

Ministerium für Heimat, Kommunales,  
Bau und Digitalisierung (MHKBD)  
des Landes Nordrhein-Westfalen  
Jürgensplatz 1  
40219 Düsseldorf

*ausschließlich per E-Mail:*  
[poststelle@mhkbd.nrw.de](mailto:poststelle@mhkbd.nrw.de)

*nachrichtlich an: Landtag NRW*  
*Ausschuss für Heimat und Kommunales*  
*email@landtag.nrw.de*  
*AHeiKo@landtag.nrw.de*

Düsseldorf, 29. November 2023

523/617

### **Referentenentwurf eines Dritten Gesetzes zur Weiterentwicklung des Neuen Kommunalen Finanzmanagements im Land Nordrhein-Westfalen (RefE 3. NKF-Weiterentwicklungsgesetz NRW – 3. NKFWG)**

Sehr geehrte Frau Ministerin Scharrenbach,

auf der Website des Landtags ist ein Referentenentwurf für ein 3. NKF-Weiterentwicklungsgesetz Nordrhein-Westfalen (RefE 3. NKFWG NRW) vom 7.11.2023 veröffentlicht (vgl. [MMV18-1899.pdf \(nrw.de\)](#)). Das Gesetz sieht wesentliche Änderungen beim Haushaltsausgleich und der Pflicht zur Erstellung von Haushaltssicherungskonzepten vor und soll nach den Vorstellungen des Ministeriums bereits ab 1.1.2024 in Kraft treten.

Trotz seiner Bezeichnung enthält der Entwurf nicht nur Änderungen des kommunalen Haushaltsrechts bzw. der kommunalen Doppik, sondern auch umfangreiche Änderungen der Vorschriften zur Rechnungslegung und Prüfung kommunaler Unternehmen. Diese Vorschläge werfen aus fachlicher Sicht eine Reihe von Fragen auf, die wir in diesem Schreiben darstellen.

Dem Dokument auf der Landtagsseite ist zu entnehmen, dass eine Verbändeanhörung eingeleitet wurde. In der Vergangenheit war das IDW regelmäßig in Verbändeanhörungen eingebunden. Uns ist nicht klar, warum dies nicht mehr

Institut der Wirtschaftsprüfer  
in Deutschland e. V.

Wirtschaftsprüferhaus  
Tersteegenstraße 14  
40474 Düsseldorf  
Postfach 32 05 80  
40420 Düsseldorf

TELEFONZENTRALE:  
+49 (0) 211 / 45 61 - 0

FAX GESCHÄFTSLEITUNG:  
+49 (0) 211 / 4 54 10 97

INTERNET:  
[www.idw.de](http://www.idw.de)

E-MAIL:  
[info@idw.de](mailto:info@idw.de)

BANKVERBINDUNG:  
Deutsche Bank AG Düsseldorf  
IBAN: DE53 3007 0010 0748 0213 00  
BIC: DEUTDE33XXX  
UST-ID Nummer: DE119353203

GESCHÄFTSFÜHRENDE R VORSTAND:  
Prof. Dr. Klaus-Peter Naumann,  
WP StB, Sprecher des Vorstands;  
Melanie Sack, WP StB,  
stv. Sprecherin des Vorstands;  
Dr. Torsten Moser, WP

Amtsgericht Düsseldorf  
Vereinsregister VR 3850

**Seite 2/14** zum Schreiben vom 29.11.2023 an Frau Ministerin Ina Scharrenbach, MHKBD NRW

der Fall ist. Rechnungslegung und Prüfung sind Kernthemen des IDW. Zudem ist der Berufsstand der Wirtschaftsprüfer von den Änderungen im vorliegenden RefE unmittelbar betroffen.

Angesichts der knappen Zeit beschränken wir unsere Anregungen auf die Vorschriften zu den kommunalen Unternehmen.

Der RefE begründet die Änderungen damit, dass die finanzielle Handlungsfähigkeit der Kommunen abgesichert werden soll. Unter dem Stichwort Bürokratieabbau sollen auch Erleichterungen für kommunale Unternehmen in privater Rechtsform sowie öffentlich-rechtliche Organisationsformen geschaffen werden.

Aufgrund der Beteiligung der öffentlichen Hand sieht das Landesrecht von Nordrhein-Westfalen wie das Recht anderer Bundesländer regelmäßig strengere Rechnungslegungsvorschriften für Unternehmen vor. Demnach müssen öffentliche Unternehmen ungeachtet ihrer tatsächlichen Größe oder Rechtsform wie große Kapitalgesellschaften nach den handelsrechtlichen Vorschriften einen Jahresabschluss und einen Lagebericht aufstellen und sich einer Abschlussprüfung unterziehen. Diese strengeren Vorgaben sollen laut RefE auf das handelsrechtliche Mindestmaß zurückgeführt werden. Dies ist jedoch nicht bei allen bilanzierenden Einheiten gleichermaßen der Fall und zum Teil werden Anforderungen sogar verschärft.

