte gerade für Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen virulent. Denn die Geschäftstätigkeiten dieser Unternehmen sind hoch spezialisiert und komplex. Die Prüfung setzt hier in besonderem Maße Spezialwissen und Erfahrung voraus. Demzufolge ist der Prüfermarkt für diese Unternehmen sogar besonders eng. Eine Rotation führt deshalb gerade bei diesen Unternehmen zu Verwerfungen. Es ist für mich nicht überzeugend, ausgerechnet dieser Gruppe von Unternehmen die Verlängerungsoption zu versagen. Ich befürchte auch, dass eine enge Rotationsfrist für diese Unternehmen nicht etwa, wie vom Unionsgesetzgeber erhofft, zu einer Erweiterung des Prüfermarktes führen wird, sondern im Gegenteil zu einer zusätzlichen Verengung. Beispielsweise werden die Versicherer, die heute z.B. als VVaG organisiert sind und sich noch von Next-10-Prüfungsgesellschaften prüfen lassen, durch Rotationspflichten möglicherweise eher zu den Big4 wechseln als dass ein bislang von einer Big4-Prüfungsgesellschaft geprüfetes Kreditinstitut oder Versicherungsunternehmen zu einer der anderen Prüfungsgesellschaften rotieren wird.

Eine differenzierte Rotationsfrist je nach Unternehmensgruppen würde außerdem neue Verwerfungen und schwierige Folgefragen auslösen: Welche Regelung ist beispielsweise für Kreditinstitute sachgerecht, die zu Industriekonzernen gehören (wie die Auto-Banken)? Sollen diese uneingeschränkt den strengeren Rotationsfristen für Kreditinstitute unterliegen, obwohl sie im Wesentlichen ein besonderes Geschäftsmodell haben? Das hätte für solche Konzerne zudem den Nachteil, dass entweder unterschiedliche Rotationsfristen gelten würden oder der Abschlussprüfer für den Gesamtkonzern früher zu wechseln wäre. Will man das vermeiden und für Banken, die Teil eines Industriekonzerns der Realwirtschaft sind, eine Ausnahme von der Ausnahme zulassen, also die Verlängerungsoption doch gewähren, dann stellen sich freilich andere Gleichheitsprobleme: Sollen z.B. die Auto-Banken wirklich weniger streng rotieren müssen als kleine Geschäftsbanken, mit denen sie doch durchaus im Wettbewerb um Tages- und Festgeld sowie um Verbraucherkredite stehen? Und: Können dann nicht auch andere Spezialbanken ebenfalls Sondervorschriften einfordern? Auf solche Folgefragen sehe ich kaum befriedigenden Antworten.

Die Ursache für solche Verwerfungen liegt in dem Ansatz, den Kreditinstituten und Versicherern die Verlängerungsoption zu versagen. Richtigerweise sollten diese Unternehmen ebenfalls zur Verlängerung optieren können. Damit erledigen sich dann die angedeuteten Folgefragen.

#### **Ausschluss des Abschlussprüfers bei sog. aggressiver Steuerplanung**

Ebenfalls kritisch sehe ich die vorgesehene Vorschrift des § 319a Abs. 1 S. 1 Nr. 2 HGB-E, wonach Abschlussprüfer ausgeschlossen sein sollen, wenn sie im zu prüfenden Geschäftsjahr an sog. aggressiver Steuerplanung mitgewirkt haben. Mir ist bewusst, dass dieser Ausschlussgrund dem „politischen Zeitgeist“ entspricht und „en vogue“ ist. Dennoch, an dieser Vorschrift sind mehrere Aspekte kritikwürdig:

Erstens ist die sog. aggressive Steuerplanung kein Phänomen, bei dem allein Abschlussprüfer aktiv wären. Vielmehr sind insoweit auch vielfältige andere Berater tätig – Steuerberater, Consulting-Firmen, Banken u.s.w. Hier allein eine Berufsgruppe wegen angeblich aggressiver Steuerplanung mit Sanktionen zu belegen, erscheint mir gleichheitsrechtlich problematisch.

