

Stellungnahme zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Stärkung der Finanzmarktintegrität (Finanzmarktintegritätsstärkungsgesetz – FISG)

Die WPK hat mit Schreiben vom 17. Februar 2021 gegenüber dem Deutschen Bundestag zu dem von der Bundesregierung am 16. Dezember 2020 verabschiedeten Entwurf eines Gesetzes zur Stärkung der Finanzmarktintegrität (Finanzmarktintegritätsstärkungsgesetz – FISG) wie nachfolgend wiedergegebene Stellung genommen.

Die Wirtschaftsprüferkammer ist eine Körperschaft des öffentlichen Rechts, deren Mitglieder alle Wirtschaftsprüfer, vereidigten Buchprüfer, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Buchprüfungsgesellschaften in Deutschland sind. Die Wirtschaftsprüferkammer hat ihren Sitz in Berlin und ist für ihre über 21.000 Mitglieder bundesweit zuständig. Ihre gesetzlich definierten Aufgaben sind unter www.wpk.de ausführlich beschrieben.

Die Wirtschaftsprüferkammer hat sich bereits frühzeitig in die Diskussion um die Aufarbeitung der Vorgänge rund um den Wirecard-Fall eingebracht. Sie hat hierzu bereits im August 2020 eigene Vorschläge vorgelegt¹.

Auch in den vorliegenden Gesetzgebungsprozess haben wir uns konstruktiv eingebracht und uns zum Referentenentwurf des BMJV und des BMF geäußert (Stellungnahme der Wirtschaftsprüferkammer vom 9. November 2020²). Einige Vorschläge wurden von den Ministerien aufgegriffen, was wir begrüßen.

¹ Presseerklärung vom 31. August 2020, www.wpk.de/neu-auf-wpkde/alle/2020/sv/pressemitteilung-nach-wirecard-wirtschaftsprueferkammer-fuer-mehr-transparenz-zur-staerkung-der-absch/

² Der Stellungnahme beigefügt sind auch die Vorschläge der Wirtschaftsprüferkammer vom 28. August 2020, die in der Presseerklärung erwähnt werden; abrufbar unter www.wpk.de/oeffentlichkeit/stellungnahmen/2020/#sn-2247

Mit **großer Sorge** sehen wir jedoch, dass die Haftung des Abschlussprüfers generalisierend verschärft werden soll. **Mittelständische Praxen werden dadurch mittelfristig aus dem Prüfermarkt verdrängt werden.** Damit verfehlt der Gesetzentwurf die Vorgaben der EU-Kommission.

Nicht wie nach geltendem Recht nur bei Vorsatz soll der **Abschlussprüfer zukünftig auch bei grober Fahrlässigkeit unbeschränkt haften.** Die Verschiebung des Verschuldensmaßstabes führt aufgrund der Abgrenzungsschwierigkeiten zwischen grober und mittlerer Fahrlässigkeit zu **unwägbar Haftungsgefahren.** Für die unbeschränkte Haftung gibt es keinen Versicherungsschutz. Wegen der Erhöhung der Haftsummen kommt es notwendigerweise zu Prämien erhöhungen. Auch damit verfehlt der Gesetzentwurf die Vorgaben der EU-Kommission.

Verstärkt wird diese **Konzentration** zusätzlich durch die **Verschärfungen im Bilanzstrafrecht,** die das Risiko für eine verschärfte nicht versicherbare Dritthaftung erhöhen.

Dies alles wird dazu führen, dass der **Beruf des Wirtschaftsprüfers/vereidigten Buchprüfers** weiter in der **Attraktivität für den Berufsnachwuchs sinkt** – damit werden die Bemühungen konterkariert, den Beruf attraktiv für den Nachwuchs zu halten.

Unter Punkt A.) äußern wir uns zunächst zu den aus unserer Sicht wesentlichen Punkten des Regierungsentwurfs (Artikel 11, 21), um uns dann unter Punkt B.) mit weiteren Themen (Artikel 11, 12, 14, 15, 18 und 24) auseinanderzusetzen.

A. Wesentliche Punkte des Regierungsentwurfs

1. Haftungsregelungen für den Abschlussprüfer bzw. Wirtschaftsprüfer/vereidigten Buchprüfer

Artikel 11 Nummer 8: Änderung des § 323 HGB (Haftung des Abschlussprüfers)

Forderung: Die unbegrenzte Haftung bleibt auf Vorsatz beschränkt. Die unbegrenzte Haftung für grobe Fahrlässigkeit ist zu streichen.

