

Neue und geänderte Berufspflichten – die neugefasste Berufssatzung für WP/vBP

WP/StB Dipl.-Kfm. Karl Petersen, RA Norman Geithner¹



Die Autoren zeigen die Gründe für die Neufassung der Berufssatzung auf und erläutern deren Aufbau im Sinne eines „roten Fadens“, von der Auftragsannahme bis zum Bestätigungsvermerk.

- I. Vorbemerkungen
- II. Qualitätssicherungssystem der WP/vBP-Praxis
 - 1. Praxisorganisation
 - a) Allgemeines
 - b) Mindestanforderungen an das Qualitätssicherungssystem
 - 2. Weitere Berufspflichten bei der Auftragsdurchführung
 - a) Auftragsdatei
 - b) Verantwortlicher Prüfungspartner, verantwortlicher WP/vBP und Unterzeichnung von Bestätigungsvermerken
 - c) Personelle und zeitliche Ressourcen
 - d) Maßnahmen zur auftragsbezogenen Qualitätssicherung
 - e) Nachschau

- III. Unabhängigkeit
 - 1. Besorgnis der Befangenheit
 - a) § 29 Abs. 5 und 6 BS WP/vBP
 - b) Eigeninteressen (§ 32 Abs. 1 Nr. 2 BS WP/vBP)
 - c) Selbstprüfung (§ 33 Abs. 7 und 8 BS WP/vBP)
 - d) Einschüchterung (§ 36)
 - 2. Kritische Grundhaltung
- IV. Sonstige Fortentwicklung des Berufsrechts
 - 1. Berufshaftpflichtversicherung
 - 2. Siegelführung
 - 3. Sonstige Liberalisierungen des Berufsrechts
- V. Billigung der Neufassung der Berufssatzung durch die Rechtsaufsicht (BMWi)

¹ Unter Mitarbeit von Ass. jur. Dr. Ferdinand Goltz und Antje Kosterka LL.M.

I. Vorbemerkungen

Die Gründe für eine umfassende Änderung der Berufssatzung im Sinne einer Neufassung sind vielfältig:

- EU-Verordnung zur Abschlussprüfung 2014;
- EU-Richtlinie zur Abschlussprüfung 2014, umgesetzt durch das APAReG und das AReG, dabei insbesondere auch zu § 55 b WPO zur Qualitätssicherung in der WP/vBP-Praxis;
- IESBA Code of Ethics (CoE) 2015;
- gesetzlicher Auftrag zur Überführung der Verordnung über die Berufshaftpflichtversicherung von WP/vBP (WPBHV) in die Berufssatzung;
- allgemeine Weiterentwicklung des Berufsrechts.

Das Ziel der Änderungen ist es, dem Berufsstand ein „abgerundetes Regelwerk“ an die Hand zu geben, das insbesondere für den Kernbereich der „Abschlussprüfung“ nationale und internationale Regelwerke aufgreift (unter anderem Regelungen der ISA/des ISQC1).

Wegen der zahlreichen Änderungen im rechtlichen Umfeld war die VO 1/2006 nicht mehr aktuell. Umso wichtiger war es, dem Berufsstand über die Neufassung der Berufssatzung eine Handreichung im Sinne eines „roten Fadens“ von der Auftragsannahme bis zum Bestätigungsvermerk zu geben.

Die Summe dieser Änderungen führten zu einer Neufassung und dabei auch zu einer Neugliederung

der Berufssatzung, in der unter anderem ein eigener Teil für Regelungen zur Berufshaftpflichtversicherung und ein eigener Teil für Berufspflichten zur Qualitätssicherung bei Abschlussprüfungen nach § 316 HGB geschaffen wurde. Vor allem mit Letzterem wird der Ansatz des APAReG-Gesetzgebers auf Ebene der Berufssatzung weitergeführt. In diesem Fall sind spezielle Vorgaben für Abschlussprüfungen nach § 316 HGB gebündelt. Die Beschränkung von Berufspflichten auf diesen Bereich stellt eine wesentliche Liberalisierung für den Berufsstand dar.

Neue Gliederung der BS WP/vBP

Teil 1: Allgemeine Berufspflichten (§§ 1 bis 22)

Teil 2: Berufshaftpflichtversicherung (§§ 23 bis 27)

Teil 3: Besondere Berufspflichten bei der Durchführung von Prüfungen und der Erstattung von Gutachten (§§ 28 bis 44)

Teil 4: Berufspflichten zur Qualitätssicherung bei Abschlussprüfungen nach § 316 HGB

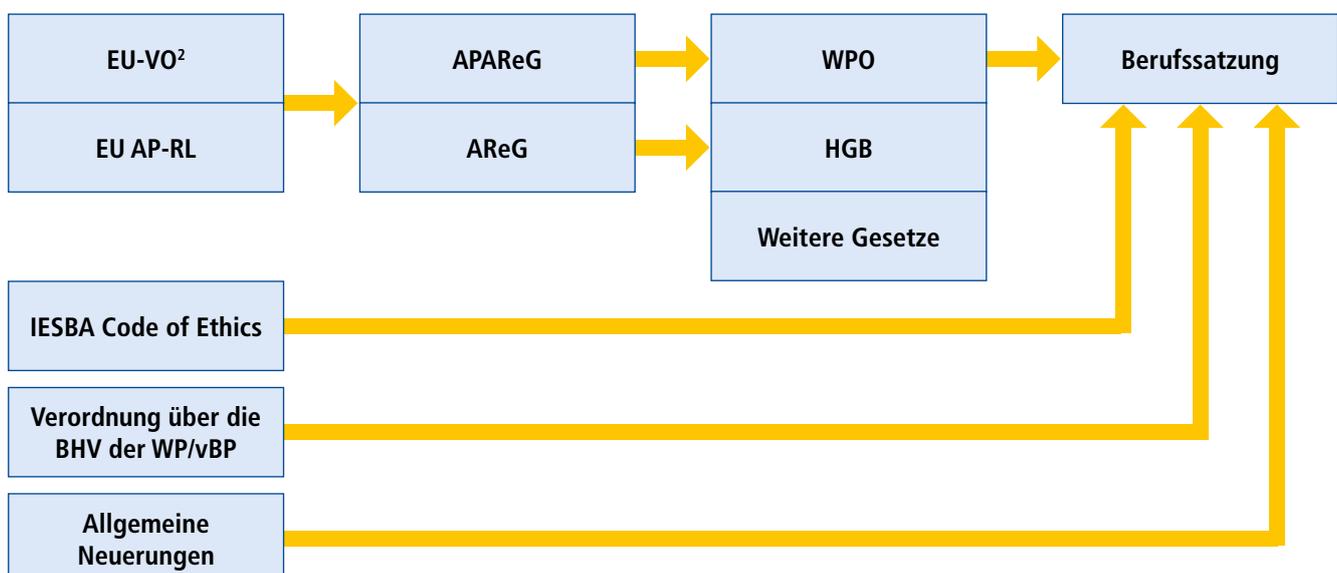
Abschnitt 1: Weitere Berufspflichten bei der Auftragsdurchführung (§§ 45 bis 49)

Abschnitt 2: Berufspflichten zum Schaffen von Regelungen für ein Qualitätssicherungssystem nach § 55 b Abs. 2 WPO (§§ 50 bis 63)

Teil 5: Schlussbestimmungen (§§ 64 bis 66)

(neu)

Rechtsgrundlagen/Gründe für die Neufassung der Berufssatzung WP/vBP



² Die Verordnung (EU) Nr. 537/2014 (vgl. Fußnote 11) gilt in den EU-Mitgliedstaaten unmittelbar. Mitgliedstaatenwahlrechte wurden in Deutschland über das AReG im Wesentlichen im HGB umgesetzt.

Darüber hinaus wurde die Neufassung auch genutzt, um das Berufsrecht allgemein weiterzuentwickeln und auch zu entschlacken. Einige Vorgaben konnten aufgegeben werden, da sie bereits durch allgemeine Regelungen oder gefestigte Rechtsprechung ausreichend geregelt sind, so unter anderem zum Firmenrecht. Ermöglicht wurde auch, das Berufssiegel künftig elektronisch oder drucktechnisch führen zu können.

