



## Wortprotokoll der 89. Sitzung

### Ausschuss für Recht und Verbraucherschutz

Berlin, den 22. Februar 2016, 12:01 Uhr

Berlin, Paul-Löbe-Haus, Saal 2.600

Vorsitz: Dr. Hendrik Hoppenstedt, MdB

## Tagesordnung - Öffentliche Anhörung

### Einzigiger Tagesordnungspunkt

Seite 11

Gesetzentwurf der Bundesregierung

**Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der prüfungsbezogenen Regelungen der Richtlinie 2014/56/EU sowie zur Ausführung der entsprechenden Vorgaben der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 im Hinblick auf die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse (Abschlussprüfungsreformgesetz - AReG)**

**BT-Drucksache 18/7219**

**Federführend:**

Ausschuss für Recht und Verbraucherschutz

**Mitberatend:**

Finanzausschuss

Ausschuss für Wirtschaft und Energie

**Gutachtlich:**

Parlamentarischer Beirat für nachhaltige Entwicklung

**Berichterstatter/in:**

Abg. Dr. Heribert Hirte [CDU/CSU]

Abg. Metin Hakverdi [SPD]

Abg. Halina Wawrzyniak [DIE LINKE.]

Abg. Renate Künast [BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN]



<b>Anwesenheitslisten</b>	<b>Seite 3</b>
<b>Anwesenheitsliste Sachverständige</b>	<b>Seite 8</b>
<b>Sprechregister Abgeordnete</b>	<b>Seite 9</b>
<b>Sprechregister Sachverständige</b>	<b>Seite 10</b>
<b>Zusammenstellung der Stellungnahmen</b>	<b>Seite 33</b>



Tagungsbüro



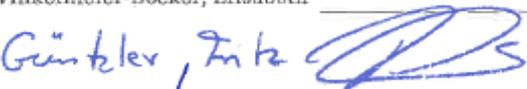
Deutscher Bundestag

## Sitzung des Ausschusses für Recht und Verbraucherschutz (6. Ausschuss)

Montag, 22. Februar 2016, 12:00 Uhr

### Anwesenheitsliste

gemäß § 14 Abs. 1 des Abgeordnetengesetzes

Ordentliche Mitglieder	Unterschrift	Stellvertretende Mitglieder	Unterschrift
CDU/CSU		CDU/CSU	
Brandt, Helmut	_____	Bosbach, Wolfgang	_____
Grindel, Reinhard	_____	Fabritius Dr., Bernd	_____
Harbarth Dr., Stephan	_____	Frieser, Michael	_____
Heck Dr., Stefan	_____	Gutting, Olav	_____
Heil, Mechthild	_____	Henrich, Michael	_____
Hirte Dr., Heribert		Heveling, Ansgar	_____
Hoffmann, Alexander	_____	Jörrißen, Sylvia	_____
Hoppenstedt Dr., Hendrik		Jung Dr., Franz Josef	_____
Launert Dr., Silke	_____	Lach, Günter	
Luczak Dr., Jan-Marco	_____	Lerchenfeld, Philipp Graf	_____
Monstadt, Dietrich	_____	Maag, Karin	_____
Seif, Detlef	_____	Noll, Michaela	_____
Sensburg Dr., Patrick	_____	Schipanski, Tankred	_____
Steineke, Sebastian	_____	Schnieder, Patrick	_____
Sütterlin-Waack Dr., Sabine	_____	Stritzl, Thomas	_____
Ullrich Dr., Volker	_____	Strobl (Heilbronn), Thomas	_____
Wanderwitz, Marco	_____	Weisgerber Dr., Anja	_____
Wellenreuther, Ingo	_____	Woltmann, Barbara	_____
Winkelmeier-Becker, Elisabeth	_____		_____
			

Stand: 17. Februar 2016

Referat ZT 4-Zentrale Assistenzdienste, Luisenstr. 32-34, Telefon: +49 30 227-32659, Fax: +49 30 227-36339



Tagungsbüro

Seite 2

**Sitzung des Ausschusses für Recht und Verbraucherschutz  
(6. Ausschuss)**

Montag, 22. Februar 2016, 12:00 Uhr

**Anwesenheitsliste**

gemäß § 14 Abs. 1 des Abgeordnetengesetzes

Ordentliche Mitglieder	Unterschrift	Stellvertretende Mitglieder	Unterschrift
<b>SPD</b>		<b>SPD</b>	
Bartke Dr., Matthias		Barley Dr., Katarina	
Brunner Dr., Karl-Heinz		Binding (Heidelberg), Lothar	
Drobinski-Weiß, Elvira	<i>J. Z. L.</i>	Hartmann (Wackerneheim), Michael	
Fechner Dr., Johannes		Högl Dr., Eva	
Flisek, Christian		Lischka, Burkhard	
Franke Dr., Edgar		Miersch Dr., Matthias	
Groß, Michael		Müller, Bettina	
Hakverdi, Metin		Özdemir (Duisburg), Mahmut	
Jantz, Christina		Schieder, Marianne	
Rode-Bosse, Petra		Steffen, Sonja	
Rohde, Dennis		Vogt, Ute	
Wiese, Dirk			
<i>PETRY, CHRISTIAN</i>	<i>[Signature]</i>		
<b>DIE LINKE.</b>		<b>DIE LINKE.</b>	
Binder, Karin		Jelpke, Ulla	
Petzold (Havelland), Harald		Lay, Caren	<i>[Signature]</i>
Wawzyniak, Halina		Pitterle, Richard	
Wunderlich, Jörn		Renner, Martina	
<b>BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN</b>		<b>BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN</b>	
Keul, Katja		Beck (Köln), Volker	
Künast, Renate		Kühn (Tübingen), Christian	
Maisch, Nicole		Mihalic, Irene	
Ströbele, Hans-Christian	<i>Schick, Bernd</i>	Notz Dr., Konstantin von	
	<i>[Signature]</i>		

Stand: 17. Februar 2016

Referat ZT 4-Zentrale Assistenzdienste, Luisenstr. 32-34, Telefon: +49 30 227-32659, Fax: +49 30 227-36339



Tagungsbüro



Deutscher Bundestag

**Sitzung des Ausschusses für Recht und Verbraucherschutz  
(6. Ausschuss)**

Montag, 22. Februar 2016, 12:00 Uhr

	Fraktionsvorsitz	Vertreter
CDU/CSU	_____	_____
SPD	_____	_____
DIE LINKE.	_____	_____
BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN	_____	_____

**Fraktionsmitarbeiter**

Name (Bitte in Druckschrift)	Fraktion	Unterschrift
Monika Zeeb	SPD	
Karsten Ziebert	Die Linke	
_____	_____	_____
_____	_____	_____
_____	_____	_____
_____	_____	_____
_____	_____	_____
_____	_____	_____
_____	_____	_____
_____	_____	_____

Stand: 23. Februar 2015  
Referat ZT 4 – Zentrale Assistenzdienste, Luisenstr. 32-34, Telefon: +49 30 227-32659, Fax: +49 30 227-36339



Tagungsbüro

Sitzung des Ausschusses für Recht und Verbraucherschutz  
(6. Ausschuss)  
Montag, 22. Februar 2016, 12:00 Uhr

Seite 3

## Bundesrat

Land	Name (bitte in Druckschrift)	Unterschrift	Amts-bezeichnung
Baden-Württemberg			
Bayern			
Berlin			
Brandenburg			
Bremen			
Hamburg			
Hessen			
Mecklenburg-Vorpommern			
Niedersachsen			
Nordrhein-Westfalen			
Rheinland-Pfalz			
Saarland			
Sachsen	Salt, Andrea	Salt	StA/in
Sachsen-Anhalt			
Schleswig-Holstein			
Thüringen	Bieder, H.	Bieder	RLG

Stand: 23. Februar 2015

Referat ZT 4 – Zentrale Assistenzdienste, Luisenstr. 32-34, Telefon: +49 30 227-32659, Fax: +49 30 227-36339



**Anwesenheitsliste der Sachverständigen**

zur Anhörung des Ausschusses für Recht und Verbraucherschutz  
am Montag, 22. Februar 2016, 12.00 Uhr

Name	Unterschrift
<b>Prof. Dr. Joachim Hennrichs</b> Universität zu Köln Rechtswissenschaftliche Fakultät Lehrstuhl für Bürgerliches Recht, Bilanz- und Steuerrecht	
<b>Prof. Dr. Dr. h.c. mult. Peter Hommelhoff</b> Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg Institut für deutsches und europäisches Gesellschafts- und Wirtschaftsrecht Em. Ordinarius für Bürgerliches Recht, Handels- und Wirtschaftsrecht, Rechtsvergleichung	
<b>Prof. Dr. Hansrudi Lenz</b> Julius-Maximilians-Universität Würzburg Wirtschaftswissenschaftliche Fakultät Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre, Wirtschaftsprüfungs- und Beratungswesen	
<b>Prof. Dr. Klaus-Peter Naumann</b> Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW), Düsseldorf Sprecher des Vorstands	
<b>Hans-Jürgen Säglitz</b> GDV Gesamtverband der Deutschen Versicherungswirtschaft e.V., Berlin	
<b>Prof. Dr. Matthias Schüppen</b> Rechtsanwalt, Stuttgart	
<b>Dr. Richard Wittsiepe</b> Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Duisburg	



## **Sprechregister Abgeordnete**

	Seite
<b>Fritz Güntzler (CDU/CSU)</b>	<b>19, 24, 30</b>
<b>Dr. Heribert Hirte (CDU/CSU)</b>	<b>19, 25</b>
<b>Dr. Hendrik Hoppenstedt (CDU/CSU)</b>	<b>11, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28, 29, 30, 31, 32</b>
<b>Philipp Graf von und zu Lerchenfeld (CDU/CSU)</b>	<b>19, 30</b>
<b>Dr. Christian Petry (SPD)</b>	<b>20, 25</b>
<b>Richard Pitterle (DIE LINKE.)</b>	<b>20, 25</b>
<b>Dr. Gerhard Schick (BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN)</b>	<b>20, 25</b>



## Sprechregister Sachverständige

	Seite
<b>Prof. Dr. Joachim Hennrichs</b> Universität zu Köln Rechtswissenschaftliche Fakultät Lehrstuhl für Bürgerliches Recht, Bilanz- und Steuerrecht	<b>12, 24, 26, 32</b>
<b>Prof. Dr. Dr. h.c. mult. Peter Hommelhoff</b> Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg Institut für deutsches und europäisches Gesellschafts- und Wirtschaftsrecht Em. Ordinarius für Bürgerliches Recht, Handels- und Wirtschaftsrecht, Rechtsvergleichung	<b>13, 23, 26, 31</b>
<b>Prof. Dr. Hansrudi Lenz</b> Julius-Maximilians-Universität Würzburg Wirtschaftswissenschaftliche Fakultät Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre, Wirtschaftsprüfungs- und Beratungswesen	<b>14, 22, 27</b>
<b>Prof. Dr. Klaus-Peter Naumann</b> Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW), Düsseldorf Sprecher des Vorstands	<b>15, 22, 28, 31</b>
<b>Hans-Jürgen Säglitz</b> GDV Gesamtverband der Deutschen Versicherungswirtschaft e.V., Berlin	<b>16, 21</b>
<b>Prof. Dr. Matthias Schüppen</b> Rechtsanwalt, Stuttgart	<b>17, 28</b>
<b>Dr. Richard Wittsiepe</b> Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Duisburg	<b>18, 20, 29, 30</b>



Vorsitz **Dr. Hendrik Hoppenstedt** (CDU/CSU):  
Meine sehr geehrten Damen und Herren, ich schlage vor, dass wir beginnen. Ich begrüße ganz herzlich die Kolleginnen und Kollegen aus dem Rechtsausschuss, aber auch aus den mitberatenden Ausschüssen. Seien Sie herzlich willkommen. Ich begrüße besonders herzlich unsere Sachverständigen und danke ihnen, dass Sie heute am Montagmittag den Weg zu uns nach Berlin in den Rechtsausschuss gefunden haben. Ich begrüße sehr herzlich die Vertreter und eine Vertreterin des BMJV. Ganz herzlich begrüße ich auch die Gäste auf der Tribüne: Auch Ihnen ein herzliches Willkommen hier in diesem Ausschuss.

Sie gestatten mir einige Vorbemerkungen: Der Ausschuss für Recht und Verbraucherschutz beschäftigt sich heute mit dem Abschlussprüfungsreformgesetz (AReG). Der Langtitel ist noch etwas sperriger. Deswegen verzichte ich darauf, ihn vorzulesen. Es handelt sich um einen Gesetzesentwurf der Bundesregierung. Bei dem Gesetzesentwurf geht es um die Umsetzung der prüfungsbezogenen Regelungen einer EU-Richtlinie sowie der Ausführung der entsprechenden Vorgaben einer EU-Verordnung im Hinblick auf die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse. Wenn ich es richtig verstanden habe, gehen die Veränderungen insbesondere auf ein Grünbuch der Europäischen Kommission von Oktober 2010 zurück, wo unter dem Titel „Weiteres Vorgehen im Bereich der Abschlussprüfung - Lehren aus der Krise“ insbesondere die Qualität der Abschlussprüfungen und die Aussagekraft der Prüfungsergebnisse gesteigert werden sollen. Außerdem soll der Markt für Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse auch für kleinere Abschlussprüfer geöffnet werden.

Der Entwurf strebt eine Eins-zu-eins-Umsetzung der europäischen Vorgaben an. Dazu müssen die verschiedensten Gesetze geändert werden. Die Änderungen betreffen insbesondere die sogenannte Pflichtrotation in § 318 Abs. 1a des Gesetzesentwurfs hinsichtlich der Änderung des Handelsgesetzbuchs (HGB-E), die Erbringung von Nichtprüfungsleistungen in § 319a Abs. 1 HGB-E, den Prüfungsbericht in § 321 HGB-E, den Prüfungsausschuss in § 324 HGB-E, des Weiteren Ausnahmen für die Abschlussprüfung bei

Sparkassen und Genossenschaften sowie die Sanktionierung von Verstößen gegen die prüfungsbezogenen Pflichten von Aufsichtsrats- und Prüfungsausschussmitgliedern.

Meine sehr geehrten Sachverständigen, wir sind gespannt auf Ihre Ausführungen und bitten Sie, Ihren Sachverstand in unsere Beratungen hineinzutragen. Nochmals herzlichen Dank, dass Sie da sind.

Zum Organisatorischen, unsere Anhörung läuft wie folgt ab: Die Sachverständigen, beginnend mit Professor Hennrichs und dann weiter in alphabetischer Reihenfolge weiter, erhalten zunächst Gelegenheit zu einem kurzen Eingangsstatement. Ich bitte Sie, fünf Minuten dabei nicht zu überschreiten, um Ihre wesentlichen Gedanken darzulegen. Wir haben, die Erfahrung hat gezeigt, dass es bei Sachverständigen wie auch bei Abgeordneten des Deutschen Bundestages manchmal etwas schwer ist, sich kurz und knapp zu fassen, diese Uhr, die mit fünf Minuten beginnend rückwärts herunterläuft. Wenn die Schriftfarbe rot wird, wissen Sie, dass die Zeit abgelaufen ist. Ich werde Sie unter Missachtung aller Regeln, die in Mitteleuropa im 21. Jahrhundert üblich sind, tatsächlich unterbrechen. Ich bitte, das nicht meiner schlechten Erziehung zuzuschreiben, sondern der Notwendigkeit diese Anhörung zielführend durchzuführen.

Im Anschluss an Ihre Statements folgen die Fragen der Abgeordneten an Sie. Die Abgeordneten, selbstverständlich auch die Abgeordneten der mitberatenden Ausschüsse, können in jeder Fragerunde höchstens zwei Fragen an einen oder eine Frage an zwei Sachverständige stellen. Auch hier möchte ich um kurze und präzise Formulierung bitten. Dann werden die Sachverständigen in umgekehrter alphabetischer Reihenfolge, beginnend mit Dr. Wittsiepe, beginnen, die Fragen zu beantworten. Wenn es notwendig ist, führen wir eine weitere Fragerunde durch.

Meine Damen und Herren, die Anhörung ist öffentlich. Es erfolgt eine Tonaufzeichnung und ein Wortprotokoll wird durch das Sekretariat angefertigt. Bild- und Tonaufnahmen von der Tribüne sind hingegen nicht gestattet. Wir beginnen jetzt mit Professor Dr. Hennrichs.



**SV Prof. Dr. Joachim Hennrichs:** Ganz herzlichen Dank für die Einladung, der ich gerne gefolgt bin. Ich beginne mit der Aussage, dass das AReG aus meiner Sicht ein gutes Gesetz ist. Es setzt insbesondere die Spielräume, die der EU-Gesetzgeber belässt, sachgerecht um. Vor allem die Verlängerungsoption bei der Pflichtrotation ist Ausdruck des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes, was ich sehr begrüße. Ich habe nur wenige Kritikpunkte. Zwei möchte ich in meinem Eingangsstatement ansprechen. Dies erfolgt durchaus im Bewusstsein, dass die Regelungen des Gesetzentwurfs Ergebnisse politischen Kompromisses und auch „heiße Eisen“ sind. Sie haben uns nicht nach Berlin geholt, um politische Kompromisse auszuloten, sondern um unsere unabhängige Auffassung zu dem Entwurf zu hören.

Die zwei Punkte sind erstens die Ausnahme von der Verlängerungsoption betreffend Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen und zweitens die Regelung zur sogenannten aggressiven Steuerplanung.

Ich fange mit dem ersten an: die Ausnahme der Kreditinstitute und Versicherer von der Verlängerungsoption. Das überzeugt mich nicht. Warum nicht? Zwei Gründe. Kreditinstitute und Versicherer sind Unternehmen mit komplexen, hoch spezialisierten Geschäftsmodellen. Deren Prüfung setzt im besonderen Maße Spezialwissen und Erfahrungen voraus. Nun betont die Begründung zum AReG selbst zu Recht, dass mit jedem Prüferwechsel wertvolle Erfahrungen und Know-how verloren gehen und sich das auf die Prüfungsqualität negativ auswirken kann. Wenn das richtig ist, gilt dieser Gesichtspunkt gerade für Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen, weil sie besonders spezielle und komplexe Prüfungsobjekte sind. Bedenken Sie vielleicht bitte außerdem Folgendes: Wenn man differenziert Rotationsfristen für jene Unternehmensgruppen einführt, wie der Entwurf das derzeit tun will, stellen sich unweigerlich neue Grenzprobleme und Folgefragen. Was ist beispielsweise mit Kreditinstituten, die zu Industriekonzernen zählen, Stichwort Autobanken? Sollen diese uneingeschränkt der Rotationsfrist für Kreditinstitute unterliegen, obwohl ihr Geschäftsmodell doch ein etwas

anderes ist als das herkömmlicher Banken? Für diese Konzerne hätte es außerdem den Nachteil, dass sie entweder unterschiedliche Rotationsfristen beachten müssten, schon landesintern, oder der Abschlussprüfer für den Gesamtkonzern nach der kürzesten Frist wechseln müsste. Wenn man das nicht will und stattdessen eine Ausnahme von der Ausnahme zulassen will, also Autobanken auch die Verlängerungsoption gewähren will, stellen sich andere Gleichheitsprobleme. Wie verhält es sich mit normalen, vielleicht auch kleineren, anderen Geschäftsbanken? Warum sollen Autobanken weniger streng rotieren müssen als diese anderen Geschäftsbanken, mit denen sie durchaus im Wettbewerb um Tages- und Festgeld und um Verbraucherkredite stehen? Ich finde auf diese Folgefragen keine wirklich befriedigende Antwort. Die Ursache für diese schwierigen Folgefragen ist aber die gespaltene Rotationsfrist und deswegen wäre mein Plädoyer, hier den Kreditinstituten und Versicherern eine Verlängerungsoption zu gewähren. Dann erledigen sich auch die Folgeprobleme.

Ganz kurz zum zweiten Komplex: aggressive Steuerplanung. Das wird in § 319a HGB-E angesprochen. Dagegen habe ich drei Einwände. Erstens: Steuergestalter sind nicht alleine die Prüfungsgesellschaften. Alleine die Prüfungsgesellschaften, also eine Berufsgruppe, herauszupicken und wegen angeblich aggressiver Beratung mit Sanktionen zu belegen, ist meines Erachtens gleichheitsrechtlich problematisch. Zweitens: Was macht Steuergestaltung zu einer aggressiven? Die Tatbestandsmerkmale sind ziemlich unbestimmt. Das wird Folge- und Auslegungsfragen provozieren. Eine mögliche Reaktion der Unternehmen könnte sein, dass sie Steuerberatung, die nur irgendwie ein bisschen „sophisticated“ ist, gar nicht mehr an Prüfungsgesellschaften vergeben. Das würde das Problem der aggressiven Steuergestaltung aber keinen Deut besser machen. Dann machen es andere. Es würde nur das Gleichheitsproblem erhöhen. Drittens: Steuergestaltung mag vielleicht aggressiv sein. Solange sie aber nicht illegal ist, verdient sie eigentlich gar keine Sanktionierung. Die Abschlussprüfungsreform ist meines Erachtens dafür der falsche Ort. Hier müsste man an die Steuergesetze anknüpfen. Vielen Dank!



Vorsitz **Dr. Hendrik Hoppenstedt** (CDU/CSU):  
Ganz herzlichen Dank – auch für die vorbildliche  
Einhaltung der Zeit. Herr Professor Dr.  
Hommelhoff, bitte schön!

**SV Prof. Dr. Dr. h. c. mult. Peter Hommelhoff:**  
Herr Vorsitzender, meine sehr verehrten Damen  
und Herren, ich möchte mich in meinem  
Statement auf die Auswirkungen der Abschluss-  
prüferreform auf den Aufsichtsrat und auf den  
Prüfungsausschuss konzentrieren und habe Ihnen  
in meiner Stellungnahme acht Punkte genannt.  
Der Einstieg ist vom AReG nach meinem  
Dafürhalten vorzüglich in der Weise gelungen, als  
der viel zu breite Ansatz des Art. 30a der  
Abschlussprüferrichtlinie auf das fokussiert  
worden ist, um was es geht: die Verbesserung der  
Qualität der Abschlussprüfung durch Mitwirkung  
des Prüfungsausschusses bzw. des Aufsichtsrates.  
Das lenkt uns auf drei Hauptfelder, die der  
Prüfungsausschuss und der Aufsichtsrat haben.  
Erstens: die Auswahl der Abschlussprüfer,  
zweitens: die Überwachung ihrer Unabhängigkeit,  
und zum dritten – und das fehlt nach meinem  
Dafürhalten: die Vorgabe aus Art. 39 Abs. 6 lit. d  
der Richtlinie 2014/56/EU (RL), nämlich, die  
Abschlussprüfung des Jahresabschlusses und des  
konsolidierten Abschlusses zu beobachten. Das  
heißt nach meinem Dafürhalten, die Abschluss-  
prüfung kritisch zu begleiten. Diese Bestimmung  
fehlt in den Vorgaben aus § 404 ff. des Aktien-  
gesetzes (AktG) und den Begleit- und Folge-  
bestimmungen und müsste nach meinem  
Dafürhalten mit einbezogen werden, damit sich  
die Umsetzungsgesetzgebung nicht dem Vorwurf  
und der Gefahr aussetzt, dass sie als unzu-  
reichende Umsetzung der Vorgaben aus  
Art. 30 RL nach Luxemburg getragen wird.

Ein zweiter Punkt, den ich gerne aufgreifen will  
und der schon in der Vergangenheit häufiger  
vorgetragen worden ist, ist die Möglichkeit für die  
Unternehmen, die Abschlussprüfer mehrjährig  
und nicht – wie im Augenblick nach § 318a  
Abs. 1 des Handelsgesetzbuches (HGB) – nur für  
ein Geschäftsjahr zu bestellen. Der Grund liegt  
darin, dass die Prüfung in ihrer hohen  
Komplexität eine mehrjährige Prüfungsplanung  
erfordert. Dem sollte auch durch eine  
mehrjährige, allerdings zeitlich begrenzte,  
Bestellungsmöglichkeit für die Unternehmen  
entsprochen werden.

Ein weiterer Punkt ist, dass zwar die EU-Ab-  
schlussprüferverordnung den Prüfungsbericht,  
ein zentrales Instrument der Überwachung durch  
den Aufsichtsrat, auf die europäische Ebene  
hochgezogen hat, aber innerhalb dieser Regelung  
den sogenannten Prüferkommentar, den wir aus  
guten Gründen in unserem Prüfungsbericht  
haben, nicht vorsieht. Das ist zu bedauern, aber  
das ist nun einmal so. Die Gefahr, die ich sehe,  
besteht darin, dass eventuell aus der Regelung des  
europäischen Rechtes hergeleitet werden könnte,  
dass für die Unternehmen von öffentlichem  
Interesse auch künftig in Deutschland kein  
Prüferkommentar mehr notwendig ist. Das könnte  
man zwar mit Verweis auf § 317 Abs. 3a HGB-E  
überwinden, aber dennoch sollte hier  
Rechtsklarheit geschaffen werden. Ich glaube,  
hier würde es genügen, wenn sich in der  
Begründung eine entsprechende Passage fände.

Ein Punkt, der schon mehrfach als ein bisschen  
schwierig aufgerufen worden ist, ist der  
Aufsichtsratsbericht an die Hauptversammlung:  
Wenn ein Unternehmen den Aufsichtsrat und  
nicht den Prüfungsausschuss mit den Aufgaben  
nach der Abschlussprüferreform belegt, sollte der  
Bericht über die Durchführung dieser  
begleitenden Überwachung durch das  
Überwachungsorgan jetzt nicht, weil da kein  
Adressat ist, entfallen, sondern der Hauptver-  
sammlung vorgetragen werden. Ich halte diese  
Detailvorgabe an die Hauptversammlung für  
unstimmt, weil sie damit die Hauptversammlung  
in einer Funktion anspricht, die sie nicht hat. Die  
Hauptversammlung hat nicht den Vorstand zu  
überwachen und verfügt auch nicht über die  
Hilfsmittel, um diese Vorstandsüberwachung  
sicherzustellen. Deshalb glaube ich, dass der im  
Gesetzentwurf zum Aktiengesetz (AktG-E)  
vorgesehene § 171 Abs. 2 Satz 4 ersatzlos  
entfallen sollte.

Ein letzter Punkt, um die Zeit einzuhalten, ist die  
Beständigkeit des Jahresabschlusses. Der Ansatz-  
punkt ist sehr richtig und gut gewählt. Er sollte  
allerdings auf alle Mängel erstreckt werden, die  
bei der Prüferbestellung unterlaufen können, wie  
etwa falsche Einladungen oder falsche Informa-  
tionen in der Hauptversammlung. Das sollte alles  
auf das Ersetzungsverfahren des § 318 HGB-E  
verschoben werden und Anfechtungsmöglich-  
keiten hier insoweit ausschließen. Vielen Dank!

**Vorsitz Dr. Hendrik Hoppenstedt (CDU/CSU):**

Ganz herzlichen Dank, Professor Hommelhoff. Jetzt kommen wir zu Professor Dr. Lenz. Sie haben das Wort.

**SV Prof. Dr. Hansrudi Lenz:** Vielen Dank für die Einladung. Sie haben die Ziele der Verordnung schon genannt. Verbesserung der Qualität der Abschlussprüfung, insbesondere durch Stärkung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers. Ich zitiere noch mal aus der Begründung: „Der wesentlich von den größten Wirtschaftsprüfungsgesellschaften bediente Markt der Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse soll auch für kleinere Abschlussprüfer geöffnet werden.“ Meiner Meinung nach werden Sie mit dem AREG, da bin ich anderer Meinung als der Kollege Hennrichs, diese Ziele nicht erreichen. Die Prüfungsmärkte für die rund 680 kapitalmarktorientierten Unternehmen, rund 210 Kreditinstitute und 560 Versicherungsunternehmen, die den neuen EU-Verordnungen unterliegen, sind extrem hoch konzentriert. Sie werden von den - je nach Segment - zwei bis vier größten Prüfungsgesellschaften dominiert. Ein Beispiel, das wir gerade erhoben haben: Der Marktanteil der zwei größten Prüfungsgesellschaften bei Versicherungen beträgt nach unseren Berechnungen im Jahre 2013 84 Prozent – davon hat allein KPMG einen Marktanteil von 72 Prozent. Der Marktanteil der fünf größten Prüfer beträgt 98 Prozent. Bei Banken sieht es ähnlich aus. Insgesamt werden die etwa 1.400 Unternehmen von öffentlichem Interesse nur noch von 100 Prüferpraxen bedient – etwa 1 Prozent von 10.000 Prüferpraxen, die wir haben. In den Teilsegmenten für Banken und Versicherungen sind nur noch 20 bis 30 Prüfer aktiv. Neben dieser großen Marktmacht der größten Prüfungsgesellschaften ist auch ihr institutioneller politischer Einfluss auf die berufspolitischen Institutionen zu berücksichtigen. Allein die schiere Größe ist ein Problem. Die renommierte britische Kollegin Stella Fearnley hat das mal plakativ so formuliert: Die großen Prüfer haben eines gemeinsam mit den Banken. Sie sind “too big to fail and too big to regulate”. Was folgt daraus? Der Gesetzentwurf der Bundesregierung geht sehr zutreffend davon aus, dass wir bei Banken und Versicherungen eine besondere Regulierung brauchen. Das gilt natürlich ganz besonders für die anhaltende

Finanzkrise. Sie müssen nur die Wirtschaftswoche lesen: Wie gefährlich ist Europas Bankencrash? Deshalb sieht der Regierungsentwurf vor, die Höchstlaufzeit von Verträgen für Abschlussprüfer mit Kreditinstituten auf zehn Jahre zu beschränken. Das halte ich, da stimme ich mit Herrn Professor Hennrichs überein, nicht für richtig. Aufgrund des damit verbundenen Informationsverlustes wäre es besser, anstelle der Rotation nach zehn Jahren von Beginn an eine verpflichtende Gemeinschaftsprüfung, ein sogenanntes Joint Audit für Kreditinstitute und Versicherungen, die Mutterunternehmen eines Konzerns sind, einzuführen. Die Mitgliedstaatenoption Art. 16 Abs. 7 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 (VO) würde das zulassen. Damit könnte man die maximale Laufzeit von 24 Jahren in Anspruch nehmen. Der Informationsverlust würde vermieden und es bestünde die Chance für die Gesellschaften der zweiten Reihe, in diesen Markt vorzudringen. Man könnte die Konzentration verringern. Joint Audit ist das Mittel der Wahl, wenn Sie die Konzentration wirklich verringern wollen.

