

An die
Vorsitzende des Finanzausschusses des
Deutschen Bundestags
Frau Rechtsanwältin / Steuerberaterin
Katja Hessel, MdB

Düsseldorf, 26.01.2021

415/560/628/629

ausschließlich per E-Mail: finanzausschuss@bundestag.de

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

E-MAIL:
info@idw.de

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

Stellungnahme zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Stärkung der Finanzmarktintegrität

Sehr geehrte Frau Hessel,

im Folgenden übermitteln wir dem Finanzausschuss des Deutschen Bundestags die Anmerkungen des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) zu aus unserer Sicht wesentlichen Aspekten des Regierungsentwurfs eines Gesetzes zur Stärkung der Finanzmarktintegrität (Finanzmarktintegritätsstärkungsgesetz – FISG). Der Regierungsentwurf entspricht weitestgehend dem im Oktober 2020 vom Bundesministerium der Finanzen (BMF) und Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz (BMJV) veröffentlichten Referentenentwurf.

Die im Regierungsentwurf enthaltenen Vorschläge beeinträchtigen die Entwicklung einer leistungsfähigen Wirtschaftsprüfung, wozu auch die Möglichkeit gehört, qualitativ gut ausgebildeten Berufsnachwuchs gewinnen zu können, erheblich. Dies resultiert insbesondere aus der unverhältnismäßigen Ausweitung einer unbegrenzten, nicht versicherbaren und unbegrenzten Haftung des Abschlussprüfers bereits bei grober Fahrlässigkeit und der geplanten Absenkung des Verschuldensgrades für die Erteilung eines unrichtigen Bestätigungsvermerks von Vorsatz auf Leichtfertigkeit im Bereich der Strafvorschriften. Zudem gefährdet der Regierungsentwurf die rechtzeitige Information des Kapitalmarkts über zu veröffentlichende Abschlüsse und deren Prüfungsurteile, wenn an der

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

Seite 2/22 zur Stellungnahme zum Regierungsentwurf eines FISG vom 26.01.2021

vorgeschlagenen Regelung festgehalten würde, dass ein Abschlussprüfer bereits bei der Erbringung unwesentlicher verbotener Nichtprüfungsleistungen – auch wenn sie die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers nicht berühren – gerichtlich ersetzt werden kann.

Unsere Stellungnahme ist wie folgt aufgebaut: In einem einleitenden ersten Abschnitt werden die aus unserer Sicht wesentlichen Anmerkungen zusammengefasst (vgl. A). Eine ausführlichere Darstellung unserer materiellen Anmerkungen finden Sie in dem daran anschließenden Abschnitt (vgl. B). Unsere Stellungnahme schließt mit wenigen redaktionellen Anmerkungen (vgl. C).

A. Zusammenfassung der wesentlichen materiellen Anmerkungen

Zielsetzung des Regierungsentwurfs

Das IDW unterstützt das im Regierungsentwurf verfolgte Ziel, das Vertrauen in den deutschen Finanzmarkt dauerhaft zu stärken, da die Funktionsfähigkeit des deutschen Finanzmarktes für die deutsche Wirtschaft und für den Wohlstand der Bundesrepublik Deutschland von zentraler Bedeutung ist.

Die Gesetzesinitiative steht vor allem im Zusammenhang mit dem Fall Wirecard. Wir begrüßen die von der Bundesregierung verfolgte Absicht, das System der Governance insgesamt sowie das Zusammenwirken zwischen Unternehmensgovernance, Abschlussprüfung und staatlicher Aufsicht zu verbessern, um so einen Fall künftig bestmöglich zu verhindern. Nur die Berücksichtigung der Gesamtverantwortung aller Akteure und Stakeholder, einschließlich der Kapitalmarktteilnehmer, für das Ökosystem der Finanzberichterstattung kann dies erreichen.

Das IDW unterstützt die Absicht, die Qualität der Abschlussprüfung und ihren Nutzen für die Stakeholder letztlich für die Gesellschaft zu verbessern.

Vorschläge zur Fortentwicklung der privaten Governance unzureichend

Die im Regierungsentwurf vorgeschlagenen Maßnahmen zur Stärkung der Unternehmensgovernance bleiben hinter dem Erforderlichen zurück und führen – auch vor dem Hintergrund der Gesetzesbegründung – zu Rechtsunsicherheiten. Unseres Erachtens ist es unbeschadet der bestehenden Vorstandspflichten geboten, für die gesetzlichen Vertreter von Unternehmen von öffentlichem Interesse eine explizite gesetzliche Klarstellung vorzusehen, ein angemessenes und wirksames Compliance-Management-System einzurichten, das wirtschaftskriminellen Handlungen in Form von Bilanzbetrug oder Vermögensschädigungen vorbeugt (Anti-Fraud-Managementsystem). Ferner sollten die gesetzlichen Vertreter verpflichtet werden, eine Erklärung abzugeben, dass sie ein solches

Seite 3/22 zur Stellungnahme zum Regierungsentwurf eines FISG vom 26.01.2021

angemessenes und wirksames System eingerichtet haben und betreiben. Das Aufsichtsgremium hat im Rahmen der allgemeinen Überwachungspflichten zu prüfen, ob die Erklärung der Unternehmensleitung zutreffend ist. Das Aufsichtsgremium sollte ebenfalls eine Erklärung veröffentlichen. Zur Stärkung des Vertrauens in diese Erklärungen, zur Unterstützung des Aufsichtsgremiums bei der Erfüllung seiner Überwachungsaufgabe sowie zur Steigerung des Nutzens der Abschlussprüfung sollten diese Erklärungen in die Abschlussprüfung einbezogen werden. Mit der Prüfung des Compliance-Management-Systems im vorgenannten Sinne durch den Abschlussprüfer würde zudem eine wirksame Grundlage für ggf. erforderliche Meldungen an dafür zuständige Stellen bei Verdacht auf Unregelmäßigkeiten geschaffen.

Auch ist die Widerstandsfähigkeit von Unternehmen gegen interne und externe Umstände, welche den Bestand des Unternehmens bedrohen können, entscheidend für das Vertrauen der Öffentlichkeit sowie von Investoren in die Wirtschafts- und Gesellschaftsordnung. Überraschende Zusammenbrüche von Unternehmen von öffentlichem Interesse erschüttern dieses Vertrauen. Daher sollte der Vorstand von Unternehmen von öffentlichem Interesse unbeschadet der bestehenden Pflichten zur Einrichtung eines Risikofrüherkennungssystems gesetzlich verpflichtet werden, im Abschluss eine explizite Aussage dazu abzugeben, dass ihm keine Tatsachen oder Gegebenheiten bekannt sind, die dem Fortbestand des Unternehmens, zumindest in den zwölf Monaten nach Abgabe der Erklärung, entgegenstehen. Der Aufsichtsrat hat diese Erklärung des Vorstands zu prüfen und dann seinerseits öffentlich zu erklären, dass der Vorstand zu Recht von der Annahme der Unternehmensfortführung ausgeht. Der Abschlussprüfer könnte bei Schaffung einer solchen Erklärungspflicht des Vorstands eine explizite Aussage zur Erklärung zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit in seinen Bestätigungsvermerk aufnehmen.

Ferner könnte die Abschlussprüfung auf die inhaltliche Prüfung der (Konzern-) Erklärung zur Unternehmensführung (§§ 289f, 315d HGB) ausgeweitet werden, damit die Adressaten dieser Erklärung in ihre Richtigkeit und Vollständigkeit vertrauen können. Die (Konzern-)Erklärung zur Unternehmensführung ist ein wichtiges Instrument der Kapitalmarkttransparenz und könnte als Grundlage für die Aufnahme kapitalmarktorientierter Unternehmen in bestimmte Börsensegmente dienen.

Grenzen der privaten Governance

Insbesondere bei bandenmäßigem Betrug oder kollusivem Zusammenwirken von Vorstand und unternehmensfremden Dritten oder gar dem Aufsichtsrat des Unternehmens kann die private Governance an ihre Grenzen geraten. Dies gilt

Seite 4/22 zur Stellungnahme zum Regierungsentwurf eines FISG vom 26.01.2021

nicht nur für unternehmensinterne Aufsichtsfunktionen, sondern auch für den Abschlussprüfer, da zur Aufdeckung von Bilanzbetrug in diesen Fällen oftmals hoheitliche Befugnisse wie Durchsuchungs- und Beschlagnahmeregrechte erforderlich sind, die dem Abschlussprüfer nicht zur Verfügung stehen.