II. Qualitätssicherungssystem der WP/vBP-Praxis

1. Praxisorganisation

a) Allgemeines

Die gesetzlichen Vorgaben zum Qualitätssicherungssystem beschränkten sich bisher darauf, dass vorgegeben wurde, dass der WP/vBP Regelungen, die zur Einhaltung der Berufspflichten erforderlich sind, zu schaffen und ihre Anwendung zu überwachen und durchzusetzen hatte (§ 55 b WPO a.F.). Nähere gesetzliche Vorgaben, wie die Ausgestaltung auszusehen hat, gab es nicht.

Durch das Abschlussprüferaufsichtsreformgesetz (APAReG), das insoweit die zwingenden Vorschriften des Art. 24 a EU-Abschlussprüferrichtlinie³ (EU-RL) umsetzte, wurde § 55 b WPO aufgegliedert. Absatz 1 der Vorschrift enthält eine sämtliche Tätigkeiten des WP/vBP betreffende Generalklausel zur Einrichtung eines internen Qualitätssicherungssystems. Absätze 2 und 3 der Vorschrift enthalten detaillierte Sonderregelungen zum Qualitätssicherungssystem bei der Durchführung von Abschlussprüfungen nach § 316 HGB, wobei Absatz 2 den Mindestumfang der zu schaffenden Regelungen festlegt, während Absatz 3 Vorgaben zur Nachschau enthält. Der Gesetzgeber hielt sich bei der Umsetzung in deutsches Recht eng an die genannten EU-Vorgaben.⁴

Ausgehend von der in der Begründung zum APAReG geäußerten Erwartung des Gesetzgebers⁵ war es Aufgabe der WPK, die genannten gesetzlichen Regelungen in der Berufssatzung zu konkretisieren. Insbesondere musste der neue differenzierende Ansatz in das Satzungsrecht übernommen werden. Hierzu wurde der alte § 7 der Berufssatzung,⁶ der seit jeher eine allgemeine Regelung zur Sicherstellung der gewissenhaften Berufsausübung, also zur Einhaltung der Berufspflichten enthielt, um Aspekte des § 55 b Abs. 1 WPO ergänzt (jetzt: § 8 Abs. 1). In den neuen §§ 50 ff. wurden ausschließlich die gesetzlichen Sonderregelungen für Abschlussprüfun-

gen nach § 316 HGB (§ 55 b Abs. 2 und 3 WPO) aufgegriffen.

Der auch in der Berufssatzung verwendete Begriff „Abschlussprüfungen nach § 316 HGB“ folgt dem Sprachgebrauch der WPO. Da der Gesetzgeber mit dem APAReG die Vorschriften der EU-RL eins zu eins in nationales Recht umsetzen wollte,⁷ sind hiermit ausschließlich Abschlussprüfungen im Sinne von Art. 2 Nr. 1 Buchstabe a der EU-RL gemeint, also sämtliche Abschlussprüfungen, die nach Unionsrecht vorgeschrieben sind. Dies sind nach Umsetzung der EU-Bilanzrichtlinien Abschlussprüfungen nach § 316 Abs. 1 und 2 HGB, nach §§ 340 k, 341 k HGB sowie von Unternehmen im Sinne des § 264 a Abs. 1 HGB, sofern sie nicht nach § 264 b HGB von der Prüfung befreit sind. Die zuletzt genannten Vorschriften enthalten jeweils Verweise auf die §§ 316 ff. HGB. Findet sich ein entsprechender Verweis in anderen Vorschriften außerhalb des HGB, sind die dort genannten Prüfungen nicht erfasst.

Die Grundsatzregelungen der §§ 8 Abs. 1 und 50 Abs. 1 enthalten für beide Bereiche die Klarstellung, dass die Anforderungen an das Qualitätssicherungssystem von Art, Umfang und Komplexität der beruflichen Tätigkeit abhängig sind (Grundsatz der Verhältnismäßigkeit).

Die Berufspflicht, das Qualitätssicherungssystem zu dokumentieren, ist bereits in § 55 b Abs. 1 WPO geregelt. Hierzu wurde eine konkretisierende Vorschrift in § 51 Abs. 2 aufgenommen, wonach in Praxen mit geringer Aufgabendelegation und einfachen organisatorischen Strukturen die Dokumentation des Qualitätssicherungssystems auch durch den Nachweis der Einhaltung der Berufspflichten bei der Organisation der Praxis und im Rahmen der Auftragsabwicklung erfolgen kann. Hiermit wurde eine langjährige Verwaltungspraxis der Kommission für Qualitätskontrolle aufgegriffen.⁸

b) Mindestanforderungen an das Qualitätssicherungssystem

§ 51 enthält einen nicht abschließenden Katalog der Themenbereiche, zu denen das Qualitätssicherungssystem bei Abschlussprüfungen nach § 316 HGB Re-

³ Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Mai 2006 über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 84/253/EWG des Rates.

⁴ „Eins-zu-eins-Umsetzung“, vgl. BT-Drucks. 18/6282, Seite 1, 57 f.

⁵ BT-Drucks. 18/6282, Seite 78 ff.

⁶ Sofern nachfolgend §§ ohne Gesetzesangabe erfolgen, ist die Berufssatzung gemeint.

⁷ Siehe Fußnote 3.

⁸ Vgl. hierzu den Hinweis der Kommission für Qualitätskontrolle „Prüfung eines Qualitätssicherungssystems unter besonderer Berücksichtigung kleiner Praxen“, Seite 3.

Neuerungen im Qualitätssicherungssystem

<p align="center">Allgemeines QS-System (§ 55 b Abs.1 WPO, § 8 Abs. 1 BS WP/vBP-neu)</p>	<p align="center">QS-System für AP nach § 316 HGB (§ 55 b Abs. 2, 3 WPO, §§ 8 Abs. 2, 50 Abs. 1, 51 ff. BS WP/vBP-neu)</p>	
<ul style="list-style-type: none"> • Beratung • Vertretung • Gutachten • Prüfungen außerhalb von § 316 HGB, ohne solche mit nachgebildetem BestV nach § 322 HGB (§ 8 Abs. 2 WP/vBP-neu) 	<ul style="list-style-type: none"> • Abschlussprüfungen nach § 316 HGB • Abschlussprüfungen, bei denen der BestV § 322 HGB nachgebildet wird (§ 8 Abs. 2 BS WP/vBP-neu) 	
<p align="center">Pflicht zur Schaffung von Regelungen, skaliert</p>	<p align="center">Elemente des QS-Systems bei der Praxisorganisation</p> <ul style="list-style-type: none"> • Beachtung der allgemeinen Berufspflichten • Mitarbeiterentwicklung • usw. 	<p align="center">Pflicht zur Schaffung von Regelungen, skaliert</p>
<p align="center">Pflicht zur Schaffung von Regelungen, keine Vorgaben zur Art der QS-Elemente, Durchführungspflicht je nach Auftragsrisiko</p>	<p align="center">Elemente des QS-Systems bei der Auftragsabwicklung</p> <ul style="list-style-type: none"> • Maßnahmen zur auftragsbezogenen Qualitätssicherung (Konsultation, Berichtskritik, auftragsbegleitende Qualitätssicherung) • usw. 	<p align="center">Pflicht zur Schaffung von Regelungen, Durchführungspflicht je nach Auftragsrisiko</p>
<p align="center">Pflicht zur Schaffung von Regelungen, skaliert, keine weiteren Vorgaben</p>	<p align="center">Elemente des QS-Systems bei der Nachschau</p> <ul style="list-style-type: none"> • Praxisorganisation • Auftragsabwicklung 	<p align="center">Pflicht zur Schaffung von Regelungen, skaliert, neu: Pflicht zur jährlichen Durch- führung mit Mindestanforderungen (§ 55 b Abs. 3 WPO)</p>

gelungen enthalten muss. Hierbei wurde die Systematik der Vorgängerregelung (§ 32) beibehalten und um die zusätzlichen Inhalte des § 55 b Abs. 2 WPO ergänzt. So soll sichergestellt werden, dass die Qualitätssicherungshandbücher der Praxen nur ergänzt, nicht aber vollständig neugefasst werden müssen.