Die Funktionsfähigkeit des deutschen Finanzmarktes ist für die deutsche Wirtschaft und für den Wohlstand der Bundesrepublik Deutschland von zentraler Bedeutung. Die ordnungsmäßige Finanzberichterstattung von Unternehmen ist Voraussetzung für einen funktionierenden Kapitalmarkt. Abschlussprüfern kommt dabei neben Aufsichtsrat und staatlicher Aufsicht eine zentrale Aufgabe zu. Ihr Bestätigungsvermerk schafft Vertrauen in den Jahresabschluss von Unternehmen. Ein funktionierender Abschlussprüfermarkt ist für das Vertrauen in den Kapitalmarkt daher unverzichtbar.

Grundvoraussetzung für einen funktionierenden Abschlussprüfermarkt ist eine ausreichende Anzahl qualifizierter Abschlussprüfer, um Auswahl, Spezialisierung und einen qualitätsfördernden Wettbewerb zu ermöglichen.

Im Gegensatz dazu ist der Abschlussprüfermarkt besonders im Bereich der gesetzlichen Abschlussprüfungen von Unternehmen im öffentlichen Interesse (Public Interest Entity = PIE) schon heute sehr klein und wird kontinuierlich kleiner. Nur 71 der als gesetzlicher Abschlussprüfer registrierten Praxen haben im Jahr 2019 gesetzliche Abschlussprüfungen von PIE durchgeführt. 15 Praxen sind seit 2016 aus dem PIE-Markt ausgeschieden. Die EU-Kommission stellt in ihrem Bericht über die Entwicklungen auf dem EU-Markt für Abschlussprüfungsleistungen für Unternehmen von öffentlichem Interesse vom 28. Januar 2021 fest, dass es einen Rückgang der Anzahl der PIE-Abschlussprüfer um 35% von 2015 auf 2018 gibt (COM(2021) 29 final, Seite 2).

Die kontinuierlich sinkende Zahl von Abschlussprüfern liegt einerseits an den sehr hohen Zugangshürden zum Beruf und der sehr intensiven Regulierung der Berufsausübung sowie andererseits an den im Vergleich zu allen anderen freien Berufen ausgesprochen hohen und damit existenzgefährdenden Haftungsgefahren. Letztere führen zugleich zu der überschaubaren Zahl von Versicherern.

Die Bedrohung eines funktionierenden Abschlussprüfermarktes durch eine existenzgefährdende Haftung hat die EU-Kommission schon im Jahr 2008 zu der Empfehlung an alle Mitgliedstaaten veranlasst, die zivilrechtliche Haftung von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften, außer bei vorsätzlich pflichtwidrigem Handeln (also für jede Form der Fahrlässigkeit), zu beschränken.

Die Überlegungen, die Haftung für Abschlussprüfer unter dem Eindruck der Insolvenz von Wirecard durch das FISG zu verschärfen, haben die EU-Kommission bewogen, in ihrem Non-Paper vom 21. Januar 2021 daran zu erinnern, dass eine Erhöhung der Haftung des Abschlussprüfers durch eine Verdrängung mittelständischer Prüfungsgesellschaften zu einer weiteren Konzentration des Prüfungsmarktes führen könnte. Die EU-Kommission hat deswegen eine sorgfältige Bewertung und Abwägung angemahnt.

Der Ausschuss für Finanzdienstleistungen des Rates der Europäischen Union teilt die Bedenken der EU-Kommission und empfiehlt, den Fall Wirecard zunächst aufzuarbeiten, die Vor- und Nachteile des deutschen Vorschlages genau zu analysieren und auf Augenmaß zu achten.

Vor diesem Hintergrund begrüßen wir die klare Entscheidung für eine grundsätzlich summenmäßig beschränkte Haftung in § 323 Abs. 2 Satz 1 HGB-RegE.

Zugleich **fordern wir**, die **unbegrenzte Haftung auf Vorsatz zu beschränken** und die **unbeschränkte Haftung für grobe Fahrlässigkeit zu streichen**.

Unbeschränkte Haftung im Bereich grober Fahrlässigkeit ist mit Blick auf den im Vergleich zu anderen freien Berufen immensen Schadenssummen **nicht versicherbar**.

Diese **existenzbedrohende Situation** wird für **Abschlussprüfer** noch dadurch verschärft, dass die Rechtsprechung bei der Bestimmung des Grades der Fahrlässigkeit die übliche Sorgfalt objektiv **und** nach Verkehrskreisen bestimmt. Dies führt bei Experten regelmäßig dazu, dass selbst kleinere Unachtsamkeiten, die der einfachen Fahrlässigkeit zuzuordnen wären, als deutliche Vernachlässigung der Sorgfalt und damit als grobe Fahrlässigkeit gewertet werden können.

