

Deutscher Bundestag
Herrn Matthias Ilgen, MdB
SPD
Platz der Republik 1
11011 Berlin

Düsseldorf, 15.09.2015

642

Regierungsentwurf eines Abschlussprüferaufsichtsreformgesetz (APAReG)

Sehr geehrter Herr Ilgen,

wir danken Ihnen für die Möglichkeit, zu dem Regierungsentwurf eines Abschlussprüferaufsichtsreformgesetzes (RegE APAReG) Stellung nehmen zu dürfen.

Ziel der Zusammenführung der Prüferberufe

Anpassung des Vorschlags einer verkürzten Prüfung an Verhältnisse bei vBP

§ 13a WPO-E eröffnet die Möglichkeit für vereidigte Buchprüfer (vBP) zu einer verkürzten Prüfung zum Wirtschaftsprüfer (WP). Dies ist zu begrüßen. Positiv zu werten ist auch, dass die Bundesregierung im Regierungsentwurf die Anwendung der Zulassungserleichterung des § 9 Abs. 4 WPO nunmehr in sachgerechter Weise auf § 13a WPO-E erstreckt hat.

Die nunmehr eröffnete Möglichkeit einer verkürzten Prüfung darf nicht restriktiver sein, als die durch das Bilanzrichtliniengesetz eingeführte Übergangsprüfung. Das BiRiLiG sah in **§ 131e Abs. 5 und 6 WPO** vor, **auf den schriftlichen Teil der verkürzten Prüfung zu verzichten**, wenn

- fünf Prüfungsberichte von mindestens zwei Gesellschaften vorgelegt wurden oder
- der Prüfling das 55. Lebensjahres erreicht hatte.

Seite 2/8 zum Schreiben vom 15.09.2015 an Herrn Ilgen, MdB

Zudem sollte der schriftliche Prüfungsteil durch

- Vorlage einer Teilnahmebescheinigung oder durch
- erfolgreichem **Bestehen eines Tests** im Rahmen eines Lehrgangs zur Vorbereitung auf die verkürzte Prüfung

ersetzt werden können.

Die **IFRS** sollten **kein Prüfungsinhalt** der verkürzten Prüfung sein.

Auch bei der Ausgestaltung der verkürzten Prüfung müssen die tatsächlichen Verhältnisse im Berufsstand Berücksichtigung finden. Wir möchten noch einmal darauf hinweisen, dass vBP wie WP:

- **Abschlussprüfer** i.S.d. AP-RiLi sind (wie dies auch die Begründung anerkennt (S. 53, 68).
- durch ihre umfassende **Aus- und Fortbildung** sowie ihre Berufsexamina die fachliche Eignung bewiesen haben, betriebswirtschaftliche Prüfungen durchzuführen.
- den **Berufspflichten** der WPO und der Berufssatzung WP/vBP unterliegen; die Kardinalspflichten der Unabhängigkeit, Gewissenhaftigkeit, Verschwiegenheit, Eigenverantwortlichkeit und Unparteilichkeit gelten gleichermaßen (§ 43 Abs. 1 WPO).
- der Pflicht zur **Eigenverantwortlichkeit** unterliegen. Diese beinhaltet für den vBP wie auch für den WP, solche Prüfungsaufträge abzulehnen, für deren Durchführung er nicht die erforderlichen Ressourcen oder (Spezial-)Kenntnisse hat.
- gleichermaßen verpflichtet sind, **Qualitätssicherungssysteme** zur Einhaltung der Berufspflichten aus WPO und Berufssatzung zu schaffen und deren Anwendung zu überwachen und durchzusetzen (§ 55b WPO).
- verpflichtet sind, als Voraussetzung für eine gesetzliche Abschlussprüfung eine **Bescheinigung über die Teilnahme an einer externen Qualitätskontrolle** vorzuweisen (bzw. sich künftig als Abschlussprüfer registrieren zu lassen und damit der Qualitätskontrolle zu unterwerfen).
- der **Berufsaufsicht** durch die WPK unterfallen, auch wenn sie keine Abschlussprüfungen durchführen. Die WPK ermittelt bei Verstößen gegen Berufspflichten, sobald konkrete Anhaltspunkte vorliegen (§ 61a WPO).

