

## **Stellungnahme zum Entwurf des Gesetzes zur Einführung internationaler Rechnungslegungsstandards und zur Sicherung der Qualität der Abschlussprüfung (Bilanzrechtsreformgesetz)**

**23. Januar 2004**

Das Deutsche Aktieninstitut ist der Verband der börsennotierten Emittenten und anderer an der Fortentwicklung des Kapitalmarktes interessierten Unternehmen. Es vertritt die Interessen von Emittenten, Anlegern und Finanzdienstleistern und setzt sich auf nationaler wie europäischer Ebene für einen leistungsfähigen und effizienten Kapitalmarkt ein.

Neben der Absicht, die Schwellenwerte für die Erleichterungen und Befreiungen kleinerer und mittelgroßer Unternehmen zur erhöhen, sollen mit dem Bilanzrechtsreformgesetz verschiedene bilanzrechtliche EU-Rechtsakte umgesetzt werden, so z.B. die IAS-Verordnung vom 19. Juli 2002, die Modernisierungsrichtlinie vom 18. Juni 2003, die Schwellenwertrichtlinie vom 13. Mai 2003 sowie ein Teil der Fair-Value-Richtlinie vom 27. September 2001. Zentraler Gegenstand ist dabei die Einführung der IAS/IFRS-Rechnungslegung für Konzern- und Einzelabschlüsse. Zudem werden die Angaben im Anhang und im Lagebericht erweitert.

Das Deutsche Aktieninstitut begrüßt die Vorlage des Bilanzrechtsreformgesetz und insbesondere die Tatsache und damit Akzeptanz, dass ein Schwerpunkt des Referentenentwurfs auf die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers gelegt wird. Allerdings hätten die Regelungen in einigen Punkten durchaus weitergehend sein können, wie sie beispielsweise vom Arbeitskreis „Abschlussprüfung und Corporate Governance“ vorgeschlagen wurden. Gerade die Tatsache, dass mit den jüngsten Bilanzskandalen in Italien und Schweiz erhebliche Unregelmäßigkeiten aufgetaucht sind, die zumindest in Italien wohl vor den Augen der Wirtschaftsprüfer stattfanden, sollte Anlass genug sein, hier durchaus schärfere Abgrenzungen zu Beratungsleistungen von Abschlussprüfern zu schaffen.

### **Zu §§ 285, 314 HGB-E**

Soweit der Reformvorschlag vorsieht, dass im Anhang zum Jahresabschluss für den Abschlussprüfer das für die Abschlussprüfung und sonstige Dienstleistung insgesamt gezahlte Honorar sowie ob und gegebenenfalls inwieweit

das Honorar für die sonstigen Dienstleistungen das für die Abschlussprüfung gezahlte Honorar übersteigt (§§ 285 Nr. 17, 314 Abs. 1 Nr. 9 HGB-E), ist dies nicht als ausreichend zu erachten. Diese sollten im Anhang vielmehr aufgliedert und im einzelnen ausgewiesen sein nach Prüfungsleistungen und sonstigen Dienstleistungen.

Es ist nicht nachzuvollziehen, warum eine solche individualisierte Ausweisung nicht erfolgen soll, wenn man berücksichtigt, mit welcher Vehemenz im vergangenen Jahr auch seitens des Bundesjustizministeriums die individualisierte Ausweisung der Vorstandsvergütung als Soll-Empfehlung im Deutschen Corporate Governance Kodex gefordert wurde. Im Gegensatz zum Aussagegehalt der einzelnen Vorstandsgehälter ist für die Marktteilnehmer die Aufschlüsselung der Zahlungen für Abschlussprüfung und Beratung durchaus interessant, da hiermit die Frage der Unabhängigkeit der Abschlussprüfer viel klarer zu beurteilen ist. Hier über einen bloßen „Mindestgehalt an erforderlicher Information“, wie in der Gesetzesbegründung angegeben, zu verfügen, ist wenig befriedigend. Dies ist insbesondere vor dem Hintergrund zu sehen, dass diese Einzelaufschlüsselung international durchaus üblich und in den Empfehlungen der EU-Kommission vom 16. Mai 2002 zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers in der EU vorgesehen ist.

#### **Zu §§ 319, 319a HGB-E**

Zur Stärkung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers soll der Katalog der mit einer Abschlussprüfung vereinbarten Beratungstätigkeiten erheblich eingeschränkt werden, wie es u.a. auch vom Arbeitskreis „Abschlussprüfung und Corporate Governance“ angeregt wurde. Dies entspricht auch den Grundsätzen des Sarbanes-Oxley Act sowie der EU-Kommissions-Empfehlungen.

