

Stellungnahme zur geplanten Ergänzung des § 171 AktG im Zuge der Umsetzung der Public Country-by-Country-Reporting Richtlinie

Arbeitskreis Bilanzrecht Hochschullehrer Rechtswissenschaft¹

Der Gesetzgeber plant im Zuge der Umsetzung der Richtlinie 2021/2101/EU (Public Country-by-Country-Reporting Richtlinie, im Folgenden kurz: pCbCR-RL) u.a. auch eine Anpassung des § 171 AktG (vgl. [RegE zur Umsetzung der RL 2021/2101/EU](#), BR-Drs. 686/22, S. 26).

Danach soll die dort bezogen auf die bisherige Unternehmensberichterstattung vorgeschriebene Prüfung durch den Aufsichtsrat künftig auch auf die neue steuerliche und länderbezogene Berichterstattung (Ertragsteuerinformationsbericht) ausgedehnt werden (§ 171 Abs. 1 Satz 4 AktG-E). Der Arbeitskreis lehnt diese Erweiterung mehrheitlich ab (im Ergebnis ebenso E. Vetter, NZG 2023, 347 ff.). Im Gegenteil empfehlen wir, den Umfang der Prüfungspflichten des Aufsichtsrats insgesamt neu zu justieren und zu reduzieren.

I. Eigene inhaltliche Prüfung durch den Aufsichtsrat unionsrechtlich nicht vorgegeben

Zunächst ist festzustellen, dass eine eigene inhaltliche Prüfung der neuen Berichtsinhalte unionsrechtlich nicht vorgeschrieben ist.

Die pCbCR-RL verlangt eine solche Prüfung nicht (zutr. E. Vetter, NZG 2023, 347 (349)). Art. 48e der EU-BilanzRL (idF. durch die RL 2021/2101/EU) schreibt den Mitgliedstaaten zwar vor zu bestimmen, „dass die Mitglieder der Verwaltungs-, Leitungs- und Aufsichtsorgane [...] im Rahmen der ihnen durch die nationalen Rechtsvorschriften übertragenen Zuständigkeiten die gemeinsame Verantwortung dafür tragen, sicherzustellen, dass der Ertragsteuerinformationsbericht gemäß den Artikeln 48b, 48c und 48d erstellt, offenlegt und zugänglich gemacht wird“. Das erfordert aber keine besondere inhaltliche Prüfung durch den Aufsichtsrat selbst. Vielmehr ist unionsrechtlich allein gefordert, die Rechtmäßigkeit des Ertragsteuerinformationsberichts „sicherzustellen“. Dem kann auch dadurch Rechnung getragen werden, dass entsprechende Prozesse eingerichtet, diese regelmäßig auf ihre Wirksamkeit hin überprüft und ggf. optimiert werden. Ein wichtiger

¹ Dem AKBR gehören an: Prof. Dr. Joachim Hennrichs (Sprecher), Prof. Dr. Heribert M. Anzinger, Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen, Prof. Dr. Jens Ekkenga, Prof. Dr. Dr. h.c. mult. Peter Hommelhoff, Prof. Dr. Dr. Dres. h.c. mult. Klaus Jürgen Hopt, Prof. Dr. Rainer Hüttemann, Prof. Dr. Christian Kersting, Prof. Dr. Detlef Kleindiek, Prof. Dr. Hanno Merkt, Prof. Dr. André Meyer, Prof. Dr. Sebastian Mock, Prof. Dr. Christine Osterloh-Konrad, Priv.-Doz. Dr. Moritz Pöschke, Prof. Dr. Hans-Joachim Priester, Prof. Dr. Erik Röder, Prof. Dr. Dr. h.c. Wolfgang Schön, Prof. Dr. Joachim Schulze-Osterloh, Prof. Dr. Susanne Tiedchen. – Einzelne Empfehlungen dieser Stellungnahmen werden nicht von allen Mitgliedern des Arbeitskreises mitgetragen.

Baustein kann dabei eine externe Prüfung durch einschlägig qualifizierte Experten sein. Das dürfte wirkungsmächtiger sein als eine eigene inhaltliche Prüfung durch den Aufsichtsrat selbst, dem dafür regelmäßig die Ressourcen fehlen dürften (dazu auch sogleich).

