



WIRTSCHAFTSPRÜFERKAMMER

Körperschaft des  
öffentlichen Rechts

[www.wpk.de/stellungnahmen/stellungnahmen.asp](http://www.wpk.de/stellungnahmen/stellungnahmen.asp)

## **Stellungnahme zu dem Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Kontrolle von Unternehmensabschlüssen vom 21. April 2004 (Bilanzkontrollgesetz - BilKoG)**

Die Wirtschaftsprüferkammer hat mit Schreiben vom 3. September 2004 gegenüber dem Rechtsausschuß des Deutschen Bundestages zu dem Regierungsentwurf eines Bilanzkontrollgesetzes wie nachfolgend wiedergegebene Stellung genommen:

Die Wirtschaftsprüferkammer begrüßt und unterstützt die Einrichtung eines neuen Verfahrens zur Kontrolle kapitalmarktorientierter Unternehmen durch eine privatrechtlich organisierte, unabhängige Stelle. Neben der anlaßbezogenen Untersuchung bei Anzeichen für Fehler in der Bilanzierung ist gerade die stichprobenartige nicht-anlaßbezogene Untersuchung der Bilanzierungspraxis eine sinnvolle Ergänzung zur gesetzlichen Abschlußprüfung.

Im folgenden wollen wir auf einzelne Aspekte eingehen, die in ihrer Berührung zum gesetzlichen Abschlußprüfer gegebenenfalls einer Anpassung oder Klarstellung bedürfen.

### 1. Prüfungsumfang

Zu begrüßen ist, daß nach der Gesetzesbegründung zu § 342b Abs. 2 Satz 3 Nr. 1 HGB-E im Fall der Anlaßprüfung durch die Prüfstelle für Rechnungslegung keine § 317 HGB entsprechende Vollprüfung durchzuführen ist, insofern also keine zweite Abschlußprüfung stattfindet.

Auch bezüglich der Stichprobenprüfungen wurde versucht, in der Begründung den Prüfungsumfang gegenüber der Vollprüfung nach § 317 HGB abzugrenzen und einzuschränken. Am deutlichsten wird dies in bezug auf Stichprobenprüfungen der BaFin in der Begründung zu § 370 Abs. 1 Satz 3 WpHG-E. Bezüglich der Stichprobenprüfungen der Prüfstelle für Rechnungslegung fehlt aber ein derart deutlicher Hinweis. Dort wird zu § 342b Abs. 2 Satz 1 HGB-E lediglich ausgeführt, daß der Prüfungsumfang nicht mit dem der Abschlußprüfung identisch sei, u.a. da in der Regel nicht sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden einbezogen würden.

Es sollte insgesamt der Eindruck vermieden werden, bei der Anlaß- und Stichprobenprüfung handele es sich um Vollprüfungen nach § 317 HGB, wie sie von Wirtschaftsprüfern im Rahmen der gesetzlichen Abschlußprüfung durchgeführt werden. Dies kann auch aus Gründen der Kosten und Effizienz nicht gewollt sein. Vielmehr handelt es sich nur um schwerpunktmäßige Untersuchungen, bei denen das Instrument der prüferischen Durchsicht (Review, vgl. IDW PS 900, Tz 3, wonach dieser Standard auch auf einzelne Bestandteile von Abschlüssen anzuwenden ist) im Sinne einer Plausibilitätsprüfung angewandt wird.

**Wir regen daher an, in den Begründungen zu § 342b Abs. 2 Satz 3 Nr. 2 und Nr. 3 HGB-E klarzustellen, daß Prüfungen auf Verlangen der BaFin (Nr. 2) bzw. Stichprobenprüfungen (Nr. 3) in ihrem Umfang keine nochmalige Abschlußprüfung sind. Auch die Begründung zu § 37o Abs. 1 WpHG-E sollte entsprechend angepaßt werden.**

Nach § 342b Abs. 1 Satz 4 HGB-E bzw. § 37o Abs. 3 WpHG-E können sich Prüfstelle und BaFin bei der Durchführung der Prüfungen anderer Personen bedienen. Wegen der erforderlichen spezifischen Prüfungskennnisse und -erfahrungen sind Wirtschaftsprüfer hier besonders geeignet. Dies wird in der Begründung auch anerkannt. Soweit eine gesetzliche Regelung nicht möglich ist, sollte aber in den Verfahrensordnungen der Prüfstelle die Einbeziehung von Wirtschaftsprüfern ausdrücklich geregelt werden. Auch in den Richtlinien der BaFin sollte – entsprechend ihrer bisherigen Praxis – die regelmäßige Beauftragung von Wirtschaftsprüfern im Rahmen von § 37o WpHG-E vorgesehen werden.