Anders als bisher enthält die neue Berufssatzung in den §§ 52 ff. nunmehr konkretisierende Vorschriften zu verschiedenen Katalogpunkten des § 51. Diese Regelungen enthalten wiederum Mindeststandards für die praktische Handhabung, sollen die Berufsangehörigen aber auch im Sinne eines Leitfadens bei der Umsetzung der Vorgaben des § 51 unterstützen. Inhaltlich sind, soweit § 55 b Abs. 2 WPO keine neuen Regelungserfordernisse aufgestellt hat,

die dem Berufsstand bereits vertrauten Vorgaben der VO 1/2006 in die Berufssatzung übernommen worden. Auch dies soll dazu beitragen, den Anpassungsbedarf in den Praxen möglichst gering zu halten.

Eine Sonderregelung enthält § 8 Abs. 2, wonach die Vorschriften für Abschlussprüfungen nach § 316 HGB (§§ 50 ff.) auch dann anzuwenden sind, wenn außerhalb dieses Bereichs ein § 322 HGB nachgebildeter Bestätigungsvermerk⁹ erteilt wird. Die hierdurch begründete Erwartungshaltung der Öffentlichkeit rechtfertigt eine Erstreckung der Regelungen zur Schaffung eines Qualitätssicherungssystems nach § 55 b Abs. 2 WPO (§§ 50 ff.) auch auf

⁹ Zum Begriff Ziegler, IDW Life 2016, Seite 742.

diese Fälle. Klargestellt ist, dass auch in diesem Fall die Anforderungen an das Qualitätssicherungssystem aus den spezifischen Gegebenheiten der Praxis des WP/vBP folgen und insbesondere von Art und Umfang sowie der Komplexität der vom WP/vBP durchgeführten Abschlussprüfung abhängig ist (Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, vgl. § 8 Abs. 2 Satz 2). § 8 Abs. 3 sieht vor, dass bei einer Berichterstattung nach ISA 700 die hierfür relevanten Qualitätssicherungsregelungen (ISA 220, ISQC1) einzuhalten sind.

Im Vergleich zur Vorgängerregelung des § 32 BS WP/vBP-alt wurde der Katalog des § 51 um die folgenden Bereiche ergänzt, zu denen Regelungen im Qualitätssicherungssystem zu schaffen sind:

- Nummer 4 wurde um Regelungen zur Einholung von Erklärungen nach § 6 Abs. 3 (Verpflichtung der Mitarbeiter zur Einhaltung der Vorschriften zur Verschwiegenheit, zum Datenschutz, zu den Insider-Regeln und der Regelungen des Qualitätssicherungssystems) und deren Dokumentation ergänzt.
- Nummer 10 wurde zur Auftragsabwicklung um den Aspekt erweitert, dass Regelungen auch zur Beurteilung der Kontroll- und Sicherheitsvorkehrungen für auftragsbezogene Datenverarbeitungssysteme durch den zuständigen WP/vBP zu schaffen sind (§ 55b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 WPO). Die Vorschrift wurde darüber hinaus um Regelungen zur Führung der Prüfungsakte nach § 51b Abs. 5 WPO ergänzt (§ 55b Abs. 2 Satz 2 Nr. 5 WPO). Konkretisierungen hierzu finden sich in § 58.
- Nummer 11 zum Umgang mit Beschwerden und Vorwürfen wurde um Regelungen zum Umgang mit Vorfällen, die die ordnungsgemäße Prüfungstätigkeit beeinträchtigen können, sowie zu deren Dokumentation ergänzt (§ 55b Abs. 2 Satz 2 Nr. 6 WPO). In diesem Zusammenhang schreibt § 59 unter anderem vor, dass durch angemessene Regelungen ein Hinweisgebersystem und innerhalb oder außerhalb der WP/vBP-Praxis eine geeignete Stelle zur Entgegennahme von Beschwerden oder Vorwürfen eingerichtet wird (§ 55b Abs. 2 Satz 2 Nr. 7 WPO).
- Nach der neuen Nummer 13 sind Regelungen für die Grundsätze der Vergütung und Gewinnbeteiligung nach § 55 WPO zu schaffen (§ 55 Abs. 2 Satz 2 Nr. 8 WPO). Zu berücksichtigen ist in diesem Rahmen insbesondere die Neuregelung des § 55 Abs. 1 Satz 4 WPO, die von der konkretisierenden Vorschrift des § 61 Abs. 1 Satz 2 aufgegriffen wird. Danach dürfen Einnahmen, die der WP/vBP aus der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen an das geprüfte Unternehmen erzielt, kein Bestandteil der

Vergütung oder Leistungsbewertung von Personen sein, die an der Abschlussprüfung beteiligt sind oder in der Lage sind, das Ergebnis der Abschlussprüfung zu beeinflussen. Die Vorschrift schränkt nicht die Zulässigkeit von Einnahmen aus Nichtprüfungsleistungen im Außenverhältnis ein.¹⁰ Sie regelt vielmehr die Leistungsbewertung und die Vergütung im Innenverhältnis, indem sie nicht sachangemessene Vergütungsanreize in Bezug auf die Durchführung eines konkreten Prüfungsauftrags verbietet. Die Gewinnverteilung unter den Gesellschaftern einer Berufsausübungsgemeinschaft nach Anteilen oder Köpfen ist nicht in diesem Sinne auftragsbezogen und wird von dem Verbot in Absatz 1 Satz 2 daher nicht erfasst.

Nach § 61 Abs. 2 ist darüber hinaus durch angemessene Regelungen sicherzustellen, dass ausreichende Leistungsanreize zur Sicherstellung der Qualität von Abschlussprüfungen nach § 316 HGB geschaffen werden. Dies kann beispielsweise dadurch erfolgen, dass die Beachtung der Regelungen des Qualitätssicherungssystems die Vergütung sowie die berufliche Entwicklung eines Mitarbeiters positiv beeinflusst.

- Die neue Nummer 14 sieht vor, dass Regelungen geschaffen werden, die für den Fall der Auslagerung wichtiger Prüfungstätigkeiten gewährleisten, dass die interne Qualitätssicherung und die Berufsaufsicht nicht beeinträchtigt werden (§ 55b Abs. 2 Satz 2 Nr. 9 WPO). § 62 enthält hierzu konkretisierende Vorgaben, regelt aber nicht, ob eine Auslagerung von Prüfungstätigkeiten auf Dritte an sich zulässig ist. Die Voraussetzungen hierfür ergeben sich insbesondere aus den Vorschriften zum Datenschutz und zur Verschwiegenheit und sind gesondert zu prüfen. Ist eine Auslagerung danach zulässig, sind nach § 62 zusätzlich berufsrechtliche Vorgaben zur Gewährleistung der Prüfungsqualität sowie einer effektiven Berufsaufsicht auch in Bezug auf die ausgelagerten Tätigkeiten zu beachten. So ist durch angemessene Regelungen insbesondere sicherzustellen, dass Umfang und Inhalt der Auslagerung sowie Grundsätze zur Qualitätssicherung, insbesondere zu hinreichender Information und Kommunikation, mit dem Dritten vereinbart werden (§ 62 Satz 2 Nr. 6), und dass die Angemessenheit der Arbeit des Dritten und die Auswirkungen auf den Prüfungsbericht und den Bestätigungsvermerk beurteilt werden (§ 62 Satz 2 Nr. 7).

¹⁰ Vgl. hierzu Art. 4 Abs. 2 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014.