### **Änderung des § 108 GO-E zu privatrechtlichen Unternehmen**

Bislang darf eine Kommune Unternehmen in einer Rechtsform des privaten Rechts nur gründen oder sich daran beteiligen, wenn durch eine Regelung im Gesellschaftsvertrag bzw. der Satzung gewährleistet ist, dass die Gesellschaft – unabhängig von ihrer tatsächlichen Größe – den Jahresabschluss und Lagebericht in entsprechender Anwendung der Vorschriften des Dritten Buches des Handelsgesetzbuches (HGB) für große Kapitalgesellschaften aufstellt und prüfen lässt.

Der RefE sieht eine Änderung der in § 108 Abs. 1 Nr. 8 GO NRW geregelten Beteiligungsvoraussetzung vor. Demnach muss gesellschaftsvertraglich künftig nur noch geregelt sein, dass der Jahresabschluss in entsprechender Anwendung der Vorschriften des Dritten Buches des HGB aufgestellt und geprüft wird. Es gelten somit für kleine und mittelgroße privatrechtliche Unternehmen (KMU) in öffentlicher Hand nicht mehr die strengeren Vorschriften für große Kapitalgesellschaften. Folglich können bei der Aufstellung größenabhängige Erleichterungen in Anspruch genommen werden, sofern der Gesellschaftsvertrag bzw. die

**Seite 3/14** zum Schreiben vom 29.11.2023 an Frau Ministerin Ina Scharrenbach, MHKBD NRW

Satzung entsprechend angepasst wird und die strengeren Anforderungen nicht mehr vorsieht.

Durch die Reduzierung der Anforderungen für kommunale Unternehmen in privater Rechtsform sollen sich für KMU nicht nur Aufstellungserleichterungen ergeben. Nach der Gesetzesbegründung, die auf die abgestuften Aufstellungs- und Prüfungspflichten des HGB Bezug nimmt, soll auch die landesrechtliche Vorgabe, dass kleine Kapitalgesellschaften geprüft werden müssen, entfallen. Dies diene der Bürokratieentlastung.

Wenn die Abschlussprüfung entfällt, wird als unmittelbare Folge in NRW zumindest nach den Vorgaben der Gemeindeordnung künftig für kleine privatrechtliche Unternehmen in kommunaler Hand auch die Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung gemäß § 53 HGrG (*IDW PS 720*) entfallen, da diese als Erweiterung der Abschlussprüfung konzipiert ist.

Die Absicht, kleine Kapitalgesellschaften von der Prüfung zu befreien, ergibt sich lediglich aus der Gesetzesbegründung. Die geplante Änderung des § 108 Abs. 1 Nr. 8 GO ist insofern nicht eindeutig. Sie setzt eine bestimmte Lesart der neuen Nr. 8 („*wenn bei Unternehmen [...] gewährleistet ist, dass der Jahresabschluss in entsprechender Anwendung der Vorschriften des Dritten Buches des Handelsgesetzbuches aufgestellt und geprüft wird, [...]*“) voraus.

Die gewünschte Folge tritt nur ein, wenn die Passage dahingehend interpretiert wird, dass

- *der Jahresabschluss in entsprechender Anwendung der Vorschriften des Dritten Buches des Handelsgesetzbuches aufgestellt und*
- *in entsprechender Anwendung der Vorschriften des Dritten Buches des Handelsgesetzbuches geprüft wird.* [d.h. keine Prüfungspflicht für kleine Gesellschaften]

Es ist aber auch möglich, die Passage so zu verstehen, dass

- *der Jahresabschluss in entsprechender Anwendung der Vorschriften des Dritten Buches des Handelsgesetzbuches aufgestellt und*
- *dass der Jahresabschluss geprüft wird.* [d.h. generelle Prüfungspflicht ungeachtet der Größe – wie es der RefE für Eigenbetriebe und AöR vorsieht]

Die erste Lesart bedeutet dann aber die Geltung der gesetzlichen Vorschriften des HGB. Eine solche Anforderung scheint daher nicht nur entbehrlich, sondern wirft eher Zweifelsfragen auf. Den Grundsätzen guter Rechtsetzung entsprechend **regen wir an, die Regelung in Nr. 8 des RefE zu streichen.**

**Seite 4/14** zum Schreiben vom 29.11.2023 an Frau Ministerin Ina Scharrenbach, MHKBD NRW

Es bleibt unbenommen, in der Gesetzesbegründung klarzustellen, dass sich für das jeweilige Unternehmen durch Gesellschaftsvertrag oder Satzung in Bezug auf die Rechnungslegung und Prüfung auf freiwilliger Basis oder in Übereinstimmung mit einem ggf. einschlägigen Public Corporate Governance Kodex (PCGK) der Kommune strengere Regelungen treffen lassen.

