

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

per E-Mail: [Rechtsausschuss@bundestag.de](mailto:Rechtsausschuss@bundestag.de)  
[Kathrin.schreiber@bundestag.de](mailto:Kathrin.schreiber@bundestag.de)

14. Februar 2016

MAS\Schriftverkehr\2016\  
16-02-11\_B\_Künast

**Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der prüfungsbezogenen Regelungen der Richtlinie 2014/56/EU sowie zur Ausführung der entsprechenden Vorgaben der Verordnung (EU) Nr. 537/214 – Abschlussprüfungsreformgesetz - AReG (BT-Drucks. 18/7219)**

Sehr geehrte Frau Künast,

vielen Dank, auch namens der **Vereinigung zur Mitwirkung an der Entwicklung des Bilanzrechts für Familiengesellschaften e.V. (VMEBF)**, für Ihre Einladung und die Gelegenheit, als Sachverständiger an der öffentlichen Anhörung zum Regierungsentwurf des Abschlussprüfungsreformgesetzes teilzunehmen.

Die zur Vorbereitung der Anhörung erbetene Stellungnahme gliedere ich in eine allgemeine Vorbemerkung (I.) und einen Katalog von Anmerkungen zu Einzelregelungen, bei denen ich die Möglichkeit oder Notwendigkeit zu Verbesserungen sehe (unten II.).

**I.**

Das Abschlussprüfungsreformgesetz dient der Implementierung der prüfungsbezogenen Regelungen der europäischen Abschlussprüfungsreform in Deutschland. Die europäischen Rechtsakte (EU-Abschlussprüfungsverordnung – EU-APrVO, Abschlussprüfungsrichtlinie - APrRiLi) verstehen sich sowohl als Finanzmarktregulierung als auch als Anleger- und Verbraucherschutz und haben zum Ziel, Integrität und Unabhängigkeit des Abschlussprüfers zu verbessern und die Prüfungsqualität zu erhöhen. In diesem Zusammenhang soll auch die Aufsichtstätigkeit der Behörden verbessert und erleichtert werden. Ein wichtiges Anliegen der europäischen Abschlussprüfungsreform ist zudem Marktstrukturpolitik, denn der Zugang

von Gesellschaften mit geringem Marktanteil zu Abschlussprüfungsmandaten auch bei Unternehmen öffentlichen Interesses soll verbessert werden.

Obwohl über diese Zielsetzungen europaweit und national weitgehend Konsens herrscht, besteht erheblicher Dissens über die Dringlichkeit solcher Verbesserungen und – insbesondere – die erforderlichen und sinnvollen gesetzgeberischen Maßnahmen. Vor diesem Hintergrund stellen bereits die europäischen Rechtsakte einen politischen Kompromiss dar, um den in einem mehrjährigen Gesetzgebungsverfahren und zuletzt einem intensiven Trilog zwischen Kommission, europäischem Parlament und Rat intensiv gerungen wurde.

Das federführende BMJV und die Bundesregierung haben sich mit dem vorgelegten Entwurf des Abschlussprüfungsreformgesetzes gleichwohl entschlossen, nicht die Standardvorgaben des europäischen Rechts zu übernehmen, sondern die zahlreich bestehenden nationalen Spielräume – von geringfügigen Ausnahmen abgesehen – nach dem Prinzip des geringstmöglichen Eingriffs und maximaler Liberalisierung zu nutzen. Aus der Sicht der Wirtschaft, namentlich der prüfungspflichtigen Familienunternehmen, ist dies zu begrüßen. Auch soweit man sich nicht von kurzfristigen Kosten-/Nutzen-Kalkülen leiten lässt, ist die gewählte Herangehensweise vertretbar. Sie ist – im Rahmen der europarechtlich verbleibenden Spielräume – eine Entscheidung für „Evolution statt Revolution“ und ermöglicht es, zunächst mit den Neuerungen in gemäßigter Form Erfahrungen zu sammeln. Dafür sollte allerdings nicht die in diesem Zusammenhang eher irreführende Vokabel der „1:1-Umsetzung“ Verwendung finden.

