

Schleswig-Holsteinischer Landtag ▪ Postfach 7121 ▪ 24171 Kiel

An die
Vorsitzende des
Innen- und Rechtsausschusses
Frau Barbara Ostmeier, MdL

nachrichtlich:

An den
Vorsitzenden des Finanzausschusses
Herrn Thomas Rother, MdL

- im Hause -

Ihr Zeichen:
Ihre Nachricht vom:

Mein Zeichen: L 202 – 104/18
Meine Nachricht vom:

Bearbeiter/in:
Dr. Sonja Riedinger

Telefon (0431) 988-1104
Telefax (0431) 988-1250
sonja.riedinger@landtag.ltsh.de

20.11.2013

Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Sparkassengesetzes (Drs. 18/1135)

Sehr geehrte Frau Ostmeier,

in der 44. Sitzung des Innen- und Rechtsausschusses am 02.10.2013 wurde der Wissenschaftliche Dienst gebeten, zu einer im Rahmen der ersten Lesung des Entwurfs eines Gesetzes zur Änderung des Sparkassengesetzes (Drs. 18/1135) aufgeworfenen Frage Stellung zu nehmen. Die CDU-Fraktion hat diese Frage in Umdruck 18/1834 folgendermaßen formuliert:

„Gemäß § 35 Abs. 3 besteht innerhalb des Verbandes eine Prüfungsstelle zur Prüfung der Sparkassen. Kann diese Prüfungsaufgabe des Verbandes bei einer Sparkasse weiterhin unabhängig wahrgenommen werden, wenn der Verband an dieser Sparkasse beteiligt ist?“

Hierzu nehmen wir wie folgt Stellung:

1. Hintergrund der Fragestellung

Mit dem Gesetzentwurf Drs. 18/1135 soll durch Änderung des § 4 Abs. 5 (SpkG)¹ geregelt werden, dass sich auch der Sparkassen- und Giroverband (SGVSH) mit bis zu 49,9% am Stammkapital von öffentlich-rechtlichen Sparkassen beteiligen kann. Dies

¹ I. d. F. vom 11.09.2008, GVOBl. S. 372, zuletzt geändert durch Art. 1 des Gesetzes vom 31.01.2013, GVOBl. S. 50.

soll gem. § 4 Abs. 6 Satz 6 SpkG-E nur zulässig sein, um besonderen Belastungssituationen der Sparkassen zu begegnen oder um bestehende stille Einlagen bei den Sparkassen abzulösen.

Der SGVSH hat gem. § 35 Abs. 2 Sparkassengesetz u. a. die Aufgabe, eine Prüfungsstelle für die Mitgliedssparkassen zu unterhalten und die Aufsichtsbehörde gutachtlich zu beraten. Zur Prüfung der Sparkassen besteht gem. § 35 Abs. 3 SpkG innerhalb des Verbandes eine Prüfungsstelle. Die Leiterin oder der Leiter der Prüfungsstelle und ihre oder seine Stellvertretung müssen Wirtschaftsprüferin oder Wirtschaftsprüfer sein. Die Abberufung der Leiterin oder des Leiters der Prüfungsstelle und ihrer oder seiner Stellvertretung bedürfen der Zustimmung der Aufsichtsbehörde. Die Prüfungsstelle führt die Prüfungen in eigener Verantwortung und unabhängig von Weisungen der Verbandsorgane durch. Sie ist an die Berufsgrundsätze nach den für Wirtschaftsprüfungsgesellschaften geltenden Bestimmungen gebunden und hat die für die Prüfung von großen Kapitalgesellschaften geltenden Bestimmungen zu beachten. Die Satzung des Verbandes hat für die Prüfungsstelle die Registrierung als Abschlussprüfer vorzusehen.

Fraglich ist, ob es rechtlich zulässig ist, dass die Prüfungsstelle des SGVSH Prüfungen bei solchen Sparkassen durchführt, bei denen der SGVSH am Stammkapital beteiligt ist.

2. Prüfung von Sparkassen

Gemäß § 340k Abs. 1 Satz 1 HGB² haben Kreditinstitute unabhängig von ihrer Größe ihren Jahresabschluss und Lagebericht sowie ihren Konzernabschluss und Konzernlagebericht unbeschadet der Vorschriften der §§ 28-29 des KWG³ nach den §§ 316-324a HGB prüfen zu lassen; § 319 Abs. 1 Satz 2 HGB ist dabei nicht anzuwenden.

Gemäß § 319 Abs. 1 Satz 1 HGB können Abschlussprüfer grundsätzlich Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften sein. Ist das Kreditinstitut jedoch eine Sparkasse, so dürfen gem. § 340k Abs. 3 Satz 1-3 HGB die nach § 340k Abs. 1 HGB vorgeschriebenen Prüfungen abweichend von § 319 Abs. 1 Satz 1 HGB von der Prü-

² Handelsgesetzbuch, BGBl. III, FNA 4100-1, zuletzt geändert durch Art. 1 des Gesetzes vom 04.10.2013, BGBl. I S. 3746.