Zur Frage der Vereinbarkeit der Bestellung als Wirtschaftsprüfer und einer Tätigkeit bei der Prüfstelle möchten wir auf Ziff. 4 unserer Stellungnahme verweisen.

## **2. Pflicht zur Unterrichtung der Wirtschaftsprüferkammer bei möglichen Berufspflichtverletzungen des Abschlußprüfers**

Sowohl die Prüfstelle (§ 342b Abs. 8 Satz 2 HGB-E) als auch BaFin (§ 37r Abs. 2 Satz 2 WpHG-E) sollen verpflichtet werden, der Wirtschaftsprüferkammer Tatsachen zu übermitteln, die auf das Vorliegen einer Berufspflichtverletzung durch den Abschlußprüfer schließen lassen. Diese Regelungen werden von uns ausdrücklich begrüßt, da sie die Berufsaufsicht durch die Wirtschaftsprüferkammer weiter stärken. Dies entspricht dem bisherigen Willen des Gesetzgebers, zuletzt im Rahmen der Fünften Novellierung der Wirtschaftsprüferordnung (WPO) zum 1. Januar 2004 (als Teil des Wirtschaftsprüfungsexamens-Reformgesetz, BGBl. 2003 I S. 2446).

Abzulehnen ist dagegen der Vorschlag des Bundesrates in seiner Stellungnahme vom 11. Juni 2004 (Drucksache 325/04 (Beschluß), Ziff. 4 zu Artikel 1 Nr. 2). Tatsachen, die eine Be-

rufspflichtverletzung darstellen könnten, zur Vorabprüfung zunächst an die BaFin zu übermitteln, führt lediglich zu einer zeitlichen Verzögerung, was u.a. unter Verjährungsgesichtspunkten problematisch sein könnte. Die Begründung des Bundesrates hierzu ist nicht schlüssig. Die Kooperationsbereitschaft des Unternehmens als Rechnungsleger steht kaum im Zusammenhang mit der Meldung möglicher Berufspflichtverletzungen des Abschlußprüfers durch die Prüfstelle. Außerdem würde die Meldung über BaFin den jüngsten gesetzgeberischen Bemühungen und der Erwartung der Öffentlichkeit um eine Stärkung der Berufsaufsicht durch die Wirtschaftsprüferkammer entgegenstehen.

**Die Formulierung des Regierungsentwurfs sollte daher beibehalten werden.**

### 3. Auskunftspflicht des Abschlußprüfers

Gemäß § 37o Abs. 4 WpHG-E ist neben dem Unternehmen der Abschlußprüfer verpflichtet, der BaFin auf Verlangen Auskünfte zu erteilen und Unterlagen vorzulegen, soweit dies zur Prüfung erforderlich ist. Die Grenze der Auskunftspflicht bildet allein das Verbot, sich selbst belasten zu müssen. Nach dem Regierungsentwurf ist diese Pflicht auf Tatsachen beschränkt, die dem Abschlußprüfer im Rahmen der Abschlußprüfung bekannt geworden sind. Dies ist an sich eine Selbstverständlichkeit. Soweit sich dieser Einschub dem Wortlaut nach nur auf die Auskunftspflicht, nicht aber auf die Pflicht zur Vorlage von Unterlagen bezieht, stellt sich die Frage, ob dies dem verfassungsrechtlichen Grundsatz entspricht, sich nicht selbst belasten zu müssen.