Wir begrüßen daher den Vorschlag, die Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin) mit weitergehenden Befugnissen gegenüber Kapitalmarktunternehmen auszustatten. In Fällen besonderer Tragweite, z.B. bei Verdacht auf organisierte Kriminalität, sind Kompetenzen, Ressourcen und Erfahrungen in den Bereichen Wirtschafts- und Finanzkriminalität sowie bei der Strafverfolgung unabdingbar. Aufgrund der internationalen Vernetzung krimineller Vereinigungen sind zudem weitreichende Informationskanäle und länderübergreifende Handlungsmöglichkeiten erforderlich. Wir regen daher an, die Strafverfolgung von Bilanzbetrug im Bereich organisierter Kriminalität beim Bundeskriminalamt (BKA) zu zentralisieren und dort entsprechende Ressourcen aufzubauen. Erlangt der Abschlussprüfer, die Prüfstelle oder die BaFin entsprechende Verdachtsmomente, sollte eine unmittelbare Mitteilung an das BKA obligatorisch sein.

Regulierung der Abschlussprüfung nicht angezeigt

Nach dem vorliegenden Gesetzesentwurf soll der Fall Wirecard vor allem eine weitgehende Regulierung des Berufsstands der Wirtschaftsprüfer in seiner Gesamtheit zur Folge haben. Die tatsächlichen Ursachen des Falles sind Gegenstand staatsanwaltlicher Ermittlungen, eines parlamentarischen Untersuchungsausschusses, von Untersuchungen der Abschlussprüferaufsicht und ggf. von Zivilrechtsprozessen. Bereits am Anfang des Aufklärungsprozesses vermeintliche Schlussfolgerungen zu ziehen, erfolgt gewissermaßen ins Blaue hinein. Es gibt keine Hinweise auf ein systemisches Versagen des Instituts der Abschlussprüfung. Auch konnte bislang kein Fehlverhalten des Abschlussprüfers von Wirecard festgestellt werden. Selbst wenn ein solches festgestellt werden sollte, wäre dies nach den dafür vorgesehenen Maßstäben zu sanktionieren. Es wäre aber keine Rechtfertigung dafür, den allgemeinen Regulierungsrahmen der Abschlussprüfung so weitreichend wie vorgeschlagen zu ändern.

Vorschläge zur Reform der Abschlussprüfung nicht zielführend

Zahlreiche der in dem Gesetzesentwurf enthaltenen Vorschläge zur Abschlussprüfung stellen keine Antworten auf die durch Wirecard hervorgerufenen Fragen dar. Sie schaden vielmehr der deutschen Wirtschaft und der Finanzmarktintegrität Deutschlands.

Seite 5/22 zur Stellungnahme zum Regierungsentwurf eines FISG vom 26.01.2021

So kann z.B. eine weitergehende Trennung von Prüfung und Beratung nicht mit dem Fall Wirecard begründet werden. Ferner ist nicht zu erkennen, warum eine Verkürzung der Pflicht zur externen Rotation dazu beitragen könnte, vergleichbare Fälle in der Zukunft zu verhindern. Beide Maßnahmen bergen indes die Gefahr, die Prüfungsqualität zu belasten. Sie erschweren den Aufbau von Wissen über das zu prüfende Unternehmen. Ein Prüferwechsel zur Unzeit würde das Erkennen von Bilanzbetrug – vor allem bei zunehmend komplexer und digitaler werdenden Geschäftsmodellen der zu prüfenden Unternehmen – zusätzlich erschweren.

Auch die vorgeschlagene deutliche Verschärfung der Haftung des Wirtschaftsprüfers wird die Qualität der Abschlussprüfung nicht erhöhen. Vielmehr werden die vorgeschlagenen Änderungen in ihrem Zusammenwirken, aber auch einzeln die Konzentration im Prüfungsmarkt verstärken und vor allem kleinere und mittelständische Prüfungspraxen praktisch von der Durchführung von Abschlussprüfungen ausschließen. Die vorhersehbare Verdrängung kleinerer und mittelständischer Prüfungspraxen aus dem Markt, insbesondere aufgrund der Einführung einer unbegrenzten Haftung bei grober Fahrlässigkeit, droht nicht nur für kapitalmarktorientierte Abschlussprüfungen, sondern für alle gesetzlichen Abschlussprüfungen. Die Haftungsverschärfung könnte in letzter Konsequenz dazu führen, dass gerade Unternehmen mit einer angespannten wirtschaftlichen Lage keinen gesetzlichen Abschlussprüfer finden. Eine solche Entwicklung widerspricht allen uns bekannten politischen Bekundungen und kann auch nicht im Sinne des Wirtschaftsstandorts Deutschland sein.

Auch die EU Kommission hat in der Vergangenheit und jüngst wieder betont, dass die mit einer Haftungsverschärfung verbundenen Konsequenzen auf die Konzentration im Prüfungsmarkt zu berücksichtigen sind. Mit dem gleichen Argument hat sich auch der Ausschuss für Finanzdienstleistungen des Europäischen Rats vor wenigen Tagen für die Beibehaltung von Haftungsbeschränkungen in der Europäischen Union ausgesprochen.

Zudem könnte durch die Verschärfungen des Wirtschaftsstrafrechts, konkret durch die Absenkung des Verschuldensgrades für die Erteilung eines unrichtigen Bestätigungsvermerks von Vorsatz auf Leichtfertigkeit (§ 332 HGB-E), über eine mögliche Haftung nach Deliktsrecht in Verbindung mit einem Schutzgesetz faktisch eine Dritthaftung des Abschlussprüfers begründet werden. Damit würde das vom Gesetzgeber bewusst geschaffene Haftungssystem des Abschlussprüfers in § 323 Abs. 2 HGB „aus den Angeln gehoben“.

Seite 6/22 zur Stellungnahme zum Regierungsentwurf eines FISG vom 26.01.2021

Schließlich weisen wir darauf hin, dass die vorgeschlagenen Regulierungsmaßnahmen insgesamt potentiellen Berufsnachwuchs der Wirtschaftsprüfung abschrecken und damit nicht nur dauerhaft die Qualität der Abschlussprüfung belasten, sondern darüber hinaus der deutschen Wirtschaft künftig eine moderne und leistungsfähige Wirtschaftsprüfung in der Breite nicht mehr zur Verfügung stehen würde.

Im Ergebnis ist damit festzuhalten, dass die im Regierungsentwurf vorgesehenen Maßnahmen zur Regulierung der Abschlussprüfung

- nicht mit dem Fall Wirecard begründet werden können,
- die Prüfungsqualität nicht verbessern,
- die Konzentration im Prüfungsmarkt fördern,
- die privatwirtschaftliche Abschlussprüfung gefährden,
- die Nachwuchsgewinnung für unseren Beruf weiter erschweren und damit den Wirtschaftsstandort Deutschland belasten. Dies kann nicht im Interesse des deutschen Gesetzgebers liegen.

B. Ausführliche Darstellung der materiellen Anmerkungen

Änderung des Wertpapierhandelsgesetzes (Artikel 1)

Zur Änderung von § 107 WpHG – Prüfungsanordnung durch die BaFin (Artikel 1 Nr. 8 a)):

Wir können die Sichtweise der Bundesregierung nachvollziehen, am grundsätzlich zweistufigen Bilanzkontrollverfahren unter Einbeziehung einer privatrechtlich organisierten Prüfstelle festhalten zu wollen. Zu der in § 107 Abs. 1 Satz 6 WpHG-E vorgesehenen Ermächtigung der BaFin, eine Prüfungsanordnung im Bundesanzeiger und auf ihrer Internetseite ermessensabhängig bekannt zu machen, geben wir zu bedenken, dass solche Bekanntmachungen eine erhebliche Unsicherheit im Kapitalmarkt auslösen und die betroffenen Unternehmen ohne vorherige Untersuchung und Feststellung eines Pflichtverstoßes in wirtschaftliche Schief lagen bringen können. Dies liefe auch den Interessen der Anteilseigner zuwider. Solche Bekanntmachungen ohne gesicherte Erkenntnis erscheinen rechtsstaatlich bedenklich.

