



Stellungnahme

des Deutschen Anwaltvereins durch den Ausschuss Handelsrecht

zum Referentenentwurf des Abschlussprüfungs- reformgesetzes (AReG) vom 27. März 2015

Stellungnahme Nr.: 29/2015

Berlin, im Juni 2015

Mitglieder des Ausschusses

- Prof. Dr. Michael Hoffmann-Becking, Düsseldorf (Vorsitzender)
- Dr. Gabriele Apfelbacher, LL.M., Frankfurt/Main
- Dr. Christian Decher, Frankfurt/Main
- Dr. Hans Friedrich Gelhausen, Frankfurt/Main (Berichterstatter)
- Dr. Peter Hemeling, München
- Dr. Hilke Herchen, Hamburg
- Dr. Hans-Christoph Ihrig, Mannheim
- Dr. Thomas Kremer, Bonn
- Prof. Dr. Gerd Krieger, Düsseldorf
- Dr. Marc Löbbe, Frankfurt/Main (Berichterstatter)
- Prof. Dr. Reinhard Marsch-Barner, Frankfurt/Main (Berichterstatter)
- Dr. Dr. h.c. Georg Maier-Reimer, LL.M., Köln
- Dr. Andreas Pentz, Mannheim (Berichterstatter)
- Dr. Bodo Riegger, Stuttgart
- Dr. Gabriele Roßkopf, LL.M., Stuttgart
- Prof. Dr. Frank A. Schäfer, LL.M., Düsseldorf
- Dr. Alexandra Schluck-Amend, Stuttgart
- Dr. Bernd Singhof, LL.M., Frankfurt/Main
- Dr. Jost Wiechmann, Hamburg
- Dr. Hans-Ulrich Wilsing, Düsseldorf

Deutscher Anwaltverein

Littenstraße 11, 10179 Berlin
Tel.: +49 30 726152-0
Fax: +49 30 726152-190
E-Mail: dav@anwaltverein.de

Büro Brüssel

Rue Joseph II 40
1000 Brüssel, Belgien
Tel.: +32 2 28028-12
Fax: +32 2 28028-13
E-Mail: bruessel@eu.anwaltverein.de
Transparenz-Registernummer:
87980341522-66

www.anwaltverein.de

Zuständig in der DAV-Geschäftsführung

- Rechtsanwalt Thomas Marx

Verteiler

Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz

Bundesministerium der Finanzen

Vorsitzende des Ausschusses für Recht und Verbraucherschutz des Bundestages

Vorsitzender des Finanzausschusses des Bundestags

Regierungskommission Deutscher Corporate Governance Kodex

Europäische Kommission - Vertretung in Deutschland

Vorstand und Geschäftsführung des Deutschen Anwaltvereins

Landesgruppen und -verbände des DAV

Vorsitzende der Gesetzgebungsausschüsse des DAV

Vorsitzende der Arbeitsgemeinschaften des DAV

Handelsrechtsausschuss des DAV

Bundesrechtsanwaltskammer

Bundesnotarkammer

Deutscher Notarverein

Institut der Wirtschaftsprüfer (IdW)

Deutscher Richterbund

Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin)

Deutsche Schutzvereinigung für Wertpapierbesitz (DSW)

Deutscher Steuerberaterverband

Bundesverband der Deutschen Industrie (BDI)

Deutscher Industrie- und Handelskammertag (DIHK)

Gesamtverband der Deutschen Versicherungswirtschaft

Bundesverband Deutscher Banken

Schutzgemeinschaft der Kapitalanleger e.V. (SdK) - Die Aktionärsvereinigung –

Deutsches Aktieninstitut

Die Aktiengesellschaft

GmbH-Rundschau

NZG Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht

WM Wertpapiermitteilungen

ZIP Zeitschrift für Wirtschaftsrecht

Börsenzeitung

Handelsblatt

Juris

Frankfurter Allgemeine Zeitung

Der Deutsche Anwaltverein (DAV) ist der freiwillige Zusammenschluss der deutschen Rechtsanwältinnen und Rechtsanwälte. Der DAV mit derzeit ca. 66.000 Mitgliedern vertritt die Interessen der deutschen Anwaltschaft auf nationaler, europäischer und internationaler Ebene.