2. Weitere Berufspflichten bei der Auftragsdurchführung

Die Umsetzung der geänderten EU-RL in die WPO brachte weitere Berufspflichten mit Bezug zur Qualitätssicherung mit sich, die bei der Durchführung von gesetzlichen Abschlussprüfungen nach § 316 HGB zu beachten sind, und die in der Berufssatzung konkretisiert werden.

a) Auftragsdatei

Eine Auftragsdatei muss zu Auftraggebern geführt werden, bei denen eine gesetzlich vorgeschriebene Abschlussprüfung nach § 316 HGB durchgeführt wird. Sie muss zu jedem Mandanten die Informationen nach § 51 c WPO enthalten. Die Auftragsdatei ist spätestens mit Annahme des Prüfungsauftrags anzulegen und kann elektronisch geführt werden (§ 45).

b) Verantwortlicher Prüfungspartner, verantwortlicher WP/vBP und Unterzeichnung von Bestätigungsvermerken

Der Begriff des verantwortlichen Prüfungspartners hat seinen Ursprung in Art. 2 Nr. 16 der EU-RL. Der deutsche Gesetzgeber hat ihn in das HGB (dort § 319a Abs. 1 Satz 4) und mit dem APAReG nun auch in die WPO übernommen (§ 43 Abs. 6 WPO). Erfasst ist, wer den Bestätigungsvermerk nach § 322 HGB unterzeichnet oder für die Durchführung einer Abschlussprüfung als vorrangig verantwortlich bestimmt worden ist. Die WPO spricht daran anknüpfend die Auswahl und Ausstattung des verantwortlichen Prüfungspartners an. Dies galt es in der Berufssatzung WP/vBP weiter zu konkretisieren, was in § 46 erfolgt ist, wobei die Pflicht an sich, die Verantwortlichkeit für die Auftragsdurchführung festzulegen und zu dokumentieren, für den Berufsstand nicht neu ist (§ 24 a Abs. 2 BS WP/vBP-alt).

§ 46 Abs. 1 Satz 1 konkretisiert § 43 Abs. 6 Nr. 1 WPO. Bei der Auswahl des verantwortlichen Prüfungspartners ist sicherzustellen, dass dieser über die erforderliche, persönliche Eignung verfügt. Der Begriff der „persönlichen Eignung“ und umfasst die Qualifikation (praktische Erfahrungen, Branchenkenntnisse und Kenntnisse der fachlichen Regeln) sowie die Durchsetzungsfähigkeit einer Person (angelehnt an ISQC 1. 30 b). Satz 2 der Satzungsvorschrift dient der Konkretisierung von § 43 Abs. 6 Nr. 3 WPO. Nach dem Grundsatz der Eigenverantwortlichkeit muss sich der verantwortliche Prüfungspartner aktiv an der Prüfung beteiligen und sich sein eigenes Urteil bilden (§ 39 Abs. 4). Satz 3 der Satzungsvorschrift stellt ergänzend klar, dass die Pflicht zur eigenverantwortlichen Auftragsdurchführung ei-



WP/StB Dipl.-Kfm. Karl Petersen ist Mitglied des Vorstandes der WPK und Vorsitzender des Ausschusses Berufsrecht der WPK.



RA Norman Geithner ist Leiter des Referats Berufsrecht bei der WPK.

ner Konsultation im Sinne von § 39 Abs. 3 nicht entgegensteht. Die Pflicht, dem Mandanten den verantwortlichen Prüfungspartner mitzuteilen (Satz 4), ist angelehnt an ISQC 1. 30 a.

§ 46 Abs. 2 konkretisiert § 43 Abs. 6 Nr. 2 WPO. Einem verantwortlichen Prüfungspartner müssen die zur angemessenen Wahrnehmung seiner Aufgaben erforderlichen Mittel, insbesondere Personal mit den notwendigen Kenntnissen und Fähigkeiten, zur Verfügung stehen. Absatz 3 der Satzungsvorschrift verlangt, dass ein verantwortlicher Prüfungspartner eine angemessene Zeit für die Durchführung einer Prüfung aufwendet (vgl. § 43 Abs. 6 Nr. 3 WPO).

Auch bei Einzelpraxen kommt die Benennung eines verantwortlichen Prüfers vergleichbar einem verantwortlichen Prüfungspartner in Betracht, unbeschadet der persönlichen Verantwortung des bestellten WP/vBP (so auch ISQC 1. 12 c), soweit dies nach den Grundsätzen zur gewissenhaften und eigenverantwortlichen Berufsausübung zulässig ist. Auch dieser Mitarbeiter ist nach den Grundsätzen des § 46 auszuwählen und auszustatten. In formeller Hinsicht fehlt allerdings die Befugnis zur Unterzeichnung des Testats (vgl. Erläuterungstexte zu § 38 Abs. 2). Bei Prüfungsgesellschaften müssen deswegen verantwortliche Prüfungspartner bestimmt werden, weil eine Prüfungsgesellschaft ihr erteilte Prüfungsaufträge nur über entsprechend autorisierte und verantwortliche WP/vBP durchführen darf (vgl. insgesamt auch die Erläuterungen zu § 38 Abs. 2).

Bei der Bestellung einer Prüfungsgesellschaft als Abschlussprüfer, für die mehrere WP/vBP tätig sind, muss daher festgelegt werden, welcher der für die Gesellschaft tätigen WP/vBP in welcher Funkti-

on und mit welchen Aufgaben für die jeweilige Auftragsdurchführung verantwortlich ist (§ 38 Abs. 2).

Die Praxisleitung muss für die Planung und für die Durchführung der Abschlussprüfung sowie für die Berichterstattung über die Abschlussprüfung zumindest einen verantwortlichen WP/vBP vorsehen. Er ist unabhängig von der weiteren Zusammensetzung des Prüfungsteams genauso wie ein als Person zum Abschlussprüfer bestellter WP/vBP in jeder Hinsicht für die Abschlussprüfung von deren Planung bis hin zu deren Ergebnis verantwortlich. Seine Tätigkeit wird der Gesellschaft, für die er tätig wird und die er bei der Erteilung des Bestätigungsvermerks vertritt, zugerechnet. Auch wenn sich etwaige Haftungsansprüche gegen die Gesellschaft richten, trägt er – unbeschadet der Verantwortlichkeit der Gesellschaft selbst (§ 71 Abs. 2 WPO) – die berufsrechtliche Verantwortung für die ordnungsgemäße Durchführung der Prüfung. Zur Dokumentation seiner Verantwortlichkeit hat er den Bestätigungs- oder Versagungsvermerk und den Prüfungsbericht zu unterzeichnen (§ 44 Abs. 1).

Eine Prüfungsgesellschaft kann sich generell und auch im Rahmen von Abschlussprüfungen von mehreren Personen vertreten lassen. Dies ist bei Gesellschaften seit jeher Praxis, um durch das Vier-Augen-Prinzip die Systemsicherheit und damit auch Qualitätsansprüche zu erhöhen. Für die Abschlussprüfung bedeutet dies, dass neben dem verantwortlichen und unterzeichnenden WP/vBP ein weiterer verantwortlicher und ebenfalls unterzeichnender WP/vBP vorgesehen werden kann. Dieser weitere WP/vBP hat zumindest die Stellung und Aufgaben eines verantwortlichen Prüfungspartners, die aus der Unterzeichnung des Bestätigungs- oder Versagungsvermerks und damit aus der für das Abschlussergebnis dokumentierten Verantwortung folgt (für Abschlussprüfungen nach § 316 HGB vgl. die Legaldefinition des § 319a Abs. 1 Satz 4 HGB, die aus Art. 2 Nr. 16 der EU-RL folgt).

Dies verlangt von dem weiteren Verantwortlichen, dass er sich soweit mit allen wesentlichen Aspekten des Auftrages und der Auftragsdurchführung befassen muss, dass er das Prüfungsergebnis in allen wesentlichen Belangen mittragen kann. Hierzu muss er sich über die grundlegenden Prüfungsansätze, den wesentlichen Ablauf der Prüfung, über die wesentlichen und kritischen Fragestellungen im Verlauf der Prüfung und über die Inhalte des Prüfungsergebnisses sowohl im Prüfungsbericht als insbesondere auch im Bestätigungs- oder Versagungsvermerk jeweils ein eigenes Urteil bilden. Hierzu kann er sich vom vorrangig verantwortlichen WP/vBP und ande-

ren Mitgliedern des Prüfungsteams informieren lassen, muss dort aber auch selbst nachfragen und ausgewählte Arbeitspapiere zur Prüfungsplanung und zu risikobehafteten Prüffeldern ansehen (dies gehört zu seiner aktiven Beteiligung als verantwortlicher Prüfungspartner, § 43 Abs. 6 Nr. 3 WPO). Anders als der vorrangig verantwortliche WP/vBP hat er aber nicht die Aufgabe, die Einzelheiten der Prüfungsdurchführung aktiv mitzugestalten und zu begleiten.