Zur Änderung von § 107 WpHG – Auskunftsverweigerungs- und Aussageverweigerungsrechte des Abschlussprüfers (Artikel 1 Nr. 8 d)):

Im Referentenentwurf war noch vorgesehen, in § 107 Abs. 5 Satz 6 WpHG-E darzulegen, dass die gesetzlichen Auskunfts- oder Aussageverweigerungsrechte sowie gesetzlichen Verschwiegenheitspflichten des Abschlussprüfers von den erweiterten Befugnissen der BaFin unberührt bleiben. Wir gehen davon

Seite 7/22 zur Stellungnahme zum Regierungsentwurf eines FISG vom 26.01.2021

aus, dass dieser Satz nicht mehr enthalten ist, da er aufgrund der entsprechenden Anwendung von § 6 Abs. 15 WpHG nicht erforderlich erscheint und keine materielle Änderung bezweckt wird.

Zur Einfügung von § 107a WpHG – Neuausrichtung des Bilanzkontrollverfahrens (Artikel 1 Nr. 9):

Wir halten den in § 107a Abs. 10 WpHG-E enthaltenen Vorschlag, wonach die Prüfstelle künftig Tatsachen, die den Verdacht einer Straftat im Zusammenhang mit der Rechnungslegung eines Unternehmens begründen, der für die Verfolgung zuständigen Behörde anzuzeigen hat, für sachgerecht, um das Vertrauen in die Funktionsfähigkeit des deutschen Finanzmarktes zu stärken. Wir regen an zu prüfen, ob die Prüfstelle nicht alle ihr bekannt gewordenen Verdachtsfälle von Straftaten anzeigen sollte.

Über diesen Vorschlag hinausgehend regen wir an, für Fälle besonderer Tragweite, z.B. bei Verdacht auf organisierte Kriminalität, die Strafverfolgung beim BKA zu zentralisieren und dort entsprechende Ressourcen aufzubauen.

Auch die Zuständigkeit der Staatsanwaltschaft ist zum gegenwärtigen Zeitpunkt dezentral geregelt. Für Wirtschaftsstraftaten haben einzelne Bundesländer bereits Schwerpunktstaatsanwaltschaften eingerichtet. Wir regen an, dass die Justizminister der Länder (spiegelbildlich zur Zuständigkeit des BKA) einer zentralen Schwerpunktstaatsanwaltschaft die Kompetenz zur Ermittlungsführung bei Bilanzbetrug im Bereich der organisierten Kriminalität übertragen. Nach § 107 Abs. 7 Sätze 6 und 10 WpHG-E sollen Durchsuchungen und Beschlagnahmungen durch das Amtsgericht Frankfurt am Main angeordnet werden können. Es bietet sich daher an, eine solche zentrale Schwerpunktstaatsanwaltschaft ebenfalls in Frankfurt am Main zu etablieren.

Änderung des Handelsgesetzbuches (Artikel 11)

Zur Streichung von § 318 Abs. 1a HGB – Verkürzung der externen Rotation (Artikel 11 Nr. 3 a)):

Zielsetzung der Änderung

Im Regierungsentwurf ist vorgesehen, § 318 Abs. 1a HGB zu streichen und damit die vom deutschen Gesetzgeber im Einklang mit europäischem Recht im Jahr 2016 durch das Abschlussprüfungsreformgesetz (AReG) geschaffene Möglichkeit, die maximale Mandatsdauer zur Abschlussprüfung kapitalmarktorientierter Unternehmen, die nicht zugleich Banken oder Versicherungen sind, von zehn auf 20 bzw. 24 Jahre zu verlängern, abzuschaffen.

Seite 8/22 zur Stellungnahme zum Regierungsentwurf eines FISG vom 26.01.2021

Einfluss auf die Prüfungsqualität

Wir weisen darauf hin, dass ein verpflichtender turnusmäßiger Wechsel der zum Abschlussprüfer beauftragten Prüfungsgesellschaft zuletzt im Zusammenhang mit der EU-Reform der Abschlussprüfung ausführlich diskutiert wurde. Die damals gegen die Einführung der externen Rotation vorgebrachten Argumente gelten unverändert fort und gewinnen bei einer weiteren Verkürzung der maximalen Mandatsdauer an Bedeutung.

Das für eine verlässliche Abschlussprüfung notwendige Know-how – insbesondere die im erforderlichen Detaillierungsgrad vorhandenen Kenntnisse über die Geschäftstätigkeit, das wirtschaftliche Umfeld, die Prozesse und Systeme des Mandanten – steht in aller Regel nicht ad hoc zur Verfügung, sondern kann nur nach Art eines Erfahrungs- und Lernprozesses kontinuierlich aufgebaut werden. Bei einem Wechsel des Abschlussprüfers kann das gesammelte mandantenspezifische Know-how – auch wegen der zunehmenden Bedeutung der Beurteilung der immer stärker digital gewordenen Geschäftsmodelle – nicht kurzfristig auf den neu bestellten Abschlussprüfer transferiert werden. Dieser muss sich dieses Wissen im Laufe der Jahre neu erwerben. Unter ansonsten identischen Umständen ist daher zu erwarten, dass die notwendige Prüfungssicherheit nur mit erhöhtem Aufwand erreicht werden kann.

Vergleich mit anderen EU-Mitgliedstaaten

Aus vorgenannten Gründen haben neben der Bundesrepublik Deutschland (vgl. Gesetzesbegründung zum AReG, BT-Drucks. 18/7219, S. 39) auch andere Mitgliedstaaten der Europäischen Union das in Artikel 17 Abs. 4 EU-Abschlussprüferverordnung 537/2014 (EU-APrVO) enthaltene Mitgliedstaatenwahlrecht zur Verlängerung der Höchstlaufzeiten der Prüfungsmandate auf 20 bzw. 24 Jahre in Anspruch genommen, z.B. die skandinavischen Staaten.

Zunehmende Konzentration auf dem Abschlussprüfungsmarkt

Überdies haben die Erfahrungen mit der externen Rotation gezeigt, dass damit eine weitere Konzentration im Prüfungsmarkt zu Lasten der mittleren und kleinen Prüfungsgesellschaften einhergeht (vgl. Köhler, Pflichtrotation auf dem deutschen Prüfungsmarkt, WPg 2012, S. 477 ff.).

Übergangsfrist

Grundsätzlich begrüßen wir die in Artikel 12 Nr. 2 vorgesehenen Übergangsvorschrift zum Übergang auf das FISG, wonach ein Prüfungsmandat unter bestimmten Voraussetzungen noch für das nach dem 30.06.2021 beginnende Geschäftsjahr und das diesem nachfolgende Geschäftsjahr verlängert werden

Seite 9/22 zur Stellungnahme zum Regierungsentwurf eines FISG vom 26.01.2021

kann. Für Unternehmen, die im Vertrauen darauf, den Abschlussprüfer noch weitere zehn Jahre bestellen zu dürfen und daher vor kurzem ein dafür erforderliches Auswahlverfahrens gemäß Artikel 16 Abs. 2 bis 5 EU-APrVO durchgeführt haben, verbleibt hingegen das Problem, kurze Zeit später ein erneutes, organisatorisch aufwendiges Auswahlverfahren durchführen zu müssen. Wir regen daher eine Verlängerung des Übergangszeitraums an.

Zur Änderung von § 318 Abs. 3 HGB – Gerichtliche Ersetzung des Abschlussprüfers (Artikel 11 Nr. 3 c):

Mit der vorgeschlagenen Änderung droht den Unternehmen von öffentlichem Interesse künftig bei jeder Inanspruchnahme verbotener Nichtprüfungsleistungen i.S.d. Artikel 5 Abs. 1 EU-APrVO – unabhängig von deren Bedeutung – die Ersetzung des Abschlussprüfers. Dies gilt nicht nur für einen Verstoß des Abschlussprüfers selbst, sondern auch für ein Mitglied seines internationalen Netzwerks.