## II.

Unter der Prämisse der vorstehend dargelegten grundlegenden Weichenstellung bleibt zu einzelnen Regelungen des Regierungsentwurfes und wenigen ergänzenden Regelungserfordernissen anzumerken (mit dem Zusatz –E wird das jeweilige Gesetz idF des Regierungsentwurfes des AReG zitiert; die Artikelangaben und Seitenzahlen beziehen sich auf die von Ihnen übermittelte Vorabversion der BT-Drucks. 18/7219):

### **Art. 1: Änderung des Handelsgesetzbuches**

#### **1. Externe Rotation (Art. 1 Nr 2a), Nr. 16a) und Nr. 19 lit. a))**

Mit § 318 Abs. 1a HGB–E sollen die durch § 17 Abs. 4 EU-APrVO eingeräumten Möglichkeiten, die Höchstlaufzeiten des Prüfungsmandats unter bestimmten Voraussetzungen zu verlängern, ausgeschöpft werden. Begründet wird dies mit dem Gedanken, dass sich jede externe Rotation negativ auf die Prüfungsqualität auswirken kann (Regierungsbegründung S. 40). Allerdings soll die Möglichkeit der Ver-

längerung der Rotationsfrist für Banken (§ 340k Abs. 1 Satz 1 HGB-E) und Versicherungen (§ 341k Abs. 1 Satz 2 HGB-E) nicht bestehen. In diesem Zusammenhang führt die gleiche Regierungsbegründung (S. 40f.) aus, dass die Begrenzung der Höchstlaufzeit dazu dienen könne, die Unabhängigkeit von Abschlussprüfern weiter zu stärken.

Dies wirft unmittelbar die Frage auf, in welchem Verhältnis Prüfungsqualität und Unabhängigkeit zueinander stehen und ob ausgerechnet für Kreditinstitute und Versicherungen zwar größere Unabhängigkeit, aber geringere Prüfungsqualität erwünscht sei. Tatsächlich ist die Unabhängigkeit ein wesentlicher Bestandteil von Prüfungsqualität. Bei der Abschlussprüfungsqualität wird nämlich üblicher Weise zwischen der Fähigkeit des Abschlussprüfers zur Entdeckung von Fehlern und Verstößen (Kompetenz) und der Bereitschaft, über festgestellte Fehler zu berichten (Unabhängigkeit) differenziert. Es liegt auf der Hand, dass Kompetenz ohne Unabhängigkeit wertlos ist. Andererseits ist – theoretisch und empirisch - unklar, nach Ablauf welchen Zeitraumes der Nutzen potentiell zunehmender Kompetenz durch das Risiko abnehmender Unabhängigkeit überkompensiert wird und damit Qualitätseffekt und Grenznutzen einer Wiederbestellung negativ werden.

## **2. Technische Ausgestaltung der Verlängerungsoption (Art. 1 Nr. 2a))**

Die mit § 318 Abs. 1a HGB-E ausgeübte Mitgliedstaatenoption zur Verlängerung der Höchstlaufzeit des Prüfungsmandats auf 20 Jahre setzt nach Art. 17 Abs. 4 EU-APrVO voraus, dass für die Abschlussprüfung des elften Jahres ein *öffentliches* Ausschreibungsverfahren durchgeführt wird.

Zwar ist damit keine öffentliche Ausschreibung im Sinne des öffentlichen Auftragswesens gemeint (insoweit zutreffend *Blöink/Kumm*, BB 2015, 1067, 1069). Für die Ausübung der Verlängerungsoption verlangt Art. 17 EU-APrVO jedoch die Möglichkeit jedes Interessierten, von der Ausschreibung Kenntnis zu erlangen, während es beim Prüferwechsel gem. Art. 16 Abs. 3 EU-APrVO u. U. ausreichen kann, zwei Abschlussprüfer direkt anzusprechen. Der Regierungsentwurf verweist lediglich auf ein „in Einklang mit Art. 16 Abs. 2-5“ durchgeführtes Auswahl- und Vorschlagsverfahren, ohne die in der Verordnung als Voraussetzung für die Laufzeitverlängerung verlangte „Öffentlichkeit“ der Ausschreibung im Gesetzestext oder der Gesetzesbegründung zu erwähnen. Da es nicht um Richtlinienauslegung, sondern um die Ausübung eines in der Verordnung eingeräumten Gestaltungsrechtes geht, dürfte § 318 Abs. 1a HGB-E nicht „verordnungskonform erweiternd“ ausgelegt werden können. Vielmehr würde – wenn es bei der vorgesehenen Gesetzesfassung bleibt – die Ausübung des Mitgliedstaatenwahlrechts auf Grund der Nichteinhaltung der hierfür bestehenden Voraussetzungen unwirksam sein.