Überhaupt ist eine inhaltliche Prüfung der Unternehmensberichterstattung durch den Aufsichtsrat im Sinne des deutschen Verständnisses des § 171 AktG unionsrechtlich nicht vorgegeben. Namentlich Art. 33 der EU-Bilanzrichtlinie ist nicht in diesem Sinne zu lesen. Vielmehr gilt insoweit das gerade zu Art. 48e Bilanzrichtlinie Gesagte: unionsrechtlich gefordert wird von den zuständigen Organen der Gesellschaften als „gemeinsame Aufgabe“ (kollektive Verantwortung, Niemeier, WPg 2006, 173 (184)) nur, die Rechtmäßigkeit der Dokumente zur Unternehmensberichterstattung „sicherzustellen“ (im Englischen Text: „have collective responsibility for ensuring“). Wiederum ist damit keine eigene inhaltliche Prüfung durch den Aufsichtsrat im Sinne einer eigenen Rechtmäßigkeitsgewährleistung vorgeschrieben. Zudem nimmt Art. 33 EU-Bilanzrichtlinie explizit darauf Bezug, dass die Mitglieder der Verwaltungs-, Leitungs- und Aufsichtsorgane „im Rahmen der ihnen durch einzelstaatliche Rechtsvorschriften übertragenen Zuständigkeiten“ die gemeinsame Aufgabe haben, die Rechtmäßigkeit der Unternehmensberichterstattung sicherzustellen. Insoweit belässt die Richtlinie den Mitgliedstaaten also Spielräume und erlaubt es beispielsweise Deutschland weiterhin, die Verantwortung für Auf- und Feststellung der Abschlüsse auf die Organe Vorstand und Aufsichtsrat zu verteilen (Lanfermann/Maul, BB 2006, 2011 (2014); Niemeier, WPg 2006, 173 (183 f.)).

In die gleiche Richtung weisen die Vorschriften über die Einrichtung und Aufgaben des Prüfungsausschusses. Gem. Art. 39 der Abschlussprüfungsrichtlinie (RL 2014/56/EU), § 324 HGB, 100 V AktG haben PIE bekanntlich einen Prüfungsausschuss einzurichten. Dieser hat sich insbes. mit den in Art. 39 VI AP-RL, § 107 III 2, 3 AktG beschriebenen Aufgaben zu befassen. Diese Aufgaben des Prüfungsausschusses sind gesetzlich vorrangig prozessorientiert; sie sind mit Blick auf die Auswahl und die konstruktive Zusammenarbeit mit einem unabhängigen externen Abschlussprüfer formuliert. Bezogen auf die Abschlussprüfung ist in Art. 39 VI Buchst. d-f AP-RL z.B. davon die Rede, dass der Prüfungsausschuss diese „zu beobachten“, die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers zu überprüfen und zu beobachten sowie das Verfahren für die Auswahl des Abschlussprüfers durchzuführen hat. Von einer eigenen inhaltlichen Rechtmäßigkeitsprüfung der Abschlüsse durch den Aufsichtsrat ist wiederum keine Rede.

II. Inhaltliche Prüfungspflicht überfordert Aufsichtsrat und ist nicht sachgerecht

Auch eine ausdehnende Anordnung von neuen Prüfungspflichten des Aufsichtsrats auf der Basis von autonomen nationalen Rechtsvorschriften empfiehlt sich nicht. Die Prüfungspflichten des Aufsichtsrats gem. § 171 AktG gehen schon heute zu weit und sind von Mandatsträgern, die nach der Vorstellung des Gesetzes ein Nebenamt ausüben, nicht

leistbar. Hier droht eine neue Erwartungslücke (ähnlich der, die sich bezogen auf die Prüfung durch den Abschlussprüfer entwickelt hat): Das, was Gesetzgeber und möglicherweise auch eine öffentliche Meinung von Aufsichtsräten an Prüfungshandlungen erwarten, und das, was von ihnen im Rahmen eines Nebenamtes sinnvollerweise leistbar ist, klaffen zunehmend auseinander.