Nimmt man die existenzbedrohenden Schadenssummen und die sehr strenge Rechtsprechung zur Expertenhaftung zusammen, ist die aus einer unbeschränkten Haftung für grobe Fahrlässigkeit folgende Marktkonzentration zwangsläufig. Versicherer bieten keine unbeschränkte Deckung an. Die gerade für kleinere PIE-Unternehmen so wichtigen **mittelständischen Abschlussprüferpraxen werden aus dem Markt verdrängt.**

Zum Erhalt des bestehenden Abschlussprüfermarktes **schlagen wir vor, in § 323 Absatz 2 Satz 2 und 3 jeweils die Worte „oder grob fahrlässig“ zu streichen.**

Mit Blick auf die Unversicherbarkeit unbegrenzter Haftung und die daraus zwangsläufig folgende Verdrängung mittelständischer Prüferpraxen aus dem Markt schlägt die Wirtschaftsprüferkammer zum Erhalt einer Chance auf Auswahl, Spezialisierung und qualitätsfördernden Wettbewerb im Abschlussprüfermarkt **alternativ folgende Änderung des Regierungsentwurfes** vor:

Änderung des § 323 HGB-RegE (Haftung des Abschlussprüfers)

(1) ...

(2) ¹Die Ersatzpflicht der in Absatz 1 Satz 1 genannten Personen für eine Prüfung ist wie folgt beschränkt:

1. ...
2. ...
3.

²Dies gilt nicht für Personen, die vorsätzlich gehandelt haben. ³Für Personen, die grob fahrlässig gehandelt haben, verdoppeln sich die Haftungshöchstgrenzen nach Satz 1.

⁴Die Haftungshöchstgrenzen nach Satz 3 gelten auch, wenn Erfüllungsgehilfen vorsätzlich oder grob fahrlässig gehandelt haben, andernfalls gelten die Haftungshöchstgrenzen nach Satz 1. ⁵Die Beschränkung der Ersatzpflicht gilt auch, wenn an der Prüfung mehrere Personen beteiligt gewesen oder mehrere zum Ersatz verpflichtende Handlungen begangen worden sind.

...

Um die Versicherbarkeit der Abschlussprüfung zu gewährleisten, tritt an die Stelle der unbeschränkten Haftung (Streichung in Satz 2) eine Haftung mit einer verdoppelten Haftsumme (neuer Satz 3). Unbeschränkte Haftung ist nicht versicherbar.

Die dreigestufte Haftung (einfache Fahrlässigkeit, grobe Fahrlässigkeit, Vorsatz) macht eine redaktionelle Anpassung der heute geltenden Zurechnung von Erfüllungsgehilfen erforderlich

(neuer Satz 4). Die Absicherung der Erfüllungsgehilfen für jede Form der Fahrlässigkeit soll auch zukünftig unverändert über die Berufshaftpflichtversicherung der Abschlussprüfungsgesellschaft erfolgen.

Satz 5 (ehemals Satz 3) bedarf nach dem Einschub von Satz 3 und 4 einer redaktionellen Anpassung. An die Stelle des gestrichenen letzten Halbsatzes tritt der neuen Satz 4. Die Vorschrift wird dadurch auch besser lesbar.

Artikel 21 Nummer 5: § 54 Abs. 4 WPO

(Entkopplung vom HGB und Begrenzung des Versicherungsschutzes)

Uneingeschränkt zu begrüßen ist der Vorschlag zur Änderung des § 54 Abs. 4 Satz 1 WPO-E, also die Festlegung einer Mindestversicherungssumme in der WPO und damit die Entkoppelung von § 323 Abs. 2 HGB.

Forderung: Keine „Maximierung“ bei der Anzahl der Schadensfälle pro Versicherungsjahr.

Die Ergänzung des § 54 Abs. 4 WPO um die Möglichkeit, die Deckung auf eine gesetzlich vorgesehen Anzahl von Schadensfällen pro Versicherungsjahr zu beschränken (euphemistisch: Maximierung), lehnen wir ab.

Die versicherungsvertragliche Beschränkung des Versicherungsschutzes auf eine bestimmte Zahl von Schadensfällen je Versicherungsjahr benachteiligt alle Geschädigten, die wegen einer Maximierung keine Deckung mehr erlangen und muss aus deren Sicht willkürlich wirken. Es darf im Bereich der Wirtschaftsprüfer keine Geschädigten erster Klasse (mit gesicherter Deckung) und zweiter Klasse (ohne gesicherte Deckung) geben.