**3. Verbot von Geld- oder Sachgeschenken (neu in Zusammenhang mit Art. 1 Nr. 3)**

Durch die Änderungsrichtlinie vom 16. April 2014 wird Art. 22 der Abschlussprüferrichtlinie, der mit „Unabhängigkeit und Unparteilichkeit“ überschrieben ist, umfangreich geändert. Der Regierungsentwurf beschränkt sich in § 319 Abs. 2 HGB-E auf die Umsetzung von Art. 22 Abs. 1 Unterabsatz 2 betreffend den Zeitraum, für den die geforderte Unabhängigkeit erforderlich ist. Im Übrigen sieht er die Anforderung der Richtlinie durch die Generalklausel der „Besorgnis der Befangenheit“ in § 319 Abs. 2 HGB als abgedeckt. Dies ist jedoch in zweierlei Hinsicht zweifelhaft:

Nach Art. 22 Abs. 5 idF der Abschlussprüfungsänderungsrichtlinie dürfen Abschlussprüfer vom geprüften oder mit diesem verbundenen Unternehmen keine mehr als geringfügigen Geld- oder Sachgeschenke oder Gefälligkeiten annehmen oder sich um solche bemühen. Aus der Nichtumsetzung dieser Richtlinienbestimmung könnte die Folgerung gezogen werden, dass nach Auffassung des Gesetzgebers jeder Verstoß gegen dieses Verbot die Besorgnis der Befangenheit begründet. Dies erschiene jedoch zu weitgehend. Deshalb empfiehlt es sich, die Bestimmung der Richtlinie in § 43 Abs. 5 und 6 WPO umzusetzen. Damit wäre klargestellt, dass es sich bei Verstößen zwar um Berufspflichtverletzungen, nicht jedoch automatisch um die Besorgnis der Befangenheit begründende Tatbestände handelt.

**4. Sonderregelung für Strukturmaßnahmen (neu in Zusammenhang mit Art. 1 Nr. 3)**

Nicht gerechtfertigt erscheint auch die Nichtumsetzung des durch die Abschlussprüfungsänderungsrichtlinie neu gefassten Art. 22 Abs. 6. Nach der Regierungsbeurteilung (S. 42f.) soll eine Umsetzung entbehrlich sein, weil der Abschlussprüfer gemäß § 319 Abs. 2 HGB ohnehin kraft Gesetzes als Abschlussprüfer ausgeschlossen sei, bis er entsprechende Maßnahmen ergriffen habe. Diesem Verständnis des Art. 22 Abs. 6 APrRiLi ist jedoch nicht zu folgen. Die Bestimmung stellt nämlich eine Privilegierung des Abschlussprüfers dar, weil sie ihn in dem in Abs. 6 näher beschriebenen Rahmen (beispielsweise im Falle der Verschmelzung von Unternehmen) unter bestimmten Bedingungen vom Erfordernis der Unabhängigkeit für den Zeitraum, auf den sich die zu prüfenden Abschlüsse beziehen, freistellt. Diese für die in Art. 22 Abs. 6 APrRiLi erfassten Fälle sachgerechte Privilegierung sollte auch im nationalen Recht ausdrücklich geregelt werden, zumal ein Mitgliedstaatenwahlrecht in soweit nicht besteht.

**5. Erbringung von Nichtprüfungsleistungen - Steuerberatungsleistungen (Art. 1 Nr. 4a))**

Ähnlich wie hinsichtlich der externen Rotation ist außerordentlich umstritten, ob die Auswirkungen der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen auf die Prüfungsqualität positiv oder negativ sind. Auch insoweit ist zu berücksichtigen, dass neben der Kompetenz auch die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers Teilelement der Prüfungsqualität ist (siehe bereits oben 1.). Art. 22 Abs. 1 Unterabs. 4 APrRiLi n. F. verdeutlicht, dass sich Gefährdungen der Unabhängigkeit nicht nur durch die Gefahr der Selbstüberprüfung, sondern auch durch Eigeninteresse, Interessenvertretung, Vertrautheit oder Einschüchterung ergeben.

