

Referentenentwurf

des Bundesministeriums der Justiz und für Verbraucherschutz

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)

A. Problem und Ziel

Der Gesetzentwurf dient der Umsetzung der prüfungsbezogenen Vorschriften der Richtlinie 2014/56/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen sowie der Ausführung der unmittelbar anwendbaren Verordnung (EU) Nr. 537/2014 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse und zur Aufhebung des Beschlusses 2005/909/EG der Kommission. Die beiden vorgenannten EU-Rechtsakte sind am 16. Juni 2014 in Kraft getreten. Die Umsetzung der Richtlinie muss bis spätestens 17. Juni 2016 erfolgen. Zu diesem Zeitpunkt sind auch die meisten Regelungen der o.g. EU-Verordnung anwendbar, so dass bis dahin entsprechende Anpassungen im deutschen Recht vorzunehmen sind.

Soweit durch die neuen europäischen Vorgaben Änderungsbedarf insbesondere in der Wirtschaftsprüferordnung sowie in Bezug auf das Berufsrecht und die Abschlussprüferaufsicht entstehen, ist dies Gegenstand eines durch das Bundesministerium für Wirtschaft und Energie in dessen Federführung vorzulegenden Gesetzentwurfs.

B. Lösung

Mit dem Entwurf wird eine im Wesentlichen 1:1-Umsetzung angestrebt. Dazu werden insbesondere Änderungen des Handelsgesetzbuchs (HGB), dessen Einführungsgesetzes, des Publizitätsgesetzes, des Aktiengesetzes, dessen Einführungsgesetzes, des SE-Ausführungsgesetzes, des GmbH-Gesetzes, dessen Einführungsgesetzes, des Genossenschaftsgesetzes, des SCE-Ausführungsgesetzes sowie der Wirtschaftsprüferordnung vorgeschlagen. Die Änderungen betreffen insbesondere die Klarstellung der von der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 erfassten Unternehmen in § 317 Absatz 3a HGB-E, die sogenannte Pflichtrotation in § 318 Absatz 1a HGB-E, die Erbringung von Nichtprüfungsleistungen in § 319a Absatz 1 HGB-E, den Prüfungsbericht in § 321 HGB-E, den Bestätigungsvermerk in § 322a HGB-E, den Prüfungsausschuss in § 324 HGB-E sowie Ausnahmen für Abschlussprüfung bei Sparkassen und Genossenschaften.

C. Alternativen

Keine.

D. Haushaltsausgaben ohne Erfüllungsaufwand

Der Entwurf richtet sich ganz überwiegend an Unternehmen der Privatwirtschaft sowie deren Abschlussprüfer. Im Hinblick auf die Regelungen, die der Umsetzung der prüfungsbezogenen Vorgaben der Richtlinie 2014/56/EU dienen, wird insgesamt nicht mit maßgeblichen Haushaltsauswirkungen gerechnet, da insbesondere keine neuen Einrichtungen oder dergleichen geschaffen werden.

E. Erfüllungsaufwand

E.1 Erfüllungsaufwand für Bürgerinnen und Bürger

Keiner.

E.2 Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft

Der für die Wirtschaft entstehende Erfüllungsaufwand betrifft die Abschlussprüfer und die geprüften Unternehmen.

Seitens der geprüften Unternehmen entsteht ein nicht genau bezifferbarer, anlassbezogener neuer Erfüllungsaufwand insbesondere dadurch, dass grundsätzlich auch nicht-kapitalmarktorientierte Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen zur Einrichtung eines Prüfungsausschuss verpflichtet werden. Durch die Regelungen des Entwurfs wird Erfüllungsaufwand allerdings nur für solche Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen ausgelöst, die in Ermangelung eines entsprechenden Organs keine Übertragung der an den Prüfungsausschuss gerichteten Aufgaben an einen bereits etablierten Aufsichts- oder Verwaltungsrat vornehmen können. Bei gesamtwirtschaftlicher Betrachtung relevante Kosten entstehen daher nicht. Soweit die dem Prüfungsausschuss zugeschriebenen Aufgaben ausgeweitet werden, ist für die Mitglieder des Prüfungsausschusses (oder des an seiner Stelle tätigen Aufsichts- oder Verwaltungsrates) entstehender Mehraufwand in der Regel bereits im Wege der pauschalen oder erfolgsorientierten Vergütung abgegolten. Periodischer Erfüllungsaufwand entsteht insoweit in nur verhältnismäßig geringem Umfang; der entstehende sonstige Personal- und Sachaufwand ist zu vernachlässigen.

Seitens der Abschlussprüfer entsteht periodischer Erfüllungsaufwand insbesondere durch die Erweiterung der Pflichtangaben auch im Bestätigungsvermerk zur Prüfung von Unternehmen, die nicht von öffentlichem Interesse sind. Geht man von etwa 32 000 Unternehmen aus, deren Jahresabschlüsse zu testieren sind und die nicht schon als Unternehmen von öffentlichem Interesse bereits aufgrund der unmittelbar anwendbaren Verordnung (EU) Nr. 537/2014 zu einem erweiterten Bestätigungsvermerk verpflichtet sind, entsteht zusammengerechnet ein periodischer Erfüllungsaufwand von etwa 1,1 Mio. Euro jährlich.

Davon Bürokratiekosten aus Informationspflichten

Bürokratiekosten aus Informationspflichten entstehen nur in marginalem und zu vernachlässigendem Umfang.

E.3 Erfüllungsaufwand der Verwaltung

Keiner

F. Weitere Kosten

Kosten für die sozialen Sicherungssysteme sowie Auswirkungen auf das Verbraucherpreisniveau sind nicht zu erwarten.

Auswirkungen auf das Preisniveau der von den Abschlussprüfern für ihre Prüfungsmandanten erbrachten Leistungen sind zwar nicht auszuschließen. Gesteigerte Anforderungen an die Abschlussprüfung lassen wegen des dem Abschlussprüfer entstehenden Mehraufwands zum einen eine Erhöhung des hierfür vom geprüften Unternehmen zu entrichtenden Honorars denkbar erscheinen. Zum anderen könnten Strukturveränderungen am Abschlussprüfermarkt aber auch zu einem gesteigerten Wettbewerbsdruck und so zu sinkenden Prüfungskosten führen.

Eine Veränderung im Bereich der Prüfungskosten könnte Auswirkungen auf das Preisniveau der sonstigen Leistungen haben, die die Abschlussprüfer für ihre Prüfungsmandanten erbringen.

Referentenentwurf des Bundesministeriums der Justiz und für Verbraucherschutz

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)*

Vom ...

Der Bundestag hat das folgende Gesetz beschlossen:

Artikel 1

Änderung des Handelsgesetzbuchs

Das Handelsgesetzbuch in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 4100-1, veröffentlichten bereinigten Fassung, das zuletzt durch Artikel 1 des Gesetzes vom 22. Dezember 2014 (BGBl. I S. 2409) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. § 317 wird wie folgt geändert:

a) Nach Absatz 3 wird folgender Absatz 3a eingefügt:

„(3a) Auf die Abschlussprüfung bei Unternehmen, die kapitalmarktorientiert im Sinne des § 264d, die CRR-Kreditinstitut im Sinne des § 1 Absatz 3d Satz 1 des Kreditwesengesetzes, mit Ausnahme der in § 2 Absatz 1 Nummer 1 und 2 des Kreditwesengesetzes genannten Institute, oder die Versicherungsunternehmen im Sinne des § 341 sind, sind die Vorschriften dieses Unterabschnitts anzuwenden, soweit nicht die Verordnung (EU) Nr. 537/2014 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse und zur Aufhebung des Beschlusses 2005/909/EG der Kommission (ABl. L 158 vom 27.5.2014, S. 77) anzuwenden ist.“

b) Nach Absatz 4 wird folgender Absatz 4a eingefügt:

„(4a) Soweit nichts anderes bestimmt ist, hat die Prüfung sich nicht darauf zu erstrecken, ob der Fortbestand des geprüften Unternehmens oder die Wirksamkeit und Wirtschaftlichkeit der Geschäftsführung zugesichert werden kann.“

c) In Absatz 5 wird die Angabe „Artikel 26 Abs. 1“ durch die Wörter „Artikel 26 Absatz 3“ ersetzt und werden nach der Angabe „(ABl. EU Nr. L 157 S. 87)“ ein

*) Dieses Gesetz dient der Umsetzung der Richtlinie 2014/56/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen (ABl. L 158 vom 27.5.2014, S. 196) sowie der Ausführung der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse und zur Aufhebung des Beschlusses 2005/909/EG der Kommission (ABl. L 158 vom 27.5.2014, S. 77).

Komma und die Wörter „die zuletzt durch die Richtlinie 2014/56/EU (ABl. L 158 vom 27.5.2014, S. 196) geändert worden ist,“ eingefügt.

- d) In Absatz 6 werden die Wörter „oder die Nichtanwendung von Teilen der internationalen Prüfungsstandards“ gestrichen.
2. § 318 wird wie folgt geändert:
- a) Nach Absatz 1 werden die folgenden Absätze 1a und 1b eingefügt:
 - „(1a) Die Höchstlaufzeit des Prüfungsmandats nach Artikel 17 Absatz 1 Unterabsatz 2 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 verlängert sich auf 20 Jahre, wenn der Wahl für das elfte Geschäftsjahr in Folge, auf das sich die Prüfungstätigkeit des Abschlussprüfers erstreckt, ein im Einklang mit Artikel 16 Absatz 2 bis 5 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 durchgeführtes Auswahl- und Vorschlagsverfahren vorausgeht. Werden ab dem in Satz 1 genannten elften Geschäftsjahr mehrere Wirtschaftsprüfer oder Wirtschaftsprüfungsgesellschaften gemeinsam zum Abschlussprüfer bestellt, verlängert sich die Höchstlaufzeit gemäß Artikel 17 Absatz 1 Unterabsatz 2 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 auf 24 Jahre.“^{*)}
 - „(1b) Eine Vereinbarung, die die Wahlmöglichkeiten nach Absatz 1 auf bestimmte Kategorien oder Listen von Abschlussprüfern beschränkt, ist nichtig.“
 - b) In Absatz 3 Satz 1 werden die Wörter „bei Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien jedoch nur, wenn die Anteile dieser Gesellschafter“ durch die Wörter „deren Anteile“ ersetzt und werden nach dem Wort „Teil“ die Wörter „der Stimmrechte oder“ eingefügt.
3. In § 319 Absatz 2 werden nach dem Wort „wenn“ die Wörter „während des Geschäftsjahres, für dessen Schluss der zu prüfende Jahresabschluss aufgestellt wird, oder während der Abschlussprüfung“ eingefügt.
4. § 319a wird wie folgt geändert:
- a) Absatz 1 wird wie folgt geändert:
 - aa) Satz 1 wird wie folgt geändert:
 - aaa) In dem Satzteil vor Nummer 1 werden nach den Wörtern „im Sinn des § 264d“ ein Komma und die Wörter „das CRR-Kreditinstitut im Sinne des § 1 Absatz 3d Satz 1 des Kreditwesengesetzes, mit Ausnahme der in § 2 Absatz 1 Nummer 1 und 2 des Kreditwesengesetzes genannten Institute, oder das Versicherungsunternehmen im Sinne des § 341“ eingefügt.
 - bbb) Die Nummern 1 bis 4 werden durch die folgenden Nummern 2 und 3 ersetzt:
 - „2. in dem Geschäftsjahr, für dessen Schluss der zu prüfende Jahresabschluss aufzustellen ist, über die Prüfungstätigkeit hinaus Steuerberatungsleistungen erbracht hat, die sich einzeln oder zusammen auf den zu prüfenden Jahresabschluss unmittelbar und nicht nur unwesentlich auswirken, oder

*) Die Änderung stellt die maximale Ausübung von Optionen aus Artikel 17 Abs. 4 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 dar. Ob und inwieweit diese ausgeübt werden, steht unter dem Vorbehalt weiterer Prüfung innerhalb der Bundesregierung.

3. in dem zu prüfenden Geschäftsjahr oder bis zur Erteilung des Bestätigungsvermerks über die Prüfungstätigkeit hinaus bei der zu prüfenden oder für die zu prüfende Kapitalgesellschaft Bewertungsleistungen erbracht hat, die sich einzeln oder zusammen auf den zu prüfenden Jahresabschluss unmittelbar und nicht nur unwesentlich auswirken.“
 - bb) In Satz 3 werden die Wörter „Satz 1 Nr. 1 bis 3“ durch die Wörter „Satz 1 Nummer 2 und 3“ ersetzt und werden vor dem Punkt am Ende ein Semikolon und die Wörter „erbringt der Wirtschaftsprüfer Steuerberatungsleistungen im Sinne des Artikels 5 Absatz 1 Unterabsatz 2 Buchstabe a Ziffer i und iv bis vii der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 oder Bewertungsleistungen im Sinne des Artikels 5 Absatz 1 Unterabsatz 2 Buchstabe f der Verordnung (EU) Nr. 537/2014, so hat er deren Auswirkungen auf den zu prüfenden Jahresbericht im Prüfungsbericht darzustellen und zu erläutern“ eingefügt.
 - cc) Satz 4 wird aufgehoben.
 - b) Nach Absatz 1 wird folgender Absatz 1a eingefügt:

„(1a) Auf Antrag des Abschlussprüfers kann die [Abschlussprüferaufsichtsbehörde] diesen von den Anforderungen des Artikels 4 Absatz 2 Unterabsatz 1 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 für höchstens zwei Geschäftsjahre ausnehmen.“ *)
5. § 321 wird wie folgt geändert:
- a) Absatz 1 wird wie folgt geändert:
 - aa) In Satz 1 werden die Wörter „schriftlich und mit der gebotenen Klarheit“ gestrichen und vor dem Punkt am Ende ein Semikolon und die Wörter „auf den Bericht sind die Sätze 2 und 3 sowie die Absätze 2 bis 4a anzuwenden“ eingefügt.
 - bb) In Satz 2 werden die Wörter „In dem Bericht“ durch die Wörter „Der Bericht ist schriftlich und mit der gebotenen Klarheit abzufassen; in ihm“ ersetzt.
 - b) Absatz 5 wird wie folgt geändert:
 - aa) In Satz 1 werden nach dem Wort „Bericht“ die Wörter „unter Angabe des Datums“ sowie vor dem Punkt am Ende ein Semikolon und die Wörter „§ 322 Absatz 7 Satz 3 und 4 gilt entsprechend“ eingefügt.
 - bb) In Satz 2 werden nach dem Wort „ihm“ ein Komma und die Wörter „jedenfalls aber einem eingerichteten Prüfungsausschuss,“ eingefügt und werden nach dem Wort „vorzulegen“ das Semikolon und die Wörter „dem Vorstand ist vor Zuleitung Gelegenheit zur Stellungnahme zu geben“ gestrichen.
 - cc) Folgender Satz wird angefügt:

„Im Fall des Satzes 2 ist der Bericht unverzüglich nach Vorlage dem Geschäftsführungsorgan mit Gelegenheit zur Stellungnahme zuzuleiten.“
6. § 322 wird wie folgt geändert:

*) Die Änderungen in § 319a HGB stellen die maximale Ausübung von Optionen aus Artikel 5 Abs. 3 und Artikel 4 Abs. 3 UA 3 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 dar. Ob und inwieweit diese ausgeübt werden, steht unter dem Vorbehalt weiterer Prüfung innerhalb der Bundesregierung.

- a) In Absatz 1 Satz 1 wird nach dem Wort „Prüfung“ das Wort „schriftlich“ eingefügt.
- b) Nach Absatz 1 wird folgender Absatz 1a eingefügt:

„(1a) Bei der Erstellung des Bestätigungsvermerks hat der Abschlussprüfer die internationalen Prüfungsstandards anzuwenden, die von der Europäischen Kommission in dem Verfahren nach Artikel 26 Absatz 3 der Richtlinie 2006/43/EG angenommen worden sind.“

- c) In Absatz 4 Satz 3 werden vor dem Punkt am Ende ein Semikolon und die Wörter „Absatz 3 Satz 2 findet Anwendung“ eingefügt.
- d) Nach Absatz 6 wird folgender Absatz 6a eingefügt:

„(6a) Wurden mehrere Prüfer oder Prüfungsgesellschaften gemeinsam zum Abschlussprüfer bestellt, soll die Beurteilung des Prüfungsergebnisses einheitlich erfolgen. Ist eine einheitliche Beurteilung ausnahmsweise nicht möglich, sind die Gründe hierfür darzulegen; die Beurteilung ist jeweils in einem gesonderten Absatz vorzunehmen. Die Sätze 1 und 2 gelten im Fall der gemeinsamen Bestellung von

1. Wirtschaftsprüfern oder Wirtschaftsprüfungsgesellschaften,
2. vereidigten Buchprüfern oder Buchprüfungsgesellschaften sowie
3. Prüfern oder Gesellschaften nach den Nummern 1 und 2.“

- e) Absatz 7 wird wie folgt geändert:

aa) In Satz 1 werden die Wörter „von Ort und Tag zu unterzeichnen“ durch die Wörter „des Ortes der Niederlassung des Abschlussprüfers und des Tages der Unterzeichnung zu unterzeichnen; im Fall des Absatzes 6a hat die Unterzeichnung durch alle bestellten Personen zu erfolgen“ ersetzt.

- bb) Die folgenden Sätze werden angefügt:

„Ist der Abschlussprüfer eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, so hat die Unterzeichnung zumindest durch den Wirtschaftsprüfer zu erfolgen, welcher die Abschlussprüfung für die Prüfungsgesellschaft durchgeführt hat. Satz 3 ist auf Buchprüfungsgesellschaften entsprechend anzuwenden.“

- 7. Nach § 322 wird folgender § 322a eingefügt:

„§ 322a

Ergänzende Vorgaben zum Inhalt des Bestätigungsvermerks zum Abschluss bestimmter Unternehmen

Der Bestätigungsvermerk zum Jahresabschluss oder zum Konzernabschluss eines Unternehmens, das nicht kapitalmarktorientiert im Sinne des § 264d, das nicht CRR-Kreditinstitut im Sinne des § 1 Absatz 3d Satz 1 des Kreditwesengesetzes und das nicht Versicherungsunternehmen im Sinne des § 341 ist, enthält auch Folgendes:

1. die Angabe, von wem oder von welchem Organ der Abschlussprüfer bestellt wurde,

2. die Angabe des Datums der Bestellung des Abschlussprüfers und der gesamten ununterbrochenen Mandatsdauer, einschließlich bereits erfolgter Verlängerungen und erneuter Bestellungen,
3. zur Untermauerung des Prüfungsurteils
 - a) eine Beschreibung der bedeutsamsten beurteilten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen im Abschluss,
 - b) eine Zusammenfassung der Reaktion des Prüfers auf die beschriebenen Risiken und
 - c) gegebenenfalls wichtige Feststellungen, die sich in Bezug auf die beschriebenen Risiken ergeben,

wobei deutlich auf die entsprechenden Angaben im Jahresabschluss oder im Konzernabschluss hinzuweisen ist, wenn dies zur Information über die einzelnen beschriebenen Risiken relevant ist,

4. eine Darlegung, in welchem Maß die Abschlussprüfung als dazu geeignet angesehen wurde, Unregelmäßigkeiten aufzudecken,
5. die Bestätigung, dass das Prüfungsurteil mit dem Prüfungsbericht in Einklang steht,
6. die Erklärung, dass keine verbotenen Nichtprüfungsleistungen nach Artikel 5 Absatz 1 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 in Verbindung mit § 319a sowie nach § 319 Absatz 2 bis 5 erbracht wurden und der Abschlussprüfer bei der Durchführung der Abschlussprüfung seine Unabhängigkeit von dem geprüften Unternehmen gewahrt hat,
7. die Angabe der Leistungen, die vom Abschlussprüfer zusätzlich zur Abschlussprüfung für das geprüfte Unternehmen oder dessen Tochterunternehmen erbracht wurden und die nicht im Jahresabschluss oder Konzernabschluss und nicht im Lagebericht oder Konzernlagebericht angegeben wurden.