Seite 3/8 zum Schreiben vom 15.09.2015 an Herrn Ilgen, MdB

Die Qualität der Prüfungsleistungen der vBP ist auf identischem Niveau wie bei WP gesichert.

Durch verkürzte Prüfung (§ 13a WPO-E) wird die Zusammenführung der Prüferberufe noch nicht erreicht

Wir begrüßen den Versuch, die unhaltbare Situation der vBP zu verbessern. Die vorgeschlagene „Verkürzte Prüfung für vereidigte Buchprüfer“ in § 13a WPO-E **verfehlt** unserer Ansicht nach allerdings auch in der vorgeschlagenen Ausgestaltung **das Ziel der Zusammenführung der Prüferberufe** in Deutschland, da von den knapp über 3.000 vBP voraussichtlich nur ein kleiner Teil diese Prüfung absolvieren wird.

Schon mit der fünften WPO-Novelle zum 01.01.2004 sollte die Zusammenführung der Prüferberufe über eine verkürzte Prüfung erreicht werden (so ausdrücklich die Gesetzesbegründung, vgl. BT-Drs. 15/1241). Zum 01.01.2004 gab es 4.004 vBP, zum 01.01.2015 waren es noch 3.085. Dies belegt, dass diese Maßnahme **bereits vor zehn Jahren „versagt“** hat, dem verfolgten Zweck einer Zusammenführung der Prüferberufe auch nur nahe zu kommen. Heute weist der Berufsstand eine noch gravierendere Altersstruktur auf: fast 70% der vBP sind über 60 Jahre alt. Dazu kommt, dass die ganz überwiegende Mehrheit in eigener Praxis tätig ist (über 90%) und demnach durch eine (Vorbereitung auf eine) verkürzte Prüfung übermäßig belastet wird.

Vor diesem Hintergrund ist **unser Vorschlag** zur Zusammenführung der Prüferberufe nach wie vor eine Kombination aus im Wesentlichen zwei Maßnahmen: **gesetzliche Überleitung der vBP zu WP** unter Beibehaltung der beschränkten Prüfungsbefugnis (wie es vor zehn Jahren in Österreich erfolgte) plus Möglichkeit einer **verkürzten Prüfung** für die übergeleiteten WP zum „Voll-WP“ (vgl. unsere Stellungnahme vom 19.02.2015 zu den Eckpunkten einer WPO-Novelle wie auch unser Papier „Forderungen des DBV für eine Zusammenführung der Prüferberufe in Deutschland“). Mit der Überleitung nach dem österreichischen Modell wird eine Zusammenführung zu dann nur noch einem Prüferberuf in Deutschland erreicht und mit der verkürzten Prüfung erhalten die vBP die erforderliche Möglichkeit, ihre Prüfungsbefugnis „aufzustocken“.

Wir regen insofern an, zu prüfen, ob die vorgeschlagene Maßnahme der verkürzten Prüfung nach § 13a WPO-E noch ergänzt werden kann um eine **Überleitung der vBP zu WP** unter Beibehaltung ihrer bestehenden Prüfungsbefugnisse durch etwa folgende, dem österreichischen § 229b Wirtschaftstreuhandberufsgesetz nachempfundene **gesetzliche Regelung (z. B. in § 131e WPO)**:

Seite 4/8 zum Schreiben vom 15.09.2015 an Herrn Ilgen, MdB

„¹Buchprüfer und Buchprüfungsgesellschaften, die am [Zeitpunkt des Inkraft-Tretens des APAReG] als solche anerkannt oder bestellt sind, gelten als Wirtschaftsprüfer oder Wirtschaftsprüfungsgesellschaften im Sinne dieses Gesetzes. ²Buchprüfer, die nach dem in Satz 1 genannten Zeitpunkt Prüfungen durchführen, die nach der bis zu diesem Zeitpunkt geltenden Rechtslage Wirtschaftsprüfern vorbehalten waren, dürfen solche Aufträge erst dann übernehmen, wenn sie die ausreichende Fach- und Weiterbildung auf den Fachgebieten Aktienrecht und Sonderfragen der Rechnungslegung nachgewiesen haben.“

Besitzstandwahrende Lösung für die „große GmbH“

Personen oder Gesellschaften im Sinne des § 319 Abs. 1 Satz 2 HGB sollten zumindest Abschlussprüfer von großen GmbH oder haftungsbeschränkten Personenhandelsgesellschaften sein dürfen, wenn diese Personen oder Gesellschaften in der Vergangenheit mindestens zwei Jahresabschlüsse dieser nämlichen GmbH oder haftungsbeschränkten Personenhandelsgesellschaft geprüft haben und die GmbH im zu prüfenden Zeitraum aufgrund organischen Wachstums die Grenzen zur großen GmbH überschritten hat.