Theoretisch besteht die Möglichkeit, beiden, sowohl dem vorrangig verantwortlichen WP/vBP als auch dem weiteren Verantwortlichen, die Funktion und die vollständigen Handlungspflichten eines vorrangig verantwortlichen Prüfungspartners zuzuweisen. Im Ergebnis würden aber auch hier die beiden verantwortlichen WP/vBP nicht identische Handlungspflichten haben, sondern sich – ähnlich wie bei einer Gemeinschaftsprüfung – die Prüffelder aufteilen können.

Als Maßnahme der auftragsbezogenen Qualitätssicherung ist, wenn der WP/vBP dies im Rahmen seiner Eigenverantwortlichkeit als notwendig erachtet, auch ein Berichtskritiker oder auftragsbegleitender Qualitätssicherer zu bestimmen (vgl. hierzu gleich unter Punkt d) „Maßnahmen zur auftragsbezogenen Qualitätssicherung“). Die Entscheidung hat der verantwortliche WP/vBP in Übereinstimmung mit dem Qualitätssicherungssystem der Praxis zu treffen.

Ein Berichtskritiker (§ 48 Abs. 2) kann bei der jeweiligen Prüfung auch die Rolle eines weiteren verantwortlichen Prüfungspartners ausfüllen und in dieser Funktion ebenfalls unterzeichnen. Dies bedeutet, dass er sich im Rahmen der Berichtskritik mit allen wesentlichen Aspekten des Auftrages und der Auftragsdurchführung befassen muss. Für ihn gilt das gleiche wie zuvor für den weiteren verantwortlichen Prüfungspartner dargelegt. Die Besonderheit in der Zusammenarbeit zwischen dem vorrangig verantwortlichen WP/vBP und dem weiteren verantwortlichen Prüfungspartner liegt bei dieser Fallkonstellation darin, dass allein der vorrangig verantwortliche WP/vBP für die Einzelheiten der Organisation und Durchführung der Prüfung und für die Erstellung des Prüfungsberichts verantwortlich ist, während der weitere verantwortliche Prüfungspartner und Berichtskritiker neben den Aufgaben des weiteren verantwortlichen Prüfungspartners und Mitunterzeichners die Berichtskritik, nicht aber die Einzelheiten der Prüfungsdurchführung verantwortet. Damit ist das für die Aufgaben des Berichtskritikers erforderliche Maß an Prozessferne vor allem in Bezug auf den Prüfungsbericht erfüllt.

Der auftragsbegleitende Qualitätssicherer (§ 48 Abs. 3) kann dagegen die durch die Unterzeichnung eines Bestätigungs- oder Versagungsvermerks dokumentierte Rolle eines weiteren verantwortlichen Prüfungspartners nicht übernehmen. Er muss über den gesamten Prozess die prozessunabhängige Kontrolle sicherstellen. Dies kollidiert mit einer gleichzeitigen Durchführungsverantwortung für diesen Prozess, die der auftragsbegleitende Qualitätssicherer als weiterer Unterzeichner und damit ebenfalls verantwortlicher Prüfungspartner hätte.

c) Personelle und zeitliche Ressourcen

Bei der Durchführung von gesetzlichen Abschlussprüfungen ist ausreichend Zeit für den Auftrag aufzuwenden, die erforderlichen Mittel und – soweit erforderlich – Personal mit den notwendigen Kenntnissen und Fähigkeiten einzusetzen (§ 43 Abs. 5 WPO). Diese Vorgabe zu den Kenntnissen und Fähigkeiten des Personals hindert WP/vBP nicht, Mitarbeiter mit geringerer Berufserfahrung einzusetzen, wie etwa Praktikanten oder Berufsanfänger. Es ist ausreichend, wenn der in der Summe erforderliche Sachverstand im Prüfungsteam insgesamt vorhanden ist (vgl. § 47 Abs. 1). Berufsnachwuchs kann also weiterhin ausgebildet und praktisch eingesetzt und hierbei unterwiesen werden.

d) Maßnahmen zur auftragsbezogenen Qualitätssicherung

Bisher regelte § 24d BS WP/vBP-alt die Maßnahmen der auftragsbezogenen Qualitätssicherung, also die Berichtskritik und auftragsbegleitende Qualitätssicherung. Die Berichtskritik war bislang zwingend durchzuführen bei allen Prüfungen mit Siegelprüfung, die auftragsbegleitende Qualitätssicherung zwingend bei der Prüfung von Unternehmen von öffentlichem Interesse. Diese Maßnahmen befinden sich nun in Teil 4, der spezielle Berufspflichten zur Qualitätssicherung für Abschlussprüfungen nach § 316 HGB vorsieht, hier in § 48. Sie gelten damit nur noch für Abschlussprüfungen nach § 316 HGB. Dies stellt eine wesentliche Liberalisierung dar. Es gilt das folgende, neue System:

Eine zwingende Durchführung von Maßnahmen zur auftragsbezogenen Qualitätssicherung ist in der Neuregelung des § 48 nicht mehr vorgesehen. Der WP/vBP hat zu prüfen, ob und welche Maßnahmen zur auftragsbezogenen Qualitätssicherung zu ergreifen sind. Folgende Maßnahmen stehen zur Auswahl: die Konsultation (§ 39 Abs. 3), die Berichtskritik und die auftragsbegleitende Qualitätssicherung, wobei für die auftragsbegleitende Qualitätssicherung

bei Abschlussprüfungen von Unternehmen von öffentlichem Interesse Art. 8 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014¹¹ (EU-VO) gilt.

Die Konsultation zielt darauf ab, durch die Einholung von internem oder externem Rat einzelne Zweifelsfragen zu klären. Die Berichtskritik zielt darauf ab, in Bezug auf das Prüfungsergebnis und seine Darstellung im Prüfungsbericht eine erhöhte Sicherheit zu verschaffen, indem auch die Tätigkeit des verantwortlichen WP/vBP dem „Vier-Augen-Prinzip“ unterliegt.¹² Sie ist vor Auslieferung des Prüfungsberichts durchzuführen (Absatz 2 Satz 1). Die auftragsbegleitende Qualitätssicherung zielt darauf ab, bereits während der Durchführung der Abschlussprüfung, also prozessbegleitend, eine erhöhte Sicherheit in Bezug auf die Qualität der Abschlussprüfung zu verschaffen.

Bei der Frage, welche Maßnahme im Einzelfall angemessen ist, sollte berücksichtigt werden, dass die Konsultation dazu bestimmt und geeignet ist, durch Einholung von Rat einzelne Zweifelsfragen zu klären. Ist ersichtlich, dass ein Abschlussprüfungsmandat nicht nur eine, sondern mehrere Zweifelsfragen aufwirft oder dass das Risiko des Prüfungsmandates (Art, Branche oder Komplexität) höher ist, sollte geprüft werden, ob eine Berichtskritik oder eine auftragsbegleitende Qualitätssicherung angemessen ist. Ein erhöhtes Fehlerrisiko, dass dies notwendig werden lassen kann, kann in folgenden Konstellationen vorliegen:

- Erstprüfung durch die WP/vBP-Praxis oder Prüfungsgesellschaft;
- Erstmalige Prüfung eines Unternehmens mit komplexen Strukturen;
- Prüfungen, denen eine besondere Bedeutung für die Öffentlichkeit zukommt;
- Komplexe und intransparente Unternehmensstruktur, wesentliche Änderungen der Unternehmensverhältnisse;
- Besondere Branchenrisiken;
- Zu erwartender Verkauf des zu prüfenden Unternehmens;
- Beabsichtigter Börsengang des zu prüfenden Unternehmens;
- Going-Concern-Prämisse zweifelhaft;
- Erstmaliger IFRS-Abschluss.

Bei der Abwägung, auch bei der Entscheidung über einen Verzicht auf eine Maßnahme zur auftragsbe-

¹¹ Verordnung (EU) Nr. 537/2014 des europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse und zur Aufhebung des Beschlusses 2005/909/EG der Kommission.