Der Bestätigungsvermerk darf außer dem in Satz 1 Nummer 5 vorgeschriebenen Verweis keinerlei Verweise auf den Prüfungsbericht enthalten. Der Bestätigungsvermerk ist in einer klaren und eindeutigen Sprache verfasst. Der Abschlussprüfer verwendet den Namen einer zuständigen Behörde nicht in einer Weise, die darauf hindeuten würde oder die nahelegen würde, dass diese Behörde den Bestätigungsvermerk übernimmt oder billigt.“

8. § 324 wird wie folgt geändert:

- a) Die Überschrift wird wie folgt gefasst:

„§ 324

Prüfungsausschuss; Verordnungsermächtigung“.

- b) Absatz 1 wird wie folgt geändert:

- aa) In Satz 1 werden die Wörter „Kapitalgesellschaften im Sinn des § 264d“ durch die Wörter „Unternehmen, die kapitalmarktorientiert im Sinne des § 264d sind, die CRR-Kreditinstitute im Sinne des § 1 Absatz 3d Satz 1 des

Kreditwesengesetzes, mit Ausnahme der in § 2 Absatz 1 Nummer 1 und 2 des Kreditwesengesetzes genannten Institute, oder die Versicherungsunternehmen im Sinne des § 341“ ersetzt.

bb) Satz 2 wird wie folgt geändert:

aaa) In Nummer 2 wird der Punkt am Ende durch ein Semikolon ersetzt.

bbb) Folgende Nummer 3 wird angefügt:

„3. Investmentvermögen im Sinne des § 1 Absatz 1 des Kapitalanlagegesetzbuchs.“

c) Absatz 2 wird wie folgt geändert:

aa) In Satz 2 werden vor dem Punkt am Ende ein Semikolon und die Wörter „die Mehrheit der Mitglieder, darunter der Vorsitzende, muss unabhängig sein“ eingefügt.

bb) In Satz 4 werden vor der Angabe „§ 124 Abs. 3 Satz 2“ die Wörter „§ 107 Absatz 3 Satz 4,“ eingefügt.

d) Die folgenden Absätze 3 und 4 werden angefügt:

„(3) Der Prüfungsausschuss eines Unternehmens, das kapitalmarktorientiert im Sinne des § 264d, das CRR-Kreditinstitut im Sinne des § 1 Absatz 3d Satz 1 des Kreditwesengesetzes, mit Ausnahme der in § 2 Absatz 1 Nummer 1 und 2 des Kreditwesengesetzes genannten Institute, oder das Versicherungsunternehmen im Sinne des § 341 ist, hat auf Verlangen der [Abschlussprüferaufsichtsbehörde] das Ergebnis sowie die Durchführung seiner Tätigkeit darzustellen und zu erläutern.

(4) Das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz kann im Einvernehmen mit dem Bundesministerium für Wirtschaft und Energie durch Rechtsverordnung, die nicht der Zustimmung des Bundesrates bedarf, nähere Bestimmungen über Mindestinhalt, Art, Umfang und Form der Darstellungen und Erläuterungen nach Absatz 3 erlassen.“

9. In § 332 Absatz 1 wird die Angabe „§ 322“ durch die Angabe „§§ 322 und 322a“ ersetzt.
10. In § 334 Absatz 2 wird die Angabe „§ 319a Abs. 1 Satz 4, 5“ durch die Wörter „§ 319a Absatz 1 Satz 4“ ersetzt.
11. In § 339 Absatz 1 Satz 2 werden nach den Wörtern „nach § 58 Abs. 2 des Genossenschaftsgesetzes“ die Wörter „oder nach Artikel 10 Absatz 1 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014“ eingefügt.
12. In § 340 Absatz 1 Satz 1 werden nach dem Wort „sowie“ die Wörter „auf CRR-Kreditinstitute im Sinne des § 1 Absatz 3d Satz 1 des Kreditwesengesetzes, soweit sie nicht nach dessen § 2 Absatz 1 Nummer 1 und 2 von der Anwendung ausgeschlossen sind, und“ eingefügt.
13. § 340k wird wie folgt geändert:
 - a) Absatz 3 wird wie folgt geändert:

aa) In Satz 2 wird die Angabe „sowie § 319a“ durch ein Komma und die Wörter „§ 319a Absatz 1 und 2 sowie Artikel 5 Absatz 1, 4 Unterabsatz 1 und Absatz 5 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014“ ersetzt

bb) Nach Satz 2 wird folgender Satz eingefügt:

„Auf die Prüfungsstellen findet Artikel 5 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 keine Anwendung.“

b) Absatz 4 wird wie folgt gefasst:

„(4) Ist das Kreditinstitut eine Sparkasse, finden Artikel 4 Absatz 3 Unterabsatz 2 sowie die Artikel 16, 17 und 19 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 keine Anwendung. Artikel 4 Absatz 3 Unterabsatz 1 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 findet auf alle vom Sparkassen- und Giroverband beschäftigten Personen, die das Ergebnis der Prüfung beeinflussen können, entsprechende Anwendung. Auf die Prüfungsstellen findet Artikel 4 Absatz 2 und 3 Unterabsatz 1 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 keine Anwendung.“

c) In Absatz 5 Satz 1 werden die Wörter „kapitalmarktorientiert im Sinn des § 264d sind und“ gestrichen.

14. In § 340n Absatz 2 und in § 341n Absatz 2 wird jeweils die Angabe „§ 319a Abs. 1 Satz 4, 5“ durch die Wörter „§ 319a Absatz 1 Satz 4“ ersetzt.

Artikel 2

Änderung des Einführungsgesetzes zum Handelsgesetzbuch

Im Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuch in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 4101-1, veröffentlichten bereinigten Fassung, das zuletzt durch Artikel 4 des Gesetzes vom 15. Juli 2014 (BGBl. I S. 934) geändert worden ist, wird folgender ... [einsetzen: nächster bei der Verkündung freier Abschnitt mit Zählbezeichnung] Abschnitt angefügt:

„... [einsetzen: nächster bei der Verkündung freier Abschnitt mit Zählbezeichnung] Abschnitt

Übergangsvorschrift zum Abschlussprüfungsreformgesetz

Artikel ... [einsetzen: nächster bei der Verkündung freier Artikel mit Zählbezeichnung]

§ 324 Absatz 2 Satz 2 des Handelsgesetzbuchs in der Fassung des Abschlussprüfungsreformgesetzes vom ... [einsetzen: Ausfertigungsdatum und Fundstelle] muss nicht angewandt werden, solange alle Mitglieder des Prüfungsausschusses vor dem 17. Juni 2016 bestellt worden sind.“

Artikel 3

Änderung des Publizitätsgesetzes

Das Publizitätsgesetz vom 15. August 1969 (BGBl. I S. 1189), das zuletzt durch Artikel 3 Absatz 3 des Gesetzes vom 4. Oktober 2013 (BGBl. I S. 3746) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. Dem § 6 Absatz 3 wird folgender Satz angefügt:

„Bei einem Unternehmen, das kapitalmarktorientiert im Sinne des § 264d des Handelsgesetzbuchs ist, ist der Vorschlag zur Wahl des Abschlussprüfers auf die Empfehlung des Prüfungsausschusses zu stützen.“

2. § 7 wird wie folgt geändert:

- a) In Satz 3 werden die Wörter „Satz 2 bis 4“ durch die Wörter „Satz 2 bis 5“ ersetzt.

- b) Folgender Satz wird angefügt:

„Hat das Unternehmen, das kapitalmarktorientiert im Sinne des § 264d des Handelsgesetzbuchs ist, einen Aufsichtsrat, gelten auch § 100 Absatz 5 und § 107 Absatz 3 Satz 1 und 2 des Aktiengesetzes entsprechend; richtet der Aufsichtsrat einen Prüfungsausschuss ein, so gelten für diesen § 100 Absatz 5 und § 107 Absatz 3 Satz 2 des Aktiengesetzes entsprechend.“

3. Dem § 22 wird folgender Absatz 5 angefügt:

„(5) § 7 Satz 5 muss nicht angewandt werden, solange alle Mitglieder des Aufsichtsrats und des Prüfungsausschusses vor dem 17. Juni 2016 bestellt worden sind.“

Artikel 4

Änderung des Aktiengesetzes

Das Aktiengesetz vom 6. September 1965 (BGBl. I S. 1089), das zuletzt durch Artikel 26 des Gesetzes vom 23. Juli 2013 (BGBl. I S. 2586) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. In § 100 Absatz 5 werden die Wörter „Gesellschaften im Sinn des § 264d des Handelsgesetzbuchs“ durch die Wörter „Gesellschaften, die kapitalmarktorientiert im Sinne des § 264d des Handelsgesetzbuchs, die CRR-Kreditinstitute im Sinne des § 1 Absatz 3d Satz 1 des Kreditwesengesetzes, mit Ausnahme der in § 2 Absatz 1 Nummer 1 und 2 des Kreditwesengesetzes genannten Institute, oder die Versicherungsunternehmen im Sinne des § 341 des Handelsgesetzbuchs sind,“ ersetzt, wird das Wort „unabhängiges“ gestrichen und werden vor dem Punkt am Ende ein Semikolon und die Wörter „die Mitglieder müssen mit der Branche, in der die Gesellschaft tätig ist, vertraut sein“ eingefügt.

2. § 107 wird wie folgt geändert:

- a) In Absatz 3 Satz 2 werden nach den Wörtern „Überwachung des Rechnungslegungsprozesses“ die Wörter „sowie der Gewährleistung von dessen ordnungs-

gemäßem Ablauf“ und vor den Wörtern „der Unabhängigkeit“ die Wörter „der Auswahl und“ eingefügt.

- b) In Absatz 4 werden die Wörter „einer Gesellschaft im Sinn des § 264d des Handelsgesetzbuchs“ durch die Wörter „einer Gesellschaft, die kapitalmarktorientiert im Sinne des § 264d des Handelsgesetzbuchs, die CRR-Kreditinstitut im Sinne des § 1 Absatz 3d Satz 1 des Kreditwesengesetzes, mit Ausnahme der in § 2 Absatz 1 Nummer 1 und 2 des Kreditwesengesetzes genannten Institute, oder die Versicherungsunternehmen im Sinne des § 341 des Handelsgesetzbuchs ist,“ und die Wörter „muss mindestens ein Mitglied die Voraussetzungen des § 100 Abs. 5 erfüllen“ durch die Wörter „müssen die Voraussetzungen des § 100 Absatz 5 erfüllt sein“ ersetzt.
3. In § 124 Absatz 3 Satz 2 werden die Wörter „Gesellschaften im Sinn des § 264d des Handelsgesetzbuchs“ durch die Wörter „Gesellschaften, die kapitalmarktorientiert im Sinne des § 264d des Handelsgesetzbuchs, die CRR-Kreditinstitute im Sinne des § 1 Absatz 3d Satz 1 des Kreditwesengesetzes mit Ausnahme der in § 2 Absatz 1 Nummer 1 und 2 des Kreditwesengesetzes genannten Institute, oder die Versicherungsunternehmen im Sinne des § 341 des Handelsgesetzbuchs sind,“ ersetzt und werden vor dem Punkt am Ende ein Semikolon sowie die Wörter „der Prüfungsausschuss hat die Regelung des Artikels 16 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse und zur Aufhebung des Beschlusses 2005/909/EG der Kommission (ABl. L 158 vom 27.5.2014, S. 77) einzubeziehen“ eingefügt.
4. § 171 Absatz 2 wird wie folgt geändert:
- a) Nach Satz 3 wird folgender Satz eingefügt:
- „Der Aufsichtsrat hat auch darzulegen, wie die Prüfung durch den Abschlussprüfer sowie die Befassung des Aufsichtsrats oder Prüfungsausschusses mit der Abschlussprüfung dazu beigetragen hat, dass die Rechnungslegung ordnungsgemäß ist.“
- b) In dem neuen Satz 6 werden die Wörter „Sätze 3 und 4“ durch die Wörter „Sätze 3 bis 5“ ersetzt.

Artikel 5

Änderung des Einführungsgesetzes zum Aktiengesetz

Dem § 12 des [Einführungsgesetzes zum Aktiengesetz vom 6. September 1965](#) (BGBl. I S. 1185), das zuletzt durch [Artikel 4 des Gesetzes vom 20. Dezember 2012](#) (BGBl. I S. 2751) geändert worden ist, wird folgender Absatz 5 angefügt:

„(5) § 100 Absatz 5 und § 107 Absatz 4 des Aktiengesetzes in der Fassung des Abschlussprüfungsreformgesetzes vom ... [einsetzen: Ausfertigungsdatum und Fundstelle] müssen nicht angewandt werden, solange alle Mitglieder des Aufsichtsrats und des Prüfungsausschusses vor dem 17. Juni 2016 bestellt worden sind.“

Artikel 6

Änderung des SE-Ausführungsgesetzes

Das SE-Ausführungsgesetz vom 22. Dezember 2004 (BGBl. I S. 3675), das zuletzt durch Artikel 6 des Gesetzes vom 30. Juli 2009 (BGBl. I S. 2479) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. Der Inhaltsübersicht wird folgende Angabe angefügt:

„§ 56 Übergangsvorschrift zum Abschlussprüfungsreformgesetz“.

2. § 27 Absatz 1 Satz 4 wird wie folgt gefasst:

„Bei einer SE, die kapitalmarktorientiert im Sinne des § 264d des Handelsgesetzbuchs, die CRR-Kreditinstitut im Sinne des § 1 Absatz 3d Satz 1 des Kreditwesengesetzes, mit Ausnahme der in § 2 Absatz 1 Nummer 1 und 2 des Kreditwesengesetzes genannten Institute, oder die Versicherungsunternehmen im Sinne des § 341 des Handelsgesetzbuchs ist, müssen die Voraussetzungen des § 100 Absatz 5 des Aktiengesetzes erfüllt sein.“

3. § 34 Absatz 4 Satz 5 und 6 wird durch folgenden Satz ersetzt:

„Richtet der Verwaltungsrat einer SE, die kapitalmarktorientiert im Sinne des § 264d des Handelsgesetzbuchs, die CRR-Kreditinstitut im Sinne des § 1 Absatz 3d Satz 1 des Kreditwesengesetzes, mit Ausnahme der in § 2 Absatz 1 Nummer 1 und 2 des Kreditwesengesetzes genannten Institute, oder die Versicherungsunternehmen im Sinne des § 341 des Handelsgesetzbuchs ist, einen Prüfungsausschuss ein, so muss dieser die Voraussetzungen des § 27 Absatz 1 Satz 4 erfüllen.“

4. Folgender § 56 wird angefügt:

„§ 56

Übergangsvorschrift zum Abschlussprüfungsreformgesetz

§ 27 Absatz 1 Satz 4 und § 34 Absatz 4 Satz 5 in der Fassung des Abschlussprüfungsreformgesetzes vom ... [einsetzen: Ausfertigungsdatum und Fundstelle] müssen nicht angewandt werden, solange alle Mitglieder des Verwaltungsrates und des Prüfungsausschusses vor dem 17. Juni 2016 bestellt worden sind.“

Artikel 7

Änderung des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung

In § 52 Absatz 1 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 4123-1, veröffentlichten bereinigten Fassung, das zuletzt durch Artikel 27 des Gesetzes vom 23. Juli 2013 (BGBl. I S. 2586) geändert worden ist, wird die Angabe „107 Abs. 4“ durch die Wörter „107 Absatz 3 Satz 2 und Absatz 4“ ersetzt.

Artikel 8

Änderung des GmbHG-Einführungsgesetzes

Dem GmbHG-Einführungsgesetz vom 23. Oktober 2008 (BGBl. I S. 2026, 2031), das durch Artikel 9 des Gesetzes vom 25. Mai 2009 (BGBl. I S. 1102) geändert worden ist, wird folgender § 5 angefügt:

„§ 5

Übergangsvorschrift zum Abschlussprüfungsreformgesetz

§ 52 Absatz 1 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung in Verbindung mit § 100 Absatz 5 und § 107 Absatz 4 des Aktiengesetzes, jeweils in der Fassung des Abschlussprüfungsreformgesetzes vom ... [einsetzen: Ausfertigungsdatum und Fundstelle] müssen nicht angewandt werden, solange alle Mitglieder des Aufsichtsrats und des Prüfungsausschusses vor dem 17. Juni 2016 bestellt worden sind.“

Artikel 9

Änderung des Genossenschaftsgesetzes

Das Genossenschaftsgesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 16. Oktober 2006 (BGBl. I S. 2230), das zuletzt durch Artikel 5 des Gesetzes vom 10. Dezember 2014 (BGBl. I S. 2085) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. Der Inhaltsübersicht wird folgende Angabe angefügt:

„§ 168 Übergangsvorschrift zum Abschlussprüfungsreformgesetz“.

2. § 36 Absatz 4 wird wie folgt gefasst:

„(4) Bei einer Genossenschaft, die kapitalmarktorientiert im Sinne des § 264d des Handelsgesetzbuchs oder die CRR-Kreditinstitut im Sinne des § 1 Absatz 3d Satz 1 des Kreditwesengesetzes, mit Ausnahme der in § 2 Absatz 1 Nummer 1 und 2 des Kreditwesengesetzes genannten Institute, ist, müssen die Mitglieder des Aufsichtsrats mit der Branche, in der die Genossenschaft tätig ist, vertraut sein; mindestens ein Mitglied muss über Sachverstand auf den Gebieten Rechnungslegung oder Abschlussprüfung verfügen.“

3. § 38 Absatz 1a wird wie folgt geändert:

- a) In Satz 1 werden die Wörter „sowie der Wirksamkeit des internen Kontrollsystems, des Risikomanagementsystems und des internen Revisionssystems“ durch die Wörter „sowie der Gewährleistung von dessen ordnungsgemäßem Ablauf, der Wirksamkeit des internen Kontrollsystems, des Risikomanagementsystems und des internen Revisionssystems sowie der Abschlussprüfung“ ersetzt.

- b) Satz 2 wird durch die folgenden Sätze ersetzt:

„Richtet der Aufsichtsrat einer Genossenschaft, die kapitalmarktorientiert im Sinne des § 264d des Handelsgesetzbuchs oder die CRR-Kreditinstitut im Sinne des

§ 1 Absatz 3d Satz 1 des Kreditwesengesetzes, mit Ausnahme der in § 2 Absatz 1 Nummer 1 und 2 des Kreditwesengesetzes genannten Institute, ist, einen Prüfungsausschuss ein, so muss dieser die Voraussetzungen des § 36 Absatz 4 erfüllen. Artikel 6 Absatz 2 Buchstabe a der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse und zur Aufhebung des Beschlusses 2005/909/EG der Kommission (ABl. L 158 vom 27.5.2014, S. 77) findet mit der Maßgabe Anwendung, dass die Erklärung bezogen auf die gesetzlichen Vertreter des Verbandes und die vom Verband beschäftigten Personen, die das Ergebnis der Prüfung beeinflussen können, abzugeben ist.“

4. § 53 wird wie folgt geändert:

- a) In Absatz 2 Satz 2 werden vor dem Punkt am Ende ein Semikolon und die Wörter „Artikel 17 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 findet keine Anwendung“ eingefügt.
- b) In Absatz 3 werden nach den Wörtern „im Sinn des § 264d des Handelsgesetzbuchs“ die Wörter „oder die CRR-Kreditinstitut im Sinne des § 1 Absatz 3d Satz 1 des Kreditwesengesetzes, mit Ausnahme der in § 2 Absatz 1 Nummer 1 und 2 des Kreditwesengesetzes genannten Institute,“ eingefügt.