Diese Lösung berücksichtigt, dass vereidigte Buchprüfer die Befähigung zu einer qualitativ hochwertigen Prüfung der zu prüfenden Gesellschaft mehrfach unter Beweis gestellt haben. Wächst eine solche Gesellschaft durch organisches Wachstum über die Grenzen der Größenklasse hinaus, steht außer Frage, dass der vereidigte Buchprüfer weiterhin in der Lage ist, die Prüfung dieser Gesellschaft auf dem notwendigen Qualitätsniveau durchzuführen.

Vollständiges Prüfungsrecht für die große GmbH

Konsequenter erscheint uns allerdings ein allgemeines Prüfungsrecht für große GmbH und haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften einzuführen.

Aus unserer Sicht ist die Beschränkung des Prüfungsrechts der vBP auf mittelgroße Gesellschaften aus folgenden Gründen ohnehin nicht sachgerecht:

- Jeder vBP unterliegt – wie ein WP – den **zahlreichen gesetzlich angeordneten Qualitätssicherungsmaßnahmen**, die gewährleisten, dass die Abschlussprüfung mit der erforderlichen Qualität erfolgt. Wie bereits dargestellt, hat der vBP mit seinem Berufsexamen die fachliche Eignung zur Durchführung einer Abschlussprüfung nachgewiesen. Möchte der vBP eine Abschlussprüfung durchführen, muss er eine Bescheinigung

Seite 5/8 zum Schreiben vom 15.09.2015 an Herrn Ilgen, MdB

über die Teilnahme an der externen Qualitätskontrolle vorweisen. Gemäß seiner Berufspflicht der **Eigenverantwortlichkeit** (§ 43 Abs. 1 WPO) ist er verpflichtet, solche Prüfungsaufträge abzulehnen, für deren Durchführung er nicht die erforderlichen Ressourcen oder (Spezial-)Kenntnisse hätte. Hinsichtlich seiner Berufspflichten wird er durch dieselbe Berufsaufsicht überwacht wie die WP. Vor diesem Hintergrund sind Zweifel unbegründet, die auf die Qualität einer Abschlussprüfung bei einer großen GmbH durch einen vBP abzielen. Bei WP ist schon heute offensichtlich und anerkannt, dass diese etwa einen IFRS-Konzernabschluss nur dann prüfen, wenn sie die erforderlichen Kenntnisse und Ressourcen aufweisen. Diese Selbstverständlichkeit wird auch nicht durch eine gesetzliche Beschränkung des Prüfungsrechts – parallel zu den gesetzlichen Qualitätssicherungsmaßnahmen – flankiert.

- Eine **Grenzziehung nach Schwellenwerten** innerhalb einer Gesellschaftsform (GmbH) ist **willkürlich** und nicht nachvollziehbar. Der vBP hat durch sein Examen ein Prüfungsrecht erworben. Wenn er sich – wie WP – einer externen Qualitätskontrolle unterzieht und eine Teilnahmebescheinigung hierüber erhält oder eine Ausnahmegenehmigung der WPK vorweist, ist er für die Durchführung einer Abschlussprüfung zugelassen. Auf dem Rechtsweg wird derzeit überprüft, ob der vBP dadurch komplett wie ein WP zu behandeln ist, weil er mit Erfüllen der verschiedenen Qualitätsanforderungen Abschlussprüfer im Sinne der Abschlussprüferrichtlinie ist und keinen Einschränkungen nach Rechtsform oder Größe des zu prüfenden Unternehmens unterliegen dürfte.
- Aus unserer Sicht ist eine Einschränkung der Prüfungsbefugnis nach der Größe des zu prüfenden Unternehmens mit sachlichen Gründen nicht zu rechtfertigen. In einigen Fällen haben GmbHs die Schwelle zur großen Kapitalgesellschaft nur dadurch überschritten, dass **etwa Rohstoffpreise** stark gestiegen sind, ohne dass sich der Unternehmenscharakter verändert hat (z.B. im Metall- und Schrotthandel). Auch die bloße Änderung in der Finanzierungsstruktur (Leasing oder Finanzierung) oder sich ändernde steuerliche Vorschriften (z.B. die Abschaffung der degressiven Abschreibung) können dazu führen, dass ein Unternehmen groß im Sinne des § 267 Abs. 2 HGB wird. Da ist es auch wenig „tröstlich“, dass die Größenmerkmale an zwei aufeinanderfolgenden Stichtagen erreicht werden müssen, wenn das Unternehmen auch nach dieser kurzen Übergangszeit vom Charakter her immer noch dasselbe – weil nur nominell und nicht real gewachsen – ist und gerne weiterhin von „seinem vBP“ geprüft werden will.