Schon dem Grunde nach lehnen wir wegen der hiermit verbundenen erheblichen Einschränkung der beruflichen Verschwiegenheitspflicht die Auskunftspflicht des Abschlußprüfers gegenüber der BaFin ab, insbesondere auch die Vorlagepflicht der Arbeitspapiere. Diese sollten nur dann vorzulegen sein, wenn das geprüfte Unternehmen selbst mit der Vorlage einverstanden ist, den Abschlußprüfer also aktiv von seiner Verschwiegenheitspflicht entbindet. Dies würde mit dem Grundgedanken der neuen Verfahren korrespondieren, wonach sich die Unternehmen so weit wie möglich freiwillig und verfahrensfördernd hieran beteiligen sollen.

Im übrigen ist die Auskunftspflicht des Abschlußprüfers auch nicht erforderlich. Weder seine Auskünfte noch die Arbeitspapiere können einen wesentlichen Beitrag für die Ermittlungen gegen den Rechnungsleger leisten. Die Arbeitspapiere dienen, vereinfacht gesprochen, ausschließlich der internen Prüfungsvorbereitung und Dokumentation der Prüfungsdurchführung. Deren Ergebnis wiederum ist in Form des Prüfungsberichtes ohnehin zugänglich. Auf die Art und Weise der Prüfungsdurchführung sollte die BaFin aber nicht zurückgreifen, um eine eigenständige, unbeeinflusste Untersuchung vornehmen zu können.

Hingewiesen sei auch darauf, daß im Rahmen von Bankenprüfungen nach dem KWG der Abschlußprüfer nicht zu dem nach §§ 44 ff. auskunftspflichtigen Personenkreis gehört.

Des weiteren ist bemerkenswert, daß es auf der anderen Seite nicht für erforderlich gehalten wird, als Erfüllungsgehilfen des Rechnungslegers andere unmittelbar oder mittelbar an der Rechnungslegung beteiligte Personengruppen zur Auskunft zu verpflichten, obwohl sich das Enforcement allein auf die ordnungsgemäße Rechnungslegung bezieht. Dies könnte den nicht gewollten Eindruck erwecken, es werde im Rahmen des Enforcement auch gegen den Abschlußprüfer ermittelt.

Wir müssen uns auch deswegen gegen diese Regelung verwahren, da eine weitere Einschränkung der Verschwiegenheitspflicht von Wirtschaftsprüfern und vereidigten Buchprüfern mittelfristig die Sozietätsfähigkeit dieser Berufe gefährden kann, insbesondere im Verhältnis zu Steuerberatern und Rechtsanwälten. Bereits nach dem Geldwäschegesetz wurde die Verschwiegenheitspflicht des Prüferberufs stärker eingeschränkt als bei anderen Berufsgruppen. Nicht zuletzt vor dem Hintergrund der EuGH-Entscheidung in Sachen „Wouters“ (Urteil vom 19.2.2002, Rs C-309/99) bedroht jede weitere Einschränkung die multidisziplinäre Zusammenarbeit der Berufsgruppen in Sozietäten und Partnerschaften als Säule des beruflichen Mittelstandes.

**Wir halten es insgesamt für erforderlich, auf die Einführung einer direkten Auskunfts- und Offenlegungspflicht des Abschlußprüfers in § 37o Abs. 4 WpHG-E zu verzichten. Sollte dennoch eine Auskunfts- und Offenlegungspflicht eingeführt werden, müßten mit Rücksicht auf den Grundsatz des *nemo tenetur* die verfassungrechtlichen Grenzen zur Durchbrechung der Verschwiegenheitspflicht deutlich geregelt werden.**

#### 4. Vereinbarkeit einer Tätigkeit bei der Prüfstelle mit dem Beruf des Wirtschaftsprüfers

Aus den unter Ziff. 1 am Ende genannten Gründen halten wir die Tätigkeit eines Wirtschaftsprüfers bei der Prüfstelle aufgrund der berufstypischen prüfenden Tätigkeit mit dem Beruf für vereinbar. **Soweit die Tätigkeit im Rahmen eines Anstellungsverhältnisses erfolgen soll, halten wir jedoch eine Regelung in der WPO für erforderlich.** Zu diesem Punkt hatten wir bereits mit Schreiben vom 15. Juli 2004 eine Stellungnahme gegenüber dem Bundesjustizministerium abgegeben. Es bietet sich eine Ergänzung von § 43a Abs. 4 Nr. 4 WPO an, der bei Einrichtung des Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee e.V. (DRSC) nach § 342 Abs. 1 HGB in die Wirtschaftsprüferordnung aufgenommen wurde. § 43a Abs. 4 WPO enthält eine Aufzählung von Tätigkeiten, die mit dem Berufs des Wirtschaftsprüfers vereinbar sind. Unser Formulierungsvorschlag lautet:

„Nach Artikel 5 ist folgender Artikel 5a einzufügen:

### **Artikel 5a**

#### **Änderung der Wirtschaftsprüferordnung**

*In § 43a Abs. 4 Nr. 4 der Wirtschaftsprüferordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 5. November 1975 (BGBl. I S. 2803), die zuletzt durch Artikel ... des Gesetzes vom ... geändert worden ist, werden die Wörter „Einrichtung oder“ durch die Wörter „Einrichtung, als Angestellter einer nach § 342b Abs. 1 des Handelsgesetzbuches vom Bundesministerium der Justiz im Einvernehmen mit dem Bundesministerium der Finanzen durch Vertrag anerkannten Prüfstelle oder als Angestellter“ ersetzt.*

*Begründung:*

*Nach § 342b Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs kann das Bundesministerium der Justiz im Einvernehmen mit dem Bundesministerium der Finanzen eine privatrechtliche Prüfstelle zur Prüfung von Verstößen gegen Rechnungslegungsvorschriften durch Vertrag anerkennen. Durch die Änderung wird klargestellt, daß eine Angestelltentätigkeit bei der Prüfstelle mit dem Beruf des Wirtschaftsprüfers vereinbar ist. Die Unabhängigkeit des mit einer konkreten Untersuchung betrauten angestellten Wirtschaftsprüfers ist durch die Satzung und die Verfahrensordnung der Prüfstelle zu gewährleisten (vgl. § 342b Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs).“*

#### **5. Haftung der Mitglieder der Prüfstelle**

Der Bundesrat bittet in seiner Stellungnahme vom 11. Juni 2004 (Ziff. 3 zu Artikel 1 Nr. 2) um Prüfung, ob die Haftung der Mitglieder der Prüfstelle für durch die Prüfungstätigkeit verursachte Schäden nicht auch auf Fälle grober Fahrlässigkeit erstreckt werden sollte.

Die Regelung des § 342b Abs. 7 HGB-E zur Haftung der Prüfstelle und ihrer Mitglieder läßt unseres Erachtens einige Fragen offen.

Zunächst ist fraglich, wer die Mitglieder der Prüfstelle sind. Dabei wäre die Struktur der durch das Bundesministerium der Justiz im Einvernehmen mit dem Bundesministerium der Finanzen anzuerkennenden Prüfstelle zu berücksichtigen. Hierzu wurde bereits vorsorglich die Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung e.V. (DPR) gegründet. Mitglieder dieses Vereins sind ausschließlich Interessenverbände und Berufsorganisationen, die unmittelbar nicht in die Prüfungshandlungen einbezogen wären. Die Prüfstelle im eigentlichen Sinn ist ein Gremium des Vereins, das zunächst aus hauptamtlichen Mitarbeitern besteht. Daneben können

Angestellte und freie Mitarbeiter in die Prüfung einbezogen werden. Diese Personen wären wohl bei einer Anerkennung der DPR als Mitglieder der Prüfstelle im Sinne von § 342b Abs. 7 HGB-E anzusehen.

Zweifel bestehen weiter, inwiefern eine Haftung dem Grunde nach bestehen kann. In der Begründung zum Regierungsentwurf wird bereits ausgeführt, daß eine Haftung der Prüfstelle oder ihrer Mitglieder nur in seltenen Fällen möglich wäre. Beispiele werden hingegen nicht gebildet. Zu Recht wird außerdem festgestellt, daß das geprüfte Unternehmen selbst entscheidet, wie mit dem Ergebnis der Prüfstelle umzugehen ist. Bei Zweifeln des Unternehmens wäre auch eine weitere Prüfung durch die BaFin möglich (§ 37p Abs. 1 Nr. 1, 2. Variante WpHG-E), was in der Sache zu deren Letztverantwortung führen würde.

