



**WIRTSCHAFTSPRÜFERKAMMER**

Körperschaft des  
öffentlichen Rechts

[www.wpk.de/rechtsvorschriften/](http://www.wpk.de/rechtsvorschriften/)

## **7. Änderung der Berufssatzung für WP/vBP – Begründungstexte**

Parallel zu den Änderungen der Berufssatzung für WP/vBP hat der Beirat der Wirtschaftsprüferkammer anlässlich seiner Sitzung am 6.11.2009 die nachfolgend im Korrekturmodus kenntlich gemachten Änderungen der Begründungstexte zur Berufssatzung beschlossen. Die Begründungstexte unterliegen nicht der förmlichen Beschlussfassung, wurden vom Beirat jedoch zustimmend zur Kenntnis genommen.

Sofern das Bundeswirtschaftsministerium keine Bedenken gegen die Satzungsänderungen geltend macht (§ 57 Abs. 3 Satz 2 WPO), werden diese Mitte Februar 2010 in Kraft treten.

## **Satzung der Wirtschaftsprüferkammer über die Rechte und Pflichten bei der Ausübung der Berufe des Wirtschaftsprüfers und des vereidigten Buchprüfers (Berufssatzung für Wirtschaftsprüfer/vereidigte Buchprüfer - BS WP/vBP)**

### **Begründung zu den einzelnen Vorschriften**

Durch die nachfolgenden Erläuterungen soll die Auslegung der einzelnen Satzungsvorschriften erleichtert werden. Sie erheben allerdings keinen Anspruch auf Vollständigkeit. Die Kommentierungen sind kein förmlicher Bestandteil der Berufssatzung. Sie unterlagen daher auch nicht der Beschlussfassung des Beirates, sind aber von diesem zustimmend zur Kenntnis genommen worden.

WP/vBP haben sich gemäß § 43 Abs. 2 Satz 2 WPO in Verbindung mit § 1 Abs. 2 Satz 2 der Berufssatzung der besonderen Berufspflichten bewusst zu sein, die ihnen aus der Befugnis erwachsen, gesetzlich vorgeschriebene Bestätigungsvermerke zu erteilen und ein Siegel zu führen. Die ausdrückliche Hervorhebung der besonderen Berufspflichten bedeutet allerdings nicht, dass die allgemeinen Berufspflichten in weniger starkem Maße zu beachten sind. Auch über diese haben sich Berufsangehörige, unter Zuhilfenahme der Erläuterungstexte, zu informieren.

Da die Begründungen zu den einzelnen Satzungsvorschriften nicht alle berufsrechtlichen Fragestellungen erschöpfend beantworten können, muss auch auf anderweitige Äußerungen der Wirtschaftsprüferkammer zum Berufsrecht geachtet werden. Dies gilt insbesondere für Vorstandsverlautbarungen, die, wenn auch jeweils auf einzelne Themenbereiche beschränkt, „allgemeine Auffassungen über Fragen der Ausübung des Berufs der Wirtschaftsprüfer und des vereidigten Buchprüfers“ und insoweit Richtlinien im Sinne des § 57 Abs. 2 Nr. 5 WPO darstellen.

Nicht zuletzt besteht die Möglichkeit, sich in Zweifelsfragen mit der Wirtschaftsprüferkammer in Verbindung zu setzen, der es gemäß § 57 Abs. 2 Nr. 1 WPO obliegt, ihre Mitglieder in Fragen der Berufspflichten zu beraten und zu belehren. Die Mitglieder der Wirtschaftsprüferkammer sollten im eigenen Interesse spätestens dann hiervon Gebrauch machen, wenn sich in einem konkreten Fall die Rechtslage nicht eindeutig aus dem Gesetz oder der Berufssatzung beantworten lässt.

## Teil 1: Allgemeine Berufspflichten

### Zu Teil 1:

Im Ersten Teil sind die allgemeinen Berufspflichten, die von WP/vBP zu beachten sind, gemäß der Satzungsermächtigung des § 57 Abs. 4 Nr. 1 WPO geregelt. Die die beruflichen Niederlassungen und Zweigniederlassungen betreffenden Regelungen in § 19, die auf die Satzungsermächtigung gemäß § 57 Abs. 4 Nr. 4 b WPO gestützt werden, waren aus Gründen des Sachzusammenhangs zu dem Regelungsbereich der beruflichen Niederlassungen im Sinne von § 3 WPO in den Ersten Teil aufzunehmen.

### Zu § 1:

Die Vorschrift enthält, der Wirtschaftsprüferordnung folgend, die grundlegenden Anforderungen, die WP/vBP bei der Berufstätigkeit sowie bei ihrem Verhalten außerhalb der Berufstätigkeit zu beachten haben. **Absatz 2 Satz 2** ist um die Siegelführung ergänzt worden, weil die Befugnis zur Siegelführung gesteigerte Anforderungen an die Berufstätigkeit mit sich bringt.

### Zu § 2:

Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung in § 57 Abs. 4 Nr. 1 a WPO. **Absatz 1** definiert die gesetzliche Berufspflicht der Unabhängigkeit als Freiheit von Bindungen, die die berufliche Entscheidungsfreiheit beeinträchtigen oder beeinträchtigen könnten, und normiert das Verbot, entsprechende Bindungen einzugehen.

**Absatz 2** führt Beispiele für unzulässige Bindungen auf, wobei die besonders bedeutsamen, bereits in § 55a Abs. 1 und 2 WPO genannten Fälle nochmals unter Kennzeichnung der Übernahme aus der Wirtschaftsprüferordnung aufgeführt werden.

Das Verbot zur Vereinbarung von Erfolgshonoraren (**Absatz 2 Nr. 1**) ~~ist war~~ seit langem zunächst in § 55a Abs. 1 WPO geregelt. Vom Anwendungsbereich des Verbots, das ursprünglich die gesamte Berufstätigkeit des WP und nach § 129 WPO auch des vBP erfasste, sind nunmehr wurden durch die am 6.9.2007 in Kraft getretene 7. WPO-Novelle die Beratung in wirtschaftlichen Angelegenheiten und die Wahrung fremder Interessen (§ 2 Abs. 3 Nr. 2 WPO) ausgenommen. Bei diesen Tätigkeiten steht der WB/vBP in Konkurrenz zu anderen Berufsgruppen, die einem solchen Verbot nicht unterliegen, und es sind anders als im Vorbehaltsbereich der Berufstätigkeit keine sachlichen Gründe für eine einschränkende Regelung ersichtlich.

Absatz 2 Nr. 2 stellt klar, dass das Verbot der Vereinbarung von Erfolgshonoraren grundsätzlich auch für die steuerberatende Tätigkeit gilt. Infolge des Beschlusses des BVerfG vom 12. Dezember 2006 – 1 BvR 2576/04 (NJW 2007, 979) wurde mit dem am 1.7.2008 in Kraft getretenen Gesetz zur Neuordnung des Verbots der Vereinbarung von Erfolgshonoraren in § 55a WPO aber eine Regelung geschaffen, die in Ausnahmefällen die Vereinbarung von Erfolgshonoraren bei der Erbringung von Steuerrechtshilfe durch WP/vBP zulässt (die Regelung entspricht dem ebenfalls durch das o.g. Gesetz neu geschaffenen § 9a StBerG). Die übrigen in § 55a WPO a. F. enthaltenen Regelungen finden sich jetzt in § 55 WPO. Absatz 2 Nr. 2 spiegelt diese Rechtslage wider.

**Absatz 2 Nr. 23. erste Alt.** bezieht sich auf die ~~neu in die WPO aufgenommene~~ Vorschrift in § 55a Abs. 1 Satz 23 erste Alt., wonach die Vergütung für gesetzlich vorgeschriebene Abschlussprüfungen über Satz 1 hinaus nicht an weitere Bedingungen geknüpft sein darf. Diese Regelung setzt Art. 25 lit. b der 8. EU-RL um. Die Vorschrift gilt - anders als Absatz 2 Nr. 1 - nur für die Vergütung gesetzlich vorgeschriebener Abschlussprüfungen. Ungeachtet ihrer allgemeinen Formulierung, die jedwede Bedingung erfasst, zielt die Regelung vorrangig auf die Sicherung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers und damit auf die Unzulässigkeit von solchen Bedingungen ab, die - wie bei einem Erfolgshonorar - ein wirtschaftliches Eigeninteresse des Prüfers an dem Ergebnis seiner Tätigkeit begründen. Obwohl der Wortlaut das Verbot von Erfolgshonoraren mit umfasst, hat der Gesetzgeber neben der Übernahme der weiten Formulierung aus der Richtlinie in § 55a Abs. 1 Satz 23 erste Alt. WPO die konkrete Regelung für Erfolgshonorare in § 55a Abs. 1 Satz 1 WPO beibehalten.

Nachdem die Gestaltungsformen eines Erfolgshonorars bereits unter § 55a Abs. 1 Satz 1 WPO, Absatz 2 Nr. 1 fallen, verbleibt für die Regelung in § 55a Abs. 1 Satz 32 erste Alt. WPO, **Absatz 2 Nr. 23 erste Alt.** nur ein geringer sachlicher Anwendungsbereich; dies stellt das Gesetz durch die Formulierung "über Satz 1 hinaus" klar. Hierzu gehören Gestaltungen, welche die Höhe der Vergütung von einem Erfolgsmoment abhängig machen, das nicht unmittelbar an das Ergebnis der Tätigkeit des WP/vBP anknüpft und deshalb nicht unter Absatz 2 Nr. 1 fällt (z. B. Anknüpfung an einen Sanierungserfolg oder an die Durchführung eines geplanten Börsengangs). Ob die gesamte Vergütung unter einer solchen Bedingung steht oder ob nur die Zahlung einer erhöhten (zusätzlichen) Vergütung hiervon abhängig gemacht wird, ist unerheblich. Auch wenn im letzteren Fall bereits eine angemessene Grundvergütung vereinbart sein sollte, die eine qualitativ ausreichende Prüfung ermöglicht, würde ein nicht hinnehmbarer Anreiz gesetzt, die Prüfung mit einem bestimmten Ergebnis zu beenden. Derartige Vereinbarungen wären nicht von Absatz 1 Nr. 1 erfasst, weil die Vergütung nicht unmittelbar vom Ergebnis der Tätigkeit des WP/vBP abhängt. Dieser könnte aber gleichwohl in seinem Urteil beeinflusst sein, weil er durch sein Prüfungsergebnis mittelbar auf den Eintritt des Ereignisses Einfluss nehmen kann.

Nach Sinn und Zweck nicht erfasst sind dagegen Bedingungen, die die Höhe der Vergütung von bestimmten Umständen der Auftragerledigung abhängig machen (z. B. Auftragsdurchführung durch eine bestimmte Person als Prüfungsleiter, Grad oder Zeitpunkt der Prüfungsbereitschaft). Vereinbarungen über eine Erhöhung des Honorars, die nach Beendigung der Prüfung getroffen werden, fallen nicht in den Anwendungsbereich der Vorschrift. Hier können jedoch Abgrenzungsfragen auftreten, wenn zunächst ein niedriges Honorar vereinbart und dabei eine solche Erhöhung in Aussicht gestellt worden ist. Nachverhandlungen über das Prüfungshonorar aufgrund aufgetretener Leistungserschwerungen oder anderer besonderer Umstände, wie sie z. B. bei Pauschalhonorarvereinbarungen mit Öffnungsklausel (§ 27 Abs. 2) erforderlich werden können, sind dagegen nicht erfasst.

**Absatz 2 Nr. 23 zweite Alt.** greift die Regelung in § 55a Abs. 1 Satz 23 zweite Alt. WPO auf, mit der Art. 25 lit. a der 8. EU-RL in deutsches Recht umgesetzt worden ist. Auch diese Regelung gilt nur für Honorare bei gesetzlich vorgeschriebenen Abschlussprüfungen, nicht aber für sonstige Tätigkeiten, auch soweit es sich um Vorbehaltsaufgaben handelt. Die Regelung enthält kein Verbot anderweitiger Tätigkeiten neben der Durchführung gesetzlicher Pflichtprüfungen, sondern setzt deren Zulässigkeit voraus; sie bestätigt daher die Vereinbarkeit von Prüfung und Beratung.

Die Vorschrift betrifft bestimmte Zusammenhänge zwischen dem Prüfungshonorar und Honorarvereinbarungen für andere Tätigkeiten, die für das geprüfte Unternehmen erbracht werden, nicht aber Auftragsverhältnisse, die mit anderen Mandanten bestehen. Sie setzt nicht voraus, dass sich der Zusammenhang aus einer ausdrücklichen vertraglichen Vereinbarung ergibt; entscheidend ist das tatsächliche Vorliegen einer entsprechenden Verknüpfung. Allerdings wird dies im Einzelfall ohne ausdrückliche Vereinbarung schwer feststellbar sein.

Unzulässig ist es, die Höhe der Vergütung für die Abschlussprüfung von der (Vergütung für die) Erbringung zusätzlicher Leistungen abhängig zu machen. Indiz für das Vorliegen einer solchen Abhängigkeit ist es, wenn die vereinbarte Vergütung für die eine Leistung besonders niedrig, die für die andere Leistung besonders hoch ist. Wenn z. B. die Vergütung für die Abschlussprüfung besonders niedrig ist, könnte sich aus einer besonders hohen Vergütung für andere Leistungen ein Druckmittel im Hinblick auf das Ergebnis der Abschlussprüfung ergeben. Im Hinblick auf den Regelungszweck des Art. 25 der 8. EURL (Sicherung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers) wird vorauszusetzen sein, dass tatsächlich eine entsprechende Gefährdungslage begründet wird. Dies wäre z. B. nicht der Fall, wenn umgekehrt für die Prüfung eine besonders hohe Vergütung vereinbart ist. Ein Verstoß gegen Absatz 2 Nr. 23 zweite Alt. wird nach diesen Grundsätzen regelmäßig auch dann ausscheiden, wenn die Vergütung entweder des Prüfungsauftrags oder der zusätzlichen Leistungen für sich genommen angemessen ist. Für die Beurteilung der Angemessenheit ist, wenn nicht

- wie für die Hilfeleistung in Steuersachen - die Vergütung durch eine gesetzliche Taxe geregelt ist, auf den am Markt für vergleichbare Leistungen gezahlten Preis zurückzugreifen.

**Absatz 2 Nr. 34** nimmt ausdrücklich Bezug auf § 55a Abs. 2 WPO. Das Verbot der Vermittlung von Aufträgen gegen Entgelt in Form eines Teils der Vergütung oder sonstiger Vorteile gilt – ebenso wie bei Nr. 1 und anders als bei Nr. 23 – für den gesamten Bereich der beruflichen Tätigkeit des WP/vBP. Ob das Entgelt sich nach einem Prozentsatz des zu vereinnahmenden Honorars bemisst oder als fester Betrag ausgestaltet ist, ist unerheblich. Geschenke oder Gutscheine sind als „sonstiger“ Vorteil grundsätzlich ebenfalls unzulässig, wobei hier ebenso wie bei Zuwendungen an den Auftraggeber oder von diesem (§ 13 Abs. 4) bestimmte Grenzen als noch sozialadäquat anzusehen sein dürften. Von vornherein nicht erfasst und damit unbedenklich ist die unentgeltliche Vermittlung von Aufträgen, z.B. durch Empfehlungen im Rahmen eines Kooperationsverhältnisses.

Von dem Verbot nicht erfasst werden auch Vereinbarungen über die Mitwirkung bei Akquisitionstätigkeiten, beispielsweise bei Ausschreibungen, aber auch allgemein bei Maßnahmen der Kundengewinnung, wenn die Mitarbeit nicht auf den Nachweis der Gelegenheit oder auf die Vermittlung von Aufträgen im Sinne eines Einwirkens auf den Kontrahenten gerichtet ist, sondern in der Mitwirkung in einem Team des WP/vBP besteht, das die Ausschreibung bearbeitet oder Marketingmaßnahmen entwickelt. Voraussetzung ist, dass die Vergütung im Hinblick auf die Tätigkeit (nicht deren Erfolg) angemessen erscheint. In diesem Rahmen sind neben einer festen Vergütung auch Erfolgskomponenten zulässig. Dies gilt nicht nur für die Tätigkeit angestellter Mitarbeiter, sondern auch für die Beauftragung freier Mitarbeiter.

Eine Vermittlungsprovision liegt auch dann nicht vor, wenn ein Mitarbeiter im Rahmen seiner Tätigkeit gehalten ist, sich um Aufträge zu bemühen, und er hierfür eine angemessene Vergütung, unter Einschluss eines Erfolgsbonus, erhält.

Keinen Bedenken begegnen auch Vereinbarungen mit freien Mitarbeitern, nach denen nur solche Stunden vergütet werden, die von dem Auftraggeber an Kunden fakturiert werden können, oder nach denen solche Stunden mit einem höheren Satz abgerechnet werden können, solange nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Tätigkeitsvergütung als solche und nicht die Vergütung der Auftragsvermittlung im Vordergrund steht.

Eine nach **Absatz 2 Nr. 45** - unabhängig vom Inhalt des Auftrags - unzulässige Übernahme von Mandantenrisiken liegt z.B. vor bei Bürgschaften oder Garantieerklärungen zugunsten des Auftraggebers. In Betracht kommt aber auch die Beteiligung an einem Mandantenunternehmen. Soweit nicht, wie z.B. bei gesetzlichen Jahresabschlussprüfungen nach §§ 316 ff. HGB, aufgrund ausdrücklicher gesetzlicher Regelung bereits jeglicher Anteilsbesitz zum Ausschluss führt oder ein konkreter Interessengegensatz vorliegt, ist allerdings nicht jegliche Beteiligung am Mandantenunternehmen von vornherein unzulässig;

vielmehr sind hierbei die Gesamtumstände des Einzelfalls, insbesondere die Höhe der Beteiligung zu berücksichtigen.

Die Annahme von Versorgungszusagen von Auftraggebern ist nach **Absatz 2 Nr. 56** berufs-  
widrig, weil es sich hierbei um - wenn auch zukünftige - gehaltsähnliche Zahlungen handeln  
und hierdurch das Verbot von Anstellungsverhältnissen bei Mandanten in einem wesentli-  
chen Teilbereich unterlaufen würde.

### **Zu § 3:**

Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung gemäß § 57 Abs. 4 Nr. 1 c WPO.

§ 53 WPO regelt, dass zwischen WP/vBP und Auftraggeber auch nach Beendigung des  
Auftragsverhältnisses berufsrechtliche Pflichten - insbesondere die Verschwiegenheits-  
pflicht - bestehen. § 3 soll Fälle erfassen, bei denen bei Tätigkeit in derselben Sache wider-  
streitende Interessen bestehen.

**Satz 1** regelt das Verbot der Vertretung widerstreitender Interessen. Dem Verbot kann nicht  
durch ein Einverständnis der Auftraggeber begegnet werden, da auch die tatbestandlichen  
Voraussetzungen des Parteiverrates nicht durch ein Einverständnis der Parteien beseitigt  
werden können. Satz 1 betrifft allerdings nur den Fall der direkten Interessenvertretung durch  
ein und denselben WP/vBP. Ob im Fall eines Sozietätswechsels, des Zusammenschlusses  
von Sozietäten oder einer Interessenvertretung gegnerischer Parteien innerhalb derselben  
Sozietät, einer Berufsgesellschaft oder verbundener Unternehmen von einer unzulässigen  
Vertretung widerstreitender Interessen auszugehen ist, ist nach dem Beschluss des Bundes-  
verfassungsgerichts vom 3.7.2003 zur Verfassungswidrigkeit des § 3 Abs. 2 Berufsordnung  
für Rechtsanwälte (WPK Magazin 2004, 46 f.) hingegen eine Frage des Einzelfalls, bei der  
auch die Beurteilung der zuvor umfassend informierten Mandanten zu berücksichtigen ist.

In den Fällen, in denen mehrere Auftraggeber gemeinsam Rat suchen, zum Beispiel bei der  
Erarbeitung eines Gesellschaftsvertrages für mehrere Gesellschafter oder bei der Beratung  
einer Erbengemeinschaft, fehlt es bereits tatbestandlich am Interessengegensatz, so dass  
nach **Satz 2** mehrere Auftraggeber in derselben Sache beraten oder vertreten werden kön-  
nen.

**Satz 3** stellt klar, dass eine vermittelnde Tätigkeit im Auftrag aller Beteiligten, bei der ein  
Interessengegensatz vorliegen kann, zulässig ist. Die Aufgabe von WP/vBP liegt gerade  
darin, den gegebenenfalls vorliegenden Interessengegensatz aufzulösen.

## Zu § 4:

Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung des § 57 Abs. 4 Nr. 1 a WPO und konkretisiert die gemäß § 43 Abs. 1 Satz 1 WPO normierte Berufspflicht der Gewissenhaftigkeit.

**Absatz 2 1. Alt.** ist eine Ausprägung des allgemeinen Verbots irreführender Werbung (§ 5 UWG) und soll eine Irreführung der Öffentlichkeit durch Angabe von Dienstleistungen verhindern, die aus Zeit- oder sonstigen Gründen nicht oder nicht in der beworbenen Weise erbracht werden (können). Das Verbot betrifft auch solche Dienstleistungen, zu deren Erbringung WP/vBP aufgrund von rechtlichen Beschränkungen nicht befugt sind. Solche Beschränkungen können sich z. B. aus dem Rechtsberatungsgesetz ergeben.

Die Hervorhebung bestimmter Dienstleistungen als Tätigkeitsschwerpunkte ist zulässig. Wie sich bereits aus dem Begriff ergibt, kann es sich aber nur um einzelne Teilgebiete der beruflichen Tätigkeit, nicht um das gesamte Dienstleistungsspektrum oder dessen überwiegenden Teil handeln.

Für die wichtigsten Werbeformen enthält das – für die Werbung des WP/vBP gemäß § 52 WPO nunmehr allein maßgebliche – UWG ausdrückliche Regelungen. Danach gilt folgendes:

- Unaufgeforderte Briefwerbung ist grundsätzlich zulässig, es sei denn, der Empfänger wünscht dies in einer für den Absender ohne weiteres erkennbaren Weise nicht (§ 7 Abs. 2 Nr. 1 UWG).
- Unaufgeforderte Telefonwerbung ist grundsätzlich nicht statthaft. Dies gilt nur dann nicht, wenn bei Verbrauchern (§ 2 Abs. 2 UWG) eine ausdrückliche und bei Unternehmern (§ 2 Abs. 2 UWG) eine auf konkreten Anhaltspunkten beruhende mutmaßliche Einwilligung vorliegt (§ 7 Abs. 2 Nr. 2 UWG). Letzteres kann z. B. bei einer dauerhaften Mandatsbeziehung der Fall sein.
- Unaufgeforderte Telefax-Werbung ist ohne ausdrückliche Einwilligung des Empfängers, sowohl eines Verbrauchers als auch eines Unternehmers, stets unzulässig (§ 7 Abs. 2 Nr. 3 UWG).
- Unaufgeforderte E-Mail-Werbung ist nach den gleichen Grundsätzen wie die unaufgeforderte Telefax-Werbung zu beurteilen. Eine Ausnahme gilt allerdings für diejenigen Fälle, in denen der Werbende im Zusammenhang mit früher erbrachten Dienstleistungen von einem Mandanten selbst dessen E-Mail-Adresse erhalten hat und dies zur Direktwerbung für ähnliche Angebote nutzt (§ 7 Abs. 3 UWG).

Die in **Absatz 3** normierte Verpflichtung zur Gesamtplanung aller Aufträge dient der Qualität der Berufsarbeit und somit der gewissenhaften Berufsausübung. Art und Umfang der erfor-



derlichen Gesamtplanung sind im Wesentlichen abhängig von den jeweiligen Besonderheiten der einzelnen WP/vBP-Praxis sowie der Anzahl, dem Volumen und dem Schwierigkeitsgrad der durchzuführenden Aufträge.

**Absatz 4** enthält eine Regelung für den Fall, dass erst während des bestehenden Auftragsverhältnisses Umstände eintreten, die - wären sie bei Auftragsannahme bekannt gewesen - zur Ablehnung des Auftrages hätten führen müssen. Durch die Verweisung auch auf Absatz 1 wird klargestellt, dass Absatz 4 in Bezug auf alle Berufspflichten zu beachten ist. § 26 enthält eine speziellere Regelung für die Prüfungstätigkeit.

#### **Zu § 4a:**

Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung in § 57 Abs. 4 Nr. 1 lit. I WPO. Sie konkretisiert die in § 43 Abs. 2 Satz 4 WPO normierte Berufspflicht des WP/vBP, sich fachlich fortzubilden.

Die Vorschrift berücksichtigt die Regelungen in Section 130 des IFAC Code of Ethics sowie des International Education Standard for Professional Accountants 7 „Continuing Professional Development“ des IFAC Education Committee (IES 7). Gemäß **Absatz 1 Satz 1** umfasst die Fortbildung im Mindestumfang von 40 Stunden jährlich nicht nur die Teilnahme an Fortbildungsmaßnahmen, sondern auch das Selbststudium.

In **Absatz 2** der Vorschrift wird der Begriff der Fortbildungsmaßnahme unter Nennung von Beispielen konkretisiert. Dessen **Satz 4** stellt klar, dass die Fortbildungspflicht u. a. auch durch eine Dozententätigkeit an Hochschulen erfüllt werden kann. Die Qualifikation einer deutschen Bildungseinrichtung als Hochschule ergibt sich aus den jeweiligen Landesgesetzen.

Den Rahmen der gesetzlichen Ermächtigung ausschöpfend beträgt der nach **Absatz 5 Satz 2 1. Halbsatz** zwingend vorgeschriebene Mindestumfang der Fortbildung jährlich 20 Stunden, wobei diese vollumfänglich auf die in Abs. 2 genannten Fortbildungsmaßnahmen (= Fortbildungsveranstaltungen i. S. d. § 57 Abs. 4 Nr. 1 lit. I WPO) entfallen müssen.

