



Stellungnahme zu dem Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Einführung internationaler Rechnungslegungsstandards und zur Sicherung der Qualität der Abschlußprüfung (Bilanzrechtsreformgesetz - BilReG)

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

In diesem Schreiben möchten wir uns zunächst auf diejenigen Aspekte des Regierungsentwurfes konzentrieren, welche die Einführung internationaler Rechnungslegungsstandards und die Berichtspflichten des Abschlußprüfers betreffen. Zur Frage der Unabhängigkeit des gesetzlichen Abschlußprüfers werden wir gesondert Stellung nehmen.

Im einzelnen möchten wir folgende Anmerkungen machen:

1. Eingehen auf die Rechnungslegungsgrundsätze im Prüfungsbericht (§ 321 Abs.3 HGB-E)

§ 321 Abs. 3 HGB-E sieht vor, daß der Abschlußprüfer im Prüfungsbericht auf die angewandten Rechnungslegungs- und Prüfungsgrundsätze eingehen soll. In bezug auf die Prüfungsgrundsätze ergab sich dies bereits aus dem bisherigen Wortlaut des § 321 Abs. 3 HGB und entspricht im übrigen bereits ständiger berufsständischer Praxis (vgl. auch IDW PS 450 n.F., Rz. 54).

Soweit auf die angewandten Rechnungslegungsgrundsätze eingegangen werden soll, bleibt offen, in welcher Tiefe dies erfolgen muß. Grundsätzlich ist auch nach der bisherigen Fassung des § 321 Abs. 3 HGB der Gegenstand der Abschlußprüfung gesondert zu erläutern, dies umfaßt auch den Hinweis auf die dem Jahres- oder Konzernabschluß zugrundeliegenden Rechnungslegungsstandards. Dies allein verlangen auch Art. 51a Abs. 1 lit. a) der Bilanzrichtlinie und Art. 37 Abs. 2 lit. a) der Konzernbilanzrichtlinie. Eine detaillierte Darstellung dürfte aber nicht Aufgabe des Abschlußprüfers sein. Der Wortlaut läßt jedenfalls nicht klar erkennen, wie weit die Ausführungen hier gehen sollen, so daß die Gefahr besteht, daß Dritte hiernach eine detaillierte Darstellung erwarten. Soweit dies verlangt würde, würden dem Abschlußprüfer Aufgaben auferlegt, die originär bereits dem Rechnungsleger zukommen. So

haben auch die gesetzlichen Vertreter des Unternehmens nach §§ 284 Abs. 2 Nr. 1 bzw. 313 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 HGB und nach IAS 1 (Rn. 91 ff, insbesondere Rn. 97-101) die angewandten Rechnungslegungsgrundsätze detailliert im Anhang darzustellen.

Insofern möchten wir eine stärkere Anlehnung an den Wortlaut der Art. 51a Abs. 1 lit. a) der Bilanzrichtlinie und Art. 37 Abs. 2 lit. a) der Konzernbilanzrichtlinie anregen.

2. Offenlegung des Prüfungsberichts im Insolvenzfall – Dritthaftung (§ 321 a HGB-E)

Der neu eingeführte § 321a HGB-E dient auch dem Schutz und der Verteidigung des Abschlußprüfers in Fällen einer öffentlichen Diskussion um eine Unternehmensschieflage und der Vermutung einer mangelhaften Prüfung. Die Regelung ist insofern zu begrüßen.

Fraglich ist aber, ob der Regelungsvorschlag nicht negative haftungsrechtliche Konsequenzen mit sich zieht, indem durch die Offenlegung von Gesetzes wegen Dritte in den Adressatenkreis des Prüfungsberichtes einbezogen würden. Gerade in Insolvenzfällen ist die Neigung der Gläubiger und Gesellschafter sehr groß, gegenüber dem Abschlußprüfer vermeintliche Haftungsansprüche geltend zu machen.

Der im Vergleich zum Referentenentwurf neu eingeführte Absatz 1 Satz 2, wonach der Anspruch zur Einsicht des Prüfungsberichtes sich gegen denjenigen richtet, der diesen in Besitz hat, dürfte nichts an den möglichen haftungsrechtlichen Implikationen ändern. Im Gegenteil: Danach könnte der Prüfungsbericht auch ohne Kenntnis des Abschlußprüfers zur Einsicht weitergegeben werden, wodurch dieser aber den Überblick über den Verteiler des Prüfungsberichtes und – im Haftungsfall - mögliche Anspruchsgegner verlieren kann. Aus diesem Grund sehen die von Abschlußprüfern verwendeten Allgemeinen Auftragsbedingungen grundsätzlich vor, daß die Weitergabe des Berichtes nach vorheriger Anzeige nur mit schriftlicher Zustimmung zulässig ist.