Da das Ergebnis der Prüfung durch die Prüfstelle auch nicht öffentlich ist – die Regelung zur Verschwiegenheitspflicht nach § 342c HGB-E stehen dem entgegen – dürfte kaum zu befürchten sein, daß eine Meinungsverschiedenheit zwischen dem Unternehmen und der Prüfstelle vor einer endgültigen Klärung durch die BaFin, zum Beispiel durch eine Verunsicherung von Anlegern, Banken und anderen Investoren zu einer materiellen oder immateriellen Schädigung des Unternehmens führt.

Insgesamt erscheint eine Haftung der Prüfstelle oder ihrer Mitglieder nur in äußerst seltenen Fällen denkbar. **Aufgrund ihres besonderen, gesetzlich vorgegebenen Auftrages ist eine Regelung möglicher Haftungstatbestände und der Haftungsbegrenzung dennoch sinnvoll.** Unseres Erachtens sollte aber – entgegen der Empfehlung des Bundesrates - die Haftung auf vorsätzliches Tun oder Unterlassen beschränkt bleiben. Eine weitergehende Haftung könnte die Handlungsfähigkeit der Prüfstelle, insbesondere die Bereitschaft qualifizierter Personen zur Mitarbeit in der Prüfstelle, gefährden. Dazu könnte eine erhebliche finanzielle Belastung kommen, soweit die Prüfstelle und ihre Mitglieder zur Absicherung einer unbegrenzten Haftung für (grob) fahrlässiges Fehlverhalten eine Vermögensschadenhaftpflichtversicherung unterhalten müßten. Sollte eine Haftung auch für (grob) fahrlässiges Fehlverhalten eingeführt werden, sollte schon aus Gründen der Versicherbarkeit eine Haftungsbegrenzung der Höhe nach erwogen werden, zum Beispiel durch einen Verweis auf § 323 Abs. 2 Satz 2 HGB.

**Insgesamt empfehlen wir, nicht der Bitte des Bundesrates zur Erweiterung der Haftung nach § 342b Abs. 7 HGB-E zu entsprechen.**

## 6. Pre-Clearance als weitere Aufgabe der Prüfstelle

Abschließend möchten wir noch auf eine weitere mögliche Tätigkeit der Prüfstelle für Rechnungslegung hinweisen, die nicht zwingend gesetzlich geregelt werden muß, wohl aber in der Verfahrensordnung der Prüfstelle aufgenommen werden sollte.

In der Praxis besteht ein Bedarf der Rechnungsleger kritische Fragen der Rechnungslegung vorab mit einer kompetenten Stelle klären zu können (sogenanntes Pre-Clearance). Dieses Verfahren ist z.B. in den USA bei der dortigen Kapitalmarktaufsicht SEC üblich. Auch die BaFin bietet den dort beaufsichtigten Unternehmen in Teilen diesen Service. Dadurch erhalten alle Verfahrensbeteiligten frühzeitig die nötige Sicherheit. Unseres Erachtens könnte diese Aufgabe durch die Prüfstelle übernommen werden, gegebenenfalls in Liaison mit dem DRSC. In der Begründung zum BilKoG könnte z.B. am Ende von Abschnitt A. II. ein Absatz aufgenommen werden, in dem auf die Möglichkeit des Pre-Clearance als weitere Aufgabe der Prüfstelle hingewiesen wird, zum Beispiel:

*„Der Prüfstelle ist es freigestellt im Rahmen ihrer Satzung oder Verfahrensordnung über die nach diesem Gesetz vorgesehenen Tätigkeiten hinaus weitere Aufgaben zu übernehmen, soweit diese mit dem Zweck des Gesetzes vereinbar sind. Dazu könnte zum Beispiel eine bei Bedarf des Rechnungslegers frühzeitige Beratung oder Klarstellung in kritischen Fragen der Rechnungslegung gehören (sogenanntes Pre-Clearance).“*