Seite 6/8 zum Schreiben vom 15.09.2015 an Herrn Ilgen, MdB

Eine **unverhältnismäßige Belastung** erfahren vBP mit jeder **Anhebung der Schwellenwerte**, wie sie aufgrund des BilRUG wieder eingetreten ist. Auf den ersten Blick könnte man meinen, vBP erhalten durch die Erhöhung der Schwellenwerte aus dem Bereich ehemals großer GmbH zahlreiche Unternehmen als potentielle Prüfungsmandanten hinzu. Der Markt ist aber oftmals anders: Ehemals große GmbH behalten in der Regel ihren WP als Abschlussprüfer, so dass „von oben“ kaum neue Prüfungsmandate zu erringen sind. Verschärft wird die Situation dadurch, dass „nach unten“ zahlreiche Unternehmen vom Bereich der mittelgroßen GmbH in den Bereich der kleinen GmbH fallen und somit keiner Prüfungspflicht mehr unterliegen. Entscheiden sich diese ehemals mittelgroßen und jetzt kleinen Gesellschaften für eine freiwillige Prüfung, konkurrieren die vBP mit Steuerberatern und Rechtsanwälten bei diesen Mandaten.

Schließlich hat die Beschränkung auf mittelgroße GmbH eine sachlich nicht zu rechtfertigende Auswirkung bei der **Prüfung kommunaler Unternehmen**. Mit der Bundeshaushaltsordnung wurde festgelegt, dass Unternehmen der öffentlichen Hand ihre Abschlüsse aufzustellen und zu prüfen haben wie große Kapitalgesellschaften, in den Landeshaushaltsordnungen wurde diese Regelung für kommunale Unternehmen übernommen. Dadurch sind vBP aus dem Marktsegment öffentlicher Unternehmen von vornherein ausgeschlossen. Warum ein vBP ein (auch großes) Finanzdienstleistungsinstitut oder eine mittelgroße GmbH kraft Gesetz prüfen darf, nicht aber ein vom Charakter her und auch entsprechend der Schwellenwerte des § 267 HGB kleines Unternehmen, wie etwa einen kommunalen Abfallbetrieb, ist nicht nachvollziehbar. Unserer Ansicht nach liegt hierin eine unverhältnismäßige Beschränkung des Prüfungsrechts von vBP.

Aus diesen Gründen regen wir zudem die vollständige Aufhebung von § 319 Abs. 1 Satz 2 HGB an.

Weitere Anmerkungen

Einheitliches Qualitätssicherungssystem

Bei der Neuregelung des **Qualitätssicherungssystems** ist es uns wichtig, dass ein **einheitliches System** für Prüfer von Unternehmen von öffentlichem Interesse (public interest entities, PIE) und Prüfer anderer Unternehmen geschaffen bzw. erhalten wird. Alle Prüfer sollen, unabhängig davon, ob sie PIE-Mandate (§ 319a-Mandate) oder ausschließlich Nicht-PIE-Mandate (§ 319-Mandate) prüfen, je nach ausgeübter Tätigkeit (d.h. skalierten) einheitlichen Qualitätskriterien unterliegen. Die unterschiedliche Behandlung von Prüfern mit und ohne § 319a-

Seite 7/8 zum Schreiben vom 15.09.2015 an Herrn Ilgen, MdB

Mandaten lässt in der Öffentlichkeit den falschen Eindruck entstehen, dass es gut und schlecht beaufsichtigte Prüfer gäbe. Solch unzutreffende Folgerungen schaden dem ganzen Berufsstand. Wir sind daher der Ansicht, dass eine „Zwei-Klassen-Gesellschaft“ im Prüferberuf vermieden werden muss. Unserer Ansicht nach verfolgt der Entwurf diesen Ansatz.