5. Dem § 54a Absatz 1 wird folgender Satz angefügt:

„Die Artikel 16 und 19 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 finden keine Anwendung.“

6. § 55 wird wie folgt geändert:

- a) In Absatz 2 Satz 5 werden nach den Wörter „in Anspruch“ die Wörter „oder ist sie ein CRR-Kreditinstitut im Sinne des § 1 Absatz 3d Satz 1 des Kreditwesengesetzes, mit Ausnahme der in § 2 Absatz 1 Nummer 1 und 2 des Kreditwesengesetzes genannten Institute“ eingefügt, werden die Wörter „ist über die in den Sätzen 1 bis 4 genannten Gründe hinaus § 319a Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs“ durch die Wörter „sind über die in den Sätzen 1 bis 4 genannten Gründe hinaus § 319a Absatz 1 des Handelsgesetzbuchs sowie Artikel 5 Absatz 1, 4 Unterabsatz 1 und Absatz 5 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014“ ersetzt und werden vor dem Punkt am Ende ein Semikolon und die Wörter „auf den Verband findet Artikel 5 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 keine Anwendung“ eingefügt.
- b) Nach Absatz 2 wird folgender Absatz 2a eingefügt:

„(2a) Artikel 4 Absatz 3 Unterabsatz 1 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 findet auf alle in Absatz 2 Satz 1 genannten Vertreter und Personen des Verbandes entsprechende Anwendung; auf den Verband findet Artikel 4 Absatz 2 und 3 Unterabsatz 1 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 keine Anwendung. Artikel 4 Absatz 3 Unterabsatz 2 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 findet keine Anwendung.“

7. § 57 wird wie folgt geändert:

- a) Nach Absatz 4 wird folgender Absatz 5 eingefügt:

„(5) Ist eine Genossenschaft kapitalmarktorientiert im Sinne des § 264d des Handelsgesetzbuchs oder ist sie ein CRR-Kreditinstitut im Sinne des § 1 Absatz 3d Satz 1 des Kreditwesengesetzes, mit Ausnahme der in § 2 Absatz 1 Nummer 1 und 2 des Kreditwesengesetzes genannten Institute, so hat der Prüfer an einer gemeinsamen Sitzung des Vorstands und des Aufsichtsrats der Genossenschaft über das voraussichtliche Ergebnis der Prüfung teilzunehmen und über

die wesentlichen Ergebnisse seiner Prüfung, insbesondere über wesentliche Schwächen des internen Kontroll- und des Risikomanagementsystems bezogen auf den Rechnungslegungsprozess, zu berichten. Er informiert über Umstände, die seine Befangenheit besorgen lassen, und über Leistungen, die er zusätzlich zu den Prüfungsleistungen erbracht hat.“

- b) Der bisherige Absatz 5 wird Absatz 6.
8. § 58 wird wie folgt geändert:
- a) In Absatz 2 wird die Angabe „ist § 322“ durch die Wörter „sind die §§ 322 und 322a“ ersetzt.
- b) In Absatz 3 Satz 1 werden die Wörter „§ 57 Abs. 5 ist entsprechend anzuwenden“ durch die Wörter „§ 57 Absatz 6 ist entsprechend anzuwenden, Artikel 11 Absatz 1, 2 Satz 1 und Absatz 4 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 ist nicht anzuwenden“ ersetzt.
- c) In Absatz 4 Satz 1 werden vor dem Punkt am Ende ein Semikolon und die Wörter „ist die Genossenschaft kapitalmarktorientiert im Sinne des § 264d des Handelsgesetzbuchs oder ist sie CRR-Kreditinstitut im Sinne des § 1 Absatz 3d Satz 1 des Kreditwesengesetzes, mit Ausnahme der in § 2 Absatz 1 Nummer 1 und 2 des Kreditwesengesetzes genannten Institute, hat der Aufsichtsrat darzulegen, wie die Prüfung sowie die Befassung des Aufsichtsrats oder Prüfungsausschusses mit der Abschlussprüfung dazu beigetragen hat, dass die Rechnungslegung ordnungsgemäß ist“ eingefügt.
9. Dem § 63b Absatz 1 wird folgender Satz angefügt:
- „Eine andere Rechtsform ist nur zulässig, wenn sichergestellt ist, dass der Verband ohne Gewinnerzielungsabsicht handelt.“
10. Folgender § 168 wird angefügt:

„§ 168

Übergangsvorschrift zum Abschlussprüfungsreformgesetz

§ 36 Absatz 4, § 38 Absatz 1a, § 53 Absatz 3 und § 57 Absatz 5 in der Fassung des Abschlussprüfungsreformgesetzes vom ... [einsetzen: Ausfertigungsdatum und Fundstelle] müssen nicht angewandt werden, solange alle Mitglieder des Aufsichtsrats und des Prüfungsausschusses vor dem 17. Juni 2016 bestellt worden sind.“

Artikel 10

Änderung des SCE-Ausführungsgesetzes

Das SCE-Ausführungsgesetz vom 14. August 2006 (BGBl. I S. 1911), das zuletzt durch Artikel 7 des Gesetzes vom 30. Juli 2009 (BGBl. I S. 2479) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. Der Inhaltsübersicht wird folgende Angabe angefügt:
- „§ 39 Übergangsvorschrift zum Abschlussprüfungsreformgesetz“.

2. § 19 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 1 Satz 3 wird wie folgt gefasst:

„Bei einer Europäischen Genossenschaft, die kapitalmarktorientiert im Sinne des § 264d des Handelsgesetzbuchs oder die CRR-Kreditinstitut im Sinne des § 1 Absatz 3d Satz 1 des Kreditwesengesetzes, mit Ausnahme der in § 2 Absatz 1 Nummer 1 und 2 des Kreditwesengesetzes genannten Institute, ist, müssen die Voraussetzungen des § 100 Absatz 5 des Aktiengesetzes erfüllt sein.“

b) Absatz 4 wird wie folgt geändert:

aa) In Satz 1 werden die Wörter „Der Verwaltungsrat kann“ durch die Wörter „Der Verwaltungsrat kann aus seiner Mitte“ sowie die Wörter „sowie der Wirksamkeit des internen Kontrollsystems, des Risikomanagementsystems und des internen Revisionsystems“ durch die Wörter „sowie der Gewährleistung von dessen ordnungsgemäßem Ablauf, der Wirksamkeit des internen Kontrollsystems, des Risikomanagementsystems und des internen Revisionsystems sowie der Abschlussprüfung“ ersetzt.

bb) Die Sätze 2 und 3 werden durch folgenden Satz ersetzt:

„Richtet der Aufsichtsrat einer Europäischen Genossenschaft, die kapitalmarktorientiert im Sinne des § 264d des Handelsgesetzbuchs oder die CRR-Kreditinstitut im Sinne des § 1 Absatz 3d Satz 1 des Kreditwesengesetzes, mit Ausnahme der in § 2 Absatz 1 Nummer 1 und 2 des Kreditwesengesetzes genannten Institute, ist, einen Prüfungsausschuss ein, so muss dieser die Voraussetzungen des § 100 Absatz 5 des Aktiengesetzes erfüllen.“

3. Folgender § 39 wird angefügt:

„§ 39

Übergangsvorschrift zum Abschlussprüfungsreformgesetz

§ 19 Absatz 1 Satz 3 und Absatz 4 Satz 2 in der Fassung des Abschlussprüfungsreformgesetzes vom ... [einsetzen: Ausfertigungsdatum und Fundstelle] muss nicht angewandt werden, solange alle Mitglieder des Aufsichtsrats und des Prüfungsausschusses vor dem 17. Juni 2016 bestellt worden sind.“

Artikel 11

Änderung der Wirtschaftsprüferordnung

§ 43 der Wirtschaftsprüferordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 5. November 1975 (BGBl. I S. 2803), die zuletzt durch Artikel 19 des Gesetzes vom 31. August 2013 (BGBl. I S. 3533) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. In Absatz 3 wird die Angabe „§ 319a Abs. 1 Satz 5“ durch die Wörter „§ 319a Absatz 1 Satz 4“ ersetzt und werden vor dem Punkt am Ende die Wörter „und nicht Mitglied des Prüfungsausschusses, des Aufsichtsrats oder des Verwaltungsrates sein“ eingefügt.
2. Die folgenden Absätze 4 und 5 werden angefügt:

„(4) Absatz 3 gilt für Abschlussprüfer eines Unternehmens, das nicht kapitalmarktorientiert im Sinne des § 264d des Handelsgesetzbuchs, das nicht CRR-Kreditinstitut im Sinne des § 1 Absatz 3d Satz 1 des Kreditwesengesetzes und das nicht Versicherungsunternehmen im Sinne des § 341 des Handelsgesetzbuchs ist, sowie für Personen, die als verantwortliche Prüfungspartner im Sinne des § 319a Absatz 1 Satz 4, Absatz 2 Satz 2 des Handelsgesetzbuchs bei der Abschlussprüfung eines solchen Unternehmens tätig waren, mit der Maßgabe, dass die Frist ein Jahr beträgt.

(5) Absatz 3 gilt für Personen, die zwar nicht als Abschlussprüfer oder verantwortlicher Prüfungspartner, aber als Partner oder Mitarbeiter des Abschlussprüfers tätig waren, mit der Maßgabe, dass die Frist ein Jahr beträgt. Gleiches gilt für Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer, derer sich der Abschlussprüfer bei der Durchführung der Abschlussprüfung eines Unternehmens bedient hat.“

Artikel 12

Änderung sonstigen Bundesrechts

(1) In § 1 Absatz 2 des Umweltauditgesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 4. September 2002 (BGBl. I S. 3490), das zuletzt durch Artikel 2 Absatz 43 des Gesetzes vom 7. August 2013 (BGBl. I S. 3154) geändert worden ist, wird die Angabe „§§ 322, 323“ durch die Angabe „§§ 322 bis 323“ ersetzt.

(2) In § 48 Absatz 2 des D-Markbilanzgesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 28. Juli 1994 (BGBl. I S. 1842), das zuletzt durch Artikel 12 Absatz 13 des Gesetzes vom 10. November 2006 (BGBl. I S. 2553) geändert worden ist, werden die Wörter „oder § 319a Abs. 1 Satz 4“ gestrichen.

(3) In § 28 Absatz 1 Satz 3 des Kreditwesengesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 9. September 1998 (BGBl. I S. 2776), das zuletzt durch Artikel 2 des Gesetzes vom 10. Dezember 2014 (BGBl. I S. 2091) geändert worden ist, werden die Wörter „§ 319a Absatz 1 Satz 5“ durch die Wörter „§ 319a Absatz 1 Satz 4“ ersetzt.

Artikel 13

Inkrafttreten

Dieses Gesetz tritt am 17. Juni 2016 in Kraft.

Begründung

A. Allgemeiner Teil

I. Zielsetzung und Notwendigkeit der Regelungen

Im Oktober 2010 legte die Europäische Kommission das Grünbuch „Weiteres Vorgehen im Bereich der Abschlussprüfung: Lehren aus der Krise“ zur Aufarbeitung der Rolle der Abschlussprüfer in der Finanzmarktkrise vor. Daran grundsätzlich anknüpfend verabschiedete sie am 30. November 2011 einen Vorschlag zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen sowie einen Vorschlag für eine (neue) Verordnung über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse. Ziel dieser Regelungsvorschläge war insbesondere eine Verbesserung der Qualität der Abschlussprüfungen sowie eine Steigerung der Aussagekraft des Prüfungsergebnisses und damit letztlich eine Stärkung des Binnenmarktes. Darüber hinaus sollte der wesentlich von den größten Wirtschaftsprüfungsgesellschaften bediente Markt der Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse auch für „kleinere“ Abschlussprüfer geöffnet werden. Die Vorschläge der Europäischen Kommission mündeten nach intensiven Erörterungen im Europäischen Parlament und im Rat in die Richtlinie 2014/56/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen sowie in die Verordnung (EU) Nr. 537/2014 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse und zur Aufhebung des Beschlusses 2005/909/EG der Kommission.

Diese so genannte überarbeitete Abschlussprüferrichtlinie und die Verordnung (EU) Nr. 537/2014 sind am 16. Juni 2014 in Kraft getreten. Die Umsetzung der Richtlinie in nationales Recht muss bis spätestens 17. Juni 2016 erfolgen; ab diesem Zeitpunkt sind auch die meisten Regelungen der Verordnung anwendbar.

Innerhalb der Bundesregierung zuständig für die Umsetzung der überarbeiteten Abschlussprüferrichtlinie und für die Ausführung der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 sind das Bundesministerium für Wirtschaft und Energie (BMWi) sowie das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz (BMJV). Soweit berufs- und aufsichtsrechtliche Regelungen betroffen sind, liegt die Federführung beim BMWi. BMJV ist federführend insbesondere für die Regelungen, die die inhaltliche Ausgestaltung der Abschlussprüfung betreffen.

Entsprechend dient der vorliegende Entwurf der Umsetzung der prüfungsbezogenen Regelungen der überarbeiteten Abschlussprüferrichtlinie sowie der Ausführung der entsprechenden Vorgaben der Verordnung (EU) Nr. 537/2014. Dazu muss vor allem das Handelsgesetzbuch (HGB) geändert werden. Hinzu kommen Änderungen unter anderem im Aktiengesetz (AktG), Publizitätsgesetz (PublG), SE-Ausführungsgesetz (SEAG) sowie im Genossenschaftsgesetz (GenG) und SCE-Ausführungsgesetz (SCEAG). Soweit durch die neuen europäischen Vorgaben Änderungsbedarf in der Wirtschaftsprüferordnung (WPO) oder in der Satzung der Wirtschaftsprüferkammer über die Rechte und Pflichten bei der Ausübung der Berufe des Wirtschaftsprüfers und des vereidigten Buchprüfers entsteht, wird diesem ganz überwiegend durch ein gesondertes Gesetzgebungsverfahren in der Federführung des BMWi Genüge getan werden. Dies ist insbesondere auch mit Blick auf die Umsetzung des Kapitels VII der überarbeiteten Abschlussprüferrichtlinie der Fall, die Vorgaben zu Untersuchungen und Sanktionen enthält.

II. Wesentlicher Inhalt des Entwurfs

Der Entwurf beinhaltet im Wesentlichen die Umsetzung der prüfungsbezogenen Vorgaben der überarbeiteten Abschlussprüferrichtlinie. Außerdem wird mit dem Entwurf das nationale Recht insoweit angepasst als dies aufgrund der Vorgaben der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 mit Blick auf insbesondere die Auswahl und Tätigkeit des Abschlussprüfers notwendig ist. Im europäischen Recht eingeräumte Mitgliedstaatenwahlrechte werden in weitem Umfang ausgeübt. Insgesamt bleiben die im deutschen Recht verankerten Grundprinzipien soweit wie möglich unverändert.

Im Einzelnen:

- Mit § 317 Absatz 3a HGB wird auf den Vorrang der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 hingewiesen. Auf Grund des Vorrangs der Verordnung finden die handelsrechtlichen Vorgaben zur Abschlussprüfung auf die Abschlussprüfung bei kapitalmarktorientierten Unternehmen, Kreditinstituten und Versicherungsunternehmen nur außerhalb des Anwendungsbereichs der Verordnung Anwendung.
- Mit § 318 Absatz 1a HGB wird die mit Artikel 17 Absatz 4 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 eingeräumte Möglichkeit zur Verlängerung der Höchstlaufzeit von Mandaten zur Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse vollumfänglich ausgeübt.
- Wegen des gesetzlichen Dauermandats zur Prüfung werden Sparkassen und Genossenschaften von den Vorgaben der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 zu insbesondere der Bestellung und externen Rotation ausgenommen (§ 340k Absatz 3a HGB, § 54a Absatz 1 GenG). Insofern wird von dem Mitgliedstaatenwahlrecht Gebrauch gemacht, das Artikel 2 Absatz 3 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 eröffnet.
- In § 319a HGB werden die Mitgliedstaatenwahlrechte des Artikels 5 Absatz 3 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 vollumfänglich ausgeübt. Damit können Unternehmen von öffentlichem Interesse Steuerberatungs- und Bewertungsleistungen ihres Abschlussprüfers im weitesten Umfang, den das europäische Recht zulässt, in Anspruch nehmen.
- Die in Artikel 10 Absatz 2 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 gestellten Vorgaben an den Inhalt des Bestätigungsvermerks (oder Versagungsvermerks), der im Zusammenhang mit der Prüfung eines Unternehmens von öffentlichem Interesse erteilt wird, werden mit § 322a HGB auf Vermerke für alle gesetzlichen Abschlussprüfungen ausgedehnt.
- § 321 HGB wird an die Vorgaben des Artikels 11 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 zum Prüfungsbericht angepasst.
- Soweit es infolge des Artikels 39 Absatz 1 Satz 1 in Verbindung mit Artikel 2 Nummer 13 der überarbeiteten Abschlussprüferrichtlinie erforderlich ist, werden auch nicht-kapitalmarktorientierte Unternehmen von öffentlichem Interesse (Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen ohne Kapitalmarktbezug) zur Einrichtung eines Prüfungsausschusses verpflichtet (insbesondere durch Änderungen in § 324 Absatz 1 Satz 1 HGB sowie in § 107 Absatz 4 AktG).
- Von der nach Artikel 39 Absatz 2 Unterabsatz 2 der überarbeiteten Abschlussprüferrichtlinie zulässigen Ausnahme von der Verpflichtung zur Einrichtung eines Prüfungsausschusses wird vollumfänglich Gebrauch gemacht (insbesondere durch eine Änderung in § 100 Absatz 5 AktG). Damit kann der Aufsichts- oder Verwaltungsrat eines Unternehmens von öffentlichem Interesse die Aufgaben des Prüfungsausschusses wahrnehmen, wenn letzterer Teil des Aufsichts- oder Verwaltungsrates ist.

- Die dem Prüfungsausschuss (bzw. dem statt des Prüfungsausschusses agierenden Aufsichts- oder Verwaltungsrat) zugewiesenen Aufgaben werden entsprechend den Vorgaben in Artikel 39 Absatz 6 der überarbeiteten Abschlussprüferrichtlinie ausgedehnt (insbesondere durch eine Ergänzung des § 171 Absatz 2 Satz 3 AktG).

Daneben enthält der Entwurf unter anderem Änderungen, die der Klarstellung sowie der redaktionellen Anpassung dienen. Außerdem werden die im HGB (bspw. für Sparkassen) und im AktG (für Aktiengesellschaften) vorgesehenen Vorgaben in spezialgesetzlichen Regelungen für Gesellschaften anderer Rechtsformen (etwa der SE oder Genossenschaft) weitgehend übertragen.

III. Alternativen

Keine.

IV. Gesetzgebungskompetenz

Die Gesetzgebungskompetenz des Bundes folgt aus Artikel 74 Absatz 1 Nummer 11 des Grundgesetzes. Der Entwurf entwickelt bestehende bundesgesetzliche Regelungen weiter; eine bundesgesetzliche Regelung ist zur Wahrung der Rechts- und Wirtschaftseinheit im Bundesgebiet erforderlich.

V. Vereinbarkeit mit dem Recht der Europäischen Union und völkerrechtlichen Verträgen

Der Entwurf ist mit dem Recht der Europäischen Union und mit völkerrechtlichen Verträgen, die die Bundesrepublik Deutschland abgeschlossen hat, vereinbar.

VI. Gesetzesfolgen

1. Rechts- und Verwaltungsvereinfachung

Regelungen des Entwurfs tragen dazu bei, bestehende Rechtsunsicherheiten zu beseitigen, und führen so zu einer klareren Rechtslage.

2. Nachhaltigkeitsaspekte

Der Entwurf steht im Einklang mit den Leitgedanken der Bundesregierung zur nachhaltigen Entwicklung im Sinne der Nationalen Nachhaltigkeitsstrategie. Die neuen Regelungen zielen letztlich auf eine Stärkung des Vertrauens der Abschlussadressaten in die geprüften Unternehmen. So wird ein Beitrag zur Stärkung auch des Wirtschaftsstandorts Deutschland geleistet. Eine steigende Wirtschaftsleistung ist zentraler Indikator für zunehmenden Wohlstand in der Gesellschaft und Verbesserung der Lebensqualität (Indikator 10 der Nationalen Nachhaltigkeitsstrategie).

