

Neufassung der Berufssatzung

Vorschlag für Erläuterungstexte

(Lesefassung)

(Stand: 22.11.2013)

Vorschlag für Erläuterungstexte (Reinfassung)

Stand: 22.11.13

Erläuterungen zur Berufssatzung für Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer – BS WP/vBP

(1) Die Berufssatzung für Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer ist in drei Teile gegliedert: die allgemeinen Berufspflichten (Teil 1), die besonderen Berufspflichten bei der Durchführung von Prüfungen und Gutachten (Teil 2) sowie die Schlussbestimmungen (Teil 3). Die Teile 1 und 2 sind jeweils wieder in Abschnitte unterteilt, in denen bestimmte Themenbereiche behandelt werden. Dies trägt dazu bei, die Verständlichkeit der Berufssatzung zu erhöhen und deren Anwendung zu erleichtern. Gleiches gilt für die nachfolgenden Erläuterungen der einzelnen Satzungs Vorschriften. Die Erläuterungen sind kein förmlicher Bestandteil der Berufssatzung und unterliegen daher auch nicht der Beschlussfassung des für den Erlass der Berufssatzung und deren Änderungen zuständigen Beirates. Sie sind von diesem aber zustimmend zur Kenntnis genommen worden.

(2) Die Erläuterungen zu den einzelnen Satzungs Vorschriften können nicht alle berufsrechtlichen Fragestellungen erschöpfend beantworten. Sie erheben keinen Anspruch auf Vollständigkeit. Die Wirtschaftsprüferkammer gibt aber bei Bedarf Hinweise insbesondere zu berufsrechtlichen Themen heraus. Werden diese vom WP/vBP befolgt, kann er davon ausgehen, sich in jedem Fall berufsrechtskonform zu verhalten.

(3) Bei verbleibenden Zweifelsfragen besteht die Möglichkeit, sich mit der Wirtschaftsprüferkammer in Verbindung zu setzen, der es gemäß § 57 Absatz 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:

(1) Teil 1 enthält die allgemeinen Berufspflichten, die von WP/vBP unabhängig von der jeweiligen beruflichen Tätigkeit zu beachten sind. Neben den grundlegenden Berufspflichten (Erster Abschnitt), die bereits § 43 WPO festlegt, werden verschiedene weitere allgemeine Berufspflichten (Zweiter Abschnitt) sowie solche zur Sicherung der Qualität der Berufsarbeit geregelt, soweit sie für alle beruflichen Tätigkeiten gelten (Dritter Abschnitt). Ergänzende Vorschriften zur Sicherung der Qualität von Prüfungen und Gutachten finden sich im Vierten Abschnitt des Teils 2.

(2) Weitere Bestandteile des Teils 1 bilden Vorschriften zu Gehilfen und Mitarbeitern (Vierter Abschnitt), zur Haftungsbegrenzung und Berufshaftpflichtversicherung (Fünfter Abschnitt)

sowie zum Siegel (Sechster Abschnitt).

Erster Abschnitt: Grundlegende Berufspflichten

Zu § 1:

(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.

(2) **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:

(1) Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung in § 57 Absatz 4 Nr. 1 a WPO.

(2) **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.

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

(4) Das Verbot zur Vereinbarung von Erfolgshonoraren (**Absatz 2 Nr. 1**) war seit langem zunächst in § 55a Absatz 1 WPO geregelt. Vom Anwendungsbereich des Verbots, das ursprünglich die gesamte Berufstätigkeit des WP und nach § 129 WPO auch des vBP erfasste, wurden durch die am 6.9.2007 in Kraft getretene 7. WPO-Novelle die Beratung in wirtschaftlichen Angelegenheiten und die Wahrung fremder Interessen (§ 2 Absatz 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.

(5) **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 12.12.2006 – 1 BvR 2576/04 (NJW 2007, 979) – wurde mit dem am 1.7.2008 in Kraft getretenen Gesetz zur Neuregelung 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 in § 55 WPO. Absatz 2 Nr. 2 spiegelt diese Rechtslage wider.

(6) **Absatz 2 Nr. 3. erste Alt.** bezieht sich auf die Vorschrift in § 55 Absatz 1 Satz 3 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 Abschlussprüferrichtlinie 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 § 55 Absatz 1 Satz 3 erste Alt. WPO die konkrete Regelung für Erfolgshonorare in § 55 Absatz 1 Satz 1 WPO beibehalten.

(7) Nachdem die Gestaltungsformen eines Erfolgshonorars bereits unter § 55 Absatz 1 Satz 1 WPO, Absatz 2 Nr. 1 fallen, verbleibt für die Regelung in § 55 Absatz 1 Satz 3 erste Alt. WPO, **Absatz 2 Nr. 3 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.

(8) Nach Sinn und Zweck nicht erfasst sind dagegen Bedingungen, die die Höhe der Vergütung von bestimmten Umständen der Auftragserledigung 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 Leistungerschwerungen oder anderer besonderer Umstände, wie sie z. B. bei Pauschalhonorarvereinbarungen mit Öffnungsklausel (§ 47 Absatz 2) erforderlich werden können, sind dagegen nicht erfasst.

(9) **Absatz 2 Nr. 3 zweite Alt.** greift die Regelung in § 55 Absatz 1 Satz 3 zweite Alt. WPO auf. 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.

(10) 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.

(11) 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. Hierbei 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. 3 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.

(12) **Absatz 2 Nr. 4** nimmt ausdrücklich Bezug auf § 55 Absatz 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. 3 – 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 (§ 6 Absatz 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.

(13) 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. Vorauszusetzen 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.

(14) 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.

(15) Eine nach **Absatz 2 Nr. 5** – 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.

(16) Die Annahme von Versorgungszusagen von Auftraggebern ist nach **Absatz 2 Nr. 6** berufswidrig, weil es sich hierbei um – wenn auch zukünftige – gehaltsähnliche Zahlungen handeln und hierdurch das Verbot von Anstellungsverhältnissen bei Mandanten in einem wesentlichen Teilbereich unterlaufen würde.

Zu § 3:

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

(2) **Absatz 2 erste 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.

(3) 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.

(4) Für die wichtigsten Werbeformen enthält das – für die Werbung des WP/vBP gemäß § 52

WPO 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 Absatz 2 Nr. 1 UWG).

- Unaufgeforderte Telefonwerbung ist grundsätzlich nicht statthaft. Dies gilt nur dann nicht, wenn bei Verbrauchern (§ 2 Absatz 2 UWG) eine ausdrückliche und bei sonstigen Marktteilnehmern (§ 2 Absatz 1 Nr. 2 UWG) eine auf konkreten Anhaltspunkten beruhende mutmaßliche Einwilligung vorliegt (§ 7 Absatz 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 Absatz 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, diese zur Direktwerbung für ähnliche Angebote nutzt, der Mandant der Verwendung nicht widersprochen hat und bei Erhebung der Adresse und bei jeder Verwendung darauf hingewiesen wird, dass er der Verwendung jederzeit widersprechen kann (§ 7 Absatz 3 UWG).

(5) Die in **Absatz 3** normierte Verpflichtung zur Gesamtplanung aller Aufträge dient der Qualität der Berufsarbeit und somit der gewissenhaften Berufsausübung. Art und Umfang der erforderlichen 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.

(6) **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.

Zu § 4:

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

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

(3) 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.

(4) **Absatz 3** wurde seinerzeit als § 10 BS WP/vBP parallel zu den Insider-Regelungen des Zweiten Finanzmarktförderungsgesetzes, die gemäß § 13 Absatz 1 Nr. 3 WpHG auch WP/vBP als Primärinsider erfassten, in die Berufssatzung aufgenommen worden, da ein klares berufsrechtliches Verbot der Verwertung von Berufsgeheimnissen zur Sicherung der Einhaltung der oben genannten Berufspflichten erforderlich ist. Zwar sind WP/vBP auf Grund von Umformulierungen des Gesetzes in § 13 WpHG nicht mehr explizit erwähnt; das Verbot von Insidergeschäften unter Verwertung von Insiderinformationen besteht aber weiterhin (vgl. §§ 13, 14 WpHG). Die Vorschrift umfasst ausschließlich Kenntnisse, die der Verschwiegenheitspflicht unterliegen.

(5) **Absatz 3 Satz 2** 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 § 7 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.

(6) **Absatz 4** trägt dem Umstand Rechnung, dass die Pflicht zur Verschwiegenheit und das Verbot der Verwertung von Berufsgeheimnissen zeitlich unbegrenzt gelten und auch nach Beendigung des Auftragsverhältnisses fortbestehen.

Zu § 5:

(1) Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung des § 57 Absatz 4 Nr. 1 a WPO und konkretisiert die in § 43 Absatz 1 Satz 1 WPO normierte Berufspflicht der Eigenverantwortlichkeit. Neben der Unabhängigkeit ist es insbesondere die Eigenverantwortlichkeit, die wesentlich dazu beiträgt, einen freien Beruf von der Ausübung eines Gewerbes abzugrenzen.

(2) 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 (**Absatz 1**) ist nur gewahrt, wenn sie jede dieser Tätigkeiten tatsächlich wahrnehmen und übersehen können.

(3) **Absatz 2 Satz 1** verbietet daher die Übernahme beruflicher Tätigkeiten, wenn die geforderte berufliche Verantwortung nicht getragen werden kann oder soll. 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.

(4) **Absatz 2 Satz 2** enthält eine Ausprägung des in Satz 1 enthaltenen allgemeinen Verbots. Nach § 44 Absatz 1 WPO übt eine eigenverantwortliche Tätigkeit nicht aus, wer sich als zeichnungsberechtigter Vertreter oder als zeichnungsberechtigter Angestellter an Weisungen zu halten hat, die ihn verpflichten, Prüfungsberichte und Gutachten auch dann zu unterzeichnen, wenn ihr Inhalt sich mit seiner Überzeugung nicht deckt. Derartige Weisungen sind unzulässig. Hieraus lässt sich der allgemeine Grundsatz ableiten, dass sich jeder Unterzeichner eines Arbeitsergebnisses eigenverantwortlich ein Urteil über die Einhaltung der einschlägigen gesetzlichen und fachlichen Regeln bilden und (auf fundierter Basis) von der Richtigkeit des Arbeitsergebnisses überzeugt sein muss. Dies gilt nicht nur für denjenigen, der den Auftrag abwickelt, sondern auch für einen etwaigen weiteren Unterzeichner, unabhängig davon, ob und welche Funktion er zusätzlich ausübt (siehe aber zum grundsätzlichen Verbot der Unterzeichnung durch den auftragsbegleitenden Qualitätssicherer § 41 Absatz 2 Satz 3). Was der Unterzeichner tun muss, um einen hinreichenden Grad an Gewissheit zu erlangen, hängt vom jeweiligen konkreten Einzelfall ab. Ist er sich im Ergebnis nicht hinreichend sicher, die Richtigkeit des Arbeitsergebnisses verantworten zu können, darf er nicht unterzeichnen. Unterzeichnet er trotzdem (mit), hat er hierdurch seine Berufspflichten der Eigenverantwortlichkeit und zugleich der Gewissenhaftigkeit verletzt.