Um den der Vorschrift auch zugrundeliegenden Schutzgedanken für den Abschlußprüfer nicht in das Gegenteil zu wandeln, sollte z.B. über einen entsprechenden Hinweis in der Begründung sichergestellt werden, daß aus der Offenlegung des Prüfungsberichtes unmittelbar keine haftungsrechtlichen Ansprüche gegen den Abschlußprüfer abgeleitet werden können.

3. Bestätigungsvermerk (§ 322 HGB-E)

a) Übereinstimmung mit den gesetzlichen Vorschriften (§ 322 Abs. 3 Satz 1 HGB-E)

Nach dem Regierungsentwurf soll der Abschlußprüfer nunmehr nach § 322 Abs. 3 Satz 1 HGB-E zusätzlich bestätigen, daß der Jahres- oder Konzernabschluß den gesetzlichen Vorschriften entspricht. Eine entsprechende Pflicht gab es vor dem KonTraG. Sie wurde im Rahmen des KonTraG herausgenommen, um Mißverständnisse zu vermeiden (vgl. Begr. RegE, BR-Drucks. 872/97, S. 78 = Ernst/Seibert/Stuckert, KonTraG, S. 104). Dafür wurde die Aussage aufgenommen, daß die Prüfung zu keinen Einwendungen geführt hat, was im Kern einer Bestätigung der Gesetzmäßigkeit gleichkommt, da der Abschlußprüfer nach § 317 Abs. 1 Satz 2 HGB die Gesetzmäßigkeit zu prüfen hat.

Da der Abschlußprüfer nach § 322 Abs. 3 Satz 1 HGB-E künftig weiterhin zu bestätigen hat, daß die nach § 317 HGB durchgeführte Prüfung zu keinen Einwendungen geführt hat, führt die Wiedereinfügung der Bestätigung der Übereinstimmung mit den gesetzlichen Vorschriften zu einer Doppelbestätigung ein und desselben Sachverhalts.

b) Einschränkung aufgrund von Prüfungshemmnissen (§ 322 Abs. 4 und 5 HGB-E)

Zu begrüßen ist, daß entsprechend unserer Stellungnahme zum Referentenentwurf klar gestellt wurde, daß eine Einschränkung des Bestätigungsvermerks auch aufgrund von Prüfungshemmnissen erforderlich sein kann und entsprechende Rechtsfolgen bestehen. Aus Gründen der Systematik und Rechtssicherheit wäre jedoch eine ausdrückliche gesetzliche Klarstellung wünschenswert, daß nicht nur die Versagung des Bestätigungsvermerks, sondern auch Einschränkungen gleichermaßen aufgrund von Einwendungen (Absatz 4) und Prüfungshemmnisse (Absatz 5) möglich sind.

4. Zusammenfassung der Bestätigungsvermerke nach § 325 Abs. 3a Satz 2 HGB-E

Bislang durften der Bestätigungsvermerk und Prüfungsbericht zum Konzernabschluß und Jahresabschluß des Mutterunternehmens nach § 298 Abs. 3 Satz 3 HGB zusammengefaßt werden, wenn auch der Konzernanhang und der Anhang zum Jahresabschluß des Mutterunternehmens zusammengefaßt und der Konzernabschluß und der Jahresabschluß des Mutterunternehmens gemeinsam offengelegt werden. Diese Regelung ist ausweislich der Begründung aufgrund der Neuregelung in § 325 Abs. 3 Satz 2 HGB-E entfallen, die eine solche Zusammenfassung für einen weiten Kreis von Fallgestaltungen ermöglicht.