Artikel 11 Nummer 12 Buchstabe b: Neuer § 332 Abs. 3 HGB

(Inhaltlich unrichtiger Bestätigungsvermerk bei PIE-Abschlussprüfungen)

Forderung: Keine Verschärfung der zivilrechtlichen Haftung des Abschlussprüfers durch die vorgesehene Ausweitung der Strafbarkeit auf Fälle der leichtfertigen Erteilung eines inhaltlich unrichtigen Bestätigungsvermerks bei PIE. § 332 Abs. 3 HGB-E ist zu streichen.

Durch einen neuen § 332 Abs. 3 HGB soll auch die leichtfertige (= grob fahrlässige) Erteilung eines inhaltlich unrichtigen Bestätigungsvermerks bei der Abschlussprüfung von PIE unter Strafe gestellt werden (Freiheitsstrafe bis zu zwei Jahren oder Geldstrafe).

Wir halten diese Verschärfung mit Blick auf die Haftungssituation des Abschlussprüfers für eine äußerst bedenkliche Überregulierung:

Erteilt der Abschlussprüfer vorsätzlich einen unrichtigen Bestätigungsvermerk, kommt bereits aktuell eine der Höhe nach unbeschränkte zivilrechtliche Haftung nicht nur gegenüber dem Prüfungsmandanten, sondern auch gegenüber Dritten nach § 823 Abs. 2 BGB i. V. m. § 332 HGB als Schutzgesetz in Betracht (hierzu zuletzt BGH, Urteil vom 12. März 2020 – VII ZR 236/19). Durch die Einbeziehung auch der leichtfertigen Begehung in den Straftatbestand des § 332 HGB käme auch in diesen Fällen eine Haftung gegenüber Dritten nach den o. g. Vorschriften in Betracht. Da es sich um einen Fall der deliktischen Haftung handelt, würde der Abschlussprüfer unabhängig von den Entwicklungen im Bereich des § 323 Abs. 2 HGB auch insoweit der Höhe nach unbeschränkt haften. Damit wäre auch bei leichtfertigem Handeln das Risiko einer nicht mehr überschaubaren Haftung auch gegenüber Dritten gegeben, welches durch die im Einzelfall problematische Abgrenzung zur normalen Fahrlässigkeit noch einmal verstärkt würde. Es gelten auch hier die Ausführungen zur Expertenhaftung, vgl. oben.

Im **Ergebnis** würde die **Kumulation verstärkter strafrechtlicher Verantwortlichkeit** und **existenzbedrohender zivilrechtlicher Haftung bereits bei leichtfertigem Handeln** nicht nur zu einer **weiteren Marktkonzentration im Bereich der Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse** führen, sondern ließe darüber hinaus befürchten, dass es zu einer **systemrelevanten Verkleinerung des Prüferpools in diesem Segment** kommt und damit die Gefahr besteht, dass einzelne PIE-Unternehmen keinen Abschlussprüfer mehr finden. Der Umstand, dass die genannten **Neuregelungen nicht geeignet** sind, **den Beruf des Wirtschaftsprüfers attraktiver zu machen** und damit der aktuell bestehenden **Nachwuchsproblematik** entgegenzuwirken, ist evident.

2. Gerichtliche Ersetzung des Abschlussprüfers auch bei Verstößen gegen Artikel 5 Abs. 1 AP-VO³

Artikel 11 Nummer 3 Buchstaben c) aa) bbb): Änderung des § 318 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 HGB

Forderung: Die geplante Erweiterung des § 318 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 HGB um Verstöße gegen Artikel 5 Abs. 1 AP-VO ist zu streichen, zumindest aber um eine Regelung zur Wesentlichkeit zu ergänzen.

§ 318 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 HGB soll dahingehend ergänzt werden, dass ein Grund für die gerichtliche Ersetzung des Abschlussprüfers eines Unternehmens von öffentlichem Interesse insbesondere auch dann besteht, wenn ein Verstoß gegen Artikel 5 Abs. 1 AP-VO vorliegt (Verbot der Erbringung bestimmter Nichtprüfungsleistungen).

³ Verordnung (EU) Nr. 537/2014 über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse, „Abschlussprüfer-Verordnung“, kurz: AP-VO.

Dieser Regelungsvorschlag geht deutlich zu weit und über den Pflichtenkatalog der AP-VO hinaus. Der Ordnungsgeber hat es auch in Bezug auf die Ersetzung des Abschlussprüfers eines Unternehmens von öffentlichem Interesse bei der Regelung des Artikel 38 der Richtlinie 2006/43/EG (Abschlussprüferrichtlinie – AP-RL) belassen (Abberufung nur bei Vorliegen eines „triftigen Grundes“) und keine strengeren Vorgaben für PIE-Prüfungen aufgestellt.