Gemäß **Absatz 5 Satz 2 2. Halbsatz** ist es erforderlich, die Fortbildung im Umfang von Absatz 5 Satz 2 1. Halbsatz unter Bezeichnung von Art und Gegenstand der Fortbildungsmaßnahme regelmäßig in der Praxis zu dokumentieren. Die Dokumentation dient der Prüfung, ob die Berufspflicht zur Fortbildung erfüllt worden ist.

**Absatz 5 Satz 3** stellt klar, dass die Fortbildung als Prüfer für Qualitätskontrolle (§ 57a Abs. 3 Satz 2 Nr. 4 WPO, §§ 20, 21 SaQK) auf die nach Absatz 5 Satz 2 erforderliche Mindeststundenzahl anzurechnen ist.

### Zu § 5:

Die Regelung ist gestützt auf die Satzungsermächtigung in § 57 Abs. 4 Nr. 1 a WPO und enthält der Gewissenhaftigkeit gemäß § 43 Abs. 1 Satz 1 WPO zuzuordnende Einzelregelungen.

Die Pflicht des WP/vBP zur Gewissenhaftigkeit umfasst auch die in § 5 enthaltenen Regelungen in Bezug auf die Qualifikation und Information der Mitarbeiter, um die Qualität der Berufsarbeit sicherzustellen. Im Hinblick auf die erforderliche hohe Qualifikation der Mitarbeiter ist bereits bei der Einstellung die fachliche und persönliche Eignung der Bewerber zu prüfen.

Die Mitarbeiter sind nicht nur über die Berufspflichten zu informieren, sondern explizit auch über das in der WP/vBP-Praxis eingerichtete Qualitätssicherungssystem.

Die Vorschrift in **Absatz 3**, die Mitarbeiter schriftlich vor Dienstantritt auf die Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften zur Verschwiegenheit zu verpflichten, ist um die gesetzlichen Vorschriften zum Datenschutz, zum Wertpapierhandelsgesetz und zu den Regelungen des Qualitätssicherungssystems erweitert worden. Die Sicherung der gewissenhaften Berufsausübung des WP/vBP erfordert, dass auch die Mitarbeiter des WP/vBP diese gesetzlichen Regelungen beachten. [Die Dokumentation der Verpflichtungserklärung setzt nicht zwingend voraus, dass die Schriftform i.S.d. § 126 BGB eingehalten ist. Ausreichend ist, wenn die Abgabe der Verpflichtungserklärung nachvollziehbar dokumentiert wird, etwa durch Speicherung elektronisch abgegebener Erklärungen.](#)

### Zu § 6:

Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung des § 57 Abs. 4 Nr. 1 a WPO und enthält der Gewissenhaftigkeit gemäß § 43 Abs. 1 Satz 1 WPO zuzuordnende Einzelregelungen.

Die Pflicht zur gewissenhaften Berufsausübung umfasst auch die Ausbildung des Berufsnachwuchses und die Fortbildung der fachlichen Mitarbeiter. Durch **§ 6 Abs. 1 Satz 2** wird verdeutlicht, dass eine gewissenhafte Berufsausübung eine strukturierte Fortbildung erfordert. Die Aus- und Fortbildung der fachlichen Mitarbeiter muss ihrem Tätigkeitsbereich entsprechen. Damit stellen WP/vBP sicher, dass die fachlichen Mitarbeiter über aktuelle Kenntnisse in ihren Tätigkeitsbereichen verfügen und leisten damit einen Beitrag zur Sicherung der Qualität der Arbeit. § 6 regelt nicht, welchen Mindestumfang die nach der Vorschrift erforderliche Aus- und Fortbildung haben muss. Für erfahrene fachliche Mitarbeiter ist es ausreichend, wenn die Fortbildung in dem von § 4a vorgesehenen Umfang sichergestellt wird.

**Absatz 2** stellt klar, dass WP/vBP zur gewissenhaften Berufsausübung die Anforderungen an die erforderliche Sachkunde, die sie gemäß § 4 Abs. 2 in ihrer Person erfüllen müssen, auch in Bezug auf ihre Mitarbeiter zu erfüllen haben. Die Soll-Vorschrift zur Beurteilung in **Absatz 3** fordert auf, dass aussagefähige Informationen über die Leistungen des fachlichen Mitarbeiters gesammelt und anschließend als Grundlage der Bewertung herangezogen werden. Art und Umfang der Beurteilung richten sich nach den Besonderheiten der einzelnen WP/vBP-Praxis.

Gegebenenfalls kann für die Beurteilung von fachlichen Mitarbeitern ein systematisches Beurteilungsverfahren zweckmäßig sein, das zum Beispiel die Zuständigkeit, die Beurteilungshäufigkeit und die Beurteilungskriterien festlegt.

### **Zu § 7:**

Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung gemäß § 57 Abs. 4 Nr. 1 a WPO und konkretisiert die in § 43 Abs. 1 Satz 1 WPO normierte Berufspflicht der Gewissenhaftigkeit.

Zur Sicherung der gewissenhaften Berufsausübung des WP/vBP hat dieser die Einhaltung der Berufspflichten in angemessenen Zeitabständen und angemessener Weise einer internen Überprüfung zu unterziehen. Er hat sicherzustellen, dass die aus der internen Überprüfung resultierenden Ergebnisse aufgegriffen werden. Art, Umfang und Zeitabstand der internen Überprüfung sind im Wesentlichen abhängig von den jeweiligen Besonderheiten der einzelnen WP/vBP-Praxis.

### **Zu § 8:**

Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung in § 57 Abs. 4 Nr. 1 g WPO und konkretisiert die in § 43 Abs. 1 Satz 1 WPO normierte Berufspflicht der Gewissenhaftigkeit.

Nach **Absatz 1 Satz 1** sind anvertraute fremde Vermögenswerte von dem eigenen und anderen fremden Vermögen getrennt zu halten und gewissenhaft zu verwalten. Dadurch wird die sichere und von anderen Massen getrennte Verwahrung gewährleistet. Eine ähnliche Regelung findet sich auch in § 12 Abs. 2 DONot. Die Führung mehrerer Massen auf einem Sammelkonto ist danach unzulässig. Die Bezeichnung der Konten ist nicht maßgebend, solange sie gesondert geführt werden; zulässig ist es danach, mehrere Konten unter einer Sammelnummer mit Unterkonten zu führen, soweit die Konten als getrennte Konten geführt werden.

**Absatz 2 Satz 2** stellt klar, dass Aufrechnungs- und Zurückbehaltungsrechte, soweit sie zulässig sind, von der Vorschrift unberührt bleiben. Die Zulässigkeit der Aufrechnung ist, der ständigen Rechtsprechung (RGZ 160, 52, 59 f.; BGHZ 14, 342, 347; 71, 380, 383; 95, 109,

113; 113, 90, 93; BGH NJW 1993, 2041, 2042) folgend, insbesondere von den Maßgaben des Grundsatzes von Treu und Glauben abhängig.

Danach ist die Aufrechnung über die gesetzlich und vertraglich ausdrücklich geregelten Fälle hinaus ausgeschlossen, sofern der besondere Inhalt des zwischen den Parteien begründeten Schuldverhältnisses, die Natur der Rechtsbeziehung oder der Zweck der geschuldeten Leistung eine Erfüllung im Wege der Aufrechnung als mit Treu und Glauben (§ 242 BGB) unvereinbar erscheinen lassen. Aus der Natur des Treuhandverhältnisses ist hergeleitet worden, dass Sinn und Zweck des Auftrags die Aufrechnung mit Gegenforderungen ausschließen können, die ihren Grund nicht in diesem Rechtsverhältnis haben. Aus dieser Rechtsprechung ergibt sich jedoch kein generelles Aufrechnungsverbot für den uneigennütigen Treuhänder hinsichtlich aller Gegenforderungen, die auf einem anderen Rechtsgrund beruhen. Dementsprechend ist es auch möglich, ein nach dem typischen Inhalt des Rechtsgeschäfts gemäß § 242 BGB grundsätzlich gerechtfertigtes Aufrechnungsverbot im Einzelfall zu verneinen, wenn es an einem rechtlich anzuerkennenden Interesse des in der Regel schutzwürdigen Treugebers fehlt. Dies ist der Fall, wenn er eine Treuhandabrede dazu einsetzt, ein gesetzlich verbotenes Ziel zu erreichen, da er selbst nicht im Einklang mit Treu und Glauben handelt und sich demzufolge zur Abwehr der Aufrechnung gegen seine Forderung nicht auf § 242 BGB berufen kann (vergleiche BGH NJW 1993, 2041, 2042 m.w.N.).

### **Zu § 9:**

Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung gemäß § 57 Abs. 4 Nr. 1 a WPO und konkretisiert die in § 43 Abs. 1 Satz 1 WPO normierte Berufspflicht der Verschwiegenheit.

**Absatz 1** stellt sicher, dass WP/vBP nicht durch aktives Tun dem Gebot der Verschwiegenheit zuwider handeln.

Nach **Absatz 2** haben WP/vBP dafür Sorge zu tragen, dass Tatsachen und Umstände im Sinne von Absatz 1 in keiner Weise bekannt werden. Sie haben danach sicherzustellen, dass eine Einsichtnahme Dritter nicht erfolgen kann. Dies beinhaltet auch, dass die Verpflichtung nach Absatz 2 innerhalb der WP/vBP-Praxis auch gegenüber Mitarbeitern besteht, die mit dem Mandat nicht befasst sind.

**Absatz 3** trägt dem Umstand Rechnung, dass die Pflicht zur Verschwiegenheit zeitlich unbegrenzt ist und auch nach Beendigung des Auftragsverhältnisses fortbesteht.

### **Zu § 10:**

Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung in § 57 Abs. 4 Nr. 1 k WPO und konkretisiert die in § 43 Abs. 1 Satz 1 WPO normierten Berufspflichten der Verschwiegenheit, Gewissenhaftigkeit und des berufswürdigen Verhaltens.

Die Vorschrift ist parallel zu den Insider-Regelungen des Zweiten Finanzmarktförderungsgesetzes, die gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 3 WpHG auch WP/vBP als Primärinsider erfassen, in die Berufssatzung aufgenommen worden, da ein klares berufsrechtliches Verbot der Verwertung von Berufsgeheimnissen zur Sicherung der Einhaltung der oben genannten Berufspflichten erforderlich ist. Die Vorschrift umfasst ausschließlich Kenntnisse, die der Verschwiegenheitspflicht unterliegen. **Satz 2** stellt klar, dass die Pflichten auch nach Beendigung des Auftragsverhältnisses fortbestehen.

**Satz 3** soll insbesondere diejenigen Fälle erfassen, in denen ein interessebezogenes Mandat abgelehnt, in derselben Sache aber später zugunsten eines anderen Auftraggebers angenommen wird. Eine derartige Mandatsannahme ist nicht ohne weiteres unproblematisch, wenn der WP/vBP im Vorfeld der Mandatsablehnung bereits Einblick in Interna des „abgewiesenen“ Auftraggebers genommen hat. Von § 3 sind derartige Fälle nicht erfasst, weil dort das Zustandekommen eines Mandatsverhältnisses vorausgesetzt wird. Im Hinblick auf die Tendenz in der Rechtsprechung, Berufsausübungsbeschränkungen aufgrund abstrakter Gefährdungen kritisch zu hinterfragen, kann die Mandatsannahme aber nicht ausnahmslos untersagt werden. Der WP/vBP ist aber verpflichtet, den „abgewiesenen“ Auftraggeber über die Situation unverzüglich und umfassend zu unterrichten. Dessen Einschätzung einer vorliegenden oder nicht vorliegenden konkreten Gefährdung seiner Rechtsposition ist bei der aus der Sicht eines objektiven Dritten vorzunehmenden Beurteilung mit zu berücksichtigen.

### **Zu § 11:**

Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung des § 57 Abs. 4 Nr. 1 a WPO und konkretisiert die in § 43 Abs. 1 Satz 1 WPO normierte Berufspflicht der Eigenverantwortlichkeit.

Üben Wirtschaftsprüfer oder vereidigte Buchprüfer ihren Beruf in mehreren Funktionen - zum Beispiel in eigener Praxis und in Berufsgesellschaften - aus, so erhöht sich auch ihre Verantwortlichkeit. Der Grundsatz der Eigenverantwortlichkeit ist nur gewahrt, wenn sie jede dieser Tätigkeiten tatsächlich wahrnehmen und übersehen können. WP/vBP verstoßen zum Beispiel gegen die Berufspflicht der Eigenverantwortlichkeit, wenn sie die alleinige verantwortliche Führung einer Berufsgesellschaft übernehmen, nur um die berufsrechtlichen Voraussetzungen zu erfüllen, während sie den Umständen nach die geforderte berufliche Verantwortung weder tragen können noch wollen; Entsprechendes gilt für die fachliche Leitung von Zweigniederlassungen.

**Zu § 12:**

Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung gemäß § 57 Abs. 4 Nr. 1 a WPO und konkretisiert die in § 43 Abs. 1 Satz 1 WPO normierte Berufspflicht der Eigenverantwortlichkeit.

Der Grundsatz der Eigenverantwortlichkeit verlangt zum Beispiel, dass Hilfskräfte mit besonderer Sorgfalt ausgewählt werden und ihre Tätigkeit überwacht wird. Die Arbeitsverteilung muss so geordnet sein, dass der verantwortliche Wirtschaftsprüfer oder vereidigte Buchprüfer zuverlässig zu einer eigenen Urteilsbildung gelangen kann.

**Zu § 13:**

Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung in § 57 Abs. 4 Nr. 1 b WPO und konkretisiert die in § 43 Abs. 2 Satz 3 WPO normierte Berufspflicht zum berufswürdigen Verhalten sowohl innerhalb als auch außerhalb der Berufstätigkeit.

**Absatz 1** enthält das Sachlichkeitsgebot. **Absatz 2** konkretisiert diesen Grundsatz beispielhaft für den Bereich der Berufstätigkeit und verpflichtet den WP/vBP, seinen Auftraggeber auf Gesetzesverstöße aufmerksam zu machen. Diese Pflicht umfasst - insoweit vergleichbar mit § 321 Abs. 1 Satz 3 HGB - nicht das gezielte Forschen nach Gesetzesverstößen, sondern nur das Aufzeigen der bei Wahrnehmung der Aufgaben festgestellten Verstöße.

Von der Vorschrift sind also lediglich die Fälle erfasst, in denen der Berufsangehörige die Gesetzesverstöße erkennt, nicht jedoch das fahrlässige Nichterkennen derartiger Verstöße. Es steht den Berufsangehörigen nicht an, über Gesetzesverstöße, die sie bei Wahrnehmung ihrer Aufgaben festgestellt haben, einfach hinwegzugehen; nach dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz gilt dies allerdings nicht für Bagatel Verstöße, sondern erst bei erheblichen Gesetzesverstößen.

Im Gegensatz zu § 321 Abs. 2 HGB ist in **Absatz 2** keine schriftliche Berichtspflicht vorgesehen, sondern der Berufsangehörige ist gehalten, seinen Auftraggeber auf Gesetzesverstöße lediglich aufmerksam zu machen.

**Absatz 3** betrifft die Verwendung des Namens und/oder der Qualifikation von WP/vBP zu werblichen Zwecken Dritter. Die Vorschrift erlaubt WP/vBP, die Werbung mit dem Namen und/oder der Berufsqualifikation bei Produkten oder Dienstleistungen mit Berufsbezug, zum Beispiel bei Computerprogrammen zur Praxisorganisation oder Prüfungsplanung durch einen Dritten, zuzulassen. Werbung für nicht berufsbezogene Produkte oder Dienstleistungen, etwa Qualitätsurteile über Konsumgüter des täglichen Bedarfs, sind dagegen nicht mit dem Berufsbild und dem Ansehen in der Öffentlichkeit vereinbar, das WP/vBP als gesetzliche Abschlussprüfer besitzen.

Bereits das allgemeine Strafrecht verbietet eine Vorteilsgewährung zum Zwecke der Erlangung eines geschäftlichen Vorteils sowohl im allgemeinen geschäftlichen Verkehr (§ 299 StGB) als auch gegenüber Amtsträgern im behördlichen Verkehr (§§ 331 ff. StGB). Berufsrechtlich ist die aktive Bestechung und die passive Bestechlichkeit zudem als berufsunwürdiges Verhalten zu qualifizieren und daher unstatthaft. Die Entgegennahme von Zuwendungen kann darüber hinaus auch die Besorgnis der Befangenheit i. S. d. § 21 BS WP/vBP begründen.

**Absatz 4 Satz 1** enthält dementsprechend das grundsätzliche Verbot, von einem Auftraggeber Zuwendungen anzunehmen. Das Verbot gilt nicht nur bei der Durchführung von Prüfungen und der Erstattung von Gutachten, bei denen besondere Anforderungen an die Unparteilichkeit und Unbefangenheit zu stellen sind, sondern für die gesamte Berufstätigkeit. Von dem Verbot nicht erfasst sind das vereinbarte Honorar, vereinbarte oder übliche Nebenleistungen (insb. Kostenerstattungen) sowie ggf. auch Erfolgsprämien, soweit diese nach § 55a WPO zugelassen sind.

Nicht erfasst sind außerdem Zuwendungen und Leistungen, die ausschließlich aus privatem Anlass ohne Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit gewährt und empfangen werden, wie dies insbesondere bei verwandtschaftlichen oder engen freundschaftlichen Beziehungen der Fall sein wird. Besteht daneben allerdings ein beruflicher Kontakt, wird die Abgrenzung schwierig sein, so dass im Zweifel die Grundsätze des Abs. 4 eingehalten werden sollten.

**Satz 2** erstreckt das Verbot auf Zuwendungen von dem WP/vBP an den Auftraggeber. Auch diese können zu einer nicht hinnehmbaren Beeinträchtigung der Unabhängigkeit und Unbefangenheit führen. Insbesondere im Zusammenhang mit der Erteilung von Aufträgen können sie auch strafbar sein.

**Satz 3** verpflichtet den WP/vBP, dieselben Grundsätze in seiner gesamten Praxis einzuhalten und ihnen auch seine Mitarbeiter zu unterwerfen. Die Einhaltung der Grundsätze ist in dem erforderlichen Umfang zu überwachen.

Zuwendungen sind nicht nur Geldleistungen, sondern auch die Gewährung von Sachleistungen oder anderen materiellen Vorteilen. Neben Leistungen des Auftraggebers selbst sind auch Leistungen Dritter erfasst, die in dessen Namen, für dessen Rechnung oder in dessen Interesse handeln.

Zulässig sind Zuwendungen, die dem üblichen gesellschaftlichen Umgang entsprechen. Hierzu gehören Geschenke, die zu besonderen Anlässen (Geburtstage, Jubiläen, Verabschiedungen) gewährt werden und die nach Art und Umfang in einem angemessenen Verhältnis zu dem jeweiligen Anlass und zu der Stellung des Empfängers stehen. Das Geschenk muss sich im Bereich des Sozialüblichen halten, als bloße Aufmerksamkeit zu verstehen sein und darf nicht auf eine geschäftliche Verpflichtung des Empfängers abzielen.

Die gelegentliche Bewirtung von Geschäftspartnern entspricht im deutschen Umfeld sozialen Gepflogenheiten. Dies gilt nicht nur für die Bewirtung aus unmittelbarem geschäftlichem Anlass (Arbeitsessen), sondern auch für Bewirtungen in der Freizeit außerhalb des geschäftlichen Umfelds sowie für Einladungen zu Sport- oder Unterhaltungsveranstaltungen. Wie bei Gewährung von Geschenken müssen Art und Wert der Einladung bzw. Veranstaltung in einem angemessenen Verhältnis zu dem jeweiligen Anlass und zu der Stellung des Empfängers stehen. Danach kommen Einladungen zu urlaubsähnlichen Veranstaltungen, Reisen zu weiter entfernten Zielen unter Übernahme der Reise- und Übernachtungskosten sowie zu Veranstaltungen, die mit hohen Kosten verbunden sind, nicht in Betracht.

### **Zu § 13a:**

Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigungen in § 57 Abs. 4 Nr. 1 a und b WPO und konkretisiert die in § 43 Abs. 1 Satz 1 Abs. 2 Satz 3 WPO normierten Berufspflichten zur Gewissenhaftigkeit sowie zum berufswürdigen Verhalten.

Absatz 1 nennt in Satz 1 die Pflichtangaben bei allen Formen von auf Dauer angelegten Informationen über die beruflichen Verhältnisse.

Unter „berufliche Verhältnisse“ ist nicht nur die Art der eigenen Berufsausübung (Einzelpraxis, Sozietät, Partnerschaftsgesellschaft, Berufsgesellschaft) zu verstehen, sondern zum Beispiel auch eine berufliche Zusammenarbeit, der nicht die Durchführung gemeinschaftlicher Aufträge zugrunde liegt (Kooperation), oder die gemeinsame Nutzung personeller oder sächlicher Mittel (Bürogemeinschaft).

Die Zulässigkeit des Hinweises auf Kooperationen ist seit langem anerkannt, wobei der Kreis der zulässigen Kooperationspartner grundsätzlich nicht beschränkt ist, sofern dies mit dem Ansehen des Berufs des WP/vBP vereinbar ist.

Bei der Kundmachung einer Kooperation ist auf eine unmissverständliche Darstellung zu achten. Insbesondere darf nicht der Anschein einer Sozietät erweckt werden. Die Verwendung eines identischen Briefbogens etc. ist daher von vornherein unzulässig. Eine Irreführung liegt aber z. B. auch dann vor, wenn der Name des Kooperationspartners oder auch nur dessen Berufsbezeichnung im Kopf des Briefbogens erscheint, und zwar auch dann, wenn klargestellt wird, dass lediglich ein Kooperationsverhältnis vorliegt.

Auch im Übrigen muss der Kooperationshinweis allgemeinen wettbewerbsrechtlichen Grundsätzen entsprechen. So darf z. B. eine nur projektbezogene Zusammenarbeit nicht in einer Weise kundgemacht werden, die den irreführenden Eindruck erweckt, es handele sich um eine auf Dauer angelegte Kooperation.



Für die Kundmachung einer Bürogemeinschaft gelten die genannten Grundsätze entsprechend. Die Verwendung identischer Briefbogen der Bürogemeinschaftler wird auch nicht dadurch zulässig, dass dort der Begriff „Kanzleigemeinschaft“ oder „Bürogemeinschaft“ verwendet wird. Bei der Bürogemeinschaft handelt es sich nicht um eine Form der beruflichen Zusammenarbeit, sondern ausschließlich um die gemeinsame Nutzung sächlicher oder personeller Mittel. Der Hinweis auf die Bürogemeinschaft gehört daher nicht zu den Informationen über das Dienstleistungsangebot der Praxis. Auch die Bürogemeinschaft stellt aber einen Teil der beruflichen Verhältnisse dar, über die der Mandant ggf. im Hinblick auf die nicht vollständig auszuschließende Gefährdung der Verschwiegenheitspflicht und latente Interessenkonflikte aufzuklären ist.

Nach **Satz 2 1. Halbsatz** dürfen für den WP/vBP bzw. die Berufsgesellschaft dauerhaft tätige sozietätsfähige Personen unter Kennzeichnung ihres Status genannt werden. Durch die Vorschrift wird klargestellt, dass zum Beispiel angestellte Steuerberater sowohl bei Einzelpraxen/Sozietäten als auch bei Berufsgesellschaften genannt werden dürfen. Dabei ist der Status (etwa Angestellter) zu verdeutlichen.

Unterbleibt die Kennzeichnung des Status, besteht die Gefahr, dass der angestellte Steuerberater haftungsrechtlich wie ein Sozius behandelt wird (Außensozius). Berufsrechtlich ist daher auch bei Außensozien der nach § 44b Abs. 4 WPO erforderliche Versicherungsnachweis zu erbringen (§ 44b Abs. 6 WPO).

Unabhängig hiervon ist die Kundmachung eines Außensozius unzulässig, wenn dieser im Innenverhältnis nicht die Befugnisse eines Sozius hat. Daher müssen vertragliche Grundlagen bestehen, die die Kompetenzen der eigenständigen Mandatsannahme, der Mandatskündigung und der Verpflichtung zur wechselseitigen Vertretung beinhalten.

**Satz 2 2. Halbsatz** lässt die gesellschaftsrechtlichen Angabepflichten (z. B. zur Angabe der Geschäftsführer nach § 35a Abs. 1 GmbHG und zur Angabe der Vorstandsmitglieder und des Vorsitzenden des Aufsichtsrats nach § 80 Abs. 1 AktG) unberührt, da es sich hierbei um Pflichtangaben und nicht eine bloße Nennung zu Kundmachungszwecken handelt. Diese Personen müssen daher unabhängig davon angegeben werden, ob sie einem sozietätsfähigen Beruf angehören oder nicht.

**Absatz 2 Satz 1** stellt klar, dass WP/vBP nicht nur in einem vorgeschriebenen Verfahren erworbene Fachgebietsbezeichnungen, insbesondere Fachanwaltsbezeichnungen, führen dürfen, sondern auch andere gesetzlich zulässige Bezeichnungen wie z. B. „Mediator“.

Die Vorschrift bezieht sich in erster Linie auf WP/vBP, die zugleich Rechtsanwälte und/oder Steuerberater sind. Ist etwa einem Rechtsanwalt die Führung einer Fachgebietsbezeichnung erlaubt, soll dies nicht dadurch unzulässig sein, dass er zugleich WP/vBP ist. Voraussetzung ist allerdings jeweils, dass sich die Bezeichnung einer anderen Berufsgruppe eindeutig zu-

ordnen lässt. Dies ist z. B. für die Bezeichnung „Mediator“ aufgrund des § 7a der Berufsordnung der Rechtsanwälte der Fall.

Satz 2 erlaubt uneingeschränkt den Hinweis auf eine öffentliche Bestellung als Sachverständiger. Satz 3 hat klarstellenden Charakter. Es bestand bereits bisher kein Zweifel, dass Berufsangehörige, die die genannten Funktionen ausüben, im Rahmen dieser Tätigkeiten entsprechende Kennzeichnungen führen dürfen.

### **Zu § 13b:**

Die Vorschrift ist gestützt auf § 57 Abs. 4 Nr. 4 WPO. Entsprechend der gesetzlichen Ermächtigung enthält sie die Bestimmung der Kriterien zur Beschreibung der Vergütungsgrundlagen der Organmitglieder und leitenden Angestellten im Transparenzbericht.