¹² Vgl. die Erläuterungen zu § 38 Abs. 2.

zogenen Qualitätssicherung, ist ebenfalls zu berücksichtigen, ob in der Praxis des WP/vBP auf andere Weise 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. Während der gesamten Dauer der Auftragsdurchführung ist zu prüfen, ob die Entscheidung aufrechterhalten werden kann. Die Begründung für die Entscheidung ist zu dokumentieren.

Die Praxisleitung kann aus Gründen gesellschaftsinterner Qualitätssicherungsansprüche eine Berichtskritik oder auftragsbegleitende Qualitätssicherung generell oder für bestimmte Auftragskategorien vorgeben, darf sie aber nicht generell ausschließen. Der verantwortliche WP/vBP muss immer die Möglichkeit haben, sie bei Bedarf vorzusehen.

Im Qualitätssicherungssystem sind angemessene Regelungen zu schaffen, die sicherstellen, dass geprüft wird, ob und welche Maßnahmen zur auftragsbezogenen Qualitätssicherung ergriffen werden. Kriterien für die fachliche und persönliche Eignung des Berichtskritikers und des auftragsbegleitenden Qualitätssicherers sind vorzusehen (§ 60 Abs. 1). Bezüglich der Abschlussprüfung von Unternehmen von öffentlichem Interesse ist vorzusehen, dass die Vorgaben des Art. 8 EU-VO eingehalten werden und dass der auftragsbegleitende Qualitätssicherer hier ein Abschlussprüfer im Sinne der EU-RL sein muss.

Vorgaben zur internen Rotation des internen Qualitätssicherers sind mit der Neufassung der Berufssatzung entfallen.

e) Nachschau

Die Nachschau wird erstmalig im Gesetz geregelt (§ 55b Abs. 3 WPO). Danach ist für bestimmte Bereiche des internen Qualitätssicherungssystems eine jährliche Nachschau vorzunehmen (Grundsätze und Verfahren für die Abschlussprüfung, die Fortbildung, Anleitung und Kontrolle der Mitarbeiter sowie die Handakte). Die Regelung in der Berufssatzung wurde entsprechend ergänzt (§ 49 Abs. 1 Satz 4). Der Nachschauturnus im Übrigen ist jedoch unverändert: sie ist in angemessenen Abständen sowie bei gegebenem Anlass durchzuführen (Abs. 1 Satz 3 der Vorschrift).

Die Nachschau ist künftig nur noch bei Abschlussprüfungen nach § 316 HGB durchzuführen. Auch dies stellt eine Liberalisierung dar. Unverändert beinhaltet die Nachschau die Beurteilung der Angemessenheit und Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems der WP/vBP-Praxis insgesamt so-

wie eine Überprüfung der Wirksamkeit des Systems durch eine Nachschau einzelner Prüfungsaufträge. Dies gilt sowohl für die umfassende als auch für die gesetzlich geforderte jährliche Nachschau. Eine ausschließliche Überprüfung der Richtigkeit und Vollständigkeit des Sollsystems würde noch keine Einschätzung zur Wirksamkeit erlauben. Bei der jährlichen Nachschau verwendet der Gesetzgeber zwar die Begrifflichkeit einer Bewertung der Grundsätze und Verfahren unter anderem für die Abschlussprüfung; dies ist jedoch im Sinne der EU-RL zu verstehen, die für die hier relevante jährliche Nachschau eine Bewertung der „Angemessenheit und Wirksamkeit“ verlangt (Art. 24a Abs. 1 k EU-RL). Daher sind auch bei der jährlichen Nachschau die Prüfungsakten im angemessenen Umfang heranzuziehen, beschränkt auf die in § 55b Abs. 3 WPO, § 49 Abs. 1 Satz 4 geregelten Bereiche.

Alle in der WP/vBP-Praxis als Abschlussprüfer verantwortlich tätigen WP/vBP sind mit mindestens einem Auftrag einzubeziehen (§§ 49 Abs. 2 Satz 3, 63 Nr. 7). Dies gilt allerdings nicht für den jährlichen Turnus.

Die jährliche Nachschau und die umfassende Nachschau können auch gleichzeitig durchgeführt werden, um im Rahmen der jährlichen Nachschau über die Jahre des von der Praxis festgelegten weiteren Nachschauturnus die weiteren Nachschauanforderungen zu erfüllen.

Als Ergebnis der Nachschau sind festgestellte Mängel in einem Bericht zu dokumentieren (in Bezug auf die jährliche Nachschau jedes Jahr, §§ 49 Abs. 3, 63 Nr. 9). Die WP/vBP-Praxis hat zu entscheiden, welche Maßnahmen zur Beseitigung der Mängel zu ergreifen sind und über deren Beseitigung im Folgebericht zu berichten.

Stehen geeignete Personen zur Durchführung der Nachschau in der Praxis nicht zur Verfügung, kann der WP/vBP die Nachschau auch im Sinne einer Selbstvergewisserung durchführen (§§ 49 Abs. 4, 63 Nr. 5). Dies war schon bisher möglich, ergibt sich nun aber unmittelbar aus dem Satzungstext. Die Nachschau durch Selbstvergewisserung setzt einen angemessenen zeitlichen Abstand zur Abwicklung der in die Nachschau einbezogenen Prüfungsaufträge voraus. Die Gründe für die Durchführung der Nachschau im Wege der Selbstvergewisserung sollten zu Nachweiszwecken dokumentiert werden. Wird die Abschlussprüfung zusätzlich unter Beachtung der ISA durchgeführt, ist zu beachten, dass ISQC 1 die Selbstvergewisserung nicht kennt.

Im Qualitätssicherungssystem sind entsprechende Regelungen zu schaffen, die sicherstellen, dass

eine ordnungsgemäße Nachschau erfolgen kann (vgl. den Mindestkatalog des § 63).

III. Unabhängigkeit

1. Besorgnis der Befangenheit

a) § 29 Abs. 5 und 6 BS WP/vBP

Mit dem neuen § 29 Abs. 5 Satz 3 wurde eine Tz. 290.46 f. des IESBA Code of Ethics 2015 aufgreifende Regelung in die Berufssatzung aufgenommen. Liegt eine wesentliche Gefährdung der Unbefangenheit vor, hat der Mandant ein berechtigtes Interesse, über die Gefährdung und ergriffene Schutzmaßnahmen unterrichtet zu werden. Die Vorschrift sieht daher eine entsprechende Informationspflicht für den Fall vor, dass Schutzmaßnahmen ergriffen werden können. Stehen keine Schutzmaßnahmen zur Verfügung, die geeignet sind, die Gefährdung der Unabhängigkeit zu beseitigen oder auf ein unwesentliches Maß zu reduzieren, hat der WP/vBP den Auftrag durch Kündigung zu beenden. Die gebotene Information des Mandanten erfolgt in diesem Rahmen.

Mit dem neuen § 29 Abs. 6 wurde Art. 22 Abs. 6 EU-RL auf der Ebene der Berufssatzung umgesetzt, nachdem der Gesetzgeber weder die WPO noch das HGB entsprechend ergänzt hatte. Die Vorschrift regelt Verhaltenspflichten des WP/vBP für den Fall eines Unternehmenszusammenschlusses oder -kaufs unter Beteiligung des geprüften Unternehmens in dem zu prüfenden Geschäftsjahr oder im Zeitraum bis zur Berichterstattung über das Prüfungsergebnis. Satz 1 verpflichtet den WP/vBP zu prüfen, ob aus dem Unternehmenszusammenschluss oder -kauf Gefährdungen für seine Unabhängigkeit resultieren. Ist dies der Fall, hat er nach Satz 2 innerhalb von drei Monaten nach Wirksamwerden der Fusion oder des Unternehmenskaufs sämtliche Maßnahmen einzuleiten, die erforderlich sind, um Beziehungen, die seine Unabhängigkeit gefährden, zu beenden und bis zu deren Beendigung geeignete Schutzmaßnahmen zu ergreifen. Ist dies nicht möglich, ist der Auftrag durch Kündigung zu beenden.

b) Eigeninteressen (§ 32 Abs. 1 Nr. 2 BS WP/vBP)

Nach § 32 Abs. 1 Nr. 1 können kapitalmäßige oder sonstige finanzielle Bindungen unmittelbar gegenüber dem zu prüfenden, dem zu begutachtenden oder dem auftraggebenden Unternehmen zur Besorgnis der Befangenheit aufgrund finanzieller Eigeninteressen führen.