(5) Aus dem Grundsatz der Eigenverantwortlichkeit folgt, dass der Mandant grundsätzlich einen Anspruch auf höchstpersönliche Dienstleistung des Auftragnehmers hat. **Absatz 3 Satz 1** stellt klar, dass es hiermit gleichwohl vereinbar ist, Aufgaben auf Gehilfen und Mitarbeiter zu übertragen (zum Begriff des Gehilfen einschließlich des externen Sachverständigen sowie Mitarbeiter siehe Erläuterungen zu § 19). Der Grundsatz der Eigenverantwortlichkeit verlangt allerdings, dass Hilfskräfte mit besonderer Sorgfalt ausgewählt werden und ihre Tätigkeit überwacht wird. Auch soweit es sich bei dem Gehilfen um einen externen Sachverständigen handelt, sind dessen Kompetenz, Fähigkeit und Objektivität vor dessen Einsatz zu beurteilen. Die Arbeitsverteilung muss so geordnet sein, dass der verantwortliche WP/vBP zuverlässig zu einer eigenen Urteilsbildung gelangen kann.

(6) Die Urteilsbildung muss auf eigenen Kenntnissen beruhen (**Absatz 3 Satz 2**), darf sich somit weder nur auf Vermutungen stützen noch auf der Übernahme von bloßen Kenntnissen Dritter beruhen. Die Verpflichtung der auf eigenen Kenntnissen beruhenden Urteilsbildung selbst ist somit nicht delegierbar.

(7) Bei einem vom WP/vBP eingesetzten Sachverständigen muss der WP/vBP zu dem Schluss kommen, dass dessen Arbeit für die Zwecke des WP/vBP angemessen ist (**Absatz 3 Satz 3**). Das Arbeitsergebnis darf somit nicht ohne jegliche Überprüfung übernommen werden. Insbesondere darf der WP/vBP die maßgeblichen Prüfungsentscheidungen nicht

dem Sachverständigen überlassen, sondern hat diese selbst zu treffen. Der WP/vBP muss sich daher in die Lage versetzen, die Relevanz, Vollständigkeit und Richtigkeit von vom Sachverständigen verwendeten Ausgangsdaten beurteilen zu können. Gleiches gilt für die Relevanz und Vertretbarkeit der vom Sachverständigen verwendeten bedeutsamen Annahmen und Methoden und die getroffenen Feststellungen oder Schlussfolgerungen einschließlich deren Übereinstimmung mit anderen Prüfungsnachweisen zu beurteilen. Diese Grundsätze gelten nicht nur für vom WP/vBP eingesetzte externe Sachverständige, sondern auch für solche Gehilfen und Mitarbeiter in der eigenen Praxis, die als Spezialisten mit Fachkenntnissen auf einem anderen Gebiet als dem der Rechnungslegung und Prüfung oder mit besonderen Kenntnissen in speziellen Bereichen der Prüfung oder Rechnungslegung eingesetzt werden (interne Sachverständige).

(8) Im Fall der Delegation müssen die Verantwortlichkeiten in der WP/vBP-Praxis (z. B. Verantwortlichkeit für die Auftragsannahme, Einstellung und Beurteilung von Mitarbeitern) sowie der Einsatz von Sachverständigen dokumentiert werden (**Absatz 3 Satz 4**). Zur Delegation der Verantwortlichkeit für das Qualitätssicherungssystem sowie der Auftragsverantwortlichkeit für die Prüfungsdurchführung siehe noch die gesonderten Regelungen in § 16 Absatz 2 und § 39 Absatz 2.

Zu § 6:

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

(1) **Absatz 1** enthält das Sachlichkeitsgebot, welches den WP/vBP verpflichtet, sich in Form und Inhalt sachlich zu äußern. Maßgeblich für die Reichweite der Berufspflicht ist die Rechtsprechung des BVerfG zu § 43 BRAO. Danach ist das Sachlichkeitsgebot verletzt, wenn Äußerungen als Beleidigung im Sinne der §§ 185 ff. StGB zu beurteilen sind und nicht in Wahrnehmung berechtigter Interessen (§ 193 StGB) getätigt wurden. Auch die bewusste Verbreitung von Unwahrheiten oder „neben der Sache liegenden Herabsetzungen, zu denen andere Beteiligte oder der Verfahrensverlauf keinen Anlass gegeben haben“, verstoßen gegen das Gebot der Sachlichkeit (BVerfGE 76, 171; KG Berlin, Urt. v. 7.2.2001, WPK-Mitt. 2/2002, 157). Allerdings wird auch die letzte Fallgruppe voraussetzen, dass die herabsetzende Äußerung einen der oben genannten Straftatbestände erfüllt.

(2) Der erforderliche berufliche Belang ist auch dann gegeben, wenn die betreffende Äußerung zwar außerhalb einer Mandatsbeziehung, aber unter Führung der Berufsbezeichnung erfolgt (KG Berlin a.a.O.).

(3) **Absatz 2** konkretisiert den Grundsatz des berufswürdigen Verhaltens 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 Absatz 1 Satz 3 HGB – nicht das gezielte Forschen nach Gesetzesverstößen, sondern nur das Aufzeigen der bei Wahrnehmung der Aufgaben festgestellten Verstöße.

(4) 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 Bagatelverstöße, sondern erst bei erheblichen Gesetzesverstößen.

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

(6) **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.

(7) 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 im Sinne des § 32 begründen.

(8) **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 §§ 55 Absatz 1 Satz 1 und 2, 55a WPO zugelassen sind.

(9) 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 Absatzes 4 eingehalten werden sollten.

(10) **Absatz 4 Satz 2** erstreckt das Verbot der Annahme von Zuwendungen des Auftraggebers auch auf Ehegatten, Lebenspartner oder Verwandte in gerader Linie des

WP/vBP.

(11) **Absatz 4 Satz 3** streckt 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.

(12) **Absatz 4 Satz 4** 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.

(13) 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.

(14) 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.

(15) 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.

Zweiter Abschnitt: Weitere Berufspflichten

Zu § 7:

(1) Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung gemäß § 57 Absatz 4 Nr. 1 c WPO und konkretisiert die sich aus § 53 WPO ergebenden Berufspflichten.

(2) **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 Bundesverfassungsgerichts vom 3.7.2003 zur Verfassungswidrigkeit des seinerzeitigen § 3 Absatz 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.

(3) 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 Erbgemeinschaft, fehlt es bereits tatbestandlich am Interessengegensatz, so dass nach **Satz 2** mehrere Auftraggeber in derselben Sache beraten oder vertreten werden können.

(3) **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 § 8:

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

(2) 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 Absatz 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.

(3) **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.

(4) 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 (vgl. BGH NJW 1993, 2041, 2042 m.w.N.).

Zu § 9:

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

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

(3) Unter „berufliche Verhältnisse“ ist nicht nur die Art der eigenen Berufsausübung (Einzelpraxis, GbR, 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).

(4) 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.

(5) 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.

(6) 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.

(7) 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.

(8) Nach **Satz 2 Halbsatz 1** 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 bei GbR und Berufsgesellschaften, die Personengesellschaften sind, der Status (persönlich haftende Gesellschafter oder sonstige in der Gesellschaft tätige Personen) zu verdeutlichen. Bei Nicht-Gesellschaftern bzw. bei in der Gesellschaft tätigen Personen, die nicht persönlich haftende Gesellschafter sind, sind zusätzliche Angaben zum vertraglichen Status möglich (etwa Angestellter oder freier Mitarbeiter), jedoch nicht zwingend erforderlich.

(9) Nach Sinn und Zweck der Vorschrift soll durch die Klarstellung des Status der auf dem Briefbogen genannten Personen eine Irreführung des Publikums über die persönliche Haftung dieser Personen vermieden werden. Bei Berufsgesellschaften in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft ist vor diesem Hintergrund die Erläuterung des Status der in diesen tätigen natürlichen Personen nicht erforderlich, da eine persönliche Haftung grds. nicht in Betracht kommt, unabhängig davon, in welcher Funktion der Betreffende in der Gesellschaft tätig ist (zu den gleichwohl bestehenden gesellschaftsrechtlichen Angabepflichten siehe unten).

(10) Unterbleibt eine hinreichende Klarstellung des Status, besteht die Gefahr, dass z. B. der bei einer GbR angestellte Steuerberater haftungsrechtlich wie ein Gesellschafter behandelt wird (Außengesellschafter). Berufsrechtlich ist daher auch bei Außengesellschaftern der nach § 44b Absatz 4 WPO erforderliche Versicherungsnachweis zu erbringen (§ 44b Absatz 6 WPO).

(11) Unabhängig hiervon ist die Kundmachung eines Außengesellschafters 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.

(12) **Satz 2 Halbsatz 2** lässt die gesellschaftsrechtlichen Angabepflichten (z. B. zur Angabe der Geschäftsführer nach § 35a Absatz 1 GmbHG und zur Angabe der Vorstandsmitglieder und des Vorsitzenden des Aufsichtsrats nach § 80 Absatz 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.

(13) **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 zuordnen lässt. Dies ist z. B. für die Bezeichnung „Mediator“ aufgrund des § 7a der Berufsordnung der Rechtsanwälte der Fall.

(14) **Absatz 2 Satz 2** erlaubt uneingeschränkt den Hinweis auf eine öffentliche Bestellung als Sachverständiger.

(15) **Absatz 2 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 § 10:

(1) Die Vorschrift ist gestützt auf § 57 Absatz 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.