In der Tat sind Fälle, in denen die Bestätigungsvermerke und Prüfungsberichte zusammengefaßt werden dürfen, vielfältiger geworden. Voraussetzung ist lediglich, daß der Konzernabschluß zusammen mit dem Jahresabschluß oder dem Einzelabschluß des Mutterunternehmens bekanntgemacht wird. Danach kommt beispielsweise auch eine Zusammenfas-

sung der Bestätigungsvermerke und Prüfungsberichte in Betracht, wenn der Konzernabschluß nach HGB und der Einzelabschluß nach IAS (§ 325 Abs. 2a HGB-E) aufgestellt wurde oder der Konzernabschluß nach IAS (§ 315a HGB-E) und der Jahresabschluß des Mutterunternehmens nach HGB. Sicherlich liegt die Entscheidung darüber, ob in diesen Fällen die Bestätigungsvermerke und Prüfungsberichte zusammengefaßt werden, beim Abschlußprüfer.

Eine andere Frage ist jedoch, ob der Gesetzgeber in diesen Fällen, in denen die Abschlüsse nach unterschiedlichen Standards aufgestellt werden, die Zusammenfassung der Bestätigungsvermerke und Prüfungsberichte zulassen sollte. Würde die vorgesehene gesetzliche Regelung beibehalten, könnten zusammengefaßte Bestätigungsvermerke, die unter Umständen nicht mehr hinreichend klar und übersichtlich sind, auch seitens der Berufsaufsicht (Wirtschaftsprüferkammer oder Berufsgerrichtsbarkeit) kaum geahndet werden.

5. Zusammenfassung des Anhangs zum Konzernabschluß und zum Einzelabschluß nach § 325 Abs. 2a HGB-E

Wie bisher kann nach § 298 Abs. 3 HGB der Konzernanhang nach HGB mit dem Anhang zum Jahresabschluß des Mutterunternehmens zusammengefaßt werden. Wird der Konzernabschluß nach HGB und der Einzelabschluß des Mutterunternehmens nach § 325 Abs. 2a HGB-E aufgestellt, dann kommt eine Zusammenfassung der Anhänge nicht in Betracht, da § 298 Abs. 3 Satz 1 HGB nur eine Zusammenfassung des Konzernanhangs mit dem Anhang des Jahresabschlusses (HGB) des Mutterunternehmens zuläßt.

Gleiches gilt in dem Fall, in dem der Konzernabschluß nach § 315a HGB-E und der Einzelabschluß des Mutterunternehmens nach § 325 Abs. 2a HGB-E aufgestellt wird. Daß umgekehrt der Konzernanhang nach § 315a HGB-E mit dem Anhang zum Jahresabschluß (HGB) des Mutterunternehmens zusammengefaßt werden darf, kann zumindest indirekt aus den Bestimmungen des § 315a Abs.1 HGB geschlossen werden. Danach ist § 315 HGB anzuwenden, wobei in § 315 Abs. 3 HGB die Bestimmung des § 298 Abs. 3 HGB in Bezug genommen wird.

Es stellt sich die Frage, ob die vorstehend aufgezeigten Rechtsfolgen seitens des Gesetzgebers gewollt sind oder ob es z.B. versäumt wurde, § 298 Abs. 3 Satz 1 HGB bezogen auf den Anhang nach § 325 Abs. 2a HGB-E entsprechend anzupassen.

6. Zusammenfassung der Lageberichte

Der Konzernlagebericht nach § 315 HGB und der Lagebericht des Mutterunternehmens nach § 289 HGB dürfen nach § 315 Abs. 3 HGB zusammengefaßt werden, wenn sie gemeinsam offengelegt werden. Hier stellt sich die Frage, ob dies auch gilt, wenn die Konzernrechnungslegung nach § 315a HGB-E erfolgt, und das Mutterunternehmen nach § 325 Abs. 2a HGB-E Rechnung legt. Da in diesem Fall nach § 315 Abs. 3 HGB die Bestimmung des § 298 Abs. 3 HGB entsprechend anzuwenden ist, kommt – da § 298 Abs. 3 HGB den Anhang nach § 325 Abs. 2a HGB-E nicht Bezug nimmt – eine Zusammenfassung nicht in Betracht. Dagegen ist es nach diesen Bestimmungen zulässig, den Konzernlagebericht nach § 315a HGB-E mit dem Lagebericht des Mutterunternehmens nach § 289 HGB, den das Mutterunternehmen im Zusammenhang mit dem Jahresabschluß nach HGB aufstellt, zusammenzufassen.