3. Haushaltsausgaben ohne Erfüllungsaufwand

Der Entwurf richtet sich ganz überwiegend an Unternehmen der Privatwirtschaft sowie deren Abschlussprüfer. Im Hinblick auf die Regelungen, die der Umsetzung der prüfungsbezogenen Vorgaben der Richtlinie 2014/56/EU dienen, wird insgesamt nicht mit maßgeblichen Haushaltsauswirkungen gerechnet, da insbesondere keine neuen Einrichtungen oder dergleichen geschaffen werden.

4. Erfüllungsaufwand

Der hier aufzuzeigende Erfüllungsaufwand umfasst den messbaren Zeitaufwand und die Kosten, die durch die Befolgung einer bundesrechtlichen Vorschrift entstehen. Der Erfüllungsaufwand, der durch die Anwendung der unmittelbar anwendbaren Regelungen der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 entsteht, bleibt demgegenüber unberücksichtigt.

a) Bürgerinnen und Bürger

Für die Bürgerinnen und Bürger entsteht kein Erfüllungsaufwand.

b) Wirtschaft

Der für die Wirtschaft entstehende Erfüllungsaufwand trifft einerseits die Abschlussprüfer und andererseits die geprüften Unternehmen.

Seitens der geprüften Unternehmen entsteht ein nicht genau bezifferbarer, anlassbezogener Erfüllungsaufwand insbesondere dadurch, dass grundsätzlich auch nicht-kapitalmarktorientierte Unternehmen von öffentlichem Interesse – d. h. Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen ohne Kapitalmarktbezug – zur Einrichtung eines Prüfungsausschuss verpflichtet werden. Durch die Regelungen des Entwurfs wird Erfüllungsaufwand allerdings nur für die Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen ausgelöst, die in Ermangelung eines entsprechenden Organs keine Übertragung der an den Prüfungsausschuss gerichteten Aufgaben an einen bereits etablierten Aufsichts- oder Verwaltungsrat vornehmen können. Bei gesamtwirtschaftlicher Betrachtung relevante Kosten entstehen daher nicht. Soweit die dem Prüfungsausschuss zugeschriebenen Aufgaben ausgeweitet werden, ist für die Mitglieder des Prüfungsausschusses (oder des an seiner Stelle tätigen Aufsichts- oder Verwaltungsrates) entstehender Mehraufwand in der Regel bereits im Wege der pauschalen oder erfolgsorientierten Vergütung abgegolten. Periodischer Erfüllungsaufwand entsteht insoweit in nur verhältnismäßig geringem Umfang; der entstehende sonstige Personal- und Sachaufwand ist zu vernachlässigen. Im Übrigen wird der seitens der geprüften Unternehmen entstehende Erfüllungsaufwand im Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens weiter zu prüfen sein.

Seitens der Abschlussprüfer entsteht periodischer Erfüllungsaufwand insbesondere durch die Erweiterung der Pflichtangaben auch im Bestätigungsvermerk zur Prüfung von Unternehmen, die nicht von öffentlichem Interesse sind. Geht man von etwa 32 000 Unternehmen aus, deren Jahresabschlüsse zu testieren sind und die nicht schon als Unternehmen von öffentlichem Interesse bereits aufgrund der unmittelbar anwendbaren Verordnung (EU) Nr. 537/2014 zu einem erweiterten Bestätigungsvermerk verpflichtet sind, entsteht zusammengerechnet ein periodischer Erfüllungsaufwand von etwa 1,1 Mio. Euro jährlich.

c) Verwaltung

Bürokratiekosten der Verwaltung entstehen durch das Gesetz nicht.

5. Weitere Kosten

Kosten für die sozialen Sicherungssysteme sowie Auswirkungen auf das Verbraucherpreisniveau sind nicht zu erwarten.

Auswirkungen auf das Preisniveau der von den Abschlussprüfern für ihre Prüfungsmandanten erbrachten Leistungen sind allerdings nicht auszuschließen. Gesteigerte Anforderungen an die Abschlussprüfung lassen wegen des dem Abschlussprüfer entstehenden Mehraufwands zum einen eine Erhöhung des hierfür vom geprüften Unternehmen zu entrichtenden Honorars denkbar erscheinen. Zum anderen könnten Strukturveränderungen

am Abschlussprüfermarkt aber auch zu einem gesteigerten Wettbewerbsdruck und so zu sinkenden Prüfungskosten führen.

Eine Veränderung im Bereich der Prüfungskosten könnte Auswirkungen auf das Preisniveau der sonstigen Leistungen haben, die die Abschlussprüfer für ihre Prüfungsmandanten erbringen.

6. Weitere Gesetzesfolgen

Auswirkungen von gleichstellungspolitischer oder verbraucherpolitischer Bedeutung sind nicht zu erwarten. Gleiches gilt für demografische Auswirkungen.

VII. Befristung; Evaluation

Eine Befristung der Regelungen des Entwurfs ist ebenso wenig vorgesehen wie eine Evaluation.

B. Besonderer Teil

Zu Artikel 1 (Änderung des Handelsgesetzbuchs)

Zu Nummer 1 (§ 317 HGB)

Ab dem 17. Juni 2016 ist die Verordnung (EU) Nr. 537/2014 unmittelbar anwendbar. Ab diesem Zeitpunkt werden die Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse weitgehend durch Verordnung (EU) Nr. 537/2014 bestimmt (Artikel 41 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 enthält auch Übergangsregelungen zu den Vorgaben zum Wechsel eines Abschlussprüfers). In einem neuen Absatz 3a des § 317 HGB wird deshalb auf die Verordnung hingewiesen. Außerhalb des Anwendungsbereichs der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 finden die Vorgaben des Dritten Unterabschnitts des Zweiten Abschnitts des Dritten Buchs des HGB auch auf die Abschlussprüfung bei Unternehmen Anwendung, die kapitalmarktorientiert im Sinne des § 264d, Kreditinstitut im Sinne des § 1 Absatz 3d Satz 1 des Kreditwesengesetzes (KWG), mit Ausnahme der in § 2 Absatz 1 Nummer 1 und 2 KWG genannten Institute, oder Versicherungsunternehmen im Sinne des § 341 sind. Auch dies stellt § 317 Absatz 3a HGB ausdrücklich klar.

Der neu eingefügte § 317 Absatz 4a HGB stellt in Umsetzung des Artikels 25a der so genannten überarbeiteten Abschlussprüferrichtlinie den Umfang der Abschlussprüfung klar. Ziel der Regelung ist es, den Verantwortungsbereich des Abschlussprüfers von demjenigen der Geschäftsführung des geprüften Unternehmens abzugrenzen; der Abschlussprüfer soll mit dem Bestätigungsvermerk weder den Fortbestand des geprüften Unternehmens noch die Effizienz oder Wirksamkeit zusichern, mit der die Geschäfte des Unternehmens bisher geführt wurden oder zukünftig geführt werden.

Die Änderungen in § 317 Absatz 5 und 6 HGB folgen insbesondere Artikel 26 der überarbeiteten Abschlussprüferrichtlinie; die Nichtanwendung von Teilen der internationalen Prüfungsstandards ist auf nationaler Ebene nicht länger möglich. Im Übrigen sind die Änderungen redaktioneller Natur.

Zu Nummer 2 (§ 318 HGB)

§ 318 HGB wird infolge der nunmehr aufgrund Artikel 17 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 für Unternehmen von öffentlichem Interesse verpflichtenden externen Rotation des Abschlussprüfers um einen Absatz 1a ergänzt.

Dabei wird vollumfänglich von den mit Artikel 17 Absatz 4 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 eröffneten Möglichkeiten zur Ausdehnung der Rotationsfristen Gebrauch gemacht; alle Unternehmen von öffentlichem Interesse können die maximale Mandatsdauer individuell verlängern, indem sie sich entweder für eine den Vorgaben des Artikels 16 Absatz 2 bis 5 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 folgende Ausschreibung oder für eine Bestellung mehrerer Prüfer zur gemeinsamen Durchführung der Abschlussprüfung (so genanntes „Joint Audit“) entscheiden. Ausschlaggebend für die umfassend eingeräumten Möglichkeiten zur Verlängerung der Höchstlaufzeit ist der Gedanke, dass jede externe Rotation die Gefahr eines erheblichen Verlustes an Informationen über das geprüfte Unternehmen birgt – das kann sich negativ auf die Prüfungsqualität auswirken. Das Risiko eines Erfahrungs- und möglicherweise damit verbundenen Qualitätsverlustes steigt einerseits mit komplexer und globaler werdenden Unternehmenstätigkeiten zunehmend. Der im Vorfeld einer externen Rotation zu bewältigende Verwaltungsaufwand wird andererseits gerade für Unternehmen mit kleineren Organisationsstrukturen als erheblich eingeschätzt. Daher wird allen Unternehmen von öffentlichem Interesse – unabhängig von ihrer Größe und ihrem Geschäftsfeld – die Möglichkeit eingeräumt, die Laufzeit eines Abschlussprüfermandates zu verlängern.

Im Einzelnen regelt § 318 Absatz 1a Satz 1 HGB, dass sich die in Artikel 17 Absatz 1 Unterabsatz 2 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 vorgegebene zehnjährige Höchstlaufzeit für ein Prüfungsmandat um weitere zehn auf 20 Jahre verlängert, wenn der Wahl für das elfte Geschäftsjahr in Folge, auf das sich die Prüfungstätigkeit des Abschlussprüfers erstreckt, ein im Einklang mit Artikel 16 Absatz 2 bis 5 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 durchgeführtes Auswahlverfahren vorausgeht. Die Verordnungsvorgaben zur Bestellung des Abschlussprüfers müssen dabei ausschließlich mit Blick auf das elfte zu prüfende Geschäftsjahr erfüllt sein.

Nach § 318 Absatz 1a Satz 2 HGB verlängert sich die Höchstlaufzeit auf 24 Jahre, wenn spätestens ab dem elften Geschäftsjahr in Folge, auf das sich die Prüfungstätigkeit des Abschlussprüfers erstreckt, ein so genanntes „Joint Audit“ vorliegt. Wurden schon früher mehrere Wirtschaftsprüfer oder Wirtschaftsprüfungsgesellschaften gemeinsam zum Abschlussprüfer bestellt, so vermag dies an der Regelung des § 318 Absatz 1a Satz 2 HGB nichts zu ändern. Maßgeblich ist vielmehr, dass die Abschlussprüfung ab dem elften Geschäftsjahr ununterbrochen in Form eines „Joint Audit“ durchgeführt wird; andernfalls kann die Ausnahmeregelung des § 318 Absatz 1a Satz 2 HGB nicht länger in Anspruch genommen werden und ist der Abschlussprüfer grundsätzlich zu wechseln. Diese Regelung entspricht dem Sinn und Zweck von Artikel 17 Absatz 4 Buchstabe b der Verordnung (EU) Nr. 537/2014, den Erwägungsgrund 20 der Verordnung verdeutlicht. Einerseits soll ein Anreiz für die Implementierung eines „Joint Audit“ gesetzt und andererseits kleineren Prüfungsgesellschaft der Zugang zum Markt der Prüfung von Unternehmen von öffentlichem Interesse erleichtert werden. Beiden Ziele kann nur durch einen über mehrere Jahre durchgeführten „Joint Audit“ gedient werden. Entsprechend ist im Übrigen auch die englische Sprachfassung des Artikels 17 Absatz 4 Buchstabe b der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 im Präsens formuliert („where [...] more than one statutory auditor or audit firm is simultaneously engaged“). Im Gegensatz zu § 318 Absatz 1a Satz 1 HGB verlangt Satz 2 der Norm nicht, dass bei der Bestellung für das elfte zu prüfende Geschäftsjahr den Verfahrensanforderungen des Artikels 16 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 entsprochen wird.

Der neue § 318 Absatz 1b HGB dient der Umsetzung des Artikels 37 Absatz 3 der überarbeiteten Abschlussprüferrichtlinie; die an Unternehmen von öffentlichem Interesse gerichteten Regelung in Artikel 16 Absatz 6 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 gilt bereits unmittelbar. Ziel der Regelung ist das Verbot von Vertragsklauseln, die ein Dritter mit dem geprüften Unternehmen vereinbart, um die Auswahl des Abschlussprüfers zu beeinflussen. Von diesem Verbot umfasst ist sowohl der Abschlussprüfer des Jahresabschlusses (§ 318 Absatz 1 Satz 1 Halbsatz 1 HGB) als auch der Abschlussprüfer des Konzernabschlusses (§ 318 Absatz 1 Satz 1 Halbsatz 2 HGB). Im Übrigen ist § 318 Absatz 1b HGB

so weit als möglich parallel zur für Unternehmen von öffentlichem Interesse geltenden, europarechtlichen Regelung der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 ausgestaltet. Eine Ausnahme von diesem Gleichlauf bildet die in Artikel 16 Absatz 6 Unterabsatz 2 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 angeordnete Mitteilungspflicht gegenüber der Aufsicht, die sich unmittelbar an Unternehmen von öffentlichem Interesse richtet. Von der Einführung einer entsprechenden Verpflichtung für einen weiteren Adressatenkreis wird abgesehen; es bleibt Betroffenen, die nicht in den Anwendungsbereich der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 fallen, allerdings unbenommen sich aus eigenem Antrieb an die zuständigen Aufsichtsbehörden zu wenden.

Mit den Änderungen in § 318 Absatz 3 HGB werden die Vorgaben des Artikels 38 Absatz 3 der überarbeiteten Abschlussprüferrichtlinie umgesetzt. Danach haben die Mitgliedstaaten die Einhaltung dieser Vorgaben zum Antrag auf Abberufung nur für Unternehmen von öffentlichem Interesse sicherzustellen. Gleichwohl bleibt der Anwendungsbereich des § 318 Absatz 3 HGB unberührt. Die bestehende Rechtslage bleibt – aufbauend auf dem mit Artikel 1 Nummer 31 der Richtlinie 2014/56/EU verfolgten Ansatz der Mindestharmonisierung – aufrechterhalten. Verändert werden allerdings die Voraussetzungen für einen von Seiten der Gesellschafter gestellten Antrag. Für einen zulässigen Antrag soll fortan bei Gesellschaften aller Rechtsformen Voraussetzung sein, dass die Anteile der antragsstellenden Gesellschafter zusammen den zwanzigsten Teil des Grundkapitals erreichen; in Umsetzung von 38 Absatz 3 Buchstabe der überarbeiteten Abschlussprüferrichtlinie und insbesondere mit Blick auf Vorzugsaktien werden Anteile an Stimmrechten Anteilen am Grundteil gleichgesetzt. Beibehalten wird die Alternative des Erreichens eines Börsenwerts von 500 000 Euro; insofern wird von der auch durch die Mindestharmonisierung eröffneten Möglichkeit Gebrauch gemacht, den Gesellschaftern weitergehende Antragsrechte einzuräumen.

Nach Artikel 38 Absatz 3 der überarbeiteten Abschlussprüferrichtlinie ist Anteilseignern, die mindestens 5 Prozent der Stimmrechte oder des Grundkapitals halten, das Recht einzuräumen, vor einem nationalen Gericht die Abberufung des Abschlussprüfers zu beantragen, sofern triftige Gründe vorliegen. Das europäische Recht enthält keine positive Konkretisierung des Tatbestandsmerkmals des Vorliegens triftiger Gründe; Artikel 38 Absatz 1 Satz 2 der Richtlinie 2006/43/EG macht (bereits in seiner ursprünglichen Fassung) lediglich negativ deutlich, dass Meinungsverschiedenheiten über Bilanzierungsmethoden oder Prüfverfahren kein triftiger Grund für eine Abberufung sind. Die dadurch entstehende Regelungslücke schließt § 318 Absatz 3 Satz 1 HGB bereits in seiner geltenden Fassung, indem er präzisiert, dass nur ein in der Person des gewählten Abschlussprüfers liegender Grund zur gerichtlichen Bestellung eines anderen Prüfers führen kann; beispielhaft werden als Antragsgründe die Ausschlussgründe nach § 319 Absatz 2 bis 5 HGB sowie nach §§ 319a, 319b HGB genannt. Die Modalitäten der Antragsstellungen regeln im Übrigen § 318 Absatz 3 Satz 2 Halbsatz 2 sowie Satz 4 und 5 HGB; die Vorschriften dienen der Umsetzung der europäischen Vorgaben unter Berücksichtigung der Besonderheiten des nationalen Verfahrensrechts.

Zu Nummer 3 (§ 319 HGB)

Mit der Ergänzung in § 319 Absatz 2 HGB wird Artikel 22 Absatz 1 Unterabsatz 2 der überarbeiteten Abschlussprüferrichtlinie umgesetzt. Eine Umsetzung auch in § 319 Absatz 3 HGB ist aufgrund des Verhältnisses der Absätze zueinander im Sinne einer Grundregel und Konkretisierung (vgl. Entwurf eines Gesetzes zur Einführung internationaler Rechnungslegungsstandards und zur Sicherung der Qualität der Abschlussprüfung (Bilanzrechtsreformgesetz – BilReG), Bundestagsdrucksache 15/3419, S. 36 f.) entbehrlich. § 319 Absatz 5 HGB erstreckt die Regelung auf die Abschlussprüfer von Konzernabschlüssen.

Die Regelung der überarbeiteten Abschlussprüferrichtlinie zum letztmöglichen Zeitpunkt, zu dem die Besorgnis der Befangenheit zum Ausschluss des Abschlussprüfers führen

kann, steht in Einklang mit § 318 Absatz 3 Satz 3 und 7 HGB, wonach auch ein nach der Wahl des Abschlussprüfers eingetretener Befangenheitsgrund zu einer Ersetzung des Abschlussprüfers führen, ein Antrag auf Ersetzung jedoch nach Erteilung des Bestätigungsvermerks (im Fall einer Nachtragsprüfung nach § 316 Absatz 3 HGB nach Ergänzung des Bestätigungsvermerks) nicht mehr gestellt werden kann.

Zu Nummer 4 (§ 319a HGB)

Die Erweiterung des persönlichen Anwendungsbereichs des § 319a Absatz 1 Satz 1 HGB dient der Umsetzung des Artikels 39 Absatz 1 in Verbindung mit Artikel 2 Nummer 13 Buchstabe b und c der überarbeiteten Abschlussprüferrichtlinie. Die in § 319a HGB angeführten besonderen Ausschlussgründe können nicht länger auf die Abschlussprüfung von kapitalmarktorientierten Unternehmen begrenzt werden; fortan erfasst § 319a HGB daher auch Kreditinstitute und Versicherungen. Durch die Erweiterung des Anwendungsbereichs wird nicht nur den neuen europarechtlichen Vorgaben genüge getan, sondern die Vorschrift auch inhaltlich an ihre amtliche Überschrift angepasst – Unternehmen von öffentlichem Interesse sind nicht nur Unternehmen, die kapitalmarktorientiert im Sinne des § 264d HGB sind, sondern auch CRR-Kreditinstitute im Sinne des § 1 Absatz 3d Satz 1 KWG, mit Ausnahme der in § 2 Absatz 1 Nummer 1 und 2 KWG genannten Institute, sowie Versicherungsunternehmen im Sinne des § 341 HGB.

Die Aufhebung von § 319a Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 HGB ist Artikel 4 Absatz 3 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 geschuldet. Im Ergebnis kommt es bei einem Überschreiten der für Nichtprüfungsleistungen zulässigen Gesamthonorare bei der Abschlussprüfung von Unternehmen von öffentlichem Interesse folglich nicht länger zu einem Ausschluss von der Abschlussprüfung, sondern greifen die europarechtlich vorgegebenen Rechtsfolgen, die sich (nur) auf die Nichtprüfungsleistungen beziehen. Hierin liegt ein bedeutender Unterschied zu § 319 Absatz 3 Satz 1 Nummer 5 HGB, dessen weitergehende, auf die Abschlussprüfung bezogene Rechtsfolgenseite (anknüpfend an einen im Vergleich zum europäischen Recht höheren Schwellenwert) unberührt bleibt.