Der Transparenzbericht hat gemäß § 55c Abs. 1 Satz 2 Nr. 7 WPO Informationen über die Vergütungsgrundlagen der Organmitglieder und leitenden Angestellten zu enthalten. Unter Vergütungsgrundlagen i. S. d. Vorschrift sind die Strukturen der Individualvergütung der genannten Personen zu verstehen. Zu deren Ermittlung ist von den Individualbezügen der Organmitglieder/leitenden Angestellten auszugehen; eine Angabe der individuellen Bezüge verlangt § 55c Abs. 1 Satz 2 Nr. 7 WPO nicht. Die Angabepflicht betrifft vielmehr nur solche Informationen, „auf deren Grundlage sich die Öffentlichkeit ein Urteil über das Maß des persönlichen Interesses des Organmitglieds und des angestellten WP/vBP am Auftragsergebnis bilden kann“ (BT-Drs. 16/2858, S. 30). Anzugeben sind demzufolge lediglich die Vergütungsstrukturen nach den in **Satz 2** geregelten Kriterien. Darin unterscheidet sich die Regelung von §§ 285 Satz 1 Nr. 9, 314 Abs. 1 Nr. 6 HGB (Angabe der Höhe der Gesamtbezüge der Organmitglieder im Anhang bzw. Konzernanhang) sowie §§ 319 Abs. 3 Satz 1 Nr. 5, 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 HGB (Höhe der Gesamteinnahmen aus der beruflichen Tätigkeit).

Der Rechtsbegriff des leitenden Angestellten bestimmt sich nach den Vorgaben des Betriebsverfassungsgesetzes (§ 5 Abs. 3 BetrVG) und kann somit neben angestellten WP/vBP, für die eine entsprechende Klarstellung in § 45 Satz 2 WPO enthalten ist, auch andere Personen erfassen.

Ausgehend vom Regelungszweck des § 55c Abs. 1 Satz 2 Nr. 7 WPO bestimmt **Satz 1** der Vorschrift, dass die gegebenen Informationen erkennen lassen sollen, ob und wie die berufliche Tätigkeit durch finanzielle Anreize beeinflusst wird. Eine Erfolgsabhängigkeit der Organmitglied- bzw. Angestelltenvergütung kann jedoch nur im Bereich der betriebswirtschaftlichen Prüfungen von Bedeutung sein. Von vornherein unschädlich ist demgegenüber eine - auch starke - Erfolgsabhängigkeit der Vergütung im Bereich der interessengeneigten betriebswirtschaftlichen Beratung, für die auch im Außenverhältnis ein Erfolgshonorar verein-

bart werden darf (§ 55a Abs. 1 Satz 1 WPO). Dies führt aber nicht etwa dazu, dass die Vergütungsgrundlagen insoweit nicht angegeben werden müssten. Einzubeziehen in die Darstellung der Vergütungsgrundlagen sind alle Vergütungen für die Tätigkeit als Organmitglied oder leitender Angestellter, unabhängig von der Quelle, aus der sie bezogen werden.

Gemäß **Satz 2** ist im Transparenzbericht anzugeben, ob und zu welchem Anteil sich die Vergütung der Organmitglieder und leitenden Angestellten in feste und variable Bestandteile aufgliedert. Auch Pensionszusagen sind Bestandteil der Vergütung im Sinne der Vorschrift.

Weiterhin ist anzugeben, welcher Art die variable Vergütung ist. Diesbezüglich kommt zunächst und in erster Linie eine - wiederum nur als solche, nicht aber dem konkreten Betrag nach anzugebende - geldmäßige Beteiligung am Praxisgewinn, darüber hinaus auch die Gewährung von Beteiligungsoptionen in Betracht.

Schließlich ist die Bemessungsgrundlage für die variable Vergütung offen zu legen. In der Regel wird deren Höhe auf der Grundlage einer Evaluierung der individuellen Leistung des Organmitglieds bzw. leitenden Angestellten für den Erfolg der Praxis bestimmt werden.

#### **Zu § 14:**

Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung gemäß § 57 Abs. 4 Nr. 1 b WPO und konkretisiert die in § 43 Abs. 2 Satz 3 WPO normierte Berufspflicht zum berufswürdigen Verhalten.

**Absatz 1** stellt klar, dass berufsrechtlich keine Bedenken dagegen bestehen, eine Praxis oder Teilpraxis, die auch nur einzelne Mandate umfassen kann, gegen Entgelt zu übertragen. Berufsrechtliche Sanktionen kommen nur in besonders gravierenden Fällen nicht angemessener Konditionen, etwa bei der Ausnutzung einer wirtschaftlichen Notlage der Erben eines Berufsangehörigen, in Betracht. Die Berücksichtigung der übrigen Anforderungen an eine Praxisübertragung, insbesondere die aus Gründen der Verschwiegenheitspflicht regelmäßig erforderliche Zustimmung der Auftraggeber zum Mandatsübergang, wird in der Vorschrift als selbstverständlich vorausgesetzt.

Die Fälle des Praxisverkaufs sind von der entgeltlichen Auftragsvermittlung zu unterscheiden. Im Rahmen eines Praxisverkaufs erfüllt die Vereinbarung einer Vergütung für die Übertragung von Mandaten nicht den Tatbestand des § 2 Abs. 2 Nr. 3. Unter der Voraussetzung, dass es sich um Mandate handelt, die der Übertragende bisher für sich selbst akquiriert und betreut hat, gilt dies auch für die Übertragung eines Teils der Mandate (teilweiser Verkauf der Praxis) oder deren Verpachtung.

Die Bestimmungen in **Absatz 2 und 3** konkretisieren das Gebot zum berufswürdigen Verhalten, nach dem auch elementare Grundsätze der Kollegialität einzuhalten sind. Insbesondere bei **Absatz 3** ist allerdings die grundsätzliche Werbefreiheit auch für Angehörige freier Berufe

zu berücksichtigen. Die Vorschrift kann und soll daher nicht den Wettbewerb um Mandate als solchen unterbinden. Auch soweit es sich um Mandanten eines ehemaligen Arbeitgebers handelt, ist daher nicht jede Maßnahme, die darauf zielt, diese für sich zu gewinnen, von vornherein unzulässig. Dies ist erst dann der Fall, wenn das Abwerben durch unlautere Methoden geschieht, etwa durch Diffamierung des früheren Arbeitgebers oder durch unbefugte Mitnahme der Mandantendaten (vgl. OLG Düsseldorf, Beschl. v. 26.9.2002, WPK-Mitteilungen 2003, 65 ff.). Eine auch ohne derartige zusätzliche Umstände unlautere und damit wettbewerbswidrige Abwerbung liegt allerdings dann vor, wenn und solange ein Mitarbeiter noch vor dem Ausscheiden aus dem Arbeitsverhältnis dessen Mandanten direkt oder indirekt auf seine zukünftige Tätigkeit als Wettbewerber oder für einen anderen Wettbewerber hinweist (vgl. BGH, Urt. v. 22.4.2004, NJW 2004, 2385 f.).

### **Zu § 15:**

Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung des § 57 Abs. 4 Nr. 1 h WPO.

Durch die Worte „nach ihren Möglichkeiten“ wird klargestellt, dass die Vorschrift ein allgemeines Postulat, nicht aber die konkrete Verpflichtung zum Abschluss von Anstellungsverträgen oder Ausbildungsverträgen beinhaltet.

### **Zu § 16:**

Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung gemäß § 57 Abs. 4 Nr. 1 e WPO.

Das Verbot, die Ersatzpflicht durch Vertrag auszuschließen oder zu beschränken, folgt bereits aus § 323 Abs. 4 HGB.

Es widerspricht der Berufsauffassung der WP/vBP, bei gesetzlicher Haftungsbegrenzung eine höhere Haftung zu vereinbaren. Dieses Verbot soll WP/vBP davor schützen, dass einzelne Kollegen sich über Haftungserweiterungen einen Wettbewerbsvorteil verschaffen. Wettbewerbsvorteile allein über das Angebot höherer Haftungssummen würden letztlich zu erheblichen Verwerfungen innerhalb des Berufsstandes führen, weil nur noch große Einheiten mit entsprechend hohen Haftungssummen größere Mandate übernehmen könnten.

### **Zu § 17:**

Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung in § 57 Abs. 4 Nr. 1 e WPO.

Die Regelung in **Absatz 1** stellt klar, dass § 6 der durch die 7. WPO-Novelle (BARefG) aufgehobenen, gemäß § 137 WPO allerdings bis zum Inkrafttreten einer entsprechenden Regelung in der Berufssatzung fortgeltenden WPBHV (Anzeige von Veränderungen durch den

Versicherer) den WP/vBP nicht von eigenen Meldepflichten gegenüber der Wirtschaftsprüferkammer entbindet. Die normierten Meldepflichten stellen Berufspflichten dar.

Nach **Absatz 2** sollen sich WP/vBP aus Gründen des Mandantenschutzes auch bei Aufträgen, die über das gesetzliche Mindestmaß hinausgehende Haftungsrisiken in sich bergen, angemessen versichern. Für den Fall, dass ein Risiko nicht mehr versicherbar ist, ist dem Angemessenheitserfordernis entsprochen, wenn sich WP/vBP neben anderen Absicherungen im Rahmen der bestehenden Möglichkeiten, zum Beispiel durch Einzelfallversicherungen, versichern.

### **Zu § 18:**

Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung gemäß § 57 Abs. 4 Nr. 1 i WPO.

In Entsprechung zu § 48 Abs. 1 Satz 1 WPO umfasst die Siegelungspflicht nach Absatz 1 Satz 1 sämtliche Erklärungen, die dem WP/vBP gesetzlich vorbehalten sind. Seit jeher sind gesetzliche Pflichtprüfungen bekannt, die nicht dem WP/vBP vorbehalten sind, sondern auch von anderen sachverständigen Prüfern durchgeführt werden dürfen. Hierzu gehören bspw. die aktienrechtliche Gründungs- oder Sonderprüfung (§§ 33, 143 AktG). Bei solchen Prüfungen darf das Siegel geführt werden, muss es aber nicht.

**Satz 2** stellt klar, dass die Pflicht zur Siegelführung bei gesetzlich vorbehaltenen Erklärungen auch dann besteht, wenn die Prüfung als solche gesetzlich nicht vorgeschrieben ist. Der früher für selbstverständlich gehaltene Grundsatz, wonach gesetzliche Vorbehaltsaufgaben des WP/vBP immer auf gesetzlich zwingend angeordneten Prüfungen beruhen, gilt nicht mehr ausnahmslos.

So ist eine prüferische Durchsicht des nach § 37w WpHG von bestimmten Inlandsemitenten verpflichtend aufzustellenden Halbjahresfinanzberichtes gesetzlich nicht vorgeschrieben. Das Unternehmen kann sich somit selbst entscheiden, ob es eine solche durchführen lassen will oder nicht. Wenn es sich aber dafür entscheidet, ist die prüferische Durchsicht nach § 37w Abs. 5 Satz 2 WpHG, der auf die Vorschriften über die Bestellung des Abschlussprüfers und damit auf § 319 Abs. 1 HGB verweist, dem WP vorbehalten. (Anders ist dies bei Bescheinigungen über die ebenfalls gesetzlich nicht vorgeschriebene prüferische Durchsicht von Zwischenabschlüssen und Zwischenlageberichten, die Bestandteil von Quartalsfinanzberichten nach § 37x Abs. 3 WpHG sind, zu beurteilen: In Satz 3 der Vorschrift wird - im Unterschied zu § 37w Abs. 5 Satz 2 WpHG - nicht auf die Regelungen des HGB zur Bestellung des Abschlussprüfers verwiesen, sondern es werden lediglich die §§ 320, 323 HGB für entsprechend anwendbar erklärt. Die prüferische Durchsicht nach § 37x Abs. 3 WpHG ist daher nicht dem WP oder vBP gesetzlich vorbehalten und somit auch nicht siegelungspflichtig.)

Sofern das nicht prüfungspflichtige Mutterunternehmen eines Konzerns sich einer freiwilligen Prüfung durch einen WP unterzieht, um die befreiende Wirkung gem. §§ 291 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2, 292 Abs. 2 HGB für ein Tochterunternehmen zu erzielen, das seinerseits Mutterunternehmen eines anderen Tochterunternehmens ist, ist diese Prüfung siegelungspflichtig. Zwar handelt es sich bei der freiwilligen Prüfung des Konzernabschlusses selbst nicht um eine Vorbehaltsaufgabe für WP/vBP. Da die gesetzlich vorgesehene Befreiungswirkung aber nur eintritt, wenn die Prüfung durch einen in Deutschland zugelassenen Abschlussprüfer erfolgt und hierdurch der freiwillig geprüfte Abschluss an die Stelle des sonst pflichtgemäß zu prüfenden und damit auch zu siegelnden Konzernabschlusses unterer Stufe tritt, liegt im Ergebnis eine Vorbehaltsaufgabe vor.

Ebenso sind Erklärungen über Prüfungsergebnisse nach §§ 14a Abs. 7, 15 Abs. 1 Satz 1, 16 Abs. 2 Satz 2 EEG schon deshalb zu siegeln, weil die Prüfung WP/vBP vorbehalten ist. Dass es zu einer Prüfung nur dann kommt, wenn sie verlangt wird oder wenn das Unternehmen sich hierfür entscheidet, spielt für die Pflicht zur Siegelung keine Rolle. Auch ob es sich um eine Prüfung oder eine prüferische Durchsicht handelt und ob das Ergebnis als Bestätigungsvermerk oder als Bescheinigung erteilt wird, macht für die Siegelungspflicht keinen Unterschied.

Die Regelung, dass die Prüfung dem WP/vBP vorbehalten ist, kann sowohl in formellen als auch materiellen Gesetzen enthalten sein. Andere - nicht gesetzliche - Regelungen, die einen Vorbehalt für WP/vBP begründen, z. B. behördliche Anweisungen, Bewilligungsbescheide oder Vereinbarungen des Mandanten mit Dritten, führen nicht zur Siegelungspflicht. Hierzu gehören auch die Fälle, in denen die Prüfungspflicht durch WP/vBP in der Satzung oder im Gesellschaftsvertrag eines Unternehmens bestimmt ist, und zwar auch dann, wenn diese gesellschaftsvertragliche Regelung wiederum auf einer gesetzlichen Bestimmung beruht wie z.B. im Falle des § 65 Abs. 1 Nr. 4 BHO und der entsprechenden landes- oder kommunalrechtlichen Vorschriften. Diese gesetzlichen Vorschriften stellen nur Voraussetzungen für die Beteiligung der öffentlichen Hand an privatwirtschaftlichen Unternehmen auf, regeln die Prüfungspflicht und den Aufgabenvorbehalt aber nicht selbst. Der Aufgabenvorbehalt ergibt sich daher nur aus der Regelung im Gesellschaftsvertrag.

**Absatz 2** eröffnet WP/vBP die Möglichkeit, Erklärungen über Prüfungsergebnisse sowie Gutachten, die nicht zu den gesetzlichen Vorbehaltsaufgaben i. S. d. Absatzes 1 zählen, freiwillig zu siegeln. Vom Regelungsbereich der Vorschrift erfasst sind demzufolge nur solche Erklärungen, die außerhalb des Vorbehaltsbereichs des WP/vBP abgegeben werden und die - wenn auch nicht notwendigerweise schwerpunktmäßig - eine Aussage über das Ergebnis einer gesetzlichen oder freiwilligen betriebswirtschaftlichen Prüfung im Sinne des § 2 Abs. 1 WPO enthalten. Bescheinigungen über eine ausschließliche Erstellungstätigkeit dürfen demgemäß nicht gesiegelt werden, wohl aber solche über eine Erstellung mit umfassenden Prüfungshandlungen oder mit Plausibilitätsbeurteilungen.

Das Verbot in **Absatz 3** ergibt sich bereits aus der Regelung in Absatz 2, wird aber zur Klarstellung nochmals explizit ausgesprochen.

Das Verbot in **Absatz 4**, siegelimitierende Rundstempel zu verwenden, folgt bereits aus dem Wettbewerbsrecht (§§ 3 und 5 UWG) und ergibt sich daraus, dass eine Verwechslung mit dem Berufssiegel nicht auszuschließen ist.

### Zu § 18a

Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung gemäß § 57 Abs. 4 Nr. 1 i WPO.

Durch die 7. WPO-Novelle 2007 ist die bisherige SiegelVO aufgehoben und stattdessen der WPK aufgegeben worden, Gestaltung und Führung des Siegels in der BS WP/vBP näher zu regeln. Dieser Auftrag des Gesetzgebers wird durch § 18a umgesetzt. Die Absätze 1 und 2 entsprechen § 1 der früheren SiegelVO, die Absätze 3 und 4 entsprechen § 2 SiegelVO. §§ 3, 4 SiegelVO waren mittlerweile bedeutungslos und ihre Übernahme in die BS WP/vBP damit entbehrlich. Bis zur Integration in die BS WP/vBP war die SiegelVO aufgrund der Übergangsregelung des § 137 WPO weiterhin anzuwenden.

§ 18a enthält konkrete Vorgaben zur Größe des Siegels, zur Verwendung eines das Siegel kennzeichnenden Zackenrands und der in das Siegel aufzunehmenden Angaben.

### **Zu § 19:**

Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung des § 57 Abs. 4 Nr. 1 a und 4 b WPO.

**Absatz 1** bestimmt - unabhängig von den handelsrechtlichen Regelungen für Kaufleute - wann berufsrechtlich eine Niederlassung besteht. Der Sinn und Zweck der Regelung besteht - wie Absatz 2 und 3 zeigen - darin, die verantwortliche Leitung von Haupt- und Zweigniederlassungen durch einen Berufsangehörigen sicherzustellen. Dies bedeutet nicht zwangsläufig, dass sich die Haupt- oder die Zweigniederlassung unter einer einzigen Anschrift befinden muss. Vielmehr können Organisationsbereiche, wenn sie aus Praktikabilitätsgründen (Publikumsverkehr) eine eigene Anschrift haben, einer Haupt- oder Zweigniederlassung zugeordnet werden.

Dem Berufsregister ist jeweils eine Anschrift als Anschrift der Haupt- oder Zweigniederlassung anzuzeigen. Durch die Einschränkung der Kundmachungsfähigkeit beruflicher Anschriften in Satz 4 soll vermieden werden, dass dem Rechtsverkehr das Bestehen von dem Publikumsverkehr zugänglichen Teilen einer organisatorisch selbstständigen Einheit suggeriert wird, obwohl dies nicht der Fall ist (z.B. Archive).

**Absatz 2** bezieht sich auf die Hauptniederlassung von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Buchprüfungsgesellschaften und konkretisiert § 1 Abs. 3 Satz 2 WPO i. V. m. § 3 Abs. 2 WPO. Das Gebot gemäß §§ 1 Abs. 3, 3 Abs. 2 WPO, dass die berufliche Niederlassung einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft verantwortlich von Wirtschaftsprüfern beziehungsweise eine berufliche Niederlassung einer Buchprüfungsgesellschaft verantwortlich von vereidigten Buchprüfern oder Wirtschaftsprüfern geführt werden muss, findet seine Grundlage in den Berufspflichten der Gewissenhaftigkeit und Eigenverantwortlichkeit. Die verantwortliche Führung setzt voraus, dass mindestens ein Wirtschaftsprüfer im Sinne von § 28 Abs. 1 Satz 2 WPO oder ein vereidigter Buchprüfer im Sinne von §§ 130 Abs. 2, 28 Abs. 1 Satz 2 WPO seine berufliche Niederlassung in der Niederlassung oder zumindest am Sitz der Gesellschaft (§ 28 Abs. 1 Satz 24 WPO) hat. Unter dem Sitz der Gesellschaft ist die politische Gemeinde zu verstehen, in der die Gesellschaft ihre Niederlassung hat.

**Absatz 3** bezieht sich auf die Zweigniederlassungen von WP/vBP und konkretisiert § 47 WPO. Das Gebot, dass eine Zweigniederlassung eines Wirtschaftsprüfers/einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft von einem Wirtschaftsprüfer bzw. dass eine Zweigniederlassung eines vereidigten Buchprüfers/einer Buchprüfungsgesellschaft verantwortlich von einem vereidigten Buchprüfer oder einem Wirtschaftsprüfer geleitet werden muss, findet seine Grundlagen in den Berufspflichten der Gewissenhaftigkeit und Eigenverantwortlichkeit. Die verantwortliche Leitung setzt voraus, dass der Wirtschaftsprüfer oder vereidigte Buchprüfer seine berufliche Niederlassung in der Zweigniederlassung oder zumindest am Ort der Zweigniederlassung (§ 47 Satz 1 WPO) hat. Unter Ort der Zweigniederlassung ist die politische Gemeinde zu verstehen, in der sich die Zweigniederlassung befindet. Liegen Niederlassung und Zweigniederlassung innerhalb derselben politischen Gemeinde, kann der WP/vBP auch Leiter seiner eigenen Zweigniederlassung sein, sofern hierdurch seine gewissenhafte und eigenverantwortliche Berufsausübung nicht beeinträchtigt wird.

Die Wirtschaftsprüferkammer kann für Zweigniederlassungen von in eigener Praxis tätigen Wirtschaftsprüfern und vereidigten Buchprüfern Ausnahmen von § 47 Satz 1 WPO zulassen. In der Vergangenheit hat der Vorstand der Wirtschaftsprüferkammer derartige Ausnahmeregelungen, die vom jeweiligen Einzelfall abhängen, nur selten und grundsätzlich befristet erteilt.

## Teil 2:

### Besondere Berufspflichten bei der Durchführung von Prüfungen und der Erstattung von Gutachten



## **Zu Teil 2:**

Gemäß § 57 Abs. 4 Nr. 2 WPO kann die Berufssatzung besondere Berufspflichten bei der Durchführung von Prüfungen und Erstattung von Gutachten näher regeln.

Gestützt auf die Ermächtigung in § 57 Abs. 4 Nr. 2 lit. a und b WPO enthält Teil 2 der Berufssatzung Konkretisierungen zum Erfordernis der Unparteilichkeit (§ 43 Abs. 1 Satz 2 WPO) und zur Pflicht, die Tätigkeit zu versagen, wenn die Besorgnis der Befangenheit bei der Durchführung eines Auftrags besteht (§ 49 Halbsatz 2 WPO). Außerdem sind in Teil 2 weitere besondere Berufspflichten geregelt, die auf andere Ermächtigungsgrundlagen des § 57 Abs. 4 WPO gestützt sind, soweit sie ebenfalls Berufspflichten betreffen, die ausschließlich für die Durchführung von Prüfungen oder die Erstattung von Gutachten zu beachten sind.

Bei der Konkretisierung des Begriffs der Besorgnis der Befangenheit aus § 49 zweiter Halbsatz WPO war zu berücksichtigen, dass derselbe Begriff auch in den handelsrechtlichen Regelungen zu den Ausschlussgründen bei gesetzlichen Jahresabschlussprüfungen nach §§ 316 ff. HGB verwendet wird. Bei der Abgrenzung im Einzelnen wird davon ausgegangen, dass der Befangenheitsbegriff in § 49 zweiter Halbsatz WPO und §§ 319 Abs. 2, 318 Abs. 3 HGB identisch ist, so dass auch die Vermutungstatbestände des § 319 Abs. 3 und 4 sowie § 319a HGB für die Auslegung der Berufspflichten Bedeutung haben (vgl. dazu § 22a).

Allerdings unterscheidet sich der Adressatenkreis der Normen: Während in § 49 zweiter Halbsatz WPO nur die Berufsangehörigen angesprochen sind, richten sich §§ 319, 319a HGB an das prüfungspflichtige Unternehmen, haben aber mittelbare Bedeutung auch für den Berufsangehörigen (s.o.).

Bei der Neufassung der §§ 20 ff. sind daher insbesondere die durch das Bilanzrechtsreformgesetz vom 4. Dezember 2004 - BilReG - (BGBl. I S. 3166) neu formulierten Bestimmungen der §§ 319, 319a HGB berücksichtigt worden.

Darüber hinaus sind - soweit dies in dem derzeitigen gesetzlichen Rahmen möglich war - auch aktuelle Entwicklungen auf internationaler Ebene für die Konkretisierung herangezogen worden (IFAC Code of Ethics vom 13. Juni 2005; EU-Empfehlung zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers vom 16. Mai 2002). Die EU-Empfehlung hat im Gegensatz zu §§ 319, 319a HGB allerdings keinen rechtsverbindlichen Charakter.

EU-Empfehlungen (recommendations) werden zwar als sekundäres Gemeinschaftsrecht eingeordnet, sind jedoch gem. Art. 249 Abs. 5 EGV nicht bindend. Hinsichtlich des Code of Ethics besteht zwar keine staatliche, aber die aus der Mitgliedschaft der WPK bei IFAC herrührende Verpflichtung, diesen umzusetzen, soweit nationales Recht nicht entgegensteht.

Die Berücksichtigung dieser Quellen führte auch zu einer neuen Struktur der Regelungen. Die bisherigen Regelungen in der Berufssatzung, aber auch in §§ 319, 319a HGB knüpfen an bestimmte Lebenssachverhalte an, aus denen sich eine Gefährdung der Unabhängigkeit ergeben kann. Die nachfolgenden Regelungen der Berufssatzung stellen dagegen in Übereinstimmung mit der EU-Empfehlung auf die Wirkungszusammenhänge ab, die eine Gefährdung der Unbefangenheit begründen können (threats). Diesen werden dann die jeweiligen Lebenssachverhalte zugeordnet.

Ebenfalls aus der EU-Empfehlung übernommen wurde das Prinzip, wonach das Ausmaß festgestellter Gefährdungen durch geeignete Schutzmaßnahmen (safeguards) derart verringert werden kann, dass in der Gesamtbetrachtung eine die Versagung der Tätigkeit zwingend erfordernde Beeinträchtigung der Unbefangenheit nicht mehr vorliegt (vergleiche zur Anerkennung dieses Prinzips auch im Rahmen des § 319 Abs. 2 HGB die Begründung zum BilReG, BT-Drucksache 15/3419 vom 24.6.2004, dort S. 38). Diese Grundstruktur entspricht auch dem Ansatz im IFAC Code of Ethics. Die Berufssatzung konkretisiert dies in § 22.