Die Prüfungspflicht des Aufsichtsrats gem. § 171 AktG stammt aus einer Zeit, zu der die Finanzberichterstattung der Unternehmen und die auf sie bezogene Regulierung noch überschaubar waren. Heute können selbst Experten die regulatorischen Anforderungen kaum noch übersehen. Wie ein durchschnittlicher Aufsichtsrat einer börsennotierten Gesellschaft die Rechtmäßigkeit eines umfangreichen Abschlusses beurteilen können soll, d.h. die Übereinstimmung mit den mehr als 1.000 Seiten umfassenden IFRS und mit den HGB-Grundsätzen, einschließlich präjudiziell relevanter, fein verästelter Steuerrechtsjudikatur zu den handelsrechtlichen GoB, ist schlicht nicht zu sehen. Das Problem verschärft sich, wenn künftig auch noch die Nachhaltigkeitsberichterstattung durch den Aufsichtsrat geprüft werden soll. Die Nachhaltigkeitsberichterstattung soll nach der Vorstellung des Gesetzgebers künftig eine gleichwertige zweite Säule der Unternehmensberichterstattung bilden. Zu den umfangreichen IFRS gesellen sich dann als Prüfungsgegenstände noch ebenso umfangreiche European Sustainability Reporting Standards (ESRS), wiederum garniert mit allerlei Sekundärmaterialien. Zudem sind die heute anzutreffenden Unternehmensgruppen, ihre Geschäftsmodelle und die in den Abschlüssen abzubildenden Geschäftsvorfälle derart vielfältig und komplex (und werden zunehmend komplexer), dass auch deshalb eine substanzielle eigene inhaltliche Rechtmäßigkeitsprüfung durch den Aufsichtsrat praktisch nicht möglich ist.

Das Problem verschärft sich noch dadurch, dass für den Ertragsteuerinformationsbericht keine inhaltliche externe Abschlussprüfung vorgesehen ist. Der Abschlussprüfer hat im Rahmen der Prüfung des Jahresabschlusses des Folgejahrs nur zu prüfen, ob das geprüfte Unternehmen zur Offenlegung eines Ertragsteuerinformationsbericht verpflichtet war und ob es einen solchen Bericht veröffentlicht hat (§ 317 IIIb HGB-E). Eine inhaltliche Befassung des Abschlussprüfers mit dem neuen Bericht ist nicht vorgeschrieben. Möglich bleibt eine besondere Beauftragung nebst Erweiterung des Prüfungsauftrags (§ 111 II AktG; vgl. Hommelhoff, NZG 2017, 1361 (1366)).

Damit wiederholt sich hier das Dilemma, das bereits aus der ersten Phase der Nachhaltigkeitsberichterstattung bekannt ist: Der Aufsichtsrat soll richten, was dem Abschlussprüfer nicht auferlegt wird, d.h. der Aufsichtsrat soll gem. § 171 AktG inhaltlich einen Berichtsteil prüfen, der keiner externen Abschlussprüfung unterlegen hat (zum Parallelproblem bei der nicht-finanziellen Berichterstattung Henrichs, NZG 2017, 841 (845)). Das kann nicht funktionieren, jedenfalls nicht, wenn man von dem Aufsichtsrat in solchen Fällen eine Art „Ersatz-Abschlussprüfung“ und damit viel mehr als eine kritische

Durchsicht und Plausibilitätskontrolle verlangt (dazu Hennrichs/Pöschke, NZG 2017, 121 (125); E. Vetter, FS Marsch-Barner, 2018, 559 (567)).

Vor dem Hintergrund dieser veränderten tatsächlichen und rechtlichen Rahmenbedingungen sollte die Prüfungspflicht des Aufsichtsrats gem. § 171 AktG insgesamt überdacht und neu justiert werden (dazu sogleich). Keinesfalls aber sollten die Prüfungspflichten des Aufsichtsrats ohne Not noch weiter ausgeweitet werden.

Die im pCbCR-RL-Umsetzungsgesetz vorgesehene Erweiterung des § 171 AktG sollte deshalb ersatzlos entfallen.

III. Zur möglichen Neujustierung des § 171 AktG

1. Substantielle "Prüfung" der Unternehmensberichterstattung durch den Aufsichtsrat nicht leistbar

Wie angedeutet, sollte der Gesetzgeber die anstehenden Umsetzungen der pCbCR-RL sowie der CSRD nutzen, um die Prüfungspflichten gem. § 171 AktG insgesamt nochmals auf den Prüfstand zu stellen und neu zu justieren. Dabei geht es vor allem um eine sinnvolle Ordnung des Miteinander von Aufsichtsrat und Abschlussprüfern.

Wie dargelegt, ist unionsrechtlich nur vorgeschrieben, dass die Mitglieder der Verwaltungs-, Leitungs- und Aufsichtsorgane der Gesellschaften die gemeinsame Aufgabe haben, die Rechtmäßigkeit der Unternehmensberichterstattung "sicherzustellen". Sicherstellen heißt nicht eigenhändig prüfen. Sicherstellen kann vielmehr prozessorientiert verstanden werden, wie es auch in den unionsrechtlichen Vorschriften zum Prüfungsausschuss angelegt ist (s. oben).