### **Änderung des § 21 EigVO-E zu Eigenbetrieben**

Nach dem RefE müssen nur noch Eigenbetriebe, die nach NKF Rechnung legen, einen Lagebericht aufstellen. Für Eigenbetriebe, die nach handelsrechtlichen Grundsätzen Rechnung legen, entfällt aufgrund des Verweises auf die Vorschriften für alle Kaufleute sowie der Aufhebung des § 25 EigVO generell die Pflicht, einen Lagebericht aufzustellen.

Dennoch sollen nach dem RefE die Eigenbetriebe – anders als die kommunalen Unternehmen in einer Rechtsform des privaten Rechts – ungeachtet ihrer Größe weiterhin der Abschlussprüfung unterliegen (§ 21 Abs. 2 Satz 1 EigVO-E).

Als Folge daraus ergeben sich in Bezug auf die Auftragserweiterung entsprechend § 53 HGrG Probleme für die Prüfungsdurchführung. Der Fragenkatalog des *IDW PS 720*, der in Abstimmung mit Vertretern des Bundesfinanzministeriums, des Bundesrechnungshofs und der Landesrechnungshöfe erarbeitet wurde, ist derzeit auf der Grundlage verfasst, dass Unternehmen der öffentlichen Hand grundsätzlich nach den Vorschriften für große Kapitalgesellschaften Rechnung legen und einen Lagebericht aufstellen. Die Auftragserweiterung unterstellt, dass der Wirtschaftsprüfer über Erkenntnisse aus der Abschlussprüfung verfügt, um seine Aussagen zu treffen. Die Ausgangslage ist hingegen eine völlig andere, wenn bspw. Fragenkreis 4 Aussagen zum Risikofrüherkennungssystem oder Fragenkreis 5 zu Finanzinstrumenten/Derivaten verlangt, ohne dass das zu prüfende Unternehmen zuvor selbst einen Lagebericht aufgestellt hat, in dem Risiken und Chancen beschrieben werden, und der Abschlussprüfer sich bei der Prüfung des Lageberichts bereits mit den diesbezüglichen organisatorischen Vorkehrungen und internen Kontrollen auseinandergesetzt hat.

**Aufgrund der kurzfristigen Kenntnis des RefE gab es noch keine Gelegenheit, sich in den IDW Gremien damit zu befassen, ob und inwieweit sich ggf. Anpassungsbedarf für *IDW PS 720* ergibt.** Auch müssten WP-Praxen sehr kurzfristig ihre Prüfprogramme für die Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung umfassend überarbeiten, weil bisherige Synergien entfallen, dadurch weitere Prüfungshandlungen vorzusehen sind und für viele Fragen eine neue Herangehensweise geplant werden muss.

Seite 5/14 zum Schreiben vom 29.11.2023 an Frau Ministerin Ina Scharrenbach, MHKBD NRW

### **Änderung des § 22 KUV-E zu Anstalten des öffentlichen Rechts (AöR)**

Dieselben Überlegungen in Bezug auf *IDW PS 720* gelten auch für kommunale AöR in NRW, die nach dem RefE ebenso keinen Lagebericht mehr aufzustellen haben und ungeachtet ihrer Größe der Abschlussprüfung unterliegen (§ 22 KUV-E). Allerdings überrascht die Regelungssystematik des RefE in Bezug auf AöR.

Nach § 114a Abs. 10 GO NRW haben AöR bislang einen Jahresabschluss und Lagebericht nach den für große Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften des HGB aufzustellen und prüfen zu lassen. Diese Vorschrift soll durch einen Verweis auf § 108 Abs. 1 Nr. 8 GO-E ersetzt werden. Somit würde sich die Regelungssystematik ändern. Die Anforderungen würden nicht mehr unmittelbar durch das Landesrecht geregelt, sondern mittelbar über Anforderungen an die Ausgestaltung der Satzung.

Die Zwecksetzung dieser Regelung scheint unklar. Aufgrund der konkurrierenden Gesetzgebung kann der Landesgesetzgeber nicht unmittelbar Anforderungen an privatrechtliche Unternehmen der öffentlichen Hand stellen, die über das HGB hinausgehen. Deshalb ist es im Kommunalrecht in allen Bundesländern üblich, diese strengeren Anforderungen (mittelbar) über eine Beteiligungsvoraussetzung zu regeln, für welche die Kommunen als Gesellschafter Normadressat sind und für eine entsprechende gesellschaftsvertragliche Regelung sorgen müssen. Für öffentlich-rechtliche Organisationsformen, die nicht unmittelbar dem HGB unterliegen oder für die aufgrund § 263 HGB der Vorbehalt des Landesrechts gilt, kann das Landesrecht *unmittelbar* Rechnungslegungsanforderungen festlegen. Es ist also nicht nötig, den Umweg der Beteiligungsvoraussetzung zu nehmen, um Rechnungslegungsanforderungen festzulegen.