Aus dem Verbotskatalog des Art. 5 EU-Abschlussprüferverordnung sollen durch das AReG Steuerberatungs- und Bewertungsleistungen ausgenommen werden.

Nach § 319a Abs. 1 Satz 1 Nummer 2 HBG-E bleiben Steuerberatungsleistungen nur dann verboten, wenn sie sich einzeln oder zusammen auf den zu prüfenden Jahresabschluss unmittelbar und nicht nur unwesentlich auswirken. Regelbeispiel für eine nicht nur unwesentliche Auswirkung ist nach dem Gesetzestext eine erhebliche Reduzierung des steuerlichen Gewinns oder dessen Verlagerung ins Ausland. Hiermit soll im Anschluss an den Erwägungsgrund 9 der EU-Abschlussprüfungsverordnung eine „aggressive Steuerplanung“ sanktioniert werden (Regierungsbegründung S. 43). Aus der Sicht der Mehrheit der deutschen Familienunternehmen ist es durchaus nachvollziehbar, dass eine zwar legale, aber zwecks Gewinnverlagerung ins steuergünstige Ausland die Grenzen zulässiger Gestaltung ausnutzende Steuerberatung als fragwürdig und politisch unerwünscht angesehen wird.

Eine solche Gestaltungsberatung wird aber keineswegs typischerweise gerade durch den Abschlussprüfer des Unternehmens erbracht. Soweit man eine entsprechende Sanktion für sinnvoll und unter dem Gesichtspunkt des Art. 12 GG für verfassungsrechtlich zulässig hält, müsste die Inhabilität daher nicht an eine Tätigkeit für das geprüfte Unternehmen, sondern generell an die Erbringung der inkriminierten Beratungsleistungen für Unternehmen öffentlichen Interesses anknüpfen. Das derzeit vorgesehene Verbot wird auch auf Grund der Vielzahl der im Gesetzestext verwendeten unbestimmten Begriffe leer laufen, so dass es sich bestenfalls um rechtspolitisches Windowdressing handelt.

**6. Erbringung von Nichtprüfungsleistungen – Bewertungsleistungen (Art. 1 Nr. 4a))**

Die weitere verbleibende Einschränkung (§ 319a Abs. 1 Nr. 3 HGB-E), wonach Bewertungsleistungen, die sich einzeln oder zusammen auf den zu prüfenden Jahresabschluss unmittelbar und nicht nur unwesentlich auswirken, verboten sind und zur Inhabilität führen, ist weniger streng, als das ohnehin bereits in § 319 Abs. 3 Nr. 3 lit. d HGB enthaltene Verbot der Erbringung von Bewertungsleistungen, weil die Neuregelung für Unternehmen öffentlichen Interesses anders als die für andere Abschlussprüfungen geltende Regelung in § 319 HGB eine *unmittelbare* Auswirkung auf den Jahresabschluss verlangt. Es sollte daher entweder auf das Unmittelbarkeitserfordernis in § 319a verzichtet oder ein solches in § 319 HGB zusätzlich eingefügt werden.

**7. Erbringung von Nichtprüfungsleistungen – Honorarobergrenze (Art. 1 Nr. 4b) und neu)**

Mit § 319a Abs. 1a HGB-E wird von dem Mitgliedstaatenwahlrecht des Art. 4 Abs.2 Unterabs. 3 EU-APrVO Gebrauch gemacht. Allerdings wird der Zeitraum auf ein Geschäftsjahr und die zulässige Honorargrenze auf 140 % des Durchschnittshonorars festgelegt. Diese Regelung ist sachgerecht, zumal davon auszugehen ist, dass die APAS diese Möglichkeit nicht routinemäßig, sondern nur in begründeten Ausnahmefällen einräumen wird.