- 1 Das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz hat am 27. März 2015 den Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der prüfungsbezogenen Regelungen der Richtlinie 2014/56/EU sowie zur Ausführung der entsprechenden Vorgaben der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 im Hinblick auf die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse (Abschlussprüfungsreformgesetz – AReG) vorgelegt. Zu diesem Gesetzentwurf nimmt der Deutsche Anwaltverein nachfolgend Stellung. Dabei geht er vor allem auf die geplanten Änderungen des AktG ein. Von den Änderungen des HGB werden nur diejenigen angesprochen, die einen aktienrechtlichen Bezug haben.

I. Art. 1 Nr. 5 (§ 321 Abs. 5 HGB-E)

- 2 § 321 Abs. 5 Satz 2 HGB-E bestimmt unverändert, dass der Prüfungsbericht dem Aufsichtsrat vorzulegen ist, wenn dieser den Auftrag erteilt hat. Im Hinblick auf Art. 11 Abs. 1 Satz 1 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 (im Folgenden "EU-VO") soll die Regelung dahin ergänzt werden, dass der Bericht „jedenfalls aber einem eingerichteten Prüfungsausschuss“ vorzulegen ist.
- 3 Es ist zweifelhaft, ob das in der Begründung des Gesetzentwurfs auf S. 27 genannte Ziel erreicht wird, die Vorlage auch an das Aufsichtsratsplenum generell vorzuschreiben, wie dies in Art. 11 Abs. 1 Satz 2 EU-VO als Mitgliedstaatenwahlrecht vorgesehen ist, und dadurch ein Informationsgefälle zu Lasten des Plenums zu vermeiden. Zwar ist das Regelungsanliegen zu begrüßen. Der Wortlaut geht jedoch ins Leere, wenn der Prüfungsauftrag an den Abschlussprüfer nicht vom Aufsichtsrat (Plenum), sondern vom Prüfungsausschuss selbst erteilt worden ist.

- 4 Rechtstechnisch fällt auf, dass die Verweisung in § 321 Abs. 5 Satz 1 zweiter Halbsatz HGB-E auf § 322 Abs. 7 HGB-E und damit auf eine spätere Norm gerichtet ist. Hier fragt es sich, ob der Regelungsgehalt des § 322 Abs. 7 Satz 3 und 4 HGB-E (Unterzeichnungspflicht für den verantwortlichen WP) aus systematischen Gründen nicht schon in § 321 Abs. 5 HGB-E vorgezogen werden sollte. Letztlich könnte diese Regelung auch entbehrlich sein, weil sich diese Pflicht bereits aus § 27a Abs. 1 Berufssatzung WP/vBP ergibt.

II. Art. 1 Nr. 8 d (§ 324 Abs. 3 und 4 HGB-E)

- 5 Zu begrüßen ist, dass der Entwurf an der bisherigen Systematik festhält, wonach die dem Prüfungsausschuss zugewiesenen Aufgaben im zweigliedrigen deutschen System primär vom Aufsichtsrat bzw. einem von diesem eingerichteten Prüfungsausschuss wahrgenommen werden. Die Regelungen in § 324 HGB haben danach nur eine Auffangfunktion. Dies bedingt, dass die primären Umsetzungsregelungen im Aktienrecht enthalten sind und in § 324 HGB weitgehend hierauf verwiesen wird. Insoweit sind die Ergänzungen in § 324 Abs. 2 HGB-E folgerichtig.
- 6 Allerdings erscheinen die neuen Regelungen in § 324 Abs. 3 und 4 HGB-E weder europarechtlich vorgegeben noch sachlich gerechtfertigt. Hiernach ist der Prüfungsausschuss in den Anwendungsfällen des § 324 HGB verpflichtet, „auf Verlangen der [Abschlussprüferaufsichtsbehörde] das Ergebnis sowie die Durchführung seiner Tätigkeit darzustellen und zu erläutern“. Abs. 4 enthält eine Verordnungsermächtigung für Mindestinhalt, Art, Umfang und Form der Darstellungen und Erläuterungen.
- 7 Nach der Begründung des Entwurfs (S. 33 f.) soll damit die auf nationaler Ebene erforderliche Grundlage für die Überwachungstätigkeit der Abschlussprüferaufsicht geschaffen werden. Da sich diese Überwachungsaufgabe jedoch auf die Abschlussprüfer beschränkt, die Prüfungsausschüsse aber nicht Gegenstand der Überwachung sind, geht die vorgesehene Regelung weit über das Ziel hinaus.
- 8 Zwar hat die für die Prüferaufsicht zuständige Behörde nach Art. 27 Abs. 1 EU-VO die Entwicklungen auf dem Markt für die Bereitstellung von