Bezogen auf die Erbringung von Nichtprüfungsleistungen an den Prüfungsmandanten ist ein Interesse an der Ersetzung des Abschlussprüfers nachvollziehbar nur gegeben, wenn die Erbringung der Nichtprüfungsleistung die Besorgnis der Befangenheit bei der Abschlussprüfung begründet. Dies ist bei Verstößen gegen Artikel 5 Abs. 1 AP-VO, der in sehr weitgehendem Umfang und **ohne die Einbeziehung von Wesentlichkeitsgesichtspunkten** die Erbringung von Nichtprüfungsleistungen verbietet, regelmäßig nicht der Fall (z. B. bei allgemeiner rechtlicher Beratung ohne Relevanz für den zu prüfenden Abschluss [Artikel 5 Abs. 1 Unterabs. 2 Buchstabe g Ziffer i AP-VO]). Ob die Besorgnis der Befangenheit vorliegt und damit ein Ausschluss als Abschlussprüfer gegeben ist, muss vielmehr für jeden Einzelfall unter Rückgriff auf die §§ 319 ff. HGB beurteilt werden (vgl. hierzu auch Abschlussprüferaufsichtsstelle, Verlautbarung Nr. 8 vom 13. Dezember 2019).

Die gerichtliche Ersetzung des Abschlussprüfers sollte im Kontext der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen an den Prüfungsmandanten daher wie bisher ausschließlich in den Fällen, in denen nach den zuletzt genannten handelsrechtlichen Vorschriften die Besorgnis der Befangenheit besteht, zugelassen werden. Die geplante Neuregelung wäre mit Blick auf die Reichweite des Artikels 5 AP-VO, den Kreis möglicher Antragsteller (Gesellschafter ab 5% der Stimmrechte/des Grundkapitals) sowie den mit einem Wechsel des Abschlussprüfers verbundenen Aufwand **gerade auch für die zu prüfenden Unternehmen unzumutbar**.

Nach alledem ist der Verweis auf §§ 319 ff. HGB in § 318 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 HGB auch im Zusammenhang mit der Erbringung unzulässiger Nichtprüfungsleistungen nach Artikel 5 Abs. 1 AP-VO ausreichend. Die vorgesehene Ergänzung ist daher zu streichen.

Sollte Artikel 5 Abs. 1 AP-VO trotz der obigen Ausführungen in die gesetzliche Regelung einbezogen werden, **wären jedenfalls unwesentliche Verstöße, auch und gerade, wenn sie lediglich durch Netzwerkpartner begangen werden, auszunehmen**. In diesen Fällen (z. B. technische Hilfeleistung bei Einzelvorgängen der Lohn- und Gehaltsabrechnung auf der Ebene unbedeutender Tochtergesellschaften [Artikel 5 Abs. 1 Unterabs. 2 Buchstabe d AP-VO]) wäre die gerichtliche Ersetzung des Abschlussprüfers völlig unverhältnismäßig und mit Blick auf den Regelungszweck des § 318 HGB unangebracht. **Folgende Formulierung wird vorgeschlagen:**

Nummer 1 wird wie folgt gefasst:

„dies aus einem in der Person des gewählten Prüfers liegenden Grund geboten erscheint, insbesondere, wenn ein Ausschlussgrund nach § 319 Absatz 2 bis 5 oder nach § 319b besteht oder ein nicht nur unwesentlicher Verstoß gegen Artikel 5 Absatz 1, der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 oder ein Verstoß gegen Artikel 5 Absatz 4 Unterabsatz 1 Satz 1 oder Absatz 5 Unterabsatz 2 Satz 2 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 vorliegt, oder“.

B. Weitere Punkte des Regierungsentwurfs

Nachfolgend weitere Anmerkungen zum Regierungsentwurf, die seiner Nummerierung folgen.

Artikel 11 Nummer 3 Buchstabe a): Aufhebung des § 318 Abs. 1a HGB (Externe Rotation bei der Abschlussprüfung von öffentlichen Unternehmen)

Forderung: Wir sprechen uns gegen die Aufhebung des § 318 Abs. 1a HGB aus.

Mit der Aufhebung des § 318 Abs. 1a HGB wird die durch das Abschlussprüfungsreformgesetz (AReG) eingeräumte Möglichkeit aufgehoben, die Höchstlaufzeit eines Prüfungsmandates eines kapitalmarktorientierten Unternehmens auf 20 bzw. 24 Jahre unter bestimmten Voraussetzungen zu verlängern.

Damit verbleibt es künftig grundsätzlich bei der Regelung des Artikel 17 Abs. 1 Unterabs. 2 AP-VO, der die Höchstlaufzeit eines Prüfungsmandates bei einem Unternehmen von öffentlichem Interesse auf zehn Jahre begrenzt.