Die Anpassung von § 319a Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 HGB geht auf Artikel 5 Absatz 1 Unterabsatz 2 Buchstabe a Ziffern i sowie iv bis vii in Verbindung mit Absatz 3 Buchstabe a der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 zurück. Die Vorgabe des Artikels 5 Absatz 3 Buchstabe b der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 wird mittels Ergänzung des § 319a Absatz 1 Satz 3 HGB umgesetzt. Demgegenüber ist eine gesonderte Umsetzung des Artikels 5 Absatz 3 Buchstabe c der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 nicht erforderlich, da nach den in Umsetzung der Richtlinie 2006/43/EG erlassenen nationalen Vorgaben – insbesondere nach der Generalklausel in § 319 Absatz 2 HGB – der Abschlussprüfer stets Unabhängigkeit zu wahren hat.

Der bisherige § 319a Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 HGB ist wegen des unmittelbar geltenden Artikel 5 Absatz 1 Unterabsatz 2 Buchstabe e der Verordnung (EU) Nr. 537/2014, wonach dem Abschlussprüfer die Gestaltung und Umsetzung interner Kontroll- oder Risikomanagementverfahren, die bei der Erstellung und/oder Kontrolle von Finanzinformationen oder Finanztechnologiesystemen zum Einsatz kommen, verboten sind, nicht länger erforderlich. Die neue Regelung in § 319a Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 HGB dient der Ausübung des Mitgliedstaatenwahlrechts in Artikel 5 Absatz 3 Buchstabe a der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 mit Blick auf Bewertungsleistungen im Sinne des Artikels 5 Absatz 1 Unterabsatz 2 Buchstabe f der Verordnung (EU) Nr. 537/2014. Dem Erfordernis des Artikels 5 Absatz 3 Buchstabe b der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 wird mit Blick auf (im Falle der Erfüllung der Vorgaben des § 319a Absatz 1 Satz 3 HGB zulässige) Bewertungsleistungen auch in § 319a Absatz 1 Satz 3 HGB Genüge getan.

Die bislang in § 319a Absatz 1 Satz 1 Nummer 4 HGB enthaltenen Vorgaben zur internen Rotation sind infolge Artikel 17 Absatz 7 Unterabsatz 1 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014

aufzuheben. Gleiches gilt für § 319a Absatz 1 Satz 4 HGB, der aufgrund der Regelungen in Verordnung (EU) Nr. 537/2014 zur externen Rotation entbehrlich ist.

Mit dem neu eingefügten § 319a Absatz 1a HGB wird vollumfänglich das Mitgliedstaatenwahlrecht des Artikels 4 Absatz 2 Unterabsatz 3 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 ausgeübt. Danach kann die Abschlussprüferaufsicht den Abschlussprüfer auf dessen Antrag hin für höchstens zwei Geschäftsjahre von den Anforderungen des Artikels 4 Absatz 2 Unterabsatz 1 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 ausnehmen.

Zu Nummer 5 (§ 321 HGB)

Mit den Änderungen in § 321 Absatz 1 HGB wird sichergestellt, dass die Rechtslage mit Blick auf die gesetzlichen Abschlussprüfungen, die nicht dem Anwendungsbereich der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 unterliegen, unverändert bleibt. Rechtstechnisch wird dieses Ziel erreicht, indem § 321 Absatz 1 Satz 1 Halbsatz 1 HGB fortan für alle gesetzlichen Abschlussprüfungen Geltung haben wird. Mit der Anwendung der Norm auch auf die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse wird das in Artikel 11 Absatz 2 Unterabsatz 2 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 eingeräumte Mitgliedstaatenwahlrecht ausgeübt. Alle gesetzlichen Abschlussprüfer müssen im Prüfungsbericht über Art und Umfang sowie über das Ergebnis der Abschlussprüfung berichten. Damit ist auch die Grundlage für weitergehende nach Artikel 11 Absatz 2 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 verpflichtende Angaben gelegt.

Mit Blick auf Art und Inhalt des Berichts wird dann je nach Art des geprüften Unternehmens unterschieden: Handelt es sich um ein Unternehmen von öffentlichem Interesse ist Artikel 11 Absatz 2 Unterabsatz 1 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 einschlägig. Handelt es um eine gesetzliche Abschlussprüfung bei einem anderen Unternehmen sind - wie auch bisher - die Vorgaben des § 321 Absatz 1 Satz 2 und 3 sowie der Absätze 2 bis 4a HGB zu beachten. Mit Blick auf den Prüfungsbericht wird folglich kein vollständiger Gleichlauf der Regelungen für die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse und für sonstige gesetzliche Abschlussprüfungen hergestellt; hierin liegt ein wesentlicher, aber durch den abweichenden Adressatenkreis gerechtfertigter Unterschied zum Bestätigungsvermerk, an dessen Einheitlichkeit festgehalten wird.

Mit Blick auf Artikel 11 Absatz 1 und Absatz 4 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 wird § 321 Absatz 5 HGB angepasst. Eine Regelung im HGB zur Vorlage und gegebenenfalls Zuleitung des Prüfungsberichts auch infolge der Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse erscheint zur Wahrung des Zusammenhangs mit den nationalen gesellschaftsrechtlichen Vorgaben und der Verständlichkeit der Regelung unumgänglich. Artikel 11 Absatz 1 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 räumt den Mitgliedstaaten mehrere Durchführungsbefugnisse ein. Im Ergebnis hat § 321 Absatz 5 HGB somit ebenso wie § 321 Absatz 1 Satz 1 Halbsatz 1 HGB Geltung für sowohl Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse im Anwendungsbereich der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 als auch für alle anderen gesetzlichen Abschlussprüfungen.

Mit der Erweiterung des § 321 Absatz 5 Satz 2 HGB wird dem Erfordernis des Artikels 11 Absatz 1 Satz 1 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 Genüge getan und eine Vorlage des Prüfungsberichts auch an den Prüfungsausschuss, sofern ein solcher eingerichtet ist, festgeschrieben. Darüber hinaus ist bereits mit dem ersten Halbsatz des § 321 Absatz 5 Satz 2 HGB, wonach der Prüfungsbericht dem Aufsichtsrat vorzulegen ist, wenn dieser den Prüfungsauftrag erteilt hat, das mit Artikel 11 Absatz 1 Unterabsatz 1 Satz 2 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 eingeräumte Mitgliedstaatenwahlrecht ausgeübt. Ziel der Regelung ist es, ein ansonsten zu befürchtendes, zumindest organisatorisches Auseinanderfallen von Prüfungsausschuss und Aufsichtsrat und damit ein Informationsgefälle zu Lasten des Aufsichtsrats zu vermeiden.

Von der mit Artikel 11 Absatz 1 Unterabsatz 2 Satz 2 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 eingeräumten Möglichkeit, zu gestatten, dass der Prüfungsbericht auch bestimmten Dritten gegenüber offengelegt wird, macht das deutsche Recht an verschiedenen Stellen Gebrauch. Hieran wird festgehalten. Hinzuweisen ist beispielhaft auf § 321a HGB, § 60 Absatz 3 Satz 1 EStDV, § 26 Absatz 1 Satz 4 und 4 sowie § 32 Absatz 1 Nummer 6 Buchstabe d KWG sowie § 53 Absatz 1 Nummer 3 HGrG, wobei hier jeweils eine Offenlegungspflicht normiert ist.

Unter das Mitgliedstaatenwahlrecht des Artikels 11 Absatz 1 Unterabsatz 2 Satz 2 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 zu fassen ist auch die Streichung in § 321 Absatz 5 Satz 2 HGB sowie die Ergänzung des Absatzes um einen (neuen) Satz 3. Diese Änderungen stellen klar, dass alle Geschäftsführungsorgane unverzüglich nach Vorlage des Prüfungsberichts Gelegenheit haben werden, zu diesem Bericht Stellung zu nehmen. Mit der Erweiterung der Anspruchsberechtigten um die Geschäftsführung mitbestimmter Gesellschaften mit beschränkter Haftung wird der bisher auf den Vorstand konzentrierte und damit eng gefasste Wortlaut des § 321 Absatz 5 HGB angepasst. Ferner beenden die Neuregelungen die bislang bestehende Unsicherheit, ob sich das Recht der gesetzlichen Vertreter zur Stellungnahme auf die endgültige Fassung oder eine Entwurfsfassung des Prüfungsberichts bezieht. Nach dem nunmehr vorgeschlagenen, sich an Artikel 11 Absatz 1 Unterabsatz 2 Satz 2 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 orientierenden Wortlaut des § 321 Absatz 5 HGB ist Gegenstand der Stellungnahme der finale (unterzeichnete) Prüfungsbericht. Mit Blick auf ein möglicherweise zirkuliertes Vorab-Exemplar gelten die allgemeinen Grundsätze. Danach wird die Offenlegung eines Entwurfs des Prüfungsberichts gegenüber dem Geschäftsführungsorgan auch im Falle der Erteilung des Prüfungsauftrags durch den Aufsichtsrat als zulässig angesehen werden können, solange es sich um eine Vorlage im Rahmen der (noch nicht abgeschlossenen) Abschlussprüfung handelt, gleichsam einem „letztes Auskunftersuchen“ des Abschlussprüfers an die gesetzlichen Vertreter (vgl. nur Ebke, in: Münchener Kommentar zum HGB, 3. Auflage 2013, § 321 Rn. 93 m.w.Nachw.). Eine Änderung der Praxis, den gesetzlichen Vertretern vorab einen vollständigen Entwurf des Prüfungsberichts zuzuleiten, ist mit der Neuregelung folglich nicht beabsichtigt. Im Übrigen ist eine fortlaufende Kommunikation zwischen dem Abschlussprüfer und dem Prüfungsausschuss des geprüften Unternehmens grundsätzlich zu begrüßen; entsprechend weist Erwägungsgrund 14 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 darauf hin, dass die Abschlussprüfung für das geprüfte Unternehmen erheblich an Wert gewinnen würde, wenn die Kommunikation zwischen dem Abschlussprüfer oder der Prüfungsgesellschaft auf der einen und dem Prüfungsausschuss auf der anderen Seite verstärkt würde. Neben dem regelmäßigen Dialog bei der Durchführung der Abschlussprüfung sei daher der Prüfungsbericht wichtig.

Zu Nummer 6 (§ 322 HGB)

§ 322 HGB als die zentrale Vorschrift im HGB zum Bestätigungs- bzw. Versagungsvermerk wird insgesamt an die Vorgaben des Artikels 28 der überarbeiteten Abschlussprüferrichtlinie angepasst.

Im Einzelnen wird mit der Ergänzung des Wortes „schriftlich“ in § 322 Absatz 1 Satz 1 HGB Artikel 28 Absatz 2 Unterabsatz 1 der überarbeiteten Abschlussprüferrichtlinie umgesetzt, wonach der Bestätigungsvermerk in schriftlicher Form zu verfassen ist. Mangels eines allgemein gültigen gemeinschaftlichen Besitzstandes bleibt es den Mitgliedstaaten unbenommen, die Voraussetzungen festzulegen, die an einen Bestätigungsvermerk in schriftlicher Form zu stellen sind. Das deutsche Recht enthält mit § 321 Absatz 1 Satz 1 HGB bereits ein Schriftformerfordernis im Bereich der Abschlussprüfung; es betrifft den Prüfungsbericht. Eine entsprechende Vorgabe wird nun auch für den Bestätigungsvermerk (bzw. den Versagungsvermerk) eingeführt. So werden die formalen Anforderungen ergänzt, die schon heute an die Vermerke gestellt werden; namentlich das Erfordernis der Unterzeichnung (§ 322 Absatz 7 Satz 1 HGB). Durch das ergänzende Schriftformerfordernis wird klargestellt, dass die Unterzeichnung eigenhändig und auf dem in Papierform

vorliegenden Jahres- oder Konzernabschluss oder einem Dokument, das fest damit verbunden ist, zu erfolgen hat. Dass das neu eingeführte Schriftformerfordernis zur Änderung der bei Unterzeichnung von Vermerken derzeit üblichen Praxis führen wird, ist nicht zu erwarten.

Soweit Artikel 28 Absatz 1 Satz 1 der überarbeiteten Abschlussprüferrichtlinie die Darlegung der Ergebnisse der Abschlussprüfung verlangt, löst dies im deutschen Recht keinen Änderungsbedarf aus. Zwar verlangt § 322 Absatz 1 Satz 1 HGB seinem Wortlaut nach lediglich eine Zusammenfassung des Ergebnisses der Prüfung. Diesem Erfordernis kann allerdings nicht mit einer bloßen Erklärung genüge getan werden; vielmehr hat der Bestätigungsvermerk (bzw. der Versagungsvermerk) jedenfalls das Gesamturteil des Abschlussprüfers zu enthalten (zur Abschaffung des so genannte Formeltestats mit dem Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich (KonTraG) vgl. Bundestagsdrucksache 13/9712, S. 29).

Nach § 322 Absatz 1 Satz 2 HGB hat der Abschlussprüfer unter anderem den Gegenstand der Prüfung zu beschreiben; das macht auch eine Angabe der Firma des Unternehmens, dessen Jahres- oder Konzernabschluss geprüft wurde, erforderlich. Gleiches gilt für das Geschäftsjahr, das dem geprüften Abschluss zugrunde liegt; neben dem Abschlussstichtag ist dabei auch der Abschlusszeitraum anzugeben. Schließlich wird aus der Angabe des Prüfungsgegenstandes deutlich, ob es sich um einen Jahres- oder Konzernabschluss handelt. Damit ist dem in Artikel 28 Absatz 2 Buchstabe a der überarbeiteten Abschlussprüferrichtlinie aufgestellten Erfordernis bereits mit § 322 Absatz 1 Satz 2 HGB Genüge getan.

Auch soweit § 322 Absatz 1 Satz 2 HGB die Angabe der Rechnungslegungsgrundsätze fordert, nach denen der geprüfte Abschluss aufgestellt wurde, macht die Richtlinie 2014/56/EU keine Änderungen erforderlich. Insbesondere soll die Angabe der angewandten Rechnungslegungsgrundsätze auch zukünftig keine allgemeine Aussage dazu enthalten müssen, ob die Rechnungslegungsgrundsätze richtig angewandt wurden; im Rahmen der Angabe der Rechnungslegungsgrundsätze muss lediglich deutlich gemacht werden, welche Rechnungslegungsvorschriften der Erstellung des Abschlusses zugrunde gelegt wurden.

Der neue Absatz 1a des § 322 HGB dient der Umsetzung des Artikels 28 Absatz 1 Satz 2 der überarbeiteten Abschlussprüferrichtlinie. Abzuwarten bleibt, ob und gegebenenfalls in welchem Umfang die Europäische Kommission von der Ermächtigung aus Artikel 26 Absatz 3 Unterabsatz 1 in Verbindung mit Unterabsatz 2 Buchstabe d der überarbeiteten Abschlussprüferrichtlinie zur Annahme internationaler Prüfungsstandards Gebrauch machen wird.

An der Vorgabe der allgemeinen Verständlichkeit der Beurteilung des Prüfungsergebnisses in § 322 Absatz 2 Satz 2 HGB wird festhalten. Die Regelung wird ergänzt durch Artikel 10 Absatz 3 Satz 2 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014, wonach der Bestätigungsvermerk in einer klaren und eindeutigen Sprache zu verfassen ist. Diese Verordnungsvorgabe wird mit § 322a Satz 3 HGB auf alle Bestätigungsvermerke (bzw. Versagungsvermerke) ausgeweitet. Festgehalten wird auch an der Vorgabe des § 322 Absatz 2 Satz 2 HGB, wonach die Beurteilung des Prüfungsergebnisses unter Berücksichtigung des Umstandes erfolgen soll, dass die gesetzlichen Vertreter den Abschluss zu verantworten haben. Das steht in Einklang mit Erwägungsgrund 11 der Richtlinie 2014/56/EU und dem dort ausgewiesenen Ziel, den Umfang der Abschlussprüfung deutlicher zu machen, um Erwartungslücken zu verkleinern. Indem klargestellt wird, dass der Abschlussprüfer nicht verantwortlich für die Buchführung und Rechnungslegung des geprüften Unternehmens ist, wird falschen Erwartungen an den Bestätigungsvermerk und dem vorangegangene Leistungen des Abschlussprüfers entgegengesteuert.

Auch § 322 Absatz 2 Satz 4 HGB ist richtlinienkonform und bleibt unverändert. Den Gedanken, dass auf Risiken, die den Fortbestand eines Tochterunternehmens von unterge-

ordneter Bedeutung gefährden, im Bestätigungsvermerk zum Konzernabschluss nicht einzugehen ist, spiegelt Artikel 28 Absatz 2 Unterabsatz 1 Buchstabe f in Verbindung mit Absatz 5 Satz 1 der überarbeiteten Abschlussprüferrichtlinie wider. Danach hat der Bestätigungsvermerk zum Konzernabschluss den Anforderungen an den Bestätigungsvermerk zum Jahresabschluss zu genügen und ist im Bestätigungsvermerk nur auf wesentlichen Unsicherheiten in Verbindung mit Ereignissen oder Gegebenheiten, die erhebliche Zweifel an der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufwerfen können, einzugehen – im Falle eines Konzerns sind damit auch (nur) die für das Mutterunternehmen bestandsgefährdenden Risiken im Blickpunkt.

Indem § 322 Absatz 4 Satz 3 HGB nunmehr auch auf § 322 Absatz 3 Satz 2 HGB Bezug nimmt, wird gesetzlich verankert, dass ein so genannter „sonstiger ergänzender Hinweis“ nicht nur im Falle eines uneingeschränkten Bestätigungsvermerks möglich ist. Vielmehr kann der Abschlussprüfer einen solchen Hinweis stets geben – vorausgesetzt, Gegenstand des Hinweises sind nicht die Umstände, die gerade zur Einschränkung oder Versagung des Bestätigungsvermerks führen. Für den Versagungsvermerk verweist § 322 Absatz 5 Satz 2 HGB bereits heute auch auf § 322 Absatz 4 Satz 3 HGB; gesetzliche Änderungen sind hier daher nicht erforderlich.

Der neue § 322 Absatz 6a HGB dient der Umsetzung des Artikels 28 Absatz 3 der überarbeiteten Abschlussprüferrichtlinie und führt zu einer gesetzlichen Verankerung der gemeinsamen Bestellung zum Abschlussprüfer; ergänzend wird mit dem neuen zweiten Halbsatz des § 322 Absatz 7 Satz 1 HGB Artikel 28 Absatz 4 Satz 3 der überarbeiteten Abschlussprüferrichtlinie umgesetzt. Geregelt wird dabei jeweils ausschließlich der Fall der Bestellung mehrerer Prüfer zur Durchführung einer gemeinsamen Abschlussprüfung (so genanntes „Joint Audit“). Die Prüfer – seien es Wirtschaftsprüfer, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften oder gegebenenfalls vereidigte Buchprüfer, Buchprüfungsgesellschaften oder eine Kombination aus Zugehörigen mehreren dieser Gruppen – stellen folglich den (einigen) Abschlussprüfer im Sinne der gesetzlichen Vorschriften dar. Nicht von den gesetzlichen Regelungen umfasst sind andere (rechtliche zulässige) Fallkonstellationen mit mehreren Prüfern wie etwa die freiwillige Bestellung eines weiteren Prüfers als so genannten „Ersatzprüfer“. In diesen Fällen bleibt es bei den allgemeinen Vorgaben. Das von Artikel 16 Absatz 7 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 eröffnete Mitgliedstaatenwahlrecht, bei Unternehmen von öffentlichem Interesse eine gemeinsame Bestellung verpflichtend zu machen, wird nicht ausgeübt. Es steht den Unternehmen daher auch fortan frei, sich für die Bestellung eines oder mehrerer Prüfer zur Durchführung der – gegebenenfalls gemeinsamen – Abschlussprüfung zu entscheiden.