Die vorgenannten Bindungen können nach dem neu eingefügten Absatz 1 Nr. 2, der Tz. 290.112 f. des IESBA Code of Ethics 2015 aufgreift, auch dann ein schädliches finanzielles Eigeninteresse begründen, wenn sie gegenüber einem Unternehmen bestehen, an dem auch das zu prüfende, das zu begutachtende oder das auftraggebende Unternehmen oder ein gesetzlicher Vertreter, ein Mitglied des Aufsichtsrats oder ein beherrschender Gesellschafter dieses Unternehmens ein nicht nur unwesentliches finanzielles Interesse hat. In die Beurteilung, ob in diesen Fällen eine Gefährdung der Unbefangenheit vorliegt, hat auch einzufließen, ob der Mandant oder eine der genannten natürlichen Personen bedeutenden Einfluss auf das Drittunternehmen ausüben kann (vgl. Tz. 290.112 des IESBA Code of Ethics 2015). Festgestellten Gefährdungen kann durch geeignete Schutzmaßnahmen begegnet werden.

c) Selbstprüfung (§ 33 Abs. 7 und 8 BS WP/vBP)

Die Vorgängervorschrift (§ 23 a Abs. 7 und 8 BS WP/vBP-alt) hatte die auf dem Selbstprüfungsverbot beruhenden Ausschlussstatbestände des § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3 HGB-alt aufgegriffen und berufsrechtlich auf sämtliche Prüfungen bei § 319a-Unternehmen erstreckt. Die Neuregelungen in § 33 Abs. 7 und 8 setzen diese Tradition fort, indem sie die durch das AREG neugefassten Ausschlussstatbestände des § 319a Abs. 1 Satz 1 HGB für sämtliche bei § 319a HGB-Unternehmen durchgeführten Prüfungen in die Berufssatzung übernehmen.

Der neue § 33 Abs. 7 ergänzt die in Absatz 6 enthaltenen Vorschriften zur Erbringung von Bewertungsleistungen um den Regelungsgehalt des neuen § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 HGB, soweit Prüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse durchgeführt werden. Danach wird die Besorgnis der Befangenheit bei der Prüfung solcher Unternehmen unwiderleglich vermutet, wenn der WP/vBP in dem zu prüfenden Geschäftsjahr oder bis zur Erteilung des Bestätigungsvermerks über die Prüfungstätigkeit hinaus bei der zu prüfenden oder für die zu prüfende Kapitalgesellschaft Bewertungsleistungen im Sinne des Art. 5 Abs. 1 Unterabs. 2 Buchstabe f EU-VO erbracht hat, die sich einzeln oder zusammen auf den zu prüfenden Jahresabschluss unmittelbar und nicht nur unwesentlich auswirken.

§ 33 Abs. 8 Satz 1 Halbsatz 1 stellt wie § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB-neu klar, dass die Erbringung von Steuerberatungsleistungen im Sinne des Art. 5 Abs. 1 Unterabs. 2 Buchstabe a Ziffer i und iv bis vii EU-VO lediglich in Ausnahmefällen die unwiderlegliche Vermutung begründet, dass die Besorg-

nis der Befangenheit besteht. Ein solcher Ausnahmefall liegt vor, wenn sich die Steuerberatungsleistung unmittelbar und nicht nur unwesentlich auf den zu prüfenden Jahresabschluss auswirkt. Das in § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB-neu genannte, bestimmte Fälle der Steuergestaltungsberatung betreffende Beispiel einer nicht unwesentlichen Auswirkung auf den zu prüfenden Jahresabschluss wurde in Absatz 8 Satz 1 Halbsatz 2 übernommen.

Nach dem neuen Absatz 8 Satz 3 können Rechtsdienstleistungen im Sinne des § 2 Abs. 1 RDG, die der WP/vBP für einen Prüfungsmandanten außerhalb des Anwendungsbereichs der EU-VO erbringt, zur Besorgnis der Befangenheit führen, wenn sie sich unmittelbar und nicht nur unwesentlich auf die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage in dem zu prüfenden Jahresabschluss auswirken. Mit dieser Regelung wird deutlich gemacht, dass anders als im Geltungsbereich der EU-VO (Art. 5 Abs. 1 Unterabs. 2 Buchstabe g) die Erbringung der genannten Rechtsdienstleistungen nur im Ausnahmefall zur Besorgnis der Befangenheit und damit zum Ausschluss von der Prüfung führt.

d) Einschüchterung (§ 36)

Der Gefährdungstatbestand der Einschüchterung ist aufgrund seiner ausdrücklichen Nennung in Art. 22 Abs. 1 EU-RL auch bei der Konkretisierung des berufsrechtlichen Befangenheitstatbestands (§ 49 Variante 2 WPO) zu berücksichtigen. Der Katalog der Gefährdungstatbestände in § 29 Abs. 2 Satz 2, §§ 32 ff. war daher entsprechend zu ergänzen. § 36 Satz 1 greift die Definition der Einschüchterung in Tz. 100.12 des IESBA Code of Ethics 2015 auf, die neben tatsächlichem auch Fälle vermeintlichen Drucks mit einbezieht.

§ 36 Satz 2 macht deutlich, dass bei der Beurteilung, ob die Unabhängigkeit des WP/vBP durch Einschüchterung gefährdet ist, auch die gesetzlichen Regelungen zur Wahl und Beauftragung des Abschlussprüfers (§ 318 HGB) sowie die entsprechenden berufsrechtlichen Vorgaben zu beachten sind, die auf einen Schutz des Abschlussprüfers vor unsachlichen Beeinflussungen abzielen. So ist die Drohung des Mandanten, einen bereits erteilten Auftrag zur Durchführung einer gesetzlichen Abschlussprüfung zu kündigen (Tz. 200.8 des IESBA Code of Ethics 2015), von vornherein nicht geeignet, ein unabhängigkeitgefährdendes Drohpotential zu begründen, da der Widerruf des Prüfungsauftrags durch den Mandanten nach § 318 Abs. 1 Satz 5 HGB nur zulässig ist, wenn im gerichtlichen Ersetzungsverfahren (§ 318 Abs. 3 HGB) ein anderer Abschlussprüfer be-

stellt worden ist. Fachliche Meinungsverschiedenheiten schließt § 318 Abs. 6 Satz 2 HGB ausdrücklich als Kündigungsgrund aus. Aus diesem Grund können auch die übrigen in Tz. 200.8 des IESBA Code of Ethics 2015 beschriebenen Handlungen des Mandanten nicht zur Besorgnis der Befangenheit führen, aufgrund derer der WP/vBP den Auftrag zu beenden hätte.

Eine Unabhängigkeitsgefährdung im Sinne von § 36 kann nach alledem erst dann vorliegen, wenn eine Einschüchterungshandlung die Schwelle strafrechtlicher Relevanz überschreitet, zum Beispiel als Nötigung oder Bedrohung (§§ 240, 241 StGB). Diese Auslegung entspricht auch der handelsrechtlichen Rechtslage, da der WP/vBP in diesen Fällen den Prüfungsauftrag wegen Unzumutbarkeit der weiteren Prüfungsdurchführung kündigen kann. Ein berufsrechtlicher Zwang zur Kündigung besteht gleichwohl auch in dieser Situation nicht, da der WP/vBP eine gegebenenfalls vorliegende Gefährdung mit geeigneten Schutzmaßnahmen beseitigen oder so weit abschwächen kann, dass sie insgesamt als unwesentlich zu beurteilen ist. Zu den Schutzmaßnahmen kann auch die Erstattung einer Strafanzeige gehören.