(2) Der Transparenzbericht hat gemäß § 55c Absatz 1 Satz 2 Nr. 7 WPO Informationen über die Vergütungsgrundlagen der Organmitglieder und leitenden Angestellten zu enthalten. Unter Vergütungsgrundlagen im Sinne der 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 Absatz 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 Absatz 1 Nr. 6 HGB (Angabe der Höhe der Gesamtbezüge der Organmitglieder im Anhang bzw. Konzernanhang) sowie §§ 319 Absatz 3 Satz 1 Nr. 5, 319a Absatz 1 Satz 1 Nr. 1 HGB (Höhe der Gesamteinnahmen aus der beruflichen Tätigkeit).

(3) Der Rechtsbegriff des leitenden Angestellten bestimmt sich nach den Vorgaben des Betriebsverfassungsgesetzes (§ 5 Absatz 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. Gemäß der Grundsatzentscheidung des BAG v. 29.6.2011 (WPK Magazin 1/2012, S. 43) ist § 45 Satz 2 i.V.m. Satz 1 WPO allerdings verfassungskonform einschränkend auszulegen, so dass er nur für angestellte WP/vBP mit Prokura gilt.

(4) Ausgehend vom Regelungszweck des § 55c Absatz 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 vereinbart werden darf (§ 55 Absatz 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.

(5) 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.

(6) 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.

(7) 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 § 11:

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

(2) **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.

(3) 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 Absatz 2 Nr. 4. 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.

(4) Die Bestimmungen in **Absatz 2 und 3** konkretisieren das Gebot zum berufswürdigen

Verhalten, nach dem auch elementare Grundsätze der Kollegialität einzuhalten sind.

(5) Die Regelung in **Absatz 2** zielt ausweislich ihres Wortlauts nicht darauf ab, den lauterem Wettbewerb um qualifizierte Arbeitskräfte innerhalb des Berufsstands zu beschränken. Absatz 2 statuiert vielmehr nur dort ein berufsrechtliches Verbot, wo Maßnahmen der Personalgewinnung bereits nach anderen Rechtsvorschriften, insbesondere solchen des Wettbewerbsrechts, unzulässig sind. Die Grenzen, die die Rechtsprechung z. B. zur Ansprache von Mitarbeitern eines Konkurrenten am Arbeitsplatz entwickelt hat (zuletzt BGH, Urt. v. 22.11.2007, NJW 2008, 855 zu § 3 Absatz 1 UWG), erlangen durch Absatz 2 daher auch berufsrechtliche Relevanz.

(6) Auch bei **Absatz 3** ist die grundsätzliche Werbefreiheit auch für Angehörige freier Berufe zu berücksichtigen. Die Vorschrift soll nicht den Wettbewerb um Mandate als solchen unterbinden. Auch soweit es sich um Mandanten eines ehemaligen Arbeitgebers handelt, ist 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 die Mandanten seines Arbeitgebers 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 § 12:

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

(2) **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.

(3) Dem Berufsregister ist jeweils eine Anschrift als Anschrift der Haupt- oder Zweigniederlassung anzuzeigen. Durch die Einschränkung der Kundmachungsfähigkeit beruflicher Anschriften in **Absatz 1 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).

(4) **Absatz 2** bezieht sich auf die Hauptniederlassung von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Buchprüfungsgesellschaften und konkretisiert § 1 Absatz 3 Satz 2 WPO i. V. m. § 3

Absatz 2 WPO. Das Gebot gemäß §§ 1 Absatz 3, 3 Absatz 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 Absatz 1 Satz 2 WPO oder ein vereidigter Buchprüfer im Sinne von §§ 130 Absatz 2, 28 Absatz 1 Satz 2 WPO seine berufliche Niederlassung in der Niederlassung oder zumindest am Sitz der Gesellschaft (§ 28 Absatz 1 Satz 4 WPO) hat. Unter dem Sitz der Gesellschaft ist die politische Gemeinde zu verstehen, in der die Gesellschaft ihre Niederlassung hat.

(5) **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. Bei europarechtskonformer Auslegung ist davon auszugehen, dass neben WP/vBP auch in einem anderen Mitgliedstaat der EU oder Vertragsstaat des EWR zugelassene Abschlussprüfer („Europäische Abschlussprüfer“) verantwortliche Leiter von Zweigniederlassungen sein dürfen.

(6) Die verantwortliche Leitung setzt voraus, dass der Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer oder europäische Abschlussprüfer 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.

(7) 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.

Zu § 13:

(1) Nach **§ 13** treten Sozietäten grundsätzlich unter den Namen und den Berufsbezeichnungen der Sozien auf. Es ist jedoch zulässig, eine firmen- oder namensähnliche Bezeichnung zu verwenden, wobei durch den Zusatz „und Kollegen“ oder ähnliche Zusätze auf das Vorhandensein 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.

(2) 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.

(3) 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 § 14:

(1) 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 Doppelerkennung, das heißt einer Anerkennung auch als Steuerberatungsgesellschaft, ist die Reihenfolge der Nennung der Bezeichnungen Wirtschaftsprüfungsgesellschaft/Buchprüfungsgesellschaft und Steuerberatungsgesellschaft beliebig.

(2) 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 berufs fremd sind.

(3) **Absatz 3 Satz 1** soll sicherstellen, dass nur natürliche Personen, die zulässigerweise Gesellschafter sind, Namensgeber von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften (Personenfirmen) werden.

(4) Die weiteren Festlegungen in **Absatz 3 Satz 2** entsprechen den Regelungen in § 28 Absatz 1 WPO für die Tätigkeit von Nicht-Berufsangehörigen als Geschäftsführer und übertragen diese auf die Namensgebung.

(5) **Absatz 3 Satz 4** lässt aus berufsrechtlicher Sicht die Namensfortführung nach

Ausscheiden namensgebender Gesellschafter ohne zeitliche Beschränkung zu.

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

(7) 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 Absatz 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 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 § 15:

(1) **Absatz 1** regelt die Verwendung der Firmierung oder des Namens von Berufsgesellschaften durch andere Unternehmen in Bezug auf Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Buchprüfungsgesellschaften. 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 Buchprüfungsgesellschaft verwendet, wird die Berufsgesellschaft schon im eigenen Interesse die rechtlichen Möglichkeiten, insbesondere nach dem Wettbewerbsrecht, nutzen, um dem anderen Unternehmen die Verwendung der Firmierung oder des Namens zu untersagen.

(2) Bedeutsam wird die Vorschrift, wenn Berufsgesellschaften mit anderen Unternehmen rechtlich, vertraglich oder faktisch „verbunden“ sind oder mit diesen eine sonstige enge Zusammenarbeit besteht. In diesem Fall soll vermieden werden, dass über die Beteiligung an einem gewerblichen Unternehmen mit gleichem oder ähnlichem Namen unter Ausnutzung dieses Namens dessen Gewinne aus gewerblicher Tätigkeit der Berufsgesellschaft zufließen. Darüber hinaus soll nicht die gewerbliche Tätigkeit Dritter mit Berufsgesellschaften in Verbindung gebracht und hierdurch das Ansehen des Berufsstandes beeinträchtigt werden.

(3) 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.

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

Dritter Abschnitt: Berufspflichten zur Sicherung der Qualität der Berufsarbeit

Zum Dritten Abschnitt:

(1) § 57 Absatz 4 Nr. 5 WPO ermächtigt die Wirtschaftsprüferkammer, besondere Berufspflichten zur Sicherung der Qualität der Berufsarbeit zu regeln. Die 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 § 16 allgemeine Vorgaben für ein Qualitätssicherungssystem macht und § 17 die Berufspflicht regelt, eine Nachschau der Praxis durchzuführen, enthält der Vierte Abschnitt des Teils 3 Mindestvorgaben für ein Qualitätssicherungssystem, wenn WP/vBP betriebswirtschaftliche Prüfungen durchführen und Gutachten erstellen.

(2) Durch internationale Anforderungen, wie sie in den vom IAASB entwickelten Grundsätzen zur Gewährleistung der Prüfungsqualität (ISA 220: Quality Control for an Audit of Financial Statements und ISQC 1: Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Financial Statements, and 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.

Zu § 16:

(1) Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung des § 57 Absatz 4 Nr. 5 WPO.

(2) Ziel der Regelung ist, dass durch die Schaffung eines Qualitätssicherungssystems, dessen Überwachung 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.

(3) 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. Der Umfang und die konkrete Ausgestaltung des Qualitätssicherungssystems hängen nach **Absatz 1 Satz 1 und 2** maßgeblich von der Art und Größe, dem gegenwärtigen und zukünftigen Tätigkeitsbereich sowie den qualitätsgefährdenden Risiken der WP/vBP-Praxis ab. Die erforderlichen Regelungen werden dabei nicht nur von der Größe der WP/vBP-Praxis beeinflusst, sondern insbesondere auch von der Art und dem Umfang der Aufträge (z. B. Prüfung von Unternehmen nach § 319a HGB, branchenspezifische Prüfungen, Größe des geprüften Unternehmens). Für die Ausgestaltung der Regelungen des Qualitätssicherungssystems sind insbesondere die qualitätsgefährdenden Risiken der Praxis von Bedeutung (z. B. erfahrungsgemäß hohe Mitarbeiterfluktuation, durchgängig geringe Prüfungshonorare). Kleine und mittelgroße WP/vBP-Praxen werden im Allgemeinen eine geringere Differenzierung und Formalisierung der zu treffenden Regelungen und deren Dokumentation als größere WP/vBP-Praxen aufweisen. Die gesetzliche Beschränkung der externen Qualitätskontrolle auf Praxen, die die

Durchführung gesetzlich vorgeschriebener Abschlussprüfungen beabsichtigen, und die dortige Einbeziehung aller gesiegelter Aufträge, macht weiterhin deutlich, dass der Gesetzgeber in diesem Bereich einen besonderen Qualitätssicherungsbedarf gesehen hat. Dem wird auch durch § 51 Rechnung getragen. Die von der Praxisleitung in eigener Verantwortung zu treffende Entscheidung, welche Regelungen zur Einrichtung, Überwachung und Durchsetzung eines angemessenen und wirksamen Qualitätssicherungssystems im Einzelfall zu treffen sind, hat sich vor allem an der Zielsetzung der Qualitätssicherung, d.h. der ordnungsgemäßen Abwicklung der Aufträge zu orientieren.