Weiterer Punkt: zur Stärkung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers sollten die Mitgliedstaatenwahlrechte in Art. 5 Abs. 3 VO für Steuerberatungs- und Bewertungsleistungen nicht in Anspruch genommen werden. Die in § 319 HGB-E vorgesehenen Regelungen, da stimme ich auch dem Kollegen Hennrichs zu, führen zu einer ganzen Reihe von Auslegungsproblemen und potenziellen Unabhängigkeitsgefährdungen. Die Lösung ist sehr einfach: Steuerberatungs- und Bewertungsleistungen sollten im Katalog der verbotenen Nichtprüfungsleistungen verbleiben.

Letzter Punkt: die 70-Prozent-Grenze in Art. 4 Abs. 2 VO für Honorare aus Nichtprüfungsleistungen und die 15-Prozent-Grenze in Art. 4 Abs. 3 VO für Gesamthonorare, die eine zu starke Abhängigkeit des Abschlussprüfers von Nichtprüfungsleistungen verhindern sowie eine zu große Mandantenabhängigkeit sicherstellen sollen, sind in der jetzigen Fassung praktisch wirkungslos, weil der Abschlussprüfer sie durch Verlagerung von Leistungen auf Tochtergesellschaften oder Mitglieder seines Netzwerks jederzeit umgehen kann. Das können Sie auch in den Stellungnahmen des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW) nachlesen. Diese bedeutende



Regelungslücke ist nicht sachgerecht und sollte durch strengere Regelungen im AReG geschlossen werden. In dem Zusammenhang würde ich auch den Informationsgehalt der Offenlegungsvorschriften für Honorare des Abschlussprüfers deutlich verbessern.

Sie haben jetzt die Möglichkeit, im Interesse der Verbraucher und der Investoren noch eine klare Weichenstellung für eine starke und unabhängige Abschlussprüfung für den deutschen Finanz- und Kapitalmarkt vorzunehmen. Ich würde diese Chance nutzen. Danke!

**Vorsitz Dr. Hendrik Hoppenstedt (CDU/CSU):**

Vielen Dank, Herr Professor Lenz. Jetzt kommen wir zu Professor Dr. Naumann.

**SV Prof. Dr. Klaus-Peter Naumann:** Herr Vorsitzender, meine Damen und Herren, vielen Dank für die Einladung. Aus meiner Sicht ist der Regierungsentwurf insgesamt gelungen. Der Regierungsentwurf schöpft die Wahlrechte, die das europäische Recht lässt, grundsätzlich aus und schafft damit eine mittelstandsfreundliche Regelung sowohl für die Unternehmen als auch für deren Prüfer.

Ich möchte gerne einige Punkte ansprechen, die zum Teil auch vorher schon angesprochen worden sind. Zunächst das Thema: externe Rotation. Ich stimme Herrn Professor Hennrichs ausdrücklich zu. Die differenzierte Lösung für Banken und Versicherungen einerseits und normale Public Interest Entities (PIE) überzeugt nicht. Gerade wenn in der Begründung des Regierungsentwurfs anerkannt wird, dass die externe Rotation potenziell die Qualität der Abschlussprüfung belastet, ist schwer nachzuvollziehen, warum gerade bei so komplexen Einrichtungen wie Banken und Versicherungen kürzere Rotationsfristen gelten sollen als bei anderen PIE. Der Regierungsentwurf begründet die differenzierte Regelung damit, dass Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen eine besondere Bedeutung für den Kapitalmarkt haben. Wenn das das tragende Argument ist, müsste man berücksichtigen, ob eine Bank oder Versicherung tatsächlich eine solch prominente Rolle für den Kapitalmarkt hat. Das ist davon abhängig, ob eine Bank oder Versicherung an der Spitze eines Konzerns steht oder nur als reiner Absatzfinanzierer in einen realwirtschaftlichen

Konzern eingebunden ist. Ich könnte mir hier auch innerhalb der Banken und Versicherungen, wenn es der politischer Wille ist, eine Sonderregelung zu machen, eine solche weitergehende Differenzierung als „Second-Best“ vorstellen. Herr Professor Hennrichs hat zutreffend auf die Probleme hingewiesen, die mit einer solchen Lösung verbunden wären.

Zum Thema Nichtprüfungsleistungen: Ich begrüße ausdrücklich die vorgeschlagene grundsätzliche Erlaubnis von bestimmten Steuerberatungs- und Bewertungsleistungen, selbstverständlich unter Berücksichtigung des heute schon gesetzlich geregelten Selbstprüfungsverbotes, das die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers sicherstellt. Ich denke derjenige, der die zugrundeliegenden Sachverhalte kennt, kann deren zutreffende Erfassung in der Rechnungslegung wie auch in der Steuer bestmöglich beurteilen. Ich glaube, der gefundene Kompromiss ist in der Grundsatzregel richtig. Es gibt das Verbot der aggressiven Steuerberatung, das dem Abschlussprüfer hier auferlegt werden soll. Ich halte die hier getroffene Regelung für ein politisches Placebo. Hier wird eine Lösung vorgeschlagen, die den Zeitgeist bedient, die aber an der Tatsache, ob Unternehmen solche Beratungsleistungen empfangen oder nicht, überhaupt nichts ändern wird. Wer tatsächlich etwas an der internationalen Steuerverlagerung ändern möchte, muss die Steuergesetze ändern, aber nicht partielle Beratungsverbote einführen. Ich halte das für eine Regelung, die ausschließlich dem Schaufenster dient.

Ein letzter, vielleicht praktischer Punkt ist die Frage, wann die Rotationsregeln das erste Mal anzuwenden sind. Das ist ein praktisches Problem bei den sogenannten Kurzläufern. Das sind in unserer Sprache Unternehmen, die den Abschlussprüfer erstmals 2005 oder 2006 beauftragt haben. Auch nach EU-Recht dürfen diese bis zur Bestellung des Abschlussprüfers für das 13. Geschäftsjahr den alten Abschlussprüfer behalten, müssen also erstmals 2017 wechseln. Die jetzt vorgeschlagene Lösung in § 318 Abs. 1a HGB-E sieht vor, dass die Verlängerungsoption für die Wahl für das 11. Geschäftsjahr genutzt werden kann. Wenn sie ihren Abschlussprüfer seit 2005 oder 2006 haben, ist diese Option für



das 11. Geschäftsjahr aber schon vorbei. Wir haben Ihnen deshalb einen alternativen Formulierungsvorschlag gemacht, der die Spielräume, die das EU-Recht hier liefert, zur Anwendung bringen könnte.

Was die Änderung des Aktiengesetzes sowie die Berichterstattung des Aufsichtsrates an die Hauptversammlung angeht, darf ich auf Herrn Professor Hommelhoff verweisen und bleibe in der Zeit. Vielen Dank!

**Vorsitz Dr. Hendrik Hoppenstedt (CDU/CSU):**

Meine Drohung mit der Unterbrechung scheint irgendwie gewirkt zu haben. Herzlichen Dank, Herr Professor Naumann. Herr Säglitz, bitte!

**SV Hans-Jürgen Säglitz:** Herr Vorsitzender, meine Damen und Herren, ich bedanke mich, dass ich aufsetzend auf meine Vorredner etwas Versicherungsspezifisches ausbreiten kann.

Wir sind auch mit dem Regierungsentwurf überwiegend zufrieden. Manchmal finden wir jedoch den Referentenentwurf überzeugender. Das betrifft gerade auch die Frage, die angesprochen worden ist: Ausklammerungen von Banken und Versicherungen, wenn es um öffentliche Ausschreibungen und Joint Audit geht. Warum? Es ist bereits gesagt worden. Wir haben es mit einer außerordentlich komplexen Bilanzierungsmaterie zu tun. In meinem eigenen Verband erschrecke ich immer damit, dass ich sage: Das International Accounting Standards Board (IASB) hat fast 19 Jahre gebraucht, um einen Bilanzierungsstandard für Versicherungen zu erarbeiten. Diese Komplexität muss auch der Wirtschaftsprüfer irgendwie bewältigen. Es ist nicht nur das Team vor Ort, das Kompetenz und Erfahrung mitbringen muss. Ich brauche in den Wirtschaftsprüfungsgesellschaften auch ein Backoffice, um entsprechend unterstützen zu können. Das erklärt auch die Konzentration auf relativ wenige Wertpapierprüfungsgesellschaften. Das mag man bedauern, aber ich werde gleich auch dazu noch etwas sagen. Jetzt kommt noch verstärkend hinzu, dass im Jahr 2016 Solvency II umzusetzen ist. Auch hier erwartet die Aufsicht die Unterstützung durch den Wirtschaftsprüfer. Das heißt: Es ist nicht nur im Sinne der Versicherer, sondern auch im Sinne der Verbraucher, dass die Abschlussprüfung mit einer hohen Qualität durchgeführt wird. Um kein

Missverständnis aufkommen zu lassen: Die Versicherer würden jetzt nicht die verlängerten Fristen bis zum Äußersten für sich selber ausdehnen wollen, aber sie brauchen Flexibilität. Sie brauchen Flexibilität, weil ich es sonst beispielsweise in einem Konzern, insbesondere in einem grenzüberschreitend tätigen, nicht schaffen, einen einheitlichen Konzernabschlussprüfer in allen Gesellschaften zu haben. Wir wissen auch, dass die Mitgliedstaatenwahlrechte wahrscheinlich recht unterschiedlich ausgeübt werden. Es geht um Flexibilität, um die hohe Qualität weiterhin gewährleisten zu können. Hier ist noch der Aspekt zu nennen, dass die Konzernbildung für Versicherungsbereiche erzwungen ist, weil ich die Spartenrennung habe. Man könnte nicht einmal sagen: Ich kann hier irgendwie organisatorisch etwas beseitigen.

Ein ganz wichtiger Punkt, der vielleicht in der Öffentlichkeit nicht so gut herüberkommt, ist: Es sind nicht die Großen, die den Versicherungsmarkt prägen. Wir haben eine mittelständische Struktur. Wir haben etwa 400 Unternehmen, die unter der Aufsicht der BaFin stehen. Der überwiegende Teil sind kleine und mittelgroße Versicherungsunternehmen und Gruppen, die sich auch sehr viel schwerer täten, wenn sie beim Wechsel des Abschlussprüfers in kurzer Zeit nicht entsprechende Ressourcen auf Seiten des Wirtschaftsprüfers vorfinden würden. Die Idee der Abschlussprüferrichtlinie ist sicherlich konsequent. Ich denke auch, dass es mittelfristig zu einem größeren Angebot auf Seiten der Abschlussprüfer kommen wird. Aber wenn man es jetzt durch übereilte und verkürzte Rotationsfristen erzwingt, geht es sicherlich zu Lasten der Qualität in der Abschlussprüfung und damit auch zu Lasten der Verbraucher. Ich habe gerade auf Solvency II hingewiesen.

Weil meine Vorredner das auch schon ausgeweitet haben, würde ich jetzt vielleicht noch gerne mehrere kleinere Punkte ansprechen. In diesen Kanon der Flexibilität gehört auch die schon erörterte Möglichkeit, die Bestellzeit des Abschlussprüfers optional zu verlängern. Ich sagte gerade, auch eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft braucht ein Backoffice. Das kann ich anders aufbauen, wenn ich eine längere Zeit habe, in der ich weiß, dass es da eine Vertragsbeziehung geben wird.



Was bei dieser mittelständischen Struktur auch wichtig ist: Wir haben kleinere Gesellschaften, die keinen separaten Prüfungsausschuss haben. Hier nimmt der Gesamtaufsichtsrat die Funktion wahr. Hier wäre es schön, wenn man das im Gesetzgebungsverfahren noch einmal klarstellen könnte. Gerade für die Mittelständler wird es eine Überraschung sein. Wir erleben jedenfalls, dass mit einem Mal die Abschlussprüferaufsicht Kontakt zu dem Aufsichtsrat in einer Weise hat, wie man es sich als Aufsichtsratsmitglied vielleicht gar nicht bewusst ist. Hier wäre es deshalb aus unserer Sicht gut, wenn man die Berichtspflicht gegenüber der Abschlussprüferaufsicht weiter präzisieren würde, damit deutlicher wird, worum es eigentlich geht: die Überwachung des Abschlussprüfers.

Das Thema der Genehmigungspflicht von Steuerberatungsleistungen ist schon angesprochen worden. Vielleicht schaut man sich die Nichtigkeitsbestimmung des § 256 AktG-E noch einmal an und fragt sich, ob das nicht an dieser Stelle ein zu scharfes Schwert ist, wenn bei der Vorabgenehmigung kleine organisatorische Fehler passieren und das gleich die Nichtigkeit des Abschlusses zur Folge hat. Vielen Dank für die Aufmerksamkeit!

Vorsitz **Dr. Hendrik Hoppenstedt** (CDU/CSU): Herzlichen Dank, Herr Säglitz. Wir kommen zu Herrn Professor Dr. Schüppen. Sie haben das Wort.

**SV Prof. Dr. Matthias Schüppen:** Vielen Dank! Herr Vorsitzender, sehr geehrte Damen und Herren, die deutschen Familienunternehmen wissen um den öffentlichen und unternehmensindividuellen Nutzen einer qualitativ hochwertigen Abschlussprüfung. Andererseits sind sie in besonderem Maße kostenbewusst und lehnen grundsätzlich übermäßige staatliche Regulierung ab. Vor diesem Hintergrund ist der Grundtenor des Regierungsentwurfes, dem europäischen Reformbedarf mit Zurückhaltung zu begegnen, zu begrüßen. Ich nenne das in meiner schriftlichen Stellungnahme „Evolution statt Revolution“. Es wäre ohnehin eine Illusion zu glauben, dass die hehren Ziele der europäischen Abschlussprüfungsreform mit einem „big bang“ von heute auf morgen verwirklicht werden könnten. Von daher ist der Ansatz richtig. Gleichwohl bleiben im Detail Verbesserungsvorschläge.

Ich verweise zunächst auf meine schriftliche Stellungnahme, die Ihnen 15 Detailpunkte mit 13 Punkten dringenden Handlungsbedarfs aufzeigt. Ich möchte aus der schriftlichen Stellungnahme zwei Punkte hervorheben.

Der erste Punkt deckt sich für mich heute überraschend mit dem, was Herr Professor Lenz bereits gesagt hat. Es dreht sich dort nämlich um die Frage: Prüfung und Beratung im Allgemeinen und im Besonderen. Für die Frage der relativen Honorarbegrenzung für Beratungsaufträge sieht bekanntlich die VO in Art. 5 ein Verbot von Beratungsaufträgen und in Art. 4 eine relative Honorarobergrenze vor. Das Verbot richtet sich an den Abschlussprüfer und alle Netzwerkunternehmen. Die relative Honorargrenze richtet sich aber überraschenderweise nur an den Abschlussprüfer selbst, so dass bei Einschaltung einer hundertprozentigen Tochtergesellschaft diese Honorarobergrenze leerläuft. Hier ist in der Tat die Frage: Will der deutsche Gesetzgeber diese relativ wenig sinnvolle Regelung als solche belassen? Auch wenn der Gesetzgeber sich dazu entscheidet, möglichst wenig zu regulieren, ist es dringend notwendig, bei den Honorarangaben zu reformieren. Das betrifft die §§ 285 Nr. 17, 314 Abs. 1 Nr. 9 HGB. Dort wird derzeit vertreten, dass nur die Honorare des Abschlussprüfers, ohne Tochtergesellschaften und verbundene Personen und Unternehmen, angegeben werden müssen. Das ist umstritten, wird uneinheitlich gehandhabt und die erforderliche Transparenz wird hier nach geltendem Recht nicht geschaffen. Das ist leicht zu reformieren und sollte dringend im Zuge der Abschlussprüfungsreform geändert werden.

Der zweite Komplex betrifft das Verhältnis zwischen Aufsichtsrat und Prüfungsausschuss. Hier tauchen spezielle Probleme auf, wenn kein Prüfungsausschuss eingerichtet wird. Es ist gut und richtig, dass diese Möglichkeit unverändert besteht. Aber da die Verordnung von der Existenz eines Prüfungsausschusses ausgeht, gibt es spezielle Auslegungsprobleme. Eines dieser Auslegungsprobleme adressiert der Regierungsentwurf mit § 171 Abs. 2 Satz 3 AktG-E. Das ist dieser schon mehrfach angesprochene Bericht an die Hauptversammlung. Dort bin ich ebenfalls der Auffassung, dass dieser Bericht nicht sachgerecht ist. Das liegt aber nicht an der Funktion der



Hauptversammlung, sondern an der Funktion des Berichtes. Die Funktion des Berichtes ist es, den Aufsichtsrat auf den Stand des Wissens des Prüfungsausschusses zu bringen. Das ist nicht nötig, wenn es keinen Prüfungsausschuss gibt. Deshalb sollte dieser Bericht entfallen. Es ist kein Bericht an die Hauptversammlung notwendig. Ein viel wichtigerer Punkt, in dem aber meines Erachtens in der Tat die Befassung der Hauptversammlung erforderlich ist, ist die Auswahl des Wirtschaftsprüfers, wenn ein Prüfungsausschuss existiert. Dann muss der Prüfungsausschuss dem Aufsichtsrat zwei Kandidaten vorschlagen. Das ist eine der großen Errungenschaften der Verordnung. Hier hat dann der Aufsichtsrat als ein anderes Gremium eine echte Auswahlentscheidung. Wir brauchen meines Erachtens diese echte Auswahlentscheidung eines zweiten Gremiums. Deshalb ist es, wenn kein Prüfungsausschuss existiert, geboten, dass der Hauptversammlung durch den Aufsichtsrat zwei Kandidaten vorgeschlagen werden.

Ich bin leider schon über der Zeit. Ich hätte noch einen dritten Punkt außerhalb meiner schriftlichen Stellungnahme. Er betrifft das Thema: Banken und Versicherung und Joint Audit. Das könnte meiner Meinung nach in der Tat ein Ansatz sein. Dazu kann ich dann vielleicht in der Diskussion noch etwas mehr sagen. Vielen Dank!

Vorsitz **Dr. Hendrik Hoppenstedt** (CDU/CSU): Herzlichen Dank, Herr Professor Schüppen. Jetzt kommen wir zu Herrn Dr. Wittsiepe.

**SV Dr. Richard Wittsiepe:** Herr Vorsitzender, meine Damen und Herren, vielen Dank für die Einladung. Ich möchte an der Stelle in Erinnerung rufen, dass alle Reformen, die wir in diesem Bereich in den letzten 15 Jahren gesehen haben, auf den Sarbanes Oxley Act aus dem Jahre 2001 zurückzuführen sind, der aufgrund des Worldcom- und Enron-Skandals ins Leben gerufen wurde. Der amerikanische Senat und zwar das Small Business Committee hat 2006 eine Analyse der Folgewirkungen veröffentlicht und dabei festgestellt, dass kleine Unternehmen überproportional durch die formalen Vorschriften belastet werden. 2009 hat die Law School der Yale-Universität dies in einer weiteren Studie bestätigt. Deshalb verwundert es überhaupt nicht, dass bei der Umsetzung in der EU und vor allen Dingen in Deutschland genau diese Effekte

eingetreten sind. Denn diese formalen Vorschriften wurden auf alle Abschlussprüfungen angewendet, nicht nur auf die von börsennotierten Unternehmen, und haben deshalb die Prüfung mittelständischer Unternehmen, etwa von Personengesellschaften, erheblich belastet. Darin ist auch der Hauptgrund dafür zu sehen, dass sich immer mehr Wirtschaftsprüfer in Deutschland aus dem Abschlussprüfungsgeschäft zurückgezogen haben.

Die EU-Kommission hat in ihrem Reformpaket dieses Problem erkannt und ein neues Konzept entwickelt: Die börsennotierten Unternehmen werden in der VO geregelt und in der Richtlinie der Rest. Sie hat kleine Prüfungen aus dem Regelungsrahmen herausgenommen und möchte, dass wieder mehr Abschlussprüfer Abschlussprüfungen anbieten. Bei der Umsetzung durch den Gesetzentwurf in Deutschland ist das Konzept durchaus eingeflossen und man will im Vertrauen, dass der Berufsstand bei den Ausführungsbestimmungen diese EU-Konzeption umsetzt, nicht alles gesetzlich regeln. Hier geht die Gefahr derzeit von den Gremien in der Wirtschaftsprüferkammer selbst aus, die mit der neuen Satzung für Qualitätskontrolle und der Berufssatzung beschäftigt sind. Denn die derzeitigen Vorschläge lassen erkennen, dass dieses EU-Entlastungskonzept für den Mittelstand durch faktische Vorschriften blockiert werden könnte, weil man die formalen Voraussetzungen für die gesetzliche Abschlussprüfung auf alle Abschlussprüfungen ausdehnen möchte. Das heißt: Dieser Effekt tritt effektiv überhaupt nicht ein. Aus dem Grunde habe ich in meiner Stellungnahme vorgeschlagen, § 317 entsprechend zu ergänzen, um zwischen Prüfer und Unternehmen eine andere Grundlage zu schaffen. Das ist sehr wichtig, denn die negativen Effekte, die in den USA eingetroffen sind und die wir in Deutschland auch sehen, müssen umgekehrt werden.

Zur Prüferrotation und zu anderen Dingen muss man folgendes sagen: Wenn man in der Analyse der EU-Kommission von der These ausgeht, dass die Marktkonzentration im Bereich der Anbieter der Abschlussprüfung ein Risiko für den Kapitalmarkt darstellt, muss man daraus auch die Folgewirkungen ziehen. Das heißt: Man muss diese teilweise doch sehr festgefahrenen Strukturen der



Marktanteile, die auch Herr Professor Lenz erwähnte, in irgendeiner Form aufweichen. Da ist die Prüferrotation eine Möglichkeit. Alle Vorschläge, die jetzt dahingehen zu sagen: Wir weichen das auf und wollen im Konzern einen einheitlichen Abschlussprüfer, laufen dieser Zielsetzung zuwider. An irgendeiner Stelle muss man beginnen.

Das Kostenargument, das hier oft angeführt wird, halte ich für nicht stichhaltig. Denn es ist festzustellen, dass dort wo ein Prüferwechsel tatsächlich stattgefunden hat, auch bei großen Konzernen, in aller Regel eine Verminderung der Prüfungsgebühr die Folge war. Dass der eine den anderen unterboten hat, ist noch eine andere Frage. Also das kann man hier nicht anführen. Natürlich führt es unter Umständen für einzelne Unternehmen zu Problemen, aber die Höchstlaufzeit von 20 Jahren ist nun mal kein kleiner Zeitraum. Deshalb bin ich dafür, dass man zumindest die erzwungenen Prüferwechsel, die im Moment im HGB und in der VO vorgesehen sind, nicht wieder aufweicht, sondern auch anderen Abschlussprüfern die Möglichkeit gibt, sich hier zu beteiligen. Danke!

Vorsitz **Dr. Hendrik Hoppenstedt** (CDU/CSU): Herr Dr. Wittsiepe, auch ganz herzlichen Dank an Sie, wie ich mich bei Ihnen allen ganz herzlich bedanken möchte. Sie haben das vorbildlich, präzise und knapp erledigt.

Wir kommen jetzt zu der Fragerunde. Ich möchte jeden Fragenden bitten, dass er als allererstes den Adressaten seiner Frage benennt, damit der Sachverständige die Möglichkeit hat, besonders intensiv zuzuhören. Wir haben jetzt im Augenblick hier als Fragende Professor Hirte, Herrn Güntzler, Graf Lerchenfeld und es kommen noch Herr Pitterle und Herr Dr. Schick dazu. Ich beginne mit Professor Hirte. Und nochmal: eine Frage an zwei oder zwei Fragen an einen Sachverständigen.

Abg. **Dr. Heribert Hirte** (CDU/CSU): Herr Vorsitzender, vielen Dank! Ich habe zunächst eine Frage an Herrn Professor Hommelhoff, der darauf hingewiesen hat, dass man über die Frage nachdenken sollte, die Prüfungszeiten auf mehrere Jahre auszudehnen. Es ist ähnlich beim Vorstand und beim Aufsichtsrat. Die Frage, die mir und uns auch schon in Vorgesprächen durch den Kopf

ging, ist: Müsste man da nicht eine Entlastung für den Abschlussprüfer analog vorsehen? Welche Rechtswirkung hätte das beim Abschlussprüfer?

Dann habe ich auch eine Frage an Herrn Säglitz, was die Kongruenz der Abschlussprüfungszeiten in Konzernen angeht. Sie haben darauf verwiesen, dass das gerade bei Ihnen in der Versicherungswirtschaft ein besonderes Problem ist, wissend, dass Herr Dr. Wittsiepe andere Argumente dagegen gebracht hat. Wir überlegen uns das auch unter dem Kostengesichtspunkt. Wie könnte man es gestalten, um solche Kongruenz eher hinzubekommen? Vor allen Dingen: Wie würde man das grenzüberschreitend hinbekommen? Wir haben die Vorgaben der VO und ergänzend der RL. Wenn andere das nicht mitmachen, nutzen möglicherweise autonome Maßnahmen in diesem Bereich nichts. Danke!

Abg. **Fritz Güntzler** (CDU/CSU): Meine erste Frage richtet sich an Herrn Professor Hennrichs. Sie hatten eingangs darauf hingewiesen, dass die gespaltene Rotationsfrist nicht gelungen ist. Es ist vorgeschlagen worden, dass wir vielleicht eine Rückausnahme machen. Herr Professor Naumann hat dazu ausgeführt. Mich würde interessieren, was Sie zu diesen Argumenten meinen, die dort vorgetragen worden sind. Können Sie das vielleicht um das Problemfeld der Konzentration der Wirtschaftsprüfer im Versicherungssegment ergänzen?

Die zweite Frage geht an Herrn Professor Naumann vom IDW. Wie sieht der Berufsstand die Möglichkeit einer mehrjährigen Bestellung? Ist das eine Option, die der Gesetzgeber gewähren sollte?

Vorsitz **Dr. Hendrik Hoppenstedt** (CDU/CSU): Herzlichen Dank, wir kommen jetzt zu Graf Lerchenfeld.

Abg. **Philipp Graf von und zu Lerchenfeld** (CDU/CSU): Herr Vorsitzender, liebe Kollegen und liebe Sachverständige, ich habe eine Frage an Herrn Säglitz. Sie haben darauf hingewiesen, dass die Versicherungswirtschaft in weiten Teilen mittelständisch orientiert ist. Gleichzeitig haben Sie auf die Einführung von Solvency II hingewiesen. Wie sehen Sie die Problematik, die sich daraus ergibt, dass wir im Moment einen großen Beratungsleistungsbedarf bei den mittelständischen Unternehmen im Hinblick auf das Verbot



einer gleichzeitigen Abschlussprüfung haben?  
Wie sehen Sie die Möglichkeiten, in Zukunft die Fristen einzuhalten, um den entsprechenden Wechsel des Abschlussprüfers herbeizuführen?

Vorsitz **Dr. Hendrik Hoppenstedt** (CDU/CSU):  
Herr Pitterle!

Abg. **Richard Pitterle** (DIE LINKE.): Danke, Herr Vorsitzender. Ich habe zwei Fragen an den Sachverständigen Dr. Wittsiepe. Erstens: Wie beurteilen Sie den in § 319a Abs. 1 Nr. 2 HGB-E eingeführten Tatbestand der sogenannten aggressiven Steuerberatung im Vergleich zu Art. 5 Abs. 1 VO?

Die zweite Frage: Ziel der EU-Kommission war unter anderem auch eine Entlastung des Mittelstands durch Bezugnahme auf den EU-Small Business Act in der Begründung zur RL. Sind diese Zielsetzungen ausreichend im Regierungsentwurf berücksichtigt worden?

Vorsitz **Dr. Hendrik Hoppenstedt** (CDU/CSU):  
Herzlichen Dank, jetzt Herr Dr. Schick!

Abg. **Dr. Gerhard Schick** (BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN): Danke! Ich will bei Herrn Professor Lenz noch einmal nachfragen. Was bedeutet das für die Nichtprüfungsleistungen im EU-Ausland, wenn wir hier dieses Wahlrecht der Richtlinie nutzen? Was bedeutet das dann im Verhältnis zwischen In- und Ausland und für grenzüberschreitend tätige Unternehmen? Mein Eindruck ist, dass dies nur dann einen Sinn gibt, wenn man es europaweit einheitlich macht.

Zweitens bitte ich darum, noch einmal auf die Frage ausführlicher einzugehen, warum diese Grenze an dieser Stelle notwendig ist. Gibt es empirische Fälle, aus denen man das argumentieren kann? Das würde mich noch interessieren.

Vorsitz **Dr. Hendrik Hoppenstedt** (CDU/CSU):  
Herzlichen Dank! Jetzt haben wir noch Herrn Petry.

Abg. **Dr. Christian Petry** (SPD): Herzlichen Dank, Herr Vorsitzender. Ich hätte zwei Fragen, eine an Herrn Professor Lenz. Sie haben ausgeführt, dass die Konzentration im Prüfungswesen auf wenige Gesellschaften beschränkt ist. Dies wird mit den hier genannten Laufzeiten, 10, 14, 20 und 24 Jahre, je nach Fallgestaltung, kombiniert.

Vielleicht können Sie mir einen Eindruck aus Ihrer Sicht vermitteln, wie denn neben der Konzentration auch die Zusammenarbeit der Prüfungsunternehmen untereinander aussieht. Stehen die in Konkurrenz zueinander oder gibt es dort Querverbindungen, so dass ein Wechsel von einem Unternehmen zu einem anderen Unternehmen nicht unbedingt die völlige Neuorientierung und Unabhängigkeit bringen würde?