Der Grund für die unterschiedliche Länge der Laufzeit des Prüfungsmandates zwischen Banken und Versicherungen, für die die externe Rotation nach zehn Jahren zu erfolgen hat, und kapitalmarktorientierten Unternehmen (20 bzw. 24 Jahren), liegt nach wie vor in der Tatsache, dass Banken und Versicherungen systemrelevant für die Stabilität der (deutschen) Wirtschaft sind – daher bestehen auch die erhöhten EU- und bundesrechtlich vorgegebenen gesetzlichen Anforderungen an Banken und Versicherungen und die strenge Aufsicht durch die BaFin in diesen beiden Bereichen.

Dies wird durch die Ausführungen der Gesetzesbegründung zum AReG zur Ausübung des mitgliedstaatlichen Wahlrechts und zur Einführung des § 318 Abs. 1a HGB gestützt (BT-Drs. 18/7219 zu Nummer 2 (§ 318 HGB), Seite 39):

„Ausschlaggebend für die insoweit eingeräumten Möglichkeiten zur Verlängerung der Höchstlaufzeit ist der Gedanke, dass jede externe Rotation die Gefahr eines erheblichen Verlustes an Informationen über das geprüfte Unternehmen birgt, der sich negativ auf die Prüfungsqualität auswirken kann. Daher wird Unternehmen, die kapitalmarktorientiert im Sinne des § 264d HGB, aber keine Kreditinstitute oder Versicherungsunternehmen sind, unabhängig von ihrer Größe die Möglichkeit eingeräumt, die Laufzeit eines Abschlussprüfermandates zu verlängern. Gleichzeitig kann eine Begrenzung der Höchstlaufzeit eines Prüfungsmandats dazu dienen, die Unabhängigkeit von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften weiter zu stärken. Im Hinblick auf die besondere Bedeutung von Kreditinstituten und Versicherungen für den Finanzmarkt sollten daher für gesetzliche Abschlussprüfungen dieser Unternehmen Sonderregelungen gelten (§ 340k Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 und § 341k Abs. 1 Satz 2 HGB).“

Diese Gründe für die Ausübung des mitgliedstaatlichen Wahlrechts des Artikels 17 Abs. 1 Unterabs. 2 AP-VO gelten auch heute noch.

Die EU-Kommission ist bei der Vorstellung ihrer ersten Vorschläge zur EU-Reform der Abschlussprüfung und auch später im EU-Gesetzgebungsprozess von 2010 bis 2014 den Nachweis schuldig geblieben, dass eine Rotation des Abschlussprüfers bzw. kürzere Laufzeiten von Prüfungsmandaten zu einer verbesserten Unabhängigkeit und einer höheren Qualität der Abschlussprüfung führen. Bis heute ist ein entsprechender Nachweis nicht bekannt.

Daher sprechen wir uns gegen die Aufhebung des § 318 Abs. 1a HGB aus.

Zudem: Auch mit der Aufhebung des § 318 Abs. 1a HGB hätte sich der Wirecard-Fall nicht verhindern lassen, der Auslöser für den vorliegenden Gesetzentwurf ist.

Artikel 11 Nummer 4: Aufhebung des § 319a HGB

(Erbringung von Nicht-Prüfungsleistungen an ein Unternehmen von öffentlichem Interesse als Prüfungsmandanten)

Forderung: Der bisherige Rechtszustand ist zu belassen. § 319a HGB ist nicht aufzuheben.

1.) Mit der Aufhebung des § 319a Abs. 1 Satz 1 bis 3, Abs. 2 Satz 1 HGB wird die Ausübung des Mitgliedstaatenwahlrechts des Artikels 5 Abs. 3 AP-VO rückgängig gemacht, das mit dem AREG ausgeübt worden war. Es soll die Möglichkeit genommen werden, dass bestimmte Steuerberatungs- und Bewertungsleistungen als Nicht-Prüfungsleistungen an den Abschlussprüfungsmantanten erbracht werden dürfen.

Damit wird der Gedanke negiert, dass es auf die Wesentlichkeit von bestimmten Steuerberatungs- oder Bewertungsleistungen bei der Beurteilung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers

ankommt. Dieser Gedanke findet sich nicht nur im deutschen Recht (§ 319 Abs. 3 Satz 1 Nummer 3 Halbsatz 1 am Ende HGB), sondern auch im Erwägungsgrund 9 der AP-VO, der ausführt, dass es den Mitgliedstaaten ermöglicht werden soll, diesem Gedanken Rechnung zu tragen. Der Gesetzgeber des AReG hat dies aus guten Gründen getan.