2. Kritische Grundhaltung

Der Gesetzgeber hat in Umsetzung von Art. 21 Abs. 2 EU-RL eine Regelung in die WPO aufgenommen, wonach WP/vBP während der gesamten Prüfung eine kritische Grundhaltung zu wahren haben. Dazu gehört es, Angaben zu hinterfragen, auf Gegebenheiten zu achten, die auf eine falsche Darstellung hindeuten könnten, und die Prüfungsnachweise kritisch zu beurteilen (§ 43 Abs. 4 WPO). In der Gesetzesbegründung wird klargestellt, dass die Regelung die kritische Grundhaltung nicht neu einführt. Sie war bereits bisher ungeschriebener Berufsgrundsatz und Teil der gesetzlichen Grundpflichten des WP/vBP.¹³ Auch hierzu erwartete der Gesetzgeber Konkretisierungen in der Berufssatzung.¹⁴ Mit § 37 wurde eine entsprechende, auch auf die Erstattung von Gutachten anzuwendende Vorschrift in Teil 3 der Berufssatzung eingefügt. In den Erläuterungstexten werden die in Art. 21 Abs. 2 Unterabs. 2 EU-RL genannten Beispielfälle aufgegriffen, in denen einer kritischen Grundhaltung besondere Bedeutung beigemessen wird.¹⁵

¹³ BT-Drucks. 18/6282, Seite 73.

¹⁴ BT-Drucks. 18/6282, Seite 73.

¹⁵ Auch hiermit wurde einer ausdrücklichen Erwartung des Gesetzgebers entsprochen, vgl. BT-Drucks. 18/6282, Seite 73.

IV. Sonstige Fortentwicklung des Berufsrechts

1. Berufshaftpflichtversicherung

Die bisher in der Verordnung über die Berufshaftpflichtversicherung der WP/vBP (WPBHV) enthaltenen Regelungen zur Berufshaftpflichtversicherung wurden durch das APAREG zum Teil und insoweit in die WPO übernommen, als dass wesentliche und Mandanteninteressen berührende Versicherungsanforderungen dort geregelt sind (zur Serienschadenklausel § 54 Abs. 2 Satz 2 WPO; zu anderen Versicherungsausschlussmöglichkeiten, zum Beispiel bei wissentlicher Pflichtverletzung, § 54 Abs. 3 Nr. 1 WPO, Einführung eines Selbstbehalts von 1 Prozent des Selbstbehalts der Mindestversicherungssumme, § 54 Abs. 4 Satz 2 WPO).

Die weiteren, eher „technischen“ Regelungen wurden in einem neuen Teil 2 der neuen Berufssatzung WP/vBP gebündelt.¹⁶ Sie sieht hierbei folgende Erleichterung für den Berufsstand vor: Die bisher an mehreren Regelungsstandorten normierten Anzeige- und Nachweispflichten von WP/vBP und Versicherern (§ 17 Abs. 1 BS WP/vBP-alt, § 1 Abs. 4 Satz 2, § 6 und § 7a WPBHV) sind nun einheitlich und gleichlautend in § 26 geregelt. Dabei genügt es, wenn die Anzeige durch den WP/vBP oder den Versicherer erfolgt. Das bedeutet, dass in dem in der Praxis häufigeren Fall der Erbringung des Nachweises durch den Versicherer die Anzeigepflicht des WP/vBP nicht weiter nachgehalten werden muss.

2. Siegelführung

Künftig ist die elektronische sowie zusätzlich auch die drucktechnische Wiedergabe des Siegels möglich. Diese Neuerung war aufgrund des Voranschreitens der Digitalisierung (Elster, E-Bilanz usw.) erforderlich, da es absehbar war, dass Erklärungen aus dem Vorbehaltsbereich in diversen Sachzusammenhängen zukünftig ausschließlich elektronisch abgegeben werden können.

3. Sonstige Liberalisierungen des Berufsrechts

Liberalisiert wurde das Berufsrecht darüber hinaus durch einige Streichungen:

- Dies betrifft zum einen die Regelung, wann WP/vBP die Verwendung des Namens und/oder Qualifikation zu werblichen Zwecken Dritter zulassen dürfen (§ 13 Abs. 3 BS WP/vBP-alt, jetzt § 14). Auf-

grund der Liberalisierung des Wettbewerbsrechts war diese Regelung schon lange ohne praktische Relevanz. Die heutige Möglichkeit der Kooperation mit Gewerbetreibenden, der Mitgliedschaft in einem Empfehlungsverband oder in einem Netzwerk geht regelmäßig mit der Verwendung des Namens oder der Qualifikation von Berufsangehörigen zu werblichen Zwecken einher. Rechtliche Grenzen finden sich im Namensrecht, Straf-/Ordnungswidrigkeitenrecht und Wettbewerbsrecht.

- Gestrichen wurde außerdem die Regelung zu Informationspflichten über die Firmierung unter anderem auf Geschäftsbriefbögen und Praxisschildern (§ 13a BS WP/vBP-alt). Damit wurde im Wesentlichen die ständige Rechtsprechung zum Firmenrecht wiedergegeben. Maßstab für die Kundmachung ist nunmehr allein § 52 WPO, der unlautere Werbung, also unsachliche oder irreführende Werbung verbietet.
- Die Regelung zu beruflichen Niederlassungen und Zweigniederlassungen (§ 19 BS WP/vBP-alt) wurde ebenfalls gestrichen, da diese Begriffe in der WPO (§§ 3, 47) geregelt sind. Beides sind publikumsfähige Organisationseinheiten, in denen die Einhaltung der Berufspflichten ihren organisatorischen Ausgangspunkt nimmt. Niederlassung und Zweigniederlassung unterscheiden sich durch die aus ihrer Organisation oder Verortung folgenden Notwendigkeit einer eigenen Leitung.
- Vershoben und teilweise gestrichen wurde die Regelung zur Firmierung von Berufsgesellschaften (nun Teil 1). Der neue § 22 Abs. 2 legt nun nur noch fest, dass die Firmierung oder der Name keine Hinweise auf berufsfremde Unternehmen oder Unternehmensgruppen enthalten darf. Grenzen setzen wiederum das allgemeine Firmen- und Wettbewerbsrecht.

V. Billigung der Neufassung der Berufssatzung durch die Rechtsaufsicht (BMWi)

Die vom Beirat beschlossene und neugefasste Berufssatzung trat am 23. September 2016 in Kraft. Das Bundesministerium für Wirtschaft und Energie (BMWi) sah im Genehmigungsverfahren keinen Anlass, die Berufssatzung im Ganzen oder in Teilen aufzuheben (so die Rechtstechnik, § 57 Abs. 3 Satz 2 WPO).

¹⁶ Im Beitrag von Dörschell/Uhlmann, dort unter Punkt VI., Seite 36 in diesem Heft, ist eine synoptische Darstellung enthalten, in der die Regelungen der alten WPBHV den neuen Regelungen der WPO und der neuen BS WP/vBP gegenübergestellt werden.

Das BMWi äußerte sich jedoch zu den neugefassten Erläuterungstexten der Berufssatzung und übermittelte einige Anmerkungen. Der Vorstand der WPK hat sich dazu beraten und die Anmerkungen teilweise übernommen.

Gegenüberstellung der Berufssatzung für WP/vBP alt/neu abrufbar unter www.wpk.de/link/mags11601/
www.wpk.de/magazin/s1-2016/



Der Aufsatz als PDF:

Wir helfen Ihnen gerne

Hauptgeschäftsstelle der WPK in Berlin, Telefon 030 726161-Durchwahl



QUALITÄTSKONTROLLE

Registrierung

RA Sebastian Mecchia M.A. - 303

Auswertung Qualitätskontrollberichte

WP/StB Petra Gunia - 313

WP/StB Heike Lilienthal - 302

WP Heike Völtz - 310

Leiter: StB/RA Carsten Clauß - 300

BERUFSRECHT

Ass. jur. Dr. Ferdinand Goltz - 145

Ass. jur. Robert Kamm - 147

Antje Kosterka LL.M. - 258

Leiter: RA Norman Geithner - 311

MITGLIEDER- UND BEITRAGSABTEILUNG

RAin Manuela Schwoy - 236

RA Christian Timmer - 177

Leiter: RA FAVerwR Dr. Peter Uhlmann LL.M. - 143

RECHNUNGSLEGUNG UND PRÜFUNG

WP Jan Langosch - 326

Leiter: WP Heiko Spang - 112