Abschlussprüfungsleistungen für Unternehmen von öffentlichem Interesse zu bewerten. Das soll sich nach Art. 27 Abs. 1 lit. c EU-VO auch auf die Tätigkeitsergebnisse der Prüfungsausschüsse beziehen. Da diese Beurteilung jedoch immer einen Bezug zum Markt für Abschlussprüfungsleistungen haben soll und sich nicht auf die inhaltliche Beurteilung der Tätigkeit der Prüfungsausschüsse erstreckt, erscheint die vorgesehene Regelung in § 324 Abs. 3 und 4 HGB-E als zu weitgehend.

- 9 Daher erscheint es ausreichend, der zuständigen Behörde ein Recht zu mündlichen oder schriftlichen Auskünften in Bezug auf die Abschlussprüfung im Einzelfall einzuräumen. Ein solches Recht stünde auch im Einklang mit Art. 23 Abs. 3 Unterabs. 1 Buchst. b, Unterabs. 2 Buchst. c EU-VO, wonach ein Auskunftsrecht immer einen Bezug zur Abschlussprüfung aufweisen muss. In der Abschlussprüferrichtlinie findet sich eine explizite Anforderung dieser Art nicht, so dass auch erwogen werden könnte, auf eine Umsetzungsvorschrift im deutschen Recht zu verzichten, weil die Verordnung unmittelbare Geltung beansprucht und das Auskunftsrecht der zuständigen Behörde mit Bezug zur Abschlussprüfung daher schon aufgrund der Verordnung zusteht. Im Hinblick auf die übrigen Tätigkeitsbereiche eines Prüfungsausschusses, die nicht die Abschlussprüfung betreffen, gibt es keine Veranlassung, der für die Prüferaufsicht zuständigen Behörde Auskunftsrechte oder sogar Ansprüche auf Berichterstattung gegenüber dem Prüfungsausschuss einzuräumen. Auch das spricht dafür, auf § 324 Abs. 3 HGB-E zu verzichten.

III. Art. 4 Nr. 1 (§ 100 Abs. 5 AktG-E)

- 10 Die Streichung des bisherigen Erfordernisses der Unabhängigkeit des Finanzexperten in § 100 Abs. 5 AktG durch Ausübung des Mitgliedstaatenwahlrechts gemäß Art. 39 Abs. 5 i. V. m. Abs. 1 Unterabs. 4 der Richtlinie 2014/537/EU (im Folgenden „Richtlinie“) ist zu begrüßen. Die Unabhängigkeit des Finanzexperten ist sachlich nicht erforderlich und in ihren inhaltlichen Anforderungen unklar. Zudem ist, wie die Begründung des Entwurfs (S. 37) zutreffend feststellt, die Unabhängigkeit der Mitglieder des

Prüfungsausschusses im dualistischen Führungssystem bereits durch dessen institutionelle Trennung von der Geschäftsleitung sichergestellt.