³ Kreditwesengesetz i. d. F. d. B. vom 09.09.1998, BGBl. I S. 2776, zuletzt geändert durch Art. 8 des Gesetzes vom 28.08.2013, BGBl. I S. 3395.

fungsstelle eines Sparkassen- und Giroverbands durchgeführt werden. Die Prüfung darf von der Prüfungsstelle jedoch nur durchgeführt werden, wenn der Leiter der Prüfungsstelle die Voraussetzungen des § 319 Abs. 1 Satz 1 und 2 HGB erfüllt. Zudem sind § 319 Abs. 2, 3 und 5 HGB sowie § 319a HGB auf alle vom Sparkassen- und Giroverband beschäftigten Personen, die das Ergebnis der Prüfung beeinflussen können, entsprechend anzuwenden. Außerdem muss sichergestellt sein, dass der Abschlussprüfer die Prüfung unabhängig von den Weisungen der Organe des Sparkassen- und Giroverbands durchführen kann.

Dadurch werden im Wesentlichen vier Anforderungen vorgegeben, die im Rahmen der Prüfung von Sparkassen erfüllt sein müssen.

2.1 Prüfer/in

Das Handelsgesetzbuch schreibt die Prüfung durch eine Prüfungsstelle nicht zwingend vor. Sparkassen können von Prüfungsstellen der Sparkassen- und Giroverbände geprüft werden; in Frage kommt aber auch die Prüfung durch einen Wirtschaftsprüfer oder eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft (*Morck*, in: Koller/Roth/Morck, HGB, 7. Aufl. 2011, § 340k RN 3; *Wiedmann*, in: Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, Handelsgesetzbuch, 2. Aufl. 2008, § 340k RN 24). Die Prüfungsstellen der Sparkassen- und Giroverbände sind gem. § 40a Abs. 1 WiPrO⁴ bei der Wirtschaftsprüferkammer zu registrieren. § 35 Abs. 3 Satz 6 SpkG bestimmt insoweit, dass die Satzung des Verbandes für die Prüfungsstelle die Registrierung als Abschlussprüfer vorzusehen hat.

In Schleswig-Holstein ist eine Prüfung durch Wirtschaftsprüfer gleichwohl ausgeschlossen, da gem. § 26 Abs. 1 Satz 1 SpkG der Jahresabschluss und der Lagebericht sowie gem. § 26 Abs. 2 Satz 1 SpkG ein Konzernabschluss und ein Konzernlagebericht vom Sparkassen- und Giroverband für Schleswig-Holstein bzw. der Prüfungsstelle des SGVSH zu prüfen sind. Dieses ist aufgrund der beschriebenen bundesrechtlichen Ausgestaltung zulässig, jedoch nicht zwingend. So sieht beispielsweise § 30 Abs. 2 Satz 4 des baden-württembergischen Sparkassengesetzes⁵ vor, dass die Rechtsaufsichtsbehörde mit der Prüfung des Jahresabschlusses die Prüfungseinrichtung eines anderen Sparkassenverbands oder einen öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer beauftragen soll, wenn eine Sparkasse, deren Träger der Sparkassenverband

⁴ Wirtschaftsprüferordnung i. d. F. d. B. vom 05.11.1975, BGBl. I S. 2803, zuletzt geändert durch Art. 19 des Gesetzes vom 31.08.2013, BGBl. I S. 3533.

⁵ Sparkassengesetz für Baden-Württemberg i. d. F. d. B. vom 19.07.2005, GBl. S. 587, zuletzt geändert durch Art. 24 des Gesetzes vom 09.11.2010, GBl. S. 793, 965.

ist, oder eine Sparkasse, der der Sparkassenverband als Träger beigetreten ist, zu prüfen ist. Diese Regelung soll dem „Schutz der Neutralität und Unabhängigkeit der Prüfungsstelle des Sparkassenverbandes Baden-Württemberg“ dienen (Klüpfel/Gaberdiehl/Gnam/Höppel, Kommentar zum Sparkassengesetz, 7. Aufl. 2006, § 30 Anm. II, 5). Es sollte „jeder Anschein vermieden werden, dass die Prüfungsstelle bei der Prüfung von Sparkassen in der Gewährträgerschaft oder Mitgewährträgerschaft des Verbandes die notwendige Neutralität vermissen lassen könnte“ (Gesetzesbegründung, Landtag Baden-Württemberg, Drs. 13/1062, S. 22).

Darüber hinaus sieht § 19 Abs. 2 des rheinland-pfälzischen Sparkassengesetzes⁶ auch unabhängig von einer Trägerschaft oder sonstigen Beteiligung des Sparkassenverbandes vor, dass, wenn die Prüfungen in einem Zeitraum von mindestens drei aufeinander folgenden Geschäftsjahren durch die Prüfungsstelle des Sparkassenverbandes durchgeführt wurden, für den darauf folgenden Zeitraum von höchstens drei aufeinander folgenden Geschäftsjahren andere Prüfer i. S. d. § 319 HGB und des § 36 Wertpapierhandelsgesetz bestellt werden können. Die Bestellung eines anderen Prüfers bedarf der Zustimmung der Sparkassenaufsicht. Die Zustimmung kann verweigert werden, wenn dies zur Sicherung der Funktionsfähigkeit der Prüfungsstelle erforderlich ist.⁷

2.2 Leitung der Prüfungsstelle durch Wirtschaftsprüfer/in

Die Leiterin oder der Leiter der Prüfungsstelle muss gem. § 340k Abs. 3 Satz 2 HGB die Voraussetzungen des § 319 Abs. 1 Satz 1 und 2 HGB erfüllen, also Wirtschaftsprüfer sein (Morck, in: Koller/Roth/Morck, HGB, 7. Aufl. 2011, § 340k RN 3). § 43a Abs. 1 WiPrO erlaubt ausdrücklich die Ausübung des Berufs des Wirtschaftsprüfers als zeichnungsberechtigter Vertreter oder als zeichnungsberechtigter Angestellter bei Prüfungsstellen von Sparkassen- und Giroverbänden.