Dabei wird übersehen, dass nach dem Wortlaut des Artikel 5 Abs. 1 EU-APrVO die Liste verbotener Nichtprüfungsleistungen auch Fälle erfasst, die aufgrund ihres sehr geringen Umfangs oder mangels jeder konkreten Selbstprüfungsgefahr von untergeordneter Bedeutung sind und keinen Einfluss auf die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers haben. Für die Praxis, insbesondere bei international agierenden Mandanten, ist es nicht sicher auszuschließen, dass geringfügige Nichtprüfungsleistungen, z.B. von internationalen Netzwerkpartnern bei ausländischen Tochterunternehmen, erbracht werden, die aber keine Gefahr für die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers darstellen. Daher hat der Abschlussprüfer im Einklang mit EU-Recht über die Erbringung von unbedeutenden verbotenen Nichtprüfungsleistungen in seinem Bestätigungsvermerk zu berichten und die Wahrung seiner Unabhängigkeit zu erklären.

Die Möglichkeit der Ersetzung des Abschlussprüfers bei Erbringung solcher unbedeutender verbotener Nichtprüfungsleistungen ist nicht nur unverhältnismäßig, sondern würde auch mit einer erheblichen (Rechts-)Unsicherheit für die Unternehmen von öffentlichem Interesse einhergehen, da eine gerichtliche Ersetzung unter Umständen kurz vor dem Zeitpunkt der geplanten Erteilung des Bestätigungsvermerks erfolgen und die Beendigung der Abschlussprüfung, die Feststellung des Jahresabschlusses sowie die Abhaltung der Hauptversammlung einschließlich der Beschlüsse zur Ergebnisverwendung und zur Entlastung der Unternehmensorgane erheblich verzögert werden könnte.

Auch ist die im Regierungsentwurf vorgeschlagene Änderung von § 318 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 HGB nicht erforderlich, weil die Erbringung verbotener Nichtprü-

Seite 10/22 zur Stellungnahme zum Regierungsentwurf eines FISG vom 26.01.2021

fungsleistungen, die tatsächlich die Besorgnis der Befangenheit des Abschlussprüfers begründen, nach § 319 Abs. 2 HGB ohnehin zum Wechsel des Abschlussprüfers führen. Anders als in der Begründung zum Regierungsentwurf dargelegt, ist aus Artikel 6 Abs. 1 Buchst. a) der EU-APrVO nicht zwingend zu schließen, dass ein Abschlussprüfer ein Prüfungsmandat nicht fortsetzen darf, wenn er die Anforderungen von Artikel 5 EU-APrVO nicht erfüllt. Vielmehr fordert Artikel 6 Abs. 1 EU-APrVO insoweit, dass der Abschlussprüfer die Erfüllung der Anforderungen von Artikel 5 zu beurteilen und zu dokumentieren hat. Die Ersetzung des Abschlussprüfers wird nicht gefordert. Überdies ist auch nicht aus Artikel 10 Abs. 2 Buchst. f) der EU-APrVO ableitbar, dass ein Abschlussprüfer von der Prüfung eines Unternehmens von öffentlichem Interesse ausgeschlossen ist, wenn er verbotene Nichtprüfungsleistungen – die seine Unabhängigkeit nicht gefährden – erbringt. Artikel 10 Abs. 2 Buchst. f) EU-APrVO regelt lediglich die Berichterstattung des Abschlussprüfers über erbrachte oder im „Normalfall“ nicht erbrachte verbotene Nichtprüfungsleistungen.

Wir regen daher an, auf die Änderung von § 318 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 HGB zu verzichten. Alternativ sollte klargestellt werden, dass eine Ersetzung des Abschlussprüfers nur dann zulässig ist, wenn ein Ausschlussgrund nach § 319 Abs. 2 bis 5 HGB oder nach § 319b HGB besteht oder ein die Besorgnis der Befangenheit begründender Verstoß gegen Artikel 5 Abs. 1, Abs. 4 Unterabs. 1 Satz 1 oder Abs. 5 Unterabs. 2 Satz 2 der EU-APrVO vorliegt.

Die in Artikel 15 vorgeschlagenen Änderungen der §§ 143, 209, 258, 293d AktG sind entsprechend anzupassen.

Zur Aufhebung von § 319a HGB – Weitergehendes Verbot von Nichtprüfungsleistungen (Artikel 11 Nr. 4):

Zielsetzung der Änderung

Mit § 319a HGB hat der deutsche Gesetzgeber Mitgliedstaatenwahlrechte im Zusammenhang mit der Erbringung bestimmter Nichtprüfungsleistungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse in Anspruch genommen. Mit der geplanten Streichung von § 319a HGB soll die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers gestärkt werden, indem es ihm künftig untersagt sein soll, jegliche Steuerberatungsleistungen und sonstige Bewertungsleistungen, also auch solche, die sich nicht unmittelbar oder nicht wesentlich auf den zu prüfenden Abschluss auswirken, zu erbringen.

Zudem soll es künftig nicht mehr möglich sein, dass die Abschlussprüferaufsichtsstelle eine Ausnahmegenehmigung zur Überschreitung der Honorargrenze erlaubter Nichtprüfungsleistungen von 70 % auf bis zu 140 % des

Seite 11/22 zur Stellungnahme zum Regierungsentwurf eines FISG vom 26.01.2021

Durchschnitts der in Artikel 4 Abs. 2 Unterabs. 1 EU-APrVO genannten Honorare erteilt. Von der Möglichkeit der Erweiterung dieses sog. Fee Cap – die zum Schutz der zu prüfenden Unternehmen vor einem unerwarteten Verstoß gegen die 70 %-Grenze aufgrund sich plötzlich veränderter Situationen geschaffen wurde und auf deren Gewährung kein Anrecht besteht – wird bislang insbesondere Gebrauch gemacht, wenn Unternehmen durch Reorganisationen oder Kapitalmarkttransaktionen ergänzende Prüfungsleistungen ihres Abschlussprüfers benötigen. Zu diesen Leistungen gehören insbesondere die Prüfung sog. Combined Financial Statements bzw. Carve-out Financial Statements sowie die Abgabe von Comfort Letters im Rahmen von Kapitalmarkttransaktionen. Derartige Prüfungen stellen der strengen Auslegung des Wortlauts der EU-APrVO folgend vielfach keine Abschlussprüfungsleistungen dar und werden überwiegend als (nicht gesetzlich erforderliche) Nichtprüfungsleistungen klassifiziert.

Kein Zusammenhang mit dem Fall Wirecard

Die Diskussion um die Zulässigkeit von Nichtprüfungsleistungen wurde ebenfalls im Zusammenhang mit der EU-Reform der Abschlussprüfung geführt. Für die Neuaufnahme dieser Diskussion liefern die bisherigen Erkenntnisse aus dem Fall Wirecard keine neuen Hinweise. Ausweislich des Konzernabschlusses der Wirecard AG für das Geschäftsjahr 2018 betrug das Honorar des Abschlussprüfers für sonstige Leistungen weniger als 15 % des Gesamthonorars. Steuerberatungsleistungen und andere Bestätigungsleistungen wurden nicht erbracht. Auch ist nicht zu erkennen, warum ein allgemeines Verbot zur Erbringung von Steuerberatungs- und Bewertungsleistungen die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers erhöhen oder die Qualität der Abschlussprüfung verbessern sollte.

Einfluss auf die Prüfungsqualität

Eine gleichzeitige Prüfung und Beratung ist nicht per se problematisch, sondern nur insoweit, als sie die Prüfungsqualität negativ beeinflussen würde. Diese Gefahr besteht aber nur bei Beratungsleistungen, die zu einer Selbstprüfung führen. Solche sind deshalb bereits nach geltender Rechtslage nicht zulässig. Zudem steht die Zulässigkeit der Erbringung von Steuerberatungsleistungen gemäß § 319a Abs. 3 HGB unter dem Vorbehalt der Zustimmung des Prüfungsausschusses bzw. des Aufsichtsrats des zu prüfenden Unternehmens. Mit diesem Genehmigungsvorbehalt wirkt das Gesetz einer möglicherweise wahrgenommenen Nähe des Abschlussprüfers zum Vorstand (independence in appearance) entgegen.