(4) **Absatz 1 Satz 1** stellt zusätzlich klar, dass die Regelungen des Qualitätssicherungssystems auch die Letztverantwortung der Praxisleitung festlegen und insgesamt eine interne Kultur in der Praxis fördern müssen, durch die die entscheidende Bedeutung der Qualität bei der Auftragsdurchführung berücksichtigt wird. Die Praxisleitung und die von ihr gesetzten Beispiele haben maßgeblichen Einfluss auf die interne Kultur der Praxis (sog. tone on the top). Die Förderung einer qualitätsorientierten internen Kultur hängt ab von der Klarheit, Konsistenz und Häufigkeit der Maßnahmen und Mitteilungen sämtlicher Managementebenen der Praxis, welche die Regelungen und Maßnahmen der Praxis zur Qualitätssicherung sowie die Anforderungen betonen zur

- Durchführung von Arbeiten, die den beruflichen Standards sowie maßgebenden gesetzlichen und anderen rechtlichen Anforderungen entsprechen, und
- Erteilung von Vermerken, die unter den gegebenen Umständen angemessen sind.

Solche Maßnahmen und Mitteilungen fördern eine Kultur, in der qualitativ hochwertige Arbeit anerkannt und belohnt wird. Diese Maßnahmen und Mitteilungen können durch Fortbildungsseminare, Besprechungen, formellen oder informellen Dialog, Leitbilder, Rundschreiben oder Memoranden bekannt gemacht werden, sind aber nicht hierauf beschränkt. Sie können in die praxisinternen Dokumentations- und Fortbildungsunterlagen sowie in Personalbeurteilungsverfahren für Partner und fachliche Mitarbeiter integriert werden, so dass die von der Praxis vertretenen Ansichten zur Bedeutung der Qualität und zu der Frage, wie diese praktisch erreicht werden soll, untermauert und verstärkt werden.

(5) Von besonderer Bedeutung bei der Förderung einer auf Qualität basierenden internen Kultur ist die Notwendigkeit, dass die Praxisleitung erkennt, dass die Geschäftsstrategie der Praxis der vorrangigen Anforderung unterliegt, in allen durchgeführten Aufträgen Qualität zu erreichen. Die Förderung einer solchen internen Kultur schließt Folgendes ein:

- Festlegung von Regelungen und Maßnahmen zur Leistungsbeurteilung, Vergütung und Beförderung (einschließlich Anreizsystemen) für das Fachpersonal, um die vorrangige Bindung der Praxis an die Qualität zu verdeutlichen,
- Zuweisung von Managementverantwortung in einer Weise, dass geschäftliche Überlegungen keinen Vorrang vor der Qualität der durchgeführten Arbeit erhalten,

-Bereitstellung ausreichender Ressourcen für Entwicklung, Dokumentation und Unterstützung der Regelungen und Maßnahmen zur Qualitätssicherung.

(6) Die Berufspflicht zur Einführung, Überwachung und Durchsetzung der Regelungen des Qualitätssicherungssystems obliegt der Praxisleitung. Sie kann diese Aufgaben auf geeignete Personen mit entsprechenden Kompetenzen übertragen. Hierzu gehören neben hinreichender Fachkunde auch eine entsprechende Position innerhalb der Praxisorganisation sowie persönliche Autorität. Im Fall der Delegation ist die Praxisleitung verpflichtet, zu überwachen, dass die Berufspflichten nach § 55b Satz 1 WPO, § 16 Absatz 1 und 3 erfüllt werden.

(7) Ein Qualitätssicherungssystem kann nur wirksam sein, wenn die Gehilfen und Mitarbeiter, die für den WP/vBP tätig sind, nach Maßgabe ihrer Verantwortlichkeit über die Regelungen informiert sind (zum Begriff des Gehilfen einschließlich des (externen) Sachverständigen sowie des Mitarbeiters siehe die Erläuterungen zu § 19). Die Bedeutung der Pflicht zur Information der Gehilfen und Mitarbeiter über das Qualitätssicherungssystem wird durch **Absatz 1 Satz 3** noch einmal verdeutlicht. Zugleich wird klargestellt, dass sich das Informationserfordernis an der Maßgabe der jeweiligen Verantwortlichkeit zu orientieren hat, so dass z. B. externe Sachverständige, insbesondere solche mit Spezialwissen außerhalb der Rechnungslegung, nur insoweit über das Qualitätssicherungssystem zu informieren sind, als dies für die Wahrnehmung ihrer Aufgabe erforderlich ist.

(8) In **Absatz 1 Satz 4** 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 z. B. im Rahmen der Durchführung einer Nachschau nach §§ 17, 52 erfolgen. Der Durchsetzung der Regelungen des Qualitätssicherungssystems dienen entsprechend regelmäßige oder anlassbezogene Schulungen bzw. Fortbildungen, aber auch ein stringentes Konsequenzenmanagement im Rahmen der Personalführung.

(9) **Absatz 2** dient der Klarstellung der Berufspflicht zur klaren Festlegung von Verantwortlichkeiten in der WP/vBP-Praxis für die Qualitätssicherung. Der Bedeutung der Festlegung von Verantwortlichkeiten folgt die Pflicht zur Dokumentation der getroffenen Verantwortlichkeiten.

(10) Ausreichende und angemessene Erfahrung und Fähigkeiten befähigen den oder die für das Qualitätssicherungssystem Verantwortlichen, Probleme im Bereich der Qualitätssicherung zu erkennen, zu verstehen und geeignete Regelungen sowie Maßnahmen zu entwickeln. Die notwendige Befugnis ermöglicht es dieser Person, diese Regelungen und Maßnahmen umzusetzen.

(11) 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, das z. B. durch ein Organisations- bzw. Qualitätssicherungshandbuch erfolgen kann, haben sich an den individuellen Gegebenheiten (z. B. organisatorischen Strukturen) der einzelnen WP/vBP-Praxis zu orientieren. In WP/vBP-Praxen mit geringer Aufgabendelegation und einfachen organisatorischen Strukturen kann die Dokumentation des Qualitätssicherungssystems im Allgemeinen auch durch den Nachweis der Einhaltung der Berufspflichten bei der Organisation der WP/vBP-Praxis und im Rahmen der Dokumentation der Auftragsabwicklung erfolgen, z. B. durch die geordnete Ablage von Mitarbeiterbeurteilungen, der Aus- und Fortbildungsplanung und der eingeholten Unabhängigkeitsbestätigungen.

Zu § 17:

(1) Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung des § 57 Absatz 4 Nr. 5 WPO.

(2) Die Nachschau ist ein wesentliches Element der Qualitätssicherung und soll sicherstellen, dass das Qualitätssicherungssystem den gesetzlichen und berufsständischen Anforderungen an die WP/vBP-Praxis entspricht (**Absatz 1 Satz 1**).

(3) Die Nachschau bezieht sich nach **Absatz 1 Satz 2** auf die gesamte Praxisorganisation des WP/vBP, unabhängig von den in der Praxis erbrachten beruflichen Tätigkeiten im Sinne der §§ 2, 129 WPO. Hierbei sind einzelne Aufträge einzubeziehen, da anderenfalls eine Aussage über die Wirksamkeit der Regelungen nicht möglich ist. Art, Umfang und Intensität der Einbeziehung können allerdings je nach Art des Auftrags variieren. Ausdrückliche Regelungen zur Durchführung der Nachschau sind nach § 51 Nr. 13 für die Abwicklung solcher betriebswirtschaftlicher Prüfungen vorgesehen, bei denen das Berufssiegel geführt wird. Die Anforderungen an Art, Umfang und Intensität der Nachschau sind in diesem Bereich in der Regel höher als bei anderen betriebswirtschaftlichen Prüfungen (zur Nachschau bei Prüfungen siehe § 52 sowie die Erläuterungen hierzu) und insbesondere höher als bei der Abwicklung von Aufträgen außerhalb der Prüfungstätigkeit, wie z. B. der Steuerberatung (§§ 2 Absatz 2, 129 Absatz 2 WPO) oder der Beratung in wirtschaftlichen Angelegenheiten (§§ 2 Absatz 3 Nr. 2, 129 Absatz 3 Nr. 2 WPO). Hier kann es z. B. genügen, die ordnungsgemäße Führung von Fristenkontrollbüchern zu überprüfen.

(4) Nach **Absatz 1 Satz 3** hat die Nachschau in angemessenen Abständen zu erfolgen und ist durchzuführen, wenn Anlass dazu besteht. Die Zeitabstände sollten an Kriterien wie den mit den Aufträgen verbundenen Risiken, der Größe der Praxis, der Anzahl von Zweigniederlassungen u. ä. orientiert werden (zum angemessenen Zeitabstand bei der Nachschau von Prüfungen siehe § 52 sowie die Erläuterungen hierzu). Ein Anlass ist z. B. gegeben, wenn sich die Verhältnisse der WP/vBP-Praxis oder die gesetzlichen oder berufsrechtlichen Rahmenbedingungen dergestalt ändern, dass das Qualitätssicherungssystem an die sich ändernden Verhältnisse anzupassen ist.

(5) Die Nachschau der Praxis ist von ausreichend erfahrenen, fachlich und persönlich geeigneten Personen durchzuführen.

(6) Nach **Absatz 2 Satz 1** ist das Ergebnis der Nachschau zu dokumentieren. Neben der Organisation und Durchführung der Nachschau beinhaltet diese Pflicht insbesondere die Pflicht zur Dokumentation festgestellter Mängel der Angemessenheit und Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems. Die Dokumentation hat auch Empfehlungen zur Behebung der festgestellten Mängel zu enthalten. Des Weiteren ist mindestens einmal jährlich über Ergebnisse der Nachschau ein Bericht zu erstellen. Adressat der Berichterstattung ist in erster Linie die Praxisleitung. WP/vBP-Praxen, die sich auf ein mit anderen WP/vBP-Praxen gemeinsam organisiertes Qualitätssicherungssystem einschließlich der Nachschau stützen, müssen zusätzlich für einen mindestens jährlichen Informationsaustausch über den Umfang und vorliegende Ergebnisse der Nachschau sorgen.