- 11 Nach der geplanten weiteren Änderung des § 100 Abs. 5 AktG müssen die Mitglieder des Prüfungsausschusses mit der Branche, in der die Gesellschaft tätig ist, vertraut sein. Diese Regelung beruht auf der Vorgabe des Art. 39 Abs. 1 Unterabs. 3 der Richtlinie, geht über deren Wortlaut aber hinaus. Denn danach müssen die Ausschussmitglieder nicht jedes einzeln, sondern nur „zusammen“ mit dem Sektor des geprüften Unternehmens vertraut sein. Auch die Begründung des Entwurfs (S. 37) verlangt die erforderliche Vertrautheit nur von den Mitgliedern des Ausschusses „insgesamt“. Dass der Aufsichtsrat bzw. seine Ausschüsse die zur Erfüllung ihrer jeweiligen Aufgaben erforderlichen Kenntnisse und Erfahrungen in ihrer Gesamtheit aufweisen müssen, entspricht im Übrigen auch der allgemein anerkannten Auffassung in Rechtsprechung und Literatur. Deshalb ist unverständlich, warum dies nicht so auch in den Gesetzestext übernommen wird. Auch an anderer Stelle finden sich Bestimmungen, die auf die Fähigkeiten und Kenntnisse des Aufsichtsrats insgesamt abstellen (vgl. § 25d Abs. 2 Satz 1 KWG und Ziff. 5.4.1 Abs. 1 DCGK). Im Übrigen ist den Ausführungen in der Begründung der Gesetzesänderung (S. 37) zuzustimmen, wonach die Vertrautheit mit dem Geschäftsfeld der Gesellschaft keine Voraussetzung für die Bestellung ist, sondern auch noch während der Tätigkeit im Ausschuss erworben werden kann.

IV. Art. 4 Nr. 2 (§ 107 Abs. 3 Satz 2 AktG-E)

- 12 Nach § 107 Abs. 3 Satz 2 AktG-E soll sich der Prüfungsausschuss künftig auch mit der Gewährleistung des ordnungsgemäßen Ablaufs des Rechnungslegungsprozesses befassen. Diese nicht näher begründete Ergänzung geht über den Wortlaut des Art. 39 Abs. 6 Buchst. b der Richtlinie hinaus. Danach muss der Prüfungsausschuss den Rechnungslegungsprozess lediglich „beobachten und Empfehlungen oder Vorschläge zur Gewährleistung von dessen Integrität unterbreiten“. Die Verantwortung für die Ordnungsmäßigkeit des Rechnungslegungsprozesses liegt im dualistischen System beim Vorstand. Dies bedeutet, dass der Prüfungsausschuss die Integrität des Abschlussprüfungsprozesses selbst nicht zu gewährleisten hat. Dies wird jedoch

mit der Formulierung des Gesetzentwurfs suggeriert. Um insoweit keine Missverständnisse in Bezug auf die bestehende Kompetenzverteilung aufkommen zu lassen, sollte auf die Ergänzung verzichtet werden. Die Aufgabe des Prüfungsausschusses ist bereits jetzt ausreichend damit umschrieben, dass er den Rechnungslegungsprozess zu überwachen hat.

- 13 Die Begründung des Entwurfs spricht wiederholt (S. 37 und 38) von den „gesetzlich vorgeschriebenen“ Aufgaben des Prüfungsausschusses. Tatsächlich sind die Aufgaben gemäß § 107 Abs. 3 Satz 2 AktG dem Prüfungsausschuss nicht zwingend zugewiesen. Der Aufsichtsrat kann diese Aufgaben erweitern oder zugunsten des Plenums oder auch eines anderen Ausschusses begrenzen. Eine allgemeine gesetzliche Pflicht zur Einrichtung eines Prüfungsausschusses besteht nach wie vor nicht. Nach Art. 39 Abs. 1 Satz 1 der Richtlinie stellen die Mitgliedstaaten zwar sicher, dass jedes Unternehmen von öffentlichem Interesse einen Prüfungsausschuss hat. Diese Sicherstellung erfolgt in Deutschland aber nur über die Empfehlung gemäß Ziff. 5.3.2 DCGK, die Spezialregelung in § 25d Abs. 9 KWG und die Auffangregelung in § 324 HGB. Für das allgemeine Aktienrecht heißt es dagegen in § 107 Abs. 3 AktG auch nach den Änderungen durch das AReG, dass der Aufsichtsrat einen Prüfungsausschuss „bestellen kann“, nicht muss. Die auf den Prüfungsausschuss nach § 107 Abs. 3 Satz 2 AktG bezogene Bemerkung in der Begründung des Entwurfs (S. 38), wonach der Aufsichtsrat keine Kompetenz habe, die dem Ausschuss zugewiesenen Aufgaben, solange dieser besteht, an sich zu ziehen, gibt daher die Rechtslage für den Regelfall des Aktienrechts nicht zutreffend wieder.