Der RefE wählt in § 114a Abs. 10 GO, der bislang die Rechnungslegungsanforderungen unmittelbar regelt, nun die Formulierung „§ 108 Abs. 1 Satz 1 Nr. 8 gilt entsprechend“ und regelt somit nur noch mittelbar (über die Satzung) die Rechnungslegungsgrundsätze. § 22 Abs. 1 KUV-E regelt die Rechnungslegungsanforderungen weiterhin unmittelbar, so dass eine entsprechende Satzungsregelung gar nicht erforderlich ist. Insofern sind die Rechtsgrundlagen nicht konsistent.

**Wir regen an, die widersprüchlichen Regelungen für AöR entsprechend zu ändern.**

Seite 6/14 zum Schreiben vom 29.11.2023 an Frau Ministerin Ina Scharrenbach, MHKBD NRW

### **Rechtsfolgen des Verweises auf handelsrechtliche Vorschriften für alle Kaufleute**

**In Bezug auf AöR und Eigenbetriebe stehen die in der Begründung dargestellten Rechtsfolgen nicht im Einklang zu dem geänderten Gesetzeswortlaut.** So hätten sowohl AöR als auch Eigenbetriebe, die nach HGB Rechnung legen, künftig weder Anhang noch Lagebericht aufzustellen (anders als Eigenbetriebe, die in Anwendung des § 27 EigVO nach NKF Rechnung legen und größenunabhängig weiterhin einen Anhang gem. § 45 KomHVO und einen Lagebericht gem. § 49 KomHVO aufzustellen haben). Der RefE verweist bei AöR jedoch auf die weitergehenden Rechtsfolgen des § 108 GO-E und führt ebenso zu § 21 EigVO-E aus, dass „damit die Regelung aus § 108 Abs. 1 Satz 1 Nr. 8 GO-E für das Land Nordrhein-Westfalen auch auf die Eigenbetriebe übertragen“ werde. Außerdem suggeriert die Begründung, dass es den Fall geben könne, dass „ein Lagebericht aufgrund der Größe des Eigenbetriebs aufzustellen“ sei, während aufgrund der Formulierung der Vorschrift § 267 HGB (Schwellenwerte für die Größenklassen) nicht zum Tragen kommt. Ebenso scheint die Gesetzesbegründung mitunter davon auszugehen, dass es einen Anhang gibt.

Wenn kein Anhang mehr aufzustellen ist, laufen einige Vorschriften ins Leere, bspw. zur Spartenrechnung (§ 23 Abs. 2 EigVO, § 24 Abs. 2 KUV) oder zum Anlagenspiegel (§ 24 EigVO-E, § 25 KUV-E).

**Deshalb stellt sich die Frage, ob es sich bei der Formulierung der Norm um ein Versehen handelt und nicht eigentlich beabsichtigt war, für die öffentlich-rechtlichen Rechtsformen die handelsrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften für Kapitalgesellschaften (soweit sie nicht als „groß“ anzusehen sind) vorzuschreiben.**

Das Dritte Buch des HGB, das die handelsrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften enthält, untergliedert sich in mehrere Abschnitte. Der erste Abschnitt (§§ 238-263 HGB) enthält die Vorschriften, die grundsätzlich von allen Kaufleuten beachtet werden müssen. In den weiteren Abschnitten finden sich ergänzende Vorschriften für bestimmte Arten von Unternehmen. Kapitalgesellschaften (GmbH, AG) und ihnen gleichgestellte haftungsbeschränkte Personengesellschaften (GmbH & Co.KG) haben aufgrund ihrer Rechtsform zusätzlich zu den allgemeinen Grundsätzen des ersten Abschnitts des HGB die ergänzenden Vorschriften des zweiten Abschnitts zur Rechnungslegung und zur Prüfung (§§ 264-335c HGB) anzuwenden.

Bei öffentlich-rechtlichen Organisationsformen ist dies nicht der Fall, da es sich nicht um Kapitalgesellschaften oder ihnen gleichgestellte Personenhandelsgesellschaften handelt. **Wenn beabsichtigt sein sollte, dass für öffentlich-**

Seite 7/14 zum Schreiben vom 29.11.2023 an Frau Ministerin Ina Scharrenbach, MHKBD NRW

**rechtliche Organisationsformen wie Eigenbetriebe oder Anstalten des öffentlichen Rechts auch die ergänzenden Vorschriften der §§ 264 ff. HGB gelten sollen, ist der Verweis im Landesrecht zu spezifizieren.** Dies kann auf unterschiedliche Weise erfolgen, entweder

- durch konkrete Angabe der einschlägigen Paragraphen (§§ 264 ff. HGB),
- durch eine Ergänzung des Verweises auf den ersten und zweiten Abschnitt des Dritten Buches (wie dies heute bereits in § 22 KUV enthalten ist, aber im RefE gestrichen wurde), oder
- durch einen Verweis auf die Vorschriften des Dritten Buches für Kapitalgesellschaften (ohne den Zusatz „große“).