(7) Die Praxisleitung hat nach **Absatz 2 Satz 2** zu entscheiden, welche Maßnahmen zur Beseitigung von Mängeln zu ergreifen sind, und ggf. erforderliche Anpassungen des Qualitätssicherungssystems vorzunehmen. Die in der Praxis tätigen Berufsträger sowie weitere fachliche Mitarbeiter sind – im Allgemeinen in anonymisierter Form – über die ihren Arbeitsbereich betreffenden Feststellungen zu informieren.

Zu § 18:

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

(2) Die Vorschrift berücksichtigt die Regelungen in Section 130.1 des IESBA Code of Ethics 2009 sowie des International Education Standard for Professional Accountants 7 „Continuing Professional Development“ des IFAC International Accounting Education Standard Boards (IES 7).

(3) Gemäß **Absatz 1 Satz 1** umfasst die Fortbildung im Mindestumfang von 40 Stunden jährlich nicht nur die Teilnahme an Fortbildungsmaßnahmen, sondern auch das Selbststudium.

(4) 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.

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

(6) Gemäß **Absatz 5 Satz 2 Halbsatz 2** ist es erforderlich, die Fortbildung im Umfang von Absatz 5 Satz 2 Halbsatz 2 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.

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

Vierter Abschnitt: Gehilfen und Mitarbeiter

Zu § 19:

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

(2) Die Pflicht des WP/vBP zur Gewissenhaftigkeit umfasst auch die in § 19 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 nach **Absatz 1** bereits bei der Einstellung die fachliche und persönliche Eignung der Bewerber zu prüfen.

(3) Die Mitarbeiter sind nach **Absatz 2 Satz 1** über die Berufspflichten zu informieren.

(4) Die Vorschrift in **Absatz 2 Satz 2 Halbsatz 1** verpflichtet zusätzlich dazu, die Mitarbeiter schriftlich auf die Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften zur Verschwiegenheit zum Datenschutz und zum Wertpapierhandelsgesetz zu verpflichten (zur Verpflichtung auf die Regelungen des Qualitätssicherungssystems siehe § 16 Absatz 1 Satz 3). Die Sicherung der gewissenhaften Berufsausübung des WP/vBP erfordert, dass auch die Mitarbeiter des WP/vBP diese gesetzlichen Regelungen beachten.

(5) Die nach **Absatz 2 Satz 2 Halbsatz 2** vorgeschriebene Dokumentation der Verpflichtungserklärung setzt nicht zwingend voraus, dass die Schriftform im Sinne des § 126 BGB eingehalten ist. Ausreichend ist, wenn die Abgabe der Verpflichtungserklärung nachvollziehbar dokumentiert wird, etwa durch Speicherung elektronisch abgegebener Erklärungen.

(6) Nach **Absatz 3** gelten die Absätze 1 und 2 für Gehilfen entsprechend. Als Gehilfe im Sinne des § 50 WPO wird grundsätzlich jeder Dritte verstanden, der in die Auftragsbearbeitung eingebunden ist. Erfasst sind danach bereits die in den Absätzen 1 bis 3 angesprochenen Mitarbeiter, seien es angestellte oder freie Mitarbeiter (Gehilfen im engeren Sinn), aber auch die Gehilfen im weiteren Sinn, nämlich Subunternehmer und letztlich jeder sonstige Dienstleister, den der WP/vBP zu seiner Unterstützung heranzieht. Dies gilt auch für externe Sachverständige, und zwar unabhängig vom jeweiligen Spezialgebiet. Grundsätzlich in den Gehilfenbegriff im Sinne der WPO und der Berufssatzung einzubeziehen sind daher nicht nur Spezialisten mit Fachkenntnissen auf einem anderen Gebiet als dem der Rechnungslegung und Prüfung, sondern gerade auch Personen mit besonderen Kenntnissen in speziellen Bereichen der Prüfung oder Rechnungslegung (z. B. IFRS), die in der WP/vBP-Praxis ggf. nicht vorhanden sind. Soweit sich einzelne Berufspflichten mit Bezug auf Gehilfen

und Mitarbeiter nicht oder jedenfalls nicht vollständig auf externe Sachverständige in diesem Sinne anwenden lassen, wird dies in der Regelung selbst (§§ 5 Absatz 3 Satz 3, 40 Absatz 4 Satz 5) oder – wie bei § 16 Absatz 1 Satz 3 – in den Erläuterungen klargestellt. Gleiches gilt mit Blick auf die Besonderheiten der Beurteilung der Arbeit für interne Sachverständige (§§ 5 Absatz 3 Satz 3, 40 Absatz 4 Satz 5).

Zu § 20:

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

(2) Die Pflicht zur gewissenhaften Berufsausübung umfasst nach **Absatz 1 Satz 1** auch die Ausbildung des Berufsnachwuchses und die Fortbildung der fachlichen Mitarbeiter.

(3) Durch **Absatz 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. § 20 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 § 18 vorgesehenen Umfang sichergestellt wird.

(4) Die Soll-Vorschrift zur Beurteilung in **Absatz 2** 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.

(5) 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 § 21:

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

(2) 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.

Fünfter Abschnitt: Haftungsbegrenzung/Berufshaftpflichtversicherung

Zum Fünften Abschnitt:

Der Fünfte Abschnitt des Teils 1 enthält konkretisierende Vorschriften zur Haftungsbeschränkung sowie zur Berufshaftpflichtversicherung. Während es sich bei der

Regelung zur Haftungsbeschränkung (§ 22) um einen seit jeher in der Berufssatzung WP/vBP enthaltenen Grundsatz handelt, beruhen die Vorschriften zur Berufshaftpflichtversicherung (§ 23 bis 28) überwiegend auf der mit der 7. WPO-Novelle 2007 eingeführten Satzungsermächtigung in § 57 Absatz 4 Nr. 1 e WPO sowie dem Regelungsbefehl in § 54 Absatz 3 WPO. Danach trifft die Wirtschaftsprüferkammer im Rahmen der Berufssatzung die näheren Bestimmungen über den Versicherungsinhalt, Regelungen über zulässige Versicherungsausschlüsse wie etwa für Ersatzansprüche bei wissentlicher Pflichtverletzung, den Versicherungsnachweis, das Anzeigeverfahren und die Überwachung der Versicherungspflicht. Die zuvor in der Wirtschaftsprüfer-Berufshaftpflichtversicherungsverordnung (WPBHV) zu diesen Bereichen enthaltenen Regelungen sind außer Kraft getreten.

Zu § 22:

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

(2) Das Verbot, die Ersatzpflicht durch Vertrag auszuschließen oder zu beschränken, folgt bereits aus § 323 Absatz 4 HGB.

(3) 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 § 23:

(1) Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung in § 57 Absatz 4 Nr. 1 e WPO sowie den Regelungsbefehl in § 54 Absatz 3 WPO.

(2) Die WPO sieht in § 54 Absatz 1 eine allgemeine Versicherungspflicht für selbstständige WP/vBP und für Berufsgesellschaften (Pflichtversicherung) zur Sicherstellung der Realisierung von Haftpflichtansprüchen vor. Eine Versicherungspflicht besteht nach § 54 Absatz 1 WPO des Weiteren für Partnerschaftsgesellschaften mit beschränkter Berufshaftung im Sinne des § 8 Absatz 4 PartG (PartGmbH). Für als WPG/BPG anerkannte PartG ist diese Voraussetzung bereits durch die allgemeine Versicherungspflicht erfüllt.

(3) Die Pflicht zur Unterhaltung einer Berufshaftpflichtversicherung trifft nach **Absatz 1 Satz 1** dementsprechend WP/vBP, die selbstständig tätig sind. Dies gilt auch für die Partner einer einfachen, d. h. nicht als WPG/BPG anerkannten PartG, und zwar auch in der Variante der PartGmbH. WPG/BPG sind von der Pflicht über den Verweis in § 53 Absatz 1 Satz 2 erfasst.

(4) **Absatz 1 Satz 2** bezieht § 54 Absatz 1 WPO auch die (einfache) PartGmbH selbst in den Kreis der Versicherungspflichtigen ein.

(5) WP/vBP, die ausschließlich im Anstellungsverhältnis oder als Organmitglied einer Berufsgesellschaft tätig sind, sind nicht verpflichtet, eine eigene Berufshaftpflichtversicherung zu unterhalten. Das aus ihrer Tätigkeit resultierende Haftungsrisiko wird durch die Berufshaftpflichtversicherung des Arbeitgebers oder der Berufsgesellschaft abgedeckt.

(6) Ein bis dahin ausschließlich angestellter oder als Organmitglied einer Berufsgesellschaft tätiger WP/vBP ist nach Beendigung des Anstellungsverhältnisses oder der Organmitgliedschaft gemäß § 43a Absatz 1 WPO zwangsläufig selbstständig in eigener Praxis tätig und dementsprechend verpflichtet, eine eigene Berufshaftpflichtversicherung zu unterhalten, sofern er nicht auf die Bestellung verzichtet.

(7) Die Berufshaftpflichtversicherung dient der Deckung von Vermögensschäden, die im Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit verursacht wurden. Sie dient daher in erster Linie dem Schutz der Mandanten. Daneben liegt der Abschluss einer Berufshaftpflichtversicherung aber auch im eigenen wirtschaftlichen Interesse des WP/vBP.

(8) Personen- und Sachschäden sind nicht mitversichert.

(9) Die Pflicht zur Unterhaltung einer Berufshaftpflichtversicherung beinhaltet, dass der vorgeschriebene Versicherungsschutz während der gesamten Dauer der Bestellung ununterbrochen aufrecht zu erhalten ist. Dies gilt vor allem bei einem Wechsel des Versicherers oder Störungen des Versicherungsverhältnisses (z. B. Verzug der Prämienzahlung). Versicherungslücken müssen vermieden bzw. unverzüglich geschlossen werden, ggf. auch rückwirkend.

(10) Die Wirtschaftsprüferkammer hat gemäß § 57 Absatz 1 WPO die Erfüllung der beruflichen Pflichten zu überwachen und insoweit darauf zu achten, dass die Verpflichtung zum Abschluss und Unterhalt einer Berufshaftpflichtversicherung nach § 54 Absatz 1 WPO lückenlos eingehalten wird. Zudem ist die Bestellung zu widerrufen, wenn der WP/vBP nicht die vorgeschriebene Berufshaftpflichtversicherung unterhält oder die vorgeschriebene Berufshaftpflichtversicherung innerhalb der letzten fünf Jahre wiederholt mit nennenswerter Dauer nicht aufrecht erhalten hat und diese Unterlassung auch zukünftig zu besorgen ist (§ 20 Abs. 2 Nr. 4 WPO). Gleiches gilt unter den Voraussetzungen des § 34 Absatz 1 Nr. 2 WPO für den Widerruf der Anerkennung als Wirtschaftsprüfungsgesellschaft oder Buchprüfungsgesellschaft.