V. Art. 4 Nr. 3 (§ 124 Abs. 3 Satz 2 AktG-E)

- 14 Nach der geplanten Ergänzung des § 124 Abs. 3 Satz 2 AktG um einen zweiten Halbsatz soll der Prüfungsausschuss die Regelung des Art. 16 EU-VO „einbeziehen“. Damit soll der Prüfungsausschuss auf das in Art. 16 EU-VO näher geregelte Auswahlverfahren verpflichtet werden. Nach dem Gesetzestext bleibt jedoch völlig offen, was genau worin einbezogen werden soll. Dies sollte entweder präzisiert werden. Von einer Verweisung auf Art. 16 EU-VO (in der jeweils

geltenden Fassung?) kann aber auch abgesehen werden, da Art. 16 EU-VO – ab 17. Juni 2016 – ohnehin geltendes Recht ist.

VI. Art. 4 Nr. 4 (§ 171 Abs. 2 Satz 4 AktG-E)

- 15 Nach dem geplanten § 171 Abs. 2 Satz 4 AktG-E soll der Aufsichtsrat in seinem jährlichen Bericht an die Hauptversammlung darlegen, wie die Prüfung durch den Abschlussprüfer und die Befassung des Aufsichtsrats oder des Prüfungsausschusses mit der Abschlussprüfung dazu beigetragen hat, dass die Rechnungslegung ordnungsgemäß ist. Diese Regelung weicht von der Regelung in Art. 39 Abs. 6 Buchstabe a) der Richtlinie insofern ab, als danach nicht der Aufsichtsrat die Hauptversammlung, sondern der Prüfungsausschuss den Aufsichtsrat in dem beschriebenen Sinne unterrichten soll. Nur diese Unterrichtung innerhalb des Aufsichtsrats ist auch sinnvoll, da die Hauptversammlung mit den Einzelheiten der Abschlussprüfung überhaupt nicht befasst ist. Ihr gegenüber würde die Unterrichtungspflicht nur zu allgemeinen Floskeln ohne praktischen Nutzen führen. § 171 Abs. 2 Satz 4 AktG-E sollte deshalb entfallen.
- 16 Der RefE begründet die Abweichung von der Richtlinie damit, dass dann, wenn der Aufsichtsrat als Ganzes die Aufgaben des Prüfungsausschusses wahrnehme, Absender und Adressat der Unterrichtung identisch seien (S. 38). Dies ist zwar richtig, entspricht aber nicht der Situation in Deutschland. Denn danach haben rd. 80% aller börsennotierten Gesellschaften einen Prüfungsausschuss gebildet (v. Werder/Bartz DB 2014, 905, 910 zu Ziff. 5.3.2 Satz 1 DCGK). Deshalb sollte die Richtlinie in dem von ihr vorgesehenen Sinne umgesetzt werden. Da der Prüfungsausschuss gegenüber dem Plenum ohnehin berichtspflichtig ist (§ 107 Abs. 3 Satz 4 AktG), kann allerdings auch von einer besonderen Umsetzung des Art. 39 Abs. 6 Buchstabe a) der Richtlinie abgesehen werden. Die Folgeänderung mit der Verweisung im neuen Satz 6 des § 171 Abs. 2 AktG müsste dann ebenfalls wegfallen.