Dann hätte ich eine Frage an Professor Hommelhoff. Sie haben die mehrjährige Bestellung genannt. Ich wäre Ihnen sehr dankbar, wenn Sie mir nochmals eine Argumentationshilfe dergestalt geben können, inwiefern die mehrjährige Bestellung einen Vorteil bringen würde. Ich frage dies auch vor dem Hintergrund der Pflicht oder der möglichen Pflicht, dass gegenüber der Hauptversammlung die Berichterstattung durch die Abschlussprüfer erfolgen soll.

Vorsitz **Dr. Hendrik Hoppenstedt** (CDU/CSU):  
Herzlichen Dank! Weitere Fragen sehe ich nicht. Dann bitte ich in umgekehrter Reihenfolge zu antworten. Wir beginnen jetzt mit Herrn Dr. Wittsiepe. Sie hatten zwei Fragen von Herrn Pitterle gestellt bekommen.

SV **Dr. Richard Wittsiepe**: Bei der ersten Frage ging es um die aggressive Steuerberatung. Der Punkt wurde schon ein paar Mal angesprochen. Er ist sicherlich Ergebnis der LuxLeaks-Fälle. Dazu muss man wissen, dass diese nicht nur börsennotierte Unternehmen betrafen, sondern auch Unternehmen außerhalb der Börse. Für die gilt die VO nicht. Das heißt: Sachlich ist es zunächst einmal gerechtfertigt, eine solche Vorschrift in das HGB aufzunehmen. Sie schließt dort eine Lücke. Wenn es zu einer solchen Verlagerung kommt, macht diese nur Sinn, wenn hier auch höhere Beträge verlagert werden. Dazu ist es in der Regel erforderlich, ganz erheblich in die Struktur eines Unternehmens einzugreifen. Das ist dann eine substanzielle Beratungsleistung, die hier stattfinden muss. Was das HGB letztendlich an der Stelle sagt: Findet diese durch den Abschlussprüfer statt, ist dessen Unabhängigkeit gefährdet. Das kann man durchaus nachvollziehen und ist auch im Einklang mit der Verordnung zu sehen.



Die Frage, ob diese Steuerberatung legal oder nicht legal ist und ob eine Harmonisierung besser ist, spielt letztendlich überhaupt keine Rolle. Solange es möglich ist, dass ein Unternehmen mit einer Steuerbehörde in Luxemburg einen Sondersteuersatz vereinbaren kann, nützt hier auch keine Harmonisierung. Hier geht es rein darum, die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers zu stärken, ein Kernziel der EU-Reform. Das Gesetz enthält an der Stelle einen kleinen Fehler, weil die Beratungen immer über Netzwerkunternehmen durchgeführt wurden. Die derzeitige Formulierung deckt das nicht ab. Wenn es Ziel war, diese Lücke zu schließen, müsste das in § 319 HGB-E an der entsprechenden Stelle um das Netzwerkunternehmen ergänzt werden. Das zur ersten Frage.

Die zweite Frage: Entlastung des Mittelstandes. Das ist kein Mangel am Gesetz. Ich habe den Vorschlag gemacht, hier eine entsprechende Ergänzung zu internationalen Prüfungsstandards in § 317 vorzunehmen. Es ist international üblich, dass bei Prüfung kleiner Unternehmen bestimmte formale Dinge einfach nicht eingehalten werden müssen, weil sie keinen Sinn machen. Das trifft einmal zu, wenn der zuständige Wirtschaftsprüfer im Wesentlichen alleine prüft. Das gibt es bei kleinen oder Kleinstkapitalgesellschaften. Da wurde 2012 das entsprechende Gesetz aufgrund einer EU-Richtlinie verabschiedet. Wenn kleine organisatorische Einheiten geprüft werden, das sind insbesondere Familiengesellschaften, wo ein oder mehrere Familienmitglieder diverse Funktionen in einer meist sehr kleinen kostengünstigen Organisation ausüben, ist es international üblich, bei der Abschlussprüfung Erleichterungen zu gewähren, weil das etwas völlig anderes ist, als bei einer börsennotierten Unternehmung mit Vorstand, Aufsichtsrat und Mitgliederversammlung. Damit das sichergestellt werden kann, ist eine entsprechende Ergänzung notwendig, weil nach meinen Beobachtungen die Wirtschaftsprüferkammer in ihren Beratungen sich derzeit diesem Konzept noch nicht ganz anschließen kann. Danke!

Vorsitz **Dr. Hendrik Hoppenstedt** (CDU/CSU): Herzlichen Dank! Wir kommen jetzt zu Herrn Säglitz. Sie haben zwei Fragen bekommen, eine von Professor Hirte und eine von Graf Lerchenfeld.

**SV Hans-Jürgen Säglitz:** Herr Professor Hirte, auf Ihre Frage, wie ich eigentlich in einem Konzern diese Dinge vernünftig gestalten könnte, komme ich zu folgendem Ergebnis: Es gilt bereits bei mittelgroßen Konzernen, dass ich mit den geltenden Rotationsfristen in Schwierigkeiten kommen kann, wie sie jetzt vorgesehen sind. Deswegen hatten wir als Branchenverband die Idee, dass man die Konzernspitze hinsichtlich der Rotationsfristen regeln lässt, was die unteren Einheiten zu tun haben. Das findet man so derzeit nicht. Wir haben auch Rückkoppelungen aus der Branche bekommen, dass es in einigen mittelgroßen Konzernen tatsächlich so ist, dass ich gerade wegen der Kurzläufer die Thematik habe, den einheitlichen Abschlussprüfer nicht mehr in absehbarer Zeit durchsetzen zu können. Zumindest das Management lässt erkennen, dass ein einheitlicher Abschlussprüfer ein wichtiges Gut ist. Natürlich haben alle Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und alle Wirtschaftsprüfer einen relativ einheitlichen Prüfungsansatz, der über das IDW gesetzt wird. Aber jede Wertpapierprüfungsgesellschaft hat sicherlich auch noch ihre eigene Beurteilung, wie das Risiko ausschauen sollte, das der Wirtschaftsprüfer wiederum zugrunde legt. Insofern wäre unsere Idee gewesen, es über die Konzernspitze regeln zu lassen.

Der zweite Punkt, das grenzüberschreitende Thema, ist ein wahrscheinlich hier in diesem Hause nicht zu klärendes Thema. Wir haben bereits mit dem Bundesjustizministerium gesprochen, dass es in Brüssel auch Änderungen geben müsste, denn wir sehen, dass in den Mitgliedstaaten die Rotationsfristen sehr unterschiedlich ausgelegt werden. Aber national verstärkt das unser Argument, dass man den Unternehmen Flexibilität geben sollte, damit das Gesamtgebilde des einheitlichen Konzernabschlussprüfers nicht gänzlich zusammenfällt, wenn man sieht, wie in Italien, in Spanien und auch hier in Deutschland die Regeln umgesetzt werden. Insofern verstärkt Ihre Frage das Plädoyer nach Flexibilität in diesem Kontext.

Graf Lerchenfeld, Sie haben die Frage jetzt in dem Zusammenhang von Solvency II gestellt. Ich glaube, die ganz klare Botschaft von unserer Seite ist: Wer bei Solvency II im Aufbau des Systems berät, kann sich nicht gleich selber prüfen. Das ist selbstredend. Derzeit sieht das



Versicherungsaufsichtsgesetz vor, dass ein Abschlussprüfer oder ein Wirtschaftsprüfer auch die Solvabilitätsübersicht zu prüfen und gegenüber der Aufsicht zu berichten hat. Man könnte sie verkürzt Solvabilitätsbilanz nennen. Das ist also nicht unbedingt dasselbe, was ich im HGB oder bei den International Financial Reporting Standards (IFRS) vorfinde. Auch hier kommt auf unserer Seite wieder dieser Aspekt der Flexibilität. Wenn ich in der Zukunft diese Rotationsfristen vernünftig mit einem hohen Qualitätsanspruch als Unternehmen umsetzen will, gerade bei Solvency II und der Prüfung geht es auch um Verbraucherschutz, war deshalb auch an anderer Stelle unser Plädoyer, dass der Jahresabschlussprüfer nicht zwingend der sein muss, der die Solvabilitätsübersicht prüft. So kann ich einen gleitenden Ausstieg vielleicht bei dem einen Wirtschaftsprüfer machen. Er prüft noch weiter meine Solvabilitätsübersicht, aber nicht mehr meinen Jahresabschluss, so dass ich auch hier eine gewisse Flexibilität bekomme. Sie sehen, wir sind der Auffassung, dass die Instrumente, die angedacht sind, alle schon sehr wichtig mit dem Blick auf die Qualität des Abschlusses sind, aber dass vielleicht gerade in der Übergangszeit eine Flexibilität gegeben sein muss, damit das reibungslos erfolgt.

Vorsitz **Dr. Hendrik Hoppenstedt** (CDU/CSU): Herzlichen Dank! Jetzt kommen wir zu Professor Naumann mit einer Frage von Herrn Güntzler.

**SV Prof. Dr. Klaus-Peter Naumann:** Die Frage von Herrn Güntzler war: Wie stehen Sie zur Mehrjahresbestellung? Das ist eine nicht ganz einfach zu beantwortende Frage, weil es in meinem Berufsstand zu dieser Frage durchaus unterschiedliche Auffassungen gibt. Die ganz überwiegende Meinung ist allerdings in unseren Gremien gewesen, dass wir als Berufsstand für eine Mehrjahresbestellung nicht eintreten sollten.

Die Argumente, die man für und gegen die Mehrjahresbestellung finden kann, sehen so aus: Die Leute, die eine Mehrjahresbestellung befürworten, erhoffen sich davon eine größere Unabhängigkeit des Prüfers in der Periode, für die er fest bestellt ist. Das löst dann aber, wenn man dieses Verhalten akzeptiert, eine umso höhere Belastung der Unabhängigkeit potenziell in dem Jahr aus, in dem die Bestellperiode ausläuft. Die Wahrscheinlichkeit, dass nach Ablauf dieser

mehrjährigen Bestellperiode erneut ausgeschrieben wird, steigt natürlich. Dann hat es auch negative Folgen auf die Prüfungspreise, so dass man durchaus zu dem Ergebnis kommen kann, dass es mehr Nachteile als Vorteile birgt. Von Stichworten wie Aktionärsdemokratie und anderen Dingen möchte ich gar nicht reden, denn eine solche Mehrjahresbestellung würde dem Prüfungsausschuss, dem Aufsichtsrat, aber natürlich auch der Hauptversammlung das Recht nehmen, jedes Jahr über den Abschlussprüfer zu entscheiden.

Im Übrigen möchte ich nur darauf hinweisen, dass, wenn man einen solchen Schritt machen würde, man sich auch genau anschauen müsste, was das für das erstmalige Inkrafttreten der Rotationspflichten bedeuten würde. Auch da mag es, je nachdem wie man so etwas gestaltet, Zusammenhänge geben. Das ist noch ein zusätzlicher technischer Punkt. Insgesamt würde ich eher vor einem solchen Schritt warnen.

Vorsitz **Dr. Hendrik Hoppenstedt** (CDU/CSU): Dann kommen wir jetzt zu Herrn Professor Lenz. Sie haben zwei Fragen bekommen, eine von Herrn Dr. Schick und eine von Herrn Petry.

**SV Prof. Dr. Hansrudi Lenz:** Zur ersten Frage von Ihnen, Herr Dr. Schick: Nichtprüfungsleistung im EU-Ausland. Da will ich es mir einfach machen. Ich will auf das IDW-Positionspapier zu Auslegungs- und Zweifelsfragen verweisen. Ich spare mir die rechtstechnische Argumentation. Im Ergebnis ist der persönliche Anwendungsbereich der „blacklist“. Es geht um die Nichtprüfungsleistungen, die nicht nur auf Seiten des Abschlussprüfers aufgrund der Einbeziehung seines Netzwerkes nicht erbracht werden dürfen, sondern auch auf Seiten des geprüften Unternehmens aufgrund der Betrachtung der auf- und absteigenden Linie aus Sicht des geprüften PIE im Konzern. Das ist eine sehr weitgehende Regelung, die insoweit auch in Ordnung ist. Die Auslegung hier ist zutreffend.

Zweite Frage, empirische Untersuchung: Kann man diese Grenzen, wie wir sie jetzt im Art. 4 VO haben, den 70 Prozent-Anteil Nichtprüfungsleistung in Relation zu den Prüfungsleistungen, oder die 15-Prozent-Grenze der Gesamthonorare, Art. 4 Abs. 3 VO, empirisch in irgendeiner Weise begründen? Nein, man muss ehrlicherweise



sagen, dass das die empirischen Untersuchungen nicht hergeben. Die Datenlage ist uneindeutig. Es gibt Studien, die zeigen, dass eine Gefährdung eintreten kann. Es gibt andere, die das nicht belegen können. Da muss man als Wissenschaftler eine agnostische, das heißt, nichtwissende Haltung einnehmen. Nichtsdestotrotz, die Grenzen stehen jetzt in der VO und gelten auch. Dann sollten wir rechtzeitig eine Lösung finden, damit diese auch eingehalten werden. Das ist meine Position. Das ist gegenwärtig nicht gewährleistet, weil sie ganz leicht umgangen werden können.

Zur Frage von Herrn Petry: Wir haben hochkonzentrierte Märkte. Das ist ganz unbestritten. Es ist ein bisschen verwunderlich, wenn Sie, Herr Säglitz, sagen, Versicherungsunternehmen seien weitgehend mittelständisch geprägt. Warum haben wir nicht viel mehr mittelständische Abschlussprüfer in diesem Markt? Kann man das allein mit diesen Spezialkenntnissen erklären? Das weiß ich nicht.

Zusammenarbeit zwischen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften: Nach allem, was wir in der empirischen Forschung wissen, ist der Wettbewerb hoch, auch zwischen den Big Four. Wir können nicht sagen, dass es dort Wettbewerbsbeschränkungen gibt. Das zeigen die Studien relativ eindeutig. Ein Problem, was man sich mit der Rotation einhandelt, ist, dass bei einem Wechsel von KPMG zu EY vielleicht das ganze Prüfungspersonal mitgeht. Das wäre eine Variante, die die Abschlussprüferaufsichtsstelle oder die Wirtschaftsprüferkammer sieht. Darauf muss ich hinweisen. Danke!

Vorsitz **Dr. Hendrik Hoppenstedt** (CDU/CSU): Dann kommen wir zu Professor Hommelhoff, zwei Fragen von Kollegen, einmal Professor Hirte und einmal Herr Petry.

**SV Prof. Dr. Dr. h. c. mult. Peter Hommelhoff:** Vielen Dank! Beide Fragen waren auf die mehrjährige Bestellmöglichkeit gerichtet und ich kann diesbezüglich an Herrn Professor Naumann anknüpfen. Herr Professor Naumann hat die Sichtweise der Abschlussprüfer angesprochen. Ich plädiere für diese mehrjährige Bestellmöglichkeit ganz betont aus dem Blickwinkel des Prüfungsausschusses und des Aufsichtsrates. Ich gehe davon aus, dass in

größeren Unternehmen mit komplexen Aktivitäten auch die Prüfung, wenn sie sorgfältig angelegt und in der Verantwortung von Prüfungsausschuss und Aufsichtsrat richtig gespiegelt werden soll, eine mehrjährige Planung voraussetzt. Es lassen sich in einem Durchlauf schlechterdings nicht alle Risiken in der Weise im Aufsichtsrat und im Prüfungsausschuss erfassen, kommentieren und begleiten. Der Kernpunkt des Ansatzes ist, eine mehrjährige Prüfung zu erlauben. Mein Vorschlag richtet sich betont nicht in der Weise an den Gesetzgeber, dass er sagt: Schreibt die mehrjährige Prüfung vor. Vielmehr soll ein zeitlich begrenztes Unternehmenswahlrecht, vielleicht auf vier, längstens auf fünf Jahre begrenzt, eröffnet werden. Dies ist im Wesentlichen von der Überlegung getragen, dass auf diese Weise die Möglichkeit des Prüfungsausschusses und des Aufsichtsrates besteht, die Hinweise der Abschlussprüfer in einer Weise zu nutzen, dass diese für seine eigene Verantwortung optimal zur Verfügung gestellt werden können. Es kommt hinzu, dass diese Prüfungsplanung auch in einem gewissen Kontext mit den neuen Key Audit Matters nach Art. 10 der Abschlussprüferverordnung im Bestätigungsvermerk zu sehen ist, die auf eine gewisse Kontinuität angelegt ist und hier Verbindungslinien erlaubt.

Den von Ihnen, Herr Petry, angesprochene Punkt des Berichtes an die Hauptversammlung und der Rückkoppelung hat auch Herr Professor Hirte angesprochen. Es geht um die Frage der Entlastung. Wir haben in unserem Vorschlag diese mehrjährige Möglichkeit mit der Verpflichtung verbunden, jährlich zu entlasten, also § 120 AktG auf den Prüfer zu erstrecken. Allerdings würde ich vorschlagen, dies im Say-on-Pay-System zu tun und die Entlastung damit nicht anfechtbar zu stellen. Falls einem Prüfer die jährliche Entlastung innerhalb des Zeitraumes verweigert werden sollte, wäre das der Einstieg für eine ersetzende Einsetzung nach § 318 HGB. Man müsste nach meinem Dafürhalten das Gesamtsystem so organisieren, dass es auf der einen Seite Freiheit für die Unternehmen und Verantwortlichkeit für die Überwachungsorgane eröffnet, aber auf der anderen Seite eine hinreichende Rückkoppelung in einem geschlossenen Corporate-Governance-System erlaubt.



Vorsitz **Dr. Hendrik Hoppenstedt** (CDU/CSU): Herzlichen Dank! Jetzt kommen wir zu Professor Hennrichs mit einer Frage von Herrn Güntzler.

**SV Prof. Dr. Joachim Hennrichs:** Vielen Dank! Sie haben mich, lieber Herr Güntzler, zunächst gefragt, was ich von der Rückausnahme für Autobanken halte. Ich will noch einmal die Argumente pro und contra sammeln. Ich glaube für eine solche Rückausnahme spricht zunächst einmal, dass diese Kreditinstitute jedenfalls im Kern ein etwas anderes Geschäftsmodell als die anderen Banken haben. Bei ihnen steht die Absatzförderung für die Industrie im Vordergrund. Zweites Argument, sie anders zu behandeln als andere Kreditinstitute ist, dass sie möglicherweise auch eine andere Finanzmarkt-relevanz haben. Das übersehe ich allerdings nicht. Dazu fehlen mir die empirischen Daten. Es wäre eine Frage an Herrn Professor Lenz, ob er dazu empirische Daten hat oder ob es diese überhaupt gibt. Der dritte Punkt, der für eine Sonderbehandlung spricht, ist: Ohne Sonderbehandlung werden diese Konzerne Schwierigkeiten haben, weil es die Einheitlichkeit der Konzernabschlussprüfung mit einem Prüfer bzw. einer Prüfungsgesellschaft nur noch gibt, wenn man sich an der kürzesten Frist orientiert. Die Einheitlichkeit des Prüfers für den Konzernabschluss ist meines Erachtens auch ein Qualitätskriterium, so dass eine Auffaserung des Konzernabschlusses in mehrere Prüfer eher kontraproduktiv ist. Das sind die Pro-Argumente. Es gibt auch Probleme dieses Ansatzes. Der eine ist eher banal. Wenn man eine Ausnahme schafft und von dieser Ausnahme wiederum eine Rückausnahme schafft, erhöht man die Komplexität. Das ist nicht so komplex, dass es nicht zu bewältigen wäre. Was mir mehr Sorgen macht, ist das Gleichheitsproblem zu den anderen Geschäftsbanken, zu denen die Autobanken im Wettbewerb stehen. Ich sehe jeden Tag in der Zeitung Angebote der Renault-Bank und der Volkswagen-Bank für Tages- und Festgeld. Ich habe selbst bei der Renault-Bank Festgeld. Die Konkurrenz bei Verbraucherkrediten existiert. Wenn sie aber im Wettbewerb stehen, habe ich ein Störgefühl, was die Gleichheit der Kreditinstitute hinsichtlich der Rotationsfristen angeht. Im Ganzen würde ich eher meinen, dass die Lösung sein müsste, das Ausgangsproblem anzugehen. Das ist die gespaltene Rotationsfrist.

Dann hatten Sie mich noch nach der Konzentration im Versicherungsmarkt bei Prüfungen gefragt. Ganz gewiss gibt es diese. Ich höre immer, dass es im Versicherungsmarkt schon fast eher Big Two seien und weniger Big Four. Wir haben dort eine ganz besonders hohe Konzentration. Daran wird sich durch die Rotation alleine nichts ändern. Das ist meine feste Überzeugung. Es wird entweder innerhalb der zwei rotiert werden oder es wird sich sogar das Problem noch verschärfen. Herr Professor Lenz hat eben gefragt: Gibt es nicht auch mittelständische Versicherungsprüfer? Die gibt es. Ich kenne mittelständische Versicherungsprüfer. Ich weiß aber, dass die Unternehmen nicht zu anderen mittelständischen Versicherungsprüfern rotieren werden, sondern wahrscheinlich zu den Großen. Ob sie dann wieder zurückrotieren, wenn sie erstmal da sind? Dahinter mache ich ein großes Fragezeichen. Die Rotation wird an dieser Konzentration nach meiner Überzeugung nichts ändern. Würde eine Joint Audit-Pflicht, wie Herr Professor Lenz das vorgeschlagen hat, daran etwas ändern? Davor möchte ich ganz dringend warnen. Joint Audit gibt es zwar vereinzelt. Aber ich kenne keinen Mitgliedstaat, der gezielt auf eine Pflicht zum Joint Audit setzt. Das würde Komplexität und Kosten erheblich erhöhen. Es wäre aus meiner Sicht kein Dienst am Finanzstandort Deutschland. Danke!

Vorsitz **Dr. Hendrik Hoppenstedt** (CDU/CSU): Schönen Dank! Wir kommen jetzt zur zweiten Fragerunde und ich beginne mit Herrn Güntzler.

Abg. **Fritz Güntzler** (CDU/CSU): Meine erste Frage geht an Professor Hommelhoff zum Thema der mehrjährigen Bestellung. Sie sehen, das bewegt uns. Nicht zuletzt auch als Wirtschaftsprüfer bewegt mich das. Sie haben darauf hingewiesen, dass das aus Sicht des Prüfungsausschusses bzw. des Aufsichtsrates von Bedeutung sei. Ist das nicht teilweise ein theoretisches Problem, weil die Hauptversammlung auf Vorschlag des Aufsichtsrates den Abschlussprüfer wählt? Gibt es eigentlich so große Unterschiede? Im Anschluss die Frage: Sie haben vorgeschlagen, dass eine Entlastung auf der Hauptversammlung geschehen soll. Welche rechtliche Wirkung hätte die Entlastung und wie setze ich den Aktionär überhaupt in das Verständnis, eine Entlastung vornehmen zu



können? Müsste ich ihm in Zukunft den Prüfungsbericht aushändigen? Das wäre die Frage.

An Herrn Professor Naumann: Sie hatten ausgeführt, dass Sie als IDW die generelle Erlaubnis begrüßen, weiterhin steuerliche Beratungsleistungen auszuführen. Wie sehen Sie die Einschränkung, die wir in § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB-E vorgesehen haben? Ich hatte Herrn Professor Hennrichs so verstanden, dass man davon lieber Abstand nehmen sollte, da die Bestimmungen so unbestimmt seien.

Vorsitz **Dr. Hendrik Hoppenstedt** (CDU/CSU): Herzlichen Dank! Herr Pitterle.

Abg. **Richard Pitterle** (DIE LINKE.): Danke! Ich möchte noch zwei Fragen an Dr. Wittsiepe stellen. Erstens: Die Rolle des Prüfungsausschusses wurde deutlich erweitert. Fortbildungs- und Seminarangebote für Mitglieder von Prüfungsausschüssen werden vornehmlich von den großen Prüfungsgesellschaften bzw. von deren Netzwerkunternehmen angeboten. Stellt dies aus Ihrer Sicht ein Risiko für die Reform dar? Zweitens: Die Marktkonzentration im Bereich der Prüfung börsennotierter Unternehmen wurde von der EU-Kommission als Risiko für die Funktionsfähigkeit des Kapitalmarktes gesehen. Auch in Deutschland ist in den letzten Jahren die Anzahl der Wirtschaftsprüfer, die eine Abschlussprüfung anbieten, deutlich gesunken. Wird nach Ihrer Ansicht durch den Gesetzentwurf eine Trendwende erreicht werden können?

Vorsitz **Dr. Hendrik Hoppenstedt** (CDU/CSU): Danke! Wir kommen jetzt zu Herrn Professor Hirte.

Abg. **Dr. Heribert Hirte** (CDU/CSU): Ich habe zunächst eine Frage an Herrn Professor Schüppen. Nach § 319a Abs. 3 HGB-E müssen Steuerberatungsleistungen genehmigt werden. Sehen Sie Ergänzungs- oder Klarstellungsbedarf, dass man solche Genehmigungen mit zeitlichem Vorlauf, etwa zu Jahresbeginn, vornimmt? Es kann zu Situationen kommen, wo eine solche Leistung relativ kurzfristig ausgegeben werden muss und dann die Genehmigung möglicherweise nicht mehr eingeholt werden kann, weil die entsprechenden Gremien nur zwei-, drei- oder viermal im Jahr tagen.

An den Kollegen Hennrichs: Es wurde uns immer wieder gesagt, dass die Definition der PIE, die aus europäischem Recht abgeleitet wird, auch im deutschen Normtext aufzunehmen sei. Das wäre dann eine gleitende Verweisung. Sehen Sie das auch so? Wie sollte man es machen? Sollte man irgendwo im deutschen Normtext die Dinge noch mal verankern?

Vorsitz **Dr. Hendrik Hoppenstedt** (CDU/CSU): Herzlichen Dank! Jetzt kommen wir zu Herrn Dr. Schick.

Abg. **Dr. Gerhard Schick** (BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN): Ich frage Herrn Professor Naumann und Herrn Professor Lenz nochmal spezifisch zur aggressiven Steuerplanung. Herr Professor Naumann, Sie hatten ausgeführt, diese Regelung sei nur für das Schaufenster. Ich befürchte, dass es tatsächlich so ist. Das kann man in der Praxis nicht abgrenzen. Was ist also der Vorschlag für eine sinnvolle Regelung vor dem Hintergrund, dass bei allen Steuerskandalen die Wirtschaftsprüfungsgesellschaften mit von der Partie waren und es aktiv unterstützt haben, aber bisher meistens fein raus waren? Ähnlich war es auch in der Finanzkrise, wo sie alle Pleiten mitgetragen haben, außer bei der SachsenLB, aber nie etwas zahlen mussten. Wie kriegen wir einen sauberen Berufsstand hin, der das Interesse der Allgemeinheit an einer sauberen Rechnungslegung und einer Einhaltung der gesetzlichen Normen in Zukunft durchsetzen kann, was er nach meiner Auffassung in der Vergangenheit nicht gemacht hat? Ich freue mich da schon auf einige Fälle bei Cum-Ex.

Vorsitz **Dr. Hendrik Hoppenstedt** (CDU/CSU): Das war jetzt an Herrn Professor Lenz wie auch an Herrn Professor Naumann gerichtet? Gut. Jetzt ist Herr Petry dran.

Abg. **Dr. Christian Petry** (SPD): Herr Dr. Schick freut sich auf Cum-Ex, dann fügen wir Cum-Cum noch hinzu und haben eine runde Sache. Dahin geht auch meine Frage und richtet sich an Herrn Professor Naumann. Sie haben gesagt, die Regelung bezüglich des Verbots von Beratungsleistungen sei ein Placebo der Politik und würde ins Leere gehen. Ich will es mal umgekehrt formulieren. Können Sie sich eine vielleicht auch anders gefasste Regelung vorstellen, die nicht ins



Leere geht? Ich halte es durchaus für sinnvoll, einen solchen Ansatz zu wählen.

Dann habe ich noch eine Frage an Herrn Professor Hennrichs. Es geht nochmals um die Frage der Laufzeiten: 10, 14, 20, 24 Jahre und die Abgrenzung, die Sie und Herr Professor Naumann vorgenommen haben, indem Sie sagten, dass die Spezialbanken in einem Konzern unter Umständen nicht darunter fallen würden. Als Solitär würden sie aber den kürzeren Fristen unterliegen. Das Spezialbankenwesen ist davon geprägt, dass es spezielle Aufträge gibt. Bei Autobanken ist es klar. Es geht um Finanzierung, Refinanzierung und diese Dinge. Es ist also durchaus abgrenzbar. Können Sie mir vielleicht noch mal ein, zwei erläuternde Worte dazu sagen, wieso Sie auch hier dafür plädieren, entweder in die eine oder in die andere Richtung anzupassen? So habe ich Sie zumindest verstanden.

**Vorsitz Dr. Hendrik Hoppenstedt (CDU/CSU):** Herzlichen Dank! Wir fangen wieder mit dem Alphabet an. Deswegen, Herr Professor Hennrichs, haben Sie jetzt zwei Fragen zu beantworten. Einmal die von Herrn Professor Hirte und einmal die von Herrn Petry.

**SV Prof. Dr. Joachim Hennrichs:** Vielen Dank! Die Antwort zu Herrn Professor Hirte: Ich habe die Vorschläge zur zentralen PIE-Definition so verstanden, dass wir im Moment eine Aufspaltung haben. Wir haben einmal den § 264d HGB, in dem ein Teil der PIE-Definition aufgenommen ist, nämlich der kapitalmarkt-orientierte. Aber die PIE-Definition ist weitergehend. Das sind auch die Versicherer und die Kreditinstitute. Das ergibt sich aber eigentlich erst aus den weiter hinten liegenden Verweisungsvorschriften, aus §§ 340k, 341k HGB. Der Vorschlag des IDW ist, dass man diese Komponenten, die den PIE-Begriff ausmachen, in einer zentralen Norm zusammenfasst, in § 264d HGB. Das scheint mir ganz sinnvoll zu sein. Insofern würde ich in diesem Punkte dem IDW sehr zustimmen. Das würde die Lesbarkeit erhöhen.