2.) Mit der Aufhebung des § 319a Abs. 1a HGB soll die Teilausübung des Mitgliedstaatenwahlrechts nach Artikel 4 Abs. 2 Unterabs. 3 AP-VO rückgängig gemacht werden. Der Abschlussprüferaufsichtsstelle soll damit die Möglichkeit genommen werden, eine Ausnahmegenehmigung im Hinblick auf die 70%-Cap-Regelung für ein Jahr zu erteilen.

Bei den Nicht-Prüfungsleistungen, die unter den 70%-Deckel des Artikel 4 Abs. 2 Unterabs. 1 der AP-VO fallen, handelt es sich um andere Nicht-Prüfungsleistungen als die des Artikels 5 Abs. 1 AP-VO. In der Praxis handelt es sich hierbei um freiwillige Prüfungsleistungen, die nach der AP-VO (missverständlicherweise) als Nichtprüfungsleistungen definiert und in die Cap-Berechnung einbezogen werden. Hierzu gehören insbesondere für Unternehmen im Zusammenhang mit Kapitalmarkttransaktionen erforderliche Leistungen, wie beispielsweise die Erteilung von Comfort Letters auf Basis der geprüften Abschlüsse, Prüfung von Combined- oder Carve-out Financial Statements sowie Prüfungen von Unternehmensquartals- und Halbjahresfinanzberichten.

Weshalb es ausgeschlossen sein soll, diese Leistungen bei Überschreiten der Umsatzgrenzen nicht ausnahmsweise für ein Jahr und bis zu einem Cap von 140% zu genehmigen, erschließt sich uns nicht. Es ergibt wirtschaftlich auch überhaupt keinen Sinn, wenn die Tätigkeiten durch einen zusätzlich zu beauftragenden anderen Wirtschaftsprüfer erbracht werden müssen. Dieser weitere Wirtschaftsprüfer muss sich dann mit zusätzlichem Aufwand für die betroffenen Unternehmen einarbeiten.

Im Übrigen ist nicht bekannt, dass der Abschlussprüferaufsichtsstelle bei der Erteilung von Ausnahmegenehmigungen Fehler unterlaufen wären.

Insgesamt spricht dies alles dafür, den bisherigen Rechtszustand zu belassen und § 319a HGB nicht aufzuheben.

Zudem: Auch mit dem Streichen der mitgliedstaatlichen Wahlrechte in § 319a HGB hätte sich der Wirecard-Fall nicht verhindern lassen, der Auslöser für den vorliegenden Gesetzentwurf ist, zumal der Umfang der Nichtprüfungsleistungen im o. g. Sinne (Comfort Letter, Quartalsreviews) bei Wirecard im Jahr 2018 bei nur rund 12% des Gesamthonorars lag.

**Artikel 11 Nummer 8 Buchstabe c): Änderung des § 323 HGB
(Zuständigkeit für Mitteilungen nach Artikel 7 Unterabs. 2 AP-VO)**

Forderung: Es ist zusätzlich eine klarstellende Regelung einzuführen, an welche Behörde die Unterrichtung nach Artikel 12 Abs. 1 AP-VO zu richten ist, soweit kapitalmarktorientierte Unternehmen nach § 264d HGB (§ 316a Satz 2 Nr. 1 HGB-E) betroffen sind, die nicht zugleich CRR-Kreditinstitut oder Versicherungsunternehmen nach § 316a Satz 2 Nr. 2 und 3 HGB-E sind.

In einem neuen Absatz 5 des § 323 HGB soll geregelt werden, dass die Mitteilung nach Artikel 7 Unterabs. 2 AP-VO an die BaFin, bei dem Verdacht einer Straftat oder Ordnungswidrigkeit auch an die für die Verfolgung zuständige Verwaltungsbehörde zu richten ist.

Der Regelungsvorschlag greift eine Forderung der Wirtschaftsprüferkammer in Reaktion auf die Geschehnisse um Wirecard auf und wird daher begrüßt.

Wir dürfen an dieser Stelle darauf aufmerksam machen, dass die Wirtschaftsprüferkammer zusätzlich angeregt hat, neben der vorliegenden auch eine klarstellende Regelung einzuführen, an welche Behörde die Unterrichtung nach Artikel 12 Abs. 1 AP-VO zu richten ist, soweit kapitalmarktorientierte Unternehmen nach § 264d HGB (§ 316a Satz 2 Nr. 1 HGB-E) betroffen sind, die nicht zugleich CRR-Kreditinstitut oder Versicherungsunternehmen nach § 316a Satz 2 Nr. 2 und 3 HGB-E sind.