Fraglich ist allerdings, ob die Honorargrenze des Art. 4 Abs. 2 EU-APrVO überhaupt praktische Bedeutung haben wird. Anders als die §§ 319, 319a und 319b HGB des geltenden Rechts (hierzu sogleich unten 8.) bezieht sich die Honorargrenze nämlich nur auf Honorarzahungen an den Abschlussprüfer, nicht jedoch auf Honorarzahungen an dem Abschlussprüfer nahestehende oder mit diesem verbundene Personen/Gesellschaften. Soweit also beispielsweise die Honorare für gemäß § 319a Abs.1 Nr. 2 HGB-E zulässige Steuerberatungsleistungen an eine 100%ige Tochtergesellschaft oder die Muttergesellschaft der Prüfungsgesellschaft gezahlt werden, sind diese bei der Berechnung der Honorarobergrenze nicht zu berücksichtigen.

Es liegt auf der Hand, dass dies nicht sachgerecht ist. Es sollte daher geprüft werden, ob insoweit im Rahmen der durch Art. 4 Abs. 4 EU-APrVO eingeräumten Möglichkeit, strengere Anforderungen vorzusehen, im weiteren Gesetzgebungsverfahren eine sachgerechte, § 319 Abs. 3 und 4 HGB entsprechende Abgrenzung des Empfängerkreises der Honorare vorgesehen werden soll.

## 8. Erbringung von Nichtprüfungsleistungen – Honoraroffenlegung (Art. 1 – neu)

Wesentliches Anliegen des geltenden nationalen Rechts, aber insbesondere der europäischen Abschlussprüfungsreform ist eine Verbesserung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers. Die hierzu derzeit in den §§ 319, 319a und 319b HGB enthaltenen Inhabilitätsvorschriften stellen klar, dass auch die Verwirklichung von Ausschlussstatbeständen durch Personen, die ihren Beruf mit dem Abschlussprüfer gemeinsam ausüben, oder durch – im Falle von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften – in qualifizierter Weise nahestehende Personen oder verbundene Unternehmen in gleicher Weise zur Inhabilität führt (§ 319 Abs. 3 und Abs. 4, auf die in den § 319a und § 319b jeweils verwiesen wird). Die Erbringung von Unternehmensleitungs- oder Finanzdienstleistungen beim geprüften Unternehmen durch eine 100%ige Tochtergesellschaft des Abschlussprüfers verwirklicht demnach den Ausschlussstatbestand. Diese Regelung ist sachgerecht und unmissverständlich.

Die §§ 285 Nr. 17/314 Abs. 1 Nr. 9 HGB sehen vor, dass das von dem Abschlussprüfer für das Geschäftsjahr berechnete Honorar, aufgeschlüsselt in das Honorar für (a) Abschlussprüfungsleistungen, (b) andere Bestätigungsleistungen, (c) Steuerberatungsleistungen und (d) sonstige Leistungen im Anhang zum Jahresabschluss bzw. Konzernabschluss anzugeben ist. Die geforderten Honorarangaben stehen in unmittelbarem Zusammenhang mit den Vorschriften der §§ 319 und 319a HGB (BT-Drucksache 15/3419 S. 29) und sollen ersichtlich machen, welche weiteren Leistungen neben der Abschlussprüfung erbracht werden, um so als Indikator für mögliche unabhängigkeitsgefährdende Sachverhalte zu dienen.

Fraglich ist, ob zu den angabepflichtigen Honoraren auch solche gehören, die an mit der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft verbundene Unternehmen oder ihr im Sinne des § 319 Abs. 3 und Abs. 4 HGB nahestehende Personen gezahlt worden sind. Sinn und Zweck der Norm legen eine solche Auslegung nahe (so auch *IDW RS HFA 36 Tz 7*), während Wortlaut und historische Auslegung für ein engeres Verständnis sprechen. Richtigerweise kann vor dem Hintergrund des erklärten Zusammenhangs dieser Honorarangabepflichten mit den §§ 319 – 319b HGB nur die teleologische Auslegung maßgebend sein. Allerdings wird von maßgeblichen Stimmen (insbesondere *IDW RS HFA 36*) die Auffassung vertreten, dass sich aus den unterschiedlichen Auslegungsmöglichkeiten ein Wahlrecht des Normanwenders ergebe; auch in der Praxis ist die Handhabung uneinheitlich (vgl. *Kirsch/Ewelt-Knauer/Gallasch*, ZGR 2013, 647, 658 f.). Vor diesem Hintergrund scheint eine gesetzliche Klarstellung dringend geboten.