Beispiele für die Anpassungen:

§ 114a Abs. 10 GO in der geltenden Fassung: *„Der Jahresabschluss und der Lagebericht der Anstalt werden nach den für ~~große~~ Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften des Handelsgesetzbuches aufgestellt [...].“*

§ 22 KUV in der geltenden Fassung: *„[...] Die [...] Vorschriften [...] nach dem dritten Buch des Handelsgesetzbuches (1. und 2. Abschn.) für den Jahresabschluss der ~~großen~~ Kapitalgesellschaften gelten, finden sinngemäß Anwendung, [...].“*

§ 22 KUV-E i.d.F. RefE könnte wie folgt ergänzt werden (Ergänzung unterstrichen): *„Für den Schluss eines jeden Wirtschaftsjahres ist ein Jahresabschluss in entsprechender Anwendung der für Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften des Dritten Buches des Handelsgesetzbuches aufzustellen und zu prüfen, [...].“*

Ein allgemeiner Verweis auf die Vorschriften des Dritten Buches des HGB – obwohl er gleich formuliert ist – zieht je nach Art des Unternehmens einen unterschiedlichen Umfang an Rechnungslegungsanforderungen nach sich. Die nachstehende Abbildung (dritte Spalte) vermittelt dazu einen Überblick:

Seite 8/14 zum Schreiben vom 29.11.2023 an Frau Ministerin Ina Scharrenbach, MHKBD NRW

	Vorschriften des Dritten Buches des Handelsgesetzbuches für <b>große Kapitalgesellschaften</b>	Vorschriften des Dritten Buches des Handelsgesetzbuches für <b>Kapitalgesellschaften</b>	Vorschriften des <b>Dritten Buches</b> des Handelsgesetzbuches
GmbH, AG, GmbH & Co.KG	§§ 238-263 HGB & §§ 264-289f HGB → zzgl. Anhang → zzgl. Lagebericht	§§ 238-263 HGB & §§ 264-289f HGB → zzgl. Anhang → zzgl. Lagebericht (Ausnahme für kleine Unternehmen)	§§ 238-263 HGB & §§ 264-289f HGB → zzgl. Anhang → zzgl. Lagebericht (Ausnahme für kleine Unternehmen)
Eigenbetriebe	§§ 238-263 HGB & §§ 264-289f HGB → zzgl. Anhang → zzgl. Lagebericht	§§ 238-263 HGB & §§ 264-289f HGB → zzgl. Anhang → zzgl. Lagebericht (Ausnahme für kleine Unternehmen)	<b>§§ 238-263 HGB</b> <b>JA = Bilanz + GuV</b> → <b>kein Anhang</b> → <b>kein Lagebericht</b>
AöR	§§ 238-263 HGB & §§ 264-289f HGB → zzgl. Anhang → zzgl. Lagebericht	§§ 238-263 HGB & §§ 264-289f HGB → zzgl. Anhang → zzgl. Lagebericht (Ausnahme für kleine Unternehmen)	<b>§§ 238-263 HGB</b> → <b>kein Anhang</b> → <b>kein Lagebericht</b>

### **Nachhaltigkeitsberichterstattung bzw. mittelbare Anwendung der CSRD**

Sobald die Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) in deutsches Recht umgesetzt sein wird, haben öffentliche Unternehmen in einer Rechtsform des Privatrechts spätestens ab dem Geschäftsjahr 2025 verpflichtend einen Nachhaltigkeitsbericht, der in einem gesonderten Abschnitt des Lageberichts erfolgt, zu erstellen, sofern sie als „groß“ im bilanzrechtlichen Sinne (Schwellenwerte in § 267 HGB) anzusehen sind. Wie alle großen Kapitalgesellschaften und ihnen gleichgestellten Personenhandelsgesellschaften können sich kommunale Unternehmen, die dem HGB unmittelbar unterliegen, dem nicht entziehen.

Darüber hinaus können kommunale Unternehmen aufgrund von Landesrecht, Satzung oder Gesellschaftsvertrag betroffen sein. Mittelbar betroffen sind Unternehmen ungeachtet ihrer tatsächlichen Größe oder Rechtsform, die „wie große Kapitalgesellschaften“ berichten müssen.

**Seite 9/14** zum Schreiben vom 29.11.2023 an Frau Ministerin Ina Scharrenbach, MHKBD NRW

Der RefE nennt als Ziel lediglich Bürokratieabbau und geht nicht darauf ein, ob damit auch die künftige mittelbare Anwendung der CSRD auf kommunale Unternehmen in NRW vermieden werden soll. Der Zeitpunkt des RefE lässt dies jedoch vermuten.

Mit dem vorliegenden RefE wären jedenfalls kommunale Unternehmen künftig nicht mittelbar zu einer Nachhaltigkeitsberichterstattung gemäß §§ 289 ff. HGB-E in der Fassung eines noch erwartenden CSRD-Umsetzungsgesetzes verpflichtet.