Die Vorgaben des § 322 Absatz 7 Satz 1 HGB zur Unterzeichnung des Bestätigungsvermerks (bzw. Versagungsvermerks) werden bereits durch § 32 WPO und § 27a Absatz 1 in Verbindung mit § 24a Absatz 2 der Satzung der Wirtschaftsprüferkammer über die Rechte und Pflichten bei der Ausübung der Berufe des Wirtschaftsprüfers und des vereidigten Buchprüfers ergänzt. In Umsetzung des Artikels 28 Absatz 2 Unterabsatz 1 Buchstabe g der überarbeiteten Abschlussprüferrichtlinie ist daher lediglich klarzustellen, dass die erforderliche Ortsangabe den Ort der Niederlassung meint; das entspricht der derzeit üblichen Praxis. Im Falle einer gemeinsamen Abschlussprüfung sind gegebenenfalls unterschiedliche Niederlassungsorte und Unterzeichnungsdaten anzugeben. Die Ausübung des mit Artikel 28 Absatz 4 Satz 4 eingeräumte Mitgliedstaatenwahlrechts zum Absehen von der öffentlichen Bekanntmachung der Unterschrift erscheint auch weiterhin nicht erforderlich; eine inhaltsgleiche Option enthielt bereits Artikel 28 Absatz 1 Satz 2 der ursprünglichen Richtlinie 2006/43/EG und wurde vom deutschen Gesetzgeber nicht genutzt.

Die mit den neuen Sätzen 3 und 4 in § 322 Absatz 7 HGB vorgenommenen Klarstellungen gründen auf Artikel 35 der Richtlinie 2013/34/EU. Sie steht in Einklang mit § 32 WPO und § 27a Absatz 1 der Satzung der Wirtschaftsprüferkammer über die Rechte und Pflichten bei der Ausübung der Berufe des Wirtschaftsprüfers und des vereidigten Buchprüfers.

Zu Nummer 7 (§ 322a HGB)

Mit dem neu geschaffenen § 322a HGB wird an dem bestehenden Leitsatz eines für alle Abschlussprüfungen einheitlichen Bestätigungsvermerks festgehalten. Die Beurteilung von Prüfungsergebnissen soll auch zukünftig auf einer einheitlichen Grundlage erfolgen – unabhängig insbesondere von der Größe des geprüften Unternehmens. Dies dient der Vergleichbarkeit von Prüfungsergebnissen und durch die gewonnene Transparenz der Stärkung des Vertrauens der Adressaten in die Arbeit der Abschlussprüfer.

Für Bestätigungsvermerke im Falle der Prüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse wird ab dem 17. Juni 2016 Artikel 10 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 unmittelbar gelten. Die Einheitlichkeit des Bestätigungsvermerks kann dann nur noch dadurch gewahrt werden, dass die materiellen Vorgaben des Artikels 10 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 auf die Beurteilung der Prüfung sonstiger Unternehmen erstreckt werden. Dazu werden die Vorgaben des Artikels 10 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 soweit wie möglich wortgetreu in das HGB übertragen. Dieser Grundsatz wird lediglich durch unabdingbare redaktionelle Anpassungen modifiziert. Insbesondere werden die dem Wortlaut nach nicht unmittelbar in das deutsche Recht übertragbaren Beispiele in Artikel 10 Absatz 2 Buchstabe c, Ziffer i sowie Artikel 10 Absatz 2 Buchstabe d der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 zu Fällen des „Betruges“ nicht in § 322a HGB aufgenommen. Inhaltliche Abweichungen sind mit diesen Modifikationen aber nicht beabsichtigt. Die Annäherung des Wortlautes der Regelungen zielt auf eine möglichst weitgehende Vergleichbarkeit der nach den jeweiligen Vorgaben erstellten Bestätigungsvermerke und dient damit unmittelbar dem Ziel der Einheitlichkeit. Vor diesem Hintergrund wurde auch darauf verzichtet, die Wortwahl und den Satzbau des § 322a HGB an den ansonsten im HGB üblichen Gebrauch anzupassen.

An der Einheitlichkeit des Bestätigungsvermerks soll auch mit Blick auf die Prüfung von Sparkassen und Genossenschaften festgehalten werden. Das Institut des gesetzlichen Dauermandats erfordert keine Ausnahme, so dass von der Möglichkeit des Artikels 2 Absatz 3 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014, für entsprechende Gesellschaften eine Sonderregelung zu schaffen, insoweit kein Gebrauch gemacht wird. Vielmehr lassen beispielsweise im Bestätigungsvermerk zur Bestellung und zur Mandatsdauer gemachte Angaben deutlich werden, dass es sich um den Fall der Prüfung einer Sparkasse oder Genossenschaft durch einen Prüfungsstelle bzw. einen Prüfungsverband handelt.

Zu Nummer 8 (§ 324 HGB)

Die Änderungen des § 324 HGB dienen alle samt der Umsetzung des Artikels 1 Nummer 32 der Richtlinie 2014/56/EU als der Regelung, mit der Kapitel X der Richtlinie 2006/43/EG durch einen neuen Artikel 39 zum Prüfungsausschuss ersetzt wird.

Artikel 39 Absatz 1 Unterabsatz 1 Satz 1 in Verbindung mit Artikel 2 Nummer 13 der überarbeiteten Abschlussprüferrichtlinie verlangt grundsätzlich, dass jedes Unternehmen von öffentlichem Interesse – unabhängig von seiner Rechtsform – einen Prüfungsausschuss hat. Nicht-kapitalmarktorientierte Unternehmen von öffentlichem Interesse – d. h. Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen ohne Kapitalmarktbezug – können nicht länger auf nationaler Ebene von der Verpflichtung zur Einrichtung eines Prüfungsausschusses ausgenommen werden. Hierin liegt ein maßgeblicher Unterschied zu den Vorgaben der Richtlinie 2006/43/EG in ihrer ursprünglichen Fassung. Der persönliche Anwendungsbereich der deutschen Vorschriften zum Prüfungsausschuss ist daher zu erweitern.

Unbenommen bleibt es den Mitgliedstaaten, bestimmte Unternehmen von öffentlichem Interesse von der Verpflichtung zur Einsetzung eines Prüfungsausschusses auszunehmen (Artikel 39 Absatz 3 der überarbeiteten Abschlussprüferrichtlinie). Hiervon wird in dem

durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz geschaffenen Rahmen Gebrauch gemacht; die derzeitige Rechtslage wird folglich insoweit im Wesentlichen fortgeschrieben.

Eine weitgehende Ausnahme von der Verpflichtung zur Einrichtung eines Prüfungsausschusses eröffnet den Mitgliedstaaten auch Artikel 39 Absatz 2 Unterabsatz 2 der überarbeiteten Abschlussprüferrichtlinie. Danach kann auf nationaler Ebene verlangt oder zugelassen werden, dass der Aufsichts- oder Verwaltungsrat eines Unternehmens von öffentlichem Interesse die Aufgaben des Prüfungsausschusses wahrnimmt, wenn letzterer Teil des Aufsichts- oder Verwaltungsrates ist. Entsprechend wurde § 324 HGB mit dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz als Auffangtatbestand ausgestaltet und sind die Kernelemente der europäischen Vorgaben zum Prüfungsausschuss in das Aktiengesetz eingeflossen, auf das § 324 HGB Bezug nimmt (vgl. Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG), Bundestagsdrucksache 16/10067, S. 92) – an dieser Gesetzessystematik wird festgehalten. Im Falle der Aufgabenübertragung an den Aufsichts- oder Verwaltungsrat muss dieser allerdings die eigentlich an den Prüfungsausschuss gerichteten Richtlinienvorgaben erfüllen; das ergibt sich aus Artikel 39 Absatz 2 Unterabsatz 2 der überarbeiteten Abschlussprüferrichtlinie.

Im Bereich der an die Unabhängigkeit der Mitglieder des Prüfungsausschusses (bzw. des Aufsichts- oder Verwaltungsrates) zu stellenden Anforderungen bringt Artikel 39 Absatz 5 in Verbindung mit Absatz 1 Unterabsatz 4 der überarbeiteten Abschlussprüferrichtlinie eine wesentliche Neuerung mit sich. Hiernach ist den Mitgliedstaaten eine Befreiung von den Richtlinienvorgaben zur Unabhängigkeit erlaubt, wenn alle Mitglieder des Prüfungsausschusses Mitglieder des Verwaltungs- oder Aufsichtsorgans des geprüften Unternehmens sind. Von dieser Möglichkeit wird durch eine Änderung des § 100 Absatz 5 AktG vollumfänglich Gebrauch gemacht. Ausgeübt werden kann die Option infolge § 107 Absatz 3 Satz 1 AktG, wonach der Aufsichtsrat Ausschüsse aus seiner Mitte bestellen kann; aus dieser Regelung ergibt sich, dass die Mitglieder des Prüfungsausschusses auch dem Aufsichtsrat angehören müssen. Im Ergebnis enthält daher nur noch der Auffangtatbestand des § 324 HGB gesetzliche Anforderungen an die Unabhängigkeit der Mitglieder des Prüfungsausschusses, die allerdings über die bisherigen Erfordernisse hinausgehen (während nach § 324 HGB bislang nur mindestens ein Mitglied die Voraussetzungen des § 100 Absatz 5 AktG erfüllen musste, muss zukünftig die Mehrheit der Mitglieder, darunter der Vorsitzende, unabhängig sein). Das erscheint vor dem Hintergrund des im deutschen Gesellschaftsrecht verankerten, dualistischen Systems gerechtfertigt, wonach auf der Grundlage einer zweistufigen Organisationsstruktur insbesondere von Aktiengesellschaften die Geschäftsführung und deren Überwachungsorgan bereits institutionell getrennt sind. Bestehende außergesetzliche Vorgaben zur Unabhängigkeit der Mitglieder des Prüfungsausschusses bzw. Aufsichtsrats, wie sie der Deutsche Corporate Governance Kodex in Ziffer 5.4.2 (Fassung vom 24. Juni 2014) enthält, bleiben von den gesetzlichen Neuregelungen unberührt.

Mit Blick auf die Sachkenntnis der Mitglieder des Prüfungsausschusses werden fortan in Umsetzung des Artikels 39 Absatz 1 Unterabsatz 2 und 3 der überarbeiteten Abschlussprüferrichtlinie in § 100 Absatz 5 AktG weitergehende Anforderungen gestellt. Nicht nur muss (wie bisher) mindestens ein Mitglied des Prüfungsausschusses über Sachverstand im Bereich der Rechnungslegung und/oder der Abschlussprüfung verfügen, sondern die Ausschussmitglieder zusammen müssen auch mit der Branche, in der das geprüfte Unternehmen tätig ist, vertraut sein.

Im Einzelnen setzt § 324 Absatz 1 Satz 1 HGB Artikel 39 Absatz 1 in Verbindung mit Artikel 2 Nummer 13 der überarbeiteten Abschlussprüferrichtlinie um und erweitert den derzeit auf Kapitalgesellschaften beschränkten persönlichen Anwendungskreis der Norm einerseits auf kapitalmarktorientierte Unternehmen aller Rechtsformen und andererseits auf Kreditinstitute und Versicherungen.

§ 324 Absatz 1 Satz 2 Nummer 3 HGB stellt in Umsetzung des Artikels 39 Absatz 3 Buchstabe b der überarbeiteten Abschlussprüferrichtlinie sicher, dass Investmentvermögen auch fortan von der Verpflichtung zur Einrichtung eines Prüfungsausschusses befreit bleiben. Eine explizite Regelung in § 324 Absatz 1 Satz 2 HGB ist zur Beibehaltung der bestehenden Rechtslage notwendig, da der auf „Unternehmen“ erweiterte persönliche Anwendungsbereich des § 324 HGB künftig auch Investmentvermögen erfasst. Es handelt sich insofern um eine Folgeänderung zu § 324 Absatz 1 Satz 1 HGB.

An der mit dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz getroffenen Entscheidung, Unternehmen von öffentlichem Interesse, die Tochterunternehmen im Sinne der Bilanzrichtlinie sind, auch dann nicht von der Verpflichtung zu Einrichtung eines Prüfungsausschusses zu befreien, wenn in Richtlinie 2014/56/EU näher bezeichnete europarechtliche Vorgaben auf Konzernebene erfüllt sind, wird festgehalten (vgl. Bundestagsdrucksache 16/10067, S. 93). Entsprechend wird das Wahlrecht des Artikels 39 Absatz 3 Buchstabe a der überarbeiteten Abschlussprüferrichtlinie nicht ausgeübt. Demgegenüber sollen bestimmte Unternehmen von öffentlichem Interesse, deren Tätigkeit ausschließlich darin besteht, als Emittenten von durch Forderungen unterlegten Wertpapieren (so genannten „asset backed securities“) aufzutreten, weiterhin von der Verpflichtung zur Einsetzung eines Prüfungsausschusses befreit sein. An der bereits durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz erfolgten Ausübung der Wahlrechte des Artikels 39 Absatz 3 Buchstabe c und Buchstabe d der überarbeiteten Abschlussprüferrichtlinie, die die Richtlinie 2006/43/EG bereits in ihrer ursprünglichen Fassung enthielt, wird daher festgehalten.

§ 324 Absatz 2 Satz 2 HGB erweitert in Umsetzung des Artikels 39 Absatz 1 Unterabsatz 4 der überarbeiteten Abschlussprüferrichtlinie das Erfordernis der Unabhängigkeit auf die Mehrheit der Mitglieder des Prüfungsausschusses, zu denen zumindest auch der Vorsitzende zählen muss. Da § 324 HGB als Auffangtatbestand eine Regelung für Unternehmen ohne Aufsichts- oder Verwaltungsrat enthält, ist der Tatbestand des in Artikel 39 Absatz 5 der überarbeiteten Abschlussprüferrichtlinie normierten Mitgliedstaatenwahlrechts hier nicht erfüllt und kann daher nicht vom Erfordernis der Unabhängigkeit abgesehen werden.

Die ebenfalls in Artikel 39 Absatz 1 Unterabsatz 4 der überarbeiteten Abschlussprüferrichtlinie enthaltenen Vorgaben zur Wahl des Vorsitzenden des Prüfungsausschusses bedürfen keiner Umsetzung in das deutsche Recht. Zwar ist im europäischen Recht der Grundsatz vorgegeben, dass der Vorsitzende von den Ausschussmitgliedern oder dem Aufsichtsorgan des geprüften Unternehmens benannt wird. Die Mitgliedstaaten können jedoch auch verlangen, dass der Vorsitzende alljährlich von der Gesellschafterversammlung gewählt wird. Dieser Option entspricht § 324 Absatz 2 Satz 1 HGB, der eine Regelung für alle Mitglieder und nicht nur, wie von den europäischen Vorgaben verlangt, für den Vorsitzenden des Prüfungsausschusses enthält.

Mit der Ergänzung des § 324 Absatz 2 Satz 4 HGB um eine Verweisung auf § 107 Absatz 3 Satz 4 AktG wird Artikel 39 Absatz 6 Buchstabe a der überarbeiteten Abschlussprüferrichtlinie umgesetzt. Zwar findet die Norm nur auf Unternehmen Anwendung, die keinen Aufsichts- oder Verwaltungsrat haben, der die Voraussetzungen des § 100 Absatz 5 AktG erfüllen muss. Sofern jedoch ein (nicht entsprechend den aktienrechtlichen Vorgaben besetzter) Aufsichts- oder Verwaltungsrat eingerichtet ist, ist auch dieser über die Arbeit des Prüfungsausschusses zu unterrichten. Hat ein Unternehmen demgegenüber überhaupt keinen Aufsichts- oder Verwaltungsrat, geht die Verweisung ins Leere.

Die neuen Absätze 3 und 4 des § 324 HGB schaffen die auf nationaler Ebene erforderliche Grundlage für die Überwachungstätigkeit der Abschlussprüferaufsicht. Um im Rahmen der Überwachung der Entwicklungen auf dem Markt der Abschlussprüfer die Tätigkeitsergebnisse der Prüfungsausschüsse der Unternehmen von öffentlichem Interesse bewerten zu können, bedarf die Abschlussprüferaufsicht einer Darstellung und Erläuterung über die vom Prüfungsausschuss vorgenommenen Arbeiten und ihrer Resultate;

§ 324 Absatz 3 HGB enthält die zur Beschaffung solcher Informationen erforderliche Ermächtigungsgrundlage. Ergänzend wird mit § 324 Absatz 4 HGB eine Ermächtigung zum Erlass einer Rechtsverordnung mit näheren Bestimmungen über den Mindestinhalt, die Art, den Umfang und die Form der Darstellungen und Erläuterungen der an die Abschlussprüferaufsicht gerichteten Informationen geschaffen. So kann gegebenenfalls das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz im Einvernehmen mit dem Bundesministerium für Wirtschaft und Energie eine in hohem Maße einheitliche Berichterstattung vorgeben und so weiter zu einer effektiven Marktüberwachung beitragen. Die Verordnungsermächtigung im neuen Absatz 4 des § 324 HGB macht schließlich auch eine Änderung der amtlichen Überschrift der Norm erforderlich.

Zu Nummer 9 (§ 332 HGB)

Es handelt sich um eine Folgeänderung zur Einführung des § 322a HGB.

Zu Nummer 10 (§ 334 HGB)

Es handelt sich um eine Folgeänderung zur Streichung des § 319a Absatz 1 Satz 4 HGB.

Zu Nummer 11 (§ 339 HGB)

Es handelt sich um eine infolge des Artikels 10 Absatz 1 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 notwendig werdende Ergänzung des Anwendungsbereichs des § 339 Absatz 1 Satz 2 HGB um nach Artikel 10 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 vorgeschriebene Bestätigungsvermerke.

Zu Nummer 12 (§ 340 HGB)

Die Ergänzung des § 340 Absatz 1 HGB geht auf die Definition in Artikel 2 Nummer 13 Buchstabe b der überarbeiteten Abschlussprüferrichtlinie zurück. Sie hat weitgehend klarstellenden Charakter. Es ist allerdings theoretisch denkbar, dass ein CRR-Kreditinstitut im Sinne des § 1 Absatz 3d KWG nicht auch zugleich Kreditinstitut im Sinne des § 1 Absatz 1 KWG ist. Das kann bereits wegen der möglichen unterschiedlichen Auslegung von Begrifflichkeiten auf nationaler und europäischer Ebene der Fall sein. Außerdem ist nicht jedes Kreditinstitut im Sinne des § 1 Absatz 1 KWG zugleich auch CRR-Kreditinstitut. Um zu verhindern, dass Regelungslücken entstehen oder auf der anderen Seite über den von Artikel 2 Nummer 13 Buchstabe b der überarbeiteten Abschlussprüferrichtlinie vorgeschriebenen (Mindest-)Rahmen hinausgegangen wird, wird bei der Umsetzung der neuen europäischen Vorgaben zur Abschlussprüfung nicht auf den Anwendungsbereich des § 340 HGB zurückgegriffen, sondern die Gruppe der CRR-Kreditinstitute im Sinne des § 1 Absatz 3d Satz 1 KWG, mit Ausnahme der in § 2 Absatz 1 Nummer 1 und 2 KWG genannten Institute, eingeführt.

Zu Nummer 13 (§ 340k HGB)

Bei der Begrenzung der Verweisung in § 340k Absatz 3 Satz 2 HGB auf Absatz 1 und 2 des § 319a HGB handelt es sich um eine Folgeänderung zur Einführung des neuen § 319a Absatz 1a HGB, der auch auf die Abschlussprüfung von Sparkassen unmittelbar Anwendung findet. Die Ergänzung des § 340k Absatz 3 um einen neuen Satz 3 HGB, der auf Artikel 5 Absatz 1 und 4 Unterabsatz 1 und Absatz 5 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 verweist, modifiziert diese EU-rechtliche Vorgabe entsprechend den Besonderheiten des Prüfungswesen bei Sparkassen, indem sie die von der Verordnung aufgestellten Unabhängigkeitsanforderung nicht an die Prüfungsstellen der Sparkassen- und Giroverbände, sondern an die von den Verbänden beschäftigten Personen, die das Ergebnis der Prüfung beeinflussen können, richtet. Diese Modifikation fordert Artikel 2 Absatz 3 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014.