#### **Zu § 20:**

Die Vorschrift ist gestützt auf § 57 Abs. 4 Nr. 2 WPO.

Neben der Pflicht zur persönlichen und wirtschaftlichen Unabhängigkeit (vergleiche § 2) fordert das Berufsrecht bei der Durchführung von Prüfungen (wobei hier nicht nur Prüfungsberichte i.S.v. § 321 HGB erfasst werden) und der Erstattung von Gutachten in § 43 Abs. 1 Satz 2 WPO die Unparteilichkeit. Dem trägt **Absatz 1 Satz 1** Rechnung. Ist der WP/vBP nicht unparteiisch, hat er eine Tätigkeit als Prüfer oder Gutachter im Sinne des Absatz 1 zu versagen. Für die nach **Absatz 1 Satz 2** erforderliche Darstellung aller wesentlichen Gesichtspunkte ist eine vollständige Auswertung aller für und gegen ein Ergebnis sprechenden Umstände erforderlich. Kritische Aspekte dürfen dabei nicht unterschlagen werden. Bei der Erstellung von Gutachten beschränkt sich diese Pflicht allerdings auf Gutachten nach Absatz 1 (vergleiche zur Abgrenzung Absatz 2).

**Absatz 2** stellt klar, dass es WP/vBP nicht verwehrt ist, einen Auftrag zur Erstellung eines Argumentationspapiers anzunehmen, in dem die positiven oder die negativen Aspekte des zu beurteilenden Gegenstands betont werden sollen (z.B. Unternehmensbewertungen für die Verkäufer- oder Käuferseite). In diesen Fällen darf jedoch nicht der Eindruck eines unparteiischen Gutachtens vermittelt werden. Insbesondere darf für die Bezeichnung derartiger Aufträge nicht der Begriff „Gutachten“ verwendet werden. Auch dürfen nur Gutachten im Sinne des Absatzes 1, nicht hingegen Argumentationspapiere im Sinne des Absatzes 2 gesiegelt werden.

#### **Zu § 21:**

Die Vorschrift ist gestützt auf § 57 Abs. 4 Nr. 2 WPO.

Die berufsrechtliche Pflicht zur Versagung der Tätigkeit bei Besorgnis der Befangenheit ist in § 49 zweiter Halbsatz WPO geregelt. **Absatz 1** greift dies auf, erwähnt darüber hinaus aber aus systematischen Gründen auch den Grundfall der tatsächlichen Befangenheit, bei der die Tätigkeit erst recht zu versagen ist.

Der WP/vBP darf nicht tätig werden, wenn Besorgnis der Befangenheit besteht, und zwar auch nicht mit Zustimmung des Auftraggebers. Dies ist Ausfluss des öffentlichen Vertrauens in die Tätigkeit des WP/vBP.

Bei Verstößen gegen das Selbstprüfungsverbot ist es danach nicht zulässig, ein Prüfungsurteil abzugeben, wenn der WP/vBP den Prüfungsstoff selbst erstellt hat. Dies gilt nicht nur bei Prüfungen, sondern auch für Plausibilitätsbeurteilungen und ist unabhängig davon, ob das Prüfungsurteil in einem Bestätigungsvermerk niedergelegt wird, der dem Bestätigungsvermerk i.S.d. § 322 HGB nachgebildet ist, ob eine Bescheinigung erteilt wird oder ob das Prüfungsergebnis in einem Bericht zum Ausdruck gebracht wird. Bei Aufträgen zur Erstellung mit umfassenden Beurteilungen der dem Abschluss zugrunde liegenden Unterlagen oder zur Erstellung mit Plausibilitätsbeurteilung kann ein Prüfungsurteil daher immer nur für solche Teile abgegeben werden, an deren Entstehung der WP/vBP nicht wesentlich beteiligt war. Das Tätigkeitsverbot folgt in diesen Fällen aus der Unvereinbarkeit von Erstellung und Prüfung und gilt auch dann, wenn auf die Befangenheit ausdrücklich hingewiesen wird.

In **Absatz 2 Satz 1** wird der Begriff der „Unbefangenheit“ definiert. Die Unbefangenheit ermöglicht es, das Prüfungsurteil unter Wahrung der Objektivität und Integrität und mit der erforderlichen kritischen Grundhaltung zu treffen. Der Unbefangenheitsbegriff bezieht sich auf die innere Einstellung des Prüfers oder Gutachters (independence in mind). Die in **Satz 2** genannten Faktoren, die ein Risiko für die Unbefangenheit darstellen (threats), orientieren sich an der EU-Empfehlung (wobei derselbe Sachverhalt auch von mehreren threats erfasst werden kann). Der in der EU-Empfehlung zusätzlich enthaltene Befangenheitsgrund der „Einschüchterung“ ist in der Berufssatzung nicht ausdrücklich geregelt, da die Absicherung vor Einschüchterungsversuchen auftragsrechtlich durch § 318 Abs. 1 Satz 5 HGB ~~und fache-lich durch § 324 HGB~~ erfolgt, der Befangenheitsgrund also bereits durch handelsrechtliche Regelungen neutralisiert wird. Die Möglichkeit, für die Prüfung des Folgeabschlusses nicht wieder bestellt zu werden, ist dagegen Folge der Grundentscheidung des Gesetzgebers und kann daher eine Befangenheit nicht begründen.

**Absatz 3** definiert die Besorgnis der Befangenheit. Da die in Absatz 2 geregelte Gefährdung der Unbefangenheit im Sinne der inneren Einstellung des WP/vBP regelmäßig nicht feststellbar ist, muss auf äußere Umstände zurückgegriffen werden, die auf diese Gefährdung schließen lassen. Daher kommt es nicht auf den inneren Tatbestand an, sondern auf die Einschätzung eines Dritten, abgeleitet aus objektiven Kriterien. In Anlehnung an die Begrün-

dung zum BilReG (BT-Drucksache 15/3419 vom 24.6.2004, S. 78 ff.) wurde die Formulierung „verständiger Dritter“ gewählt. Zugleich muß die Beurteilung durch diesen Dritten an die in Absatz 2 genannten Befangenheitsgründe anknüpfen.

**Absatz 4 Satz 1** stellt klar, dass Besorgnis der Befangenheit nicht nur dann bestehen kann, wenn der WP/vBP selbst Befangenheitsgründe im Sinne des Absatzes 2 erfüllt. Bestehen bestimmte Beziehungen zu Personen oder Unternehmen, die als Prüfer oder Gutachter wegen der Besorgnis der Befangenheit ausgeschlossen wären, kann sich dies auf den WP/vBP übertragen. Diese Beziehungen können sowohl beruflicher als auch privater Natur sein. Hinter den Aufzählungen in Nr. 1 bis 5 stehen Gesichtspunkte wie z. B. die Rücksichtnahme auf nahe stehende Personen, gleichgerichtete berufliche Interessen oder die Möglichkeit der Einflussnahme. Ob tatsächlich die Besorgnis der Befangenheit in solchen Fällen anzunehmen ist, kann nur die Einzelfallbetrachtung ergeben, bei der die Gesamtumstände zu berücksichtigen sind.

Ein Netzwerk im Sinne des Absatz 4 Satz 1 Nr. 2 liegt vor, wenn Personen bei ihrer Berufsausübung zur Verfolgung gemeinsamer wirtschaftlicher Interessen für eine gewisse Dauer zusammenwirken. Dies entspricht der Legaldefinition des § 319b Abs. 1 Satz 3 HGB, die ihrerseits die Netzwerkkriterien aus Art. 2 Nr. 7 der 8. EU-RL umsetzt. Danach ist Netzwerk „die breitere Struktur, die auf Kooperation ausgerichtet ist und die eindeutig auf Gewinn- oder Kostenteilung abzielt oder durch gemeinsames Eigentum, gemeinsame Kontrolle oder gemeinsame Geschäftsführung, gemeinsame Qualitätssicherungsmaßnahmen und -verfahren, eine gemeinsame Geschäftsstrategie, die Verwendung einer gemeinsamen Marke oder durch einen wesentlichen Teil gemeinsamer fachlicher Ressourcen miteinander verbunden ist.“

Auf die rechtliche Ausgestaltung des Netzwerks und die nationale Zugehörigkeit der Netzwerkmitglieder kommt es nicht an. Insbesondere ist eine (gesellschaftsrechtliche) Beteiligung nicht erforderlich. Erfüllen solche Beteiligungen jedoch die Netzwerkkriterien, etwa durch gemeinsame Qualitätssicherungsmaßnahmen und -verfahren, sind sie (auch) als Netzwerk zu qualifizieren; vorrangig sind jedoch die spezielleren Zurechnungstatbestände für Befangenheitsgründe der Berufssatzung (vgl. etwa Absatz 4 Satz 1 Nr. 5, Satz 2 - Unternehmen, auf die maßgeblicher Einfluss besteht) oder des Handelsgesetzbuchs (vgl. etwa § 319 Abs. 4 Satz 1 - verbundenes Unternehmen) zu beachten. In der Praxis sind Netzwerkstrukturen auf der Grundlage gemeinsamer Mitgliedschaften in rechtlichen Einheiten mit Koordinationsaufgaben, aber auch aufgrund schuldrechtlicher Verträge zu beobachten. Ausreichend wäre auch ein faktisches Verhalten, wenn dieses auf eine gewisse Dauer angelegt und nach außen erkennbar ist.

Eine Kooperation, die die Netzwerkkriterien nicht erfüllt, führt nicht zur Zurechnung von Befangenheitstatbeständen; darauf, ob sie nach außen kundgemacht wird, kommt es damit

nicht mehr an. Das bisher in Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 der Berufssatzung verwendete Zurechnungskriterium der kundgemachten Kooperation wird aufgegeben.

Entscheidend ist, in welcher Art die Netzwerkmitglieder zusammenwirken. Ein einmaliges oder nur gelegentliches Zusammenwirken führt ebenso wenig zur Annahme eines Netzwerks wie eine Zusammenarbeit, die nicht die berufliche Tätigkeit betrifft. Daher ist die bloße Bürogemeinschaft, die sachliche und ggf. personelle, nicht aber fachliche Ressourcen betrifft, nicht erfasst. Gleiches gilt für die gemeinsame Nutzung von Standardsoftware bzw. -EDV-Tools. Auch die berufliche Zusammenarbeit in Einzelfällen, etwa bei Gemeinschaftsprüfungen oder der gemeinsamen Erstellung von Gutachten, begründet danach nicht die Annahme eines Netzwerks. Die Mitgliedschaft in Berufsverbänden führt ebenfalls nicht zur Annahme eines Netzwerks, weil sich das Zusammenwirken nicht auf die konkrete Berufstätigkeit, sondern nur auf allgemeine berufspolitische oder fachliche Aspekte bezieht und weil es nicht unmittelbar um die Verfolgung gemeinsamer wirtschaftlicher Interessen geht.

Nach der Regierungsbegründung zu § 319b HGB ist von einer Verfolgung gemeinsamer wirtschaftlicher Interessen regelmäßig dann auszugehen, wenn die Netzwerkmitglieder bei ihrer Zusammenarbeit die Netzwerkriterien erfüllen, die in Art. 2 Nr. 7 der 8. EU-RL genannt sind. Die Gewinn- oder Kostenteilung muss sich dabei nicht auf die gesamte berufliche Tätigkeit beziehen, sondern kann auch einzelne Bereiche betreffen. Bloße Kostenbeteiligungen und Umlagen für sächliche Hilfsmittel sind – wie im Falle der Bürogemeinschaft – unschädlich, anders dagegen die Nutzung fachlicher Ressourcen (z.B. von Spezialisten) in wesentlichem Umfang auf gemeinsame Kosten.

Strukturen, in denen bestimmte Aufträge durch eine gemeinsame Berufsgesellschaft übernommen werden, diese dann aber von den die Anteile haltenden WP/vBP oder Berufsgesellschaften selbst bearbeitet werden, führen zwar nicht zu einer Gewinn- oder Kostenteilung; gehen sie jedoch mit gemeinsamen Qualitätssicherungsmaßnahmen und -verfahren oder der Nutzung einer gemeinsamen Marke einher, werden sie regelmäßig den Netzwerk-begriff erfüllen.

Die Verwendung einer gemeinsamen Marke führt nach der Regierungsbegründung zu § 319b HGB dann zum Vorliegen gemeinsamer wirtschaftlicher Interessen, wenn der Außenauftritt der die Marke verwendenden Personen durch die verwandte Marke bestimmt wird. Hiervon ist auszugehen, wenn die Marke – ggf. auch in abgekürzter Form – als Firmen- oder Namensbestandteil benutzt wird. Bei anderweitiger Verwendung ist auf das Gesamtbild abzustellen, das sich nicht nur aus den Schriftstücken der Beteiligten, sondern insbesondere auch aus dem Internetauftritt ergibt. Wird hierbei die gemeinsame Marke in den Vordergrund gerückt, z.B. durch eine durchgängige Verwendung des Begriffs oder eines hieraus abgeleiteten Logos, spricht dies für die Annahme eines Netzwerks. Dem Ort der Verwendung auf dem Briefbogen (Briefkopf im Zusammenhang mit der Praxisbezeichnung; Fußzeile) kann

dabei ebenso wie der graphischen Ausgestaltung eine gewisse, wenn auch nachrangige indizielle Bedeutung zukommen. Wenn durch die Verwendung allerdings klar herausgestellt wird, dass sich die Kooperation nicht auf ein Zusammenwirken in Bezug auf die übrigen Netzwerkkriterien bezieht, sondern sich etwa auf die gegenseitige Empfehlung von Mandanten oder die enge Abstimmung bei der Abwicklung einzelner Aufträge beschränkt, begründet auch die Verwendung der gemeinsamen Bezeichnung noch kein Netzwerk. Entscheidend ist immer der Gesamteindruck im geschäftlichen Verkehr.

Nach seinem Wortlaut führt Absatz 4 Satz 1 Nr. 2 zur Zurechnung von Sachverhalten, die von einem (anderen) Netzwerkmitglied verursacht werden, bei dem jeweiligen Netzwerkmitglied, das der Berufssatzung unterliegt. Daneben wird aber auch anzunehmen sein, dass sowohl auf Seiten des (anderen) Netzwerkmitglieds als auch des betroffenen Mitglieds die Zurechnungstatbestände der übrigen Ziffern anwendbar sind, so dass es etwa auch schädlich wäre, wenn der zu prüfende Abschluss nicht von dem (anderen) Netzwerkmitglied selbst, sondern von einem Unternehmen aufgestellt worden ist, auf das das (andere) Netzwerkmitglied maßgeblichen Einfluss hat (Satz 1 Nr. 5). Ist das (andere) Netzwerkmitglied eine Gesellschaft, gelten hier die Zurechnungstatbestände des Satzes 2.

~~Bei Nr. 2 wird es neben der Art des Zusammenschlusses insbesondere darauf ankommen, ob sich die Sachverhalte aus der beruflichen Tätigkeit ergeben. Bloße Bürogemeinschaften, die dadurch gekennzeichnet sind, dass ihnen keine berufliche Zusammenarbeit zugrunde liegt, fallen nicht hierunter.~~ Bei Nr. 4 wird der Grad der verwandtschaftlichen Beziehung ein erstes Indiz für die Möglichkeit einer stärkeren oder schwächeren Rücksichtnahme darstellen. Zwingende Anhaltspunkte für eine bestimmte Wertung werden aber auch hierdurch nicht begründet.

**Absatz 4 Satz 2** ist angelehnt an § 319 Abs. 4 HGB. Hierbei ist davon auszugehen, dass grundsätzlich jeder bei der Prüfung eingesetzte Mitarbeiter das Ergebnis beeinflussen kann, und zwar unabhängig davon, ob er insoweit weisungsbefugt ist. Erfasst werden auch Personen, mit denen die Berufsgesellschaft in einem Netzwerk verbunden ist. Dabei kann es sich um natürliche, aber auch um juristische Personen oder Gesellschaften handeln. Zur Auslegung des Netzwerkbegriffs gelten die Ausführungen zu Satz 1. Für die weitere Zurechnung auf Seiten des Betroffenen gelten die Zurechnungstatbestände des Satzes 2, auf Seiten des (anderen) Netzwerkmitglieds dann, wenn dieses eine Gesellschaft ist.

**Absatz 4 Satz 3** nimmt den Gedanken aus § 319b Abs. 1 Satz 1 zweiter Halbsatz HGB auf. Danach wird der durch Rücksichtnahme auf Netzwerkmitglieder begründete Zurechnungszusammenhang unterbrochen, wenn festzustellen ist, dass das (andere) Netzwerkmitglied auf das Ergebnis der Prüfung keinen Einfluss nehmen kann. Von einer Einflussmöglichkeit ist immer dann auszugehen, wenn das (andere) Netzwerkmitglied gesetzlich oder vertraglich befugt ist, dem WP/vBP Weisungen in Bezug auf dessen Prüfungstätigkeit zu erteilen. Die

Möglichkeit faktischer Rücksichtnahmen begründet eine Einflussmöglichkeit in diesem Sinne nur dann, wenn hierfür besondere Gründe bestehen, die über die gemeinsame Zugehörigkeit zu einem Netzwerk und die übliche Zusammenarbeit erheblich hinausgehen.

Dieser Entlastungsbeweis ist dagegen nicht zulässig, wenn es um die Zurechnung von befangenheitsbegründenden Sachverhalten geht, die aus dem Selbstprüfungsverbot (§ 23a) herrühren. Wie in der Regierungsbegründung zu der parallelen Vorschrift in § 319b Abs. 1 Satz 2 HGB dargelegt, würde ein objektiver, verständiger und informierter Dritter bei Erbringung von Erstellungsleistungen sowie von Beratungs- und Bewertungsleistungen, die sich auf den Inhalt des zu prüfenden Abschlusses unmittelbar auswirken, immer den Schluss ziehen, dass der WP/vBP bei der Beurteilung der Leistungen des (anderen) Netzwerkmitglieds befangen ist. Daher greift in diesen Fällen auch berufsrechtlich die unwiderlegliche Vermutung der Befangenheit (§ 22a Abs. 2).

Nachdem der deutsche Gesetzgeber für die Umsatzabhängigkeit (§ 319 Abs. 3 Satz 1 Nr. 5, § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 HGB) die Zurechnung für bei der Prüfung beschäftigte Personen (§ 319 Abs. 3 Satz 1 Nr. 4 HGB), Ehegatten oder Lebenspartnern (§ 319 Abs. 3 Satz 2 HGB) sowie in Netzwerken (§ 319b Abs. 1 Satz 1 HGB) ausgenommen hat, ist davon auszugehen, dass dies auch im berufsrechtlichen Regelungskreis gilt. Dies wird durch **Absatz 4 Satz 4** klargestellt. Die übrigen Zurechnungstatbestände (Absatz 4 Satz 1 Nr. 1 und 5) bleiben jedoch auch für die Umsatzabhängigkeit anwendbar.

Die in **Absatz 5** enthaltene Dokumentationspflicht soll die Beurteilung einer Gefährdung der Unbefangenheit oder Besorgnis der Befangenheit nachvollziehbar machen. Inhaltlich erfüllt die Verpflichtung die Dokumentationspflicht gem. §§ 37 Abs. 3, 38 Nr. 1. Die Erstellung einer umfassenden „Checkliste“ ist nicht erforderlich. Vielmehr genügt die Dokumentation der Tatsache der Prüfung sowie ggf. aufgetretener Risiken (vgl. § 21 Absatz 2 Satz 2).

## **Zu § 22:**

Die Vorschrift ist gestützt auf § 57 Abs. 4 Nr. 2 WPO.

Die grundsätzliche Möglichkeit, durch geeignete Schutzmaßnahmen eine Gefährdung der Unbefangenheit soweit abzuschwächen, dass sie insgesamt nicht mehr als wesentlich zu beurteilen ist, will auch der Gesetzgeber, wenn auch nur im Rahmen des § 319 Abs. 2 HGB, ausdrücklich anerkannt wissen (vgl. die Begründung zum BilReg, BT-Drucksache 15/3419 vom 24.6.2004, S. 38). Inhaltlich orientieren sich die in **Absatz 1 Satz 2** genannten Schutzmaßnahmen an der EU-Empfehlung. Dort werden unter Schutzmaßnahmen allerdings zusätzlich auch solche Maßnahmen verstanden, die bereits zur Vermeidung eines Befangenheitsgrundes führen (sollen), im Extremfall also auch die Ablehnung des Auftrags, oder auch solche, die von Dritten, insbesondere dem Auftraggeber, getroffen werden. § 22 bezieht sich

hingegen nur auf solche Schutzmaßnahmen, die der WP/vBP selbst gegen weiterhin bestehende Gefährdungen treffen kann und muss, um im Sinne des § 21 Abs. 2 Satz 3 eine Beurteilung von Gefährdungen als unbedeutend zu ermöglichen. Inhaltlich sind aber im Ergebnis alle Schutzmaßnahmen berücksichtigt, die auch in der EU-Empfehlung vorgesehen sind. Zudem ist der Katalog nicht abschließend. Soweit nicht durch das HGB strengere Anforderungen vorgegeben werden, geht das gesamte Regelungskonzept jedenfalls nicht über diejenigen der EU-Empfehlung hinaus.

Unter Aufsichtsgremien i.S.v. **Absatz 1 Nr. 1** ist insbesondere der Aufsichtsrat zu verstehen. Als Aufsichtsstellen i.S.v. **Absatz 1 Nr. 2** kommen die BAFin oder Rechnungshöfe in Betracht. Der Begriff der Aufsichtsstellen ist hier also in einem umfassenden Sinne zu verstehen und nicht auf Aufsichtsstellen im verwaltungsrechtlichen Sinne beschränkt.

Schutzmaßnahme i.S.v. **Absatz 1 Nr. 3** kann die Veröffentlichung von Honoraren sein.

Bei Einschaltung Dritter (**Absatz 1 Nr. 4 und Nr. 5**) gilt die Verschwiegenheitspflicht; allerdings kann die Einschaltung für die Durchführung des Auftrags erforderlich und damit auch ohne ausdrückliche Entbindung von der Verschwiegenheitspflicht zulässig sein.

Die Einrichtung von Firewalls i.S.v. **Nr. 6** kann in Grenzfällen das Ausmaß des Risikos der Befangenheit als unwesentlich erscheinen lassen. Dabei kommt es auf das Gesamtbild der Umstände (Art des Risikos; Grad der Abschottung; Größe der Praxis) an, vgl. auch den Beschluss des BVerfG vom 3.7.2003, Betriebsberater 2003, S. 2199, 2201.

Die in **Absatz 2** vorgesehene Dokumentationspflicht für Schutzmaßnahmen ergänzt die Dokumentationspflicht gem. § 21 Abs. 5 BS WP/vBP, kommt also nur dann zum Tragen, wenn überhaupt Befangenheitsgründe bestehen, die das Ergreifen von Schutzmaßnahmen erforderlich machen.

## **Zu § 22a:**

Die Vorschrift ist gestützt auf § 57 Abs. 4 Nr. 2 WPO.

**Absatz 1 Satz 1** stellt klar, dass bei einer Verwirklichung der Tatbestände des § 319 Abs. 3 HGB auch ein berufsrechtliches Verbot des Tätigwerdens besteht. Dies beruht darauf, dass der Begriff der Besorgnis der Befangenheit in § 49 Halbsatz 2 WPO mit dem Begriff aus § 319 Abs. 2 HGB übereinstimmt, der durch die Tatbestände im Sinne des § 319 Abs. 3 HGB konkretisiert wird.

Die Ausschlussgründe in § 319 HGB finden dabei berufsrechtlich nicht nur auf handelsrechtliche Jahresabschlussprüfungen, sondern auf alle, auch nicht dem Vorbehaltsbereich des WP/vBP unterliegenden (z.B. MaBV-Prüfung), gesetzlich vorgeschriebenen Ordnungsprü-



fungen im Bereich der privaten und öffentlichen Wirtschaft sowie auf bestimmte Einrichtungen Anwendung, soweit dies nicht bereits in den betreffenden gesetzlichen Bestimmungen vorgeschrieben ist. Das Tätigkeitsverbot erstreckt sich gemäß **Satz 2** auch auf nicht gesetzlich vorgesehene Abschlussprüfungen, bei denen ein Bestätigungsvermerk erteilt wird, der einem Bestätigungsvermerk im Sinne des § 322 HGB nachgebildet ist. Die Ausweitung rechtfertigt sich aus der notwendigen einheitlichen Betrachtung von Tätigkeiten nach § 2 Abs. 1 WPO, soweit sie zu einem vergleichbaren Vertrauensschutz der Öffentlichkeit führen. Eine weitergehende Ausdehnung des Anwendungsbereichs der absoluten Ausschlussgründe ist nicht erforderlich, weil die Erwartung, dass besondere Anforderungen an die Unbefangenheit eingehalten werden, in diesen Fällen nicht besteht.

Zu den absoluten Ausschlussgründen gehört neben den Tatbeständen des § 319 Abs. 3 HGB jetzt auch die Verwirklichung von Tatbeständen, die im Netzwerk zugerechnet werden. Dies gilt nach § 319b Abs. 1 Satz 2 HGB jedoch nur für Ausschlussstatbestände im Zusammenhang mit der Erbringung von Erstellungsleistungen sowie von Beratungs- und Bewertungsleistungen, die sich auf den Inhalt des zu prüfenden Abschlusses nicht nur unwesentlich auswirken und die von nicht untergeordneter Bedeutung sind (§ 319 Abs. 3 Satz 1 Nr. 3, § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3 HGB). In diesen Fällen ist der Entlastungsbeweis, dass das Netzwerkmitglied auf das Ergebnis der Abschlussprüfung keinen Einfluss nehmen kann (§ 21 Abs. 4 Satz 3), unzulässig; auch sonstige Schutzmaßnahmen können die Besorgnis der Befangenheit und damit den Ausschluss als Prüfer nicht vermeiden. In den Fällen des § 319b Abs. 1 Satz 1 HGB bleibt dagegen der Entlastungsbeweis hinsichtlich der mangelnden Einflussnahmemöglichkeit des Netzwerkmitgliedes auf das Ergebnis der Abschlussprüfung möglich, nicht jedoch der Entlastungsbeweis hinsichtlich der in § 319b Abs. 1 Satz 1 HGB angesprochenen Gefährdungstatbestände des § 319 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1, 2 und 4 und Abs. 3 Satz 2 HGB selbst. Erfüllt ein Netzwerkmitglied also einen dieser Gefährdungstatbestände, kann die Entlastung nur durch den Nachweis der mangelnden Einflussnahmemöglichkeit erfolgen; im Übrigen bleiben Schutzmaßnahmen auch hier unbeachtlich.