Dann die Frage von Herrn Petry betreffend die Laufzeiten: Diese Spezialbanken haben ein spezielles Geschäftsmodell. Das haben allerdings andere Spezialbanken auch. Wollen wir jetzt noch eine zusätzliche Auffächerung im Bereich der Kreditinstitute vornehmen? Das weiß ich

nicht. Was ist mit den Bausparkassen zum Beispiel? Sollen die auch eine eigene Regelung erhalten? Alleine der Umstand, dass sie ein spezielles Geschäftsmodell haben, würde mich nicht überzeugen, sie besonders zu behandeln. Ich glaube auch nicht, dass sie so ganz besonders in ihrem Geschäftsmodell sind. Sie sind in den Konzern eingebunden und sollen der Absatzförderung dienen. Aber sie führen auch Tagesgeld- und Festgeldkonten. Sie engagieren sich in der Verbraucherkreditfinanzierung. Das machen die anderen Banken auch. Warum diese schnell rotieren müssen, die Autobanken aber weniger schnell rotieren müssen, ist aus meiner Sicht ein schwer lösbares Gleichheitsproblem.

**Vorsitz Dr. Hendrik Hoppenstedt (CDU/CSU):** Herzlichen Dank! Professor Hommelhoff mit einer Frage von Herrn Güntzler.

**SV Prof. Dr. Dr. h. c. mult. Peter Hommelhoff:** Herr Güntzler, Sie werfen die völlig berechtigte Frage auf: Ist das alles ernst zu nehmen? Ist das nicht alles eine formale Routine, die sich ganz unproblematisch abwickelt? Das ist bei allen Hauptversammlungsbeschlüssen in großen Publikumsgesellschaften die Frage. Findet dort wirklich eine Entscheidung statt oder ist das nur noch ein formales Absegnen? Der Gesetzgeber steht auf einem ganz klaren Standpunkt mit seinen bisherigen Gesetzen und jetzt auch mit seinen Aktivitäten in § 171 Abs. 2 AktG-E. Wenn er die Information der Hauptversammlung verbessern will, macht er das vor dem Hintergrund, dass er die Informationsbasis für eine echte Entscheidung verbessern will. Man muss nicht so weit gehen, wie bei der TUI. Bei der TUI haben wir das Faszinosum, dass neben dem Bericht des Aufsichtsrates noch ein separater Bericht des Prüfungsausschusses vorgelegt wird. Das halte ich für eine sehr gefährliche Entwicklung, weil dann der Prüfungsausschuss aus dem Aufsichtsrat herausrückt. Es zeigt in der Praxis das, was der Prüfungsausschuss macht, und wie er darüber die Aktionäre informiert. Es besteht eine Bewegung dahin, auch diese Dinge detaillierter an den entscheidenden Körper, an die Hauptversammlung, heranzutragen. Wir haben vorgeschlagen, nicht alle Einzelheiten in den schriftlichen Bericht nach § 171 AktG hineinzunehmen. Wenn der Aufsichtsratsvorsitzende erläutert, muss er auch zwei, drei



Sätze zu der Frage der Prüfungsunabhängigkeit in seinen mündlichen Bericht zu seiner Tätigkeit hineinnehmen. Das scheint mir eine Selbstverständlichkeit vor dem Hintergrund der Tatsache zu sein, dass das eine, ihm gesetzlich zusätzlich auferlegte Aufgabe ist. Darüber sollte er dann Rechnung legen, damit er vor dem Hintergrund ordnungsgemäß abgewickelter Tätigkeit eine Entlastung bekommt. Diese Entlastung sollte allerdings nicht in der Hauptversammlung mit dem Prüfungsbericht unterfüttert werden. Der Prüfungsbericht geht doch sehr in die Interna, in die Sensibilitäten eines Unternehmens hinein, damit der Aufsichtsrat und der Prüfungsausschuss ihre Aufgaben wahrnehmen können. Das kann nicht auf dem öffentlichen Markt einer Hauptversammlung vorgetragen werden. Deshalb meine ich: Nein, der Prüfungsbericht sollte trotz der Entlastung nicht Grundlage der Entscheidung der Hauptversammlung sein. Die rechtliche Wirkung, um es noch mal zu unterstreichen, sehe ich nicht in der Möglichkeit, den Entlastungsbeschluss der Hauptversammlung mit einer Anfechtungsklage angreifen zu können. Das wäre wieder ein neues Geschäftsmodell für gewisse Aktionärskreise. Es sollte aber die Möglichkeit bestehen, damit das System stimmig ist, dass gegebenenfalls ein Antrag nach § 318 HGB auf Änderung der Bestellung des Abschlussprüfers durch das zuständige Gericht gefällt werden kann, ohne dass damit der Abschluss des Unternehmens wegen einer versagten Entlastung des Prüfers angegriffen werden könnte, was auch wieder im Kontext zum Grundkonzept im AReG angelegt ist.

Vorsitz **Dr. Hendrik Hoppenstedt** (CDU/CSU): Herzlichen Dank! Jetzt kommen wir zu Professor Lenz mit einer Frage von Herrn Dr. Schick.

**SV Prof. Dr. Hansrudi Lenz:** Die Frage zielt auf die Ausnahmen bei Steuerberatungsleistungen und Nichtprüfungsleistungen. Dort muss man zur Kenntnis nehmen, dass insbesondere die Big Four-Gesellschaften im letzten Jahr wirklich massiv ihre Consultingabteilungen ausgebaut haben. Es gibt einen sehr interessanten Artikel in der Financial Times. Das führt zu Interessenkonflikten. Der europäische Gesetzgeber hat eine Art Voreinstellung getroffen und Steuerberatungs- und Bewertungsleistungen zu den verbotenen Nichtprüfungsleistungen gezählt. Warum hat er

das gemacht? Bei Bewertungsleistungen haben Sie grundsätzlich die Gefahr, dass hier eine Selbstprüfung stattfindet. Selbstprüfung heißt, ich zitiere aus der Berufssatzung: „wenn ein Abschlussprüfer einen Sachverhalt zu beurteilen hat, an dessen Entstehung er selbst unmittelbar beteiligt und diese Beteiligung nicht nur von untergeordneter Bedeutung war“. Jetzt versucht man das durch spezifische Regelungen in den Griff zu bekommen. Wir sehen bei der Regel- und Steuerberatungsleistung, dass es zu vielfältigen Auslegungsproblemen führt. Wann ist es eine unzulässige Gestaltungsberatung? Da kann man sich unendlich darüber streiten. Wenn Sie in die Kommentare schauen, finden sie schon in der jetzigen Regelung jede Menge Abgrenzungsprobleme. Darf ich als Abschlussprüfer bei der Bewertung einer Beteiligung mitmachen? Macht es einen Unterschied, ob die Beteiligung gekauft wird oder verkauft wird? Die Kommentare sind letzten Endes voll davon. Wie man hört, hat die Bundesregierung gerade dafür gekämpft, dass dieses Mitgliedstaatenwahlrecht hineingekommen ist. Wenn Sie, Herr Dr. Schick, eine wirkliche Stärkung der Unabhängigkeit wollen, wir reden schließlich über die Abschlussprüfung von Unternehmen von öffentlichem Interesse, speziell über Banken und Versicherungen, ist die ganz einfache Lösung: Nehmen Sie das Mitgliedstaatenwahlrecht nicht in Anspruch. Ich garantiere Ihnen, die Welt wird nicht untergehen. Die Prüfungsgesellschaften werden das überleben. Sie haben diese ganzen Abgrenzungsprobleme nicht. In dem Zusammenhang kann man sich partiell durchaus auf Empirie stützen, nämlich auf Ergebnisse aus der psychologischen Urteilsbildungstheorie. Wenn Sie Beratungsleistungen erbringen, werden bewusst oder unbewusst die Interessen des Abschlussprüfers in die Interessen des Managements des Unternehmens gelenkt. Das kann auch eine unbewusste Beeinflussung sein. Es gibt hochinteressante Untersuchungen von Baserman. Das ist nicht irgendein Professor. Baserman ist Professor an der Harvard University. Er hat ganz aktuell ein sehr interessantes Buch über Blind Spots geschrieben. Am Schluss steht ein ganz interessanter Abschnitt über Prüfungsgesellschaften. Ich zitiere: „Auditing firms should only provide auditing services.“ Das ist die Schlussfolgerung. Wenn Sie eine saubere Abschlussprüfung haben wollen,



muss es eine klare Trennung zwischen Prüfung und Beratung, zumindest für Unternehmen von öffentlichem Interesse geben. Das wäre mein Fazit. Das ist rechtstechnisch sehr einfach zu machen.

Vorsitz **Dr. Hendrik Hoppenstedt** (CDU/CSU):  
Schönen Dank! Jetzt kommt Professor Naumann mit drei Fragen von Herrn Güntzler, Herrn Dr. Schick und Herrn Petry.

**SV Prof. Dr. Klaus-Peter Naumann:**  
(*unverständlich*) ...die sich alle um das Thema „Steuerberatung“ drehen. Deshalb können wir sie zusammenfassen. Die Verbindung zwischen Steuerberatung und Abschlussprüfung ist nirgendwo in Europa historisch so eng gewachsen wie in Deutschland, was mit unserem traditionellen Maßgeblichkeitsverständnis der Handelsbilanz für die Steuerbilanz zu tun hat, welches wir heute nicht mehr durchgängig in der Form wie früher haben. Herr Güntzler, Sie haben völlig Recht. Die Neuregelung beinhaltet jetzt, was das Thema „Verbot der aggressiven Steuerberatung“ angeht, eine Reihe unbestimmter Rechtsbegriffe. Das wird zusätzliche Auslegungsschwierigkeiten schaffen. Deshalb sind die Formulierungen, die im Kompromiss getroffen und gefunden worden sind, wahrscheinlich im Detail noch verbesserungsfähig. Ob das am grundsätzlichen Problem etwas ändert, weiß ich allerdings nicht.

Herr Petry, Sie haben mich darauf angesprochen, dass ich gesagt habe: Das ist ein Placebo. Ich würde das gerne erläutern. Ein deutscher Steuerberater, sei er Wirtschaftsprüfer, Steuerberater oder Rechtsanwalt, ist gehalten, in einem Steuerberatungsverhältnis seinem Mandanten steuerlich bestehende Gestaltungsmöglichkeiten aufzuzeigen. Macht er dieses nicht, macht er sich nach Rechtsprechung unserer obersten Bundesgerichte, Bundesfinanzhof und Bundesgerichtshof, schadenersatzpflichtig, weil er seine Aufgaben nicht erfüllt.

Herr Dr. Schick, wenn Sie fragen: Wann wird der Beruf sauber? Etwa wenn ich diese Verpflichtungen aus dem Steuerberatungsgesetz nicht mehr erfülle und mich schadenersatzpflichtig mache? Bin ich dann ein sauberer Beruf? Ich würde meinen, dass ich meine gesetzliche Aufgabe nicht erfüllt habe.

Das Problem ist, Herr Petry, wenn Sie den Abschlussprüfer mit einem vollständigen oder teilweisen Beratungsverbot belegen, erbringt der Abschlussprüfer diese Beratungsleistungen natürlich nicht mehr. Dann erbringt sie eine andere Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, die nicht Abschlussprüfer ist. Dann erbringt sie eine Steuerberatungsgesellschaft. Dann erbringt sie eine internationale Law Firm. An der Tatsache, dass diese Steuerberatungsleistung erbracht worden ist, ändert sich überhaupt nichts. Daran kann sich auch nichts ändern, solange wir Gesetze haben, die zu Steuergefällen zwischen verschiedenen Ländern führen, solange wir einen Steuerwettbewerb zwischen den Ländern haben, der schon, weil wir keine einheitliche Bemessungsgrundlage haben, vollständig intransparent ist. Das ist das Problem und das müssen Sie lösen. Das heißt, Sie müssen nicht, Herr Dr. Schick, rufen: Wann haben wir einen sauberen Beruf? Sondern Sie müssen fragen: Wann haben wir eine saubere internationale Steuergesetzgebung? Ich finde persönlich, dass die Bundesregierung in Europa, aber auch in den Verhandlungen mit den G 20 und in der OECD, eine gewisse Vorreiterrolle hat, um diese Missstände, diese Gestaltungsmöglichkeiten zu beseitigen. Mir leuchtet nicht ein, warum etwas durch die Einführung partieller Beratungsverbote an der Situation geändert werden sollte, solange Gestaltungsmöglichkeiten bestehen und teilweise auch bewusst gewollt sind.

Vorsitz **Dr. Hendrik Hoppenstedt** (CDU/CSU):  
Schönen Dank! Wir kommen jetzt zu Herrn Professor Schüppen mit einer Frage von Herrn Professor Hirte.

**SV Prof. Dr. Matthias Schüppen:** Die Frage von Professor Hirte betrifft einen speziellen Aspekt dieses Steuerberatungsverbots. Ich erlaube mir, in diesem Zusammenhang etwas weiter auszuholen. Ich meine, anders als Herr Professor Hennrichs und Herr Professor Naumann, dass das Argument, dass die Beratung, wenn sie nicht durch den Abschlussprüfer erbracht wird, durch andere Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Law Firms erbracht werde, der Versuch eines argumentums ad absurdum ist. Dieses Argument ist nicht zwingend. Die öffentliche Funktion der Tätigkeit als Abschlussprüfer und die zu diesem Zwecke durch den Staat verliehene Rechtsmacht, Testate



zu erteilen sowie das hieraus fließende Prestige, rechtfertigen es, an den Abschlussprüfer besondere Anforderungen zu stellen. Zu monieren ist aber in der Tat, dass die Regelung, wie sie jetzt vorgesehen ist, inkonsequent ist. Wenn man eine solche Regelung will, darf sie nicht an die Erbringung von aggressiver Steuerberatung gegenüber dem geprüften Unternehmen anknüpfen. Sie müsste an die Erbringung solcher inkriminierter Steuerberatungsleistungen gegenüber Unternehmen von öffentlichem Interesse anknüpfen, also an potenziellen Prüfungsunternehmen überhaupt. Nur dann wäre das konsequent. Wenn man es nicht konsequent machen kann, sollte man es meines Erachtens lieber lassen.

Die Spezialfrage, die Professor Hirte gestellt hatte, betrifft die in § 319a Abs. 3 HGB-E vorgesehene Regelung, dass die zugelassenen Steuerberatungsleistungen als weitere Bedingung voraussetzen, dass sie im Vorhinein durch den Prüfungsausschuss oder, wenn ein solcher nicht existiert, durch den Aufsichtsrat als Ganzes genehmigt werden. Diese Anforderung ist erstens durch das europäische Recht vorgegeben. Zweitens teile ich die Sorge, die in manchen Stellungnahmen zu lesen war, nicht, dass deshalb der Prüfungsausschuss jeden Steuerberatungsauftrag genehmigen müsste. Das ist eine Frage der Gesetzesauslegung. Ich habe überhaupt keine Bedenken, die jetzt vorgesehene Gesetzesfassung so auszulegen, dass natürlich der Aufsichtsrat oder Prüfungsausschuss im Vorhinein eine bestimmte Gruppe von Prüfungsleistungen mit einem bestimmten Budget genehmigen kann. Es wäre allerdings wünschenswert, dass sich hierzu Ausführungen in den Materialien des Rechtsausschusses finden, damit es für die Praxis klar ist. Da habe ich keine Bedenken.

Vorsitz **Dr. Hendrik Hoppenstedt** (CDU/CSU): Herzlichen Dank! Dann kommen wir jetzt zu Herrn Dr. Wittsiepe mit zwei Fragen von Herrn Pitterle.

**SV Dr. Richard Wittsiepe:** Zunächst zum Prüfungsausschuss: Der trifft sich vielleicht vier- oder sechsmal im Jahr bei einem Unternehmen. Das ist der Turnus. Auf den kommen viele neue Aufgaben zu. Ich denke, es ist einigermaßen transparent, wie man eine Ausschreibung für eine Abschlussprüfung organisiert. Aber die Aufgaben

sind viel höher. In der Verordnung steht sinngemäß, dass bei Problemen während einer Abschlussprüfung der Abschlussprüfer zunächst mit dem Prüfungsausschuss kommunizieren soll. Es ist aber nicht geregelt, was dann passiert. Nimmt der Prüfungsausschuss das zur Kenntnis? Muss er reagieren? Muss er vielleicht noch einen Gutachter einschalten? Das ist an der Stelle offen. Da kann man viel falsch und viel richtig machen. Da entstehen unter Umständen haftungsrechtliche Probleme. Aber wir haben einen großen Bereich, in dem derzeit nicht ganz klar ist, was eigentlich zu passieren hat. Man muss sehen, wie Mitglieder des Prüfungsausschusses reagieren, wenn sie ein Haftungsrisiko sehen. Da sehe ich es schon als Problem an, dass die Aus- und Fortbildungen von Prüfungsausschüssen im Wesentlichen von den großen Marktteilnehmern angeboten werden. Daran kann der Gesetzgeber nichts ändern. Um die Frage zu beantworten: Das ist ein offenes Feld. Es stellt sehr wohl ein Risiko dar, bei dem man genau hinsehen muss, wie eigentlich die Mitglieder des Prüfungsausschusses selber reagieren.

Die zweite Frage: Kann der Gesetzentwurf die Marktkonzentration aufheben? Ich denke, er bietet eine ganz große Chance. Wir müssen sehen, dass sich die EU-Kommission auf internationale Prüfungsstandards als Basis innerhalb der EU eingelassen hat. 2006 oder 2007, bei der ersten großen Reform, wurde das HGB durch das IFRS im börsennotierten Bereich abgelöst. Deshalb ist es konsequent, dass man jetzt auch auf internationale Standards übergeht. Das betrifft nicht nur die börsennotierten Unternehmen. Der deutsche Mittelstand ist auch im Ausland sehr stark mit Tochtergesellschaften. Es ist eine große Chance für Wirtschaftsprüfungsunternehmen, außerhalb der Börsennotierung entsprechende Angebote zu machen, weil es leichter ist, auf dieser Basis Partnerprüfungsgesellschaften im Ausland mit den Tochtergesellschaften zu beschäftigen. Es gibt eine eindeutige Basis. Was die Risiken anbetrifft, muss man daran erinnern, dass die Finanzkrise ihre Ursache durch Subprime-Kredite in den USA hatte. Das endet nicht an der EU-Grenze. Die Risiken liegen oft außerhalb. Deshalb ist es sehr konsequent, diese internationalen Standards auch vorzeitig einzuführen. Das ist eine große Chance kleinerer Prüfungsgesellschaften, hier tätig zu werden. Man



darf nicht übersehen: Die mittelständischen Wirtschaftsprüfer sind sehr stark bei der Beratung des Mittelstandes und der Personengesellschaften vertreten. Das soll so bleiben und ausgebaut werden. Dann bekommen wir diesen negativen Trend gestoppt. Ich habe mir die Zahlen herausgesucht. Wir hatten von 2009 bis 2013 einen Rückgang von 12 Prozent. Das betrifft nicht nur die Prüfer börsennotierter Unternehmen, sondern 12 Prozent im Berufsstand der Wirtschaftsprüfer, die noch Wirtschaftsprüfungen anbieten. Es gibt einen ganz klaren Rückzug. Da muss eine Trendwende her.

Noch ein Hinweis: Es wird immer übersehen, dass die EU-Kommission den Markt beobachtet. Sie reguliert ihn im Moment nicht, aber es soll jedes Jahr von jedem Mitgliedsland berichtet werden, wie sich die Angebotsstruktur verändert hat. Es ist eine entsprechende Stelle bei der EU-Kommission eingerichtet worden. Man weiß nicht, was passiert, wenn die Konzentration weitergeht. Man kann verschiedene Modelle diskutieren. Gibt es einen Eingriff, sozusagen eine Spaltung großer Gesellschaften? Das Thema ist noch nicht zu Ende. Wir sind an einem Zwischenstand. Ich bin aber optimistisch, dass der Gesetzentwurf, wenn er diese internationalen Fragen wirklich beherzigt, zu einer Umkehr dieser negativen Trends in Deutschland führen wird. Danke!

Vorsitz **Dr. Hendrik Hoppenstedt** (CDU/CSU):  
Schönen Dank! Ich habe jetzt noch eine Wortmeldung vorliegen. Das bedeutet, wir gehen jetzt in die dritte Fragerunde. Ich gehe davon aus, dass das auch unsere letzte ist, wenn es keinen Widerspruch gibt. Gibt es weitere Wortmeldungen? Dann Graf Lerchenfeld und Herr Güntzler.

Abg. **Philipp Graf von und zu Lerchenfeld** (CDU/CSU): Ich habe eine Frage, die sich an Herrn Professor Hennrichs und an Herrn Dr. Wittsiepe richtet. Wir haben eine Ausnahme aufgrund der Möglichkeiten, die den Mitgliedstaaten als Wahlrecht gegeben wird. Das betrifft § 340k Abs. 3a HGB-E und § 54h Abs. 1 des Genossenschaftsgesetzes nach dem Gesetzentwurf. Wir sprechen von Marktmacht, von Konzentration, aber wir nehmen zwei ganz große Bereiche aus: die Sparkassen und die Genossenschaften. Nun hatte Professor Naumann gesagt: Es

wäre doch vernünftig, das Ganze eher auf systemrelevante Größenordnungen hin zu definieren. Ich kenne einige Sparkassen, die durchaus eine Größenordnung haben, die einer größeren deutschen Bank entsprechen. Wäre es nicht sinnvoll, wie Sie auch gesagt haben, Spezialbanken auszunehmen? Sie haben die Bausparkassen als Beispiel genommen. Wäre es nicht sinnvoll, auch die Sparkassen und Genossenschaftsbanken auszunehmen?

An Herrn Dr. Wittsiepe die erweiterte Frage: Wäre es nicht eine Möglichkeit gerade für die mittelständischen Unternehmen, lokale Banken mit in den Prüfungsbereich einzubeziehen?

Abg. **Fritz Güntzler** (CDU/CSU): Ich hatte noch eine Nachfrage an Herrn Professor Hommelhoff zu dem Thema der Hauptversammlung und der Entlastung. Ich habe immer noch nicht verstanden, worin die Wirkung der Entlastung liegt. Auf welcher Informationsgrundlage soll der Aktionär entscheiden? Sie haben zurecht ausgeführt, das ist auch ganz meine Meinung, dass ein Prüfungsbericht nicht ausgehändigt werden kann. Ich bin auch Aktionär. Ich will nicht sagen, bei welcher Aktiengesellschaft. Wenn ich entscheiden soll, würde es mir schwer fallen zu sagen: Der Abschlussprüfer hat seinen Job gut oder schlecht gemacht.

Die zweite Frage richtet sich an Herrn Professor Naumann. Herr Dr. Wittsiepe hat mehrfach, heute und auch in anderen Anhörungen, auf die Konzentrationsprozesse hingewiesen, die es im Markt der Wirtschaftsprüfer gibt. Er sieht Riesengefahren am Horizont oder bereits existent. Wie stellt sich das IDW zu dieser Problematik? Sehen Sie auch diese Risiken, die von Herrn Dr. Wittsiepe vorgetragen worden sind?

Vorsitz **Dr. Hendrik Hoppenstedt** (CDU/CSU):  
Weitere Wortmeldungen sehe ich nicht. Dann kommen wir jetzt zur Beantwortung. Es geht wieder rückwärts. Herr Dr. Wittsiepe mit einer Frage von Graf Lerchenfeld.

SV **Dr. Richard Wittsiepe**: Sparkassen und Genossenschaften sind ein Sonderthema. Wir haben in Deutschland die Prüfungsverbände, die letztendlich diese prüfen. Wenn ich mich recht entsinne, sind auch in der Einleitung zur EU-Reform die Sparkassen und Genossenschaften aus dem gesamten Reformpaket herausgenommen



worden. Grundsätzlich haben Sie natürlich Recht. Es gibt auch kleine und regionale Sparkassen. Das wäre durchaus auch ein Feld für kleine und mittelständische Wirtschaftsprüfer. Wenn ich es richtig sehe, geht es auch um Kosten und andere Dinge. Die Prüfungsverbände sind auch so organisiert, dass sie recht kostengünstig diese Dienstleistung erbringen. Sie sind darauf auch spezialisiert. Das darf man nicht übersehen. An dieses System ist man in der Reform nicht herangegangen. Wenn man daran herangehen will, ist das ein sehr großes neues Projekt. Das würde ich nicht hier in diesem Rahmen sehen wollen. Das ist eine grundsätzliche Fragestellung.

Vorsitz **Dr. Hendrik Hoppenstedt** (CDU/CSU):  
Schönen Dank! Es geht weiter mit Professor Naumann mit einer Frage von Herrn Güntzler.

**SV Prof. Dr. Klaus-Peter Naumann:** Konzentrationsprozesse im Markt, Herr Güntzler, sind ohne Zweifel festzustellen. Der Situationsbeschreibung von Herrn Dr. Wittsiepe kann ich soweit zustimmen. Was löst diese Konzentrationsprozesse aus? Das sind zum einen mögliche Folgen von Regulierung, auf der anderen Seite sind es Reaktionen auf Markterfordernisse. Natürlich muss man bei aller Regulierung darauf achten, dass man Überregulierung vermeidet, insbesondere eine Regulierung, die ohne Not, das heißt unverhältnismäßig, konzentrationsfördernd wäre. Ich habe den Regierungsentwurf, das habe ich eingangs gesagt, in dem Bemühen verstanden, so etwas gerade vermeiden zu wollen. Wir müssen darüber nachdenken, wie man verhältnismäßige Anforderungen an die Prüfungsdurchführung schafft. Verhältnismäßig heißt: Anforderungen, die in dem jeweiligen Umfeld passend zum geprüften Unternehmen, aber auch zur Praxisstruktur des Prüfers erforderlich sind, um die notwendige Qualität zu sichern. Eine Qualitätsdifferenzierung wollen wir nirgendwo. Denn die Adressaten, kleinere Gewerbetreibende, die Darlehen geben, Arbeitnehmer und Gesellschafter, die sich nicht über den organisierten Kapitalmarkt an Unternehmen beteiligen, sind kaum weniger schützenswert als die Aktionäre großer börsennotierter Unternehmen. Die brauchen andere Instrumente, aber sie verdienen dasselbe Schutzniveau. Ich glaube nicht, dass die Lösung, wie von Herrn Dr. Wittsiepe angeregt, direkt

internationale Prüfungsstandards zur Anwendung zu bringen, die richtige Antwort ist. Man hat sich auf europäischer Ebene nach intensiven Konsultationen darauf geeinigt, dass diese International Standards of Accounting heute noch nicht fähig sind, in europäisches Recht aufgenommen, Stichwort „endorsed“, zu werden. Man muss aufpassen, dass, wenn man unmittelbar solche Standards anwendet, nicht der Eindruck entsteht, man wolle die Anforderungen dort individualisiert auslegen und sich vor einem anständigen und angemessenen „Enforcement“, das heißt, vor der Sicherstellung der richtigen Anwendung dieser Regelung, wegschleichen. Wenn man die internationalen Regeln richtig anwendet, ist die Gefahr einer weiteren Konzentration vielleicht sogar größer als die einer Entlastung.

Die Hauptanforderungen allerdings an Wirtschaftsprüfer heute, die Konzentrationsprozesse auslösen, resultieren aus Markterfordernissen. Ich glaube, das würde den Rahmen sprengen. Aber ich nenne einfach verschiedene Stichworte. Internationalisierung der Mandanten: Es gibt heute kaum mehr mittelständische Unternehmen, die rein regional tätig sind. Anforderungen aus dem verstärkten Einsatz von IT: Es stellt uns Wirtschaftsprüfer, egal in welcher Struktur, vor enorme neue Herausforderungen. Diesen Herausforderungen wollen wir gemeinsam begegnen. Das setzt aber auch voraus, dass Geschäftsmodelle, auch mittelständischer Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, hinterfragt und überprüft und angepasst werden. Wir versuchen als IDW hier sehr stark den kleineren und mittelständischen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften zu helfen. Aber ich glaube, die Herausforderungen kommen viel stärker von dieser Marktseite als aus der Regulierung.

Vorsitz **Dr. Hendrik Hoppenstedt** (CDU/CSU):  
Herzlichen Dank! Jetzt Professor Hommelhoff mit einer Frage von Herrn Güntzler.

**SV Prof. Dr. Dr. h. c. mult. Peter Hommelhoff:**  
Herr Güntzler, ich danke Ihnen, dass Sie offensichtlich diesen Vorschlag so stark in das rechtspolitische Zentrum rücken, und deshalb will ich Ihnen auch keine Antwort schuldig bleiben, obwohl ich den Eindruck hatte, Herr Professor Hirte wollte Sie gerne professoral belehren. Aber das überlässt er wohl mir.



In der Sache: Zunächst einmal, die Entlastung nach § 120 AktG ist kein Verzicht auf Haftungsansprüche, sondern ein Vertrauensvorschuss für die Zukunft. Es bedeutet: Wir sind mit dem, was du bisher getan hast, einverstanden und vertrauen dir deshalb. So ist der Ansatz. Auch die Tätigkeit für die Zukunft würde in eine mehrjährige Bestellung des Abschlussprüfers gut hineinpassen. So gesehen, ist § 120 AktG genau das richtige Instrument. Sie werden jährlich, im Jahresturnus, noch mal an die Hauptversammlung rückgekoppelt. Das ist genau auch der Mechanismus, der nach unserem Vorschlag für den mehrjährig bestellten Abschlussprüfer aktiviert werden sollte.