Seite 12/22 zur Stellungnahme zum Regierungsentwurf eines FISG vom 26.01.2021

Die Erbringung von Nichtprüfungsleistungen beim zu prüfenden Unternehmen in den Grenzen des allseits anerkannten Selbstprüfungsverbots wirkt sich grundsätzlich positiv auf die Qualität der Abschlussprüfung aus, insbesondere indem sie die Kenntnisse des Abschlussprüfers über das zu prüfende Unternehmen erweitert. Auf Basis der so erweiterten Kenntnisse kann die Abschlussprüfung problemorientierter und damit wirksamer durchgeführt werden. Daneben führt eine Verbindung von Prüfungs- und Nichtprüfungsleistungen zu Kostenvorteilen für das zu prüfende Unternehmen.

Der Gefahr, dass die Erbringung von Nichtprüfungsleistungen zu Lasten der Prüfungsqualität bzw. Unabhängigkeit des Abschlussprüfers geht, wirken auch bestehende Marktmechanismen entgegen. Hierzu zählen insbesondere

- die Existenz einer einheitlichen Marke (brand name) für Prüfung und Beratung. Bei mangelhaften Abschlussprüfungen würde auch die Reputation als Berater beschädigt und vice versa,
- die Gefahr des Verlusts anderer Prüfungsmandate sowie
- der Rechtfertigungszwang gegenüber den Gesellschaftern.

Zunehmende Konzentration auf dem Abschlussprüfungsmarkt

Die mit der EU-APrVO bereits vollzogene weitgehende Trennung von Prüfung und Beratung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse hat zudem gezeigt, dass eine Ausstrahlungswirkung auch auf alle anderen Unternehmen und deren Prüfer erzeugt wird. Wenn sich diese Entwicklung fortsetzt oder durch den Vorschlag des Regierungsentwurfs sogar verstärkt, werden sich vor allem mittlere und kleinere Wirtschaftsprüferpraxen aus dem Prüfungsmarkt zurückziehen und sich auf die Erbringung von Beratungsleistungen fokussieren. Damit würde eine weitere Konzentration im Prüfungsmarkt zu Lasten der kleineren und mittelständischen Prüfungsgesellschaften einhergehen und damit dem erklärten Ansinnen des europäischen und deutschen Gesetzgebers zuwiderlaufen.

Vergleich mit anderen EU-Mitgliedstaaten

Schließlich weisen wir darauf hin, dass auch andere Mitgliedstaaten der Europäischen Union (z.B. Schweden, Österreich, Spanien) die Erbringung von Steuerberatungsleistungen und sonstigen Bewertungsleistungen zugelassen haben. Sämtliche EU-Staaten haben von der Möglichkeit Gebrauch gemacht, in Ausnahmefällen eine Überschreitung der Honorargrenze von 70 % zuzulassen. Mit einer Streichung von § 319a HGB würde insoweit ein Wettbewerbsnachteil für deutsche Unternehmen von öffentlichem Interesse und deren Abschlussprüfer im europäischen Vergleich resultieren. Dies gilt nicht nur, aber insbesondere für die vorgeschlagene Streichung der Möglichkeit zur Erweiterung des Fee Cap.

Seite 13/22 zur Stellungnahme zum Regierungsentwurf eines FISG vom 26.01.2021

Sollten die Unternehmen gezwungen werden, andere Prüfer als den Abschlussprüfer mit der Erbringung u.a. von Comfort Letters zu beauftragen, würde dies auch zur Verlagerung von Finanzierungsmaßnahmen ins Ausland führen und den deutschen Finanzmarkt schwächen.

Wir regen daher an, auf die geplante Streichung von § 319a HGB zu verzichten.

Übergangsfrist

Sollte der Gesetzgeber an den vorgeschlagenen Regelungen festhalten wollen, regen wir an, den Übergangszeitraum deutlich zu verlängern oder die Möglichkeit zu schaffen, dass zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Neuregelungen bestehende Verträge über die Erbringung von Steuerberatungs- und sonstigen Bewertungsleistungen für einen bestimmten Zeitraum weitergeführt werden können.

Zur Änderung von § 323 HGB – Haftung des Abschlussprüfers (Artikel 11 Nr. 8 b) aa)):

Vorgeschlagene Änderungen

Während die gesetzliche Haftungsbeschränkung nach geltendem Recht bei vorsätzlichem Verhalten entfällt, soll der Abschlussprüfer nach dem vorliegenden Regierungsentwurf bereits bei grober Fahrlässigkeit unbeschränkt haften. Eine Haftungsbeschränkung würde daher nur noch bei einfacher Fahrlässigkeit greifen.

Überdies ist nach dem vorliegenden Regierungsentwurf – abweichend zum Referentenentwurf – nunmehr eine differenzierte Anhebung der Haftungsobergrenze geplant. Bei der Prüfung von Unternehmen von öffentlichem Interesse soll die Haftungsobergrenze auf grundsätzlich EUR 16 Mio. angehoben werden. Bei der Prüfung von Kreditinstituten und Versicherungsunternehmen in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft soll – sofern es sich um kein kapitalmarkt-orientiertes Unternehmen handelt – eine Haftungsobergrenze von EUR 4 Mio. gelten. Für die Prüfung von Kapitalgesellschaften, die nicht Unternehmen von öffentlichem Interesse sind, soll die Haftungsobergrenze auf EUR 1,5 Mio. angehoben werden.

Durch eine ebenfalls im Referentenentwurf noch nicht enthaltene Änderung von § 54 WPO (Artikel 21 Nr. 5) will die Bundesregierung sicherstellen, dass die vorstehende Anhebung der Haftungsobergrenzen für die gesetzliche Abschlussprüfung nicht zugleich zu einer Erhöhung der für alle Wirtschaftsprüfer geltenden berufsrechtlichen Mindestversicherungssumme führt. Trotz dieser im Vergleich zum Referentenentwurf zu begrüßenden Fortentwicklung, begegnen wir den

Seite 14/22 zur Stellungnahme zum Regierungsentwurf eines FISG vom 26.01.2021

Vorschlägen zur Reform der Haftung des Abschlussprüfers nach wie vor mit erheblichen Bedenken.

Zielsetzung der geplanten Änderungen

Mit den vorgeschlagenen Änderungen des § 323 Abs. 2 HGB soll die zivilrechtliche Haftung des Abschlussprüfers verschärft werden. Diese Haftungsverschärfungen erfolgen aufgrund der Annahme der Bundesregierung, dass durch eine Verschärfung der Haftung die Qualität der Abschlussprüfung gestärkt und die erforderlichen Anreize für eine sorgfältige und gewissenhafte Prüfung gesetzt würden (vgl. Gesetzesbegründung zum Regierungsentwurf eines FISG, S. 118).

Die Annahme, dass eine Haftungsverschärfung die Qualität der Abschlussprüfung zwingend verbessere, ist jedoch bereits hinreichend wissenschaftlich widerlegt (vgl. Ewert, Study on the Economic Impact of Auditors' Liability Regimes, S. 156 ff., 300 ff.). Auch andere Studien belegen, dass es zwischen Haftung und Qualität der Prüfung keine Korrelation gibt.

Die geplanten Regelungen zur unbegrenzten Haftung bei grober Fahrlässigkeit würden, wie nachstehend dargelegt, kleinere und mittelständische Wirtschaftsprüfungsgesellschaften praktisch aus der Durchführung sämtlicher gesetzlicher Abschlussprüfungen hinausdrängen.

Isolierte Vergleiche einzelner Merkmale des deutschen Haftungssystems mit der Haftung des Abschlussprüfers in anderen EU-Mitgliedstaaten vermitteln ein verzerrtes Bild und sind im Rahmen einer konstruktiven Regulierungsdebatte nicht zielführend. Entsprechende Systemvergleiche dürfen nicht isoliert vorgenommen werden, sondern müssen – wenn überhaupt – das gesamte Haftungssystem der jeweiligen Länder betreffen. Soweit im Ausland beispielsweise eine grundsätzlich gesetzlich unbegrenzte Haftung (individual-)vertraglich im Einzelfall beschränkt werden kann – was nach deutschem Recht ausgeschlossen ist – stellt dies einen entscheidenden Unterschied dar, der im Rahmen einer Gesamtschau zwingend zu berücksichtigen wäre.