Der Arbeitskreis hatte nur Vorschläge für kapitalmarktorientierte Unternehmen vorgelegt. Konzeptionell sieht dagegen der Gesetzesentwurf in § 319 Abs. 2 und 3 HGB-E Ausschlussgründe für Abschlussprüfer von sämtlichen der Prüfung unterliegenden Unternehmen zwischen Abschlussprüfungen vor. § 319a HGB-E formuliert darüber hinaus Ausschlussgründe, die bei der Prüfung von börsennotierten Unternehmen neben den Gründen aus § 319 Abs. 2 und 3 HGB-E greifen. Diese Aufteilung ist gelungen. Auch die Aufnahme eines gesonderten § 319 a HGB-E entzerrt den ansonsten zu einem „Mammutparagrafen“ heranwachsenden § 319 HGB.

Zu befürworten ist, dass die Abschlussprüfer sich nunmehr einer wirksamen Bescheinigung über die Teilnahme an der Qualitätskontrolle nach § 57a der WPO verfügen müssen, wenn sie nicht über eine Ausnahmegenehmigung verfügen. Dies kann die Qualität der Arbeit der Abschlussprüfer nur fördern.

---

Besonders zu begrüßen ist die Aufnahme des Ausschlussgrundes der **allgemeinen Besorgnis der Befangenheit** des in § 319 Abs. 2 Satz 2 HGB-E, wenn die ausdrücklichen Gründe in §§ 319 Abs. 3, 4 und 319a nicht greifen. Hierdurch werden Umgehungsversuche der ausdrücklichen Verbote grundsätzlich abgefangen. Im Übrigen wird dem Grundsatz des Selbstprüfungsverbot übernommen, wie er auch in den Kommissionsempfehlungen der EU sowie im Sarbanes-Oxley Act vorgesehen ist. Eine Auslegungshilfe zur Frage, welche Beziehungen vom Besorgnis der Befangenheit zwischen Prüfer und zu prüfendem Unternehmen betroffen sein sollen und wie sie vom Arbeitskreis „Abschlussprüfung und Corporate Governance“ wie folgt vorgeschlagen wurde, wäre jedoch wenn schon nicht im Gesetzestext selbst, so doch zumindest in der Begründung für die praktische Umsetzung der Regelung hilfreich gewesen:

„Solche Beziehungen liegen insbesondere vor, wenn der Abschlussprüfer

1. ein wirtschaftliches oder sonstiges Eigeninteresse von nicht nur untergeordneter Bedeutung am Ergebnis der Prüfung hat,
2. im Rahmen der Prüfung Sachverhalte zu beurteilen hat, an deren Entstehung er maßgeblich mitgewirkt hat (Selbstprüfungsverbot),
3. als Interessenvertreter für oder gegen die zu prüfende Kapitalgesellschaft tätig ist oder
4. nahe Beziehungen zur Unternehmensleitung unterhält;

als Interessenvertretung im Sinne des Satzes 3 Nr. 3 gilt nicht die Hilfeleistung in Steuersachen mit Ausnahme der Vertretung der zu prüfenden Kapitalgesellschaft vor Finanzgerichten.“<sup>1</sup>

Zu begrüßen ist die Regelung des § 319 Abs. 5 HGB-E, wonach dem Abschlussprüfer bei Kenntnis oder grober fahrlässiger Unkenntnis eines Ausschlussgrundes, der in seiner Person liegt, **kein Entgelt für die von ihm erbrachte Leistung** gebührt. Nach der Gesetzesbegründung wird damit die bisherige Auffassung der Rechtslehre festgeschrieben. Dies ist im Ergebnis auch sachgerecht, da zum einen damit klargestellt wird, dass das Vorliegen von Ausschlussgründen nicht unmittelbar zur Nichtigkeit des Jahresabschlusses sowie des Bestätigungsvermerks führt. Zum anderen wird damit der Anreiz genommen, das Vorliegen von Ausschlussgründen zu verschweigen, da bei Bekanntwerden der Kenntnis/Grob Fahrlässigen Unkenntnis vom Ausschlussgründen die Entlohnung für die „erschlichene“ Tätigkeit entfällt.

