



WIRTSCHAFTSPRÜFERKAMMER

Körperschaft des  
öffentlichen Rechts

[www.wpk.de/praxishinweise/siegel\\_freiwillige-pruefung.asp](http://www.wpk.de/praxishinweise/siegel_freiwillige-pruefung.asp)

### Siegelführung bei freiwilligen Abschlussprüfungen

An die WPK wird immer wieder die Frage herangetragen, ob bei der Durchführung einer freiwilligen Abschlussprüfung die Pflicht besteht, das Berufssiegel zu führen, wenn nicht lediglich eine Bescheinigung, sondern ein Bestätigungsvermerk erteilt wird, der dem gesetzlichen Bestätigungsvermerk in § 322 HGB nachgebildet wird. Den Anfragen liegt das Verständnis zugrunde, dass ein solcher Bestätigungsvermerk auch im Bereich der nicht unter §§ 316 ff. HGB fallenden freiwilligen Abschlussprüfung ausschließlich von WP/vBP erteilt werden dürfe. Zu den Unsicherheiten mag auch die Regelung in § 18 Abs. 1 Satz 2 BS WP/vBP beitragen. Nach dieser Vorschrift besteht die Siegelungspflicht auch bei solchen gesetzlich vorbehaltenen Erklärungen, denen eine nicht gesetzlich vorgeschriebene Tätigkeit zugrunde liegt.

Dies aufgreifend möchte die WPK Folgendes klarstellen:

Nach § 48 Abs. 1 Satz 1 WPO sind WP/vBP zur Siegelführung verpflichtet, wenn sie Erklärungen abgeben, die ihnen gesetzlich vorbehalten sind. § 18 Abs. 1 Satz 1 BS WP/vBP wiederholt diesen Grundsatz. Auch § 18 Abs. 1 Satz 2 BS WP/vBP ändert nichts daran, dass auch in den dort geregelten Fällen (Erklärung des WP/vBP beruht auf einer „nicht gesetzlich vorgeschriebenen Tätigkeit“) nur dann eine Siegelungspflicht besteht, wenn die Abgabe der Erklärung dem WP/vBP gesetzlich vorbehalten ist.

Diese Regelung ist erst im Rahmen der letzten Änderung der Berufssatzung eingeführt worden, allerdings nur mit Blick auf die – sehr seltene – Fallkonstellation, in der es der Gesetzgeber dem Normadressaten einerseits freistellt, **ob** eine Prüfung durchgeführt wird oder nicht, die Prüfung aber andererseits für den Fall, **dass** sie durchgeführt wird, dem WP/vBP vorbehält. Derartige Fallkonstellationen sind im Erläuterungstext zu § 18 BS WP/vBP genannt. Hervorgehoben sei die prüferische Durchsicht von Halbjahresfinanzberichten nach § 37w WpHG. Die prüferische Durchsicht als solche ist gesetzlich nicht vorgeschrieben. § 37w Abs. 5 Satz 2 WpHG bestimmt aber, dass im Falle der Prüfung diese durch einen WP zu erfolgen hat. Daher besteht in diesem

Fall die Pflicht zur Siegelführung, da die prüferische Durchsicht – und damit auch die über die Prüfungsergebnisse abzugebende Erklärung – dem WP gesetzlich vorbehalten ist, auch wenn sie – was die Frage ihrer Durchführung anbelangt – als solche nicht gesetzlich vorgeschrieben ist und damit freiwillig erfolgt.

Freiwillige Abschlussprüfungen, zum Beispiel bei kleinen Kapitalgesellschaften, sind mit diesen Ausnahmegestaltungen hingegen nicht vergleichbar. In diesem Bereich gibt es keine gesetzlichen Regelungen, die eine Prüfung durch einen WP/vBP vorschreiben oder zumindest die Tätigkeit (Prüfung und Erteilung eines Bestätigungsvermerks hierüber) dem WP/vBP vorbehalten. Das Prüfungsergebnis beruht daher nicht auf einer gesetzlichen Regelung, geschweige denn auf einer solchen, die einen Tätigkeitsvorbehalt zugunsten des WP/vBP normiert.