Insoweit bestimmt § 35 Abs. 3 Satz 2 SpkG, dass die Leiterin oder der Leiter der Prüfungsstelle und ihre oder seine Stellvertretung Wirtschaftsprüferin oder Wirtschaftsprüfer sein müssen. Auch diese Voraussetzung ist daher erfüllt.

⁶ Sparkassengesetz vom 01.04.1982, GVBl. S. 113, zuletzt geändert durch Art. 1 des Gesetzes vom 23.12.2010, GVBl. S. 568.

⁷ Kritisch zu dieser Regelung Berger, Niedersächsisches Sparkassengesetz, 2. Aufl. 2006, § 23 RN 9.

2.3 Weisungsunabhängigkeit

Gemäß § 340k Abs. 3 Satz 3 HGB muss sichergestellt sein, dass der Abschlussprüfer die Prüfung unabhängig von den Weisungen der Organe des Sparkassen- und Giroverbands durchführen kann. Entsprechend sieht § 35 Abs. 3 Satz 4 SpkG vor, dass die Prüfungsstelle die Prüfungen in eigener Verantwortung und unabhängig von Weisungen der Verbandsorgane durchführt. Auch insofern bestehen daher keine Bedenken.

2.4 Gründe für einen Ausschluss von der Tätigkeit als Abschlussprüfer

Ferner sind gem. § 340k Abs. 3 Satz 2, 2. HS HGB die § 319 Abs. 2, 3 und 5 sowie § 319a HGB auf alle vom Sparkassen- und Giroverband beschäftigten Personen, die das Ergebnis der Prüfung beeinflussen können, entsprechend anzuwenden.

Gemäß § 319 Abs. 2 HGB ist ein Wirtschaftsprüfer oder vereidigter Buchprüfer als Abschlussprüfer ausgeschlossen, wenn Gründe, insbesondere Beziehungen geschäftlicher, finanzieller oder persönlicher Art, vorliegen, nach denen die Befangenheit besteht. Dieser allgemeine Ausschlussgrund wegen Befangenheit wird in § 319 Abs. 3⁸ und § 319a⁹ HGB weiter konkretisiert. Bei den in § 319 Abs. 3 HGB ge-

⁸ § 319 Abs. 3 HGB lautet: „Ein Wirtschaftsprüfer oder vereidigter Buchprüfer ist insbesondere von der Abschlussprüfung ausgeschlossen, wenn er oder eine Person, mit der er seinen Beruf gemeinsam ausübt,

1. Anteile oder andere nicht nur unwesentliche finanzielle Interessen an der zu prüfenden Kapitalgesellschaft oder eine Beteiligung an einem Unternehmen besitzt, das mit der zu prüfenden Kapitalgesellschaft verbunden ist oder von dieser mehr als zwanzig vom Hundert der Anteile besitzt;

2. gesetzlicher Vertreter, Mitglied des Aufsichtsrats oder Arbeitnehmer der zu prüfenden Kapitalgesellschaft oder eines Unternehmens ist, das mit der zu prüfenden Kapitalgesellschaft verbunden ist oder von dieser mehr als zwanzig vom Hundert der Anteile besitzt;

3. über die Prüfungstätigkeit hinaus bei der zu prüfenden oder für die zu prüfende Kapitalgesellschaft in dem zu prüfenden Geschäftsjahr oder bis zur Erteilung des Bestätigungsvermerks

a) bei der Führung der Bücher oder der Aufstellung des zu prüfenden Jahresabschlusses mitgewirkt hat,

b) bei der Durchführung der internen Revision in verantwortlicher Position mitgewirkt hat,

c) Unternehmensleitungs- oder Finanzdienstleistungen erbracht hat oder

d) eigenständige versicherungsmathematische oder Bewertungsleistungen erbracht hat, die sich auf den zu prüfenden Jahresabschluss nicht nur unwesentlich auswirken,

sofern diese Tätigkeiten nicht von untergeordneter Bedeutung sind; dies gilt auch, wenn eine dieser Tätigkeiten von einem Unternehmen für die zu prüfende Kapitalgesellschaft ausgeübt wird, bei dem der Wirtschaftsprüfer oder vereidigte Buchprüfer gesetzlicher Vertreter, Arbeitnehmer, Mitglied des Aufsichtsrats oder Gesellschafter, der mehr als zwanzig vom Hundert der den Gesellschaftern zustehenden Stimmrechte besitzt, ist;

4. bei der Prüfung eine Person beschäftigt, die nach den Nummern 1 bis 3 nicht Abschlussprüfer sein darf;

5. in den letzten fünf Jahren jeweils mehr als dreißig vom Hundert der Gesamteinnahmen aus seiner beruflichen Tätigkeit von der zu prüfenden Kapitalgesellschaft und von Unternehmen, an denen die zu prüfende Kapitalgesellschaft mehr als zwanzig vom Hundert der Anteile besitzt, bezogen hat und dies auch im laufenden Geschäftsjahr zu erwarten ist; zur Vermeidung von Härtefällen kann die Wirtschaftsprüferkammer befristete Ausnahmegenehmigungen erteilen.