Die Entscheidungsgrundlagen, die der Aktionär in der Hauptversammlung braucht, sind drei. Erstens das Testat, das gerade in Unternehmen von öffentlichem Interesse erheblich qualitativ ausgebaut wird, und damit die Entscheidungsgrundlage für die Hauptversammlung verbessert. Zweitens der Aufsichtsratsbericht, der durch die mündliche zusätzliche Erläuterung in der Hauptversammlung durch den Vorsitzenden des Aufsichtsrates noch an Gewicht gewinnen wird, weil er die Erfüllung der neuen Aufgaben, die auf den Prüfungsausschuss und damit auf den Gesamtaufsichtsrat zukommen, in den Fokus rückt und ihn dazu veranlassen, hierüber noch einige Worte zu verbreiten. Dadurch ist die Entscheidung der Entlastung des bestellten Abschlussprüfers für die vergangene Periode mit Blick auf die noch ausstehenden Prüfungsperioden sehr systemstimmig. Auch eine ausreichende Entscheidungsgrundlage wird gewährleistet.

Vorsitz **Dr. Hendrik Hoppenstedt** (CDU/CSU): Herzlichen Dank! Jetzt die letzte Antwort, Herr Professor Hennrichs mit einer Frage von Graf Lerchenfeld.

**SV Prof. Dr. Joachim Hennrichs:** Graf Lerchenfeld, vielen Dank! Sie haben natürlich völlig Recht. Es gibt ganz große Sparkassen, so dass man auch da die Frage stellen kann: Warum haben die eigentlich eine Sonderbehandlung verdient? Ich glaube, das beruht auf den derzeitigen gesetzlichen Rahmenbedingungen. Die haben das gesetzliche Prüfungsmandat. Die Genossenschaftsbanken haben die Mitgliedschaft in dem genossenschaftlichen Prüfungsverband. Das könnte man ändern, keine Frage. Wenn man das hier abschlussprüfungsbezogen anders regeln wollte, müsste man wohl auch diese Rahmenbedingungen ändern. Das wäre ein großer neuer Koffer, sage ich mal salopp. Ich bin auch nicht sicher, ob das erforderlich ist. Wir müssen uns vielleicht noch einmal die Frage stellen: Was wollen wir mit der ganzen Veranstaltung? Wir wollen die Unabhängigkeit und die Qualität der Abschlussprüfung gewährleisten. Ich habe diesbezüglich bislang keine negativen Stimmen gehört, dass es bei Sparkassen und Genossenschaftsbanken irgendein Versagen gegeben hätte, das eine neue Regulierung rechtfertigen würde.

Vorsitz **Dr. Hendrik Hoppenstedt** (CDU/CSU): Meine Damen und Herren, ich möchte mich ganz herzlich bei allen bedanken, die oben auf der Zuschauertribüne sitzen und sich sehr interessiert gezeigt haben. Sie waren ein vorbildliches Publikum. Bei meiner letzten Anhörung fielen irgendwelche Gegenstände auf die Sachverständigen. Das ist diesmal unterblieben. Herzlichen Dank dafür! Herzlichen Dank des Weiteren für die Anwesenheit des BMJV. Schön, dass Sie so hochkarätig besetzt anwesend waren. Zum dritten danke ich Ihnen, meine Herren Sachverständigen, dass Sie uns hier so profunde Rede und Antwort gestanden haben. Das war wirklich beeindruckend.

Schluss der Sitzung: 13:50 Uhr

Dr. Hendrik Hoppenstedt, MdB



**Anlagen: Stellungnahmen der Sachverständigen**

<b>Prof. Dr. Joachim Hennrichs</b>	<b>Seite 34</b>
<b>Prof. Dr. Dr. h.c. mult Peter Hommelhoff</b>	<b>Seite 38</b>
<b>Prof. Dr. Hansrudi Lenz</b>	<b>Seite 47</b>
<b>Prof. Dr. Klaus-Peter Naumann</b>	<b>Seite 57</b>
<b>Hans-Jürgen Säglitz</b>	<b>Seite 67</b>
<b>Prof. Dr. Matthias Schüppen</b>	<b>Seite 78</b>
<b>Dr. Richard Wittsiepe</b>	<b>Seite 89</b>



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 geprüftes 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)



Prof. Dr. Dr. h.c. mult. Peter Hommelhoff, Institut für deutsches und europäisches Gesellschafts- und Wirtschaftsrecht, Friedrich-Ebert-Anlage 2, · 69117 Heidelberg

Deutscher Bundestag  
Rechtsausschuss  
Platz der Republik 1  
11011 Berlin

**PROF. DR. DR. H.C. MULT.  
PETER HOMMELHOFF**

Altrector der  
Universität Heidelberg

Friedrich-Ebert-Platz 2  
69117 Heidelberg

Datum: 15. Februar 2016

Aktenzeichen: Hff/dk

Tel. +49 6221 547274  
Fax +49 6221 547614

Email:  
[peter.hommelhoff@igw.uni-heidelberg.de](mailto:peter.hommelhoff@igw.uni-heidelberg.de)

## **Entwurf eines Abschlussprüfungsreformgesetzes – AreG**

Sachverständigenanhörung am 22. Februar 2016  
Geschäftszeichen: PA 6 – 5410-2.2

Sehr geehrte Damen und Herren Abgeordnete,

mit bestem Dank für die Einladung zur Anhörung vor dem Rechtsausschuss des Deutschen Bundestages nehme ich zum Regierungsentwurf für ein Abschlussprüfungsreformgesetz (BT-Drucksache 18/7219) wie folgt Stellung:

- I. Vorbemerkungen
- II. Kritische Begleitung des Prüfungsprozesses
- III. Die mehrjährige Abschlussprüfer-Bestellung
- IV. Der Prüferkommentar im Prüfungsbericht
- V. Der Aufsichtsratsbericht an die Hauptversammlung
- VI. Ersetzende Tätigkeit des Prüfungsausschusses
- VII. Beständigkeit des Jahresabschlusses
- VIII. Der Ausschussbericht zur Marktbeobachtung



## I. Vorbemerkungen

Das Abschlussprüfungsreformgesetz zur Umsetzung und Einpassung der EU-Rechtsakte zur Abschlussprüfungsreform von 2014 betrifft mit seinen prüfungsbezogenen Bestimmungen nicht allein die Abschlussprüfer, also die Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, sondern auch und mit großer Intensität zugleich die Aufsichtsräte in Unternehmen von öffentlichem Interesse (mithin die in kapitalmarktorientierten Unternehmen und in Unternehmen der Finanzindustrie) sowie deren Prüfungsausschüsse. Auf diese und die Gesamtaufsichtsräte ist meine Stellungnahme zugeschnitten.

Denn in der Kontrolle und Begleitung des Abschlussprüfers und seines Prüfungsprozesses haben die unionalen Rechtsakte dem Prüfungsausschuss eine öffentliche „watchdog“-Funktion zugewiesen – bezogen und zugleich begrenzt auf die Abschlussprüfung. Diese eingegrenzte Funktion kommt zwar nicht im Wortlaut des Art. 30a der Abschlussprüfungs-Richtlinie zum Ausdruck, folgt jedoch zwingend aus der Zielsetzung der unionalen Reformgesetzgebung, die Qualität der Abschlussprüfung zu verbessern und auf diesem Wege das Vertrauen der Abschlussadressaten in die geprüften Unternehmen zu stärken. Somit ist es nicht Aufgabe der Abschlussprüfungsreform, die Kontrolle der vom Vorstand oder der Geschäftsleitung erstatteten Rechnungslegung durch den Prüfungsausschuss zu verbessern. Deshalb tut der Regierungsentwurf zum Abschlussprüfungsreformgesetz gut daran, die Umsetzungsvorgaben der EU-Richtlinie restriktiv zu interpretieren und die neuen Handlungspflichten des Prüfungsausschusses strikt auf Abschlussprüfer und Abschlussprüfung fokussiert zu statuieren. Konsequenterweise begrenzt der AReG-Regierungsentwurf auch die Sanktionen und sonstigen Pflichten streng auf diese prüfungsbezogenen Handlungspflichten. Damit verzichtet der Regierungsentwurf klug auf alle Weiterungen, die insbesondere für Börsengesellschaften darauf angelegt gewesen wären, die Abschlussprüferaufsichtsstelle (APAS), das Bundesamt der Justiz oder die BaFin unvermerkt zum „Bundesaktienamt“ heranwachsen zu lassen.

Altrector  
Prof. Dr. Dr. h.c. mult.  
Peter Hommelhoff



## II. Kritische Begleitung des Prüfungsprozesses

Im Ansatz zutreffend begnügt sich der Regierungsentwurf in § 405 Abs. 3b AktGE (und in den entsprechenden Folge- und Parallelbestimmungen) damit, eine unzutreffend angesteuerte Prüferbestellung und die mangelhafte Überwachung der Prüfer-Unabhängigkeit zu sanktionieren. Beide Pflichtenkreise bilden in der Tat den Kern der Abschlussprüfer-bezogenen Handlungspflichten des Prüfungsausschusses nach den Vorgaben des Unionsrechts. Zu diesem Kern zählt allerdings noch eine dritte Ausschusspflicht – nämlich die nach Art. 39 Abs. 6 lit d der Abschlussprüfungs-Richtlinie, die Abschlussprüfung des Jahresabschlusses und die des konsolidierten Abschlusses zu beobachten, insbesondere deren Leistung. Für das Ziel der europäischen Reformgesetzgebung, die Qualität der Abschlussprüfung zu verbessern, ist die kritische Begleitung des Prüfungsprozesses durch den Prüfungsausschuss nicht weniger bedeutsam als Prüferauswahl und Prüfer-unabhängigkeit. Deshalb sollte der deutsche Gesetzgeber den § 405 Abs. 3b AktGE (und die Folge- und Parallelbestimmungen) um eine entsprechende Nummer 3 ergänzen.

Eine solche Ergänzung scheint vor allem deshalb angezeigt, weil die restriktive Interpretation der Umsetzungsvorgaben, die im Grundsatz völlig richtig ist (oben I.), andernfalls europarechtlich angreifbar wäre: Der deutsche Gesetzgeber habe entgegen Art. 30a Abs. 1 lit e der Abschlussprüfungs-Richtlinie eine Prüfungs-bezogene Kernpflicht des Prüfungsausschusses ohne Sanktion gelassen.

Einem solchen Vorwurf sollte sich der deutsche Gesetzgeber nicht aussetzen – zumal in der Unternehmenspraxis die kritische Begleitung, also die Beobachtung der Abschlussprüfung durch den Prüfungsausschuss (betont nicht: deren Prüfung) schon heute gang und gäbe ist: die Begleitung beginnt bei der Erörterung möglicher Prüfungsschwerpunkte zwischen Prüfungsausschuss und Abschlussprüfer, um danach ihre kontinuierliche Fortsetzung im (zumeist mündlichen) Bericht zu finden, den der Abschlussprüfer gewöhnlich jeweils dem Prüfungsausschuss aus Anlass dessen Sitzungen über den Fortgang der Abschlussprüfung und über dabei

Altrector  
Prof. Dr. Dr. h.c. mult.  
Peter Hommelhoff



ggf. getroffene Feststellungen erstattet. Auf diese Praxis könnte in der Gesetzgebung hingewiesen werden.

### III. Die mehrjährige Abschlussprüfer-Bestellung

Nach geltendem Recht ist der Abschlussprüfer im Jahresrhythmus, jeweils neu zu bestellen (§ 318 Abs. 1 HGB). Angesichts der europarechtlichen Vorgaben zur externen und zur internen Rotation des Abschlussprüfers empfiehlt sich, den Unternehmen die Möglichkeit zu eröffnen, ihren Abschlussprüfer für einen längeren, gesetzlich allerdings begrenzten Mehrjahres-Zeitraum zu bestellen. Eine solche Möglichkeit würde nicht allein die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers stärken, sondern es darüber hinaus und vor allem dem Prüfungsausschuss erlauben, sich mit dem Abschlussprüfer auf ein mehrere Prüfungsperioden umfassendes Prüfungsprogramm mit wechselnden Prüfungsschwerpunkten auf gefestigtem Rechtsboden zu verständigen. Ein solches Programm hilft, die Verantwortlichkeit des Prüfungsausschusses (und damit die des Gesamtaufsichtsrats) für die Prüfung der Rechnungslegung zu sichern und zu festigen; ein solches Prüfungsprogramm könnte zugleich die Brücke hinüber zu den neuen „key audit matters“ der Abschlussprüfung nach Art. 10 Abs. 2 S. 1 lit c EU-Abschlussprüfungs-Verordnung schlagen. Zum Ausgleich für den Wegfall jährlich förmlicher Bestellung des Abschlussprüfers könnte der Gesetzgeber diesen jährlicher Entlastung nach § 120 AktG unterziehen, könnte diesen Beschluss jedoch (wie schon den zum System der Vorstandsvergütung) der Anfechtung entziehen.

### IV. Der Prüferkommentar im Prüfungsbericht

Nach geltendem Handelsrecht hat der Abschlussprüfer in seinem Prüfungsbericht an den Aufsichtsrat/Prüfungsausschuss vorweg zur Lagebeurteilung der Geschäftsleitung/des Vorstands Stellung zu beziehen (§ 321 Abs. 1 S. 2 HGB). Einen solchen Prüferkommentar schreibt Art. 11 der Abschlussprüfungs-Verordnung für den Zusatzbericht in Unternehmen von öffentlichem Interesse nicht vor. Diese Divergenz frappt: Während in Unternehmen, die nicht von

Altrector  
Prof. Dr. Dr. h.c. mult.  
Peter Hommelhoff



öffentlichem Interesse sind, die Arbeit ihres Überwachungsorgans durch einen Prüferkommentar zusätzlich unterstützt wird, ist dies bei den noch bedeutenderen Unternehmen von öffentlichem Interesse gerade nicht der Fall. Das ist systemunstimmig.

Diese Divergenz könnte im AReG-Regierungsentwurf in dessen § 317 Abs. 3a HGB aufgelöst sein. Allerdings bleiben Zweifel, ob diese Bestimmung der Abschlussprüfungs-Verordnung hinsichtlich des Prüferkommentars im Prüfungsbericht bei Unternehmen von öffentlichem Interesse verdrängende Wirkung beimisst oder nicht. Deshalb könnte es sich für den deutschen Gesetzgeber empfehlen, in geeigneter Weise klarzustellen, dass auch in Unternehmen von öffentlichem Interesse der Abschlussprüfer zur Lagebeurteilung der Geschäftsleitung im Prüfungsbericht Stellung zu beziehen hat.

## **V. Der Aufsichtsratsbericht an die Hauptversammlung**

Den Bericht des Aufsichtsrats an die Hauptversammlung, der nach geltendem Recht auch eine Stellungnahme des Überwachungsorgans zum Ergebnis der Abschlussprüfung zu enthalten hat (§ 171 Abs. 2 S. 3 AktG), will der AReG-Regierungsentwurf erweitern, falls der Gesamtaufsichtsrat die Aufgaben des Prüfungsausschusses wahrnimmt, dieser also nicht gebildet worden ist. In einem solchen Fall soll der Aufsichtsrat der Hauptversammlung zusätzlich darüber berichten, wie die Prüfung durch den Abschlussprüfer und wie die eigene Befassung des Aufsichtsrats mit der Abschlussprüfung dazu beigetragen haben, dass die Rechnungslegung ordnungsgemäß ist (§ 171 Abs. 2 S. 4 neu AktGE). Eine Information der Aktionäre/Gesellschafter hierüber fordert die EU-Richtlinie nicht; der Regierungsentwurf schießt damit über die unionalen Umsetzungsvorgaben hinaus.

Dies Informations-Mehr ist nicht sachgerecht. Zwar hat der Prüfungsausschuss den Gesamtaufsichtsrat nach Art. 39 Abs. 6 lit a der Abschlussprüfungs-Richtlinie über das Ergebnis der Abschlussprüfung zu unterrichten und dabei darzulegen, wie die Abschlussprüfung zur Integrität der Rechnungslegung beigetragen und welche Rolle er, der Prüfungsausschuss, in diesem Prozess

Altrector  
Prof. Dr. Dr. h.c. mult.  
Peter Hommelhoff



gespielt hat. Aber diese Informationen an den Gesamtaufsichtsrat zielen auf dessen spezifische Aufgaben ab: den Jahresabschluss des Vorstands und dessen Lagebericht zu prüfen (nach deutschem Recht § 171 Abs. 1 S. 1 AktG) und vor allem auf diesem Wege den Vorstand in seiner Geschäftsführung zu überwachen (§ 111 Abs. 1 AktG). Hierfür leistet der Abschlussprüfer als „Sparringspartner“ des Prüfungsausschusses und des Gesamtaufsichtsrats diesen Überwachungsstellen bedeutsame Hilfe. Diese Unterstützungsleistung hat zunächst der Prüfungsausschuss zielgerichtet nach Art. 39 Abs. 6 lit a der Richtlinie dahingehend zu würdigen, wie die Abschlussprüfung zur Integrität der Vorstands-Rechnungslegung beigetragen hat („haben die Rechnungsleger des Unternehmens auf Anregung des Abschlussprüfers zunächst vorgesehene Angaben im Abschluss oder Lagebericht nachgesteuert?“); dabei muss der Prüfungsausschuss auch seine eigene Mitwirkung während des Prüfungsprozesses selbstkritisch hinterfragen („haben wir den Abschlussprüfer ausreichend ermutigt, sich mit den Vorschlägen der Rechnungsleger kritisch auseinanderzusetzen?“). Über all dies hat der Prüfungsausschuss den Gesamtaufsichtsrat nach Art. 39 Abs. 6 lit a der Richtlinie ins Bild zu setzen, damit dieser auf der Grundlage eines auch zur Abschlussprüfung gefestigten Urteils seiner Letztverantwortung für die Prüfung der Rechnungslegung (§ 171 Abs. 1 S. 1 AktG) und für die Vorstandsüberwachung (§ 111 Abs. 1 AktG) nachkommen, aber auch seine Verpflichtung erfüllen kann, zur Prüfung durch den Abschlussprüfer insgesamt gegenüber der Hauptversammlung Stellung zu beziehen.

Die Prüfung von Jahresabschluss nebst Lagebericht und die Überwachung des Vorstands in seiner Geschäftsführung sind aus wohl erwogenen Gründen deutscher Gesetzgebung seit unvordenklichen Zeiten nicht Aufgabe der Aktionäre in der Hauptversammlung, sondern die des auf die Überwachung ausgerichteten Aufsichtsrats. Dies bewährte Grundkonzept der deutschen Corporate Governance sollte auch nicht im regulatorischen Detail unterlaufen werden. Deshalb ist dem Deutschen Bundestag zu empfehlen, auf die im AReG-Regierungsentwurf vorgeschlagene Regelung des § 171 Abs. 2 S. 4 neu AktGE ersatzlos zu verzichten.

Altrector  
Prof. Dr. Dr. h.c. mult.  
Peter Hommelhoff



## VI. Ersetzende Tätigkeit des Prüfungsausschusses

Innerhalb des Aufsichtsrats wird der Prüfungsausschuss weithin lediglich vorbereitend, aber nicht ersetzend tätig. Das gilt ebenfalls für die Überwachung der Kontrollsysteme und ihrer Wirksamkeit nach § 107 Abs. 3 S. 2 AktG; auch hierbei kann der Prüfungsausschuss den Gesamtaufsichtsrat nur vorbereitend entlasten, ihm aber nicht ersetzend die Verantwortung abnehmen. Denn auch bei der Systemprüfung geht es um zentrale Aspekte der Vorstandstätigkeit und ihrer Überwachung nach § 111 Abs. 1 AktG.

Allerdings hat der Unionsgesetzgeber die Aufgaben des Prüfungsausschusses in Richtung auf den Abschlussprüfer, seine Auswahl, seine Unabhängigkeit und die kritische Begleitung seiner Prüfungstätigkeit erheblich ausgebaut und rechtsqualitativ gesteigert. Vor diesem Hintergrund sollte sich für den deutschen Gesetzgeber die Frage stellen, ob er dies erweiterte Aufgabenspektrum über den Prüfungsausschuss hinaus auf den Gesamtaufsichtsrat zur letztverantwortlichen Erledigung erstrecken will. Als Alternative käme in Betracht, den Unternehmen von öffentlichem Interesse die Freiheit zu eröffnen, ihren Pflicht-Prüfungsausschüssen die Abschlussprüfer-bezogenen Aufgaben zur ersetzenden Tätigkeit zuzuweisen, soweit dies europarechtlich möglich ist. Für eine so gesetzlich begründete Gestaltungsoption sprechen zum einen die Gefahr, den Gesamtaufsichtsrat anderenfalls zu überlasten, und zum anderen die Tatsache, dass die Abschlussprüfer-bezogenen Ausschusspflichten bloße „Hilfsfunktion“ für die Erledigung der Hauptaufgabe des Prüfungsausschusses und des Gesamtaufsichtsrats haben, die Rechnungslegung des Vorstands zu prüfen und damit diesen in seiner Geschäftstätigkeit zu überwachen.

Dem Deutschen Bundestag könnte deshalb eine entsprechende Fortschreibung des § 107 Abs. 3 S. 3 (S. 4 neu) AktG dahin empfohlen werden, dass lediglich die Auswahl des Abschlussprüfers nach Art. 16 der Abschlussprüfungs-Verordnung dem Prüfungsausschuss nicht zur ersetzenden Erledigung zugewiesen werden

Altrector  
Prof. Dr. Dr. h.c. mult.  
Peter Hommelhoff



kann. Das verbietet schon der in der EU-Verordnung vorgesehene Vorschlag des Gesamtaufsichtsrats mit Begründung an die Hauptversammlung, den dieser aus der Auswahl-Empfehlung des Prüfungsausschusses herzuleiten hat (Art. 16 Abs. 5 VO). Im Umkehrschluss könnte dann aus dem so ergänzten § 107 Abs. 3 S. 3 AktG hergeleitet werden, dass alle anderen Abschlussprüfer-bezogenen Aufgaben des Prüfungsausschusses diesem zur ersetzenden Wahrnehmung zugewiesen werden können. Im Bericht des Gesamtaufsichtsrats an die Hauptversammlung nach § 171 Abs. 2 S. 3 AktG müsste dann konsequent klargestellt werden, dass die den Aktionären zugeleitete Stellungnahme die des Prüfungsausschusses ist.

## VII. Beständigkeit des Jahresabschlusses

Das Unionsrecht regelt die Bestellung des Abschlussprüfers und das zu ihr führende Verfahren detailreich und überaus fehleranfällig. Hieraus hat der AReG-Regierungsentwurf rechtspolitisch zustimmungswürdig die Konsequenz gezogen, dass ein Rechtsverstoß gegen Bestimmungen zur Absicherung der Prüfer-Unabhängigkeit, darunter auch gegen die Vorgaben der Abschlussprüfungs-Verordnung den geprüften und festgestellten Jahresabschluss in seiner Wirksamkeit unberührt lässt (§ 256 Abs. 1 AktGE). Stattdessen soll bei einem Verstoß gegen diese Bestimmungen das gerichtliche Ersetzungsverfahren nach § 318 Abs. 3 S. 1 HGBE eröffnet sein. Das ist die angemessene, weil zielgerichtete und zugleich verhältnismäßige Reaktion im Recht.

Allerdings sollte der deutsche Gesetzgeber die Gelegenheit nutzen, um drohende Unstimmigkeiten zu vermeiden. Wenn nämlich Verstöße gegen Unabhängigkeits-sichernde Bestimmungen den Jahresabschluss in seinem Bestand unberührt lassen, so erscheint es auf der anderen Seite zweifelhaft, wenn sonstig einfache Verfahrensverstöße bei der Wahl des Abschlussprüfers den Bestellungsbeschluss anfechtbar werden lassen. Daher empfiehlt es sich, den Jahresabschluss in § 256 Abs. 3 AktG gegenüber sämtlichen Verstößen im Zusammenhang mit der Prüferbestellung

Altrector  
Prof. Dr. Dr. h.c. mult.  
Peter Hommelhoff



zu immunisieren und stattdessen die Möglichkeiten gerichtlicher Ersetzung nach § 318 Abs. 3 HGB entsprechend zu erweitern.

### **VIII. Der Ausschussbericht zur Marktbeobachtung**

Nach § 324 Abs. 3 HGBE soll die Abschlussprüferaufsichtsstelle (APAS) von Unternehmen von öffentlichem Interesse eine Darstellung und Erläuterung der Tätigkeit deren Prüfungsausschusses, ihrer Durchführung und ihres Ergebnisses verlangen können – dies freilich allein zu dem Zweck, die der Aufsichtsstelle gemäß Art. 27 Abs. 1 lit c der EU-Abschlussprüfungs-Verordnung gestellte Aufgabe erfüllen zu können. Damit wird die ganz eingeschränkte Zwecksetzung der Verordnung begrüßenswert in das deutsche Recht referierend eingeführt: regelmäßig zu überwachen, welche Entwicklungen der Markt für Abschlussprüfungsleistungen nimmt. § 324 Abs. 3 HGBE öffnet somit gerade nicht das Einfallstor für eine allgemeine Tätigkeitskontrolle der APAS über die Prüfungsausschüsse in Unternehmen von öffentlichem Interesse.

Um dieser Gefahr zu begegnen und um Rechtssicherheit für den Umgang der APAS mit den Prüfungsausschüssen zu schaffen, könnte es sich trotz dieses eingrenzenden Verweises auf Art. 27 der EU-Verordnung empfehlen, diesen zusätzlich zu verbalisieren: „...zur Erfüllung ihrer Aufgabe, die Entwicklungen auf dem Markt für Abschlussprüfungsleistungen zu beobachten, gemäß Art. 27...verlangen, soweit diese Angaben für die Marktbeobachtung erforderlich erscheinen...“.

Mit freundlichen Grüßen

Ihr

A handwritten signature in blue ink, appearing to read 'Hommelhoff'.

Altrector  
Prof. Dr. Dr. h.c. mult.  
Peter Hommelhoff

Prof. Dr. H. Lenz • Universität Würzburg • Sanderring 2 • 97070 Würzburg

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

11011 BERLIN

Vorab per E-Mail:  
rechtsausschuss@bundestag.de  
kathrin.schreiber@bundestag.de

**Prof. Dr. Hansrudi Lenz**  
Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre,  
Wirtschaftsprüfungs- und Beratungswesen  
Sanderring 2  
D-97070 Würzburg

Tel.: ++49/ (0) 931 31 82940

Fax.: ++49/ (0) 931 31 87240

E-Mail: [hansrudi.lenz@uni-wuerzburg.de](mailto:hansrudi.lenz@uni-wuerzburg.de)  
<http://www.bwl.uni-wuerzburg.de/lehrstuehle/bwl3/>

20. Februar 2016

→

## **Stellungnahme zum Regierungsentwurf eines Abschlussprüfungsreformgesetzes (AReG)**

Sehr geehrte Frau Künast,

ich bedanke mich für die Einladung zur öffentlichen Anhörung des Ausschusses für Recht und Verbraucherschutz des Deutschen Bundestages über den Regierungsentwurf eines Abschlussprüfungsreformgesetzes (AReG; BT-Drucks. 18/7219 vom 11.01.2016) sowie für die Möglichkeit zur schriftlichen Stellungnahme.

Aufgrund der kurzfristigen Einladung beschränke ich meine Stellungnahme auf grundsätzliche Ausführungen zur evidenzbasierten Regulierung (Teil A) und auf ausgewählte Einzelfragen der Ausübung von Mitgliedstaatenwahlrechten sowie auf Regelungslücken (Teil B). Der Fokus liegt auf Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse (vgl. zur Definition § 319a Abs. 1 Satz 1 E-HGB) und auf der Wahrnehmung von Mitgliedstaatenwahlrechten, welche in der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung von Unternehmen von öffentlichem Interesse (nachfolgend VO) enthalten sind. Beim AReG handelt es sich um ein komplexes Gesetz, weil die Regelungen immer im Kontext der VO sowie der überarbeiteten Abschlussprüferrichtlinie 2006/43/EG i.d.F. der Richtlinie 2014/56/EU (nachfolgend RL) zu interpretieren sind.

Eine thesenförmige Zusammenfassung findet sich am Schluss dieser Stellungnahme.

## A. Grundsätzliche Ausführungen zur evidenzbasierten Regulierung

### Stand der Prüfungsforschung

Es ist schwierig bis unmöglich, die Nettoeffekte regulatorischer Optionen, z.B. externe Rotation des Abschlussprüfers nach 10 Jahren im Vergleich zu 20 Jahren, zu bestimmen, weil dies einen umfassenden Vergleich sowie eine klare kausale Zuschreibung von Nutzen und Kosten erfordern würde (vgl. DeFond/Zhang, JoAE 2014: 312; Lenz, RWZ 2011: 198-203, kritisch zu den EU-Grünbuch-Vorschlägen). Die in der Begründung enthaltenen Kostenschätzungen zum Erfüllungsaufwand der Wirtschaft, z.B. in Bezug auf die Auswirkungen der externen Rotation (BT-Drs. 18/7219, S. 34-36 sowie die Stellungnahme des Nationalen Normenkontrollrates gem. § 6 Abs. 1 NKR in Anlage 2 BT-Drs. 18/7219), sind in diesem Zusammenhang wenig hilfreich, da die vorgenommenen Schätzungen unvollständig und zu pauschal sind.