(11) **Absatz 2** entspricht inhaltlich § 113 Absatz 1 des Versicherungsvertragsgesetzes (VVG). Die Regelung ist europarechtlich unbedenklich, da sie nicht voraussetzt, dass es sich um ein deutsches Versicherungsunternehmen handelt. Erforderlich ist lediglich, dass das ggf. ausländische Versicherungsunternehmen im Inland zum Geschäftsbetrieb befugt ist und die Versicherung zu den nach Maßgabe des Versicherungsaufsichtsgesetzes (VAG) eingereichten Versicherungsbedingungen genommen wird.

(12) Versicherungsunternehmen im Sinne des Absatzes 2 kann auch eine Versicherergemeinschaft, etwa im Rahmen einer sogenannten Mitversicherung sein. Voraussetzung hierfür ist, dass der Versicherungsnehmer und etwaige Dritte im Falle eines

Direktanspruchs genauso gestellt sind, wie im Fall des Vertragsabschlusses des Versicherungsnehmers mit nur einem Versicherer. Dies ist insbesondere der Fall, wenn

- die Versicherergemeinschaft unmittelbar in Anspruch genommen werden kann,
- die Versicherer der Versicherergemeinschaft als Gesamtschuldner haften oder
- einem der Versicherer oder einem geeigneten Dritten durch eine wirksame Prozessführungsklausel die passive Prozessführungsbefugnis für Haftungsansprüche gegen die Versicherergemeinschaft mit der Maßgabe zugewiesen wird, dass alle Versicherer an gegen den Prozessstandschafter ergangene Urteile oder mit diesem geschlossene Vergleiche gebunden sind.

Die Mitversicherung und die ihre Zulässigkeit begründenden Umstände müssen im Versicherungsvertrag vereinbart und von allen Beteiligten in der gebotenen Weise offengelegt werden. Letzteres bestimmt sich für die Mitglieder der Wirtschaftsprüferkammer insbesondere nach der DL-InfoV.

Zu § 24:

(1) Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung in § 57 Absatz 4 Nr. 1 e WPO sowie den Regelungsbefehl in § 54 Absatz 3 WPO.

(2) Die Regelung in **Absatz 1** wiederholt aus systematischen Gründen den bereits in § 54 Absatz 1 Satz 2 WPO getroffenen Regelungsgehalt, wonach die Mindestversicherungssumme den in § 323 Absatz 2 Satz 1 HGB bezeichneten Umfang haben muss und damit zurzeit 1 Mio. Euro beträgt. Die Mindestversicherungssumme muss für eine unbeschränkte Anzahl von Schadensfällen zur Verfügung stehen; eine Begrenzung der Jahreshöchstleistung (Maximierung) ist daher insoweit nicht zulässig.

(3) Die Berufshaftpflichtversicherung sollte im Interesse des Gläubigerschutzes, vor allem aber im eigenen Interesse des WP/vBP, über die Höhe der Mindestversicherung hinausgehen, wenn Art und Umfang der Haftungsrisiken des WP/vBP dies erfordern. So wird für das Haftungsrisiko, das bei der Prüfung von Unternehmen im Sinne des § 319a HGB besteht, in der Regel eine Versicherung im Umfang des § 323 Absatz 2 Satz 2 HGB (4 Mio. Euro) angemessen sein.

(4) Um bei Verwendung von Allgemeinen Auftragsbedingungen eine Haftungsbeschränkung im Sinne von § 54a Absatz 1 Nr. 2 WPO auf 4 Mio. Euro zu bewirken, muss nach der genannten Vorschrift „insoweit“ (also in Höhe von 4 Mio. Euro) Versicherungsschutz bestehen. Ist dies nicht der Fall, ist die Haftungsbeschränkung unwirksam und es besteht, soweit es sich nicht um eine Tätigkeit handelt, für die eine gesetzliche Haftungsbeschränkung greift, das Risiko einer unbeschränkten Haftung des WP/vBP.

(5) Anders als bei der Mindestversicherungssumme von derzeit 1 Mio. Euro kann eine vereinbarte höhere Versicherungssumme in der Jahreshöchstleistung begrenzt werden (Maximierung). Die volle Versicherungsleistung steht dann jeweils nur für eine begrenzte

Zahl von Haftungsfällen bis zur Ausschöpfung der Jahreshöchstleistung zur Verfügung.

(6) Sofern der Versicherungsschutz in Höhe von 4 Mio. Euro in diesem Sinne verbraucht ist, wird eine klauselmäßige Haftungsbeschränkung nach § 54a Absatz 1 Nr. 2 WPO somit für die weiteren nicht abgedeckten Fälle mit der Folge der unbeschränkten Haftung unwirksam, da der Versicherungsschutz in diesen Fällen nicht mehr in der dort vorausgesetzten Höhe besteht. Die mit einer Maximierung verbundenen Risiken sollten daher bei der Ausgestaltung von Versicherungsverträgen mit einer höheren Versicherungssumme berücksichtigt werden.

(7) Die Beschränkung des zulässigen Selbstbehalts in **Absatz 2** auf bis zu 1 vom Hundert für den einzelnen Versicherungsfall knüpft an die Regelung zur Mindestversicherungssumme in Absatz 1 an und gilt damit nur in Bezug auf die Mindestversicherungssumme. Für Höherversicherungen gilt Absatz 2 dementsprechend nicht, so dass der WP/vBP insoweit auf der Basis der Vertragsfreiheit auch einen höheren Selbstbehalt mit dem Versicherer vereinbaren kann.

(8) Der Selbstbehalt kann nicht nur bezogen auf den einzelnen Schadensfall, sondern auch bezogen auf das Versicherungsjahr vereinbart werden.

(9) Der Mandantenschutz wird durch den Selbstbehalt nicht gefährdet. Der Geschädigte ist vielmehr – auch mit Blick auf den Selbstbehalt – durch den in §§ 115, 117 VVG vorgesehenen Anspruch gegen den Versicherer für den Insolvenzfall geschützt. Durch den Verweis in § 8 Absatz 4 Satz 3 PartGG auf diese Vorschriften ist klargestellt, dass dies auch für die (einfache) PartGmbH gilt.

Zu § 25:

(1) Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung in § 57 Absatz 4 Nr. 1 e WPO sowie den Regelungsbefehl in § 54 Absatz 3 WPO. Sie regelt den Mindestinhalt des Versicherungsvertrags.

(2) Wie bereits die Vorgängervorschrift des § 3 WPBHV beinhaltet **Absatz 1 Nr. 1** für die Ausgestaltung des Versicherungsvertrages das Verstoßprinzip. Danach ist Versicherungsschutz für jede Pflichtverletzung, die während der Laufzeit des Vertrages begangen wird, zu gewähren, ohne dass es – von den geltenden Verjährungsvorschriften abgesehen – darauf ankommt, zu welchem Zeitpunkt der Ersatzanspruch geltend gemacht wird.

(3) **Absatz 1 Nr. 2** regelt, dass auch Pflichtverletzungen von Erfüllungs- oder Verrichtungsgehilfen des WP/vBP, für die dieser gemäß §§ 278, 831 BGB einzustehen hat, in den Versicherungsschutz einzubeziehen sind.

(4) Nach **Absatz 1 Nr. 3** ist im Vertrag zu regeln, dass der Versicherungsschutz sich während eines den Versicherungsnehmer treffenden vorläufigen Tätigkeits- und Berufsverbots (§ 111 WPO) auf den von der Wirtschaftsprüferkammer gemäß § 121 WPO bestellten Vertreter erstreckt.

(5) **Absatz 2** ermöglicht eine Vereinbarung im Versicherungsvertrag dergestalt, dass ungeachtet der unbegrenzten Jahreshöchstleistung des Mindestversicherungsschutzes und des Grundsatzes, wonach für jede Pflichtverletzung Versicherungsschutz bestehen muss, in bestimmten Fällen die Versicherungssumme nur einmal zur Verfügung gestellt werden muss. Derartige Vereinbarungen werden üblicherweise als Serienschadenklauseln bezeichnet.

(6) Serienschadenklauseln gibt es in Deutschland im Bereich der Vermögensschadenhaftpflichtversicherung bereits seit Anfang des 20. Jahrhunderts. Für WP/vBP wurde eine Regelung zur Serienschadenklausel erstmals im Rahmen der *Verordnung über die Berufshaftpflichtversicherung der Wirtschaftsprüfer und vereidigten Buchprüfer vom 8. Dezember 1967* eingeführt und danach in der zugunsten der satzungsrechtlichen Regelung aufgegebenen *Verordnung über die Berufshaftpflichtversicherung der Wirtschaftsprüfer und vereidigten Buchprüfer (WPBHV) vom 12. November 1998* in modifizierter Fassung übernommen. Regelungen für Serienschadenklauseln finden sich, wenn auch in unterschiedlichen Ausprägungen, auch in den Berufsrechten der Steuerberater, Rechtsanwälte, Notare und anderer Freier Berufe.

(7) Die Regelungen zur Serienschadenklausel in Absatz 2 entsprechen denjenigen in § 3 Absatz 2 der aufgehobenen WPBHV.