Dies gilt insbesondere vor dem Hintergrund der Europäischen Abschlussprüfungsreform, durch die die Honorarangaben aufgrund der in Art. 4 Abs. 2 EU-APrVO

eingeführten Honorarobergrenze auch juristische Bedeutung gewinnen. Selbst wenn es dabei bleiben sollte, dass Honorarzahungen an verbundene Unternehmen und nahestehende Personen des Abschlussprüfers nicht unter die Honorarobergrenze fallen (hierzu oben 7.), wäre eine diese Honorarzahungen umfassende Anhangsangabe von besonderem Interesse, weil sie verdeutlichen würde, in welchem Umfang die dann bestehende Umgehungsmöglichkeit in der Praxis genutzt wird.

Ich empfehle daher, § 285 Nr. 17 und § 314 Abs. 1 Nr. 9 HGB jeweils zu ergänzen und wie folgt zu fassen:

Das von dem Abschlussprüfer und mit diesem im Sinne von § 319 Abs. 3 und Abs. 4 verbundenen Personen für das Geschäftsjahr berechnete Gesamthonorar für

...

wobei jeweils in einem Davon-Vermerk anzugeben ist, welcher Teil des Honorars auf im Sinne von § 319 Abs. 3 und Abs. 4 verbundene Personen entfällt.

#### **9. Zuleitung des Prüfungsberichtes an Prüfungsausschuss/ Aufsichtsrat/Vorstand (Art. 1 Nr. 6)**

§ 321 Abs. 5 HGB sieht in seiner derzeitigen Fassung vor, dass der Prüfungsbericht im Falle der Auftragserteilung durch den Aufsichtsrat diesem vorzulegen ist, dem Vorstand jedoch vor Zuleitung an den Aufsichtsrat Gelegenheit zur Stellungnahme zu geben ist. Nach der Regierungsbegründung zur vorgeschlagenen Neufassung von § 321 Abs. 5 Satz 2 und 3 HGB-E ist eine Neufassung unumgänglich, obwohl eine Änderung der Praxis, gesetzlichen Vertretern vorab einen vollständigen Entwurf des Prüfungsberichtes zuzuleiten, mit der Neuregelung nicht beabsichtigt sei (Regierungsbegründung S. 45). Diese Überlegungen überzeugen nicht. Eine Änderung des § 321 Abs. 5 HGB ist einerseits nicht erforderlich, weil Art. 11 EU-Abschlussprüfungsverordnung als unmittelbar geltendes Recht ohnehin zu beachten ist. Zum anderen könnte der Wortlaut von § 321 Abs. 5 Satz 2 und 3 HGB-E entgegen der Gesetzesbegründung so ausgelegt werden, dass eine Vorabzuleitung eines Entwurfs des vollständigen Prüfungsberichtes an Vorstand Geschäftsführung nicht mehr zulässig ist. Die vorgesehene Änderung der Sätze 2 und 3 in Abs. 5 sollte daher unterbleiben. Stattdessen könnte jedoch im Sinne einer Klarstellung in Abs. 5 Satz 2 nach „Gelegenheit zur Stellungnahme“ eingefügt werden: „zu einem Entwurf des Prüfungsberichtes“.



**10. Regelungen zum Bestätigungsvermerk (Art. 1 Nr. 7)**

Nachdrücklich zu begrüßen ist, dass der Regierungsentwurf von der im Referentenentwurf verfolgten Linie, zum Zwecke der Erhaltung der Einheitlichkeit des Bestätigungsvermerks eine Berichterstattung über die „Key Audit Matters“ bei allen Abschlussprüfungen vorzuschreiben, Abstand genommen hat.

§ 322 Abs. 1a HGB-E über die eventuelle Anwendung der ISA ist angesichts der Regelung in § 317 Abs. 5 HGB überflüssig, weil auch die Erstellung des Bestätigungsvermerkes selbstverständlich Teil der Prüfungsdurchführung ist. Er sollte daher gestrichen werden.