Dass in den Fällen des **Absatzes 2** Schutzmaßnahmen nicht beachtlich sind, ergibt sich bereits aus ihrem Charakter als absolute Ausschlussgründe, der im Umfang nach Absatz 1 auch für das Berufsrecht übernommen wird.

Durch **Absatz 3** wird klargestellt, dass das Berufsrecht über die Wertungen des Gesetzgebers nicht hinausgeht, sofern dieser für bestimmte Sachverhalte klar definierte Grenzwerte vorgegeben hat. Auf der anderen Seite sind die in § 319 Abs. 3 HGB beschriebenen Sachverhaltskonstellationen als solche nicht abschließend, so dass bei hinzutretenden weiteren Umständen im Sinne des § 21 Abs. 2 Satz 2 eine Gefährdung der Unbefangenheit anzunehmen sein kann. Solche weiteren Gefährdungen können sich aus anderen Sachver-

halten, aber auch aus besonderen erschwerenden Merkmalen (z.B. der besonderen wirtschaftlichen Bedeutung) des jeweiligen Sachverhalts ergeben.

**Absatz 4** überträgt die in den Absätzen 1 bis 3 genannten Grundsätze auf Tatbestände des § 319a HGB für den von dieser Vorschrift erfassten Regelungsbereich (Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse).

Auf Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Buchprüfungsgesellschaften finden die Vorschriften Anwendung (vgl. § 4034 Abs. 1 Satz 2), sofern die für diese geltenden Tatbestände des § 319, 319b oder - in seinem Regelungsbereich - des § 319a HGB verwirklicht sind.

**Absatz 5** entspricht § 319 Abs. 5 HGB und dient der Klarstellung, dass die Anforderungen des § 22a auch für (gesetzliche und freiwillige) Konzernabschlussprüfungen gelten.

### **Zu § 23:**

Die Vorschrift ist gestützt auf § 57 Abs. 4 Nr. 2 WPO.

Bei der Beurteilung, ob eine übermäßige Umsatzabhängigkeit i.S.d. **Absatz 1 Nr. 2** vorliegt, ist auf den in § 319 Abs. 3 Nr. 5 HGB genannten Schwellenwert, für Prüfungen von Unternehmen im Sinne des § 319a HGB aber auf den dort genannten Wert abzustellen.

Sofern der WP/vBP vom geprüften Unternehmen Güter und Dienstleistungen bezieht (**Absatz 1 Nr. 3**), ist dies unschädlich, wenn diese Geschäfte wie zwischen fremden Dritten geschlossen werden, nicht dagegen bei ungewöhnlichen, nur den WP/vBP begünstigenden Konditionen. Rabatte sind unschädlich, wenn sie auch Dritten gewährt werden.

Eine Kreditgewährung (**Absatz 1 Nr. 4**) an den Prüfungsmandanten kann zu dem Risiko führen, dass der WP/vBP in seinem Prüfungsurteil beeinflusst wird, weil er nachteilige Auswirkungen etwaiger Prüfungsfeststellungen auf die Solvenz seines Schuldners befürchtet. Bei der Beurteilung, ob eine Gefährdung der Unbefangenheit vorliegt, sind neben der Art der Geschäftstätigkeit des Mandanten (z.B. Kreditinstitut) und der Bedeutung des Betrags für die Vermögensverhältnisse des WP/vBP auch Sicherungsmaßnahmen (gewährte Sicherheiten; Einstandspflicht einer Sicherungseinrichtung) zu berücksichtigen. Eine Kreditaufnahme bei dem Mandanten führt dagegen nur dann zu einer Gefährdung der Unbefangenheit, wenn der Gläubiger aufgrund besonderer Umstände (z.B. nicht festgelegte Konditionen) erheblichen wirtschaftlichen Druck auf den WP/vBP ausüben kann. Die Abhängigkeit aufgrund einer vom WP/vBP zugunsten eines Mandanten übernommenen Bürgschaftsverpflichtung ist im Ergebnis bereits von § 2 Abs. 2 Nr. 34 erfasst, jedoch hier aus Klarstellungsgründen noch einmal ausdrücklich erwähnt.

Ausstehende Honorarforderungen (**Absatz 1 Nr. 5**) sind im Regelfall unschädlich. Erst dann, wenn über einen längeren Zeitraum hinweg ein für die Vermögensverhältnisse des WP/vBP bedeutender Betrag aufgelaufen ist, entspricht dies einer Kreditgewährung im Sinne der

Nr. 4. Dabei kommt es nicht darauf an, ob eine ausdrückliche Stundungsvereinbarung getroffen wird.

**Absatz 2** betrifft Risiken für die Unbefangenheit des WP/vBP, die sich im Zusammenhang mit früheren Pflichtverletzungen ergeben können. Die abstrakte Möglichkeit, dass der WP/vBP bei einer vorangegangenen Tätigkeit seine Pflichten verletzt hat und hierfür ggf. haftet, führt als nicht auszuschließendes allgemeines Risiko nicht zur Besorgnis der Befangenheit. Vielmehr müssen besondere Umstände vorliegen, die im Einzelfall die Besorgnis der Befangenheit begründen können.

Nach **Absatz 2 Nr. 1** kann die Besorgnis der Befangenheit bestehen, wenn der WP/vBP einen von ihm erkannten Fehler in der Rechnungslegung und damit ggf. eine Pflichtverletzung bei einer vorangegangenen Prüfung nicht offenbart, da hier das Risiko besteht, dass er seine Feststellung bei der laufenden Tätigkeit verschweigt, um damit eine Inanspruchnahme, einen Prozessverlust in einem gegen ihn anhängigen Regressprozess oder eine erhebliche Rufschädigung zu vermeiden (Verdeckungsrisiko). Dies gilt allerdings nicht für Fälle von nur unerheblichem materiellem Gewicht.

Fehler der Rechnungslegung, die von dem Prüfer bei vorangegangenen Prüfungen nicht entdeckt, zwischenzeitlich aber dem Prüfer und dem Unternehmen bekannt geworden sind, begründen dagegen keine Befangenheit, wenn sie in dem Folgeabschluss beseitigt bzw. vermieden werden.

**Absatz 2 Nr. 2** beruht auf Nr. 9 der EU-Empfehlung, wonach bereits die Wahrscheinlichkeit eines Rechtsstreits Anlass zur Beurteilung der Unbefangenheit geben kann. In solchen Fällen kann sich die Besorgnis der Befangenheit dadurch ergeben, dass das zu prüfende Unternehmen mit der Durchsetzung der behaupteten Ansprüche für den Fall droht, dass der WP/vBP sich in anderen ggf. kritischen Punkten nicht der Auffassung des Unternehmens anschließt. Ob Rechtsstreitigkeiten ein solches Druckmittel bilden, ist nach den Umständen des Einzelfalls zu beurteilen. Dabei kommt es auf die Art der erhobenen Vorwürfe, ihre Substantiierung sowie den Umfang der etwaigen Nachteile für den WP/vBP (Schadensersatzleistung, Rufschaden) an. Sind derartige Rechtsstreitigkeiten bis zum Ende der Prüfung gerichtlich oder außergerichtlich erledigt, besteht die Besorgnis regelmäßig nicht mehr. Ist ein gerichtliches Verfahren anhängig, muss bei der Beurteilung berücksichtigt werden, dass auf die Entscheidung kein Einfluss ausgeübt werden kann, so dass die Eignung, Druck auszuüben, wesentlich vermindert ist.

### **Zu § 23a:**

Die Vorschrift ist gestützt auf § 57 Abs. 4 Nr. 2 WPO und greift die Gesichtspunkte auf, die handelsrechtlich insbesondere in § 319 Abs. 3 Nr. 3 und § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3 HGB geregelt sind.

**Absatz 1** enthält den Grundsatz des Selbstprüfungsverbots. Mit den Anforderungen an eine unbefangene Prüfung ist es nicht vereinbar, dass Personen prüfen, die die Erstellung der zu prüfenden Unterlagen oder die Entstehung der Sachverhalte mitgestaltet haben und dies nicht von nur untergeordneter Bedeutung war. Grund für das Selbstprüfungsverbot ist die Befürchtung, dass der WP/vBP in Fällen, in denen er selbst an der Entstehung mitgewirkt hat, bei der Prüfung Fehler entweder nicht erkennt (fachliche Voreingenommenheit) oder, wenn er Fehler erkennt, diese zur Vermeidung von Nachteilen im Rahmen der Prüfung nicht pflichtgemäß offenbart (Selbstschutz).

Erfasst werden damit in erster Linie Risiken aus einer vorangegangenen unmittelbar gestaltenden Tätigkeit in Bezug auf den Gegenstand der Prüfung oder des Gutachtens. Aber auch dann, wenn es sich bei der früheren Befassung um eine Prüfungstätigkeit gehandelt hat und damit begrifflich eine Selbstprüfung nicht gegeben ist (**Absatz 2**), kann die Gefahr nicht ganz ausgeschlossen werden, dass bei der Folgeprüfung früher übersehene Fehler entdeckt und wegen etwaiger Regressmöglichkeiten nicht aufgedeckt werden. Dieses Risiko ist aber unvermeidlich, da ein jährlicher Prüferwechsel nicht praktikabel wäre, und kann auch hingenommen werden, weil die Feststellung eines objektiven Fehlers im Rahmen der Folgeprüfung nicht generell ein Verdeckungsrisiko indiziert (dazu oben § 23 Abs. 2 Nr. 1 nebst Erläuterungen). Entscheidend für die Anwendung des Absatzes 2 ist nicht die formelle Bezeichnung der Tätigkeit, sondern die Funktion des WP/vBP.

**Absatz 3** entspricht § 319 Abs. 3 Nr. 3 a) HGB. Die bei nicht nur untergeordneter Bedeutung zum Ausschluss führende Mitwirkung an dem Prüfungsgegenstand ist von Maßnahmen abzugrenzen, die nach ihrem Funktionszusammenhang Bestandteil der Prüfungstätigkeit sind. Der WP/vBP wird den Mandanten pflichtgemäß auf festgestellte Beanstandungen oder Fehler hinweisen (Korrekturfunktion des Prüfers). Dabei muss er sich nicht auf abstrakte Beanstandungen beschränken, sondern kann und wird konkrete Hinweise für eine zutreffende Behandlung geben. Dies ist solange unbedenklich, wie nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Verarbeitung des Buchungsstoffes bei dem Unternehmen verbleibt. Unter dieser Voraussetzung ist auch eine größere Anzahl von Korrekturhinweisen nicht zu beanstanden.

Nach **Absatz 4** ist die Besorgnis der Befangenheit begründet, wenn der WP/vBP bei der Durchführung der internen Revision eine Entscheidungsfunktion übernimmt. Die Besorgnis der Befangenheit wird hingegen dann nicht ausgelöst, wenn der WP/vBP lediglich Hinweise zur möglichen oder rechtlich gebotenen Behandlung von Sachverhalten oder Geschäftsvorfällen im Rechenwerk gibt, sei es während der laufenden Prüfung (prüfungsbegleitende Beratung), sei es vor Aufnahme der Prüfungstätigkeit (prüfungsvorbereitende Beratung), die Entscheidung aber im Verantwortungsbereich des Mandanten bleibt. Gleiches gilt für Beratungen im Bereich der Bilanzpolitik (z.B. Konsequenzen unterschiedlicher Bewertungsmethoden) oder in Bezug auf die Ausgestaltung des Rechnungslegungssystems. Die Mitwir-

kung an der Ausarbeitung von Bilanzierungs- oder Konzernrichtlinien oder sonstigen Buchungsanweisungen ist danach zulässig, wenn sich die Tätigkeit des WP/vBP auf die Darstellung allgemeiner Vorgaben beschränkt und die Konkretisierung von Wahlrechten oder Beurteilungsspielräumen sowie die konkrete Umsetzung der Richtlinien dem Mandanten überlassen bleibt.

Übernimmt der WP/vBP Leitungsfunktionen bei dem geprüften Unternehmen (**Absatz 5**), begründet dies unwiderleglich die Besorgnis der Befangenheit, weil nicht ausgeschlossen werden kann, dass er wegen seiner Ausrichtung auf die Interessen des Unternehmens im Rahmen der Leitungstätigkeit die gebotene Unabhängigkeit in seiner Funktion als Abschlussprüfer außer acht lässt. Insbesondere könnte er die Auswirkungen der von ihm selbst getroffenen Maßnahmen oder Entscheidungen nicht unvoreingenommen prüfen. Da WP/vBP Anstellungsverhältnisse zu gewerblichen Unternehmen nicht begründen dürfen, kommt als Grundlage für die Tätigkeit praktisch nur ein Vertrag über die Erbringung freiberuflicher Dienstleistungen in Betracht. Eine Organfunktion wird hierbei nicht vorausgesetzt.

Die Übernahme von Leitungsfunktionen ist nicht nur dann schädlich, wenn sie das zu prüfende Geschäftsjahr betrifft, sondern auch dann, wenn sie im Folgejahr, aber noch vor Abschluss der Prüfung begonnen wird oder wenn sie zwar vor Beginn des zu prüfenden Geschäftsjahrs beendet worden ist, sich aber Sachverhalte, die der Leitungsfunktion zuzurechnen sind, in dem zu prüfenden Geschäftsjahr noch unmittelbar auswirken.

Nach den allgemeinen Zurechnungsvorschriften (vgl. § 21 Abs. 4) ist der WP/vBP auch dann ausgeschlossen, wenn Personen, mit denen er seinen Beruf gemeinsam ausübt oder die bei der Prüfung beschäftigt sind, bei dem zu prüfenden Unternehmen eine Leitungsfunktion ausüben oder ausgeübt haben. Diese Zurechnung erstreckt sich dagegen nicht auf Personen, die in einem Anstellungsverhältnis zu dem WP/vBP stehen, wenn dieses ruht und wenn die Vertragsbeziehungen, die der Übernahme der Leitungsfunktion zugrunde liegen, ausschließlich zwischen dem beurlaubten Mitarbeiter und dem Unternehmen bestehen. In diesem Fall haftet der WP/vBP weder für etwaige Pflichtverletzungen bei Ausübung der Leitungsfunktion noch wird er von dem Erfolg dieser Tätigkeit berührt.

Wechselt eine Person, die bisher bei der Prüfung beschäftigt war, auf Dauer in eine Leitungsfunktion bei dem Unternehmen, löst dies das Tätigkeitsverbot aus § 319 Abs. 3 Nr. 3 lit. c HGB nicht aus, weil durch Beendigung der Tätigkeit für den Prüfer der Zurechnungsbestand entfällt. Wer selbst Abschlussprüfer oder verantwortlicher Prüfungspartner bei einem Unternehmen im Sinne des § 319a Abs. 1 Satz 1 HGB war, hat allerdings das Tätigkeitsverbot des § 43 Abs. 3 WPO zu beachten; der Cooling-off-Zeitraum beträgt zwei Jahre nach Beendigung der Prüfungstätigkeit. Allerdings-Im Übrigen ist zu prüfen, ob aus sonstigen Gesichtspunkten (z. B. persönliche Vertrautheit; vgl. dazu § 24) eine Befangenheit des Prüfers zu besorgen ist.

Die Erbringung von Finanzdienstleistungen i. S. d. Absatzes 5 begründet insbesondere dann die Besorgnis der Befangenheit, wenn sie sich auf die Anlage von Vermögenswerten des zu prüfenden Unternehmens bezieht, weil dann nachteilige Feststellungen im Rahmen der Prüfung zu Haftungskonsequenzen für die Dienstleistungstätigkeit oder zumindest zu einem Reputationsschaden für diese Tätigkeit führen könnten. Bei der Übernahme oder Vermittlung von Anteilen oder sonstigen Finanzinstrumenten des zu prüfenden Unternehmens hat der WP/vBP ein unmittelbares finanzielles Interesse an der wirtschaftlichen Lage des geprüften Unternehmens, so dass er seine Beurteilung als Prüfer nicht frei von Interessenbindungen abgeben kann.

Versicherungsmathematische Leistungen sind nach **Absatz 6** dann ausgeschlossen, wenn sie Auswirkung auf den Inhalt des zu prüfenden Abschlusses, insbesondere die Berechnung von Pensionsrückstellungen, bei Versicherungsunternehmen auch die Berechnung von Deckungsrückstellungen haben. Liegt die Entwicklung und Umsetzung der Berechnungsmethodik umfassend in den Händen des mit der Berechnung beauftragten WP/vBP und trifft dieser damit zumindest faktisch die für die Bewertung maßgeblichen Einschätzungen, besteht die Besorgnis der Befangenheit auch dann, wenn die Entscheidung über die Verwendung der ermittelten Zahlen im Abschluss formal bei der Geschäftsleitung des bilanzierenden Unternehmens liegt.

Bewertungsleistungen mit Auswirkungen auf den Inhalt des zu prüfenden Abschlusses (Absatz 6) betreffen insbesondere die Bewertung von Beteiligungen, die in dem zu prüfenden Abschluss ausgewiesen werden. Daher wird durch Bewertung einer zur Veräußerung bestimmten Beteiligung im Regelfall eine Besorgnis der Befangenheit nicht begründet, weil die Beteiligung, wenn sie zum Stichtag noch nicht veräußert ist, weiterhin mit dem fortgeschriebenen Buchwert anzusetzen ist und dann, wenn sie zum Stichtag bereits veräußert ist, sich die Bewertung nur noch mittelbar auf den Abschluss auswirkt, weil der Kaufpreis verbindlich nicht durch die Bewertung, sondern durch den Vertrag bestimmt wird. Soweit sich bei der Bewertung ein Abschreibungsbedarf ergeben hat und die Beteiligung noch nicht veräußert worden ist, entspricht die Bewertung der für die Prüfung ohnehin erforderlichen Einschätzung der Werthaltigkeit durch den Abschlussprüfer, wenn das Unternehmen die Höhe der Abschreibung letztlich eigenständig ermittelt; dies wird schon wegen des abweichenden Bewertungsstichtags regelmäßig der Fall sein.

Wenn dagegen eine zu erwerbende Beteiligung durch den WP/vBP bewertet wird, könnte sich für die folgende Abschlussprüfung die Besorgnis der Befangenheit ergeben, wenn der Kaufpreis in Höhe des Gutachtenwerts vereinbart wird, da der WP/vBP als Abschlussprüfer bei der Beurteilung eines Abschreibungsbedarfs zum Stichtag mittelbar seine eigene Einschätzung zu beurteilen hätte und ggf. Haftungsrisiken befürchten müsste, wenn er ohne wesentliche Änderung der Umstände zu einem niedrigeren Wert käme. Dieses Selbstprüfungsrisko ist dann erheblich niedriger oder auch ausgeschlossen, wenn als Ergebnis der

Bewertung nicht ein bestimmter Betrag, sondern eine größere Bandbreite ermittelt worden ist; dies gilt erst recht, wenn statt einer Bewertung nur die Ermittlung wesentlicher Parameter für die Werteinschätzung vereinbart ist oder wenn lediglich eine grobe, indikative Werteinschätzung vorgenommen werden soll, von der keine Bindungswirkung ausgeht. In derartigen Fällen greift die unwiderlegliche Vermutung des § 22a Abs. 2 nicht ein.

Bewertungsleistungen, die für Zwecke der Prüfung erforderlich sind, begründen keine Besorgnis der Befangenheit. Eine solche Bewertung durch den Abschlussprüfer ist insbesondere dann erforderlich, wenn die Werthaltigkeit von im Abschluss ausgewiesenen Vermögensgegenständen beurteilt werden muss (Impairmenttest) und der Mandant keine eigene Bewertung vorlegt, die von dem Prüfer nachvollzogen werden kann. Wird bei der Bewertung durch den Abschlussprüfer ein Abschreibungsbedarf festgestellt, können Anpassungsbuchungen ggf. dann zur Besorgnis der Befangenheit führen, wenn sie aufgrund unkritischer Übernahme der Ergebnisse des Prüfers, nicht aber aufgrund eigener Überlegungen und Entscheidungen des Unternehmens - wenn auch ausgelöst und beeinflusst durch die Feststellungen des Prüfers - vorgenommen werden.

Die Aufteilung des für ein Unternehmen gezahlten Gesamtkaufpreises auf die einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden durch den WP/vBP dürfte als eigenständige Bewertungsleistung zu beurteilen sein und zur Besorgnis der Befangenheit führen, auch wenn in diesen Fällen der Gesamtkaufpreis nicht dem Einfluss des WP/vBP unterliegt und eine fehlerhafte Bewertung einzelner Vermögensgegenstände im Zweifel zu einem entsprechend höheren Wert eines anderen Vermögensgegenstandes oder zu einem höheren Firmenwert führt. Da die Art des Gegenstands aber für die Fortentwicklung der Anschaffungskosten von Bedeutung ist, liegt hierin eine materielle Auswirkung auf den zu prüfenden Abschluss. Wenn sich der Auftrag dagegen nur auf eine Unterstützung bei der Aufteilung bezieht (Erläuterung von Methoden; Diskussion von Zweifelsfragen), die konkrete Wertermittlung und die Entscheidung über die Umsetzung aber bei dem Unternehmen verbleibt, begründet dies keine Besorgnis der Befangenheit.

Die Prüfung der Werthaltigkeit von Sacheinlagen (vgl. §§ 33 f., 183 Abs. 3 AktG) führt grundsätzlich nicht zur Besorgnis der Befangenheit, weil es sich um eine Prüfungstätigkeit handelt. Wie bei aufeinander folgenden Abschlussprüfungen ist der Prüfer nicht deshalb befangen, weil er denselben Gegenstand bereits bei einer vorhergehenden Gelegenheit beurteilt hat. Hinzu kommt, dass der zu bestätigende Einlagewert und die Anschaffungskosten oft erheblich niedriger als der Verkehrswert festgesetzt werden. Schädlich wäre es allerdings, wenn der Prüfer den Verkehrswert selbst ermittelt und dieser dann der Bilanzierung zugrunde gelegt wird. Bei dem einlegenden Gesellschafter wäre dies allerdings nur der Fall, wenn er den Vorgang nicht als Tausch erfolgsneutral behandelt, sondern den von dem WP/vBP ermittelten Verkehrswert ansetzt, weil sich bei Fortführung des Buchwerts die Bewertung nicht auf den Inhalt des zu prüfenden Abschlusses auswirkt.

Dienen Bewertungsleistungen im Rahmen von Umwandlungsvorgängen zur Ermittlung von Umtauschverhältnissen, wirken sie sich aber nicht unmittelbar auf die Bilanzierung des bewerteten Vermögens in dem geprüften Abschluss aus, weil bspw. von der Möglichkeit der Buchwertfortführung Gebrauch gemacht wird, begründet diese Tätigkeit keine Besorgnis der Befangenheit. Die Höhe des in der Bilanz ausgewiesenen Eigenkapitals wird zwar durch den Betrag der Kapitalerhöhung und damit mittelbar durch das ermittelte Umtauschverhältnis bestimmt; da die Kapitalziffer als solche jedoch keiner materiellen Beurteilung durch den Abschlussprüfer unterliegt, sondern dieser die formelle Herleitung aus den gesellschaftsrechtlichen Vorgängen zu prüfen hat, besteht insoweit kein Selbstprüfungsrisiko. Das bilanzierte Vermögen wird dagegen bei Buchwertfortführung nicht mit dem Wert bilanziert, der von dem Abschlussprüfer ermittelt worden ist, so dass es insoweit an einem inhaltlichen Zusammenhang fehlt.

Die Prüfung der Angemessenheit von Umtauschverhältnissen, etwa als Verschmelzungsprüfer, führt im Regelfall nicht zur Besorgnis der Befangenheit, weil es sich nicht um eine Wertermittlung, sondern um eine prüferische Aufgabe handelt; die Vornahme einer Prüfung begründet für eine nachfolgende Prüfung aber generell keine Besorgnis der Befangenheit, solange keine sonstigen Umstände hinzutreten (z.B. Verdeckungsrisiko). Gleiches gilt für die Prüfung der Angemessenheit von Ausgleichszahlungen und Abfindungen z.B. als Vertragsprüfer (§§ 293b ff. AktG) oder bei Ausschluss von Minderheitsaktionären (§ 327c Abs. 2 Satz 2 AktG).

Die Frage, ob die Auswirkungen auf den geprüften Abschluss nur unwesentlich sind, kann nur für alle in dem Geschäftsjahr durch den WP/vBP für das Unternehmen erbrachten Bewertungsleistungen, die Auswirkung auf den Abschluss haben, einheitlich beantwortet werden. Aus diesem Grund und weil der Vergleichsmaßstab erst aus dem zu prüfenden Abschluss selbst abgeleitet werden kann, ist es in der Praxis problematisch, zur Befangenheit führende Bewertungsleistungen nur unter Berufung auf die Wesentlichkeitsgrenze zu übernehmen.