Dies gilt auch, wenn der Ehegatte oder der Lebenspartner einen Ausschlussgrund nach Satz 1 Nr. 1, 2 oder 3 erfüllt.“

§ 319 Abs. 2 und 3 HGB sind gem. § 319 Abs. 5 HGB auf den Abschlussprüfer des Konzernabschlusses entsprechend anzuwenden.

regelten Ausschlussgründen handelt es sich um unwiderlegliche gesetzliche Vermutungen (vgl. Gesetzesbegründung, BT-Drs. 15/3419, S. 36), so dass es dem betroffenen Prüfer bei Erfüllung der im Gesetz genannten Merkmale nicht möglich ist, Gründe darzulegen, weshalb im konkreten Einzelfall eine Besorgnis der Befangenheit doch nicht gegeben sein sollte, um so einem Ausschluss zu entgehen (*Bormann*, in: Münchener Kommentar zum Bilanzrecht, 2012, § 319 HGB RN 70).

Nach dem ausdrücklichen Wortlaut des § 340k Abs. 3 Satz 2, 2. HS HGB sind die § 319 Abs. 2, 3 und 5 sowie § 319a HGB nicht von der Prüfungsstelle selbst zu erfüllen, sondern *auf alle vom Sparkassen- und Giroverband beschäftigten Personen, die das Ergebnis der Prüfung beeinflussen können, entsprechend anzuwenden*. In Frage steht hier also nicht die Unabhängigkeit der Prüfungsstelle, sondern die Unabhängigkeit und Unbefangenheit derjenigen natürlichen Personen, die vom Sparkassen- und Giroverband beschäftigt werden und das Ergebnis der Prüfung beeinflussen können.¹⁰

Gemäß § 4 Abs. 5 SpkG-E sollen bis zu 49,9% des Stammkapitals einer Sparkasse auch vom Sparkassen- und Giroverband für Schleswig-Holstein gehalten werden können. In einem solchen Fall könnte der Ausschlussgrund des § 319 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 HGB in der Alternative erfüllt sein, der sich auf Arbeitnehmer eines Unternehmens bezieht, das von der zu prüfenden Kapitalgesellschaft – im Rahmen der entsprechenden Anwendung also der zu prüfenden Sparkasse – mehr als zwanzig vom Hundert der Anteile besitzt.

Das Innenministerium, der Sparkassen- und Giroverband für Schleswig-Holstein und der Deutsche Sparkassen- und Giroverband haben zum Ausdruck gebracht, dass sie eine Prüfung durch die Prüfungsstelle des SGVSH auch in diesen Fällen für unbedenklich halten (vgl. Umdrucke 18/1896, 18/1940 und 18/1970). Der Deutsche Spar-

⁹ § 319a HGB regelt besondere Ausschlussgründe bei der Prüfung von kapitalmarktorientierten Unternehmen. Für die hier zu prüfende Fragestellung haben diese Ausschlussgründe jedoch – soweit ersichtlich – keine besondere Relevanz.

¹⁰ Aus diesem Grunde kann der Argumentation des SGVSH nicht gefolgt werden, dass, wenn im Rahmen der durch § 340k Abs. 3 Satz 2, 2. HS HGB geregelten entsprechenden Anwendung auf den SGVSH als Körperschaft des öffentlichen Rechts abgestellt würde, die Prüfungsstelle des SGVSH bereits nach § 319 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 HGB von der Abschlussprüfung ausgeschlossen wäre (vgl. Stellungnahme vom 06.11.2013, Umdruck 18/1940, S. 5). Denn vorliegend steht nicht eine Konstellation in Rede, bei der eine vom Sparkassen- und Giroverband beschäftigte Person, die das Ergebnis der Prüfung beeinflussen könnte, „Anteile oder andere nicht nur unwesentliche finanzielle Interessen an der zu prüfenden Kapitalgesellschaft oder eine Beteiligung an einem Unternehmen besitzt, das mit der zu prüfenden Kapitalgesellschaft verbunden ist oder von dieser mehr als zwanzig vom Hundert der Anteile besitzt“. Diese Voraussetzung würde zwar vom SGVSH erfüllt, soweit ersichtlich aber nicht von den Mitarbeitern der Prüfungsstelle, auf die es nach dem Wortlaut des § 340k Abs. 3 Satz 2, 2. HS HGB allein ankommt.