**11. Auffangregelung zum Prüfungsausschuss und Informationsrechte der APAS (Art. 1 Nr. 8)**

§ 324 HGB alter und neuer Fassung ist eine Auffangregelung zum Prüfungsausschuss für Unternehmen öffentlichen Interesses, die nicht über einen Aufsichtsrat oder ein vergleichbares Gremium verfügen. Solche Fälle sind extrem selten, die Vorschrift ist praktisch bedeutungslos. Allerdings will das AReG nunmehr in § 324 Abs. 3 HGB-E ein Informationsrecht der Abschlussprüferaufsichtsstelle (APAS) verankern. Nach dem Gesetzeswortlaut und der Regierungsbegründung (S. 50) sollen allerdings nicht nur die Unternehmen, die einen Prüfungsausschuss gerade nach § 324 eingerichtet haben, sondern sämtliche Unternehmen öffentlichen Interesses erfasst werden. Die Kollision zwischen Gesetzeswortlaut und –zweck einerseits, Gesetzessystematik andererseits sollte dadurch beseitigt werden, dass die Regelung in § 316 HGB verortet wird.

Zur Vermeidung absehbarer Auslegungsschwierigkeiten sollte zudem und unabhängig hiervon klargestellt werden, dass sich das Informationsrecht auf die Tätigkeit des Aufsichtsrates bezieht, soweit ein Prüfungsausschuss nicht eingerichtet wurde.

**12. Bußgeldvorschriften (neu)**

Gemäß § 334 Abs. 2 HGB handelt ordnungswidrig, wer einen Bestätigungsvermerk erteilt, obwohl er nach §§ 319, 319a oder 319b HGB nicht Abschlussprüfer sein darf. Dem gegenüber sind Verstöße gegen die EU-Abschlussprüfungsverordnung durch Abschlussprüfer, beispielsweise die Überschreitung der zulässigen Höchstlaufzeit des Prüfungsmandates, nach § 68 WPO idF durch das APAREG mit berufsaufsichtlichen Sanktionen bedroht, die neben Rüge und Geldbuße auch in § 68 Abs. 1 Nummer 3-5 WPO abgestufte Berufsverbote enthalten. Das Nicht-

Abschlussprüfer-sein-dürfen gemäß Art. 17 EU-APrVO (Überschreitung der Mandat Höchstdauer) ist wertungsmäßig den in § 334 Abs. 2 HGB beußten Verstößen gleichzustellen. Da europarechtlich keine Notwendigkeit besteht, gerade Ordnungswidrigkeitstatbestände zur Sanktionierung vorzusehen und die in § 68 WPO vorgesehene Möglichkeiten berufsrechtlicher Ahndung keineswegs weniger schwer wiegen als ein gemäß § 334 Abs. 2 HGB verhängtes Bußgeld, sollte § 334 Abs. 2 HGB ersatzlos gestrichen werden. Nur dies dürfte auch dem sich aus Art. 4 Abs. 3 EUV ergehenden Gebot der Äquivalenz entsprechen.

## **Art. 5: Änderung des Aktiengesetzes**

### **13. Aufgabenkatalog des Prüfungsausschusses/Aufsichtsrates (Art. 5 Nr. 2)**

Art. 39 Abs. 6 APrRiLi n. F. sieht einen umfangreichen Aufgabenkatalog für den Prüfungsausschuss vor. Die Regierungsbegründung hält eine Umsetzung von Abs. 6 lit. d und lit. e (Überwachung der Leistung der Abschlussprüfung und der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, insbesondere Angemessenheit der für das geprüfte Unternehmen erbrachten Nichtprüfungsleistungen) mit der Begründung nicht für erforderlich, dass es sich nur um „beispielhaft“ angeführte Tätigkeitsfelder handele. Anders als in der Regierungsbegründung (S. 59) angegeben, verwendet die Richtlinie jedoch nicht das Wort „insbesondere“, sondern „unter anderem“ (in der englischen Fassung: „inter alia“). Zudem ergibt sich aus Wortlaut und Systematik der Regelung zum Prüfungsausschuss eindeutig, dass es sich um einen Katalog der dem Prüfungsausschuss mindestens zuzuweisenden Aufgaben handelt. Vor diesem Hintergrund ist zur Erfüllung der Umsetzungsverpflichtung der Bundesrepublik Deutschland die Übernahme der in der Richtlinie aufgeführten Aufgaben in den Text des Aktiengesetzes zu empfehlen.