Zu berücksichtigen ist auch, dass die geplanten Haftungsverschärfungen Auswirkungen auf andere gesetzlich vorgeschriebene Prüfungen und prüferische Durchsichten haben (z.B. nach § 340k Abs. 3 Satz 5 HGB), für die auf die Haftungsregelung im HGB verwiesen wird. Dies ist z.B. der Fall bei Prüfungen nach dem EEG sowie nach dem KWKG (§ 64 Abs. 3 Nr. 1 c) EEG 2017, § 75 EEG 2017, § 30 Abs. 2 KWKG). Gerade in diesem Bereich werden deutschlandweit ca. 2.500 Prüfungen vornehmlich von kleineren Prüfungsgesellschaften durchgeführt.

Seite 15/22 zur Stellungnahme zum Regierungsentwurf eines FISG vom 26.01.2021

Unbegrenzte Haftung bei grober Fahrlässigkeit

Vor allem die Ausdehnung der unbegrenzten Haftung nach § 323 Abs. 2 HBG-E auf Fälle grober Fahrlässigkeit würde die Konzentration im Abschlussprüfungsmarkt weiter verschärfen. Dies ginge zu Lasten kleinerer und mittelständischer Prüfungsgesellschaften. Im Übrigen würde die geplante Haftungsverschärfung zu erheblichen Rechtsunsicherheiten führen.

Die vorgesehene unbegrenzte Haftung für grobe Fahrlässigkeit bei allen Abschlussprüfungen trifft den gesamten Berufsstand. Aufgrund der Rechtsprechung des BGH zur „Expertenhaftung“ ist zu befürchten, dass die meisten Fälle von Pflichtverletzungen durch den Abschlussprüfer von den Gerichten im Bereich der groben Fahrlässigkeit angesiedelt würden, so dass für jeden Abschlussprüfer ein nicht unrealistisches Risiko bestünde, bei fahrlässigen Pflichtverletzungen unbegrenzt und persönlich zu haften. Dieses Risiko würde sich zwangsläufig in der vorzuhaltenden Berufshaftpflichtversicherung niederschlagen. Versicherungsunternehmen wären gezwungen, die Versicherungsprämien entsprechend zu erhöhen. Dies würde zu einer Verdrängung von kleineren und mittelständischen Prüfungspraxen aus dem Abschlussprüfungsmarkt führen. Die Mehrzahl der Prüfungsgesellschaften, die seit Jahrzehnten erfolgreich Abschlussprüfungen durchführen, würden das Kerngeschäft des Wirtschaftsprüfers, die Abschlussprüfung, nicht mehr anbieten.

Die EU-Kommission hat mit Blick auf die Konzentration im Prüfungsmarkt in ihrer Empfehlung vom 05.06.2008 deutlich gemacht, dass eine Haftungsbeschränkung sinnvoll sein kann, um eine nachhaltige Prüfungsqualität und einen Wettbewerbsmarkt mit ausreichender Auswahl an Prüfungsgesellschaften zu gewährleisten und damit das reibungslose Funktionieren der Kapitalmärkte zu fördern (EG 2 der Empfehlung der EU-Kommission zur Beschränkung der zivilrechtlichen Haftung von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften, EU-Amtsblatt vom 21.06.2008, L 162/39). Auch nach aktuellen Überlegungen auf EU-Ebene wird Erhöhung der Abschlussprüferhaftung abgelehnt, weil ansonsten die Konzentration im Prüfungsmarkt weiter gefördert werde.

Würde an der geplanten Regelung zur unbegrenzten Haftung bei grober Fahrlässigkeit festgehalten, würden künftig auch alle an einer Prüfung beteiligten Gehilfen (Prüfungsassistenten) – bei entsprechendem eigenen Schuldvorwurf – unbegrenzt und persönlich für den verursachten Schaden haften. Zwar wird bei Schadensfällen zunächst die Prüfungsgesellschaften in Anspruch genommen. Sollte bei sehr hohen Schadenssummen die Haftungsmasse (einschließlich der Versicherungsleistungen) der Prüfungsgesellschaft nicht ausreichen, wird der Geschädigte auch an die Prüfungsassistenten, die grob fahrlässig ihre Pflichten

Seite 16/22 zur Stellungnahme zum Regierungsentwurf eines FISG vom 26.01.2021

verletzt haben, als Gesamtschuldner herantreten. Eine Freistellung der Gehilfen von einer möglichen Haftung, so wie sie derzeit von den Prüfungsgesellschaften gegenüber den Gehilfen, die nicht vorsätzlich gehandelt haben, erklärt wird, würde künftig jedoch ins Leere laufen, weil die Prüfungsgesellschaften in solchen Konstellationen kein Vermögen mehr besitzen. Eine solche auch die Prüfungsassistenten treffende – und im Regelfall für diese dann auch existenzbedrohende – Haftungsverschärfung ist nicht nur unverhältnismäßig, sondern erschwert auch die Nachwuchsgewinnung für den Berufsstand erheblich.

Aus diesen Gründen, insbesondere mit Blick auf die ansonsten massive Änderung des Prüfungsmarktes zu Lasten kleinerer und mittelständischer Prüfungsgesellschaften und auf die Rechtssicherheit, ist es zwingend erforderlich, eine unbeschränkte Haftung des Abschlussprüfers weiterhin erst ab Überschreiten der Vorsatzschwelle vorzusehen.

Abgestufte Anhebung der Haftungsobergrenze auf bis zu EUR 16 Mio.

Anders als der Referentenentwurf sieht der Regierungsentwurf im Hinblick auf die Erhöhung der Haftungsobergrenzen nun ein differenziertes System vor. Diese Fortentwicklung nimmt teilweise die auch seitens des Berufsstands geäußerten Bedenken auf und ist daher im Grundsatz zu begrüßen. Die differenzierte Ausgestaltung der Haftungsobergrenzen greift aber zu kurz, da auch bei kapitalmarktorientierten Unternehmen erhebliche Größenunterschiede bestehen. Daher sollte auch innerhalb dieser Gruppe eine weitere Differenzierung erfolgen. Dies könnte beispielsweise über eine Berücksichtigung der Höhe des Prüfungshonorars umgesetzt werden. Die Höhe des Prüfungshonorars kann als Indikator für die Komplexität der Prüfung dienen.

Anhebung der Haftungsobergrenze von EUR 1 Mio. auf EUR 1,5 Mio.

Zuletzt wurden die Haftungsobergrenzen im Jahr 1998 durch das Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich (KonTraG) angehoben. Insofern ist es nachvollziehbar, dass eine moderate Anhebung der Haftungsobergrenzen vorgenommen werden soll. Die nunmehr im Regierungsentwurf enthaltene Abkopplung der Mindestversicherungssumme (§ 54 Abs. 4 Satz 1 WPO-E) von den Haftungsobergrenzen (§ 323 Abs. 2 Satz 1 HGB-E) begrüßen wir. Im Übrigen wird auf die Ausführungen zur Änderung des § 54 WPO (Artikel 21 Nr. 5 a)) verwiesen.

Übergangsfrist

Die vorgesehene Übergangsregelung mit einer Geltung der neuen Regeln des § 323 HGB ab dem 01.07.2021 belastet sowohl die betroffenen Wirtschaftsprü-

Seite 17/22 zur Stellungnahme zum Regierungsentwurf eines FISG vom 26.01.2021

fer als auch die Versicherungswirtschaft insofern, als sämtliche Versicherungsverträge angepasst werden müssen. Dies gilt trotz unseres Verständnisses der Übergangsregelung, dass die neuen Haftungsregeln für kalendergleiche Geschäftsjahre ab dem Jahr 2022 anzuwenden sind. Im Sinne der Rechtssicherheit wäre eine diesbezügliche Klarstellung in den Gesetzesmaterialien wünschenswert.

Zur Einfügung von § 323 Abs. 5 HGB – Benennung einer zuständigen Behörde für Unregelmäßigkeiten (Artikel 11 Nr. 8 c):

Wir begrüßen den in § 323 Abs. 5 HGB-E enthaltenen Vorschlag, die BaFin als zuständige Stelle i.S.v. Artikel 7 Unterabs. 2 EU-APrVO zu benennen. Damit beseitigt der deutsche Gesetzgeber den Umstand, dass eine in der EU-APrVO vorgesehene Mitteilungspflicht ins Leere läuft. Wir regen an, entsprechend die Mitteilungspflichten nach Artikel 12 EU-APrVO zu berücksichtigen und auch dafür die BaFin zur zuständigen Stelle zu erklären.