VII. Nichtigkeit des Jahresabschlusses (§ 256 Abs. 1 Nr. 3 AktG) und Ersetzungsverfahren (§ 318 Abs. 3 HGB)

- 17 Nach § 256 Abs. 1 Nr. 3 AktG ist ein festgestellter Jahresabschluss u. a. dann nichtig, wenn er von Personen geprüft worden ist, die aus anderen Gründen als einem Verstoß gegen § 319 Abs. 2, 3 oder 4 oder § 319a Abs. 1 oder § 319b HGB nicht zum Abschlussprüfer bestellt sind. Der Jahresabschluss ist danach insbesondere dann nichtig, wenn die Bestellung des Abschlussprüfers unwirksam ist. Eine solche Unwirksamkeit kann sich z. B. daraus ergeben, dass der Beschluss der Hauptversammlung zur Wahl des Abschlussprüfers erfolgreich angefochten wurde (§ 241 Nr. 5 AktG). Da die Bestellung des Abschlussprüfers infolge des Auswahlverfahrens gemäß Art. 16 EU-VO und einer eventuellen Mandatsverlängerung nach Art. 17 EU-VO künftig deutlich komplexer wird, erhöht sich die Gefahr, dass dabei Fehler unterlaufen und die Beschlüsse der Hauptversammlung zur Wahl des Abschlussprüfers deshalb vermehrt mit einer Anfechtungs- oder Nichtigkeitsklage angegriffen werden.
- 18 Die Nichtigkeit eines Jahresabschlusses als Rechtsfolge eines Verstoßes gegen Art. 16 und 17 EU-VO wäre eine sehr gravierende Rechtsfolge. Da Art. 16 und 17 EU-VO ausweislich des Erwägungsgrunds 21 letztlich Befangenheitsaspekte zugrunde liegen, widerspräche die Nichtigkeit auch der Systematik des deutschen Rechts. Denn Fälle der Befangenheit werden nach § 256 Abs. 1 Nr. 3 AktG von der Nichtigkeitsfolge ausgenommen und führen gemäß § 243 Abs. 3 Nr. 3 AktG, § 318 Abs. 3 HGB auch nicht zur Anfechtbarkeit des Bestellungsbeschlusses, sondern haben das Ersetzungsverfahren zur Folge. Aus diesem Grunde widerspräche die Möglichkeit der Anfechtungs- oder Nichtigkeitsklage der gesetzlichen Systematik. Es sollte deshalb klargestellt werden, dass Verstöße gegen das Bestellungsverfahren nach Art. 16, 17 EU-VO nur im Rahmen des Ersetzungsverfahrens gemäß § 318 Abs. 3 HGB gerügt werden können. Eine Anfechtung des Wahlbeschlusses der Hauptversammlung wäre dann gemäß § 243 Abs. 3 Nr. 3 AktG ausgeschlossen. Eine andere Lösung könnte darin liegen, dass die Möglichkeit der Anfechtungsklage nicht eingeschränkt wird, Verstöße gegen die Art. 16, 17 EU-VO aber nur dann zur Unwirksamkeit der Bestellung des Abschlussprüfers führen, wenn es sich um wesentliche Verstöße handelt. Bei

dieser Lösung würde allerdings eine erhebliche Rechtsunsicherheit in Kauf genommen, weil dann zwischen wesentlichen und unwesentlichen Verfahrensverstößen unterschieden werden müsste.

- 19 Zu einer ähnlichen Situation kann es im Zusammenhang mit der verbotenen Erbringung von Nichtprüfungsleistungen kommen. Zwar richten sich die Art. 4 und 5 EU-VO primär gegen die Erbringung bestimmter Leistungen. Nach Art. 5 Abs. 5 Satz 3 EU-VO darf der Abschlussprüfer bzw. die Prüfungsgesellschaft die Abschlussprüfung jedoch ggf. nur unter bestimmten Voraussetzungen fortsetzen. Da auch diese Regelung gemäß Erwägungsgrund 7 f. der EU-VO der Unabhängigkeit und damit der Sicherstellung der Unbefangenheit dient, entspricht es der Systematik des deutschen Rechts, einen Verstoß hiergegen ebenfalls § 318 Abs. 3 HGB zuzuordnen. Gefordert ist dann insoweit insbesondere der Aufsichtsrat, der aufgrund seiner Überwachungsfunktion am ehesten in der Lage ist, Verstöße gegen Art. 4 und 5 EU-VO frühzeitig zu erkennen und daraufhin ein Ersetzungsverfahren einzuleiten (s. dazu auch *Lanfermann/Maul* BB 2015, 1003 ff.).
- 20 Vor diesem Hintergrund schlägt der Deutsche Anwaltverein vor, § 318 Abs. 3 Satz 1 HGB a. E. wie folgt zu ergänzen:

"oder wenn die Vorschriften zur Bestellung von Abschlussprüfern oder Prüfungsgesellschaften oder zur Laufzeit des Prüfungsmandats nach Art. 16 und Art. 17 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 nicht eingehalten worden sind oder die Prüfung entgegen Art. 5 Abs. 5 Satz 3 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 fortgesetzt worden ist."