**Absatz 7** stellt klar, dass Steuerberatungsleistungen lediglich bei der Prüfung von Unternehmen, die einen organisierten Markt im Sinne des § 2 Abs. 5 WpHG in Anspruch nehmen, und auch dann nur in Ausnahmefällen die unwiderlegliche Vermutung begründen, dass Besorgnis der Befangenheit besteht. Um einen solchen Ausnahmefall handelt es sich etwa dann, wenn der WP/vBP vertragsgemäß konkrete Vorschläge oder Empfehlungen schuldet, deren Umsetzung sich auf die Darstellung der Vermögens-, Finanz- oder Ertragslage in dem zu prüfenden Jahresabschluss unmittelbar und nicht nur unwesentlich auswirkt. Wenn derartige Maßnahmen nach den Vorgaben des WP/vBP umgesetzt werden, übernimmt dieser die Gewähr für den Erfolg und damit für den Eintritt der abschlussgestaltenden Wirkungen. Dagegen besteht dann keine Besorgnis der Befangenheit, wenn der WP/vBP die (Steuer-) Rechtslage entweder abstrakt (z.B. bei Änderungen von Gesetzen oder der Recht-



sprechung) oder zu bestimmten Sachverhalten erläutert, deren Beurteilung Gegenstand des Auftrags ist. Die unterstützende Tätigkeit oder die Vertretung des Mandanten im Rahmen einer Betriebsprüfung oder in außergerichtlichen oder gerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren ist grundsätzlich unbedenklich. Schließt der Auftrag zur Darstellung der Rechtslage das Aufzeigen von Gestaltungsalternativen ein, führt auch eine Abwägung der Vor- und Nachteile durch den WP/vBP nicht zur Gefahr der Selbstprüfung. Etwas anderes gilt, wenn der Mandant die Argumente oder die Komplexität der Gestaltung fachlich nicht zumindest in ihren Grundzügen nachvollziehen kann und damit nicht nur die funktionale, sondern auch die sachliche Entscheidungszuständigkeit verliert.

Nach **Absatz 8** begründet die Mitwirkung an der Entwicklung, Einrichtung oder Einführung von Rechnungslegungsinformationssystemen in der Funktion eines an der Gestaltung Beteiligten die Besorgnis der Befangenheit unter dem Gesichtspunkt des Selbstprüfungsriskos. Hiervon abzugrenzen sind Beratungsleistungen, die sich nur mittelbar auf den Abschluss auswirken sowie eine Mitwirkung im Rahmen der prüferischen Aufgaben (dazu schon § 24 Abs. 3). Von der unwiderleglichen Vermutung sind daher Prüfungsleistungen, die im Zusammenhang mit der Anwendungsentwicklung oder der Implementierung von Standardsoftware und ihrer Anpassung auf der Grundlage [der Stellungnahme IDW HFA 4/1997 von IDW PS 850](#) erbracht werden, nicht umfasst. Dies gilt sowohl für Neuentwicklungen, Änderungen als auch Erweiterungen des EDV-Systems. Dabei kann die Tätigkeit auch projektbegleitend parallel zu den einzelnen Entwicklungs- und Implementierungsschritten erfolgen, um sicherzustellen, dass das neu entwickelte, geänderte oder erweiterte EDV-gestützte Buchführungssystem als integrierter Teil eines komplexen Informations- und Kommunikationssystems alle Kriterien der Ordnungsmäßigkeit erfüllt und insoweit die Voraussetzungen für eine ordnungsmäßige Buchführung gegeben sind. Die projektbegleitende Prüfungstätigkeit beschränkt sich auf die Prüfungen der von den Systementwicklern gestalteten Lösungen unter Ordnungsmäßigkeits- und Kontrollgesichtspunkten, schließt aber nicht aus, dass Hinweise oder Anregungen zur Beachtung von Ordnungsmäßigkeitsgesichtspunkten oder zur Einführung zusätzlicher Kontrollen gegeben werden. In diesem Rahmen ist auch die Definition der System- und Programmerfordernisse zur Unterstützung der Abschlussprüfung zulässig, solange sich die Tätigkeit des WP/vBP auf die Darstellung allgemeiner Vorgaben beschränkt und die Konkretisierung sowie die Umsetzung dem Mandanten überlassen bleibt.

### **Zu § 23b:**

Die Vorschrift ist gestützt auf § 57 Abs. 4 Nr. 2 WPO.

In **Absatz 1** werden die Grundfälle anderweitiger Interessenvertretungen aufgezeigt, die zu einer Besorgnis der Befangenheit führen können. Danach kommt nicht nur die Interessenvertretung zugunsten des zu prüfenden, zu begutachtenden oder den Auftrag erteilenden Unternehmens in Betracht, sondern auch eine gegen diese Unternehmen gerichtete Vertretung

der Interessen Dritter. Voraussetzung ist jeweils, dass die Interessenvertretung nicht von ganz untergeordneter Bedeutung, sondern von einigem Gewicht ist.

Die **Absätze 2 und 3** geben Anhaltspunkte dafür, unter welchen Umständen die in Absatz 1 genannten Grundfälle insbesondere vorliegen.

Problematisch im Sinne des **Absatzes 2** sind z.B. Fälle, in denen der WP/vBP als oder wie ein Generalbevollmächtigter des Unternehmens auftritt oder Beteiligungen oder Produkte des Unternehmens anbietet und dadurch persönliche Gewinn- oder Honorarinteressen begründet. Hierdurch wird der Eindruck vermittelt, dass der Prüfer eine besonders enge berufliche Verflechtung mit dem Unternehmen eingegangen ist.

Nach **Absatz 3** ist die Wahrnehmung von Treuhandfunktionen im Auftrag von Gesellschaftern nur dann problematisch, wenn die Interessen einzelner Gesellschafter oder Gesellschaftergruppen wahrgenommen werden. Unschädlich ist es hingegen, wenn die treuhänderische Tätigkeit für alle Gesellschafter wahrgenommen wird. Gleiches gilt, wenn lediglich ergänzende Kontrolltätigkeiten im Auftrag von (auch einzelnen) Gesellschaftern wahrgenommen worden sind oder werden und alle anderen Gesellschafter zugestimmt haben. Bei der ergänzenden Kontrolltätigkeit handelt es sich insbesondere um die Bucheinsicht gemäß § 166 HGB und § 51a GmbHG oder die Prüfung der Verwendung eingezahlter Gelder.

#### **Zu § 24:**

Die Vorschrift ist gestützt auf § 57 Abs. 4 Nr. 2 WPO.

Ebenso wie bei der Interessenvertretung (§ 23b) werden auch hier nicht alle Fälle persönlicher Vertrautheit erfasst, sondern nur solche von einigem Gewicht. Enge persönliche Beziehungen im Sinne des § 24 können dann zur Besorgnis der Befangenheit führen, wenn sie nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu der Annahme führen können, dass durch diese Beziehungen ein übermäßiges Vertrauen des WP/vBP zu den genannten Personen besteht, welches die Urteilsbildung beeinflussen kann. Neben der Art der Beziehung (z.B. nahe Verwandtschaft oder bloße Freundschaft, etwa vermittelt durch gemeinsame Vereinsmitgliedschaft), ihrer Dauer und ihrer Intensität kommt es auch auf die Funktion des anderen Teils in dem Unternehmen oder in Bezug auf den Prüfungsgegenstand an. Nach § 21 Abs. 4 Nr. 4 können auch solche Beziehungen relevant sein, die ein naher Angehöriger des WP/vBP unterhält. Bei einem Wechsel von Mitarbeitern des WP/vBP zum Mandanten kommt es auf die bisherige Funktion des Mitarbeiters (für die Prüfung verantwortlicher WP, Mitglied des Auftrags Teams, Mitarbeiter in leitender Stellung bei dem WP/vBP oder sonstiger Mitarbeiter), die Umstände, die zu dem Wechsel geführt haben, die Position, die der Betreffende bei dem Mandanten bekleiden wird (z.B. leitende Funktion im Rechnungswesen) sowie auf die Zeit, die seit dem Wechsel vergangen ist, an. Ggf. bestehende Risiken können durch Schutzmaß-

nahmen wie Nachschau der Prüfungsergebnisse des Wechselnden, wenn dieser Mitglied des Auftragsteams war, oder Besetzung des Auftragsteams mit Personen ohne enge persönliche Beziehung vermindert werden. Wechselt der Abschlussprüfer oder der verantwortliche WP zu seinem bisherigen Prüfungsmandanten und ist dieser ein Unternehmen im Sinne des § 319a Abs. 1 Satz 1 HGB, darf er dort nach § 43 Abs. 3 WPO zwei Jahre lang keine wichtige Führungstätigkeit ausüben. Nach Ablauf dieser Frist sind Schutzmaßnahmen nicht mehr erforderlich. Übt der Wechselnde während des Colling-off-Zeitraums eine andere Funktion im Rechnungswesen aus, sind Schutzmaßnahmen ebenso erforderlich wie dann, wenn trotz der Sanktionierung als Ordnungswidrigkeit (§ 133a WPO) vor Ablauf des Cooling-off-Zeitraums eine wichtige Führungstätigkeit übernommen wird.

### **Zu § 24a:**

Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung gemäß § 57 Abs. 4 Nr. 5 WPO und ergänzt die allgemeinen Regelungen in § 4 Abs. 2 und 3.

Zur Sicherstellung der Einhaltung der Berufspflichten aus § 24a sind bei der Abwicklung betriebswirtschaftlicher Prüfungen, bei denen das Berufssiegel geführt wird, nach § 38 Nr. 9 Regelungen im Qualitätssicherungssystem der WP/vBP-Praxis vorzusehen.

Durch eine sachgerechte Gesamtplanung von Prüfungsaufträgen ist die Voraussetzung dafür zu schaffen, dass die übernommenen und erwarteten Prüfungsaufträge unter Beachtung der Berufspflichten ordnungsgemäß durchgeführt und zeitgerecht abgeschlossen werden können. Art und Weise sowie Detaillierung der Prüfungsplanung hängen ab von der Größe und Komplexität des zu prüfenden Unternehmens, dem Schwierigkeitsgrad der Prüfung, den Erfahrungen des Prüfers mit dem Unternehmen und den Kenntnissen über die Geschäftstätigkeit sowie das wirtschaftliche und rechtliche Umfeld des Unternehmens. Bei jeder Planung einer Prüfung, gleichgültig ob Erst- oder Folgeprüfung, sind alle für die Rechnungslegung wichtigen Sachverhalte neu zu beurteilen. Bei einer Folgeprüfung kann auf bereits in der Vorjahresprüfung gewonnene Kenntnisse und Erfahrungen zurückgegriffen werden. Die Prüfungsplanung ist ein die Prüfungsabwicklung begleitender Prozess. Sie ist während der Prüfung anzupassen, wenn dies im Rahmen der Prüfung erforderlich wird.

Die **Absätze 2 und 3** konkretisieren die gewissenhafte Berufsausübung nach § 43 Abs. 1 Satz 1 WPO. Die ausdrückliche Erwähnung soll die Bedeutung der Festlegung der Verantwortlichkeit klarstellen.

Der Erleichterung der Wahrnehmung dieser Berufspflicht kann auch die regelmäßige Beurteilung der Mitarbeiter nach § 6 Abs. 3 dienen.

Es wird dadurch sichergestellt, dass die fachlichen Anforderungen an die Abwicklung des Auftrages sich in der Zusammensetzung des Prüfungsteams widerzuspiegeln haben. Es ist bei der Auswahl der Mitglieder des Prüfungsteams auf die Qualifikation der Mitarbeiter, die

Kontinuität und/oder den planmäßigen Wechsel in der personellen Besetzung, die zeitliche Verfügbarkeit und Unabhängigkeit der Mitarbeiter gegenüber dem Mandanten sowie die Erfahrung in der Führung der Mitarbeiter zu achten. Das Verständnis für das Qualitätssicherungssystem der Praxis muss soweit vorhanden sein, dass die zugewiesenen Aufgaben des Mitarbeiters im Prüfungsteam unter Beachtung auch der Qualitätssicherungsvorgaben erfüllt werden.

### **Zu § 24b:**

Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung in § 57 Abs. 4 Nr. 5 WPO.

Zur Sicherstellung der Einhaltung der Berufspflichten aus § 24b sind bei der Abwicklung betriebswirtschaftlicher Prüfungen, bei denen das Berufssiegel geführt wird, nach § 38 Nr. 10 Regelungen im Qualitätssicherungssystem der WP/vBP-Praxis vorzusehen.

**Absatz 1 Satz 1** verpflichtet die Berufsangehörigen, die bei der Prüfungstätigkeit eingesetzten Mitarbeiter in angemessener und ausreichender Weise mit den Aufgaben bei der Abwicklung einzelner Prüfungsaufträge vertraut zu machen und auf ihre Verantwortlichkeit hinzuweisen. Dieser Informationspflicht kommen WP/vBP auf der Grundlage von schriftlich und mündlich erteilten Prüfungsanweisungen nach. Die Prüfungsanweisungen sollen dabei gewährleisten, dass eine sachgerechte und an den Risikofaktoren orientierte Vornahme der Prüfungshandlung möglich wird, eine ausreichende und ordnungsgemäße Dokumentation der Prüfungshandlungen in den Arbeitspapieren sowie eine angemessene und zeitnahe Ausgestaltung der Handakte gewährleistet ist. Darüber hinaus sind die Prüfungsanweisungen Grundlage für eine ordnungsgemäße Berichterstattung. Die Prüfungsanweisungen sind an die sich im Prüfungsverlauf verändernden Gegebenheiten anzupassen. Die Überwachung ist auch erforderlich, damit sich der WP/vBP ein eigenverantwortliches Prüfungsurteil bilden kann.

Der Grundsatz der gewissenhaften Berufsausübung erfordert, dass WP/vBP ihr eigenverantwortliches Prüfungsurteil erst nach Klärung von für das Prüfungsurteil bedeutsamen Zweifelsfragen abgeben. Dies wird durch **Absatz 2** klargestellt.

Die Einholung eines fachlichen Rates in Zweifelsfragen, d.h. in Fragen, die durch den WP/vBP ohne Konsultation nicht gelöst werden können, trägt der Erfüllung der Einhaltung der Berufspflichten der Gewissenhaftigkeit und Eigenverantwortlichkeit Rechnung.

Die Klärung dieser Fragen soll möglichst frühzeitig erfolgen, damit deren Konsequenzen auf das weitere Prüfungsvorgehen Berücksichtigung finden können. Steht ein geeigneter Konsultationspartner in der Praxis nicht zur Verfügung, ist externer Rat einzuholen. Hierfür kommen insbesondere Berufskollegen oder Berufsorganisationen in Betracht. Die Ergebnisse der Konsultation sind eigenverantwortlich zu würdigen. Das heißt, dass die Konsultation nicht

von der eigenverantwortlichen Urteilsfindung entbindet. Aus der Bedeutung der Einholung fachlichen Rates folgt, dass das Ergebnis des fachlichen Rates und die daraus gezogenen Konsequenzen zu dokumentieren sind.

**Absatz 3** stellt klar, dass der für den Auftrag verantwortliche WP/vBP (§ 24a Abs. 2) sich in einem Umfang an der Prüfungsdurchführung zu beteiligen hat, der es ihm ermöglicht, zuverlässig zu einer eigenen Urteilsbildung zu gelangen. Zu diesem Zweck hat der WP/vBP vor Beendigung der Prüfung die Arbeit der an der Prüfung beteiligten Personen sowie die Dokumentation der Prüfungshandlungen und -ergebnisse auf die Einhaltung der gesetzlichen und fachlichen Regeln zu beurteilen (Vier-Augen-Prinzip). Absatz 3 Satz 2 verdeutlicht, dass die auftragsbezogene Qualitätssicherung nach § 24d auch Gegenstand des eigenverantwortlichen Urteils ist.

**Absatz 4** konkretisiert die Anforderungen an die berufsübliche Sorgfalt für die Erstattung von so genannten Second Opinions und ergänzt damit die auch in solchen Fällen bestehende Pflicht aus Absatz 2, bei bedeutsamen Zweifelsfragen fachlichen Rat einzuholen. Anders als nach Absatz 2 besteht das Ziel der Regelung in Absatz 4 aber nicht in der Beiziehung weiterer Fachkompetenz, sondern darin, dem Gutachter die notwendigen Informationen zum Sachverhalt, zum Umfeld des Unternehmens und insbesondere auch zu bilanziellen Sachverhalten, die für die Fragestellung von Bedeutung sein können, zu verschaffen.

Die Regelung gilt nur für Gutachtaufträge, die auf die bilanzielle Beurteilung von konkreten Sachverhalten und Maßnahmen gerichtet sind. Dabei kann es sich um isolierte Einzelfragen zur Bilanzierung, zur Bewertung oder auch zur Reichweite von Angabepflichten handeln, daneben aber auch um Stellungnahmen zu den Auswirkungen konkreter bereits abgeschlossener oder geplanter Transaktionen auf die Rechnungslegung, etwa bei Unternehmenserwerben oder bei Verträgen über strukturierte Finanzierungsprodukte.

Aufträge, die eine Darstellung mit argumentativer Funktion zum Gegenstand haben, werden von der Regelung nicht erfasst.

Gleiches gilt für Aufträge zur abstrakten Begutachtung von Gestaltungen, die etwa ein Finanzdienstleistungsunternehmen seinen Kunden anbieten will und deren potentielle Auswirkungen auf die Rechnungslegung der Kunden untersucht werden soll. Für solche Fälle (sog. Generic Opinions) scheidet eine Kontaktaufnahme mit dem Abschlussprüfer der künftigen Kunden schon deshalb aus, weil diese Kunden noch nicht bekannt sind. Der Problematik, dass der Gutachter keine Kenntnisse über die konkreten Verhältnisse des späteren Kunden und Bilanzierenden verfügt, muss dadurch Rechnung getragen werden, dass in dem Gutachten deutlich darauf hingewiesen wird, dass wegen der fehlenden Informationen über die konkrete Ausgestaltung des Einzelfalls und über die Verhältnisse des Bilanzierenden nur

eine vorläufige Beurteilung zur Behandlung in der Rechnungslegung abgegeben werden und sich im konkreten Anwendungsfall auch eine abweichende Beurteilung ergeben kann.

Von der Regelung in Absatz 4 ebenfalls nicht erfasst werden Aufträge zur Aufstellung eines prüfungspflichtigen Abschlusses. Hier bringt es die Funktion des Aufstellers zwangsläufig mit sich, dass das Ergebnis der Beurteilung durch den beauftragten WP/vBP in Form des aufgestellten Abschlusses oder der vorab vorgelegten Unterlagen dem Abschlussprüfer zur Beurteilung vorgelegt wird. Eine vorherige Kontaktausnahme mit dem Abschlussprüfer außerhalb der üblichen Prüfungsabläufe ist nicht erforderlich, zumal der beauftragte WP/vBP bei einem Erstellungsauftrag selbst über umfassende Informationen zum Unternehmensumfeld verfügt. Aus dem gleichen Grund ist Absatz 4 auch dann nicht anwendbar, wenn der dritte WP/vBP einen Auftrag zur laufenden Begleitung der Abschlusserstellung durch das Unternehmen hat, was insbesondere bei Umstellung auf international anerkannte Rechnungslegungsgrundsätze der Fall sein kann.

Die Regelung in Absatz 4 ist schließlich dann nicht anzuwenden, wenn die Begutachtung nach Beendigung der Abschlussprüfung erfolgt und letztlich darauf gerichtet ist, die vorgenommene Bilanzierung zu überprüfen.

**Absatz 4 Satz 1** verlangt, dass der Gutachter mit dem Abschlussprüfer des Unternehmens ein Gespräch führt. Im Hinblick auf die Zielsetzung dieser Regelung erscheint eine schriftliche Anfrage mit schriftlicher Auskunft nicht ausreichend. Hierdurch würde nicht nur die Übermittlung von z. T. sensiblen Informationen erheblich erschwert, sondern auch der Umfang der Informationen zu sehr begrenzt. Auch ist ein Gespräch erforderlich, um auf die gegebenen Auskünfte reagieren und nachfragen zu können.

Welche Themen in dem Gespräch mit dem Abschlussprüfer anzusprechen sind, hängt von den Verhältnissen des Einzelfalls ab. Gegenstand sind Ausgestaltung, Inhalt und Hintergrund des Sachverhalts oder der geplanten Transaktion. Denkbar sind Ergänzungen zu dem zu beurteilenden Sachverhalt, Details der Transaktion, Erläuterungen zu den im Unternehmen bestehenden rechtlichen oder tatsächlichen Rahmenbedingungen, Erläuterungen zu den wirtschaftlichen Ursachen und Folgen oder auch Hinweise auf Auswirkungen, die sich aus den bei dem Unternehmen angewendeten Bilanzierungsgrundsätzen ergeben (z. B. Fragen zur Stetigkeit). Auch wenn dies nicht das Hauptziel der Erörterung mit dem Abschlussprüfer ist, sollte regelmäßig auch die fachliche Beurteilung des Sachverhalts und die Meinung des Abschlussprüfers hierzu angesprochen werden.

Da sowohl der Gutachter als auch der Abschlussprüfer zur Verschwiegenheit verpflichtet sind, setzt die Kontaktaufnahme voraus, dass der Abschlussprüfer durch das Unternehmen von seiner Verschwiegenheitspflicht entbunden wird und dass der Auftraggeber mit der Kontaktaufnahme einverstanden ist. Um die Kontaktaufnahme sicherzustellen, sieht

**Absatz 4 Satz 2** vor, dass die Zustimmung zur Kontaktaufnahme und die Entbindung des Abschlussprüfers bereits in dem Gutachtenauftrag vereinbart wird. Ist das Unternehmen hierzu nicht bereit, muss nach **Satz 3** der Auftrag abgelehnt oder niedergelegt werden. Der Abschlussprüfer selbst wird ein solches Gespräch nicht ablehnen können, wenn er von dem Unternehmen entbunden worden ist.

#### **Zu § 24c:**

Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung in § 57 Abs. 4 Nr. 5 WPO.

Zur Sicherstellung der Einhaltung der Berufspflichten aus § 24c sind bei der Abwicklung betriebswirtschaftlicher Prüfungen, bei denen das Berufssiegel geführt wird, nach § 38 Nr. 11 Regelungen im Qualitätssicherungssystem der WP/vBP-Praxis vorzusehen.

In der WP/vBP-Praxis sind die Verantwortlichkeiten (§ ~~37~~31 Abs. 2) für den Umgang mit Beschwerden und Vorwürfen festzulegen. Die dem Grundsatz der gewissenhaften Berufsausübung folgende Berufspflicht soll verdeutlichen, dass Hinweisen auf Anhaltspunkte für Verstöße gegen gesetzliche oder fachliche Regeln von WP/vBP konsequent nachgegangen wird.

#### **Zu § 24d:**

Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung in § 57 Abs. 4 Nr. 5 WPO.

Um sicherzustellen, dass die Berufspflichten aus § 24d erfüllt werden, haben die WP/vBP-Praxen für betriebswirtschaftliche Prüfungen, bei denen das Berufssiegel geführt werden muss oder geführt wird, nach § 38 Nr. 12 ausreichende Regelungen in ihrem Qualitätssicherungssystem vorzusehen.

Die in **Absatz 1** geregelte Berichtskritik, die wegen ihrer Bedeutung für Aufträge mit Siegel- führung als grundsätzlich verbindlich vorgeschrieben wird, soll in Bezug auf das Prüfungsergebnis und seine Darstellung im Prüfungsbericht eine zusätzliche Sicherheit verschaffen, indem auch die Tätigkeit des verantwortlichen WP/vBP dem „Vier-Augen-Prinzip“ unterliegt. Die Berichtskritik ist daher vor Auslieferung des Prüfungsberichts durchzuführen.

Der Inhalt der Berichtskritik wird in der Vorschrift selbst beschrieben. Sie dient zunächst der Überprüfung, ob die für die Erstellung von Prüfungsberichten geltenden fachlichen Regeln eingehalten worden sind. Daneben soll anhand des Prüfungsberichts in Form einer Plausibilitätsprüfung nachvollzogen werden, ob die Ausführungen zu den wesentlichen Prüfungshandlungen keine Verstöße gegen fachliche Regeln erkennen lassen, ob aus den im Bericht dargestellten Erkenntnissen aus der Prüfung die zutreffenden Schlussfolgerungen und Beurteilungen abgeleitet worden sind und ob das Prüfungsergebnis insoweit nachvollziehbar

abgeleitet worden ist. Nur dann, wenn die Darstellung im Prüfungsbericht zu Nachfragen Anlass gibt, sind ggf. auch die Arbeitspapiere heranzuziehen oder Auskünfte einzuholen.

Nach Absatz 1 ist die Berichtskritik für Aufträge mit Siegelführung im Regelfall erforderlich und auch verbindlich vorgeschrieben. Nur ausnahmsweise kann die Berichtskritik entfallen, wenn dies in Bezug auf die jeweilige Prüfung aus sachlichen Gründen gerechtfertigt ist. Die Entscheidung, ob die Berichtskritik entbehrlich ist, liegt dabei nicht im freien Ermessen des WP/vBP. Sie hat sich vielmehr daran zu orientieren, ob die Qualität der Prüfungsdurchführung im Einzelfall auch ohne Einhaltung des Vier-Augen-Prinzips gewährleistet ist.

Die Feststellung, dass die Qualität der Prüfungsdurchführung auch ohne Durchführung einer Berichtskritik gewährleistet ist, kann insbesondere dann möglich sein, wenn das Prüfungsrisko für den jeweiligen Auftrag als besonders niedrig einzustufen ist. Hierfür können etwa folgende Kriterien zu berücksichtigen sein:

- Größe und Branchenzugehörigkeit des Unternehmens;
- Komplexität und Transparenz der Unternehmensstruktur;
- Komplexität der Rechnungslegung;
- Kontinuität oder wesentliche Änderungen der Unternehmensverhältnisse;
- Erst- oder Folgeprüfung.

Bei der Entscheidung, ob eine Berichtskritik entbehrlich ist, ist auch zu berücksichtigen, ob in der Praxis des WP/vBP auf andere Weise organisatorisch sichergestellt ist, dass Änderungen der Gesetzgebung, Rechtsprechung und Prüfungsstandards in die Vorgaben für die Durchführung der Prüfung, die Beurteilung des Prüfungsergebnisses und die Abfassung des Prüfungsberichts zeitnah Eingang finden.

Im Rahmen der vorzunehmenden Gesamtwürdigung, die erst nach Kenntnis der maßgebenden Umstände erfolgen kann, ist ggf. interner oder externer fachlicher Rat einzuholen (§ 24b Abs. 2). In Grenzfällen sollte eine Berichtskritik durchgeführt werden, soweit dies nach den Umständen des Einzelfalls nicht unzumutbar ist. Die Gründe, die aus Sicht des WP/vBP ein Absehen von der Berichtskritik rechtfertigen, sind angemessen zu dokumentieren.