Die Vermeidung einer mittelbaren Pflicht zur Nachhaltigkeitsberichterstattung für privatrechtliche KMU und öffentlich-rechtliche Organisationsformen ließe sich auch mit dem weitergehenden Verweis auf die „Vorschriften des Dritten Buches des Handelsgesetzbuches für Kapitalgesellschaften“ erreichen.

**Die strengeren Rechnungslegungsvorschriften für große Kapitalgesellschaften werden öffentlichen Unternehmen ungeachtet ihrer Größe und Rechtsform im Allgemeinen auferlegt, um der besonderen Verantwortung zur Verwaltung öffentlicher Mittel gerecht zu werden. Wenn dieses Ziel aufrechterhalten werden soll und lediglich beabsichtigt ist, künftig die Pflicht zur Nachhaltigkeitsberichterstattung zu vermeiden, kann dies auch auf anderem Wege erreicht werden.**

Unseres Wissens plant beispielsweise das Bundesfinanzministerium, die Anforderung in § 65 Abs. 1 BHO, wonach für Bundesbeteiligungen gewährleistet sein muss, dass Jahresabschluss und Lagebericht in entsprechender Anwendung der Vorschriften des Dritten Buches des HGB für große Kapitalgesellschaften aufgestellt und geprüft werden, grundsätzlich beizubehalten und nur für die Nachhaltigkeitsberichterstattung eine Ausnahme vorzusehen. Die Pflicht zur Nachhaltigkeitsberichterstattung und der Umfang der anzuwendenden Vorschriften soll stattdessen unternehmensindividuell in Gesellschaftsvertrag bzw. Satzung festgelegt werden.

### **Streichung der individualisierten Angabe der Organbezüge**

Das HGB (§ 285 Nr. 9) verlangt im Anhang eine Angabe über die Gesamtbezüge der Mitglieder des Geschäftsführungs- sowie des Aufsichtsorgans. Diese Angabe kann gemäß § 286 Abs. 4 HGB unterbleiben, wenn sich anhand dieser Angaben die Bezüge eines Mitglieds dieser Organe feststellen lassen.

**Seite 10/14** zum Schreiben vom 29.11.2023 an Frau Ministerin Ina Scharrenbach, MHKBD NRW

Im RefE wird in der Begründung zu § 108 Abs. 1 GO ausgeführt, dass „aus Gründen der Transparenz“ (Seite 17) für privatrechtliche Unternehmen der öffentlichen Hand die handelsrechtliche Schutzklausel nach § 286 Abs. 4 HGB ausgeschlossen wird.

**Die Formulierung vermittelt den Eindruck, dass durch diese vermeintlich neue Regelung die Transparenz erhöht werde. Nicht erwähnt ist, dass hingegen die diesbezüglichen Angabepflichten durch den RefE insgesamt reduziert werden.** Bislang fordert § 108 Abs. 1 Nr. 9 GO den individualisierten Ausweis: Durch Gesellschaftsvertrag oder Satzung ist bei Unternehmen und Einrichtungen in Gesellschaftsform sicherzustellen, dass – zusätzlich zu den Gesamtbezügen im Sinne des § 285 Nr. 9 HGB für jede Personengruppe – die Bezüge unter Namensnennung für jedes einzelne Mitglied dieser Personengruppen im Anhang angegeben und aufgegliedert werden. Durch die ersatzlose Streichung des derzeit geltenden § 108 Abs. 1 Nr. 9 GO entfällt künftig die individualisierte Angabe der Organbezüge.

Die Gesetzesbegründung unterstellt, dass dies eine Folge der Angleichung der Rechnungslegungsanforderungen an das HGB gemäß der tatsächlichen Größe der Unternehmen sei. Dies ist jedoch nicht der Fall. Die individualisierte Angabe ist eine landesrechtliche Vorschrift, die schon bislang auch für große Unternehmen über das Handelsrecht hinausging. Diese Vorgabe orientiert sich an den früheren Vorgaben des HGB für börsennotierte Aktiengesellschaften, welche die zusätzliche Angabe der individualisierten Organbezüge letztmalig für das Geschäftsjahr 2020 im Anhang zu machen hatten. Mit dem Gesetz zur Umsetzung der zweiten Aktionärsrechterichtlinie (ARUG II) wurde stattdessen ein von der handelsrechtlichen Rechnungslegung losgelöster aktienrechtlicher Vergütungsbericht geschaffen (§ 162 AktG), so dass diese Angaben i.R.d. Abschlussprüfung nicht mehr inhaltlich zu prüfen sind.