Unklar bleibt, in welchen Fällen der Abschlussprüfer darüber hinaus die für die Verfolgung von Straftaten oder Ordnungswidrigkeiten jeweils zuständige Behörde zu unterrichten hat. Nach unserem Verständnis ist im Regierungsentwurf eine solche Mitteilung nur im Anwendungsbereich des Artikel 7 Unterabs. 2 EU-APrVO, d.h. bei der Prüfung von Unternehmen von öffentlichem Interesse, vorgesehen.

Wir geben zu bedenken, dass die Mitteilung des Verdachts auf Vorliegen einer bloßen Ordnungswidrigkeit außerhalb der Rechnungslegung an die dafür zuständige Verwaltungsbehörde das Vertrauensverhältnis zwischen Abschlussprüfer und Mandant übergebühlich belasten würde. Es erscheint sachgerecht, eine solche Mitteilung auf den Verdacht einer Straftat zu beschränken. Andererseits sollte der Anwendungsbereich einer solchen Mitteilungspflicht aber nicht auf Unternehmen von öffentlichem Interesse beschränkt bleiben, sondern sämtliche prüfungspflichtigen Unternehmen umfassen.

Wie bereits zu Artikel 1 Nr. 9 dargelegt, regen wir ergänzend an, für Fälle besonderer Tragweite, z.B. bei Verdacht auf organisierte Kriminalität, die Strafverfolgung beim BKA zu zentralisieren und die originäre Zuständigkeit des BKA für solche Fälle zu erweitern. Der Abschlussprüfer hat dann bei Vorliegen von Anhaltspunkten für einen Bilanzbetrug im Bereich der organisierten Kriminalität das BKA unmittelbar zu unterrichten.

Schließlich regen wir an, § 323 Abs. 5 HGB-E um einen weiteren Satz zu ergänzen und auszuführen, dass der Abschlussprüfer für Mitteilungen, die er in gutem

Seite 18/22 zur Stellungnahme zum Regierungsentwurf eines FISG vom 26.01.2021

Glauben abgibt, nicht haftet. Für Fälle im Anwendungsbereich des Artikel 7 Unterabs. 2 EU-APrVO ergibt sich dies bereits aus Artikel 7 Unterabs. 3 EU-APrVO. Sollte – wie von uns angeregt – die Mitteilungspflicht des Abschlussprüfers bei Verdacht auf organisierte Kriminalität auf sämtliche gesetzliche Abschlussprüfungen erweitert werden, hätte ein solcher Satz konstitutive Wirkung, weil die EU-APrVO für Prüfungen von Unternehmen, die keine Unternehmen von öffentlichem Interesse sind, nicht gilt.

Zur Änderung von § 332 HGB – Verletzung der Berichtspflicht bei leichtfertigem Handeln (Artikel 11 Nr. 12 b)):

Der Regierungsentwurf sieht nach wie vor eine Strafbarkeit für die leichtfertige, also die grob fahrlässige Erteilung eines inhaltlich unrichtigen Bestätigungsvermerks zum Jahresabschluss oder Konzernabschluss eines Unternehmens von öffentlichem Interesse vor (§ 332 Abs. 3 HGB-E).

Bislang wurde der Abschlussprüfer strafrechtlich nur zur Verantwortung gezogen, wenn er vorsätzlich einen inhaltlich unrichtigen Bestätigungsvermerk erteilt hat. Dies soll künftig bereits bei leichtfertiger Pflichtverletzung möglich sein. Mit dem Absenken des Verschuldensmaßes auf Fahrlässigkeit wird der Grundsatz durchbrochen, dass nur vorsätzliches Verhalten strafbar ist. Eine Durchbrechung dieses Grundsatzes ist nach § 15 StGB nur dann zulässig, wenn das Gesetz fahrlässiges Handeln ausdrücklich mit Strafe bedroht. Die in § 332 Abs. 3 HGB-E enthaltene Formulierung scheint diesem Ausnahmecharakter nicht gerecht zu werden.

Der Gesetzgeber hat zudem die Abschlussprüferhaftung bewusst auf eine Ersatzpflicht gegenüber der geprüften Gesellschaft begrenzt (§ 323 Abs. 2 HGB). Dieses vom Gesetzgeber etablierte Haftungssystem könnte durch die vorgesehene Änderung in § 332 HGB aus dem Gleichgewicht gebracht werden, soweit ein Gericht eine unbegrenzte Haftung des Abschlussprüfers bei leichtfertiger Pflichtverletzung gegenüber einem Dritten (über einen deliktsrechtlichen Anspruch in Verbindung mit dem möglichen Schutzgesetz § 332 HGB) begründen könnte. Von einer derartigen Verschärfung der Strafvorschriften, die einen vollständigen Systemwandel der Abschlussprüferhaftung bedeuten könnte, ist unbedingt abzuraten.

Änderung des Einführungsgesetzes zum Handelsgesetzbuch (Artikel 12)

Zur Einfügung der Übergangsvorschrift zum FISG (Artikel 12 Nr. 2):

Unsere Anmerkungen zu der vorgesehenen Übergangsvorschrift zum FISG sind – soweit relevant – in den einzelnen Abschnitten zur Änderung der materiellen

Seite 19/22 zur Stellungnahme zum Regierungsentwurf eines FISG vom 26.01.2021

Rechtslage enthalten. Insoweit verweisen wir auf unsere Anmerkungen zur Aufhebung § 318 Abs. 1a HGB (Artikel 11 Nr. 3 a)) auf S. 8, zur Aufhebung von § 319a HGB (Artikel 11 Nr. 4) auf S. 12 sowie zur Änderung von § 323 HGB (Artikel 11 Nr. 8 b) aa)) auf S. 16 dieser Stellungnahme.

Diese dort enthaltenen Ausführungen gelten – ebenfalls soweit relevant – gleichermaßen für die erstmalige Anwendung von geänderten Regelungen in anderen Gesetzbüchern.

Änderung des Aktiengesetzes (Artikel 15)

Zur Einfügung von § 91 Abs. 3 AktG – Einrichtung eines internen Kontroll- und Risikomanagementsystems (Artikel 15 Nr. 1):

Wir begrüßen die Absicht der Bundesregierung, die Pflichten der Geschäftsleitung zur Einrichtung angemessener und wirksamer Corporate Governance Systeme gesetzlich klarzustellen. Während im Referentenentwurf noch eine Einfügung in § 93 AktG vorgesehen war, ist im vorliegenden Regierungsentwurf eine entsprechende Ergänzung des § 91 AktG aufgenommen worden. Leider beschreibt auch die vorgesehene Einführung von § 91 Abs. 3 AktG-E lediglich einen Zustand, der hinter der geltenden Rechtslage zurückbleibt. Statt einer Klarstellung werden damit Rechtsunsicherheiten geschaffen, welche die bezweckten Ziele der Änderung konterkarieren könnten.

Die (Sorgfalts-)Pflichten der Geschäftsleitung umfassen bereits heute die Einrichtung eines im Hinblick auf die Art und den Umfang der Geschäftstätigkeit sowie die Risikolage des Unternehmens angemessenen und wirksamen internen Kontroll- und Risikomanagementsystems. Diese Corporate Governance Systeme sind auch schon bislang Gegenstand der Befassung des Prüfungsausschusses nach § 107 Abs. 3 Satz 2 AktG. Der Wortlaut des Gesetzesvorschlags in § 91 Abs. 3 AktG-E grenzt diese explizit genannten Pflichten auf börsennotierte Aktiengesellschaften ein, obwohl die bisherige Rechtslage für nichtbörsennotierte Aktiengesellschaften ausweislich der Gesetzesbegründung nicht geändert werden soll. Die Eingrenzung des Anwendungsbereichs dieser „Klarstellung“ sollte unseres Erachtens aufgehoben werden, um Rechtsunsicherheiten zu vermeiden und eine mögliche Schwächung von Corporate Governance Systemen nichtbörsennotierter Aktiengesellschaften zu verhindern.