### **14. Bericht an die Hauptversammlung (Art. 5 Nr. 4)**

§ 171 Abs. 2 Satz 3 AktG-E sieht eine neue Berichtspflicht des Aufsichtsrates an die Hauptversammlung vor. Die in Art. 39 Abs. 6 lit. a APrRiLi n. F. vorgesehene Berichterstattung des Prüfungsausschusses an das Aufsichtsorgan über das Ergebnis der Abschlussprüfung ist nicht möglich, wenn der Aufsichtsrat auf die Einrichtung eines Prüfungsausschusses verzichtet und die diesem zugewiesenen Aufgaben selbst wahrnimmt. Dies führt aber nicht zu einem „zirkulären Ergebnis“ und einer Berichterstattung des Aufsichtsrates an sich selbst (so Regierungsbegründung S. 60), sondern auf Grund der Konfusion der Gremien zu einem Wegfall der Berichtspflicht. Bei der in der Verordnung vorgesehenen Kommunikation geht es nämlich nicht darum, dass der Prüfungsausschuss irgendeinem Gremium gegenüber Rechenschaft ablegt, sondern darum, dass das Aufsichtsgremium auf den

Kenntnisstand des Ausschusses gebracht wird. Eine über die schon bisher vorge-  
sehen Berichtspflicht des Aufsichtsrats an die Hauptversammlung (vgl. § 171  
Abs. 2 AktG) hinausgehende, speziell abschlussprüfungsbezogene Berichterstat-  
tung an die Hauptversammlung verlangt weder die Richtlinie, noch wäre sonst er-  
kennbar, dass das geltende Recht in soweit ein Regelungsdefizit enthält (siehe  
aber sogleich unten 13.).

#### 15. **Wahlvorschlag an die Hauptversammlung (Art. 5 - neu)**

Die Einrichtung eines Prüfungsausschusses bleibt im deutschen Recht unter Aus-  
nutzung des durch Art. 39 APrRiLi eingeräumten Spielraums weiterhin fakultativ.  
Dies ist zu begrüßen, denn viele Aufsichtsräte auch bei Unternehmen öffentlichen  
Interesses haben drei bis sechs Mitglieder, sodass die Einrichtung eines speziellen  
Ausschusses nicht zwingend erforderlich ist. Wird ein Prüfungsausschuss nicht  
eingesetzt, so übernimmt das Gremium Aufsichtsrat als solches die sonst dem  
Prüfungsausschuss zugewiesenen Aufgaben.

Viele der dadurch notwendigen Adaptionen ergeben sich aus einer den Gesetzen  
der Logik und dem Regelungszweck folgenden Gesetzesauslegung. Eine beson-  
ders wichtige Frage erscheint allerdings, ob sich der Aufsichtsrat bei Durchführung  
des Auswahlverfahrens gemäß Art. 16 Abs. 2-5 EU-APrVO bei seinem Wahlvor-  
schlag an die Gesellschafterversammlung gemäß Art. 16 Abs. 5 mit dem Vorschlag  
eines einzigen Kandidaten begnügen kann oder ob er entsprechend Art. 16 Abs. 2  
Unterabs. 2 EU-APrVO in diesem Fall der Gesellschafterversammlung zumindest  
zwei Vorschläge für das Prüfungsmandat unter Angabe der Präferenz und seiner  
Gründe unterbreiten muss. Angesichts der Zielsetzungen des europäischen Rech-  
tes erscheint dies wünschenswert und geboten, weil in dieser Notwendigkeit so-  
wohl Marktstrukturelemente als auch eine Stärkung der Unabhängigkeit des Ab-  
schlussprüfers (durch den Aufbau einer Hürde gegen leichtfertigen Wechsel, vgl.  
*Simitis*, in: FS Reinhardt (1972), S. 329, 342) liegen. Eine gesetzliche Klarstellung  
ist insoweit zur Vermeidung von Anwendungsproblemen dringlich und zulässig,  
weil die Verordnung die Fälle, in denen der Aufsichtsrat Aufgaben des Prüfungs-  
ausschusses wahrnimmt, nicht abschließend regelt.

Es würde mich freuen, wenn meine Anregungen im weiteren Gesetzgebungsverfahren Be-  
rücksichtigung finden. Für Rückfragen stehe ich Ihnen und den Mitgliedern des Ausschus-  
ses jederzeit gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