Für Unternehmen der öffentlichen Hand sind deutschlandweit auf allen Ebenen (Bund, Länder, Kommunen) jedoch Vorgaben zur individualisierten Angabe zur Vergütung der Organmitglieder weit verbreitet. Unterschiede bestehen indes im Regelungsansatz (gesetzliche oder andere Grundlage) und der Verortung (innerhalb oder außerhalb des Jahresabschlusses). Mit sog. Transparenzgesetzen wurde nicht nur in NRW, sondern auch z.B. in Schleswig-Holstein für öffentliche Unternehmen die individualisierte Angabe der Organbezüge im Anhang eingeführt. Je nach Regelwerk sind die Angaben unterschiedlich verortet, etwa in einem Corporate Governance Bericht (vgl. z.B. PCGK des Bundes, Rn. 7.2.1 f.), im Beteiligungsbericht, als gesondert veröffentlichter Bericht oder im Anhang

**Seite 11/14** zum Schreiben vom 29.11.2023 an Frau Ministerin Ina Scharrenbach, MHKBD NRW

zum Jahresabschluss (vgl. z.B. PCGK des Landes Baden-Württemberg, bislang Rn. 96-98, ab 1.1.2024 Rn. 109-111).

In Diskussionen um die Weiterentwicklung des *IDW Prüfungsstandards: Berichterstattung über die Erweiterung der Abschlussprüfung nach § 53 HGrG (IDW PS 720)* wurde dem IDW seitens der Behörden, insbesondere des Bundesfinanzministeriums und den Rechnungshöfen des Bundes und der Länder, nachdrücklich versichert, wie wichtig die Offenlegung der individualisierten Angabe der Organbezüge für die Adressaten sei und der Aspekt keinesfalls im entsprechenden Fragenkreis fehlen dürfe. Damit steht nicht in Einklang, dass der RefE augenscheinlich eine andere Wertung vornimmt und die Angabepflicht ersatzlos streicht. Auch die Gesetzesbegründung deutet nicht darauf hin, dass die Angabe ggf. durch ein anderes Mittel außerhalb des Jahresabschlusses gefordert werden soll.

### **Aufhebung der durch das Transparenzgesetz eingeführten Anforderungen für alle kommunalen Unternehmen**

Der RefE schafft die individualisierte Angabe der Organbezüge nicht nur für privatrechtliche Unternehmen (§ 108 Abs. 1 Nr. 9 GO) ab, sondern auch für Eigenbetriebe (§ 24 Abs. 1 EigVO) und Anstalten des öffentlichen Rechts (§ 114a Abs. 10 Satz 2 GO).

Die Erläuterung im RefE zu § 24 EigVO, dass auf die Vorgabe in Abs. 1 verzichtet werden kann, weil sie sich aus § 285 Nr. 9 HGB ergebe, ist u.E. unzutreffend.

Mit dem „Gesetz zur Schaffung von mehr Transparenz in öffentlichen Unternehmen im Lande Nordrhein-Westfalen (Transparenzgesetz NRW)“ vom 17.12.2009 wurde die individualisierte Angabe der Organbezüge im Anhang des Jahresabschlusses sämtlicher öffentlicher Unternehmen ungeachtet ihrer Rechtsform und Größe eingeführt. Laut Gesetzesbegründung zum Transparenzgesetz NRW kommt dem Informationsanspruch der Allgemeinheit ein besonderer Stellenwert zu, wenn sich Unternehmen der öffentlichen Hand aus öffentlichen Mitteln finanzieren oder die öffentliche Hand das Risiko unternehmerischen Handelns trägt. Die Bürger haben demnach einen berechtigten Anspruch darauf zu erfahren, wofür öffentliche Gelder eingesetzt werden, insb. für die Personalkosten in öffentlichen Unternehmen (vgl. Landtagsdr. 14/10027 vom 27.10.2009).

Die mit dem Transparenzgesetz geschaffene Transparenz wird damit zurückge-

**Seite 12/14** zum Schreiben vom 29.11.2023 an Frau Ministerin Ina Scharrenbach, MHKBD NRW

nommen – zumindest für die kommunale Ebene, denn für die Landesbeteiligungen bestehen die Anforderungen unverändert fort. Auf Landesebene regeln die individualisierte Offenlegung von Vergütungen weiterhin der PCGK des Landes Nordrhein-Westfalen, Rn. 3.4.5, die Landeshaushaltsordnung (§§ 65a, 65b, 65c LHO NRW) und das Vergütungsoffenlegungsgesetz NRW.

Der RefE schafft insoweit eher Intransparenz für kommunale Unternehmen, ohne dass dies begründet wird.

### **Einführung der externen Rotation**

Die Abschlussprüfung von Eigenbetrieben, bislang in § 103 GO NRW verortet, wird künftig in der Eigenbetriebsverordnung i.V.m. § 114 Abs. 1 Satz 1 GO-E geregelt.

Nach dem RefE soll eine Pflicht zur Rotation der Abschlussprüferin oder des Abschlussprüfers bei Kommunen (§ 102 Abs. 2 Satz 2 GO-E) und Eigenbetrieben (§ 21 Abs. 2 Satz 3 EigVO-E i.V.m. § 102 Abs. 2 Satz 2 GO-E) ungeachtet ihrer Größe nach spätestens fünf Jahren eingeführt werden. Während nach dem Wortlaut der GO-E bzw. EigVO-E, der vom Wortlaut des PCGK des Landes (Rn. 6.2.6) abweicht, nicht eindeutig ist, ob nicht bereits eine interne Rotation ausreicht, gehen wir angesichts der Gesetzesbegründung davon aus, dass eine externe Rotation beabsichtigt ist.