kassen- und Giroverband argumentiert, die Prüfungsstelle stelle eine selbständige Organisationseinheit innerhalb des Sparkassenverbandes dar. Konsequenz dieser Verselbständigung sei, „dass ein Mitarbeiter der Prüfungsstelle für die Anwendung von § 319 Abs. 3 HGB nur als solcher und nicht als Mitarbeiter des Verbandes angesehen werden kann.“ Unternehmen im Sinne des § 319 Abs. 3 HGB sei daher nicht der Verband, sondern die Prüfungsstelle. Dies sei nur konsequent, denn erstens erkläre § 340k Abs. 3 Satz 2 HGB § 319 Abs. 3 HGB nur für die Mitarbeiter der Prüfungsstelle für anwendbar und zweitens werde die Prüfungsstelle als Abschlussprüfer tätig, nicht der Verband (Stellungnahmen vom 25.07.2013 und 08.11.2013, Umdruck 18/1896, S. 2, und Umdruck 18/1970, S. 6 f.). Auch der SGVSH vertritt die Auffassung, dass im Rahmen der durch § 340k Abs. 3 Satz 2 2. HS HGB angeordneten entsprechenden Anwendung des § 319 Abs. 3 HGB „wegen der vom Gesetzgeber als gleichwertig erachteten Prüfungstätigkeiten der Wirtschaftsprüfer und der Prüfungsstellen der Sparkassen- und Giroverbände auf die Prüfungsstelle als selbständige Organisationseinheit abzustellen“ sei (Stellungnahme vom 06.11.2013, Umdruck 18/1940, S. 5).

Entscheidend ist also die Frage, wie der Begriff des „Unternehmens“ in entsprechender Anwendung des § 319 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 HGB auszulegen ist, ob hierunter der Sparkassen- und Giroverband selbst oder die Prüfungsstelle zu fassen ist und ob eine entsprechende Anwendung dieser Vorschrift auf die hier in Frage stehende Konstellation überhaupt in Betracht kommt.

Die gesetzlich angeordnete entsprechende Anwendung einer Vorschrift bedeutet, dass die Merkmale des verweisenden und des Tatbestandes, auf den verwiesen wird, so miteinander in Verbindung gebracht werden, dass die nach ihrer Funktion und ihrer Stellung im Sinnzusammenhang des Tatbestandes vergleichbaren Merkmale die gleiche Rechtsfolge haben. Unanwendbar sind diejenigen Merkmale, die im Regelungszusammenhang der Verweisungsnorm keine Entsprechung finden (*von Coelln*, in: Maunz/Schmidt-Bleibtreu/Klein/Bethge, Bundesverfassungsgerichtsgesetz, § 17a RN 39, unter Verweis auf *Larenz*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 6. Aufl. 1991, S. 261; vgl. auch *Hund*, in: Umbach/Clemens, Bundesverfassungsgerichtsgesetz, 1992, § 17 RN 11).

Der Begriff des Unternehmens ist im HGB selbst nicht definiert. Als Unternehmen sind aber jedenfalls solche Wirtschaftseinheiten anzusehen, die eigenständige Interessen

kaufmännischer oder gewerblicher Art mit Hilfe einer nach außen in Erscheinung tretenden Organisation verfolgen. Daher sind auch Körperschaften des öffentlichen Rechts als Unternehmen anzusehen, wenn sie nicht nur ideelle Ziele verfolgen (*Wiedmann*, in: Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, *Handelsgesetzbuch*, 2. Aufl. 2008, § 271 RN 3; vgl. auch *Mann*, in: JZ 2002, S. 819).¹¹ Der SGVSH ist gem. § 35 Abs. 2 SpkG eine Körperschaft des öffentlichen Rechts und hat nach § 6 Satz 1 seiner Satzung u. a. die Aufgabe, „die gemeinsamen Angelegenheiten seiner Mitgliedssparkassen bei der Erfüllung ihrer Aufgaben wahrzunehmen“. Die Beteiligung an Rechtspersonen des öffentlichen Rechts ist „zur Förderung seiner Mitgliedssparkassen“ gem. § 7 der Satzung ausdrücklich erlaubt. Eine Verfolgung rein ideeller Ziele ist also nicht gegeben. Vorliegend steht zudem eine Konstellation in Frage, bei der der SGVSH mit über 20% am Stammkapital einer Sparkasse beteiligt wäre. Dies hat die Möglichkeit von Ausschüttungen und einer Beteiligung am Liquidationserlös zur Folge (vgl. § 27 Abs. 4 SpkG-E). Jedenfalls insoweit bestehen daher gegen eine Anwendung des Begriffs „Unternehmen“ i. S. d. § 319 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 HGB auf den SGVSH grundsätzlich keine Bedenken.