Was lässt sich knapp zusammenfassend über den Stand der Prüfungsforschung zu drei zentralen und bis zuletzt umstrittenen Regulierungsoptionen (i) verpflichtende externe Rotation, (ii) Gemeinschaftsprüfungen (Joint Audits) und (iii) Verbot bzw. Erlaubnis bestimmter Nichtprüfungsleistungen (Non-Audit Services) sagen? Weder mit Hilfe von modellanalytischen, noch über empirische Studien können wirklich überzeugende Argumente in der einen oder anderen Richtung begründet werden. Insbesondere die empirische Evidenz ist in der Gesamtschau nicht eindeutig, weil sich je nach Studie positive, negative oder keine Effekte auf die Abschlussprüfungsqualität finden (vgl. die umfassenden Nachweise zur externen Rotation bei Ewert-Knauer et al., AiE 2013: 27-41; Lennox, Routledge Companion Auditing 2014: 89-106; zu Joint Audits bei Ewert, RWZ 2011: 209-209; Ratzinger-Sakel et al., ICAS 2012; Quick et al., WPg 1/2016: 11-19; zu Auswirkungen von Nichtprüfungsleistungen bei DeFond/Zhang 2014: 309; Lenz et. al., FS Fischer-Winkelmann 2006: 175-229; Sattler, Vereinbarkeit von Abschlussprüfung und Beratung, 2011; Sharma, Routledge Companion Auditing 2014: 67-88). Es gibt einige Hinweise, dass Joint Audits zu höheren Prüfungskosten (vgl. z.B. André et al., EAR 2015) und einer geringeren Marktkonzentration führen und dass die Inanspruchnahme von Nichtprüfungsleistungen zu einer Beeinträchtigung der wahrgenommenen Prüfungsqualität führt. Einigermaßen belastbar erscheint auch der Befund, dass unabhängige Prüfungsausschüsse zu einer erhöhten Prüfungs- und Abschlussqualität beitragen (DeFond/Zhang, JoAE 2014: 306-307).

Sind aufgrund der nicht eindeutigen Antworten die wissenschaftlichen Befunde für regulierungspolitische Debatten bedeutungslos (vgl. hierzu auch grundsätzlich Ernstberger/Werner, WPg 2015: 383-393)? Ich meine nein, weil sie zumindest vor regulierungspolitischem Überdruß warnen und ggf. anraten nach möglichen Alternativen zu suchen, mit denen ein bestimmtes Ziel, z.B. die Verbesserung der Qualität der Abschlussprüfung (vgl. Begr. BT-Drs 18/7210, S. 29), mit geringeren Eingriffen erreicht werden könnte. Ein Gesetzgeber, der beispielsweise bestimmte Nichtprüfungsleistungen verbieten möchte, müsste zumindest plausibel belegen, dass diese die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers gefährden. Solche Nachweise werden aber regelmäßig nicht vorgelegt. Umgekehrt müssten Vertreter des Berufsstandes oder von betroffenen Unternehmen, die für deren Zulässigkeit streiten, demonstrieren und nicht nur behaupten, dass Nichtprüfungsleistungen die Unabhängigkeit nicht gefährden und Effizienz und Prüfungsqualität erhöhen. Auch dies erfolgt in der Regel nicht, sondern wird nur behauptet (vgl. Sharma, Routledge Companion Auditing 2014: 85). Eine höhere Qualität der berufspolitischen Argumentation in der Wirtschaftsprüfung hat der Ver-

fasser dieser Stellungnahme schon an anderer Stelle angemahnt (Lenz, KoR 2014: 313-323, hier 323).

Aus den nicht eindeutigen Befunden der Prüfungsforschung kann aber nicht der Schluss gezogen werden, dass überhaupt kein Handlungsbedarf mit Bezug auf eine Verbesserung der Prüfungsqualität bestünde. Dies zeigen z.B. die Tätigkeitsberichte der Abschlussprüferaufsichtskommission (APAK) für die vergangenen Jahre ganz deutlich. So wird im APAK Tätigkeitsbericht 2014 auf S. 19 zusammenfassend ausgeführt, dass aus den Inspektionsergebnissen „noch kein nachhaltig positiver Trend“ ableitbar sei. Dieser Befund gilt auch für andere europäische Länder (vgl. Lenz, WP Praxis 1/2015: 1-7).

### **Prüfungsmarktstruktur bei Unternehmen von öffentlichem Interesse: Regulierung als Marktzutrittsbarriere**

Wie eingangs schon erwähnt, möchte ich meine Stellungnahme auf mögliche Auswirkungen auf Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse gem. § 319a Abs. 1 Satz 1 E-HGB (vgl. Begr. BT-Drs. 18/7219, S. 41) beschränken. U.a. wurde hier das Ziel verfolgt, dass der „wesentlich von den größten Wirtschaftsprüfungsgesellschaften bediente Markt der Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse auch für ‚kleinere‘ Abschlussprüfer geöffnet“ werden sollte (Begr. BT-Drs. 18/7219). Wie ist das auf den europarechtlichen Vorgaben von VO und RL basierende AReG in Bezug auf dieses Ziel zu bewerten (vgl. zum Folgenden auch Lenz, DATEV-Magazin 03/2016: 25-27)?

Unternehmen von öffentlichem Interesse werden in Art. 2 Nr. 13 RL definiert: Kapitalmarkt-orientierte Unternehmen, Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen sowie Unternehmen, die von den Mitgliedsstaaten als solche definiert wurden. Das AReG bestimmt den Kreis der Unternehmen von öffentlichem Interesse wie folgt: kapitalmarktorientierte Unternehmen i.S.v. § 264d HGB, CRR-Kreditinstitute i.S.d. § 1 Abs. 3d Satz 1 KWG (Einlagenkreditinstitute) mit Ausnahme der in § 2 Abs. 1 Nr. 1 (Deutsche Bundesbank) und 2 (Kreditanstalt für Wiederaufbau) KWG genannten Institute sowie Versicherungsunternehmen i.S.d. Art. 2 Abs. 1 RL 91/647/EWG. Für das Jahr 2014 gibt die WPK in ihrer jährlichen Marktstrukturanalyse (Beilage zu WPK Magazin 4/2015) 677 Unternehmen i.S.d. § 264d HGB, 207 CRR-Kreditinstitute nach § 1 Abs. 3d Satz 1 KWG und 562 Versicherungsunternehmen nach § 341 HGB an; damit ergeben sich insgesamt 1.446 Unternehmen von öffentlichem Interesse, die von 113 verschiedenen WP-Praxen (ohne genossenschaftliche Prüfungsverbände oder Prüfungsstellen der Sparkassen- und Giroverbände) geprüft wurden. Die Zahlen vermitteln einen Eindruck über die betroffenen Unternehmen und deren Abschlussprüfer (vgl. zu der für Kreditinstitute deutlich höheren Zahl von 303 Instituten BT-Drs. 18/7219, S. 35; die Angaben stammen aus dem Jahresbericht 2014 der BAFin, Tabelle 7, S. 111, und beinhalten 181 Kreditinstitute und 121 sonstige Institute; unter den sonstigen Instituten dürften auch nicht CRR-Kreditinstitute sein).

Der Markt für Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse (kapitalmarktorientierte Unternehmen i.S.v. § 319a Abs. 1 Satz 1 HGB i.V.m. § 264d HGB) wird von den großen WPG (Big4 und BDO) beherrscht; die Marktstrukturanalysen der WPK zeigen, dass ihr Marktanteil – gemessen über die Prüfungshonorare (Anzahl Mandate) – seit mehreren Jahren bei rund 95 % (71 %) liegt. Kleinere WP-Praxen sind in diesem Marktsegment zwar noch tätig, ihre Bedeutung schwindet jedoch. Nach der Marktstrukturanalyse 2014 der

WPK wurden 677 Unternehmen i.S.v. § 319a HGB von nur noch 79 WP-Praxen geprüft; insgesamt gab es 10.045 WP-Praxen in diesem Jahr.

Die EU-rechtlich vorgeschriebene Erweiterung des Begriffs der Unternehmen von öffentlichem Interesse auf Banken und Versicherungen wird grundsätzlich hieran nichts ändern. Zwar würde sich gem. WPK-Markstrukturanalyse 2014 die Zahl der insgesamt in diesem Segment tätigen WP-Praxen von 79 auf 113 WP-Praxen erhöhen, jedoch ist zu berücksichtigen, dass die ab Juni 2016 geltenden spezifischen Anforderungen der EU-Verordnung, z.B. mit Bezug auf die externe Rotation, Einschränkungen bei noch zulässigen Beratungsleistungen, des Qualitätskontrollsystems und insbesondere einer vom Berufsstand unabhängigen Aufsicht mit erweiterten Sanktionsmöglichkeiten (Stichwort: Abschlussprüferaufsichtsgesetz, APAREG), kleinere und mittlere Praxen überproportional belasten werden. Ein weiterer Anstieg der Konzentration in diesem Segment des Prüfungsmarktes durch Marktaustritte kleinerer Prüfer dürfte die Folge sein, weil deren regulierungsbedingte Kosten mangels Skaleneffekten steigen. Nach Einführung des Sarbanes-Oxley-Acts (SOX) in den USA haben z.B. rund 50 % kleinerer Prüfer sich von diesem Markt verabschiedet (vgl. DeFond/Lennox, JoAE 2011: 21-40). Falls dadurch die Prüfungsqualität steigt, könnte dies hingenommen werden; die Befunde in den USA deuten in diese Richtung.

Der Kreis der betroffenen Unternehmen von öffentlichem Interesse wird um CRR-Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen erweitert. Diese Märkte sind absolut und relativ hoch konzentriert. Leidner/Lenz (DBW 2013: 379-400) zeigen für Kreditinstitute, dass eine duopolistische Marktstruktur vorliegt; die führenden Anbieter von insgesamt nur 27 tätigen WP-Praxen in diesem Segment im Jahre 2010 sind KPMG und PwC mit Marktanteilen von 46 % bzw. 37 % auf Basis von Prüfungshonoraren. Ein noch deutlicherer Vorsprung des Marktführers ergibt sich nach noch vorläufigen und unveröffentlichten Untersuchungen des Lehrstuhls für Wirtschaftsprüfungs- und Beratungswesen der Universität Würzburg bei Versicherungsunternehmen. Die Marktanteile der zwei größten Abschlussprüfer von insgesamt nur 22 tätigen WP-Praxen – berechnet auf Basis der Prüfungshonorare (Anzahl Mandate) für rund 350 unter Bundesaufsicht stehende Versicherungsunternehmen (ohne Pensions- und Sterbekassen) – im Jahr 2013 sind wie folgt: KPMG 72 % (37 %) und PwC 12 % (19 %).

Wie ist die hohe Marktkonzentration aus ökonomischer Sicht zu bewerten? Hier gilt bislang das Fazit von Ewert (RWZ 2011: 210): „Eine hohe Marktkonzentration muss dabei keineswegs nachteilig für die am Markt zu beobachtende Prüfungsqualität sein, und auch Anzeichen für mangelnden Wettbewerb innerhalb des Big4-Oligopols lassen sich derzeit nicht nachweisen. Begründet scheint nur die Befürchtung, dass vier große Netzwerke mit beschränkten Wahlmöglichkeiten für Mandanten korrespondieren und dass das Ausscheiden eines weiteren Netzwerkes zumindest in bestimmten Marktsegmenten (Finanzinstitute) mit spürbaren Beeinträchtigungen einhergehen würde.“ Mögliche zukünftige Risiken, z.B. aus dem Marktaustritt wichtiger Prüfungsgesellschaften oder aus dem Grad der Marktkonzentration, insbesondere in bestimmten Sektoren (z.B. Kreditinstitute, Versicherungsunternehmen), sind durch die Abschlussprüferaufsichtsstelle (APAS) beim Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle (BAFA) gem. Art. 27 VO i.V.m. § 66a Abs. 2 WPO n.F. zu überwachen und zu bewerten. Ein erster Bericht über die Entwicklungen auf dem Markt der Abschlussprüfungsleistungen für Unternehmen von öffentlichem Interesse ist bis zum 17. Juni 2016 zu erstellen und den in Art. 27 Abs. 2 Unterabsatz 1 VO genannten Stellen vorzulegen. Die Größe i.V.m. dem zunehmenden Ausbau der Beratungsleistungen und die Dominanz der Big4-Netzwerke ist nach Auffassung der renommierten UK-Professorin (Bournemouth Uni-

versity) Stella Fearnley ein Problem: „In common with the banks, the auditors are too big to fail, too big to manage internally and too big to regulate“ (in Agnew, Professional Services: Accounting for Change, Financial Times, 27.08.2015).

### **Zur institutionell-politischen Macht der Big4-Netzwerke**

Neben der bedeutenden ökonomischen Macht der Big4-Gesellschaften ist auf den erheblichen institutionell-politischen Einfluss dieser Gesellschaften hinzuweisen (vgl. besonders Boyd, Business Ethics Quarterly 2004: 377-398; Cooper/Robson, AOS 2006: 415-444; Greenwood/Suddaby, AoMJ 2006: 27-48). Sie beeinflussen wesentlich die Facharbeit im IDW (vgl. Lenz, KoR 2014: 317) und die Berufspolitik in der WPK; sie dominieren zunehmend national und international die Auslegung von Rechnungslegungs- und Prüfungsstandards. Letzteres dürfte ganz besonders für die Prüfungsgesellschaften KPMG und PwC in Bezug auf die Rechnungslegung und Prüfung von Kreditinstituten und Versicherungsunternehmen gelten. Gendron/Bédard (CPoA 2001: 339-368) vermuten sogar einen Einfluss auf die akademische Forschung. Diese ökonomische und institutionell-politische Macht bedarf der Kontrolle. Ob der neuen Abschlussprüferaufsichtsstelle (APAS) dies gelingt, bleibt abzuwarten.

### **Zwischenfazit**

Zusammenfassend gilt, dass die dem AReG zugrunde liegende Leitlinie einer sog. 1:1-Umsetzung der europarechtlichen Vorgaben (BT-Drs. 18/7219) grundsätzlich brauchbar ist, sofern nicht im Einzelfall besondere und überzeugende Gründe für strengere Regelungen bestehen (so schon Lenz, BB 20/2015, Seite I). Ob solche Gründe bestehen, ist in Teil B zu prüfen. Eine 1:1-Umsetzung sollte auch dann kein Dogma sein, wenn in der EU-VO offenkundige Regelungslücken mit erheblichen Auswirkungen bestehen.

### **B. Einzelfragen: Ausübung von Mitgliedstaatenwahlrechten und Regelungslücken**

Nachfolgend werden vor dem in Teil A dargestellten Hintergrund die wesentlichen Entscheidungen bei der Ausübung von Mitgliedstaatenwahlrechten im AReG gewürdigt. Zudem wird auf eine wesentliche Regelungslücke in Art. 4 VO hingewiesen, die diese Vorschrift zu Sicherung der Unabhängigkeit der Abschlussprüfung unwirksam werden lässt.

### **Pflicht zum Wechsel des Abschlussprüfers, sog. externe Rotation, und Nicht-Inanspruchnahme der Joint Audit-Option in Art. 16 Abs. 7 VO**

Für kapitalmarktorientierte Unternehmen i.S.v. § 264d HGB, die keine Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen sind, verlängert sich die von der VO vorgegebene zehnjährige Höchstlaufzeit auf maximal 20 Jahre, wenn der Wahl für das elfte Geschäftsjahr in Folge ein in Übereinstimmung mit Art. 16 Abs. 2 bis 5 VO erfolgtes Auswahlverfahren vorausgeht (§ 318 Abs. 1a Satz 1 E-HGB). Sofern ab dem elften Geschäftsjahr eine Gemeinschaftsprüfung (Joint Audit) durchgeführt wird, verlängert sich die Höchstlaufzeit auf 24 Jahre (§ 318 Abs. 1a Satz 2 E-HGB). Nach § 340k Abs. 1 Satz 2 E-HGB bzw. § 341k Abs. 1 Satz 2 E-HGB sind die genannten Verlängerungsoptionen nicht anzuwenden. Damit wird erreicht, dass es für die in den Anwendungsbereich der VO fallenden CRR-Kreditinstitute bzw. Versicherungsunternehmen bei der maximalen Mandatsdauer von zehn Jahren bleibt. Während die Verlängerung der Höchstlaufzeit auf 20 bzw. 24 Jahre damit begründet wird, dass „jede [sic!] externe Rotation die Gefahr eines erheblichen Verlustes an Informationen über das geprüfte Unter-

nehmen birgt, die sich negativ auf die Prüfungsqualität auswirken kann“ (Begr. BT-Drs. 18/7219), soll die strengere Regulierung von CRR-Kreditinstituten und Versicherungsunternehmen „der besonderen Bedeutung von gesetzlichen Abschlussprüfungen dieser Institute für den Finanzmarkt Rechnung tragen“ (Begr. Drs. 18/7219, S. 51; nahezu gleichlautend für Versicherungsunternehmen S. 53). Diese Argumentation ist widersprüchlich.

Will der Gesetzgeber aufgrund der unbestritten besonderen Bedeutung von Kreditinstituten und Versicherungsunternehmen eine strengere Regulierung der Abschlussprüfung, dann könnte er vom Mitgliedstaatenwahlrecht des Art. 16 Abs. 7 VO Gebrauch machen und für diese Unternehmen – zumindest soweit sie Mutterunternehmen eines Konzerns sind - ein Joint Audit mit mindestens zwei Abschlussprüfern vorschreiben. Beispielsweise erfordert die anhaltende Bankenkrise i.V.m. einem Niedrigzinsumfeld (vgl. aktuell Wirtschaftswoche 8/2016: 22-29) eine besonders hohe Kompetenz und eine strikte Unabhängigkeit der Abschlussprüfer von Banken. Eine solche Maßnahme hätte auch das Potential, der sehr hohen Konzentration auf diesen Märkten etwas entgegen zu wirken (vgl. zu diesem Effekt auch Velte, WPg 2016: 127, sowie BT-Drs. 18/7219, S. 39); die sog. Second-Tier-Gesellschaften könnten dadurch höhere Marktanteile erlangen und ihre Kompetenzen in den spezialisierten Bereichen ausbauen. Möglichen Problemen einer Gemeinschaftsprüfung, z.B. Trittbrettfahrerverhalten (Free-Riding) eines Prüfers auf Kosten des anderen Prüfers, wären durch geeignete Bestimmungen zu den Modalitäten der Beziehungen zwischen den bestellten Prüfern zu begegnen (Art. 16 Abs. 7 Unterabsatz 2 VO); Details der Ausgestaltung könnten auf die APAS delegiert werden. Ob eine solche Maßnahme (i) tatsächlich zur Verbesserung der Prüfungsqualität führt und/oder (ii) die Konzentration in diesen Segmenten verringert, könnte z.B. nach zehn Jahren durch die APAS evaluiert werden. Ergänzend sei noch angemerkt, dass man sich in Bezug auf die Wirksamkeit oder Unwirksamkeit eines Joint Audits bei Banken und Versicherungen weder positiv noch negativ auf empirische Erkenntnisse stützen kann, weil es m.W. derartige Studien nicht gibt.

## **§ 319a HGB: Besondere Ausschlussgründe bei Unternehmen von öffentlichem Interesse**

### **Steuerberatungsleistungen**

§ 319a Abs. 1 Nr. 2 E-HGB macht von dem in Art. 5 Abs. 3 Buchstabe VO enthaltenen Mitgliedstaatenwahlrecht Gebrauch; danach können unter Bedingungen bestimmte Steuerberatungsleistungen, die grundsätzlich gem. Art. 5 Abs. 1 VO zu den verbotenen Nichtprüfungsleistungen (sog. Blacklist) gehören, vom Abschlussprüfer dennoch erbracht werden. Zusätzlich zu den durch die VO vorgegebenen Bedingungen, dass die Steuerberatungsleistungen allein oder kumuliert keine direkten oder nur unwesentliche Auswirkungen auf den zu prüfenden Jahresabschluss haben, wird das Wesentlichkeitskriterium in § 319a Abs. 1 Nr. 2 E-HGB konkretisiert und eine wesentliche Auswirkungen gesehen, „wenn die Erbringung der Steuerberatungsleistungen im zu prüfenden Geschäftsjahr den für steuerliche Zwecke zu ermittelnden Gewinn im Inland erheblich gekürzt hat oder ein erheblicher Teil des Gewinns ins Ausland verlagert worden ist, ohne dass eine über die steuerliche Vorteilserlangung hinausgehende wirtschaftliche Notwendigkeit für das Unternehmen besteht“. Zur Begründung dieser Konkretisierung wird zutreffend auf Erwägungsgrund 9 der VO hingewiesen; dort wird ausgeführt, dass Leistungen, die „aggressive Steuerplanung“ beinhalten, nicht als unwesentlich angesehen werden sollten. Ein klarer Nachteil der VO-Regelung sowie der versuchten Konkretisierung im AReG ist jedoch, dass damit viele Auslegungsprobleme aufgeworfen werden. Dies gilt im Übrigen auch für die derzeitige Regelung in § 319a Abs. 1 Nr. 2 HGB;

dies zeigt ein Blick in die einschlägigen Kommentierungen dieser Regelung (Beispiele: Wann liegen Steuerberatungsleistungen vor, die über das Aufzeigen von Gestaltungsalternativen hinausgehen? Wann liegt bei solchen Leistungen eine direkte und wesentliche Auswirkung auf die Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage im zu prüfenden Jahresabschluss vor?). Will man diese Auslegungsprobleme und die damit potentiell verbundenen Unabhängigkeitsgefährdungen vermeiden, dann sollte vom Mitgliedstaatenwahlrecht in Art. 5 Abs. 3 Buchstabe a VO kein Gebrauch gemacht werden. Der zunächst eintretende Wegfall der Honorare für zulässige Steuerberatungsleistungen wäre für die betroffenen WP-Praxen verkraftbar; der durchschnittliche Anteil dieser Leistungen am Gesamthonorar liegt im Jahr 2014 für Abschlussprüfer mit § 319a HGB-Mandanten bei den fünf größten WPG (Big4 plus BDO) bei 6,1 %, bei den WP-Praxen der Next 10-Netzwerke bei 6,6 % und bei den sonstigen WP-Praxen bei 6,8 % (vgl. Marktstrukturanalyse der WPK 2014, S. 10). Weiter kann man annehmen, dass der Wegfall durch Beratungsmandate bei Unternehmen, die nicht zugleich geprüft werden, gut kompensiert werden kann.

### **Bewertungsleistungen**

Nach Art. 5 Abs. 1 Buchst. f) VO gehören sämtliche Bewertungsleistungen, einschließlich von Bewertungsleistungen in Zusammenhang mit Leistungen aus dem Bereich der Versicherungsmathematik und der Unterstützung von Rechtsstreitigkeiten, zu den verbotenen Nichtprüfungsleistungen (Blacklist), weil damit potentiell eine Gefährdung der Unabhängigkeit durch Selbstprüfungstatbestände entstehen kann, die zur Besorgnis der Befangenheit führt. Grundsätzlich liegt eine Selbstprüfung vor, wenn der bestellte Abschlussprüfer „einen Sachverhalt zu beurteilen hat, an dessen Entstehung er selbst unmittelbar beteiligt und diese Beteiligung nicht nur von untergeordneter Bedeutung war“ (§ 23a Abs. 1 BS WP/vBP). Dies ist die grundsätzliche Begründung für die zutreffende Aufnahme dieser Leistungen in die Blacklist der VO. Wie bei den Steuerberatungsleistungen wird im AReG ohne nähere Begründung vom Mitgliedstaatenwahlrecht des Art. 5 Abs. 3 VO in § 319a Abs. 1 Ziff. 1 E-HGB Gebrauch gemacht; auf die nicht gleichlautende Formulierung der Bedingungen in § 319 Abs. 3 Buchst. d) (dort wird keine unmittelbare Auswirkung auf den Jahresabschluss verlangt) sei hingewiesen. In noch größerem Ausmaß als bei den Steuerberatungsleistungen führt die Gestattung der Erbringung bestimmter Bewertungsleistungen zu vielfältigen Auslegungsproblemen, z.B. bei der Bewertung von Beteiligungen; auf § 23a (Selbstprüfung) BS WP/vBP und die einschlägige Begründung hierzu sei verwiesen. Wiederum gilt: Will man Auslegungsprobleme und die damit potentiell verbundenen Unabhängigkeitsgefährdungen vermeiden, dann sollte auch in diesem Fall vom Mitgliedstaatenwahlrecht in Art. 5 Abs. 3 VO kein Gebrauch gemacht werden. Nach der Marktstrukturanalyse der WPK für das Jahr 2014 beträgt der durchschnittliche Anteil der sonstigen Leistungen – hierunter fallen auch die zulässigen Bewertungsleistungen – am Gesamthonorar bei den großen WPG (Big4 und BDO) 13,9 %, bei den Next 10-Netzwerken 12,3 % und bei den sonstigen WP-Praxen 8,2 %.

Die Nichtausübung der Mitgliedstaatenwahlrechte in Art. 5 Abs. 3 VO für Steuerberatungs- und Bewertungsleistungen kann man auch auf Argumente aus der psychologischen Urteilsbildungstheorie stützen. Im Kern geht es darum, dass durch Beratungsleistungen neben ökonomischen Bindungen auch – teilweise unbewusste – psychologische Bindungen des Abschlussprüfers an den Mandanten entstehen, die eine neutrale Urteilsbildung gefährden (sog. self-serving bias; vgl. im Einzelnen Bazerman et al. Sloan Management Review Summer 1997: 89-94; Bazerman/Lowenstein, HBR January 2001: 28; Bazerman et al., HBR November 2002: 96-102; Moore et al., AoMR 2006: 10-29, 43-49). Max H. Bazerman (Professor an der

Harvard Business School) und Ann E. Tenbrunsel (Professorin an der University of Notre Dame) fordern deshalb: „Auditing firms should only provide auditing services to their clients“ (Bazerman/Tenbrunsel, Blind Spots, Princeton University Press 2011, S. 137; mit kritischem Blick auf die „Prüfungsindustrie“ in den USA auf den S. 134-140).

**70 %-Grenze gem. Art. 4 Abs. 2 Unterabsatz 1 VO i.V.m. § 319a Abs. 1a E-HGB; 15 %-Grenze gem. Art. 4 Abs. 3 VO; Offenlegung der Honorare des Abschlussprüfers gem. §§ 285 Nr. 17, 314 Abs. 1 Nr. 9 HGB**

Art. 4 Abs. 2 Unterabsatz 1 VO bestimmt:

Wenn ein Abschlussprüfer oder eine Prüfungsgesellschaft für einen Zeitraum von drei oder mehr aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren für ein geprüftes Unternehmen, dessen Muttergesellschaft oder die von diesem beherrschten Unternehmen andere als die in Artikel 5 Absatz 1 dieser Verordnung genannten Nichtprüfungsleistungen erbringt, werden die Gesamthonorare für diese Leistungen auf maximal 70 % des Durchschnitts der in den letzten drei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren für die Abschlussprüfung(en) des geprüften Unternehmens und gegebenenfalls seines Mutterunternehmens, der von ihm beherrschten Unternehmen und der konsolidierten Abschlüsse der betreffenden Unternehmensgruppe durchschnittlich gezahlten Honorare begrenzt.

§ 319a Abs. 1a E-HGB begrenzt die Ausnahmeregel des Art. 4 Abs. 2 Unterabsatz 1 VO (i) auf höchstens ein Geschäftsjahr und (ii) auf maximal bis zu 140 % des Durchschnitts der in Art. 4 Abs. 2 Unterabsatz 1 VO genannten Honorare.

Diese Vorschrift wirft eine Reihe von Auslegungs- und Zweifelsfragen auf (vgl. IDW Positionspapier zu Inhalten und Zweifelsfragen der EU-Verordnung und Abschlussprüferrichtlinie; Stand: 25.06.2015). So ist z.B. zu klären, welche Honorare bei den Honoraren für die Abschlussprüfungen zu erfassen sind (sozusagen der Nenner für die Berechnung des Prozentsatzes). Der vorliegende Entwurf einer Neufassung der IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Anhangangaben nach §§ 285 Nr. 17, 314 Abs. 1 Nr. 9 HGB über das Abschlussprüferhonorar (IDW ERS HFA 36 n.F., Stand: 11.09.2015) ist erkennbar davon geprägt, diese Kategorie im Vergleich zur bisher vertretenen Auffassung in IDW RS HFA 30 (Stand: 11.03.2010) deutlich auszuweiten, damit die 70 %-Grenze nicht so schnell überschritten wird. Zu diesem Zweck werden Leistungen als Abschlussprüferleistung i.S.v. § 285 Nr. 17 Buchst. a HGB definiert, wenn diese „unmittelbar durch die Abschlussprüfung veranlasst ist oder im Rahmen der Abschlussprüfung genutzt wird“ (IDW RS HFA 36 n.F., Rn. 12a). Hierzu sollen z.B. auch projektbegleitende Prüfungen IT-gestützter rechnungslegungsbezogener Systeme oder forensische Untersuchungen bei festgestellten Verstößen, die sich auf die Rechnungslegung auswirken können, zählen. Es entspricht nicht dem Sinn und Zweck der VO den Begriff der Abschlussprüferleistungen so weit auszulegen, um dadurch die 70 %-Grenze zu umgehen.

Viel schwerwiegender ist allerdings, dass die Vorschrift des Art. 4 Abs. 2 VO „ausschließlich auf den Abschlussprüfer bzw. die Prüfungsgesellschaft abstellt. Das Verbot der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen nach Art. 5 EU-VO gilt hingegen für das gesamte Netzwerk des Abschlussprüfers. Insofern kann davon ausgegangen werden, dass die Cap-Berechnung lediglich Nichtprüfungsleistungen des Abschlussprüfers und nicht solcher seiner Netzwerkpartner (oder Tochtergesellschaften) erfasst“ (IDW Positionspapier, a.a.O., S. 42; unter Verweis auf

Q&A – Implementation of the New Statutory Audit Framework der EU Kommission vom 3. September 2014, S. 3). Bleibt es bei dieser Auslegung nach dem Wortlaut, ist die 70 %-Grenze vollkommen bedeutungslos, weil sie vom Abschlussprüfer durch Verlagerung von Leistungen auf Tochtergesellschaften oder Netzwerkunternehmen umgangen werden kann (so zutreffend auch Schüppen/VMEBF, Stellungnahme zum AReG vom 14. Februar 2016, S. 6). Dasselbe Problem besteht im Übrigen auch bei der wichtigen 15 %-Grenze in Art. 4 Abs. 3 VO, die eine zu hohe Mandantenabhängigkeit verhindern soll. Auch hier fehlt eine Zurechnung von Honoraren zumindest für die verbundenen Unternehmen des Abschlussprüfers, d.h. auch diese Regelung kann in der Praxis leicht umgangen werden und ist damit letztlich wirkungslos. Deshalb ist in diesem Fall dringend zu empfehlen, die Mitgliedstaatenoption in Art. 4 Abs. 4 VO in Anspruch zu nehmen und strengere Anforderungen zu stellen (ebenso Schüppen/VMEBF, Stellungnahme zum AReG vom 14. Februar 2016, S. 6). In Bezug auf Art. 4 ist sicherzustellen, dass die an verbundene Unternehmen und nahe stehenden Personen des Abschlussprüfers gezahlten Honorare, ggf. auch an Netzwerkunternehmen gezahlte Honorare, berücksichtigt werden. Unterlässt dies der deutsche Gesetzgeber wird sehenden Auges eine offenkundige Regelungslücke in Kauf genommen, welche die damit verbundenen Vorschriften zur Sicherung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers wirkungslos werden lässt.