Mit dem gesetzlichen Dauermandat zur Prüfung von Sparkassen wäre eine Pflicht zur externen Rotation unvereinbar; entsprechend regelt § 340k Absatz 4 HGB, dass auch diesbezüglich von dem in Artikel 2 Absatz 3 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 eingeräumten Mitgliedstaatenwahlrecht Gebrauch gemacht wird und Sparkassen von der verpflichtenden externen Rotation ausgenommen werden. Von der in Artikel 2 Absatz 3 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 verankerten Öffnungsklausel wird in § 340k Absatz 4 Satz 1 HGB des Weiteren mit Blick auf Artikel 4 Absatz 2 und 3 Unterabsatz 1 sowie Artikel 16 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 Gebrauch gemacht. Auch die europäischen Vorgaben zur Entscheidung des Prüfungsausschusses über die Weiterführung der Abschlussprüfung im Falle der relativ hohen finanziellen Abhängigkeit von einem Mandaten, zur Ausschreibung und Abberufung können auf Grund der verpflichtenden Mitgliedschaft in einem landesgesetzlich vorgegebenen Sparkassenverband, der die zuständige Prüfungseinrichtung enthält, keine Anwendung auf die Prüfung von Sparkassen finden. Artikel 19 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 findet ebenfalls keine Anwendung; auf die Ausführungen zur parallelen Vorgabe in § 54a Absatz 1 GenG wird verwiesen.

Der von Artikel 2 Absatz 3 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 vorgegebenen Voraussetzung für die Ausübung der Option wird sowohl mit den Änderungen in § 340k Absatz 3 Satz 2 HGB als auch mit dem neuen Absatz 4 der Norm Genüge getan; die in der überarbeiteten Abschlussprüferrichtlinie aufgestellten Anforderungen an die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers und der Personen, die Einfluss auf die Abschlussprüfung nehmen könnten, sind erfüllt. Abschlussprüfer der Sparkassen sind die Prüfungsstellen als fachlich unabhängige Einrichtungen der Sparkassen- und Giroverbände; sie unterliegen den allgemeinen Berufsgrundsätzen sowie einer behördlichen Rechtsaufsicht. Das ergibt sich insbesondere aus § 340k Absatz 3 HGB, der unter Bezugnahme auf die §§ 319, 319a HGB detaillierte Vorgaben zu den an die Leiter der Prüfungsstellen und alle von den Verbänden beschäftigten Personen, die das Ergebnis der Prüfung beeinflussen können, gerichteten Unabhängigkeitsanforderungen enthält.

Da Artikel 16 Absatz 1 Unterabsatz 2 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 als subsidiär zu der umfassenderen Sonderregelung des Artikels 2 Absatz 3 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 angesehen wird, ergeben sich aus der Ausnahme in § 340k Absatz 4 HGB im Übrigen keine Unterrichtungspflichten der Sparkassen als den geprüften Unternehmen von öffentlichem Interesse; die gesetzlich verankerten Systeme und Modalitäten der Sparkassenprüfung sind der Aufsicht im Übrigen bereits hinreichend bekannt.

Mit der Aufhebung des bisherigen § 340k Absatz 4 HGB wird eine hinsichtlich des Prüfungsrechts durch vereidigte Buchprüfer und Buchprüfungsgesellschaften bestehende Ungleichbehandlung beseitigt. § 340k Absatz 4 HGB räumt diesen Abschlussprüfern bislang ein Recht zur Prüfung eines Finanzdienstleistungsinstituts, Zahlungsinstituts oder E-Geld-Instituts ein, wenn dessen Bilanzsumme am Stichtag 150 Mio. Euro nicht übersteigt. Demgegenüber knüpft die allgemeinere Regelung des § 319 Absatz 1 Satz 2 HGB an die Kategorisierung des § 267 Absatz 2 HGB an. § 319 Absatz 1 Satz 2 HGB findet auf Grund einer Spezialregelung in § 340k Absatz 1 Satz 1 HGB auf die Prüfung von Kreditinstituten allerdings keine Anwendung. Diese Rechtslage soll fortan auch für die Abschlussprüfung von Finanzdienstleistungs- und Zahlungs- sowie E-Geld-Instituten gelten. Ziel ist eine Beseitigung der Ungleichbehandlung verschiedener Arten von Instituten im Anwendungsbereich des § 340k HGB (vgl. zur früheren Begründung den Entwurf eines Begleitgesetzes zum Gesetz zur Umsetzung von EG-Richtlinien zur Harmonisierung bank- und wertpapieraufsichtsrechtlicher Vorschriften, Bundestagsdrucksache 13/7143, S. 30).

Die Streichung in § 340k Absatz 5 Satz 1 HGB macht Artikel 39 Absatz 1 Unterabsatz 1 Satz 1 in Verbindung mit Artikel 2 Nummer 13 der überarbeiteten Abschlussprüferrichtlinie notwendig, wonach jedes Unternehmen von öffentlichem Interesse grundsätzlich einen Prüfungsausschuss haben muss. Das europäische Recht erlaubt nicht länger, dass nichtkapitalmarktorientierte Kreditinstitute auf nationaler Ebene von der Verpflichtung zur Einrichtung eines Prüfungsausschusses ausgenommen werden – auch nicht durch in landes-

rechtlichen Regelungen vorgesehene Ausnahmen. Auch die Länder müssen daher sicherstellen, dass im jeweiligen Landesrecht keine europarechtswidrigen Vorgaben enthalten sind.

Zu Nummer 14 (§§ 340n, 341n HGB)

Es handelt sich um eine jeweils identische Folgeänderung zur Streichung des § 319a Absatz 1 Satz 4 HGB.

Zu Artikel 2 (Änderung des Einführungsgesetzes zum Handelsgesetzbuch)

Zu Artikel ... [nächster bei der Verkündung freier Artikel] EGHGB)

Die Übergangsregelung zu § 324 Absatz 2 Satz 2 HGB legt fest, dass die an die Mitglieder des Prüfungsausschusses gerichteten, neuen Anforderungen erst bei der nächsten Nachbestellung anzuwenden sind. Insofern besteht ein Gleichlauf mit § 12 AktGEG; auf die Ausführungen zu dieser Norm wird verwiesen.

Zu Artikel 3 (Änderung des Publizitätsgesetzes)

Zu Nummer 1 (§ 6 PubiG)

Satz 4 des § 6 Absatz 3 PubiG entspricht § 124 Absatz 3 Satz 2 AktG und wird in Umsetzung des Artikels 39 Absatz 6 Buchstabe f der überarbeiteten Abschlussprüferrichtlinie eingefügt. Im Gegensatz zu § 124 Absatz 3 Satz 2 AktG kann der persönliche Anwendungsbereich der Norm allerdings auf kapitalmarktorientierte Unternehmen beschränkt werden. Zwar fordert Artikel 39 Absatz 1 Unterabsatz Satz 1 in Verbindung mit Artikel 2 Nummer 13 der überarbeiteten Abschlussprüferrichtlinie, dass auch Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen ohne Kapitalmarktbezug einen Prüfungsausschuss einsetzen. Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen unterliegen nach § 3 Absatz 2 Nummer 3 PubiG aber nicht den Rechnungslegungsanforderungen des PubiG.

Zu Nummer 2 (§ 7 PubiG)

Hat ein kapitalmarktorientiertes Unternehmen im Anwendungsbereich des PubiG einen Aufsichtsrat, so hat dieser die Voraussetzungen des § 100 Absatz 5 AktG zu erfüllen; zum Hintergrund wird auf die Ausführungen zu § 100 Absatz 5 AktG verwiesen.

Auch der Aufsichtsrat eines Unternehmens im Anwendungsbereich des PubiG kann aus seiner Mitte einen oder mehrere Ausschüsse bilden insbesondere einen Prüfungsausschuss; das wird durch die Verweisung auf § 107 Absatz 3 Satz 1 und 2 AktG klargestellt. Richtet der Aufsichtsrat einen Prüfungsausschuss ein, so muss dieser die Voraussetzungen des § 100 Absatz 5 AktG erfüllen; § 107 Absatz 3 Satz 2 AktG findet Anwendung.

Zu Nummer 3 (§ 22 PubiG)

Nach § 22 Absatz 5 PubiG sollen die geänderten Vorschriften des Gesetzes regelmäßig erst dann Anwendung finden, wenn ein Mitglied des Prüfungsausschusses oder des Aufsichtsrats nachbestellt wird. Die Regelung ist der Regelung in § 12 Absatz 5 des Einführungsgesetzes zum Aktiengesetz (AktGEG) nachgebildet; auf die dortigen Ausführungen wird verwiesen.

Zu Artikel 4 (Änderung des Aktiengesetzes)

Zu Nummer 1 (§ 100 AktG)

Nach Artikel 39 Absatz 5 in Verbindung mit Absatz 1 Unterabsatz 4 der überarbeiteten Abschlussprüferrichtlinie muss nicht länger mindestens ein Mitglied des Prüfungsausschusses unabhängig sein, wenn alle Mitglieder des Prüfungsausschusses Mitglieder des Aufsichtsrats des geprüften Unternehmens sind. Vielmehr können die Mitgliedstaaten in diesen Fällen gänzlich auf spezifische Regelungen zur Unabhängigkeit verzichten. Hintergrund ist § 105 Absatz 1 AktG; durch die institutionelle Trennung des Prüfungsausschusses von der Geschäftsleitung ist bereits ein allgemein hohes Maß an Unabhängigkeit sichergestellt. In Ausübung des Mitgliedstaatenwahlrechts des Artikels 39 Absatz 5 in Verbindung mit Absatz 1 Unterabsatz 4 der überarbeiteten Abschlussprüferrichtlinie wird § 100 Absatz 5 AktG daher keine Vorgaben zur Unabhängigkeit enthalten. Auch die Arbeitnehmervertreter im Aufsichtsrat können so das Mitglied mit Sachverstand auf den Gebieten der Rechnungslegung oder Abschlussprüfung stellen, ohne dass die teilweise umstrittene Frage beantwortet werden muss, ob seitens der Arbeitnehmervertreter spezifische Unabhängigkeitsanforderungen erfüllt sind.

Die Erweiterung des persönlichen Anwendungsbereichs des § 100 Absatz 5 AktG dient der Umsetzung des Artikels 39 Absatz 1 Unterabsatz Satz 1 in Verbindung mit Artikel 2 Nummer 13 der überarbeiteten Abschlussprüferrichtlinie. Die neuen europäischen Vorgaben verlangen grundsätzlich, dass jedes Unternehmen von öffentlichem Interesse einen Prüfungsausschuss hat. Es ist daher nicht länger möglich, nicht-kapitalmarktorientierte Unternehmen von öffentlichem Interesse – d. h. Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen ohne Kapitalmarktbezug – auf nationaler Ebene von der Verpflichtung zur Einrichtung eines Prüfungsausschusses auszunehmen.

Das in § 100 Absatz 5 AktG neu eingeführte Erfordernis der Vertrautheit der Mitglieder insgesamt mit der Branche, in der das Unternehmen tätig ist, beruht auf der Vorgabe des Artikels 39 Absatz 1 Unterabsatz 3 der überarbeiteten Abschlussprüferrichtlinie. Nähere Angaben hierzu enthält die Richtlinie nicht. Lediglich Erwägungsgrund 24 bringt mittelbar das Regelungsziel der Stärkung der fachlichen Kompetenz des Prüfungsausschusses zum Ausdruck. Mit Blick auf dieses Ziel ist es nicht erforderlich, dass jedes Mitglied des Aufsichtsrats im Vorfeld seiner Besetzung praktische Erfahrung in der Branche gesammelt hat, in der das Unternehmen tätig ist. In Betracht kommen kann eine Vertrautheit mit dem Geschäftsfeld der Gesellschaft im Einzelfall etwa auch dann, wenn einzelne Mitglieder durch intensive Weiterbildungen Branchenkenntnisse erworben oder langjährig als Angehörige der beratenden Berufe einen tiefgehenden Einblick in die entsprechende Branche gewonnen haben.

Artikel 39 Absatz 1 Unterabsatz 2 der überarbeiteten Abschlussprüferrichtlinie bedarf keiner gesonderten Umsetzung; § 100 Absatz 5 Satz 1 AktG verlangt bereits heute Sachverstand im Bereich Rechnungslegung oder Abschlussprüfung mindestens eines Mitglieds des Aufsichtsrats.

Zu Nummer 2 (§ 107 AktG)

Die Ergänzungen in § 107 Absatz 3 Satz 2 AktG zum Umfang der Aufgaben des Prüfungsausschusses gehen auf Artikel 39 Absatz 6 Buchstabe b und f der überarbeiteten Abschlussprüferrichtlinie zurück. Eine wesentliche Neuerung für die Praxis dürfte damit allerdings nicht verbunden sein. Insbesondere zählt zur bereits gesetzlich vorgegebenen Aufgabe, die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers zu überwachen, auch schon dessen Auswahl (vgl. Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, Bundestagsdrucksache 16/10067, S. 103). Entsprechend nennt auch der Corporate Governance Kodex in Ziffer 5.3.2. die Erteilung des Prüfungsauftrags an den Abschlussprüfer, die Bestimmung von Prüfungsschwerpunkten und die Honorarvereinbarung als Aufgaben des Prüfungsausschusses

(vgl. auch Ziffer 7.2.1. des Corporate Governance Kodex zur Erklärung des Abschlussprüfers zu seiner Unabhängigkeit). Nicht explizit gesetzlich vorgeschrieben war bislang allerdings, dass ein eingesetzter Prüfungsausschuss Empfehlungen für die Wahl des Abschlussprüfers abzugeben hat; ausdrücklich im Aktiengesetz geregelt war nur die Folge einer abgegebenen Empfehlung (§ 124 Absatz 3 Satz 2 AktG). Nun wird auch die Aufgabenzuweisung gesetzlich verankert.

Mit Blick auf Unternehmen von öffentlichem Interesse wird im Übrigen die von Artikel 16 Absatz 8 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 eröffnete Möglichkeit, dem Prüfungsausschuss zugewiesene Aufgaben auf Mitgliedstaatenebene auf einen gegebenenfalls (auch) bestellten Nominierungsausschuss zu übertragen, nicht wahrgenommen.

Keiner weiteren Umsetzungen bedürfen die in Artikel 39 Absatz 6 Buchstabe d und e der überarbeiteten Abschlussprüferrichtlinie beispielhaft angeführten Tätigkeitsfelder des Prüfungsausschusses bzw. Aufsichtsrats; der rein beispielhafte Charakter ergibt sich dabei bereits aus der Einleitung der entsprechenden Aufgabenzuweisungen mit dem Wort „insbesondere“.

Die Vorgaben des § 25d Absatz 9 KWG bleiben unberührt.

Die Aufgabenübertragung an den Prüfungsausschuss gibt das Gesetz mit § 107 Absatz 3 Satz 2 AktG vor. Solange ein Prüfungsausschuss eingerichtet ist, hat der Aufsichtsrat keine Kompetenz, die dem Ausschuss zugewiesenen Aufgaben an sich zu ziehen.

Die Änderungen in § 107 Absatz 4 AktG folgen den Änderungen in § 100 Absatz 5 AktG. Eine Ausdehnung der Verweisung auf § 100 Absatz 5 AktG wird erforderlich, da dort künftig nicht nur Sachverstand auf den Gebieten Rechnungslegung oder Abschlussprüfung in der Person eines Mitglieds verlangt wird, sondern auch, dass die Mitglieder insgesamt Branchenkenntnisse haben.

Zu Nummer 3 (§ 124 AktG)

Die Ergänzung des § 124 Absatz 3 Satz 2 AktG dient der Ausweitung des persönlichen Anwendungsbereichs der Norm (in Umsetzung des Artikels 39 Absatz 1 Unterabsatz Satz 1 in Verbindung mit Artikel 2 Nummer 13 der überarbeiteten Abschlussprüferrichtlinie) sowie – in Verbindung mit der Ergänzung des § 107 Absatz 3 Satz 2 AktG – der Umsetzung des Artikels 39 Absatz 6 Buchstabe f der überarbeiteten Abschlussprüferrichtlinie.

Zu Nummer 4 (§ 171 AktG)

Mit der Erweiterung der Aufgabenzuweisung § 171 Absatz 2 AktG wird Artikel 39 Absatz 6 Buchstabe a der überarbeiteten Abschlussprüferrichtlinie umgesetzt. Danach ist (bei dualistischen Strukturen) eine Information des Aufsichtsorgans unter anderem über das Ergebnis der Abschlussprüfung durch den Prüfungsausschuss erforderlich. Macht ein Mitgliedstaat allerdings von der Möglichkeit Gebrauch, dass der Aufsichtsrat (als Ganzes) die Aufgaben des Prüfungsausschusses wahrnehmen kann (Artikel 39 Absatz 2 Unterabsatz 2 der überarbeiteten Abschlussprüferrichtlinie), können Absender und Adressat der Information identisch sein; eine strikt am Wortlaut orientierte Umsetzung kann dazu führen, dass der Aufsichtsrat sich selbst zu unterrichten hat. Um dieses zirkuläre Ergebnis zu vermeiden, wird § 171 Absatz 2 Satz 3 AktG als der Regelung zum Bericht des Aufsichtsrats an die Hauptversammlung durch einen Satz 4 ergänzt. Der Bericht an die Hauptversammlung ist stets dem Vorstand zuzuleiten (§ 171 Absatz 4 Satz 1 AktG). Das Einfügen eines neuen Satzes 4 führt zu einer Folgeänderung in der Verweisung im (neuen) Satz 6 des § 171 Absatz 2 AktG.

Zu Artikel 5 (Änderung des Einführungsgesetzes zum Aktiengesetz)

§ 12 Absatz 5 AktGEG enthält eine Übergangsvorschrift zu den im AktG in Umsetzung des Artikels 39 der überarbeiteten Abschlussprüferrichtlinie geregelten Vorgaben. Eine stichtagsbezogene Anwendung der neuen Regelungen könnte dazu führen, dass wirksam bestellte Mitglieder des Aufsichtsrats vorzeitig ausgetauscht werden müssen. Das wäre auch mit Blick auf das Bestreben, unnötige Verwaltungslasten zu vermeiden, wenig sinnvoll. Die neuen Vorgaben sind daher zwingend erst bei der nächsten Nachbestellung und damit in der Regel beim nächsten turnusmäßigen Wechsel eines der Mitglieder des Aufsichtsrats anzuwenden. Scheidet ein Aufsichtsratsmitglied vor Ablauf seiner Amtszeit aus (etwa wegen des Erreichens einer Altersgrenze) und wird infolgedessen ein bereits bestelltes Ersatzmitglied Mitglied des Aufsichtsrats, löst dies keine Pflicht zur Anwendung der neuen Vorgaben aus. Eine freiwillige frühere Anwendung der neuen Vorgaben bleibt den Unternehmen unbenommen.

Zu Artikel 6 (Änderung des SE-Ausführungsgesetzes)

Zu Nummer 1 (Inhaltsübersicht)

Es handelt sich um eine Folgeänderung zu § 56 SEAG.

Zu Nummer 2 (§ 27 SEAG)

Die Änderungen in § 27 Absatz 1 Satz 4 SEAG folgen den Neuerungen in § 100 Absatz 5 AktG; auf die dortigen Ausführungen wird verwiesen.

Zu Nummer 3 (§ 34 SEAG)

Die Streichung des § 34 Absatz 4 Satz 5 SEAG geht auf Artikel 39 Absatz 5 in Verbindung mit Absatz 1 Unterabsatz 4 der überarbeiteten Abschlussprüferrichtlinie zurück. Auch bei der monistisch organisierten SE ist es nicht länger zwingend erforderlich, dass der ausschließlich aus der Mitte des Verwaltungsrates bestellte Prüfungsausschuss mehrheitlich mit nicht geschäftsführenden Mitgliedern besetzt wird. Zwar können auch Mitglieder des Verwaltungsrates nach § 40 Absatz 1 Satz 2 SEAG zu geschäftsführenden Direktoren bestellt werden, sofern die Mehrheit des Verwaltungsrates weiterhin aus nicht geschäftsführenden Mitgliedern besteht; d. h. es besteht nicht zwingend eine institutionelle Trennung zwischen Geschäftsführung und Aufsichtsorgan. Das ändert aber nichts daran, dass sich der Prüfungsausschuss nach § 34 Absatz 1 Satz 1 SEAG allein aus Mitgliedern des Verwaltungsrates zusammensetzen kann. Damit ist das in Artikel 39 Absatz 5 der überarbeiteten Abschlussprüferrichtlinie normierte Mitgliedstaatenwahlrecht eröffnet. Mit dem Wegfall des Erfordernisses der Besetzung mit mehrheitlich nicht geschäftsführenden Mitgliedern des Verwaltungsrates steht der Prüfungsausschuss einem größeren Personenkreis offen; so können fachspezifische Kriterien in den Vordergrund gerückt und kann letztlich dem Ziel einer möglichst sachkundigen Besetzung des Ausschusses gedient werden.