Für Unternehmen von öffentlichem Interesse, die CRR-Kreditinstitut oder Versicherungsunternehmen nach § 316a Satz 2 Nr. 2 oder 3 HGB-E sind, existieren mit § 29 Abs. 3 KWG, 35 Abs. 4 VAG seit langem Regelungen im deutschen Recht, nach denen auch für den Bereich des unmittelbar geltenden Artikel 12 Abs. 1 AP-VO Klarheit besteht. Bei ausschließlich kapitalmarktorientierten Unternehmen nach § 264d HGB (§ 316a Satz 2 Nr. 1 HGB-E) ist dies nicht der Fall.

Anzustreben wäre zumindest eine gesetzliche Klarstellung (z. B. im WpHG), an welche Behörde die Unterrichtung nach Artikel 12 Abs. 1 AP-VO bei kapitalmarktorientierten Unternehmen zu richten ist. Alternativ käme auch eine ausführliche Regelung nach dem Vorbild der genannten Vorschriften des KWG und des VAG in Betracht.

Artikel 14 Nr. 1 Buchstabe b: Änderung des § 11 Abs. 1 UmwG (Verschmelzungsprüfung)

Artikel 15 Nr. 6, 7 Buchstabe a, 9, 10: Änderung der §§ 143 Abs. 2, 209 Abs. 4, 258 Abs. 4, 293d Abs. 1 AktG (Sonderprüfung, Vertragsprüfung)

Artikel 18 Nr. 1: Änderung des § 57f Abs. 3 GmbHG (Kapitalerhöhungsprüfung)

Artikel 25 Abs. 1: Änderung des § 29 Abs. 2 Finanzkonglomerate-Aufsichtsgesetz

Forderung: Bei allen genannten Regelungen darf kein Verweis auf Artikel 5 AP-VO erfolgen.

Die genannten Vorschriften betreffen Prüfungen nach Umwandlungs- und Gesellschaftsrecht sowie nach dem Recht der Finanzdienstleistungsaufsicht und beinhalten Regelungen zum Ausschluss als Prüfer. Derzeit wird dort neben §§ 319, 319b HGB auch auf § 319a HGB in der geltenden Fassung verwiesen.

Die zuletzt genannte Vorschrift soll aufgehoben werden. Ersatzweise sieht der Entwurf für die Prüferauswahl durch einen entsprechenden Verweis die (entsprechende) Anwendung von Artikel 5 Abs. 1 AP-VO (Verbot bestimmter Nichtprüfungsleistungen bei der Durchführung der Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse) vor, soweit die o. g. Prüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse durchgeführt werden.

Artikel 5 AP-VO gilt ausschließlich für Abschlussprüfungen nach § 316 HGB bei Unternehmen von öffentlichem Interesse. Werden die Wahlrechte nach Artikel 5 Abs. 3 AP-VO nicht mehr ausgeübt, gilt die „Blacklist“ nach Artikel 5 Abs. 1 AP-VO für diese Abschlussprüfungen unmittelbar und ohne Einschränkungen.

Bei den **o. g. weiteren Prüfungen – allesamt keine Abschlussprüfungen**, sondern Prüfungen zu bestimmten Anlässen (Verschmelzung, Sonder-, Vertrags- und Kapitalerhöhungsprüfung), die einen anderen Gegenstand als die Abschlussprüfung haben – ist dies nicht der Fall, da sie, auch wenn sie bei Unternehmen von öffentlichem Interesse durchgeführt werden, **vom Anwendungsbereich der AP-VO nicht erfasst werden**. Wir halten es für überzogen, die in ihrer Reichweite und Absolutheit durchaus problematische Blacklist ohne Differenzierungen auch auf weitere, von der AP-VO nicht erfasste Prüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse zu erstrecken.

Eine solche **Überregulierung** wäre zudem **mittelstandsfeindlich** und würde die Marktkonzentration im Bereich der Durchführung betriebswirtschaftlicher Prüfungen bei PIE weiter fördern. Mittelständische Prüfungsgesellschaften, die Nichtprüfungsleistungen an PIE erbringen, wären durchgängig als Umwandlungsprüfer oder aktienrechtlicher Sonderprüfer ausgeschlossen. Die Prüfungsaufträge würden vermehrt dem Abschlussprüfer übertragen, der in der Regel eine große Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ist und die Anforderungen des Artikels 5 AP-VO ohnehin einhalten muss.

Wir regen daher an, in den genannten Regelungen keinen Verweis auf Artikel 5 AP-VO vorzusehen.

Wir bitten Sie nachdrücklich, unsere Anregungen im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu berücksichtigen. Inhaltlich haben wir unsere Ausführungen auf Fragestellungen beschränkt, die die berufliche Stellung und Funktion unserer Mitglieder betreffen.