(8) Nach dem Regelungszusammenhang betrifft die Regelung zum Serienschaden in § 25 Absatz 2 nur die Ausgestaltung des Versicherungsvertrags, in der Regel durch Allgemeine Versicherungsbedingungen; die entsprechende Vereinbarung im Rahmen des Auftragsverhältnisses ist hiervon gesondert zu treffen, ggf. durch Verwendung von Allgemeinen Auftragsbedingungen, dann aber unter Beachtung des § 54a Absatz 1 Nr. 2 WPO. Ob und inwieweit Serienschadenklauseln durch AAB an den Auftraggeber oder sonstige Dritte weitergegeben werden können, ist allerdings nicht geklärt. In der Begründung zur WPBHV 1998, in der weder auf den Inhalt noch den Umfang der in § 3 Absatz 2 WPBHV enthaltenen Serienschadenklausel eingegangen wird, heißt es insoweit lediglich: „Aus pflichtversicherungsrechtlicher Sicht war es nicht angezeigt, dass der Versicherungsschutz die mögliche Haftung in vollem Umfang deckt.“

(9) **Absatz 2 Satz 1 Nr. 1** betrifft Fälle der gesamtschuldnerischen Haftung mehrerer versicherter Personen für eine berufliche Leistung. Hierbei kann zwar jeder Gesamtschuldner im Außenverhältnis in Anspruch genommen werden; insgesamt kann der Geschädigte den entstandenen Schaden aber nur einmal ersetzt verlangen. Ebenso kann im Verhältnis zwischen Versicherer und Versicherungsnehmer vereinbart werden, dass der Versicherer nur zu einer einmaligen Leistung der vereinbarten Versicherungssumme verpflichtet ist. Auch der Anspruch des Geschädigten gegenüber den Gesamtschuldnern ist dann auf eine einmalige Leistung der vereinbarten Haftungssumme beschränkt, wenn eine entsprechende Haftungsvereinbarung getroffen wurde.

(10) Solange in einem solchen Fall der Schaden unter der vereinbarten Versicherungssumme liegt, kommt der Regelung nur deklaratorische Wirkung zu. Sofern der Schaden dagegen die Versicherungssumme überschreitet, ergibt sich aus der Regelung eine

summenmäßige Beschränkung, die zu einer nicht von der Versicherung abgedeckten Haftung des Restbetrages führt. Insoweit besteht allerdings keine Besonderheit gegenüber sonstigen Fällen der Unterdeckung.

(11) **Absatz 2 Satz 1 Nr. 2** betrifft den Fall, in dem mehrere Pflichtverletzungen zu einem einheitlichen Schaden führen. Hier ist eine Verklammerung zu einem Versicherungsfall und damit zu nur einer einmaligen Leistungsverpflichtung des Versicherers gerechtfertigt, weil anderenfalls derjenige, der den Schaden durch mehrere Pflichtverletzungen verursacht hat, gegenüber demjenigen privilegiert würde, der lediglich eine Pflichtverletzung begangen hat. Ein einheitlicher Schaden liegt vor, wenn mehrere Verstöße zu einem nicht aufteilbaren Ergebnis führen. Dies ist z. B. nicht der Fall, wenn bei einer Betriebsprüfung gleichartige Fehler in Steuererklärungen mehrerer Jahre festgestellt werden, da jeder Verstoß zu einem abgrenzbaren Schaden geführt hat (BGH VersR 91, 873).

(12) Durch **Absatz 2 Satz 1 Nr. 3** wird es ermöglicht, sämtliche Folgen eines Verstoßes zu einem Schadensfall zu verbinden, auch wenn hieraus Schäden in mehreren aufeinanderfolgenden Jahren entstehen. Zusätzlich zu dieser Verklammerung mehrerer Schäden kann auch mehrfaches Tun oder Unterlassen zu einer einheitlichen Pflichtverletzung verklammert werden. Dies wird allerdings dadurch eingeschränkt, dass das Tun oder Unterlassen auf gleicher oder gleichartiger Fehlerquelle beruhen muss und die betreffenden Angelegenheiten miteinander in rechtlichem und wirtschaftlichem Zusammenhang stehen müssen.

(13) Als „gleich“ wird eine Fehlerquelle angesehen, wenn sie identisch ist bzw. ein Irrtum oder eine Fehleinschätzung unmittelbar mehrere fehlerhafte Verhaltensweisen ausgelöst hat. Für die Annahme einer „gleichartigen“ Fehlerquelle genügt hingegen eine Übereinstimmung in wesentlichen Punkten, ein wiederholter Fehler derselben Art bzw. eine Ursache, die sich wiederholt und immer wieder aufs Neue das fehlerhafte Verhalten bedingt.

(14) Unter den betreffenden Angelegenheiten, die in rechtlichem und wirtschaftlichem Zusammenhang stehen müssen, sind die einheitlichen Lebensvorgänge zu verstehen, in deren Zusammenhang es zu den Verstößen gekommen ist, zumeist die einzelnen Mandatsverhältnisse.

(15) Der erforderliche „rechtliche und wirtschaftliche Zusammenhang“ wird vom BGH als nur schwer zu präzisierende Klausel angesehen (BGH NJW.2003, 3705). Er grenzt stattdessen im Einzelfall negativ ab.

(16) Auch wenn ein Serienschaden im Sinne der Nr. 3 vorliegt, muss der Versicherer den eingetretenen Schaden oder die Schäden immer bis zur Höhe der vereinbarten Versicherungssumme ersetzen. Bei Aufträgen mit hohem Haftungsrisiko ist daher über die Mindestversicherungssumme hinausgehend der Abschluss einer gesonderten Objektversicherung mit einer entsprechend hohen Versicherungssumme dringend anzuraten (siehe auch Rz. 3 der Erläuterungen zu § 24). Die Verklammerung zu einem Serienschaden führt im Ergebnis dazu, dass auch ein vereinbarter Selbstbehalt nur einmal zum Tragen

kommt.

(17) Auch wenn keine über die Mindestversicherungssumme hinausgehende Versicherungssumme vereinbart wurde, kann bei einem Serienschaden im Sinne der Nr. 3 die Leistung des Versicherers nur auf das Fünffache der Mindestversicherungssumme begrenzt werden. Bei gesetzlichen vorgeschriebenen Pflichtprüfungen ist eine solche Begrenzung nicht zulässig, so dass in diesen Fällen die Serienschadenklausel keine Bedeutung hat.

Zu § 26:

(1) Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung in § 57 Absatz 4 Nr. 1 e WPO sowie den Regelungsbefehl in § 54 Absatz 3 WPO. Dieser sieht für die Berufssatzung u. a. Regelungen über zulässige Versicherungsausschlüsse vor.

(2) Ausdrücklich benannt wird in § 54 Absatz 3 WPO die Ausschlussmöglichkeit des Versicherungsschutzes wegen wissentlicher Pflichtverletzung (**Absatz 1 Nr. 1**). Im Grundsatz gleichlautende Regelungen enthalten auch die Berufsrechte der Steuerberater (§ 53a Absatz 1 Nr. 1 DVStB), Rechtsanwälte (§ 51 Absatz 3 Nr. 1 BRAO) und Notare (§ 19a Absatz 2 Nr. 2 BNotO), wobei für letztere nach § 67 Absatz 3 Nr. 3 BNotO die hiermit verbundene Einschränkung des Versicherungsschutzes durch eine von den Notarkammern abzuschließende sogenannte Vertrauensschadenversicherung (Notarversicherungsfonds) auszugleichen ist. Einige Rechtsanwaltskammern unterhalten ebenfalls derartige Vertrauensschadensversicherungen. Für die PartGmbH unter Beteiligung von Rechtsanwälten sowie die als Rechtsanwaltsgesellschaft anerkannte GmbH ist es seit dem Gesetz zur Einführung der Partnerschaftsgesellschaft mit beschränkter Berufshaftung allerdings nicht mehr möglich, den Versicherungsschutz bei wissentlicher Pflichtverletzung auszuschließen.

(3) Die Möglichkeit des vertraglichen Ausschlusses des Versicherungsschutzes bei wissentlicher Pflichtverletzung besteht aber in Abweichung von der Regelung in § 4 Absatz 1 Nr. 1 der außer Kraft getretenen WPBHV nur dann, wenn zugleich die Anwendung des – abdingbaren – § 103 VVG ausgeschlossen wird. Nach § 103 VVG ist der Versicherer bei Haftpflichtversicherungen nicht zur Leistung verpflichtet, wenn der Versicherungsnehmer vorsätzlich und widerrechtlich den bei dem Dritten eingetretenen Schaden verursacht hat. Die Vorschrift führt immer dann zu einem Leistungsausschluss, wenn der Vorsatz des Versicherungsnehmers nicht nur die Pflichtverletzung, sondern auch den Schadenseintritt umfasst, wobei hierfür jeweils der sogenannte bedingte Vorsatz und damit die „billigende Inkaufnahme“ genügt.

(4) Die Möglichkeit, den Versicherungsschutz alternativ hierzu vertraglich auszuschließen, beschränkt sich auf solche Fälle, in denen die Pflichtverletzung „wissentlich“ begangen wird. Es wird somit ein höherer Grad an Vorsätzlichkeit verlangt als beim Versicherungsausschluss nach § 103 VVG. Auf der anderen Seite ist es lediglich erforderlich, dass sich die „Wissentlichkeit“ auf die Pflichtverletzung als solche bezieht. Bezogen auf den eingetretenen Schaden muss hingegen weder eine „Wissentlichkeit“ noch eine schwächere Form der

Vorsätzlichkeit vorliegen.

(5) „Wissentlich“ handelt nur derjenige, der die verletzte Pflicht positiv kennt, wobei feststehen muss, dass er die Pflicht auch zutreffend gesehen hat (BGH 28.9.2005, VersR 2005, 106 ff.). Ein Irrtum über deren Inhalt schließt eine wissentliche Pflichtverletzung somit ebenso aus wie deren fahrlässige Unkenntnis. Der Versicherungsnehmer muss zudem das Bewusstsein gehabt haben, gesetz-, vorschrifts- oder pflichtwidrig zu handeln (OLG Karlsruhe 4.2.2005, DB 2005, 1681 ff.). Danach würde sich der Begriff „wissentlich“ nicht nur auf die positive Kenntnis der verletzten Pflicht beziehen, sondern auch auf die positive Kenntnis und damit das Bewusstsein, diese Pflicht durch die vorgenommene Handlung (oder ggf. durch ein pflichtwidriges Unterlassen) zu verletzen. Bei diesem Verständnis wäre hinsichtlich der Pflichtverletzung somit auch ein „Wollens“-Element erforderlich. Eine „wissentliche Pflichtverletzung“ kann daher auch nur bei konkreten und damit jedenfalls für den Betroffenen eindeutigen Verhaltenspflichten in Betracht kommen. Bei der Beurteilung der „Wissentlichkeit“ ist daher dessen berufliche Erfahrung zu berücksichtigen sowie festzustellen, welches Motiv der vorgenommenen Handlung oder der pflichtwidrigen Unterlassung zugrunde gelegen haben könnte (BGH 28.9.2005, VersR 2005, 106 ff.).