Richtet eine SE im persönlichen Anwendungsbereich der Richtlinie 2014/56/EU einen Prüfungsausschuss ein, so sind auf diesen Ausschuss die Voraussetzungen des § 27 Absatz 1 Satz 4 SEAG anzuwenden.

Zu Nummer 4 (§ 56 SEAG)

Nach § 56 SEAG sollen die geänderten Vorschriften des Gesetzes regelmäßig erst dann Anwendung finden, wenn ein Mitglied des Aufsichtsrats nachbestellt wird. Die Regelung ist der mit diesem Gesetz vorgeschlagenen Regelung in § 12 Absatz 5 AktGEG nachgebildet; auf die dortigen Ausführungen wird verwiesen.

Zu Artikel 7 (Änderung des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung)

Die Erweiterung der Verweisung in § 52 Absatz 1 GmbHG um § 107 Absatz 3 Satz 2 AktG geht auf Artikel 39 Absatz 6 Buchstabe b und f der überarbeiteten Abschlussprüferrichtlinie zurück. Soweit der Gesellschaftsvertrag die Einrichtung eines Aufsichtsrats vorschreibt, ist sicherzustellen, dass auch insoweit die europarechtlichen Vorgaben zur Einrichtung und zu den Aufgaben eines möglichen Prüfungsausschusses eingehalten werden.

Der Gesetzgeber war bereits im Rahmen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes davon ausgegangen, dass über § 107 Absatz 4 AktG auch § 107 Absatz 3 Satz 2 AktG in die im GmbHG normierte Verweisung einbezogen ist. Insofern handelt es sich bei der nun expliziten Verweisung auf § 107 Absatz 3 Satz 2 AktG um eine Klarstellung.

Zu Artikel 8 (Änderung des GmbHG-Einführungsgesetzes)

Es handelt sich um eine Folgeänderung, mit der deutlich gemacht wird, dass die Änderungen in § 100 Absatz 5 und § 107 Absatz 4 AktG in der Fassung des Abschlussprüfungsreformgesetzes auch dann zwingend erst bei der nächsten Nachbestellung anzuwenden sind, wenn sie nicht unmittelbar, sondern über § 52 Absatz 1 GmbHG Anwendung finden.

Zu Artikel 9 (Änderung des Genossenschaftsgesetzes)

Entsprechend der mit dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz vorgegebenen Systematik (vgl. Bundestagsdrucksache 16/10067, S. 106) sollen die Vorgaben der Richtlinie 2014/56/EU über ihre unmittelbaren Anwendungsbereich hinaus grundsätzlich für alle genossenschaftlichen Prüfungsverbände und auch für alle Genossenschaften Wirkung entfalten; am Ziel möglichst einheitlicher rechtlicher Grundlagen für die Pflichtprüfungen bei Genossenschaften und Europäischen Genossenschaften wird festgehalten.

Zu Nummer 1 (Inhaltsübersicht)

Es handelt sich um eine Folgeänderung zur Anfügung des § 168 GenG.

Zu Nummer 2 (§ 36 GenG)

Die Ausweitung des Anwendungsbereiches des § 36 Absatz 4 GenG dient der Umsetzung des Artikels 39 Absatz 1 Unterabsatz 3 in Verbindung mit Artikel 2 Nummer 13 der überarbeiteten Abschlussprüferrichtlinie. Nach Artikel 2 Nummer 13 Buchstabe c der überarbeiteten Abschlussprüferrichtlinie ist zwar grundsätzlich auch von Versicherungsunternehmen die Einsetzung eines Prüfungsausschusses zu verlangen. Allerdings können Versicherungsunternehmen in der Bundesrepublik Deutschland nicht in der Rechtsform der Genossenschaft betrieben werden (§§ 7 Absatz 1, 120 Absatz 1 Satz 1 des Versicherungsaufsichtsgesetzes); es sind daher keine auf Versicherungsunternehmen bezogenen Regelungen im GenG erforderlich.

Darüber hinaus erscheint eine Verweisung auf die Vorgaben des § 124 Absatz 3 Satz 2 AktG zur Wahl des Abschlussprüfers entbehrlich. Artikel 39 Absatz 6 Buchstabe f der überarbeiteten Abschlussprüferrichtlinie bedarf keiner Umsetzung im GenG, da die Entscheidung für einen Abschlussprüfer dem Grunde nach bereits mit der Mitgliedschaft in einem bestimmten Prüfungsverband getroffen ist. Die vom Prüfungsausschuss auszusprechende Empfehlung zur Bestellung des Abschlussprüfers entsprechend dem Verfahren nach Artikel 16 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 greift im Übrigen bereits infolge der Ausübung des Mitgliedstaatenwahlrechts aus Artikel 2 Absatz 3 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 nicht.

Zu Nummer 3 (§ 38 GenG)

Die Erweiterung des dem Prüfungsausschuss in § 38 Absatz 1a Satz 1 GenG zugeschriebenen Aufgabenbereichs geht auf Artikel 39 Absatz 6 Buchstabe b, d, e und f der überarbeiteten Abschlussprüferrichtlinie zurück; sie findet ihre Parallele in § 107 Absatz 3 Satz 2 AktG. Eine Neuerung bringt dabei insbesondere die Tatsache, dass zu den Aufgaben des Prüfungsausschusses zukünftig explizit auch der Bereich der Abschlussprüfung zählt. Die Befassung des Prüfungsausschusses mit diesem Thema macht Artikel 39 der überarbeiteten Abschlussprüferrichtlinie zwingend erforderlich. Die Aufgabenzuweisung stellt keinen Widerspruch zu den Besonderheiten der genossenschaftlichen Abschlussprüfung dar. Denn eine Befassung des Prüfungsausschusses kann etwa auch in Zusammenhang mit Fragen der Unabhängigkeit der einzelnen Prüfer, denen sich der Verband bedient, im Sinne des § 55 Absatz 2 GenG sinnvoll sein.

Die Änderung in § 38 Absatz 1a Satz 2 GenG folgt § 36 Absatz 4 GenG sowie § 107 Absatz 4 AktG.

Der neue § 38 Absatz 1a Satz 3 GenG greift die Systematik des § 55 Absatz 2 Satz 1 GenG auf und passt so den Inhalt des Artikels 6 Absatz 2 Buchstabe a der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 an die Besonderheiten des genossenschaftlichen Prüfungswesens an.

Zu Nummer 4 (§ 53 GenG)

Mit dem gesetzlich vorgegebenen Grundsatz des Dauermandats zur Prüfung von Genossenschaften wäre eine Pflicht zur externen Rotation unvereinbar; entsprechend regelt § 53 Absatz 2 Satz 2 GenG, dass von der in Artikel 2 Absatz 3 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 eingeräumten Option Gebrauch gemacht wird. Genossenschaften werden – ebenso wie Sparkassen in § 340k Absatz 3a HGB – von der verpflichtenden externen Rotation ausgenommen. Die Voraussetzungen, die die Ausübung des Mitgliedstaatenwahlrechts des Artikels 2 Absatz 3 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 überhaupt erst möglich machen, sind erfüllt. Bereits Artikel 2 Absatz 4 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 legt fest, dass kein objektiver, sachverständiger und informierter Dritter zu dem Schluss gelangen kann, dass die Mitgliedschaft in einer Prüfungsorganisation die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers beeinträchtigen könnte, sofern die Prüfungsorganisation ohne Gewinnerzielungsabsicht handelt und die allgemeinen Grundsätze der Unabhängigkeit anwendet. Diesem Erfordernis müssen die genossenschaftlichen Prüfungsverbände auf Grund der gesetzlichen Vorgaben in § 63b Absatz 1 GenG (Rechtsform des eingetragenen Vereins) sowie § 340k Absatz 2 und 2a HGB, § 55 Absatz 2 GenG (an die gesetzlichen Vertreter und einzelnen Prüfer gerichtete Unabhängigkeitsanforderungen) und §§ 63e ff. GenG (Überwachung der Tätigkeit der genossenschaftlichen Prüfungsverbände) entsprechen.

Für Genossenschaften, die kapitalmarktorientierte Unternehmen oder Kreditinstitute im Sinne des Artikels 2 Nummer 13 Buchstabe a und b der überarbeiteten Abschlussprüferrichtlinie sind, ist § 53 Absatz 2 Satz 2 GenG hinsichtlich der Ausnahme konstitutiv. Für Genossenschaften, die nicht Unternehmen von öffentlichem Interesse sind, bedarf es keiner expliziten Ausnahme aus dem Anwendungsbereich des Artikels 17 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014.

Die Erweiterung des persönlichen Anwendungsbereichs des § 53 Absatz 3 GenG folgt der Änderung des § 36 Absatz 4 GenG; auf die dortigen Ausführungen wird verwiesen.

Zu Nummer 5 (§ 54a GenG)

Die mit Blick auf die Bestellung des Abschlussprüfers erfolgte Ausnahme von den Vorgaben des Artikels 16 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 ist § 340k Absatz 3a HGB nachgebildet. Eine Besonderheit besteht allerdings insofern, als dass Genossenschaften trotz

bestehender Pflichtmitgliedschaft in einem Prüfungsverband diesen im von § 54a GenG vorgegebenen Rahmen wechseln können. Ein solcher Wechsel des Prüfungsverbandes bedeutet nach der Regel des § 55 Absatz 1 Satz 1 GenG auch einen Wechsel des Abschlussprüfers. In diesem Fall soll Artikel 18 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 Anwendung finden und so sichergestellt werden, dass der neue vom bisherigen Abschlussprüfer hinreichende Informationen über die zu prüfende Genossenschaftsbank oder kapitalmarktorientierte Genossenschaft erhält. Die Nichtanwendbarkeit des Artikels 19 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014, der Informationspflichten für den Fall der Abberufung oder des Rücktritts des Abschlussprüfers regelt, folgt aus der gesetzlichen Dauermandatierung und der Staatsaufsicht über die genossenschaftlichen Prüfungsverbände (vgl. Artikel 32 Absatz 4a Unterabsatz 1 Satz 2 der überarbeiteten Abschlussprüferrichtlinie).

Zu Nummer 6 (§ 55 GenG)

Die Ergänzung des § 55 Absatz 2 Satz 5 GenG erfolgt entsprechend der Änderungen in § 340k Absatz 3 Satz 2 HGB.

§ 55 Absatz 2a GenG folgt den Regelungen in § 340k Absatz 4 HGB. Auf die dortige Begründung wird Bezug genommen. Die Ausnahmen für genossenschaftliche Prüfungsverbände finden ihre Rechtfertigung darin, dass bei Prüfungsverbänden kein wirtschaftliches Eigeninteresse wie bei einer gewinnorientierten und partnerschaftlich organisierten Wirtschaftsprüfungsgesellschaft besteht; die verschiedenen Organisationseinheiten des Prüfungsverbandes sind nicht in gleichem Maße wie die verschiedenen Teile einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft durch ein gemeinsames wirtschaftliches Interesse verbunden, das die Unabhängigkeit gefährden könnte (vgl. Beschlussempfehlung und Bericht des Rechtsausschusses des Deutschen Bundestages zum Bilanzrechtsreformgesetz, Bundestagsdrucksache 15/4054, S. 79).

Zu Nummer 7 (§ 57 GenG)

Mit der Regelung entsprechend § 171 Absatz 1 Satz 2 und 3 AktG in einem neuen § 57 Absatz 5 GenG wird eine bestehende Regelungslücke geschlossen. Der bisherige Absatz 5 des § 57 GenG wird zu Absatz 6 der Norm.

Zu Nummer 8 (§ 58 GenG)

Die Ergänzung der Verweisung in § 58 Absatz 2 GenG stellt eine Folgeänderung zu § 322a HGB dar und dient dem Ziel der Einheitlichkeit des Bestätigungsvermerks unter Einbeziehung der Prüfung der Genossenschaften, die nicht in den Anwendungsbereich der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 fallen.

Bei der Änderung der Verweisung in § 58 Absatz 3 Satz 1 GenG handelt es sich zum einen um eine redaktionelle Folgeänderung zu § 57 GenG. Zum anderen werden Genossenschaften, soweit sie Unternehmen von öffentlichem Interesse sind, aus dem Anwendungsbereich des Artikels 11 Absatz 1, Absatz 2 Satz 1 und Absatz 4 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 ausgenommen. § 321 Absatz 5 HGB bleibt unberührt. Die Notwendigkeit der schriftlichen Berichterstattung ergibt sich bereits aus § 58 Absatz 1 Satz 1 GenG; eine Vorgabe zur Unterzeichnung des Prüfungsberichts enthält § 58 Absatz 3 Satz 1 GenG.

Die in § 58 Absatz 4 Satz 1 GenG ergänzte Darlegungspflicht des Aufsichtsrats vervollständigt die Erweiterung der Aufgabenzuweisung in § 38 Absatz 1a Satz 1 GenG und dient der Umsetzung des Artikels 39 Absatz 6 Buchstabe a der überarbeiteten Abschlussprüferrichtlinie.

Zu Nummer 9 (§ 63b GenG)

Der neue Satz 2 des § 63b Absatz 1 GenG geht auf Artikel 2 Absatz 4 VO (EU) Nr. 537/2014 zurück, der festlegt, dass kein objektiver, sachverständiger und informierter Dritter zu dem Schluss gelangen kann, dass die Mitgliedschaft in einer Prüfungsorganisation die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers beeinträchtigen könnte, wenn die Prüfungsorganisation ohne Gewinnerzielungsabsicht handelt und die allgemeinen Grundsätze der Unabhängigkeit anwendet. Diesem Erfordernis müssen aufgrund ihrer Rechtsform bereits heute die als eingetragene Vereine organisierten genossenschaftlichen Prüfungsverbände entsprechen.

Zu Nummer 10 (§ 168 GenG)

Nach § 168 GenG sollen die geänderten Vorschriften des Gesetzes regelmäßig erst dann Anwendung finden, wenn ein Mitglied des Aufsichtsrats nachbestellt wird. Die Regelung ist der mit diesem Gesetz vorgeschlagenen Regelung in § 12 Absatz 5 AktGEG nachgebildet; auf die dortigen Ausführungen wird verwiesen.

Zu Artikel 10 (Änderung des SCE-Ausführungsgesetzes)

Zu Nummer 1 (Inhaltsübersicht)

Es handelt sich um eine Folgeänderung zu § 39 SCEAG.

Zu Nummer 2 (§ 19 SCEAG)

Die Änderungen in § 19 SCEAG folgen grundsätzlich den Änderungen des GenG. So soll ein möglichst weitgehender Gleichlauf der auf Genossenschaften einerseits und (dualistisch organisierte) Europäische Genossenschaften andererseits sowie der auf die jeweiligen Prüfungsverbände anwendbaren Regelungen erreicht werden.

Nicht länger festgehalten wird an dem Erfordernis des § 19 Absatz 4 Satz 2 SCEAG, dass der Prüfungsausschuss mehrheitlich mit nicht geschäftsführenden Mitgliedern besetzt werden muss. Zwar sollte durch die Regelung eine Selbstprüfung ausgeschlossen werden; Artikel 39 Absatz 5 in Verbindung mit Absatz 1 Unterabsatz 4 der überarbeiteten Abschlussprüferrichtlinie erlaubt aber, auf konkrete Vorgaben zur Unabhängigkeit zu verzichten, wenn der Prüfungsausschuss nur mit Mitgliedern der Verwaltungsrates besetzt werden kann. In diesem Fall scheint es gerechtfertigt, weniger das Ziel der Stärkung der Unabhängigkeit als vielmehr eine fachkundige Besetzung des Prüfungsausschusses in den Vordergrund zu stellen. Die für eine solche Ausnahme erforderliche Personenidentität ergab sich für die Europäischen Genossenschaften bislang mittelbar aus § 19 Absatz 4 Satz 2 SCEAG; zukünftig macht der (ergänzte) Wortlaut des § 19 Absatz 4 Satz 1 SCEAG deutlich, dass dem Prüfungsausschuss nur Mitglieder des Verwaltungsrates angehören können.

Zu Nummer 3 (§ 39 SCEAG)

Nach § 39 SCEAG sollen die Änderungen in § 19 SCEAG regelmäßig erst dann Anwendung finden, wenn ein Mitglied des Aufsichtsrats nachbestellt wird. Die Regelung ist der mit diesem Gesetz vorgeschlagenen Regelung in § 12 Absatz 5 AktGEG nachgebildet; auf die dortigen Ausführungen wird verwiesen.

Zu Artikel 11 (Änderung der Wirtschaftsprüferordnung)

Mit der Ergänzung der Rechtsfolgenseite des § 43 Absatz 3 WPO wird Artikel 22a Absatz 1 Buchstabe b und c der überarbeiteten Abschlussprüferrichtlinie umgesetzt. Mit Blick auf den Verwaltungsrat monistisch strukturierter Gesellschaften wird die Anordnung

einer Karenzzeit („cooling-off“) zwar nicht auf geschäftsführende Mitglieder des Verwaltungsrates begrenzt wie dies Artikel 22a Absatz 1 Buchstabe c der überarbeiteten Abschlussprüferrichtlinie vorsieht. Die deutsche Sprachfassung enthält hier allerdings ein offensichtliches redaktionelles Versehen (in der englischen Sprachfassung ist formuliert: „[...] does not [...] become a non-executive member“). Im Übrigen sind geschäftsführende Mitglieder des Verwaltungsrates als zentrale Führungspersonen des Unternehmens stets von Absatz 1 Buchstabe a der Norm erfasst; darüber hinaus zeitweise ausgeschlossen werden sollen Abschlussprüfer als in ihrer Funktion Aufsichtsratsmitgliedern gleichzustellende, nicht-geschäftsführende Mitglieder des Verwaltungsrates. In Fortschreibung des mit dem BilMoG eingeführten Charakters des § 43 Absatz 3 WPO als Dauerordnungswidrigkeit (vgl. Bundestagsdrucksache 16/10067, S. 109) wird im Übrigen an Stelle des in der europäischen Vorgabe verwandten Begriffs „wird“ der Begriff „sein“ verwandt.

In § 43 Absatz 3 WPO wird mit der Ersetzung des Verweises auf § 319a Absatz 1 Satz 5 HGB durch einen Verweis auf Satz 4 der Norm außerdem eine Folgeänderung zur Streichung des § 319a Absatz 1 Satz 4 HGB vorgenommen.

Die neuen Absätze 4 und 5 in § 43 WPO dienen der Umsetzung des Artikels 22a Absatz 2 der überarbeiteten Abschlussprüferrichtlinie.

Zu Artikel 12 (Änderung sonstigen Bundesrechts)

Die Änderung in § 1 Absatz 2 des Umweltauditgesetzes macht der neue § 322a HGB erforderlich. Bei den Änderungen in § 48 Absatz 2 des D-Markbilanzgesetzes sowie in § 28 Absatz 1 Satz 3 KWG handelt es sich um eine Folgeänderungen zur Streichung des § 319a Absatz 1 Satz 4 HGB.

Zu Artikel 13 (Inkrafttreten)

Die Vorschrift regelt das Inkrafttreten des Gesetzes; sie folgt Artikel 2 Absatz 1 der Richtlinie 2014/56/EU sowie Artikel 44 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014. Die Umsetzung der Richtlinie in nationales Recht muss bis spätestens 17. Juni 2016 erfolgen; ab diesem Zeitpunkt sind auch die meisten Regelungen der Verordnung anwendbar.