Ferner müsste ein Anteilsbesitz i. S. d. § 319 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 HGB vorliegen. Als Anteilsbesitz gilt jede kapitalmäßige Beteiligung (*Morck*, in: Koller/Roth/Morck, *HGB*, 7. Aufl. 2011, § 319 RN 5). Anteile stellen grundsätzlich Mitgliedschaftsrechte dar, die sowohl Vermögensrechte wie die Teilnahme am Gewinn und Liquidationserlös, als auch Verwaltungsrechte wie Mitsprache- und Informationsrechte umfassen (*Wiedmann*, in: Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, *Handelsgesetzbuch*, 2. Aufl. 2008, § 271 RN 2). Hieran könnten deshalb Zweifel bestehen, weil nach herkömmlichem Rechtsverständnis mangels Mitgliedschaftsrechten keine Anteile an Anstalten des öffentlichen Rechts begründet werden konnten (*Reiner*, in: Münchener Kommentar zum HGB, 3. Aufl. 2013, § 271 RN 6; *Vogel*, in: BKR 2009, S. 106, 108; vgl. auch *Blessing*, *Öffentlich-rechtliche Anstalten unter Beteiligung Privater*, 2008, S. 97). Das schleswig-holsteinische Sparkassengesetz erlaubt den Sparkassen in § 4 Abs. 4 SpkG allerdings die Bildung von Stammkapital, das gem. § 4 Abs. 5 SpkG auch von neben dem Träger am Stammkapital Beteiligten gehalten werden und gem. § 4 Abs. 6 Satz 7 SpkG-E u. a. an andere neben dem Träger am Stammkapital Beteiligte übertragen werden kann. Aus der Beteiligung am Stammkapital ergibt sich die Möglichkeit von Ausschüttungen und einer Beteiligung am Liquidationserlös (vgl. § 27 Abs. 4 SpkG-E).

¹¹ Bei den Sparkassen handelt es sich – als Anstalten des öffentlichen Rechts – gem. § 2 Abs. 1 Satz 1 SpkG um selbständige Unternehmen.

Ferner werden Vertreter eines neben dem Träger am Stammkapital Beteiligten von diesem in den Verwaltungsrat entsandt (vgl. im Einzelnen § 7 Abs. 3, § 9 Abs. 3 SpkG). Mit der Beteiligung am Stammkapital sind also sowohl Vermögens- als auch Verwaltungsrechte verbunden. Daher bestehen auch gegen eine (entsprechende) Anwendung des Begriffs Anteilsbesitz i. S. d. § 319 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 HGB auf die hier zu prüfende Fragestellung keine Bedenken.¹²

Fraglich ist daher, ob es Gründe gibt, die eine entsprechende Anwendung des Begriffs „Unternehmen“ in § 319 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 HGB auf den SGVSH in der konkreten Konstellation gleichwohl letztlich ausschließen.

Insofern ist zunächst auf Wortlaut und Systematik von § 340k Abs. 3 und § 319 Abs. 3 HGB abzustellen. § 340k Abs. 3 HGB regelt speziell die Abschlussprüfung bei Sparkassen und unterscheidet seinem Wortlaut nach ausdrücklich zwischen der Prüfungsstelle eines Sparkassen- und Giroverbands, dem Leiter der Prüfungsstelle und den vom Sparkassen- und Giroverband beschäftigten Personen, die das Ergebnis der Prüfung beeinflussen können. Obwohl das Gesetz selbst in § 340k Abs. 3 Satz 3 HGB festlegt, dass sichergestellt sein muss, dass der Abschlussprüfer die Prüfung unabhängig von den Weisungen der Organe des Sparkassen- und Giroverbands durchführen kann, bezieht sich Absatz 3 Satz 2, 2. HS nicht etwa auf von der Prüfungsstelle, sondern auf *vom Sparkassen- und Giroverband beschäftigte* Personen, die das Ergebnis der Prüfung beeinflussen können. Auf diese ist § 319 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 HGB entsprechend anwendbar. Auch dies spricht dafür, in entsprechender Anwendung den Begriff des Unternehmens in § 319 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 HGB auf den Sparkassen- und Giroverband zu beziehen, dessen Beschäftigte auch die Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter der Prüfungsstelle sind.

§ 340k Abs. 3 Satz 2 HGB hat seine jetzige Fassung durch das Bilanzrechtsreformgesetz vom 04.12.2004 (BGBl. I S. 3166) erhalten. Ziel des Bilanzrechtsreformgesetzes war es u. a., das Vertrauen in die Aussagekraft von Unternehmensabschlüssen und die Unabhängigkeit und Objektivität sowie das Testat des Abschlussprüfers zu stärken (BT-Drs. 15/4054, S. 1). Nach dem ursprünglichen Gesetzentwurf der Bundesregierung hatte Absatz 3 Satz 2 lauten sollen: „Die Prüfung darf von der Prüfungsstelle je-

¹² *Blessing*, Öffentlich-rechtliche Anstalten unter Beteiligung Privater, 2008, S. 98, spricht im Zusammenhang mit der Bildung und Übertragung von Stammkapital an Anstalten des öffentlichen Rechts von „öffentlich-rechtlichen Wertpapieren sui generis“. *Becker* sieht hierin die „Etablierung einer landesrechtlichen Kapitalgesellschaft des öffentlichen Rechts“, in: ZG 2010, S. 260, 261.