Zweitens sind die Vorschriften dazu, was „aggressive Steuerplanung“ ausmacht, ganz unbestimmt. Hier sind Auslegungszweifel und Streitigkeiten vorprogrammiert. Eine Reaktion der Unternehmen könnte sein, die Beratung über irgendwie etwas forscher Steuergestaltungen von vornherein nicht mehr an Prüfungsgesellschaften zu vergeben. Das macht aber weder das Problem der aggressiven Steuergestaltungen als solches besser noch erhöht es die Qualität der Abschlussprüfung, sondern verschärft nur das Gleichheitsproblem.

Drittens ist daran zu erinnern, dass sog. aggressive Steuerplanung nicht gleichzusetzen ist mit illegaler Steuergestaltung. Natürlich sind die Grenzen der Legalität einzuhalten. Aber wenn dies der Fall ist, also eine Steuergestaltung zwar vielleicht aggressiv, aber nicht rechtswidrig ist, dann besteht kein Grund, diese Gestaltung zu sanktionieren. Anderenfalls produziert man Wertungswidersprüche innerhalb der Rechtsordnung. Denn das Problem sind nicht die Berater und auch nicht die Unternehmen, die gesetzliche Spielräume zur Steuerminderung nutzen. Dazu sind sie nach den vertraglichen und gesellschaftsrechtlichen Pflichten vielmehr sogar verpflichtet. Das Problem sind die Steuergesetze. Wenn man dem Phänomen der sog. aggressiven Steuergestaltung Herr werden will, dann muss man an der Ursache ansetzen, d.h. bei den nationalen und internationalen Steuervorschriften.

#### **Erweiterte Berichtspflicht des Aufsichtsrats an die Hauptversammlung**

Kritisch sehe ich schließlich die vorgeschlagene Einfügung einer erweiterten Berichtspflicht des Aufsichtsrats an die Hauptversammlung gem. § 171 Abs. 2 S. 4 AktG-E. Diese Erweiterung ist von der Richtlinie nicht veranlasst und m.E. auch nicht sachgerecht. Die Richtlinie verlangt nur, dass der Prüfungsausschuss den Aufsichtsrat als das Aufsichtsorgan

des geprüften Unternehmens unterrichtet. Das ist auch sinnvoll, weil der Aufsichtsrat als Gesamtorgan namentlich zur Prüfung des Abschlusses gem. § 171 AktG zuständig bleibt und diese Aufgabe nicht zur erledigenden Beschlussfassung an den Prüfungsausschuss delegiert, sondern vom Prüfungsausschuss nur vorbereitet werden darf (§ 107 Abs. 3 S. 3 AktG). Damit der Aufsichtsrat seine eigene Prüfungsaufgabe sachgerecht wahrnehmen kann, ist eine ausführliche Berichterstattung der Vorbereitungen im Prüfungsausschuss an den Gesamtaufsichtsrat sinnvoll. Diese Berichtspflicht sieht § 107 Abs. 3 S. 4 AktG aber bereits vor. Wenn der Aufsichtsrat dagegen gar keinen besonderen Prüfungsausschuss eingerichtet hat, sondern diese Aufgaben selbst wahrnimmt, dann entfällt naturgemäß eine Berichtspflicht des Prüfungsausschusses an den Gesamtaufsichtsrat. Wo es keinen Prüfungsausschuss gibt, kann ein solcher auch nicht berichtspflichtig sein. Dies aber nun zum Anlass zu nehmen, statt der Berichtspflicht des (nicht vorhandenen) Prüfungsausschusses an den Gesamtaufsichtsrat eine erweiterte Berichtspflicht des Aufsichtsrats an die Hauptversammlung vorzuziehen, ist nicht schlüssig. Die (zutreffende) Feststellung, dass eine Unterrichtung des Aufsichtsrats in diesem Fall keinen Sinn macht, rechtfertigt nicht eine von der Richtlinie gar nicht geforderte neue Vorschrift, sondern daraus ist schlicht zu folgern, dass insoweit eine Umsetzung der Richtlinie entbehrlich ist. § 171 Abs. 2 Satz 4 AktG-E sollte deshalb gestrichen werden.

Mit freundlichen Grüßen

(Prof. Dr. J. Hennrichs)