Wir unterstützen die Zielsetzung der Bundesregierung, die Corporate Governance zu stärken. Unseres Erachtens sollte dabei als Lehre aus dem Fall Wirecard – unbeschadet der bestehenden Vorstandspflichten – der Fokus auf die Einrichtung angemessener und wirksamer Compliance-Management-Systeme

Seite 20/22 zur Stellungnahme zum Regierungsentwurf eines FISG vom 26.01.2021

zur Verhinderung oder Aufdeckung wirtschaftskrimineller Handlungen in Form von Bilanzbetrug oder Vermögensschädigungen (sog. Anti-Fraud-Managementsysteme) gelegt werden. Wir regen daher an, gesetzlich klarstellend die Einführung eines solchen Compliance-Management-Systems – internationalen Rahmenwerken für Unternehmensüberwachungssysteme folgend – als Teil eines internen Kontroll- und Risikomanagementsystems explizit vorzuschreiben.

Darüber hinaus sollte der Vorstand eines Unternehmens von öffentlichem Interesse dazu verpflichtet werden, eine Erklärung abzugeben, dass er ein solches angemessenes und wirksames System eingerichtet hat und betreibt. Der Aufsichtsrat hat im Rahmen seiner allgemeinen Überwachungspflichten zu prüfen, ob die vom Vorstand abgegebene Erklärung zutreffend ist. Der Aufsichtsrat eines Unternehmens von öffentlichem Interesse sollte ebenfalls eine diesbezügliche Erklärung veröffentlichen. Solche Erklärungen erhöhen das Bewusstsein für die jeweiligen Verantwortlichkeiten von Vorstand und Aufsichtsrat. Zur Stärkung des Vertrauens in diese Erklärungen, zur Unterstützung des Aufsichtsrats bei der Erfüllung seiner Überwachungsaufgabe sowie zur Steigerung des Nutzens der Abschlussprüfung sollten diese Erklärungen in die Abschlussprüfung einbezogen werden. Mit der Prüfung eines solchen Compliance-Management-Systems durch den Abschlussprüfer würde zudem eine wirksame Grundlage für ggf. erforderliche Meldungen an dafür zuständige Stellen bei Verdacht auf Unregelmäßigkeiten geschaffen.

Darüber hinaus regen wir weiterhin an, den Vorstand gesetzlich zu verpflichten, im Abschluss eine explizite Aussage dazu abzugeben, dass ihm keine Tatsachen oder Gegebenheiten bekannt sind, die dem Fortbestand des Unternehmens, zumindest in den zwölf Monaten nach Abgabe der Erklärung, entgegenstehen. Der Aufsichtsrat hat diese Erklärung des Vorstands zu prüfen und dann seinerseits öffentlich zu erklären, dass der Vorstand zu Recht von der Annahme der Unternehmensfortführung ausgeht. Der Abschlussprüfer könnte bei Schaffung einer solchen Erklärungspflicht des Vorstands ggf. eine explizite Aussage zur Erklärung zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit des Vorstands in seinen Bestätigungsvermerk aufnehmen und erklären, dass ihm im Rahmen der Prüfung des Risikofrüherkennungssystems, des Lageberichts und des Abschlusses keine bestandsgefährdenden Risiken bekannt geworden sind und daher zulässigerweise von der Unternehmensfortführung ausgegangen werden kann. Überdies könnte die Abschlussprüfung auf die inhaltliche Prüfung der (Konzern-)Erklärung zur Unternehmensführung (§§ 289f, 315d HGB) ausgeweitet werden, damit die Adressaten dieser Erklärung in ihre Richtigkeit und Vollständigkeit vertrauen können. Eine inhaltlich geprüfte (Konzern-)Erklärung zur

Seite 21/22 zur Stellungnahme zum Regierungsentwurf eines FISG vom 26.01.2021

Unternehmensführung könnte ein wichtiges Instrument der Kapitalmarkttransparenz darstellen und als Grundlage für die Aufnahme kapitalmarktorientierter Unternehmen in bestimmte Börsensegmente dienen.

Zur Änderung von § 100 Abs. 5 AktG – Kompetenzen im Aufsichtsrat (Artikel 15 Nr. 3):

Wir begrüßen die vorgeschlagene und durch den Regierungsentwurf konkretisierte Änderung in § 100 Abs. 5 AktG-E, wonach künftig mindestens ein Mitglied des Aufsichtsrats über Sachverstand auf dem Gebiet der Rechnungslegung und mindestens ein weiteres Mitglied des Aufsichtsrats über Sachverstand auf dem Gebiet der Abschlussprüfung verfügen muss. Dies fördert die Qualität der Aufsichtsratsarbeit ebenso wie das Zusammenwirken von Aufsichtsrat und Abschlussprüfer.

Wir regen an, diese Vorschrift auch auf Unternehmen anderer Rechtsform, die in ihrer Organisationsstruktur, Größe und Risikostruktur einer Aktiengesellschaft vergleichbar sind, auszudehnen.

Ferner sollte zur Stärkung des Vertrauens in den deutschen Finanzmarkt explizit gesetzlich geregelt werden, dass entsprechend der Empfehlung des Deutschen Corporate Governance Kodex der Vorsitzende des Prüfungsausschusses sowohl von der Gesellschaft als auch von einem kontrollierenden Aktionär unabhängig zu sein hat.

Zur Änderung von § 107 Abs. 3 Satz 2 AktG – Ausweitung der Überwachungstätigkeit des Prüfungsausschusses (Artikel 15 Nr. 4 a):

Wir unterstützen die von der Bundesregierung vorgeschlagene Ergänzung in § 107 Abs. 3 Satz 2 AktG-E gesetzlich klarzustellen, dass der Prüfungsausschuss entsprechend der bisherigen Empfehlung des Deutschen Corporate Governance Kodex bei der Überwachung der Abschlussprüfung auch deren Qualität beurteilt.

Zur Änderung von § 107 Abs. 4 AktG – Auskunftsrechte des Prüfungsausschusses (Artikel 15 Nr. 4 b):

Wir begrüßen den Vorschlag der Bundesregierung, dass der Vorsitzende des Prüfungsausschusses nach § 107 Abs. 4 Satz 3 AktG-E künftig unmittelbar bei den Leitern der Zentralbereiche der Gesellschaft, die in der Gesellschaft für die Aufgaben zuständig sind, die den Prüfungsausschuss nach § 107 Abs. 3 Satz 2 AktG betreffen, Auskünfte einholen kann. Damit folgt die Bundesregierung unserem Vorschlag, zum einen auf eine kasuistische Aufzählung von Gesprächspartnern zu verzichten sowie zum anderen klarzustellen, dass der Vorsitzende

Seite 22/22 zur Stellungnahme zum Regierungsentwurf eines FISG vom 26.01.2021

des Prüfungsausschusses diese Auskünfte einholen kann, ohne zuvor Rücksprache mit dem gesamten Prüfungsausschuss halten zu müssen.

Änderung der Wirtschaftsprüferordnung (Artikel 21)

Zur Änderung von § 54 Abs. 4 WPO (Artikel 21 Nr. 5 a)):

Mittels der im Referentenentwurf noch nicht enthaltenen Änderung des § 54 Abs. 4 Satz 1 WPO will die Bundesregierung nunmehr sicherstellen, dass die Anhebung der Haftungsobergrenze in § 323 Abs. 2 Satz 1 HGB von EUR 1 Mio. auf EUR 1,5 Mio. für die Prüfung von Kapitalgesellschaften, die nicht Unternehmen von öffentlichem Interesse sind, nicht zugleich zu einer Erhöhung der für alle Wirtschaftsprüfer geltenden berufsrechtlichen Mindestversicherungssumme führt. Eine solche Abkopplung der Mindestversicherungssumme (§ 54 Abs. 4 Satz 1 WPO-E) von den Haftungsobergrenzen begrüßen wir.

C. Redaktionelle Anmerkungen

Im Regierungsentwurf ist vorgesehen, einen neuen § 316a HGB einzufügen (Artikel 11 Nr. 1). In § 316a Satz 2 Nr. 2 HGB-E wird bei der Definition eines CRR-Kreditinstituts u.a. auf Artikel 2 Abs. 5 Nr. 5 der Richtlinie 2013/36/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Juni 2013 verwiesen.

Die Kreditanstalt für Wiederaufbau wird in dieser EU-Richtlinie indes nicht in Artikel 2 Abs. 5 Nr. 5, sondern in Artikel 2 Abs. 5 Nr. 6 aus dem Anwendungsbereich herausgenommen. Wir regen an, dieses redaktionelle Versehen zu beheben.

Für Rückfragen stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Prof. Dr. Naumann