In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, daß im Gesetzesentwurf zu § 325 Abs. 2a HGB-E die Anwendung von § 289 HGB nicht eindeutig geregelt ist. Daß § 289 HGB in diesem Fall anzuwenden ist, ergibt sich letztlich nur aus der Begründung. Aus § 325 Abs. 2a Satz 4 HGB-E ergibt sich nur, daß der Lagebericht in dem erforderlichen Umfang auch auf den Einzelabschluß Bezug nehmen muß, während nach Satz 5 dieser Vorschrift die übrigen Vorschriften des Ersten Unterabschnitts des Zweiten Abschnitts des Dritten Buches, d.h. auch § 289 HGB, insoweit nicht gelten. Daß § 289 HGB anzuwenden ist, sollte deshalb bereits in § 325 Abs. 2a Satz 3 HGB-E zum Ausdruck kommen.

Der Vollständigkeit halber sei darauf eingegangen, daß auch in diesem Fall, in dem der Konzernabschluß und Konzernlagebericht nach HGB aufgestellt wird und das Mutterunternehmen nach § 325 Abs. 2a HGB Rechnung legt, nach den derzeitigen Regelungen eine Zusammenfassung der Lageberichte nicht in Betracht kommt. In diesem Zusammenhang stellt sich auch die Frage, ob nicht gesetzlich geregelt werden sollte, daß ein Mutterunternehmen nur dann von dem Wahlrecht nach § 325 Abs. 2a HGB-E Gebrauch machen darf, wenn auch die Konzernrechnungslegung nach § 315a HGB erfolgt.

Stellungnahme zu dem Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Einführung internationaler Rechnungslegungsstandards und zur Sicherung der Qualität der Abschlußprüfung (Bilanzrechtsreformgesetz - BilReG)

hier: Regelungen zur Unabhängigkeit des gesetzlichen Abschlußprüfers

Die Wirtschaftsprüferkammer hat mit Schreiben vom 20. September 2004 gegenüber dem Rechtsausschuß des Deutschen Bundestages zu dem Regierungsentwurf eines Bilanzrechtsreformgesetzes wie nachfolgend wiedergegebene Stellung genommen (hier speziell zu den Regelungen zur Unabhängigkeit des gesetzlichen Abschlußprüfers):

(...) Dabei möchten wir uns in dieser Stellungnahme auf die Unabhängigkeit des gesetzlichen Abschlußprüfers konzentrieren. Zu den übrigen Punkten des Gesetzes, die für den Berufsstand relevant sind, haben wir mit Schreiben vom 3. September 2004 gesondert Stellung genommen.

Zu § 285 Nr. 17 HGB-E / § 314 Abs. 1 Nr. 9 HGB-E:

Für eine generelle Angabepflicht im Anhang, die das Honorar des Abschlußprüfers für verschiedene Tätigkeitsbereiche offenlegt, gibt es kein ausreichendes Interesse der Öffentlichkeit. Dies gilt insbesondere im Bereich des Mittelstandes. Dort könnte vielmehr die Ausforschung der Marktsituation durch Konkurrenten gefördert werden. Bei den Publikumsgesellschaften reichen die bereits de lege lata bestehenden Informations- und Kontrollmöglichkeiten des Aufsichtsrats aus. Außerdem erfolgt die tatsächliche Auswahl des Abschlußprüfers im Regelfall durch den Aufsichtsrat und nicht erst durch die Hauptversammlung; die hierfür erforderlichen Informationen erhält der Aufsichtsrat mit der Unabhängigkeitserklärung, die ihm der zur Auswahl stehende Abschlußprüfer nach Ziff. 7.2.1 des Deutschen Corporate Governance Kodex zuzuleiten hat.

Hinzu kommt die Schwierigkeit, ein objektiv sachgerechtes Abgrenzungskriterium derart zu finden, ob es auf vereinbarte, gezahlte und/oder zwingend auf ein Jahr zu fokussierende Vereinbarungen/Zahlungen ankommen kann. Sollte man trotz dieser generellen Bedenken an einer solchen Regelung festhalten wollen, ist eine Begrenzung auf Unternehmen im öffentlichen Interesse sachgerecht, wie dies im § 319a HGB bereits angelegt ist.

§ 319a HGB-E:

Die in **Nr. 2** enthaltene Regelung zu einer nur eingeschränkten Zulässigkeit von Steuerberatungsleistungen erscheint problematisch. Zu befürchten ist vor allem, daß ihr Inhalt - trotz des formal streng abgegrenzten Anwendungsbereichs des § 319a HGB-E - auch auf die Abschlußprüfung von Unternehmen ausstrahlt, die nicht im öffentlichen Interesse stehen. Auch hier droht eine - von keiner Seite gewollte - Belastung des Mittelstandes.