In diesem Zusammenhang sollte der deutsche Gesetzgeber auch die unzureichenden Honorarofflegungsvorschriften in den §§ 285 Nr. 17, 314 Abs. 1 Nr. 9 HGB anpassen, die in der Berichtspraxis außenstehenden Adressaten einen transparenten Einblick in die wirtschaftlichen Beziehungen zwischen Abschlussprüfer und Mandant erschweren (vgl. Kirsch et al., ZGR 5/2013: 647-667). Es sei hier auf die zutreffenden Ausführungen und Vorschläge von Schüppen/VMEBF (Stellungnahme zum AReG vom 14. Februar 2016, S. 7f.) verwiesen. Noch weitergehender könnte man erwägen, für Unternehmen von öffentlichem Interesse auch Angaben über die Anzahl der Prüfungsstunden differenziert nach den Qualifikationsstufen des eingesetzten Prüfungspersonals zu verlangen. Dies würde i.V.m. den gezahlten Honoraren eine gewisse Einschätzung der Prüfungsqualität ermöglichen.

### **Thesenförmige Zusammenfassung**

- Ziele der EU-VO und des AReG sind: (i) Verbesserung der Qualität der Abschlussprüfung, insbesondere durch Stärkung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, und (ii) der „wesentlich von den größten Wirtschaftsprüfungsgesellschaften bediente Markt der Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse [soll] auch für ‚kleinere‘ Abschlussprüfer geöffnet“ werden (Begr. BT-Drs. 18/7219, S. 29).
- Die Prüfungsmärkte für die rund 680 kapitalmarktorientierten Unternehmen (i.S.v. § 264d HGB), die rund 210 Kreditinstitute sowie rund 560 Versicherungsunternehmen, die der neuen EU-VO unterliegen, sind sehr hoch konzentriert und werden von den je nach Segment zwei bis vier größten Prüfungsgesellschaften dominiert. Der Marktanteil der zwei größten Prüfungsgesellschaften bei Versicherungen beträgt nach unseren Berechnungen in 2013 rund 84 % (Basis: Prüfungshonorare); der Marktanteil der fünf größten Prüfer beträgt 98 %. Insgesamt sind auf diesem Markt von etwa 1.450 Unternehmen von öffentlichen Interesse nur noch ca. 110 Prüferpraxen tätig; in den Teilssegmenten für Banken und Versicherungen sind nur noch zwischen 20 und 30 Prüferpraxen aktiv.

- Neben der großen Marktmacht der größten Prüfungsgesellschaften ist auch ihr institutionell-politischer Einfluss auf die berufspolitischen Institutionen zu berücksichtigen. Die schiere Größe ist ein Problem. Stella Fearnley formuliert dies plakativ: „In common with the banks, the auditors are too big to fail, too big to manage internally and too big to regulate“ (in Agnew, Financial Times, 27.08.2015).
- Der Gesetzentwurf der Bundesregierung zum AReG geht zutreffend davon aus, dass Kreditinstitute und Versicherungen für den Finanzmarkt eine hohe Bedeutung haben; dies gilt ganz besonders in der noch anhaltenden Finanzkrise. Deshalb soll für diese Unternehmen die Höchstlaufzeit des Prüfungsmandats auf zehn Jahre beschränkt werden. Aufgrund des damit verbundenen erheblichen Informationsverlustes über das geprüfte Unternehmen wäre es besser, an Stelle der Rotation nach zehn Jahren von Beginn an eine verpflichtende Gemeinschaftsprüfung (Joint Audit) für solche Kreditinstitute und Versicherungen, die Mutterunternehmen eines Konzerns sind, vorzusehen (Mitgliedstaatenoption in Art. 16 Abs. 7 VO). Damit könnte die maximale Laufzeit von 24 Jahren in Anspruch genommen werden und der Informationsverlust würde vermieden. Weiter bestünde damit die Chance für sog. Second-Tier-Gesellschaften in diesen hochkonzentrierten Prüfungsmärkten zusätzliche Marktanteile zu erringen; damit könnte ggf. die Konzentration etwas verringert werden.
- Zur Stärkung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers sollten die Mitgliedstaatenwahlrechte in Art. 5 Abs. 3 VO für Steuerberatungs- und Bewertungsleistungen nicht in Anspruch genommen werden. Die jetzt in § 319a E-HGB vorgesehenen Regelungen führen zu einer Reihe von Auslegungsproblemen und potentiellen Unabhängigkeitsgefährdungen. Steuerberatungs- und Bewertungsleistungen sollten deshalb im Katalog der verbotenen Nichtprüfungsleistungen verbleiben.
- Die 70 %-Grenze in Art. 4 Abs. 2 für Honorare aus Nichtprüfungsleistungen und die 15 %-Grenze in Art. 4 Abs. 3 VO für die Gesamthonorare, die eine zu starke Abhängigkeit des Abschlussprüfers von Nichtprüfungsleistungen sowie eine zu große Mandantenabhängigkeit sicherstellen sollen, sind in der jetzigen Fassung praktisch wirkungslos, weil der Abschlussprüfer sie durch Verlagerung von Leistungen auf Tochtergesellschaften oder Mitglieder seines Netzwerkes jederzeit umgehen kann. Diese bedeutende Regelungslücke ist nicht sachgerecht und sollte durch strengere Regelungen im AReG geschlossen werden. In diesem Zusammenhang sollte auch der Informationsgehalt der Offenlegungsvorschriften für Honorare des Abschlussprüfers in den §§ 285 Nr. 17, 314 Abs. 1 Nr. 9 HGB für die Abschlussadressaten deutlich erhöht werden.

Es würde mich freuen, wenn meine Vorschläge im weiteren Gesetzgebungsverfahren Berücksichtigung finden. Für Rückfragen zu dieser Stellungnahme stehe ich selbstverständlich gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen



Prof. Dr. Hansrudi Lenz

Vorab per E-Mail: [renate.kuenast@bundestag.de](mailto:renate.kuenast@bundestag.de)

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

Düsseldorf, 22.01.2016

560/616

Institut der Wirtschaftsprüfer  
in Deutschland e.V.

Wirtschaftsprüferhaus  
Tersteegenstraße 14  
40474 Düsseldorf  
Postfach 32 05 80  
40420 Düsseldorf

TELEFONZENTRALE:  
+49 (0) 211 / 45 61 - 0

FAX GESCHÄFTSLEITUNG:  
+49 (0) 211 / 4 54 10 97

INTERNET:  
[www.idw.de](http://www.idw.de)

E-MAIL:  
[Info@idw.de](mailto:Info@idw.de)

BANKVERBINDUNG:  
Deutsche Bank AG Düsseldorf  
IBAN: DE53 3007 0010 0748 0213 00  
BIC: DEUTDE33XXX  
USt-ID Nummer: DE119353203

## **Regierungsentwurf eines Abschlussprüfungsreformgesetzes (AReG)**

Sehr geehrte Frau Künast,

mit dem Regierungsentwurf eines Abschlussprüfungsreformgesetzes (AReG) vom 16.12.2015 sollen die prüfungsbezogenen Vorschriften der Abschlussprüfer-Richtlinie (AP-RiLi) umgesetzt und Ausführungen zu den Mitgliedstaaten eingeräumten Wahlrechten zu Vorgaben der EU-Verordnung zur Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse (EU-VO) getroffen werden.

Das IDW unterstützt das Ziel einer 1:1-Umsetzung der prüfungsbezogenen Vorschriften der Abschlussprüfer-Richtlinie (AP-RiLi).

Das EU-Recht differenziert bei Vorgaben an die Abschlussprüfung grundsätzlich zwischen Prüfungen von Unternehmen von öffentlichem Interesse (public interest entities, PIE) und von anderen Unternehmen (im Folgenden Non-PIE). Dieser europäischen Wertungsentscheidung folgt auch der Regierungsentwurf, da ansonsten die europäischen Vorgaben übererfüllt würden. Wir begrüßen diesen Ansatz ausdrücklich, auch weil er die Belange der mittelständischen Wirtschaft und deren Abschlussprüfern angemessen berücksichtigt.

**GESCHÄFTSFÜHRENDER VORSTAND:**  
Prof. Dr. Klaus-Peter Naumann,  
WP StB, Sprecher des Vorstands;  
Dr. Klaus-Peter Feld, WP StB;  
Dr. Daniela Kelm, RA LL.M.

Seite 2/10 zum Schreiben vom 22.01.2016 an Frau RA Renate Künast, Vorsitzende des Ausschusses für Recht und Verbraucherschutz des Deutschen Bundestags

Konkrete Anregungen zu dem Regierungsentwurf finden sich im Folgenden.

### **Zu Artikel 1: Änderung des Handelsgesetzbuchs**

#### ***Zu § 317 Abs. 3a HGB-E („Aufspaltung“ der PIE-Definition)***

Entgegen dem Referentenentwurf verweist § 317 Abs. 3a HGB-E für die Anwendung der neuen Vorschriften des Unterabschnitts „Prüfung“ (§§ 316 – 324a HGB) nur noch auf kapitalmarktorientierte Unternehmen i.S.d. § 264d HGB; die frühere Einbeziehung der anderen PIE-Gruppen (Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen) ist an dieser Stelle entfallen. Stattdessen finden sich entsprechende Verweise in den Vorschriften für Kreditinstitute und Versicherungen (§§ 340k Abs.1 Satz 2 und 341k Abs. 1 Satz 2 HGB-E). Über diese Verweise gelten die Vorschriften der EU-VO grundsätzlich auch für Kreditinstitute und Versicherungen. Eine Durchbrechung dieser Verweisteknik findet sich in § 319a HGB-E, der für den persönlichen Anwendungsbereich wiederum alle drei PIE-Kategorien aufzählt.

Wir regen an zu prüfen, ob dieser komplizierten Regelungstechnik mittelfristig die Definition von PIE in einer zentralen Norm vorzuziehen ist. Auf diese Definition könnte in den zahlreichen Vorschriften verwiesen werden, die von PIE anzuwenden sind.

#### ***Zu § 318 Abs. 1a HGB-E (externe Rotation nach Verlängerungsoption)***

Das IDW unterstützt die Ausübung des Mitgliedstaatenwahlrechts zur Verlängerung des Prüfungsmandats nach Ablauf der Höchstlaufzeit von zehn Jahren. Die Regierungsbegründung (S. 45) weist zutreffend darauf hin, dass jede externe Rotation die Gefahr eines erheblichen Verlustes an Informationen über das geprüfte Unternehmen birgt, der sich negativ auf die Prüfungsqualität auswirken kann. Unverständlich ist vor diesem Hintergrund, dass Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen von der Verlängerung der Höchstlaufzeit ausgenommen werden, sodass für diese nach zehn Jahren ein Prüferwechsel erzwungen wird. Das komplexe Geschäft und der hohe Grad an Spezialisierung erfordern gerade bei diesen Unternehmen besondere Kenntnisse des Abschlussprüfers über das einzelne Unternehmen und sein Geschäftsmodell, die im Falle des erzwungenen Prüferwechsels neu aufgebaut werden müssen.

**Seite 3/10** zum Schreiben vom 22.01.2016 an Frau RA Renate Künast, Vorsitzende des Ausschusses für Recht und Verbraucherschutz des Deutschen Bundestags

Der Regierungsentwurf begründet die vorgeschlagene Differenzierung mit der besonderen Bedeutung von gesetzlichen Abschlussprüfungen dieser Unternehmen für den Finanzmarkt. Dieses Argument kann jedenfalls dann nicht zum Tragen kommen, wenn das betreffende Kreditinstitut bzw. Versicherungsunternehmen in den Konzernabschluss eines realwirtschaftlichen Mutterunternehmens einbezogen wird, das die Konzernspitze bildet. In diesem Fall nimmt das Kreditinstitut bzw. Versicherungsunternehmen gerade nicht den Kapitalmarkt in Anspruch. Sofern der politische Wille besteht, differenzierte Rotationspflichten beizubehalten, sollten die einschränkenden Regelungen zumindest auf die Fälle beschränkt werden, in denen ein Kreditinstitut bzw. Versicherungsunternehmen Mutterunternehmen eines Konzerns ist.

Nicht geregelt wird, wie die Verlängerungsoption im Übergang auf die neuen Regeln anzuwenden ist. Dies bereitet insbesondere denjenigen sog. Kurzläufern Probleme, die aufgrund der Übergangssituation nicht – wie § 318 Abs. 1a HGB-E vorschreibt – „für das elfte Geschäftsjahr“ ausschreiben, sondern für beispielsweise das zwölfte Geschäftsjahr. Vgl. hierzu unsere Ausführungen zum EGHGB.

### ***Zu § 319a HGB-E (Nichtprüfungsleistungen)***

Wir begrüßen die Ausübung des Mitgliedstaatenwahlrechts zur grundsätzlichen Erlaubnis von Steuerberatungs- und Bewertungsleistungen unter den Voraussetzungen des Art. 5 Abs. 3 EU-VO. Es ist sachgerecht, dem Abschlussprüfer im Rahmen der allgemeinen Grundsätze des Selbstprüfungsverbots und mit Billigung durch den Prüfungsausschuss weiterhin Steuerberatungsaufträge erteilen zu können. Wer die zugrundeliegenden Sachverhalte kennt, kann deren zutreffende Erfassung in der Rechnungslegung – und zwar sowohl für handelsrechtliche als auch für steuerrechtliche Zwecke – besser beurteilen und sichert eine konsistente und objektivierte Abbildung in der Rechnungslegung. Auch entspricht dies dem Wunsch breiter Teile der Wirtschaft nach einer Abschlussprüfung und Steuerberatung aus einer Hand.

Für PIES ist die gleichzeitige Steuerberatung schon nach geltendem Recht (§ 319 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB) nur unter der Bedingung zulässig, dass sie sich auf das Aufzeigen von Gestaltungsalternativen beschränkt und sich weder unmittelbar noch wesentlich auf den zu prüfenden Jahresabschluss auswirkt. Der

**Seite 4/10** zum Schreiben vom 22.01.2016 an Frau RA Renate Künast, Vorsitzende des Ausschusses für Recht und Verbraucherschutz des Deutschen Bundestags

Regierungsentwurf entwickelt die bestehende Regelung dahingehend fort, dass dem Abschlussprüfer die Steuerberatungsleistung verboten ist, wenn sie entweder den steuerlichen Gewinn erheblich gekürzt oder einen erheblichen Teil des Gewinns ins Ausland – mit einem Steuersatz von weniger als 15 % – verlagert hat, ohne dass dafür eine über die steuerliche Vorteilserlangung hinausgehende wirtschaftliche Notwendigkeit für das Unternehmen besteht.

Bevölkerung und Politik erwarten, dass die internationale Steuerverlagerung eingeschränkt wird. Das im Regierungsentwurf vorgesehene partielle Beratungsverbot für den Abschlussprüfer ändert jedoch weder die Möglichkeit noch die Zulässigkeit steuerlicher Gestaltung und ist daher nicht sachgerecht. Die im Regierungsentwurf vorgesehene Einschränkung der Steuerberatung durch den Abschlussprüfer ist aufgrund des bestehenden und vom Berufsstand uneingeschränkt anerkannten Selbstprüfungsverbots weder erforderlich noch hilfreich für das angestrebte Ziel einer Einschränkung der internationalen Steuerverlagerung. Soll wirklich etwas geändert werden, müssen vielmehr die nationalen Steuergesetze international harmonisiert und angepasst werden.

Im Übrigen regen wir an, den neu eingefügten § 319a Abs. 3 HGB-E zu streichen. Die dort geregelte Pflicht zur Billigung der Steuerberatungsleistung ist in Art. 5 Abs. 4 EU-VO bereits enthalten.

### **Zu § 322 HGB-E (Bestätigungsvermerk)**

#### *Keine Vorgabe eines einheitlichen Bestätigungsvermerks*

Wir begrüßen die im Regierungsentwurf vorgesehenen unterschiedlichen Regelungen für Bestätigungsvermerke für PIEs und Non-PIEs. Die Begründung zum Regierungsentwurf (S. 54) weist zutreffend darauf hin, dass sich die neuen Regelungen für den Bestätigungsvermerk von PIEs, vor allem die Aufnahme von besonders wichtigen Prüfungssachverhalten (Key Audit Matters - KAM), erst in der Praxis bewähren müssen. Zu einem späteren Zeitpunkt kann beurteilt werden, ob und in welcher Form diese Anforderungen auf Non-PIEs ausgedehnt werden sollen. Dies entspricht auch dem ganz überwiegend geteilten Ergebnis eines im Sommer 2015 veranstalteten Symposions des IDW mit verschiedenen Stakeholdern (Banken, Versicherungen, (Familien-)Unternehmen, Arbeitnehmern, Aufsichtsräten, Analysten, Politik und Abschlussprüfern) zur Zukunft des Bestätigungsvermerks.

**Seite 5/10** zum Schreiben vom 22.01.2016 an Frau RA Renate Künast, Vorsitzende des Ausschusses für Recht und Verbraucherschutz des Deutschen Bundestags

Sollten die künftigen Erfahrungen belegen, dass es sich bei KAM um wertvolle Informationen für die Adressaten des Bestätigungsvermerks handelt, sollten diese Informationen den Adressaten von Non-PIEs nicht vorenthalten werden. Hier ist aber als entscheidender Unterschied zu PIEs zu berücksichtigen, dass die Adressaten der Non-PIEs in der Regel keine anonymen Kapitalmarktinteressenten sind. Wir regen daher an, mittelfristig die Aufnahme von KAM als verpflichtenden Bestandteil des Prüfungsberichts für Non-PIEs zu prüfen.

#### *Europäische und internationale Verkehrsfähigkeit des deutschen Bestätigungsvermerks*

Auch nach Inkrafttreten des AReG enthält § 322 HGB Anforderungen an den deutschen Bestätigungsvermerk, die von den in der EU üblichen und nach ISA geforderten Anforderungen abweichen. Dies betrifft:

- eine abweichende Struktur des Bestätigungsvermerks nach Art. 28 Abs. 2 Buchst. c) Satz 2 AP-RiLi und nach § 322 HGB,
- die nur in § 322 Abs. 3 Satz 1 HGB explizit vorgesehene Bestätigung des Abschlussprüfers, dass seine Prüfung zu keinen Einwendungen geführt hat,
- die nur in § 322 Abs. 3 Satz 1 HGB vorgesehene Erklärung, dass der Jahres- oder Konzernabschluss „aufgrund der bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnisse des Abschlussprüfers nach seiner Beurteilung den gesetzlichen Vorschriften entspricht [...]“.

Der Gesetzgeber sollte erörtern, ob die in unserer Stellungnahme vom 02.06.2015 zum Referentenentwurf eines Abschlussprüfungsreformgesetzes näher erläuterten Abweichungen zur internationalen Handhabung bewusst beibehalten werden sollen. Sollte der Gesetzgeber dies befürworten, würde es nach der Annahme der ISAs zu Abweichungen zwischen den nationalen Anforderungen und den nach § 322 Abs. 1a HGB-E anzuwendenden angenommenen ISAs kommen. Zumindest aus den Gesetzesmaterialien sollte deutlich werden, dass in diesem Fall den angenommenen ISAs als höherrangigem Recht zu folgen ist. Darüber hinaus sollte die nationale Regierung auf politisch gewollte Unterschiede bei den Erörterungen zur Annahme der ISA durch die EU-Kommission hinweisen.

Seite 6/10 zum Schreiben vom 22.01.2016 an Frau RA Renate Künast, Vorsitzende des Ausschusses für Recht und Verbraucherschutz des Deutschen Bundestags

***Zu § 324 Abs. 3 HGB-E (Auskunftspflicht von PIE gegenüber der APAS)***

Nach § 324 Abs. 3 HGB-E kann die Abschlussprüferaufsichtsstelle (APAS) zur Erfüllung ihrer Aufgaben gemäß Artikel 27 Abs. 1 Buchst. c) EU-VO von einem PIE eine Darstellung und Erläuterung des Ergebnisses sowie der Durchführung der Tätigkeit seines Prüfungsausschusses verlangen. Wir begrüßen, dass diese Auskunftspflicht des Unternehmens nun im Regierungsentwurf mit der Zielsetzung aus der EU-VO (Überwachung der Entwicklungen auf dem Markt für Abschlussprüfungsleistungen an PIE) verknüpft wird, da mit dieser – im Vergleich zum Referentenentwurf vorgenommenen – Einschränkung der Auskunftspflicht keine überbordende Berichterstattung mehr erforderlich wird. Darüber hinaus ist positiv zu würdigen, dass die Auskunftspflicht nur sekundär besteht, nämlich erst dann, wenn der APAS Informationen aus öffentlich zugänglichen Quellen nicht ausreichen. Auch damit wird einer überschießenden Bürokratie vorgebeugt. Ferner ist aus unserer Sicht die Anknüpfung der Auskunftspflicht an das Unternehmen (d.h. dessen gesetzliche Vertreter, statt – wie im Referentenentwurf vorgesehen – an den Prüfungsausschuss) zweckmäßig.

***Zu §§ 333a, 334 HGB-E (Sanktionierung von Prüfungsausschussmitgliedern)***

Die Abschlussprüfer-Richtlinie verlangt die Sanktionierung von Aufsichtsrats- und Prüfungsausschussmitgliedern. Daher sehen die Regelungen im HGB wie die entsprechenden Vorschriften in PublG, AktG, GmbHG und GenG nun die Verhängung von Bußgeld, Geldstrafe oder Freiheitsstrafe bis zu einem Jahr vor, wenn Aufsichtsrats- oder Prüfungsausschussmitglieder ihre konkret benannten Pflichten aus der EU-Verordnung verletzen. Wir befürworten die Verankerung der Sanktionen im HGB sowie in den o.g. weiteren Gesetzes statt wie zwischenzeitlich erwogen in der WPO.

***Zu § 342b HGB-E (Prüfungsmaßstab des Bilanzkontrollverfahrens)***

Der Regierungsentwurf sieht in § 342b Abs. 2 Satz 1 HGB-E eine Ergänzung dahingehend vor, dass die Aufzählung der DPR-Prüfungsgegenstände (Jahresabschluss, Lagebericht, Konzernabschluss, Konzernlagebericht, verkürzter Abschluss sowie Zwischenlagebericht oder Konzernzahlungsberichte) noch um die

Seite 7/10 zum Schreiben vom 22.01.2016 an Frau RA Renate Künast, Vorsitzende des Ausschusses für Recht und Verbraucherschutz des Deutschen Bundestags

jeweils „zugrunde liegende Buchführung“ ergänzt wird. Die Begründung führt hierzu aus, dass damit klargestellt werden soll, dass insbesondere auch bei der Prüfung eines IFRS-Konzernabschlusses „die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zum Prüfungsmaßstab des Bilanzkontrollverfahrens zählen“.

Durch die abweichende Formulierung im Regierungsentwurf und in der Regierungsbegründung wird der Zweck der Rechtsänderung nicht deutlich. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) umfassen ungeschriebene wie auch im HGB kodifizierte Regeln zur Buchführung und Bilanzierung und gehen somit weit über die Buchführung hinaus.

Stehen – dem Gesetzesentwurf entsprechend – Fehler in „der zugrunde liegenden Buchführung“ im Fokus, so können diese bei einem IFRS-Konzernabschluss mangelhaft dokumentierte konsolidierungsbedingte Anpassungen oder im Wesentlichen formale Buchführungsmängel bei den in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen betreffen, da es für den Konzernabschluss eine „originäre Buchführung“ nicht gibt. Wir regen an, im Bericht des Rechtsausschusses das politisch Gewollte darzulegen.

### **Zu Artikel 2: Änderung des Einführungsgesetzes zum Handelsgesetzbuch**

Wir begrüßen, dass für § 319 Abs. 1, 2 und 3 und §§ 321, 322 HGB eine Übergangsregelung dergestalt geschaffen wird, nach der die genannten Vorschriften erstmals für Geschäftsjahre gelten, die nach dem 16.06.2016 beginnen. Eine Übergangsregelung schafft Rechtssicherheit für die Anwender.

Diese Rechtssicherheit fehlt jedoch für sog. Kurzläufer, d.h. Unternehmen, die ihren derzeitigen Abschlussprüfer im (kalendergleichen) Geschäftsjahr 2005 oder 2006 erstmals bestellt haben und die – statt den Prüfer zu wechseln – von der Verlängerungsoption durch Ausschreibung Gebrauch machen wollen. § 318 Abs. 1a HGB-E verlangt für die Ausnutzung dieser Verlängerungsoption ein Auswahl- und Vorschlagsverfahren für die „Wahl für das elfte Geschäftsjahr“. Nach dieser Vorgabe wäre eine Verlängerung der Höchstlaufzeit für diese Kurzläufer nur bei einer Ausschreibung für das elfte Geschäftsjahr, d.h. für 2015 bzw. 2016 möglich. Beides ist praktisch nicht mehr durchführbar. Außerdem hat die EU-Kommission sich dahingehend geäußert, dass eine Fortführung des Abschlussprüfungsmandats bei Kurzläufern bis einschließlich 2016 erlaubt sei, auch wenn die Mandatsdauer dieser Kurzläufer dann bereits 12 oder 13 Jahre

**Seite 8/10** zum Schreiben vom 22.01.2016 an Frau RA Renate Künast, Vorsitzende des Ausschusses für Recht und Verbraucherschutz des Deutschen Bundestags

beträgt. Diese Unternehmen haben sich teilweise darauf verlassen, dass somit eine Ausschreibung erst für 2017 erforderlich ist.

Vor diesem Hintergrund sollte im EGHGB eine Übergangsregelung für die Verlängerungsoption geschaffen werden, die den betroffenen Unternehmen und ihren Abschlussprüfern die Rechtssicherheit gibt, dass eine Ausschreibung für das (Geschäfts-)Jahr 2017 die Nutzung der vom nationalen Gesetzgeber eingeräumten Verlängerungsoption ermöglicht. Im EGHGB könnte geregelt werden, dass Prüfungsmandate im Sinne von Art. 41 Abs. 3 EU-VO (Kurzläufer) unabhängig von ihrer Laufzeit gemäß § 318 Abs. 1a HGB-E verlängert werden können, wenn die Ausschreibung für das erste Jahr nach Inkrafttreten des AReG erfolgt. Zur Klarstellung könnte in dieser Übergangsregelung ergänzt werden, dass eine Verlängerung des Mandats entsprechend der Vorgaben der EU-VO auf maximal 20 Jahre erfolgen kann.

Gesetzesvorschlag für einen entsprechenden Artikel im EGHGB:

*„Prüfungsmandate im Sinne von Artikel 41 Absatz 3 EU-VO können unbeschadet ihrer Laufzeit gemäß § 318 Absatz 1a des Handelsgesetzbuchs verlängert werden, sofern das im Einklang mit Artikel 16 Absatz 2 bis 5 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 durchgeführte Auswahl- und Vorschlagsverfahren sowie die Wahl des Abschlussprüfers für das nach dem 16. Juni 2016 beginnende Geschäftsjahr erfolgt.“*

### **Zu Artikel 5: Änderung des Aktiengesetzes**

#### **Zu § 171 Abs. 2 AktG-E**

Der Regierungsentwurf sieht vor, dass ein Aufsichtsrat, der die Aufgaben des Prüfungsausschusses wahrnimmt, der Hauptversammlung darzulegen hat, wie die Prüfung durch den Abschlussprüfer sowie die Befassung des Aufsichtsrats mit der Abschlussprüfung dazu beigetragen hat, dass die Rechnungslegung ordnungsgemäß ist. Diese Erweiterung der Aufgabenzuweisung soll Artikel 39 Abs. 6 Buchst. a AP-RiLi umsetzen. Die AP-RiLi fordert nach unserem Verständnis in dieser Vorschrift allerdings vom Prüfungsausschuss, dass er das Aufsichtsorgan im oben beschriebenen Sinne zu unterrichten hat. Bezweckt ist damit der Ausgleich von Informationsdefiziten zwischen Prüfungsausschuss und Aufsichtsrat. Der Aufsichtsrat soll, um seinen Aufsichtspflichten gerecht werden

Seite 9/10 zum Schreiben vom 22.01.2016 an Frau RA Renate Künast, Vorsitzende des Ausschusses für Recht und Verbraucherschutz des Deutschen Bundestags

zu können, die in der AP-RiLi genannten Informationen über die Abschlussprüfung erhalten.

Diese Vorgabe ist sachgerecht, wenn der Aufsichtsrat einen Prüfungsausschuss eingerichtet hat, wovon im Regelfall auszugehen ist. Hat der Aufsichtsrat dagegen keinen Prüfungsausschuss eingerichtet, nimmt er wie in § 171 Abs. 2 Satz 3 AktG-E beschrieben, sämtliche Aufgaben des Prüfungsausschusses wahr. In diesem Fall kann es folglich kein Informationsdefizit beim Aufsichtsrat geben, so dass Art. 39 Abs. 6 Buchst. a AP-RiLi nicht anwendbar ist.

In keinem der genannten Fälle ist es von der AP-RiLi bezweckt noch sachgerecht, die genannten Informationen der Hauptversammlung zu geben. Wir regen daher an, für die Umsetzung des Art. 39 Abs. 6 Buchst. a AP-RiLi statt der Ergänzung des § 171 AktG eine Ergänzung der Pflichten des Prüfungsausschusses in § 107 Abs. 3 AktG vorzunehmen.