Nichts anderes gilt auch dann, wenn die Prüfung in Anlehnung an die Vorschriften des HGB vorgenommen und das Prüfungsergebnis in einem „Bestätigungsvermerk“ zusammengefasst wird, der dem gesetzlichen Bestätigungsvermerk in § 322 HGB nachgebildet ist. Weder die Verwendung des Begriffs „Bestätigungsvermerk“ noch die Abgabe einer entsprechenden Erklärung – auch nicht in dieser Formulierung – ist dem WP/vBP gesetzlich vorbehalten. Infolgedessen gibt es, obwohl dies berufspolitisch durchaus unbefriedigend erscheint, auch keine rechtliche Handhabe dagegen, wenn beispielsweise Steuerberater das Ergebnis einer von ihnen durchgeführten freiwilligen Abschlussprüfung als Bestätigungsvermerk bezeichnen und in Anlehnung an § 322 HGB formulieren. Auch vor diesem Hintergrund scheidet die Sichtweise dergestalt aus, dass die Erteilung eines Bestätigungsvermerkes im Bereich der freiwilligen Jahresabschlussprüfung jedenfalls dann den gesetzlichen Vorbehaltsaufgaben des Berufsstandes zuzuordnen wäre, wenn der Wortlaut dem des gesetzlichen Bestätigungsvermerks in § 322 HGB nachgebildet ist.

Interessanterweise hat das OLG Hamm in einer Entscheidung vom Januar 2009 (DStR 2009, 1978 m. Anm. *Pöschke*) die Auffassung vertreten, dass bei einer freiwilligen Abschlussprüfung, bei der ein Bestätigungsvermerk nach § 322 HGB erteilt wird, § 319 HGB Anwendung finden soll. Dies wird – wenngleich nur in einem obiter dictum – ausdrücklich auch auf die Frage bezogen, wer Abschlussprüfer sein darf. Nach dieser Auffassung würde es sich unter der genannten Voraussetzung auch bei einer freiwilligen Abschlussprüfung tatsächlich um eine Vorbehaltsaufgabe des WP/vBP handeln.

Die Entscheidung verkennt jedoch, dass Auslöser für die Anwendung der §§ 316 ff. HGB und damit auch des § 319 HGB nicht die Verwendung eines Bestätigungsvermerks im Sinne des § 322 HGB ist, sondern die in § 316 HGB geregelte Prüfungspflicht. Zuzugeben ist der Entscheidung, dass die Öffentlichkeit schutzbedürftig ist, wenn ein Bestätigungsvermerk

verwendet wird, der dem § 322 HGB nachgebildet ist, die Tätigkeit aber im Zuschnitt der Prüfung (§ 317 HGB und Prüfungsstandards) und in der Unabhängigkeit und Unbefangenheit des Prüfers (§ 319 Abs. 2 bis 4, §§ 319a und 319b HGB) hinter den Anforderungen zurückbleibt, die das Gesetz für Pflichtprüfungen aufstellt.

Für die Prüfung durch WP/vBP leistet dies die Regelung in § 22a BS WP/vBP, die eine Beachtung der Befangenheitsregelungen für Pflichtprüfungen auch im Bereich der freiwilligen Abschlussprüfung durch WP/vBP statuiert. Dabei handelt es sich jedoch nicht um eine Anwendung handelsrechtlicher Vorschriften gegenüber Jedermann, der eine Formulierung in Anlehnung an § 322 HGB benutzt, sondern um eine spezielle berufsrechtliche Regelung (vgl. dazu auch *Ebke*, in: MünchKomm. HGB, § 319 Rn. 6), die gegenüber Dritten (Nichtberufsangehörigen) keine Wirkung entfalten kann. Insoweit ist der Auslegung des OLG Hamm zu widersprechen, so dass auch keine Veranlassung besteht, insoweit von einer dem WP/vBP vorbehaltenen Aufgabe auszugehen.