doch nur durchgeführt werden, wenn der Leiter der Prüfungsstelle die Voraussetzungen der §§ 319, 319a erfüllt“ (BT-Drs. 15/3419). Der Bundesrat hatte hieraufhin gebeten, im weiteren Gesetzgebungsverfahren die Besonderheiten der Prüfungsverbände der Sparkassen und Genossenschaftsverbände zu berücksichtigen. Die nach den §§ 319 und 319a HGB-E vorgesehenen Ausschlussvorschriften ergäben für diese Kreditinstitute „keinen Sinn“ (BR-Drs. 326/04 (Beschluss), S. 3). Als Ergebnis der Beratung im Bundestag wurde in der Beschlussempfehlung und dem Bericht des Rechtsausschusses die jetzige Fassung des § 340k Abs. 3 Satz 2 HGB mit der Begründung vorgeschlagen, hiermit solle „auch für Sparkassen klargestellt werden, dass sich die Unabhängigkeitsanforderungen aus den gleichen Gründen wie bei den genossenschaftlichen Prüfungsverbänden nur auf die im Rahmen der Prüfungsstelle tatsächlich bei der Abschlussprüfung tätigen Personen beziehen und nicht auf den Sparkassen- und Giroverband als solchen und die in anderen Bereichen tätigen Mitarbeiter des Verbandes“ (BT-Drs. 15/4054, S. 40). Diese gesetzgeberische Intention könnte in Frage stellen, ob der Begriff des Unternehmens in § 319 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 HGB tatsächlich auf die organisatorischen Besonderheiten von SGVSH und Prüfungsstelle übertragbar ist.¹³

Ein Vergleich zu § 340k Abs. 2 HGB, der sich auf die Prüfung bei genossenschaftlichen Kreditinstituten bezieht, bringt keinen näheren Aufschluss. Dort ist – anders als bei Prüfungsstellen der Sparkassen – die Anwendung des § 319 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 HGB zwar für Mitglieder des Aufsichtsorgans des Prüfungsverbandes ausgeschlossen, sofern sichergestellt ist, dass der Abschlussprüfer die Prüfung unabhängig von den Weisungen durch das Aufsichtsorgan durchführen kann (§ 340k Abs. 2 Satz 3 HGB). Allerdings wird bei Genossenschaften gem. § 55 Abs. 1 Satz 1 GenG¹⁴ die Prüfung durch den Prüfungsverband selbst und nicht durch eine besondere Stelle innerhalb des Verbandes durchgeführt. Der Verband bedient sich dabei grundsätzlich zum Prüfen der von ihm angestellten Prüfer (§ 55 Abs. 1 Satz 2 GenG). Ein Nebeneinander von Prüfungsverband und Prüfungsstelle, die mit dem Nebeneinander von SGVSH und dort angesiedelter Prüfungsstelle vergleichbar wäre, gibt es bei der Prü-

¹³ Festzustellen ist jedenfalls, dass, wenn man unter dem Begriff des Unternehmens in § 319 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 HGB die Prüfungsstelle verstehen wollte, diese Verweisung – in der Wendung des Bundesrats – insoweit „keinen Sinn“ ergäbe, da nicht erkennbar ist, wie eine Prüfungsstelle Anteile an einer Sparkasse erwerben sollte. Würde eine entsprechende Anwendung des Begriffs des Unternehmens im Regelungszusammenhang der Sparkassenprüfung ausscheiden, bliebe § 319 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 HGB nur im Übrigen entsprechend anwendbar. Ausgeschlossen wäre dann nur, dass Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter der Prüfungsstelle gleichzeitig eine (Teilzeit)-Tätigkeit als gesetzlicher Vertreter, Mitglied des Aufsichtsrats oder Arbeitnehmer in einer der zu prüfenden Sparkassen ausüben.

¹⁴ Genossenschaftsgesetz i. d. F. d. B. vom 16.10.2006, BGBl. I S. 2230, zuletzt geändert durch Art. 8 des Gesetzes vom 15.07.2013, BGBl. I S. 2379.

fung genossenschaftlicher Kreditinstitute also nicht. Jedenfalls kann man aber feststellen, dass der Gesetzgeber die Anwendung des § 319 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 HGB bei der Prüfung durch genossenschaftliche Prüfungsverbände unter bestimmten Voraussetzungen ausgeschlossen hat, für die Prüfungsstellen der Sparkassen aber nicht.

Wie auch vom Innenministerium, dem Deutschen Sparkassen- und Giroverband und dem SGVSH ausgeführt, ist die *Unabhängigkeit der Prüfungsstelle* des SGVSH zwar durch verschiedene Mechanismen geschützt. Die Prüfungsstelle führt die Prüfungen in eigener Verantwortung und unabhängig von Weisungen der Verbandsorgane durch (§ 35 Abs. 3 Satz 4 SpkG). Sie ist an die Berufsgrundsätze nach den für Wirtschaftsprüfungsgesellschaften geltenden Bestimmungen gebunden und hat die für die Prüfung von großen Kapitalgesellschaften geltenden Bestimmungen zu beachten (§ 35 Abs. 3 Satz 5 SpkG). Gemäß § 35 Abs. 3 Satz 3 SpkG bedürfen die Abberufung der Leiterin oder des Leiters der Prüfungsstelle und ihrer oder seiner Stellvertretung zudem der Zustimmung der Aufsichtsbehörde.