#### ***Zu § 256 Abs. 1 Nr. 3 AktG-E (Nichtigkeit des Jahresabschlusses)***

Wir begrüßen die Klarstellung des Regierungsentwurfs, dass Verstöße gegen die EU-Verordnung nicht zur Nichtigkeit des Jahresabschlusses führen. Dies trägt in hohem Maße zur Rechtssicherheit bei.

#### ***Weitere Änderung der WPO***

Wir regen an, die Berufspflicht des Wirtschaftsprüfers zur Verschwiegenheit entsprechend der Neuregelung für Rechtsanwälte in § 2 Abs. 3 BORA zu ergänzen. Nach der im letzten Jahr vorgenommenen Neufassung des § 2 BORA liegt ein Verstoß gegen die Pflicht zur Verschwiegenheit dann nicht vor, wenn das Verhalten des Rechtsanwalts mit Einwilligung erfolgt, zur Wahrnehmung berechtigter Interessen erforderlich ist oder „im Rahmen der Arbeitsabläufe der Kanzlei einschließlich der Inanspruchnahme von Leistungen Dritter erfolgt und objektiv einer üblichen, von der Allgemeinheit gebilligten Verhaltensweise im sozialen Leben entspricht (Sozialadäquanz)“.

Eine entsprechende Regelung in der WPO wird der Tatsache gerecht, dass Wirtschaftsprüfer dasselbe berechnete Schutzinteresse haben wie Rechtsanwälte, wenn sie etwa die Leistungen Dritter in Anspruch nehmen, was immer

**Seite 10/10** zum Schreiben vom 22.01.2016 an Frau RA Renate Künast, Vorsitzende des Ausschusses für  
Recht und Verbraucherschutz des Deutschen Bundestags

häufiger der Fall ist. Ohne die angeregte Ergänzung wird dem Wirtschaftsprüfer  
seine Tätigkeit in nicht sachgerechter Weise erschwert.

Für Rückfragen stehen wir selbstverständlich gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen



Prof. Dr. Naumann

## Stellungnahme

des Gesamtverbandes der Deutschen Versicherungswirtschaft

zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der prüfungsbezogenen Regelungen der Richtlinie 2014/56/EU sowie zur Ausführung der entsprechenden Vorgaben der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 im Hinblick auf die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse (Abschlussprüfungsreformgesetz – AReG)

**Bundestags-Drucksache 18/7219**

**Gesamtverband der Deutschen  
Versicherungswirtschaft e. V.**

Wilhelmstraße 43 / 43 G, 10117 Berlin  
Postfach 08 02 64, 10002 Berlin  
Tel.: +49 30 2020-5416  
Fax: +49 30 2020-6416

51, rue Montoyer  
B - 1000 Brüssel  
Tel.: +32 2 28247-30  
Fax: +32 2 28247-39  
ID-Nummer 6437280268-55

Ansprechpartner:

**Dr. Axel Wehling**

**Mitglied der Hauptgeschäftsführung**

E-Mail: [a.wehling@gdv.de](mailto:a.wehling@gdv.de)

**Matthias Dzaack**  
**Abteilung Rechnungslegung**

E-Mail: [m.dzaack@gdv.de](mailto:m.dzaack@gdv.de)

[www.gdv.de](http://www.gdv.de)



Die deutsche Versicherungswirtschaft unterstützt unverändert die mit Umsetzung der EU-Abschlussprüfungsreform angestrebte Stärkung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers. Dabei darf jedoch nicht übersehen werden, dass die Wahrung der Qualität der Abschlussprüfung aus Sicht der Unternehmen und Adressaten des Jahresabschlusses das Maß aller Dinge bleiben muss. Während der Referentenentwurf des Abschlussprüfungsreformgesetzes in diesem Spannungsverhältnis noch als weitgehend verhältnismäßige und im Ergebnis überzeugende Umsetzung betrachtet werden konnte, enthält der nunmehr vorgelegte Regierungsentwurf Weichenstellungen, die aus Sicht der deutschen Versicherer kritisch zu sehen sind und den Zielsetzungen der Abschlussprüfungsreform zuwiderlaufen. Im Einzelnen:

## **I. Kernanliegen**

### **➤ Höchstlaufzeiten für Prüfungsmandate („Externe Rotation“)**

Versicherungen werden nach § 341k Absatz 1 Satz 2 HGB-E - wie auch Kreditinstitute - von der für alle anderen Branchen gewährten Option zur Verlängerung der Regellaufzeit des Prüfungsmandats von 10 auf 20 bei einem vorgelagerten Auswahl- und Vorschlagsverfahren bzw. 24 Jahre bei gemeinsamer Bestellung mehrerer Wirtschaftsprüfer oder Wirtschaftsprüfungsgesellschaften (Joint Audit) nunmehr ausdrücklich ausgeklammert. Die damit verbundene strengere Regulierung wird lediglich mit der besonderen Bedeutung der Unternehmen für den Finanzmarkt begründet. Ungeachtet der Tatsache, dass keine weiteren Argumente für diese Annahme vorgebracht werden, ist eine Nichtausübung des Mitgliedstaaten-Wahlrechts gerade nicht geeignet, um der vermeintlichen besonderen Bedeutung der Versicherer gerecht zu werden. Die amtliche Begründung zu § 318 HGB-E legt zutreffend dar, dass jede externe Rotation die Gefahr eines erheblichen Verlustes an Informationen über das geprüfte Unternehmen birgt, der sich negativ auf die Prüfungsqualität auswirken kann. Diese Gefahr kann sich in einem hochspezialisierten und konzentrierten Marktsegment wie der Abschlussprüfung von Versicherungen sogar mit einer höheren Wahrscheinlichkeit als in anderen Branchen realisieren. So verfügt der Marktführer für die Abschlussprüfungen von privaten und öffentlichen Versicherungen in Deutschland über einen Marktanteil von 67,4%. Angesichts dieser Konzentration auf dem Abschlussprüfungsmarkt würde eine in naher Zukunft anstehende umfassende Rotationswelle im Versicherungsbereich notwendigerweise zu erheblichen Verwerfungen führen. Daher ist es nicht nachvollziehbar, die maximale Ausschöpfung der Höchstlaufzeiten als erklärte Maßnahme zur Eindämmung der Gefahr eines Informations- und Qualitätsverlustes ausgerechnet im Versicherungsbereich nicht anwenden zu wollen. Vor diesem Hintergrund ist es angesichts der Zielsetzung der Abschlussprüfungsreform aus unserer Sicht unerlässlich, die Ausdehnung der Mandatslaufzeiten auch für die Abschlussprüfung von Versicherungen zu gewähren.

## ➤ **Erstanwendung der Vorgaben zur externen Rotation**

Wenn der Gesetzgeber an derzeitigen Ausklammerung der Versicherungswirtschaft von der Option zur Verlängerung der höchstzulässigen Mandatslaufzeiten gleichwohl festhalten will, müssen die dargelegten negativen Implikationen eines vorzeitigen Prüferwechsels hilfsweise durch eine sachgerechte Regelung zur erstmaligen Anwendung der Prüferrotation abgemildert werden. Hierbei gilt es zu berücksichtigen, dass Versicherungsunternehmen im Gegensatz zur bisherigen Rechtslage mit dem Wegfall des Wahlrechts, nicht kapitalmarktorientierte Unternehmen von den besonderen Vorgaben der Richtlinie 2006/43/EG für die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse auszunehmen, zukünftig erstmals branchenweit als Unternehmen von öffentlichem Interesse eingeordnet werden. Die in Artikel 41 der EU-Verordnung 537/2014 vorgesehene Übergangsregelung greift diesen Fall nicht auf. Daher sollte aus Gründen des Vertrauensschutzes und im Interesse der Rechtssicherheit für Unternehmen und Abschlussprüfer ausdrücklich klargestellt werden, dass die erstmalige Anwendung der externen Rotation prospektiv zu bestimmen ist. Damit würde ein obligatorischer Prüferwechsel frühestens im Jahr 2026 wirksam werden und allen Beteiligten die erforderliche Zeit verschaffen, sich auf die zukünftigen Anforderungen einzustellen und die damit verbundenen negativen Konsequenzen zu begrenzen.

## **II. Weitere Anliegen**

- **Strafbewehrung für Verstöße gegen die prüfungsbezogenen Pflichten der Mitglieder eines Prüfungsausschusses**
- **Ausschluss des Abschlussprüfers bei aggressiver Steuerplanung**
- **Genehmigungspflicht von Steuerberatungsleistungen**
- **Optionale Verlängerung der Bestellzeit des Abschlussprüfers**
- **Wahrnehmung der Aufgaben des Prüfungsausschusses durch den Aufsichtsrat**
- **Präzisierung der Aufgaben des Prüfungsausschusses bei der Überwachung der Abschlussprüferaufsicht**
- **Klarstellung zu § 256 Absatz 1 Nummer 3 AktG-E**
- **Hinweis zu Artikel 1, Nummer 4 a) aa) cc) des Regierungsentwurfs**
- **Hinweis zu Artikel 5, Nummer 4 a) des Regierungsentwurfs**

## I. Kernanliegen

### ➤ Höchstlaufzeiten für Prüfungsmandate („Externe Rotation“)

Mit § 318 Absatz 1a HGB-E wird die durch Artikel 17 Absatz 4 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 eingeräumte Möglichkeit zur Verlängerung der Höchstlaufzeit von Mandaten zur Abschlussprüfung vollumfänglich ausgeübt. Versicherungsunternehmen werden durch § 341k Absatz 1 Satz 2 HGB-E jedoch vom Anwendungsbereich des § 318 Absatz 1a HGB-E ausdrücklich ausgenommen. Damit verbleibt es bei Versicherungsunternehmen bei der neuen europarechtlichen Vorgabe einer Höchstlaufzeit des Mandats zur Abschlussprüfung von 10 Jahren und einer damit früher einsetzenden Pflicht zum Wechsel des Abschlussprüfers.

Die insoweit im Vergleich mit anderen Branchen verschärfte Regulierung ist nicht mit der Bedeutung der Versicherungsbranche zu rechtfertigen und steht zudem im Widerspruch zu den wesentlichen Zielsetzungen der EU-Abschlussprüfungsreform.

Die Fähigkeit zur Prüfung von Versicherungsunternehmen setzt ein hohes Maß an Spezialwissen und Praxiserfahrung voraus. Diese Qualitäten sind im Markt nur in begrenztem Umfang verfügbar bzw. können gerade von kleineren und mittleren Wirtschaftsprüfungsgesellschaften nicht kurzfristig aufgebaut werden. Dementsprechend sind nachhaltige und lang andauernde Mandatsbeziehungen zwischen Abschlussprüfer und Unternehmen nicht einer wechselseitigen Abhängigkeit geschuldet, sondern aufgrund der begrenzten Verfügbarkeit der erforderlichen Expertise und Erfahrung bei der Prüfung der komplexen Geschäftstätigkeit von Versicherungen vielmehr unumgänglich.

Die EU-Reform will das Vertrauen von Anlegern stärken. Vertrauenswürdige Prüfungsurteile setzen jedoch eine hohe Prüfungsqualität und -kompetenz voraus. Die durch einen Verzicht auf die Verlängerungsoption verfrüht einsetzende Zwangsrotation und der damit einhergehende Verlust an erforderlicher Expertise würde diesem Ziel zuwiderlaufen und die Unternehmen wegen der gestiegenen Ausschreibungsanforderungen zudem mit erheblichen Kosten belasten.

Der optionalen Verlängerung der Höchstlaufzeiten liegt der Gedanke zugrunde, dass jede externe Rotation die Gefahr eines erheblichen Verlustes an Informationen über das geprüfte Unternehmen birgt, der sich negativ auf die Prüfungsqualität auswirken kann. Das wird in der amtlichen Begründung zu § 318 Absatz 1a HGB-E ausdrücklich klargestellt. Vor diesem Hintergrund ist es nicht nachvollziehbar, warum dieser Gedanke im

Versicherungssektor keine Geltung beanspruchen sollte. Vielmehr ist gerade die in der amtlichen Begründung zu § 341k Absatz 1 Satz 2 HGB-E angeführte besondere Bedeutung der Versicherer für den Finanzmarkt ein zwingendes Argument dafür, die Mitgliedstaaten-Option vor allem im Versicherungsbereich auszuüben. Anderenfalls droht die Gefahr, dass in einer besonders bedeutsamen Branche wie dem Versicherungssektor die Qualität der Abschlussprüfungen und die uneingeschränkte Aussagekraft der Jahresabschlüsse in Mitleidenschaft gezogen werden.

Die Ausübung der Mitgliedstaaten-Option für Versicherer ist aber auch unter verfassungsrechtlichen Aspekten geboten. Mit Einführung der externen Rotation wird das Recht der Unternehmen beschränkt, ihren Abschlussprüfer selbst bestimmen zu können. Der mit dem öffentlichen Interesse an der Qualität und Unabhängigkeit der Abschlussprüfung gerechtfertigte Eingriff muss verhältnismäßig sein. Hier kommt der optionalen Verlängerung der Regellaufzeit des Prüfungsmandats von 10 auf 20 bzw. 24 Jahre eine grundlegende Bedeutung zu.

#### ➤ **Erstanwendung der Vorgaben zur externen Rotation**

Die deutschen Versicherer werden mit unmittelbarer Geltung der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 ab dem 17. Juni 2016 erstmals branchenweit den Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse unterworfen. Bislang hat der deutsche Gesetzgeber zulässigerweise die Anwendung auf kapitalmarktorientierte Unternehmen beschränkt. Das entsprechende Wahlrecht nach Artikel 39 der Richtlinie 2006/43/EG fällt mit Wirksamkeit der Änderungsrichtlinie 2014/56/EU weg.

Die in Artikel 41 der EU-Verordnung 537/2014 vorgesehene Übergangsregelung schafft nicht die erforderliche Rechtssicherheit. Danach sind die im Zeitpunkt des Inkrafttretens der Verordnung zurückgelegten Mandatslaufzeiten maßgebend für die erstmalige Anwendung der externen Rotation. Diese retrospektive Betrachtung wird aber nicht den Fällen gerecht, in denen Unternehmen - wie die große Mehrheit der deutschen Versicherer - erst mit Inkrafttreten der Verordnung erstmalig als Unternehmen von öffentlichem Interesse eingestuft werden. Hier würde die Berücksichtigung der vor diesem Zeitpunkt bestehenden Mandatsbeziehung vor dem Hintergrund des verfassungsrechtlichen Rückwirkungsverbots rechtlichen Bedenken begegnen.

Die Anwendung des Artikels 41 der EU-Verordnung 537/2014 könnte insbesondere bei Versicherungsgruppen zu möglicherweise nicht bedachten Konsequenzen führen. In der Praxis ist die Konstellation anzutreffen, dass

der Konzernabschlussprüfer auf Ebene der Einzelgesellschaften mit einer kürzeren Mandatslaufzeit im Amt ist. Die sog. Kurzläufer wären gezwungen, eine Ausschreibung der Abschlussprüfung bereits für das Geschäftsjahr 2017 vorzunehmen, ohne die Möglichkeit zu haben, das Mandat mit dem amtierenden Konzernabschlussprüfer verlängern zu können. Dies würde ggf. zu der Situation führen, dass man in Zukunft einen Bilanzierungssachverhalt, der bedingt durch die konzerninterne Verflechtung im Regelfall mehrere Gruppenunternehmen gleichzeitig betrifft, mit zwei Prüfungsgesellschaften abstimmen müsste und sich dadurch der Abstimmungsaufwand deutlich erhöhen würde. Die dadurch entstehenden zusätzlichen Transaktionskosten stehen in keinem Verhältnis zum Nutzen.

Daher sollte aus Gründen des Vertrauensschutzes und im Interesse der Rechtssicherheit für Unternehmen und Abschlussprüfer ausdrücklich klargestellt werden, dass die erstmalige Anwendung der externen Rotation prospektiv zu bestimmen ist. Damit würde bei Nichtausübung der Option zur Verlängerung der Mandatslaufzeiten ein obligatorischer Prüferwechsel frühestens im Jahr 2026 wirksam werden und allen Beteiligten die erforderliche Zeit verschaffen, sich auf die zukünftigen Anforderungen einzustellen und die mit einem Prüferwechsel einhergehende Gefahr eines Qualitätsverlustes in der Abschlussprüfung zu begrenzen. Damit wäre auch sichergestellt, dass in Versicherungskonzernen ein einheitlicher Prüferwechsel mit der erforderlichen Vorlaufzeit vorbereitet werden könnte.

## **II. Weitere Anliegen**

### **➤ Strafbewehrung für Verstöße gegen die prüfungsbezogenen Pflichten der Mitglieder eines Prüfungsausschusses**

Mit § 341m Absatz 2 HGB-E wird ein Straftatbestand für besondere Pflichtverstöße von Mitgliedern des Prüfungsausschusses eingeführt. Der Tatbestand knüpft an die in § 341n Absatz 2a HGB-E geregelten ordnungswidrigkeitsbewehrten Pflichtverstöße an und soll laut amtlicher Begründung als Ergänzung dienen.

Eine verschärfte Sanktionierung von Pflichtverstößen durch das Strafrecht sieht Verordnung (EU) Nr. 537/2014 nicht vor. Im Übrigen besteht auch kein ersichtliches Bedürfnis an einer Regelung. Die Mittel des geltenden Strafrechts sind ausreichend, um eine kriminelle Energie im Einzelfall angemessen ahnden zu können. Zudem ist der in Absatz 2 Nummer 2 geregelte Tatbestand einer „beharrlichen“ Wiederholung einer Handlung nach § 341n Absatz 2a unter dem Aspekt des verfassungsrechtlichen Bestimmtheitsgebots kritisch zu sehen.

Zudem ist zu berücksichtigen, dass der Straftatbestand nach dem Wortlaut der Vorschrift nicht für Pflichtverstöße von Mitgliedern eines Aufsichts- oder Verwaltungsrat gilt, der den Anforderungen des § 100 Absatz 5 AktG gerecht wird. Die für diese natürlichen Personen einschlägigen Spezialgesetze sehen - soweit ersichtlich - lediglich eine Sanktionierung von Pflichtverstößen nach dem Ordnungswidrigkeitsrecht vor. Vor diesem Hintergrund ist eine strengere Bestrafung von Mitgliedern des Prüfungsausschusses auch unter dem Blickwinkel des Gleichbehandlungsgrundsatzes nicht zu rechtfertigen.

➤ **Ausschluss des Abschlussprüfers bei aggressiver Steuerplanung**

Nach § 319a Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 HGB-E werden Wirtschaftsprüfer von der Abschlussprüfung ausgeschlossen, wenn die Erbringung der Steuerberatungsleistungen im zu prüfenden Geschäftsjahr den für steuerliche Zwecke zu ermittelnden Gewinn im Inland erheblich gekürzt hat oder ein erheblicher Teil des Gewinns ins Ausland verlagert worden ist, ohne dass eine über die steuerliche Vorteilerlangung hinausgehende wirtschaftliche Notwendigkeit für das Unternehmen besteht. Die amtliche Begründung verweist insoweit auf den Erwägungsgrund 9 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 und den dortigen Bezug zur „aggressiven Steuerplanung“.

Erwägungsgründe können jedoch keine unmittelbare rechtliche Bindungswirkung entfalten. Es ist daher davon auszugehen, dass der europäische Verordnungsgeber bewusst davon abgesehen hat, eine konkrete Sanktion für derartige Beratungsleistungen zu formulieren, da es keine verbindlichen und akzeptierten Leitlinien für die Beantwortung der Frage gibt, was als aggressive Steuerplanung zu klassifizieren ist.

Dementsprechend bleibt unklar, was im Einzelfall als erhebliche Verkürzung des im Inland steuerpflichtigen Gewinns oder als Verlagerung eines erheblichen Teils des Gewinns ins Ausland anzusehen ist. Entscheidend ist aber, dass stets eine über die steuerliche Vorteilerlangung hinausgehende wirtschaftliche Notwendigkeit für das Unternehmen anzunehmen sein dürfte. Die Geschäftsleitung eines Unternehmens ist gegenüber seinen Anteilseignern sogar verpflichtet, im Rahmen des rechtlich Zulässigen für eine Maximierung des Gewinns Sorge zu tragen. Der Ausschlussgrund nach § 319a Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 HGB-E steht somit auch in einem

nicht aufzulösendem Wertungswiderspruch zu den Pflichten der Unternehmensleitung.

### ➤ **Genehmigungspflicht von Steuerberatungsleistungen**

Nach § 319a Absatz 3 HGB-E muss der Prüfungsausschuss des Unternehmens die Erbringung von Steuerberatungsleistungen im Sinne des Artikels 5 Absatz 1 Unterabsatz 2 Buchstabe a Ziffer i und iv bis vii der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 durch den Abschlussprüfer zukünftig vorher genehmigen. Falls das Unternehmen keinen Prüfungsausschuss eingerichtet hat, muss die Genehmigung durch den Aufsichts- oder Verwaltungsrat erfolgen.

Die Verordnung (EU) Nr. 537/2014 sieht keine Genehmigungspflicht von Steuerberatungsleistungen des Abschlussprüfers durch den Prüfungsausschuss bzw. Aufsichtsrat vor. Mit einer vorgelagerten Genehmigungspflicht würde die Vergabe von zulässigen Steuerberatungsaufträgen an den Abschlussprüfer erheblich erschwert. Dies kann zu unnötigen Verzögerungen bei der Inanspruchnahme von entscheidungsrelevanten Beratungsleistungen und zu Nachteilen für das Unternehmen führen, die im Zweifel nicht durch die mit der Einführung einer Genehmigungspflicht laut amtlicher Begründung angestrebten Stärkung des Prüfungsausschusses/Aufsichtsrats kompensiert werden können.

Hilfsweise sollte eine Wesentlichkeitsgrenze in das Gesetz aufgenommen werden.

### ➤ **Optionale Verlängerung der Bestellzeit des Abschlussprüfers**

Der Jahresabschluss- bzw. Konzernabschlussprüfer wird nach §§ 341k Absatz 2 Satz 1 i.V.m. 318 Absatz 1 Satz 1 HGB vom Aufsichtsrat bestimmt und ist nach aufsichtsrechtlicher Maßgabe der Aufsichtsbehörde anzuzeigen. Bei der Abschlussprüfung in den Folgejahren erfolgt der Prozess der Bestellung und Beauftragung des Abschlussprüfers für jedes weitere Jahr erneut, d. h. bei jeder Beauftragung ist eine neue Vereinbarung und ein erneutes Verfahren erforderlich.

Für diese Beschränkung der Bestellzeit des (Konzern-) Abschlussprüferregulierung besteht spätestens mit Einführung der externen Rotation keine ersichtliche Notwendigkeit mehr. Mit der externen Rotation soll sichergestellt werden, dass zukünftig im Interesse der Wahrung der Unabhängigkeit in regelmäßigen Abständen ein neuer Abschlussprüfer zu bestellen

ist. Die Rechte des Aufsichtsrats bei der Bestellung eines neuen Abschlussprüfers bleiben unberührt. Daher sind keine nachvollziehbaren Gründe dafür erkennbar, dass die Bestellung des Abschlussprüfers im Rahmen der zulässigen Höchstlaufzeit für jedes zu prüfende Geschäftsjahr erneuert werden muss.

Eine optionale Verlängerung der Bestellzeit des Abschlussprüfers steht auch im Einklang mit den Vorgaben der Verordnung (EU) Nr. 537/2014. Zwar sieht der Gesetzentwurf von der nach Artikel 17 Absatz 2 (a) der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 bestehenden Möglichkeit ab, eine Mindestbestellzeit von mehr als einem Jahr festzuschreiben; aus der Vorschrift folgt aber gleichzeitig, dass eine längere Bestellzeit grundsätzlich möglich ist und den Regelungszielen der Verordnung nicht entgegensteht. Nach Artikel 17 Absatz 1 der Verordnung ist zudem eine (formlose) Verlängerung ohne weitere Voraussetzungen möglich. Daher macht es keinen Unterschied, wenn von vornherein eine längere Mandatsdauer vereinbart wird.

➤ **Wahrnehmung der Aufgaben des Prüfungsausschusses durch den Aufsichtsrat**

Durch § 324 HGB-E wird zwar die grundsätzliche Verpflichtung zur Einrichtung eines Prüfungsausschusses in Umsetzung des geänderten Artikels 39 der Richtlinie 2006/43/EG auf alle Versicherer als Unternehmen von öffentlichem Interesse ausgeweitet. Allerdings wird in dem erläuternden Teil des Regierungsentwurfs klargestellt, dass die bestehende Rechtslage nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) im Wesentlichen fortgeschrieben wird. Damit bleiben in entsprechender Ausübung des Wahlrechts nach Artikel 39 Absatz 2 der geänderten Abschlussprüfungsrichtlinie 2006/43/EG die bisherigen Möglichkeiten bestehen, unter bestimmten Voraussetzungen von der Einrichtung eines Prüfungsausschusses absehen zu können.

Es wäre wünschenswert, wenn die begrüßenswerte Intention des Gesetzgebers in der Gesetzesformulierung oder an anderer Stelle deutlicher zum Ausdruck gebracht würde. So wird in der Begründung zu § 100 AktG nur auf die in Absatz 5 der Vorschrift umgesetzte Erweiterung der grundsätzlichen Pflicht zur Einrichtung von Prüfungsausschüssen auf Unternehmen des öffentlichen Interesses hingewiesen. Hier wäre die Klarstellung hilfreich, dass § 100 Absatz 5 AktG auch die Bezugsnorm für die Zulässigkeit der Wahrnehmung der Aufgaben des Prüfungsausschusses durch den Aufsichtsrat ist.

Hier sollte zudem adressiert werden, dass die Einrichtung eines gesonderten Prüfungsausschusses nur Sinn macht, wenn die Aufgaben dort mit höherer Sachkunde wahrgenommen werden können und der Aufsichtsrat dadurch entlastet wird. Dies dürfte beispielsweise bei nur mit der Mindestanzahl an Mitgliedern besetzten Aufsichtsräten i.d.R. nicht der Fall sein.

➤ **Präzisierung der Aufgaben des Prüfungsausschusses bei der Überwachung der Abschlussprüferaufsicht**

§ 324 Absatz 3 HGB-E sieht eine Berichtspflicht des Prüfungsausschusses auf Verlangen der Abschlussprüferaufsichtsbehörde über das Ergebnis und die Durchführung seiner Tätigkeit vor. Laut Begründung soll damit die Grundlage für die Überwachungstätigkeit der Abschlussprüferaufsicht geschaffen werden.

Nach Artikel 27 Absatz 1 Buchstabe c) der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 ist eine Bewertung der Tätigkeitsergebnisse der Prüfungsausschüsse aber nur in dem Umfang erforderlich und angemessen, als dies zur Überwachung der Entwicklungen auf dem Markt für die Bereitstellung von Abschlussprüfungsleistungen für Unternehmen von öffentlichem Interesse notwendig ist. Die Zielrichtung und Reichweite der Berichtspflicht sollte daher entsprechend im § 324 Absatz 3 HGB-E begrenzt werden.

➤ **Klarstellung zu § 256 Absatz 1 Nummer 3 AktG**

Die in § 256 AktG normierten Gründe für die Nichtigkeit eines festgestellten Jahresabschlusses werden um Verstöße gegen die Genehmigungspflicht von Steuerberatungsleistungen des Abschlussprüfers nach § 319a HGB-E sowie gegen die Vorgaben der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 generell erweitert.

Vom Regelungskontext erfasst Absatz 1 Nummer 3 der Vorschrift Nichtigkeitsgründe, die an die Qualifikation des Abschlussprüfers anknüpfen. Die - europarechtlich nicht vorgeschriebene - Genehmigungspflicht von Steuerberatungsleistungen des Abschlussprüfers dient lediglich der Stärkung des Prüfungsausschusses und steht in keinem ersichtlichen Zusammenhang mit der Prüferqualifikation.

Die pauschale Bezugnahme auf die Verordnung (EU) Nr. 537/2014 ist zu weitgehend und würde die Konsequenz nach sich ziehen, dass auch Verstöße gegen die Unabhängigkeitsvorgaben zur Nichtigkeit des Jahresab-

schlusses führen. Daher muss eine Erweiterung des § 256 Absatz 1 Nummer 3 AktG ausdrücklich und unmissverständlich auf schwerwiegende Verstöße beim Auswahl- und Bestellungsverfahren beschränkt werden, die zu einer unzutreffenden Einschätzung der Qualifikation des Abschluss geführt haben. Der entsprechende Hinweis in der amtlichen Begründung greift aufgrund der Tragweite der Rechtsfolge zu kurz.

➤ **Hinweis zu Artikel 1, Nummer 4 a) aa) cc) des Regierungsentwurfs**

Danach sollen die Nummern 1 bis 4 des § 319a HGB durch die Nummern 2 und 3 ersetzt werden. Damit würde die Nummerierung erst mit 2 anfangen. Es wird angeregt, die Nummern 1-4 durch die Nummern 1 und 2 zu ersetzen.

➤ **Hinweis zu Artikel 5, Nummer 4 a) des Regierungsentwurfs**

Nach § 171 Absatz 2 Satz 4 AktG-E hat der Aufsichtsrat dazulegen, wie die Prüfung durch den Abschlussprüfer sowie die Befassung des Aufsichtsrats oder Prüfungsausschusses mit der Abschlussprüfung dazu beigetragen hat, dass die Rechnungslegung ordnungsgemäß ist. Nach diesseitigem Verständnis ist es die Pflicht der Gesellschaft und ihrer Organe, die Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung zu gewährleisten. Es wird zur Vermeidung von Missverständnissen angeregt, den Zweck der Änderung bzw. die Gesetzesformulierung klarer zu fassen.

Berlin, den 05.02.2016

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 beuñten 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.).

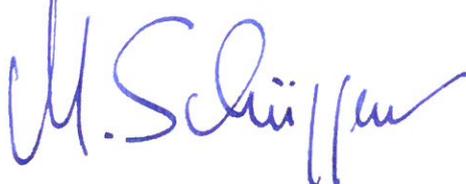
#### 15. **Wahlvorschlag an die Hauptversammlung (Art. 5 - neu)**

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



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*