Erhalt der Qualitätskontrolle und Fortbestand der Firewall

Unserer Forderung nach **weitest möglichem Erhalt der Qualitätskontrolle** kommt der RefE APAReG nach. Dies ist zu begrüßen. Es ist sachgerecht, die berufsaufsichtliche Kompetenz von WPK oder BAFA danach zu entscheiden, ob § 319a- oder § 319-Mandate betroffen sind: § 319a-Mandate fallen unter die Aufsicht des BAFA, § 319-Mandate unter das Regime der WPK.

Allerdings haben wir uns auch für den **Erhalt der Firewall** ausgesprochen, dies setzt der Entwurf nicht um (vgl. Aufhebung von § 57e Abs. 4 Satz 2 und Abs. 5 durch den WPO-E). Unserer Ansicht nach sollten vom Prüfer für Qualitätskontrolle festgestellte Verstöße gegen das Berufsrecht, die zu Maßnahmen geführt haben, schon aufgrund des verfassungsrechtlich verankerten Nemo-tenetur-Grundsatzes nicht Gegenstand eines Berufsaufsichtsverfahrens sein. Auf EU-rechtliche Vorgaben kann dieses Vorgehen entgegen der Gesetzesbegründung nicht gestützt werden.

Abschaffung der Teilnahmebescheinigung und Übergangsregelung

Wir haben in unserem Positionspapier angeregt, die Teilnahmebescheinigung durch eine Meldepflicht für diejenigen Berufsangehörigen zu ersetzen, die gesetzliche Abschlussprüfungen durchgeführt haben.

Unserer Ansicht nach erreicht der RegE APAReG insofern noch nicht die bezweckte Erleichterung von bürokratischen Lasten. Jedenfalls bleibt unklar, wann der Berufsangehörige seine Registrierung als gesetzlicher Abschlussprüfer beantragen soll. Der Wortlaut des § 57a Abs. 1 WPO-E spricht von einer Pflicht, die „Absicht“, gesetzlich vorgeschriebene Abschlussprüfungen nach § 316 HGB durchzuführen, unverzüglich anzuzeigen. In der Begründung wird erläutert, dass die Anzeige „vor der erstmaligen Annahme eines Prüfungsauftrags erfolgen“ soll (S. 97 des RegE APAReG). Wir regen an, dass auch im Wortlaut des § 57a WPO-E auf den **Zeitpunkt der Bestellung** als Abschlussprüfer abgestellt wird. Ggf. kann auch der Zeitpunkt der **Erteilung des Bestätigungsvermerks** herangezogen werden, um den Berufsangehörigen nicht mit einer Qualitätskontrol-

Seite 8/8 zum Schreiben vom 15.09.2015 an Herrn Ilgen, MdB

le während der ersten Abschlussprüfung zu belasten bzw. um sicherzustellen, dass bei der Qualitätskontrolle im Rahmen der Wirksamkeitsprüfung ein abgeschlossenes Prüfungsmandat herangezogen werden kann.

Im Rahmen der **Übergangsregelung** sollte sichergestellt werden, dass beispielsweise auf sechs Jahre erteilte Teilnahmebescheinigungen nicht durch die Registrierung und eine zeitnah erfolgende erneute Qualitätskontrolle „überholt“ werden. Erhält beispielsweise ein Berufsangehöriger Anfang 2016 eine Teilnahmebescheinigung und wird entsprechend der Übergangsregelung in § 136 WPO-E mit Inkrafttreten des APAReG als Abschlussprüfer registriert, so sollte eine Qualitätskontrolle im Normalfall nicht vor dem ursprünglich vorgesehenen Ablauf, d.h. nicht vor 2022 erfolgen („**Bestandsschutz**“). Es sollte nicht auf eine Befristung bis zum 31. Juli 2017 abgestellt werden.

Für Rückfragen stehen wir selbstverständlich gern zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

StB Jörg P. Müller, LL.M.