---

<sup>1</sup> Baetge / Lutter (Hrsg.), Abschlussprüfung und Corporate Governance, Köln 2003, S. 11

---

In § 319 a HGB-E, der in sich an kapitalmarktorientierte Unternehmen wendet, ist zunächst auf ein fehlendes Wort in Abs. 1 Nr. 1 hinzuweisen; hier heißt es:

„1. er in den letzten fünf Jahren jeweils mehr als fünfzehn von Hundert der Gesamteinnahmen aus seiner [?] oder beruflichen Tätigkeit ....“

Die **Herabsetzung des Prozentsatzes an den Gesamteinnahmen durch ein Unternehmen** ist grundsätzlich zu begrüßen. Gemäß der Gesetzesbegründung wurde hier mit 15 % der obere und damit ein „moderater“ Rahmen bei kapitalmarktorientierten Unternehmen im internationalen Vergleich gewählt. Begründet wird dies im Referentenentwurf damit, dass so gewährleistet sei, dass auch kleinere Wirtschaftsprüfungsgesellschaften die Gelegenheit hatten, Großunternehmen als Kunden zu gewinnen. Da sich die 15 %-Grenze im internationalen Vergleich bewegt und schon um 50 % gegenüber der bisherigen Grenze gesenkt ist, erscheint uns diese eine angemessene Relation.

Der Arbeitskreis „Abschlussprüfung und Corporate Governance“ hat das Problem der finanziellen Abhängigkeit und Abhängigkeit durch überwiegende Beratungsleistung eines Unternehmens gesehen. Intensiv wurde die Deckelung der Honorare aus Nichtprüfungsleistung diskutiert; man hat sich aber gegen eine strikte Deckelung entschieden und den folgenden Vorschlag vorgelegt:

„Ein Wirtschaftsprüfer oder vereidigter Buchprüfer soll nicht Abschlussprüfer sein, wenn er oder eine Person, mit der er seinen Beruf gemeinsam ausübt, in den letzten fünf Jahren von Konzernunternehmen übrige Einnahmen erzielt hat, die die Summe der Einnahmen aus der Konzernabschlussprüfung und der Prüfung von Konzernunternehmen überstiegen hat oder in den letzten fünf Jahren von dem geprüften Unternehmen übrige Einnahmen erzielt hat, die die Summe der Einnahmen aus der Abschlussprüfung überstiegen hat.“<sup>2</sup>

Dass der Gesetzgeber hier – insbesondere vor dem Hintergrund, dass er keine Aufschlüsselung von Beratungs- und Prüfungshonorare im Anhang zum Jahresabschluss fordert – keine ähnliche Regelung aufgenommen hat, ist zu kritisieren. Gerade die Verquickung von Prüfung und Beratung hat in der Vergangenheit immer wieder eine sich realisierende Gefahr für die Unabhängigkeit von Abschlussprüfern dargestellt. Aus diesem Grunde wäre zumindest eine solche „Soll“-Vorschrift eine Aufforderung an die Abschlussprüfer. Wenn der Gesetzgebers sich dementsprechend nicht festlegen will, wäre hier eine entsprechende Regelung im Deutschen Corporate Governance Kodex zu erwägen.

---

<sup>2</sup> Baetge / Lutter (Hrsg.), Abschlussprüfung und Corporate Governance, Köln 2003, S. 13

Zur **internen Prüferrotation** (§ 319 a Abs. 1 Nr. 5 HGB-E) hatte der Arbeitskreis „Abschlussprüfung und Corporate Governance“ einen differenzierten Ansatz gewählt, der zusätzlich danach unterschieden hat, ob der ausscheidende Wirtschaftsprüfer den Bestätigungsvermerk gezeichnet hat oder in Schlüsselfunktion mitgewirkt hat. Dies würde unseres Erachtens zu mehr Einzelfallgerechtigkeit führen. Zu begrüßen ist jedoch, dass hier zumindest der Empfehlung der EU-Kommission gefolgt wurde, in dem eine generelle interne Rotation nach 7 Jahre für Prüfer in verantwortlicher Position aufgenommen wurde. Diese Lösung hat letztlich für sich, dass sie klarer gefasst ist.

### **Haftung des Abschlussprüfers**

Nicht Gegenstand des Bilanzrechtsreformgesetzes ist die Haftung des Abschlussprüfers, weder für die Primär- noch für die Sekundärmarktpublizität. Es steht zu hoffen, dass diese Bestandteil eines gesonderten, demnächst zu erwartenden Referentenentwurfs sein wird, der auch die Außenhaftung von Vorstand- und Aufsichtsrat bei fehlerhafter Kapitalmarktinformation betreffen wird. Das Deutsche Aktieninstitut hält auf beiden Ebenen die Einführung bzw. Überarbeitung von Haftungstatbeständen bei Vorsatz und grober Fahrlässigkeit – eventuell unter Berücksichtigung von entsprechenden Haftungsobergrenzen zumindest bei grob fahrlässigem Verhalten – für dringend geboten. Es schließt sich hier den in Eckpunkten gefassten Forderungen des Arbeitskreises „Abschlussprüfung und Corporate Governance“ zur Haftung an.<sup>3</sup>

---

<sup>3</sup> Diese sind dargestellt bei Baetge / Lutter, Abschlussprüfung und Corporate Governance, Köln 2003, S. 28.