Der Berichtskritiker muss fachlich und persönlich geeignet sein, um die Berichtskritik durchführen zu können. Die fachliche Eignung schließt ggf. die speziellen Kenntnisse (z. B. Branchenkenntnisse) ein, die für den jeweiligen Auftrag erforderlich sind. Die persönliche Eignung setzt ein Mindestmaß an Berufserfahrung sowie Objektivität und Unabhängigkeit des Berichtskritikers von dem zu beurteilenden Gegenstand voraus. Zur Vermeidung einer Selbstprüfung darf der Berichtskritiker an der Erstellung des Prüfungsberichts nicht mitgewirkt haben. Die Beteiligung an der Prüfungsdurchführung schließt hingegen die Eignung als Berichtskritiker nicht von vornherein aus, sofern sie für die Gesamtwürdigung der Prüfungsdurchführung und -ergebnisse nicht wesentlich ist. Steht in der Praxis keine Person zur



Verfügung, die diese Anforderungen erfüllt, muss nach Absatz 1 Satz 4 für die Berichtskritik ein qualifizierter Externer herangezogen werden.

Die auftragsbegleitende Qualitätssicherung nach **Absatz 2** ist bei gesetzlichen Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse nach § 319a HGB berufsrechtlich verbindlich vorgeschrieben. Sie erfolgt während der gesamten Durchführung der Abschlussprüfung, also von der Auftragsplanung bis zur Berichterstattung. Sie schließt die Berichtskritik nach Absatz 1 zwingend ein. Dies bedeutet nicht, dass die auftragsbegleitende Qualitätssicherung und die Berichtskritik von ein und derselben Person durchgeführt werden müssen. Der verantwortliche WP (§ 24a Abs. 2) hat dafür zu sorgen, dass die auftragsbegleitende Qualitätssicherung nach den in der Praxis geltenden Regelungen durchgeführt wird. Die auftragsbegleitende Qualitätssicherung hat festzustellen, ob Anhaltspunkte vorliegen, dass bei der Abwicklung des Auftrages gesetzliche und fachliche Regeln nicht beachtet worden sind, und ob die Behandlung wesentlicher Sachverhalte angemessen ist. Der für die Auftragsabwicklung verantwortliche WP (§ 24a Abs. 2) hat sich unter Einbeziehung der Feststellungen des Qualitätssicherers ein eigenverantwortliches Urteil zu bilden.

Der auftragsbegleitende Qualitätssicherer muss fachlich und persönlich hinreichend geeignet sein. Bei der Prüfung von Unternehmen von öffentlichem Interesse nach § 319a HGB wird der Qualitätssicherer daher in der Regel ein WP sein. Um seiner Aufgabe gerecht zu werden, muss er den erforderlichen Abstand zur Auftragsabwicklung haben. Er darf daher an der Durchführung der Prüfung nicht beteiligt sein. Die Objektivität darf auch nicht durch andere Faktoren (z. B. Einfluss des für den Auftrag verantwortlichen WP auf die Auswahl des auftragsbegleitenden Qualitätssicherers) beeinträchtigt werden. Ist die Objektivität gefährdet, muss ein anderer Qualitätssicherer benannt werden. Soweit für die auftragsbegleitende Qualitätssicherung in der Praxis keine Person zur Verfügung steht, die die genannten Anforderungen erfüllt, muss eine qualifizierte externe Person beauftragt werden.

~~Entsprechend den Regelungen des IFAC Code of Ethics (Section 290.154) enthält~~ **Satz 5** enthält eine Regelung zur Rotation des auftragsbegleitenden Qualitätssicherers, die die interne Rotation ~~des den Bestätigungsvermerk Unterzeichnenden~~ nach § 319a Abs. 1 Nr. 4. Satz 4 und 5, Abs. 2 HGB ergänzt. Liegen die Voraussetzungen für eine Rotation vor, ermöglicht **Satz 6** eine erneute Betätigung als auftragsbegleitender Qualitätssicherer frühestens nach Ablauf der Cooling-off-Periode. **Satz 7** erstreckt die in Satz 5 und 6 geregelten Tatbestände auf die Prüfung des Konzernabschlusses.

Da die auftragsbegleitende Qualitätssicherung in hohem Maße zur Qualitätssicherung beiträgt, bestimmt **Absatz 3**, dass WP/vBP-Praxen ausdrücklich zu regeln haben, ob sie bei anderen als den in Absatz 2 genannten Prüfungen eine auftragsbegleitende Qualitätssicherung für die Abwicklung dieser Aufträge vorsehen und für welche Fälle dies gelten soll. Krite-

rien können sich unter anderem aus besonderen Risiken einer Branche oder eines Auftrages ergeben.

### **Zu § 25:**

Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung in § 57 Abs. 4 Nr. 1 a und 2 a WPO.

Die Frage der Übernahme oder Verwertung von Angaben Dritter stellt sich sowohl bei der Prüfung als auch bei der Gutachtenerstellung. Solche Angaben können aus dem nationalen, aber auch aus dem internationalen Bereich kommen. Grundsätzlich handelt es sich um die Prüfungsergebnisse anderer Abschlussprüfer oder einer internen Revision sowie um Untersuchungsergebnisse sonstiger Einrichtungen oder Sachverständiger.

Der Grundsatz der Eigenverantwortlichkeit verlangt, dass sich der WP/vBP sein Urteil selbst bildet und seine Entscheidung selbst trifft. Dem steht nicht entgegen, dass er unter bestimmten Voraussetzungen Prüfungsergebnisse und Untersuchungen anderer Prüfungseinrichtungen oder sonstiger Stellen verwertet. Auch wenn durch die Übernahme oder Verwertung von Angaben Dritter die Verantwortung des WP/vBP nicht eingeschränkt wird, ist nach außen deutlich zu machen, dass der WP/vBP sich bei der eigenen Urteilsbildung auf Angaben Dritter gestützt hat.

Daraus folgt, dass Art und Umfang der Verwertung von Angaben Dritter in allen Fällen davon abhängen, ob und in welchem Umfang der Dritte die fachliche und persönliche Voraussetzung für die Übernahme seiner Arbeitsergebnisse erfüllt und wie weit in konkretem Fall die Angaben des Dritten - zumindest in ihren wesentlichen Schritten - nachprüfbar sind.

### **Zu § 26:**

Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung des § 57 Abs. 4 Nr. 3 a WPO.

**Absatz 1** statuiert die Pflicht des übernehmenden Prüfers, im Falle der Kündigung eines Auftrages zur Prüfung des Jahresabschlusses aus wichtigem Grund durch den beauftragten Abschlussprüfer oder des Widerrufs eines derartigen Auftrags durch den Mandanten aufgrund der Bestellung eines neuen Abschlussprüfers nach § 318 Abs. 3 HGB sich über den Grund der Kündigung oder des Widerrufs und das Ergebnis der bisherigen Prüfung zu unterrichten. Anderenfalls können einem neu zu bestellenden Abschlussprüfer wichtige Tatsachen für die Durchführung des Prüfungsauftrages verborgen bleiben. Nach § 318 Abs. 6 Satz 4 HGB hat bisher schon der kündigende Abschlussprüfer über das Ergebnis der bisherigen Prüfung zu berichten. § 320 Abs. 4 HGB verpflichtet zudem den bisherigen Abschlussprüfer, auch in allen anderen Fällen des Prüferwechsels dem neuen Abschlussprüfer auf schriftliche Anfrage über das Ergebnis der bisherigen Prüfung zu berichten. Über dieses Ergebnis hat sich der übernehmende Abschlussprüfer kundig zu machen.

**Absatz 2** konkretisiert den Inhalt der ordnungsgemäßen Unterrichtung unter Bezugnahme auf die einschlägigen Vorschriften des HGB.

**Absatz 3** verpflichtet den Mandatsvorgänger, dem Mandatsnachfolger auf Verlangen die genannten Unterlagen zu erläutern. ~~Eine solche Mitwirkungspflicht besteht nur dann nicht, wenn die Pflicht zur Verschwiegenheit oder andere gesetzliche Bestimmungen verletzt werden oder eigene berechnigte Interessen entgegenstehen.~~ Erlangt der Mandatsnachfolger weder durch den Mandatsvorgänger noch auf andere Weise ausreichend Auskunft über den Grund der Kündigung und das Ergebnis der bisherigen Prüfung, so hat er das Mandat abzulehnen. Dem zu prüfenden Unternehmen bleibt es unbenommen, die erforderlichen Unterlagen vorzulegen.

**Absatz 4** will sicherstellen, dass sich der Mandatsnachfolger auch im Falle eines regulären Prüferwechsels im Folgejahr den Bericht über die vorangegangene Abschlussprüfung vorlegen lässt. Auch bei einem regulären Wechsel eines Prüfungsmandats ist es erforderlich, dass der WP/vBP sich ausreichend über den Mandanten informiert. Ein wesentliches Mittel hierfür ist der Bericht über die vorangegangene Prüfung. Dem Mandatsnachfolger ist es freigestellt, ob er sich zwecks Vorlage des Berichts an den Mandanten oder den Mandatsvorgänger richtet. Sofern er sich an den Mandatsvorgänger richtet, trifft diesen jedoch eine Pflicht zur Vorlage an den Mandatsnachfolger.

**Absatz 45** erweitert die bei gesetzlich vorgeschriebenen Abschlussprüfungen bestehenden Pflichten bei ~~vorzeitiger~~ Beendigung des Prüfungsauftrages auf ~~alle vorzeitig beendeten~~, nicht gesetzlich vorgeschriebenen Abschlussprüfungen, bei denen ein Bestätigungsvermerk erteilt werden soll, der dem gesetzlichen Bestätigungsvermerk in § 322 HGB nachgebildet ist. Dies entspricht dem Grundsatz, dass für freiwillige Abschlussprüfungen für den Berufsangehörigen keine grundsätzlich anderen Berufspflichten bestehen können als für gesetzlich vorgeschriebene Abschlussprüfungen.

## **Zu § 27:**

§ 27 der Berufssatzung ergänzt § 55a WPO und ist gestützt auf die Satzungsermächtigung gemäß § 57 Abs. 4 Nr. 1 f und 2 a WPO. Die Regelung zur Höhe der Vergütung ergänzt das Verbot von Erfolgshonoraren und bedingten Vergütungen (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 und 23) und gilt für Prüfungs- und Gutachtenaufträge.

**Absatz 1 Satz 1** verdeutlicht den engen Zusammenhang zwischen der Leistung und der Qualität der beruflichen Tätigkeit bei der Durchführung von Prüfungen und der Erstattung von Gutachten. Eine angemessene Qualität erfordert insbesondere eine hinreichende Bearbeitungszeit für den jeweiligen Auftrag sowie den Einsatz qualifizierter Mitarbeiter. Bei zu geringen Vergütungen entsteht regelmäßig die Gefahr, dass diesen Erfordernissen nicht in hinreichendem Maße Rechnung getragen werden kann. Dies kann im Ergebnis zu Einbußen

bei der Qualität und damit letztlich zu Verstößen gegen die Pflicht zur gewissenhaften Berufsausübung führen. Die Vorschrift steht somit in engem Zusammenhang mit § 4 Abs. 2 zweite Alt. Die Gefährdung besteht auch dann, wenn zwar eine angemessene Vergütung vereinbart worden ist, diese aber bei der Abrechnung nicht angesetzt wird. Übliche Rabatte oder Gutschriften bei verringertem Aufwand sind dadurch allerdings nicht ausgeschlossen.

**Absatz 1 Satz 2** stellt klar, dass aufgrund des in Satz 1 aufgezeigten Zusammenhangs im Regelfall die Vereinbarung einer angemessenen Vergütung erforderlich ist. Die Vergütung ist grundsätzlich dann angemessen, wenn sie auf einer Kalkulation beruht, bei der die zur Bearbeitung des Auftrags nötige Zeit sowie der Einsatz qualifizierter Mitarbeiter in dem erforderlichen Umfang zugrunde gelegt worden sind. Rechtliche Vorgaben, bei der Kalkulation einen Stundensatz in bestimmter Mindesthöhe anzuwenden, bestehen dagegen nicht. Unter betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten kann in Ausnahmefällen auch ein nicht kostendeckendes Honorar sinnvoll sein, wenn damit ein sonst nicht erzielbarer Deckungsbeitrag erwirtschaftet wird. Wenn keine Gesichtspunkte hinzutreten, die eine solche Vereinbarung unlauter und damit nach den Vorschriften des UWG unzulässig erscheinen lassen, sind solche Honorarvereinbarungen nicht schlechterdings verboten; so dass die Vorschrift in erster Linie einen berufsethischen Appell enthält. Gleichwohl kann die Vereinbarung eines vergleichsweise sehr niedrigen Honorars zu Bedenken dagegen führen, ob bei dem Auftrag die notwendige Sorgfalt angewendet wird. Die Vereinbarung angemessener Honorare hilft daher auch, derartige Bedenken und den daraus resultierenden Rechtfertigungsaufwand zu vermeiden.

Die WPK ist verpflichtet, Bedenken gegen die Prüfungsqualität nachzugehen, die sich bei besonders niedrigen Honorarvereinbarungen ergeben. Nach § 55a Abs. 1 Satz 3 WPO i.V.m. Absatz 1 Satz 3 hat der WP/vBP der WPK auf Verlangen nachzuweisen, dass für die Prüfung eine angemessene Zeit aufgewendet und qualifiziertes Personal eingesetzt worden ist. Die WPK kann und muss einen solchen Nachweis verlangen, wenn ein erhebliches Missverhältnis zwischen der erbrachten Leistung und der vereinbarten Vergütung besteht. Diese Regelung gilt für alle gesetzlich vorgeschriebenen Abschlussprüfungen, anders als Absatz 1 Satz 1 und 2 dagegen nicht für andere Prüfungen und Gutachten.

Die Feststellung des Aufgreifkriteriums (erhebliches Missverhältnis) ist nicht einfach, weil keine Honorarsätze vorgeschrieben sind (s.o.) und auch der erforderliche Leistungsumfang nicht ohne weiteres erkannt werden kann. Nach Sinn und Zweck der Regelung wird der Nachweis nur in außergewöhnlichen Fällen zu fordern sein. Hierzu gehört insbesondere ein besonders niedriger Stundensatz, der beispielsweise einen allgemein ermittelten durchschnittlichen Personalkostensatz unterschreitet, oder eine erhebliche Verminderung des Prüfungshonorars im Vergleich zu der vorangegangenen Prüfung, insbesondere bei einem Prüferwechsel. Die WPK geht solchen Fällen aufgrund von Hinweisen Dritter, von Feststellungen bei der Abschlussdurchsicht (Höhe des Prüfungshonorars im Zeitvergleich) oder von

Feststellungen bei anlassunabhängigen Sonderuntersuchungen nach; auch im Rahmen der Qualitätskontrolle können solche Fälle festgestellt und aufgegriffen werden.

Der betroffene Berufsangehörige hat zunächst die Möglichkeit, der WPK glaubhaft zu machen, dass trotz des Vorliegens eines der o. g. Aufgriffskriterien ein erhebliches Missverhältnis i. S. d. Vorschrift im konkreten Fall nicht vorliegt. Bei einer Verminderung des Prüfungshonorars im Zeitablauf kann bspw. dargelegt werden, dass sich das Mengengerüst entsprechend verringert hat oder dass Effizienzvorteile eingetreten sind. Verbleibt es bei dem erheblichen Missverhältnis, muss der WP/vBP der WPK durch Vorlage der Prüfungsplanung und Nachweisen über die tatsächliche Durchführung der Prüfung nachweisen, dass er für die Durchführung des Auftrags genügend Zeit aufgewendet sowie qualifiziertes Personal eingesetzt hat.

Risiken für die Anwendung der erforderlichen Sorgfalt bei Prüfungs- oder Gutachtaufträgen können sich dann ergeben, wenn ein Pauschalhonorar vereinbart wird. Deshalb stellt **Absatz 2** hierfür besondere Anforderungen auf. Der Umfang der erforderlichen Tätigkeiten lässt sich bei Auftragserteilung im Regelfall nicht abschließend bestimmen, da sich bei der Durchführung des Auftrages Erkenntnisse ergeben können, die von der Auftragsplanung nicht erfasst wurden und zu ergänzenden Prüfungshandlungen bzw. weitergehender Begutachtung Anlass geben können. Gleichwohl ist auch hier die Vereinbarung eines Pauschalhonorars nicht ausgeschlossen, insbesondere für weitgehend standardisierte Tätigkeiten bei überschaubaren Verhältnissen. Die Vereinbarung eines Pauschalhonorars ist, beispielsweise nach der Verdingungsordnung für freiberufliche Leistungen, auch nicht unüblich.

Um diesen Gefahren entgegen zu wirken, setzt die Vereinbarung eines Pauschalhonorars für Prüfungs- oder Gutachtaufträge grundsätzlich die Vereinbarung voraus, dass bei Eintritt nicht vorhersehbarer Umstände im Bereich des Auftraggebers, die zu einer erheblichen Erhöhung des Aufwandes des WP/vBP führen, das Honorar entsprechend zu erhöhen ist (Anpassungsklausel). Soweit einer Anpassungsklausel zwingende öffentlich-rechtliche oder europarechtliche Vorschriften entgegenstehen, ist die Normenkollision - auch im Hinblick auf das Grundrecht der freien Berufsausübung (Art. 12 GG) - zugunsten der öffentlich-rechtlichen oder europarechtlichen Vorschriften aufzulösen. Sofern ein öffentlicher Auftraggeber unter Berufung auf vergaberechtliche Vorschriften (z.B. § 15 Abs. 1 VOL/A) die Abgabe eines Festpreisangebots ohne Anpassungsklausel fordert, kann der WP/vBP daher ein entsprechendes Angebot abgeben.

Die in Absatz 1 enthaltenen allgemeinen Vergütungsregelungen gelten auch für Pauschalhonorare i. S. d. Absatzes 2, so dass bei einem erheblichen Missverhältnis zwischen der erbrachten Leistung und dem vereinbarten Pauschalhonorar die Qualität der Prüfungsdurchführung nachgewiesen werden muss.

### **Zu § 27a:**

§ 27a ergänzt § 32 WPO und ist gestützt auf die Satzungsermächtigung des § 57 Abs. 4 Nr. 1 a und 2 a WPO.

**Absatz 1** beruht auf der Umsetzung des Art. 28 (1) der 8. EU-RL und schreibt vor, dass bei gesetzlich vorgeschriebenen Bestätigungsvermerken und den dazugehörigen Prüfungsberichten, die durch eine Wirtschafts- oder Buchprüfungsgesellschaft erteilt werden, zumindest der oder diejenigen Prüfer unterzeichnen müssen, die i. S. d. § 24a Abs. 2 für die Auftragsdurchführung verantwortlich sind. Dies entsprach zwar auch schon zuvor der üblichen Praxis; eine dahingehend verpflichtende Regelung enthält hingegen weder das Handelsrecht noch gab es berufsrechtliche Vorgaben. § 32 WPO bezieht sich ausschließlich darauf, in welchen Fällen welche Berufsgruppen für eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft unterzeichnen dürfen.

Die Regelung ändert nichts daran, dass es sich um ein Vertreterhandeln für die als Abschlussprüfer bestellte Wirtschaftsprüfungsgesellschaft oder Buchprüfungsgesellschaft handelt. Neben den hier geregelten Anforderungen müssen daher die vertretungsrechtlichen Voraussetzungen erfüllt sein. Die Vorschrift in Absatz 1 setzt dabei nicht voraus, dass dem verantwortlichen WP/vBP Einzelvertretungsmacht erteilt worden ist.

Werden Bestätigungsvermerke und Prüfungsberichte von anderen Personen mit unterschrieben, muss in der Praxis dokumentiert sein, wer die Stellung als verantwortlicher Prüfer hat. Bei der Unterschriftsleistung muss dies nicht ausdrücklich angegeben werden, weil das Anliegen der 8. EU-RL, eine verantwortliche natürliche Person identifizieren zu können, auch so erfüllt wird. Üblicherweise unterschreibt der verantwortliche Prüfer rechts.

**Absatz 2** stellt klar, dass bei betriebswirtschaftlichen Prüfungen i. S. d. § 2 Abs. 1 WPO, die nicht dem Vorbehaltsbereich des WP/vBP unterliegen, bei denen das Siegel aber freiwillig geführt wird, der Prüfungsvermerk und der Prüfungsbericht von mindestens einem WP oder vBP unterzeichnet werden muss. Die gleichen Anforderungen gelten für Gutachten, da auch diese betriebswirtschaftliche Prüfungen enthalten.

Bei Erklärungen, die dem WP/vBP gesetzlich vorbehalten sind und bei denen daher eine Siegelführungspflicht besteht (vgl. § 18 Abs. 1), ist ohnehin die Unterzeichnung ausschließlich durch Berufsangehörige zulässig. Durch die Regelung des § 27a soll darüber hinaus gewährleistet werden, dass auch bei nicht dem Vorbehaltsbereich unterliegenden Prüfungen die Beteiligung von WP/vBP an der Prüfungsdurchführung dann dokumentiert wird, wenn die nur dem WP/vBP zustehende Befugnis zur Siegelführung genutzt und hierdurch zusätzliches Vertrauen in Anspruch genommen wird. Hingegen ist es unerheblich, ob die nicht dem Vorbehaltsbereich unterliegende betriebswirtschaftliche Prüfung gesetzlich vorgeschrieben ist,

wie z. B. die Gründungsprüfung nach § 33 AktG, oder ob es sich um eine freiwillige Prüfung handelt.

Die Regelung gilt für alle Formen der Berufsausübung. Wird das Siegel verwendet, darf sich ein Einzel-WP/vBP somit nicht ausschließlich durch einen Steuerberater, sondern muss sich zumindest auch durch einen WP oder vBP vertreten lassen, soweit eine Vertretung überhaupt vereinbar oder sonst zulässig ist. Gleiches gilt, wenn eine interprofessionelle Sozietät mit der Durchführung einer Prüfung beauftragt worden ist. Zumindest ein Sozius mit WP/vBP-Qualifikation oder ein anderer vertretungsberechtigter WP oder vBP muss den Prüfungsvermerk und -bericht unterzeichnen. Auch bei Berufsgesellschaften muss mindestens ein vertretungsberechtigter WP/vBP mitunterzeichnen.

### **Teil 3:**

#### **Besondere Berufspflichten bei beruflicher Zusammenarbeit**

##### **Zu Teil 3:**

Die Satzungsermächtigung gibt dem Satzungsgeber in § 57 Abs. 4 Nr. 3 WPO die Möglichkeit, besondere Berufspflichten im Zusammenhang mit Annahme, Wahrnehmung und Beendigung eines Auftrags und bei der Nachfolge im Mandat, bei der Führung von Handakten, bei der gemeinsamen Berufsausübung, bei der Errichtung und Tätigkeit von Berufsgesellschaften und bei grenzüberschreitender Tätigkeit sowie Verhaltenspflichten gegenüber Gerichten, Behörden, der Wirtschaftsprüferkammer und anderen Mitgliedern der Wirtschaftsprüferkammer zu regeln.

Diese Satzungsermächtigung soll, weil derzeit im Übrigen kein Bedarf für eine Konkretisierung ersichtlich ist, hinsichtlich der gemeinsamen Berufsausübung und der Errichtung und Tätigkeit von Berufsgesellschaften im Dritten Teil ausgeübt werden. Andere Regelungen finden sich wegen des Sachzusammenhangs in den vorstehenden Teilen.

Die Vorschriften des Dritten Teils sind mit „Besondere Berufspflichten bei beruflicher Zusammenarbeit“ überschrieben, weil sowohl die gemeinsame Berufsausübung im Sinne von § 44b Abs. 1 WPO (Sozietät) als auch die Tätigkeit von Berufsangehörigen in Berufsgesellschaften unter den Begriff „Berufliche Zusammenarbeit“ subsumiert werden können.

##### **Zu § 28:**

Nach § 28 treten Sozietäten grundsätzlich unter den Namen und den Berufsbezeichnungen der Soziens auf. Es ist jedoch zulässig, eine firmen- oder namensähnliche Bezeichnung zu verwenden, wobei durch den Zusatz „und Kollegen“ oder ähnliche Zusätze auf das Vorhan-

densein einer Sozietät hingewiesen werden kann, aber nicht muss. Zulässig ist es ferner, neben einer solchen Bezeichnung eine oder mehrere der in der Sozietät vorkommenden Berufsqualifikationen, denen die entsprechenden Tätigkeitsbezeichnungen gleichzusetzen sind, kundzumachen.

Sind die Angaben aus **Absatz 3 Satz 1** nicht auf dem Briefbogen enthalten, sind alle in der Sozietät vorkommenden Berufs- oder die entsprechenden Tätigkeitsbezeichnungen anzugeben. Darüber hinaus müssen in diesem Fall alle Sozien mit ihren Berufsbezeichnungen an anderer geeigneter Stelle aufgeführt oder diese Angaben dem Rechtsverkehr anderweitig offengelegt werden, z.B. durch Übersendung der aktuellen Gesellschafterliste.

Bei Sozietäten überörtlicher Art müssen die einzelnen Sozien mit dem Ort ihrer beruflichen Niederlassung genannt werden, weil ein Auftreten unter gemeinsamen Ortsbezeichnungen den Anschein mehrerer Niederlassungen der einzelnen Sozien erweckt.

#### **Zu § 29:**

Aus § 31 WPO folgt, dass die Bezeichnung „Wirtschaftsprüfungsgesellschaft“ „ungebrochen“ aufzunehmen ist. Nach **Absatz 1** sind die Bezeichnungen für die Berufsgesellschaften nach der Rechtsformbezeichnung in die Firmierung oder den Namen aufzunehmen, weil ansonsten der unzutreffende Eindruck entstünde, es gäbe zum Beispiel eine „Wirtschaftsprüfungsgesellschaft mbH“, obwohl den Mandanten im Hinblick auf die Pflichtverletzung der Berufsgesellschaften ein höheres Haftungssubstrat als das gesetzlich vorgeschriebene Stammkapital einer GmbH zur Verfügung steht. Zudem wird dadurch verdeutlicht, dass es sich bei der Gesellschaft um eine Sonderform (Berufsgesellschaft) handelt. Bei einer Doppelanerkennung, das heißt einer Anerkennung auch als Steuerberatungsgesellschaft, ist die Reihenfolge der Nennung der Bezeichnungen Wirtschaftsprüfungsgesellschaft/Buchprüfungsgesellschaft und Steuerberatungsgesellschaft beliebig.