Wir möchten daher anregen, jedenfalls die Überschrift dieser neu in das Gesetz einzufügenden Vorschrift abzuändern, damit der Anwendungsbereich - einschließlich der notwendigen strikten Abgrenzung von § 319 HGB-E - deutlicher wird. Denkbar wäre etwa die Formulierung: „Besondere Ausschlußgründe bei Unternehmen im öffentlichen Interesse“.

Der absolute Ausschluß jeder gerichtlichen Vertretung (**Nr. 4**) erscheint nicht notwendig und damit nicht gerechtfertigt. Mindestens bedarf es jedoch einer Regelung, die bei Inkrafttreten des Gesetzes bereits laufende gerichtliche Verfahren vom Anwendungsbereich dieser Norm ausnimmt. Es wäre nicht vertretbar, daß der Mandant in einem laufenden Verfahren gezwungen wäre, seinen rechtlichen Vertreter zu wechseln.

Völlig überzogen und daher strikt abzulehnen wäre eine Regelung, wonach auch die außergerichtliche Vertretung zum Ausschluß als Abschlußprüfer führen würde, wie dies vom Bundesrat in seiner Stellungnahme vom 11. Juni 2004 (BR-Drs. 326/04) gefordert wurde. Wenn eine gerichtliche oder auch außergerichtliche Vertretung untersagt werden sollte, dann nur in solchen Angelegenheiten, deren Ausgang wesentliche Auswirkungen auf die durch den zu prüfenden Jahresabschluß abzubildende Vermögens-, Finanz- und Ertragslage hätte; dies ergibt sich aber auch schon aus den allgemeinen Befangenheitsregelungen (Selbstprüfungsverbot).

Bei der Bestimmung zur internen Rotation (**Nr. 5**) fehlt eine Regelung, nach welcher Zeit die betroffenen Berufsangehörigen wieder für denselben Mandanten tätig werden können. Eine solche Regelung ist im derzeitigen Recht enthalten, wurde bereits vom Bundesrat in seiner Stellungnahme vom 11. Juni 2004 angeregt und ist im übrigen auch Bestandteil internationaler Regelungen zur internen Rotation (EU-Empfehlung zur Unabhängigkeit des Abschlußprüfers; IFAC Code of Ethics).

Auch der jüngste Entwurf zur Neufassung der EU-Abschlußprüferrichtlinie (Achte Richtlinie zum Gesellschaftsrecht) sieht eine Regelung zur internen Rotation, verbunden mit einer festgelegten „Abkühlungsphase“, vor. Danach sollte der verantwortliche Abschlußprüfer sieben Jahre lang tätig werden dürfen und anschließend eine mindestens fünfjährige Pause einlegen. Ob der Vorschlag in dieser Form in Kraft tritt, ist allerdings noch offen. Insbesondere die Angemessenheit der vorgesehenen Frist von mindestens fünf Jahren, in welcher der verantwortliche Abschlußprüfer nicht für diesen Prüfungsmandanten tätig werden darf, erscheint zweifelhaft. So sehen sowohl die EU-Empfehlung zur Unabhängigkeit des Abschlußprüfers vom 16. Mai 2002

(10. 2. a) als grundsätzlich auch der IFAC Code of Ethics (8.151) unverändert auch bei der Prüfung von Unternehmen im öffentlichen Interesse eine maximale Tätigkeitsdauer des verantwortlichen Abschlußprüfers von sieben Jahren und eine anschließende Abkühlungsphase von mindestens zwei Jahren vor.

Zur Übergangsregelung (Art. 58 Abs. 4 EGHGB-E):

Grundsätzlich sollte die Übergangsregelung so ausgestaltet werden, daß sich die Unternehmen und die Berufsangehörigen in sachgerechter Weise auf die neuen Vorgaben einstellen können. Dies betrifft neben der schon angesprochenen gerichtlichen Vertretung insbesondere die Regelung zur internen Rotation, da deren Anwendungsbereich durch die Einbeziehung neuer Branchen (Finanzdienstleistungsinstitute) deutlich erweitert wird.



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 § 37o 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).“