Die besondere Verantwortung des Aufsichtsrats liegt, so verstanden, vor allem in der Auswahl und Qualitätsüberwachung des Abschlussprüfers, dem intensiven und kritischen Dialog mit ihm (inklusive dem Setzen von Prüfungsschwerpunkten), in der kritischen Durchsicht der Unterlagen einschließlich des Prüfungsberichts und im Einbringen von evtl. besonderem unternehmensinternen Know-How. Die Pflichten verdichten sich bei Anhaltspunkten für Unregelmäßigkeiten. Dann hat der Aufsichtsrat z.B. besondere Prüfungsschwerpunkte anzuregen und ggf. Sonderprüfungen zu veranlassen. Außerdem obliegt dem Aufsichtsrat die Zweckmäßigkeitsprüfung, soweit bei der Berichterstattung Spielräume bestehen.

Die eigentliche Rechtmäßigkeitsprüfung der Abschlüsse, d.h. die Prüfung der Übereinstimmung der Abschlüsse und der darin abgebildeten Geschäftsvorfälle mit den vielfältigen rechtlichen Anforderungen des Rechts der Unternehmensberichterstattung, kann der Aufsichtsrat indes nicht leisten. Dies sollte von ihm deshalb legislativ auch nicht erwartet werden. Die Rechtmäßigkeitsprüfung ist eine Aufgabe für entsprechend

ausgebildete Spezialisten und deren Hundertschaften, eben der Abschlussprüfer und deren Prüfungsteams.

Die Rechtmäßigkeitsprüfung der Unternehmensberichterstattung durch dafür besonders qualifiziert ausgebildete und überwachte Abschlussprüfer sollte sich freilich sachlich auf die gesamte Unternehmensberichterstattung beziehen, und zwar grundsätzlich auch insgesamt nach einheitlichem Konzept der „hinreichenden Sicherheit“. D.h., dass auch die Prüfung bezogen auf die Nachhaltigkeitsberichterstattung und den Ertragsteuerinformationsbericht so angelegt sein sollte, dass die Prüfungsaussagen mit hinreichender Sicherheit (reasonable assurance) getroffen werden können. Eine Prüfung mit begrenzter Sicherheit (limited assurance) ist insoweit nur ein erster Schritt, der allenfalls für eine gewisse Übergangsfrist gerechtfertigt sein mag.

Eine normative Anpassung des Gesetzesrechts hinsichtlich der Aufgaben des Aufsichtsrats im Rahmen der Abschlussprüfung an das Leistbare wäre weder mit einem Verlust an Prüfungsqualität noch mit einer notwendigen Ausweitung des subjektiven Anwendungsbereichs des Instituts der gesetzlichen Pflichtprüfung gem. §§ 316 ff. HGB verbunden. Da eine substanzielle eigene Rechtmäßigkeitsabschlussprüfung vom Aufsichtsrat ohnehin nicht leistbar ist und in der Praxis auch nicht geleistet wird, würde eine Anpassung des § 171 AktG an den tatsächlichen Gegebenheiten nichts ändern. Auch bräuchte die gesetzliche Abschlussprüfung hinsichtlich ihres subjektiven Anwendungsbereichs nicht zwingend ausgeweitet zu werden. Für kleine Gesellschaften kann die Frage, ob freiwillig eine Abschlussprüfung beauftragt werden soll, weiterhin getrost den Verantwortlichen überlassen werden. Vielfach wird sich das anbieten, aber ein zwingendes Regelungsbedürfnis für den Gesetzgeber ist insoweit ebenso wenig zu erkennen wie für die ebenfalls wichtige Gruppe der Personenunternehmen.

2. Formulierungsvorschlag

Sprachlich könnte § 171 AktG de lege ferenda etwa dahingehend angepasst werden, dass bezogen auf die Pflichten des Aufsichtsrats statt der Worte “zu prüfen” und “Prüfung” z.B. die Worte “kritisch durchzusehen” bzw. “kritische Durchsicht” verwendet würden. Dies würde die weiterhin bestehenden Aufgaben des Aufsichtsrats treffender umschreiben als die Begriffe “zu prüfen” oder “Prüfung”, die sprachlich eine Nähe zur Abschlussprüfung i.S. der §§ 316 ff. HGB suggerieren, die vom Aufsichtsrat nicht leistbar ist.