Die Forderung geht weit über das hinaus, was das EU-Recht von kapitalmarktorientierten Unternehmen verlangt. Selbst bei Unternehmen von öffentlichem Interesse i.S. des § 316a HGB erfolgt der Prüferwechsel erst nach zehn Jahren und Art. 17 Abs. 6 der Abschlussprüferverordnung (EU-VO Nr. 537/2014) ermöglicht bei Bedarf im Einzelfall die Verlängerung der Höchstlaufzeit. Außerdem fehlt es im RefE an einer Übergangsregelung, die bestehenden Rahmenverträgen Rechnung trägt und die den zu prüfenden Eigenbetrieben und WP-Praxen ausreichend Vorlauf gewährt, um sich darauf einzustellen.

Die Begründung für die Rotationspflicht scheint sich auf eine redaktionelle Anpassung an den PCGK des Landes Nordrhein-Westfalen zu stützen, der für Landesbeteiligungen gilt und für die kommunale Ebene nicht einschlägig ist. Sachliche Gründe, warum die Einführung für notwendig erachtet wird, werden nicht aufgeführt. Auch ist nicht klar, warum – anders als bei den Landesbeteiligungen – ein strengeres Instrument (Gesetz) für erforderlich gehalten wird und warum nicht Verwaltungsanweisungen oder Beteiligungsrichtlinien ausreichen. Im Unterschied zu einem freiwilligen Wechsel des Abschlussprüfers kann bei ei-

**Seite 13/14** zum Schreiben vom 29.11.2023 an Frau Ministerin Ina Scharrenbach, MHKBD NRW

nem fest vorgegebenen Rotationszeitraum der Prüferwechsel zur Unzeit greifen, z.B. nach einem Wechsel des Betriebsleiters, nach einer Umstrukturierung oder nach Änderungen von Geschäftsprozessen. Dem Aufsichtsorgan sollte ausreichend Ermessen verbleiben, um auf solche besonderen Umstände Rücksicht zu nehmen.

Wir weisen darauf hin, dass ein verpflichtender turnusmäßiger Wechsel der beauftragten Prüfungsgesellschaft zuletzt im Zusammenhang mit der EU-Reform der Abschlussprüfung international ausführlich diskutiert wurde. Die damals gegen die Einführung der externen Rotation vorgebrachten Argumente gelten unverändert fort. Das für eine verlässliche Abschlussprüfung notwendige Know-how – insb. die im erforderlichen Detaillierungsgrad vorhandenen Kenntnisse über die Geschäftstätigkeit, das wirtschaftliche Umfeld, die Prozesse und Systeme des Mandanten – steht in aller Regel nicht ad hoc zur Verfügung, sondern kann nur durch einen Erfahrungs- und Lernprozess kontinuierlich aufgebaut werden.

Bei einem Wechsel des Abschlussprüfers kann das gesammelte mandantenspezifische Know-how – auch aufgrund der zunehmenden Bedeutung der Beurteilung der immer stärker digitalisierten Geschäftsmodelle – nicht kurzfristig auf den neu bestellten Abschlussprüfer transferiert werden. Unter ansonsten identischen Umständen ist daher zu erwarten, dass die notwendige Prüfungssicherheit nur mit erhöhtem Aufwand erreicht werden kann, was insb. kleinere Eigenbetriebe weiter belasten dürfte.

Überdies haben die Erfahrungen mit der externen Rotation gezeigt, dass damit eine weitere Konzentration im Prüfungsmarkt zu Lasten der mittleren und kleinen Prüfungsgesellschaften einhergeht (vgl. Köhler, Pflichtrotation auf dem deutschen Prüfungsmarkt, WPg 2012, S. 477 ff.). Dieser Effekt dürfte im öffentlichen Sektor noch deutlich stärker zum Tragen kommen, weil es dort einen höheren Marktanteil bei mittelständischen Prüfungsgesellschaften gibt. Abweichend dazu werden im Koalitionsvertrag der Bundesregierung Maßnahmen bei der Auftragsvergabe der öffentlichen Hand gefordert, die einer hohen Konzentration auf dem Abschlussprüfungsmarkt entgegenwirken.

**Wir schlagen vor, auf die Einführung der Rotationspflicht im materiellen Recht zu verzichten.**

**Seite 14/14** zum Schreiben vom 29.11.2023 an Frau Ministerin Ina Scharrenbach, MHKBD NRW

Für Fragen stehen wir gerne zur Verfügung und verbleiben

mit freundlichen Grüßen

Melanie Sack

Dr. Viola Eulner, WP StB  
Technical Principal Public Sector