Die Regelung in **Absatz 2** soll verhindern, dass über die Firmierung oder den Namen von Berufsgesellschaften ein Bezug zu solchen Unternehmen oder Unternehmensgruppen hergestellt werden kann, die als Auftraggeber von Berufsgesellschaften in Betracht kommen, und hierdurch der Eindruck der fehlenden Unabhängigkeit entsteht. Nicht ausgeschlossen durch die Vorschrift sind gemeinsame Firmierungs- und Namensbestandteile mit solchen Gesellschaften, deren Unternehmensgegenstand mit der Tätigkeit einer Berufsgesellschaft zumindest teilweise vereinbar ist, da diese nicht berufsfern sind.

**Absatz 3 Satz 1** soll sicherstellen, dass nur natürliche Personen, die zulässigerweise Gesellschafter sind, Namensgeber von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften (Personenfirmen) werden. Die weiteren Festlegungen in **Satz 2** entsprechen den Regelungen in § 28 Abs. 1 WPO für die Tätigkeit von Nicht-Berufsangehörigen als Geschäftsführer und übertragen



diese auf die Namensgebung. **Satz 4** lässt aus berufsrechtlicher Sicht die Namensfortführung nach Ausscheiden namensgebender Gesellschafter ohne zeitliche Beschränkung zu.

**Absatz 4** stellt klar, dass Berufsgesellschaften aus berufsrechtlicher Sicht hinsichtlich ihrer nach bisherigem Recht zulässigen Firmierung oder Namen Bestandsschutz genießen.

Nach **Absatz 5** finden die Absätze 1 bis 4 bei Buchprüfungsgesellschaften entsprechende Anwendung. In Einklang mit der durch die Dritte WPO-Novelle eingefügten Regelung in § 130 Abs. 2 WPO können die an vereidigte Buchprüfer und Buchprüfungsgesellschaften gestellten Anforderungen auch durch Wirtschaftsprüfer oder Wirtschaftsprüfungsgesellschaften erfüllt werden. Das bedeutet zum Beispiel, dass Wirtschaftsprüfer oder Wirtschaftsprüfungsgesellschaften alleinige Namensgeber auch von Buchprüfungsgesellschaften sein dürfen. Durch die nunmehr in die Satzung übertragene Regelung wird dem Umstand Rechnung getragen, dass die Qualifikation des vereidigten Buchprüfers in der umfassenden Qualifikation des Wirtschaftsprüfers enthalten ist, die Qualifikation des vereidigten Buchprüfers mithin von derjenigen des Wirtschaftsprüfers überlagert wird.

### **Zu § 30:**

Die Vorschrift ist in den Dritten Teil aufgenommen worden, weil hier in der weit überwiegen- den Zahl der Fälle das Verhältnis zu Unternehmen angesprochen wird, mit denen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften/Buchprüfungsgesellschaften beziehungsweise Wirtschafts- prüfer und vereidigte Buchprüfer zusammenarbeiten.

**Absatz 1** regelt die Verwendung der Firmierung oder des Namens von Berufsgesellschaften durch andere Unternehmen in Bezug auf Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Buchprü- fungsgesellschaften. In dem Ausnahmefall, dass ein anderes Unternehmen, mit dem die Berufsgesellschaft nicht in irgendeiner Form zusammenarbeitet, wesentliche Bestandteile der Firmierung oder des Namens der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft oder Buchprüfungsge- sellschaft verwendet, wird die Berufsgesellschaft schon im eigenen Interesse die rechtlichen Möglichkeiten, insbesondere nach dem Wettbewerbsrecht, nutzen, um dem anderen Unter- nehmen die Verwendung der Firmierung oder des Namens zu untersagen.

Bedeutsam wird die Vorschrift, wenn Berufsgesellschaften mit anderen Unternehmen recht- lich, vertraglich oder faktisch „verbunden“ sind oder mit diesen eine sonstige enge Zusam- menarbeit besteht. In diesem Fall soll vermieden werden, dass über die Beteiligung an ei- nem gewerblichen Unternehmen mit gleichem oder ähnlichem Namen unter Ausnutzung dieses Namens dessen Gewinne aus gewerblicher Tätigkeit der Berufsgesellschaft zuflie- ßen. Darüber hinaus soll nicht die gewerbliche Tätigkeit Dritter mit Berufsgesellschaften in Verbindung gebracht und hierdurch das Ansehen des Berufsstandes beeinträchtigt werden.

Aus der Zielsetzung der Vorschrift ergibt sich zum einen, dass nur die Verpflichtung besteht, die zur Verfügung stehenden rechtlichen Möglichkeiten auszuschöpfen. Des Weiteren ist die Vorschrift nicht anzuwenden, wenn das gewerbliche Unternehmen nicht im Geltungsbereich der WPO tätig ist.

**Absatz 2** erklärt Absatz 1 für die Wirtschaftsprüfer und vereidigten Buchprüfer für entsprechend anwendbar.

#### **Teil 4: Besondere Berufspflichten zur Sicherung der Qualität der Berufsarbeit (§ 55b WPO)**

##### **Zu Teil 4:**

§ 57 Abs. 4 Nr. 5 WPO ermächtigt die Wirtschaftsprüferkammer, besondere Berufspflichten zur Sicherung der Qualität der Berufsarbeit zu regeln. Die nunmehr im Teil 4 getroffenen Regelungen dienen der Sicherung der Qualität der Berufsarbeit, da sie Berufspflichten für die Schaffung, Überwachung und Durchsetzung eines Qualitätssicherungssystems vorgeben. Nach § 55b WPO haben Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer Regelungen zur Einhaltung der Berufspflichten zu schaffen, ihre Anwendung zu überwachen und durchzusetzen. Während § 31 allgemeine Vorgaben für ein Qualitätssicherungssystem macht, werden in § 32 Mindestvorgaben für ein Qualitätssicherungssystem gegeben, wenn WP/vBP betriebswirtschaftliche Prüfungen durchführen. Die Berufspflicht, eine Nachschau durchzuführen, ist in § 33 geregelt.

Durch internationale Anforderungen, wie sie in den von IFAC entwickelten Grundsätzen zur Gewährleistung der Prüfungsqualität (ISA 220: quality control for audit work und ISQC 1: Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Historical Financial Information, an Other Assurance and Related Services Engagements) enthalten sind, die einen internationalen Standard für Qualitätssicherung auch im Dienstleistungsbereich aufstellen, sind Dienstleistungsberufe wie Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer aufgefordert, ihre freiberufliche Tätigkeit einer Qualitätssicherung zu unterwerfen.

Die in diesem Teil enthaltenen Vorschriften regeln die Mindestanforderungen an ein Qualitätssicherungssystem.

##### **Zu § 31:**

Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung des § 57 Abs. 4 Nr. 5 WPO. Ziel der Regelung ist, dass durch die Schaffung eines Qualitätssicherungssystems, dessen Überwa-

chung und Anwendung eine hohe Qualität der Berufsarbeit der WP/vBP-Praxen im Interesse der Öffentlichkeit sichergestellt wird. Sie greift die Berufspflicht zur Einführung eines Qualitätssicherungssystems nach § 55b WPO auf.

Die Einrichtung eines Qualitätssicherungssystems nach § 55b WPO ist eine allgemeine Berufspflicht. Sie gilt für den gesamten Berufsstand, unabhängig von der Größe und der Tätigkeit der WP/vBP-Praxis. § 31 verdeutlicht, dass sich die berufsrechtlich erforderlichen Regelungen eines Qualitätssicherungssystems an dem Tätigkeitsbereich und den individuellen Verhältnissen der WP/vBP-Praxis zu orientieren haben. An das Qualitätssicherungssystem eines Einzel-WP/vBP sind insoweit berufsrechtlich andere Anforderungen zu stellen als an das Qualitätssicherungssystem einer international tätigen, großen WPG. Der Praxisleiter entscheidet in eigener Verantwortung, welche Regelungen in der Praxis einzuführen sind.

Die Berufspflicht zur Einführung, Überwachung und Durchsetzung der Regelungen des Qualitätssicherungssystems obliegt dem Praxisinhaber. Er kann diese Aufgaben auf geeignete Personen mit entsprechenden Kompetenzen übertragen. In diesem Fall ist er verpflichtet, zu überwachen, dass die Berufspflichten nach § 55b Satz 1 WPO, **§ 31 Abs. 1 Satz 1** erfüllt werden.

Ein Qualitätssicherungssystem kann nur wirksam sein, wenn die Mitarbeiter, die für den WP/vBP tätig sind, über die Regelungen informiert werden. Die Bedeutung der Pflicht zur Information der Mitarbeiter über das Qualitätssicherungssystem wird durch **Absatz 1 Satz 2** noch einmal verdeutlicht.

In **Absatz 1 Satz 3** wird klargestellt, dass die Pflicht des WP/vBP zur Überwachung des Qualitätssicherungssystems, die sich bereits aus § 55b Satz 1 WPO ergibt, die Angemessenheit und Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems umfasst. Werden in diesem Zusammenhang Mängel festgestellt, ist Sorge dafür zu tragen, dass die Mängel abgestellt und die Berufspflichten erfüllt werden. Die Überwachung wird in der Regel im Rahmen der Durchführung einer Nachschau nach § 33 erfolgen.

**Absatz 2** dient der Klarstellung der Berufspflicht zur klaren Festlegung von Verantwortlichkeiten in der WP/vBP-Praxis nach § 43 Abs. 1 Satz 1 WPO (z.B. Verantwortlichkeit für die Auftragsannahme, Einstellung und Beurteilung von Mitarbeitern oder für die Abwicklung des einzelnen Auftrages). Auch für die Qualitätssicherung in der WP/vBP-Praxis sind eindeutige Verantwortlichkeiten zu treffen.

Der Bedeutung der Festlegung von Verantwortlichkeiten folgt die Pflicht zur Dokumentation der getroffenen Verantwortlichkeiten.

Durch die Regelung des **Absatzes 3** wird sichergestellt, dass die Regelungen des Qualitätssicherungssystems eindeutig nachzuvollziehen sind. Dies dient nicht nur der Nachvollziehbarkeit für den einzelnen Anwender, sondern auch dem Prüfer für Qualitätskontrolle.

Umfang und Inhalt der Dokumentation des Qualitätssicherungssystems haben sich an den individuellen Gegebenheiten (z.B. organisatorischen Strukturen) der einzelnen WP/vBP-Praxis zu orientieren.

### **Zu § 32:**

Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung des § 57 Abs. 4 Nr. 5 WPO.

Diese Vorschrift stellt klar, welche Regelungen das Qualitätssicherungssystem vorsehen muss, wenn die WP/vBP-Praxis betriebswirtschaftliche Prüfungen durchführt und dabei das Berufssiegel führt. Die Entscheidung, welche konkreten Regelungen eingeführt werden, hat sich an den Erfordernissen der WP/vBP-Praxis zu orientieren. Es obliegt der Praxis zu entscheiden, wie sie die Einhaltung der von ihr zu beachtenden Berufspflichten gewährleistet.

Die Pflicht zur Einrichtung eines Qualitätssicherungssystems in der WP/vBP-Praxis ist Ausdruck der gewissenhaften Berufsausübung nach § 43 Abs. 1 Satz 1 WPO, wie in § 55b WPO klargestellt wird.

Durch § 32 werden grundsätzlich keine neuen Berufspflichten geschaffen. Es wird jedoch zur Berufspflicht, dass Regelungen eines Qualitätssicherungssystems zu schaffen sind. Dabei ist zu berücksichtigen, dass bei tatsächlichen und rechtlichen Veränderungen die Regelungen des bestehenden Qualitätssicherungssystems in einem angemessenen Zeitraum anzupassen sind.

Die WP/vBP-Praxis hat Regelungen zur Sicherstellung der Einhaltung der Berufspflichten zu treffen. Die Berufspflichten, für die Regelungen vorzusehen sind, sind im Dritten Teil der WPO und in Teil 1 (Allgemeine Berufspflichten) und 2 (Besondere Berufspflichten bei der Durchführung von Prüfungen und der Erstattung von Gutachten) der Berufssatzung WP/vBP geregelt. Die WP/vBP-Praxis hat für diese Berufspflichten nur Regelungen zu schaffen, wenn dies aufgrund der Struktur und dem Tätigkeitsbereich der WP/vBP-Praxis erforderlich ist. Die Regelungen müssen angemessen sein.

Besondere Bedeutung ist der Sicherstellung der Unabhängigkeit, Unparteilichkeit und der Vermeidung der Besorgnis der Befangenheit beizumessen (§§ 1 bis 3 und 20 bis 24). Die Regelungen müssen die Sicherstellung der Einhaltung dieser Berufspflichten für die Praxisleitung gewährleisten. Für Mitarbeiter sind Regelungen erforderlich, soweit sie bei der Abwicklung von Aufträgen eingesetzt werden. Für diese Mitarbeiter bietet sich u. a. eine regel-

mäßige Befragung an. Dabei ist davon auszugehen, dass eine jährliche Befragung der Mitarbeiter in der Regel ausreichend ist.

Es sind Regelungen für eine anlassbezogene Befragung der Mitarbeiter vorzusehen. Anlassbezogene Befragungen der Mitarbeiter sind bei der Planung der Abwicklung eines Prüfungsauftrages oder bei anderen Sachverhalten zur Sicherstellung der Berufspflichten der Unabhängigkeit, Unparteilichkeit und Vermeidung der Besorgnis der Befangenheit vorzusehen.

Zur Sicherstellung dieser Berufspflichten können Regelungen ggf. auch vorsehen, dass ein Zuständiger zur Klärung einschlägiger Fragestellungen zu bestimmen ist, Mitarbeiter entsprechend über die Berufspflichten informiert oder Regelungen für den Fall möglicher Gefährdungen vorgesehen werden.

Es sind Regelungen einzuführen, die sicherstellen, dass nur Aufträge übernommen oder fortgeführt werden, für die die erforderliche Sachkunde und die zur Bearbeitung erforderliche Zeit sowie geeignete Mitarbeiter (§ 4 Abs. 2 und Abs. 3) zur Verfügung stehen. Die Regelungen müssen auch hinreichend sicherstellen, dass nur Aufträge angenommen oder fortgeführt werden, die nicht den Ruf oder die wirtschaftliche Lage der Praxis gefährden.

### **Zu § 33:**

Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung des § 57 Abs. 4 Nr. 5 WPO.

Die Nachschau ist ein wesentliches Element der Qualitätssicherung. Zur Sicherstellung der Einhaltung der Berufspflichten aus § 33 sind bei der Abwicklung betriebswirtschaftlicher Prüfungen, bei denen das Berufssiegel geführt wird, nach § 32 Nr. 13 Regelungen im Qualitätssicherungssystem der WP/vBP-Praxis vorzusehen.

Die Nachschau soll sicherstellen, dass das Qualitätssicherungssystem den gesetzlichen und berufsständischen Anforderungen an die WP/vBP-Praxis entspricht und ggf. erforderliche Anpassungen vorgenommen werden (**Absatz 3**).

Die Nachschau hat in angemessenen Abständen zu erfolgen. Sie ist durchzuführen, wenn Anlass dazu besteht oder sich die Verhältnisse der WP/vBP-Praxis dergestalt ändern, dass das Qualitätssicherungssystem an die sich ändernden Verhältnisse anzupassen ist. Sie ist wenigstens alle drei Jahre durchzuführen. Die Nachschau ist von ausreichend erfahrenen, fachlich und persönlich geeignete Personen durchzuführen. Im Rahmen der Prüfung der Auftragsabwicklung dürfen keine Personen eingesetzt werden, die mit der Abwicklung dieser Aufträge unmittelbar oder als auftragsbegleitender Qualitätssicherer befasst waren. Es muss sich nicht um WP/vBP handeln.

Stehen geeignete Personen in der Praxis nicht zur Verfügung und wäre die Heranziehung eines Externen nach Art und Umfang der in der WP/vBP-Praxis abgewickelten Aufträge unzumutbar, kann der WP/vBP die Nachschau auch im Sinne einer „Selbstvergewisserung“ durchführen. Die Durchführung der Nachschau im Wege der Selbstvergewisserung setzt einen angemessenen zeitlichen Abstand zur Abwicklung des einzelnen Auftrages voraus. Die Gründe für die Durchführung der Nachschau im Wege der Selbstvergewisserung sind zu dokumentieren. Nicht ausreichend ist die Selbstvergewisserung allerdings bei Praxen, die ein Unternehmen von öffentlichem Interesse im Sinne des § 319a HGB prüfen. In diesen Fällen sind mit der Durchführung der Nachschau ggf. externe WP/vBP zu beauftragen. Dabei ist sicherzustellen, dass diese WP/vBP ausreichend erfahren, fachlich und persönlich geeignet sind, diese Aufgabe wahrzunehmen. Bei Praxen mit mehreren Niederlassungen bietet es sich an, dass die Nachschau von niederlassungsfremden Personen durchgeführt wird.

In die Nachschau werden in der Regel in der Nachschauperiode abgeschlossene Aufträge einzubeziehen sein. Es sind dem Tätigkeitsgebiet der WP/vBP-Praxis entsprechende Aufträge einzubeziehen. Dem für die Abwicklung des einzelnen Auftrages zuständigen WP/vBP sind festgestellte Mängel in der Abwicklung des einzelnen Auftrages mitzuteilen.

Als Ergebnis der Nachschau sind festgestellte Mängel der Angemessenheit und Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems zu dokumentieren. Die Dokumentation hat auch Empfehlungen zur Behebung der festgestellten Mängel zu enthalten. Die WP/vBP-Praxis hat zu entscheiden, welche Maßnahmen zur Beseitigung der Mängel zu ergreifen sind.

## **Teil 5: Schlussbestimmungen**

### **Zu § 34:**

**Absatz 1** umschreibt den Anwendungsbereich der Berufssatzung. Die Mitgliedergruppen sind in den in Absatz 1 angeführten Vorschriften der WPO abschließend erfasst. Die nach § 58 Abs. 2 WPO freiwilligen Mitglieder werden der Anwendung der Berufssatzung somit nicht unterworfen.

An den verschiedenen Stellen der Berufssatzung wird der Begriff des Mitarbeiters gebraucht (vgl. §§ 5, 6, 32). Umfasst werden davon, soweit sich aus den Vorschriften nichts anderes ergibt, alle im Anstellungsverhältnis zum WP/vBP stehenden Beschäftigten.

Abs. 1 S. 2 entspricht für Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Buchprüfungsgesellschaften § 56 Abs. 1 WPO. Auch werden die Vorstandsmitglieder, Geschäftsführer oder persön-

lich haftenden Gesellschafter einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft oder Buchprüfungsgesellschaft über § 58 Abs. 1 S. 1 WPO erfasst.

Grundsätzlich gelten die Vorschriften der Berufssatzung für alle Mitglieder der Wirtschaftsprüferkammer gemäß § 58 Abs. 1 WPO. Besonderheiten ergeben sich bei den Vorschriften, die ausschließlich Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Buchprüfungsgesellschaften betreffen.

Für WP/vBP, die zugleich Steuerberater, Rechtsanwalt und/oder Notar sind, ergibt sich als Folge einer Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichtes eine Einschränkung des Anwendungsbereichs der Berufssatzung auch in sachlicher Hinsicht. In dieser Entscheidung (WPK-Mitteilungen 2001, 70 ff.) wurden die WPO und die Berufssatzung für unanwendbar erklärt, wenn ein Berufsangehöriger, der zugleich Steuerberater ist, eine Zweigniederlassung betreibt, sofern er in der Zweigniederlassung ausschließlich steuerberatende Tätigkeiten ausführt und dies hinreichend deutlich kundmacht, indem er etwa ausschließlich als Steuerberater auftritt. Nach Auffassung der Wirtschaftsprüferkammer liegt der Entscheidung ein allgemeiner Rechtsgedanke zugrunde, der sich auf das gesamte Berufsrecht und damit auf die Anwendbarkeit der Berufssatzung insgesamt auswirkt.

Demzufolge ist insbesondere die Trennung zwischen der Tätigkeit in einer WP/vBP-Einzelpraxis und der Tätigkeit in einer StB-/RA-Einzelpraxis berufsrechtlich grundsätzlich möglich. Gleiches gilt für andere Formen der Berufsausübung. Mehrfach qualifizierte Berufsangehörige können daher zum Beispiel einerseits in einer Sozietät eine Tätigkeit als StB oder RA ausüben und andererseits als WP/vBP in Einzelpraxis oder im Angestelltenverhältnis bei einer WPG/BPG tätig sein.

Die Möglichkeit der Aufspaltung besteht jedoch nur unter der Voraussetzung, dass die Trennung der beruflichen Tätigkeiten im Verhältnis zu Dritten, insbesondere im Verhältnis zu Mandanten, unmissverständlich klargestellt wird. Dies betrifft insbesondere den Bereich der Kundmachung. Eine hinreichend klare Kundmachung der Abtrennung sollte dadurch erfolgen, dass die Kundmachung im Rahmen der Tätigkeit als StB oder RA (sei es in Einzelpraxis, sei es in Sozietät o. a.) keinen unmittelbaren Hinweis auf die weitere Qualifikation als WP/vBP beinhaltet (Geschäftspapiere, Praxisschild, Praxisprospekte, Verzeichnisse, Internet etc.).

Ein Hinweis auf die gesonderte Berufsausübung als WP/vBP entsprechend den Grundsätzen zur Kooperation, d. h. zum Beispiel in der Fußleiste des Geschäftsbriefbogens, ist hierdurch nicht ausgeschlossen. In jedem Fall muss klargestellt sein, dass im Rahmen der Tätigkeit als StB oder RA keine Vorbehaltsaufgaben des WP/vBP wahrgenommen werden.

Des Weiteren muss die Trennung, so wie sie kundgemacht wird, auch im Übrigen durch eine entsprechende Praxisorganisation umgesetzt werden, insbesondere bei der Mandatsbear-

beutung. Die organisatorische Trennung wird allerdings nicht schon dadurch in Frage gestellt, dass die verschiedenen beruflichen Tätigkeiten in räumlicher Nähe zueinander ausgeübt werden. Selbst wenn die Tätigkeiten unter einer einheitlichen Anschrift ausgeübt werden, wird dies berufsrechtlich nicht beanstandet. Andererseits verdeutlicht eine auch räumliche Trennung das Bemühen um eine organisatorische Abgrenzung.

Diese Grundsätze sind auf Berufsgesellschaften entsprechend anzuwenden. Dabei bleibt die Benutzung der vollständigen Firmierung für den abgetrennten Bereich berufsrechtlich zulässig. Auch bei Verwendung einer abweichenden Zweigniederlassungsfirma muss diese nach § 31 WPO den Zusatz „Wirtschaftsprüfungsgesellschaft“ bzw. nach § 128 Abs. 2 WPO den Zusatz „Buchprüfungsgesellschaft“ enthalten. Auch bei Doppelbändergesellschaften ist die alleinige Verwendung des Zusatzes Steuerberatungsgesellschaft unter Weglassen der Bezeichnung als WPG/BPG unzulässig. Die Trennung der beruflichen Tätigkeiten muss dann auf andere Weise (z. B. durch einen klarstellenden Zusatz auf dem Briefbogen der Niederlassung bzw. in den sonstigen Materialien) deutlich gemacht werden.

Die Auswirkungen der berufsrechtlichen Zulässigkeit der Abtrennung bestimmter Tätigkeiten von der Berufsausübung als WP/vBP auf die Risiken in haftungs- und versicherungsrechtlicher Hinsicht sind noch nicht abschließend geklärt.

Im Gegensatz zur vollständigen Abtrennbarkeit echter Zweitberufe unterliegen die für den Wirtschaftsprüfer nach § 2 WPO und den vereidigten Buchprüfer nach § 129 WPO zulässigen Tätigkeiten grundsätzlich auch dann den Regelungen der WPO und der Berufssatzung, wenn sie nicht zum Vorbehaltsbereich gehören. Ausdrücklich entschieden hat dies der BGH in seinem Urteil vom 12.10.2004 für die Tätigkeit als Insolvenzverwalter (WPK Magazin 2005, 48 m. Anm.). Insbesondere unter dem Blickwinkel der Berufsausübungsfreiheit (Art. 12 GG) und des Verhältnismäßigkeitsprinzips kann aber im Einzelfall die Anwendung bestimmter Regelungen ausgeschlossen sein. In der genannten Entscheidung ist bei Anwendbarkeit der WPO im Übrigen die Qualifizierung eines weiteren Büros eines Berufsangehörigen, in dem ausschließlich insolvenzverwaltende Tätigkeiten durchgeführt werden und kein Hinweis auf die Tätigkeit als Wirtschaftsprüfer erfolgt, als Zweigniederlassung i. S. d. §§ 38 Nr. 3 und 47 WPO verneint worden. Das Büro muß daher weder zum Berufsregister gemeldet noch mit einem Berufsangehörigen als Zweigniederlassungsleiter besetzt werden.

### **Zu § 35:**

Eine Regelung zum Inkrafttreten der Satzung ist bereits in § 57 Abs. 3 Satz 2 WPO vorgesehen. Danach tritt die Satzung drei Monate nach Übermittlung an das Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie in Kraft, soweit nicht das Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie die Satzung oder Teile derselben aufhebt.



Die Vorschrift regelt, dass die Satzung sowie deren Änderungen im Bundesanzeiger zu veröffentlichen sind. Der Bundesanzeiger ist - neben dem Bundesgesetzblatt, das grundsätzlich Gesetzen und Rechtsverordnungen vorbehalten ist - das Verkündungsblatt des Bundes und demzufolge das geeignete Publikationsorgan.