Im Übrigen unterliegt der Sparkassen- und Giroverband für Schleswig-Holstein der Aufsicht des Landes (§ 38 Abs. 1 SpkG). Bei öffentlich-rechtlichen Sparkassen, an deren Stammkapital Beteiligungen bestehen, unterliegen die Beteiligten gem. § 38 Abs. 2 SpkG insoweit der Rechtsaufsicht des Landes, als deren Beteiligung an einer öffentlich-rechtlichen Sparkasse betroffen ist. Aufsichtsbehörde für den Sparkassen- und Giroverband mit seiner Geschäftsstelle und seiner Prüfungsstelle ist gem. § 42 Abs. 1 SpkG das Innenministerium. Es kann sich u. a. gem. § 42 Abs. 2 i. V. m. § 40 Abs. 1 Satz 1 SpkG jederzeit über alle Angelegenheiten der Sparkasse unterrichten, an Ort und Stelle prüfen und besichtigen, mündliche und schriftliche Berichte anfordern sowie Akten und sonstige Unterlagen einsehen. Die Aufsichtsbehörde überwacht gem. § 42 Abs. 3 SpkG insbesondere gegenüber der Prüfungsstelle die Einhaltung ihrer Pflichten nach § 35 Abs. 3 SpkG. Sie kann hierzu Untersuchungen durchführen, Dritte heranziehen und geeignete Maßnahmen anordnen. Bei erheblichen Pflichtverstößen kann sie vom Verband die Abberufung der Leiterin oder des Leiters der Prüfungsstelle und ihrer oder seiner Stellvertretung verlangen.

Es ist also nicht von der Hand zu weisen, dass die rechtliche Ausgestaltung der Prüfungsstellen auch losgelöst von den §§ 319 und 319a HGB aufgrund der in § 340k Abs. 3 HGB vorgegebenen Kriterien und aufgrund der im Sparkassengesetz ausgestalteten Aufsicht des Innenministeriums eine gewisse Unabhängigkeit innerhalb des

Sparkassen- und Giroverbandes garantiert. Dies ändert allerdings nichts daran, dass es sich bei der Prüfungsstelle um eine „rechtlich unselbständige“ Einrichtung des Sparkassen- und Giroverbandes handelt (Gesetzesbegründung, Drs. 16/1936, S. 25; vgl. auch Stellungnahme des Sparkassen- und Giroverbandes vom 06.11.2013, Um- druck 18/1940, S. 3). Zudem kann es im Rahmen der Verweisung auf § 319 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 HGB auf eine Weisungsunabhängigkeit nicht entscheidend ankommen. Dies ergibt sich daraus, dass – wie unter 2.3 bereits dargestellt – gem. § 340k Abs. 3 Satz 3 HGB die Weisungsunabhängigkeit des Abschlussprüfers kumulativ vorliegen muss.

Vor einer Abberufung ohne Zustimmung der Aufsichtsbehörde ist zudem nur der Lei- ter der Prüfungsstelle geschützt. Dieses trifft auf die übrigen Mitarbeiterinnen und Mit- arbeiter innerhalb der Prüfungsstelle, die das Ergebnis der Prüfung möglicherweise beeinflussen können, nicht zu. Selbst wenn die Prüfungsstelle Prüfungen in eigener Verantwortung und unabhängig von Weisungen der Verbandsorgane durchführt, bleibt es doch dabei, dass § 340k Abs. 3 HGB nicht hierauf, sondern auf die Mitarbeiterin- nen und Mitarbeitern des SGVSH abstellt, die das Ergebnis der Prüfung beeinflussen können. Diese Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter hätten die Beteiligungen der sie an- stellenden Körperschaft zu überprüfen, zu der sie aufgrund ihrer Anstellung in einem gewissen Abhängigkeitsverhältnis stehen. Diese Art von Interessenkonflikt soll nach der Intention des § 319 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 HGB gerade ausgeschlossen sein.

Zwar sollten nach der Intention des Bundesgesetzgebers die Unabhängigkeitsanfor- derungen nicht auf die Sparkassen- und Giroverbände als solche erstreckt werden, wohl aber auf die im Rahmen der Prüfungsstelle tatsächlich bei der Abschlussprüfung tätigen Personen (vgl. oben S. 10). Hierbei handelt es sich aber um Personen, die beim Sparkassen- und Giroverband und nicht von der Prüfungsstelle angestellt sind. Aufgrund der dargestellten Kriterien, die die Unabhängigkeit und Unbefangenheit der Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter der Prüfungsstelle beeinflussen könnten, bestehen daher aus Sicht des Wissenschaftlichen Dienstes im Ergebnis Bedenken dagegen, die Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter der Prüfungsstelle des Sparkassen- und Giroverban- des von der entsprechenden Anwendung des § 319 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 HGB auszu- nehmen, wenn der SGVSH mehr als 20% der Anteile am Stammkapital einer Spar- kasse besitzt.

3. Ergebnis

Im Ergebnis folgt hieraus, dass aufgrund von § 340k Abs. 3 Satz 2, 2. HS i. V. m. § 319 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 HGB Bedenken dagegen bestehen, dass Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter der Prüfungsstelle des Sparkassen- und Giroverbandes eine Sparkasse prüfen, wenn der Sparkassen- und Giroverband mehr als 20% der Anteile am Stammkapital dieser Sparkasse hält. Dabei ergibt sich der Ausschluss von der Prüfung aus einer unwiderleglichen gesetzlichen Vermutung. Auf die besonderen Umstände des Einzelfalls, ob also tatsächlich Unabhängigkeit bzw. Befangenheit gegeben sind, kommt es dabei nicht an.

Für Rückfragen stehen wir Ihnen selbstverständlich gern zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen
Für den Wissenschaftlichen Dienst

gez. Dr. Sonja Riedinger