(6) Die nach **Absatz 1 Nr. 2** bestehende Möglichkeit, den Versicherungsschutz für Ersatzansprüche wegen Veruntreuung durch Personal, Angehörige oder Berufsangehörige, mit denen der Beruf nach außen gemeinschaftlich ausgeübt wird, auszuschließen, entspricht weitgehend der Regelung in § 51 Absatz 3 Nr. 5 BRAO. Der nach § 103 VVG bestehende Versicherungsausschluss bei vorsätzlich begangenen Straftaten würde sich – sofern er nicht abbedungen wurde - wegen § 25 Absatz 1 Nr. 2 nicht auf Fälle erstrecken, in denen sie von dem Versicherungsnehmer im weitesten Sinne „nahe stehenden“ Personen verübt werden. In Veruntreuungsfällen ist ein kollusives Zusammenwirken nicht auszuschließen, aber nur mit Schwierigkeiten nachzuweisen. Daher besteht hier die Möglichkeit des Ausschlusses des Versicherungsschutzes, wobei der Begriff der Veruntreuung im Sinne der Regelung die Untreue nach § 266 sowie die sog. Veruntreuung nach § 246 Absatz 2 StGB umfasst. Tatbestandsvoraussetzung ist bei der Untreue die Pflicht des Täters zur fremdnützigen Vermögensbetreuung. Die Veruntreuung setzt voraus, dass die unterschlagene Sache dem Täter anvertraut war. Als Angehörige im Sinne der Vorschrift gelten nach den Versicherungsbedingungen für Rechtsanwälte Ehegatten, Lebenspartner im Sinne des Lebenspartnerschaftsgesetzes oder einer vergleichbaren Partnerschaft nach dem Recht anderer Staaten sowie Verwandte oder Schwägerer in gerade Linie und Verwandte im zweiten Grad der Seitenlinie.

(7) Nach **Absatz 1 Nr. 3, Alt. 1** ist es zulässig, den Versicherungsschutz für Ersatzansprüche auszuschließen, die vor Gerichten in Nicht-EU/EWR-Staaten geltend gemacht werden.

(8) Gleiches gilt – unbeschadet der Ausnahmeregelung in Absatz 2 – gemäß **Absatz 1 Nr. 3, Alt. 2** für Ersatzansprüche, die zwar nicht vor Gerichten in Nicht-EU/EWR-Staaten geltend gemacht werden, aber auf einer Verletzung oder Nichtbeachtung des Rechts dieser Staaten beruhen.

(9) **Absatz 2** enthält eine Rückausnahme zu Absatz 1 Nr. 3, Alt. 2. Danach kann der Versicherungsvertrag den Versicherungsschutz für Ersatzansprüche wegen der Verletzung oder Nichtbeachtung des Rechts von Nicht-EU/EWR-Staaten dann nicht ausschließen, wenn das betreffende Mandat die Erbringung von Steuerrechtshilfe (§ 2 Absatz 2 WPO) nach dem Abgabenrecht dieser Staaten oder die Durchführung betriebswirtschaftlicher Prüfungen (§ 2 Absatz 1 WPO) zum Gegenstand hatte und – entweder nach den zugrunde liegenden vertraglichen Vereinbarungen oder nach den anwendbaren Kollisionsregeln des internationalen Privatrechts – deutschem Recht unterliegt.

Zu § 27:

(1) Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung in § 57 Absatz 4 Nr. 1 e WPO sowie den Regelungsbefehl in § 54 Absatz 3 WPO.

(2) **Absatz 1** regelt die Nachweispflichten hinsichtlich des Abschlusses einer Berufshaftpflichtversicherung vor der Bestellung als WP/vBP. Gleiches gilt im Verfahren der Anerkennung als Berufsgesellschaft.

(3) Strebt der Berufsangehörige eine selbstständige Tätigkeit (z. B. in eigener Praxis oder GbR) an, setzt die Bestellung zumindest den Nachweis einer vorläufigen Deckungszusage auf den Antrag zum Abschluss einer Berufshaftpflichtversicherung voraus. Solange diese nicht vorliegt, ist gemäß § 16 Absatz 1 Nr. 3 WPO die Bestellung zu versagen.

(4) Bei der vorläufigen Deckungszusage handelt es sich um einen selbstständigen Vertrag mit dem Ziel, den Deckungsschutz aus einem noch zu schließenden Versicherungsvertrag zeitlich vorzulegen. Die vorläufige Deckungszusage muss den Mindestversicherungsschutz des § 54 Absatz 1 WPO sowie der §§ 24, 25 gewähren. Nach Bestellung als WP/vBP ist unverzüglich der Nachweis des endgültigen Versicherungsschutzes zu erbringen. Dies hat anhand einer Bestätigung durch den Versicherer zu erfolgen. Selbstverständlich bleibt es dem Bewerber unbenommen, statt der vorläufigen Deckungszusage bereits vor Bestellung als WP/vBP den Abschluss eines Versicherungsvertrages nachzuweisen.

(5) **Absatz 2** erstreckt die Pflichten nach Absatz 1 sinngemäß auf den nach § 44b Absatz 4 WPO zu erbringenden Nachweis, dass bei Aufnahme einer Tätigkeit in einer GbR mit Personen oder Gesellschaften, die selbst nicht als WP/vBP bestellt oder als Berufsgesellschaft anerkannt sind, der nach § 54 Absatz 1 WPO vorgeschriebene Versicherungsschutz dem WP/vBP-Gesellschafter auch bei gesamtschuldnerischer Inanspruchnahme uneingeschränkt zur Verfügung steht.

(6) Gemäß § 131g WPO besteht für Staatsangehörige eines Mitgliedstaates der Europäischen Gemeinschaft oder eines anderen Vertragsstaates des Europäischen Wirtschaftsraumes unter bestimmten Voraussetzungen die Möglichkeit, abweichend von den Vorschriften des ersten und zweiten Abschnitts des Zweiten Teils der WPO als Wirtschaftsprüfer bestellt zu werden, wenn er eine Eignungsprüfung als Wirtschaftsprüfer abgelegt hat. Mit einer Bestellung zum Wirtschaftsprüfer in Deutschland unterliegt der

Berufsangehörige den entsprechenden Pflichten hinsichtlich Abschluss und Unterhalt einer Berufshaftpflichtversicherung gemäß den vorstehenden Vorschriften. Durch **Absatz 3** wird allerdings klargestellt, dass in diesem Fall und in Abweichung von § 23 Absatz 2 der Abschluss einer in einem der genannten Staaten abgeschlossenen Berufshaftpflichtversicherung als gleichwertig anzuerkennen ist, wenn diese in Bezug auf Deckungsbedingungen und -umfang den deutschen Anforderungen entspricht.

Zu § 28:

(1) Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung in § 57 Absatz 4 Nr. 1 e WPO sowie den Regelungsbefehl in § 54 Absatz 3 WPO.

(2) **Absatz 1 Satz 1** normiert für bestimmte, für den Versicherungsschutz relevante Umstände Meldepflichten gegenüber der Wirtschaftsprüferkammer. Die Meldepflichten stellen Berufspflichten dar. Durch die am XX.XX.2014 in Kraft getretene Neufassung der Berufssatzung sind die Meldepflichten auf die Fälle der Übernahme des Versicherungsvertrages von einem anderen Versicherer bzw. dessen Übergabe an einen anderen Versicherer durch Vertrag oder Rechtsnachfolge ausgedehnt worden. Diese Fälle waren von der Vorgängerregelung des § 6 WPBHV nicht eindeutig erfasst, auch wenn eine entsprechende Auslegung vor dem Hintergrund des Auskunftsanspruchs gemäß § 54 Absatz 2 WPO nahe lag.

(3) Zur Vereinfachung des Verfahrens hat der WP/vBP gemäß **Absatz 1 Satz 2** dem Versicherer im Versicherungsvertrag eine Satz 1 entsprechende Verpflichtung aufzuerlegen, die letzterer unmittelbar gegenüber der Wirtschaftsprüferkammer zu erfüllen hat. Der WP/vBP ist von seiner eigenen Mitteilungspflicht nach Satz 1 allerdings nur entbunden, soweit der Versicherer seinen vertraglichen Meldepflichten auch tatsächlich nachkommt.

(4) Gemäß **Absatz 2** sollen die in Absatz 1 normierten Meldepflichten auch im Fall des § 27 Absatz 3 vom Versicherer erfüllt werden. Ist dies aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen nicht sichergestellt, muss der WP der Wirtschaftsprüferkammer jährlich eine Bescheinigung des Versicherers vorlegen, aus der sich die Versicherungsbedingungen und der Deckungsumfang ergeben.

Sechster Abschnitt: Siegel

Zu § 29:

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

(2) In Entsprechung zu § 48 Absatz 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.

(3) **Absatz 1 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.

(4) 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 Absatz 5 Satz 2 WpHG, der auf die Vorschriften über die Bestellung des Abschlussprüfers und damit auf § 319 Absatz 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 Absatz 3 WpHG sind, zu beurteilen: In Satz 3 der Vorschrift wird – im Unterschied zu § 37w Absatz 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 Absatz 3 WpHG ist daher nicht dem WP oder vBP gesetzlich vorbehalten und somit auch nicht siegelungspflichtig.)

(5) Sofern das nicht prüfungspflichtige Mutterunternehmen eines Konzerns seinen Konzernabschluss einer freiwilligen Prüfung durch einen WP unterzieht, um die befreiende Wirkung gem. §§ 291 Absatz 2 Satz 1 Nr. 2, 292 Absatz 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.

(6) Ebenso sind Erklärungen über Prüfungsergebnisse nach §§ 41 Absatz 2, 50 EEG schon deshalb zu siegeln, weil die Prüfung WP/vBP vorbehalten ist. Die Pflicht zur Siegelung der Bescheinigungen besteht sowohl dann, wenn die Bescheinigungen verpflichtend (§ 31 Absatz 2 EEG) eingeholt, als auch dann, wenn sie freiwillig (§ 50 EEG) eingeholt werden. 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.

(7) 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 Absatz 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.

(8) **Absatz 2** eröffnet WP/vBP die Möglichkeit, Erklärungen über Prüfungsergebnisse sowie Gutachten, die nicht zu den gesetzlichen Vorbehaltsaufgaben im Sinne des 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 Absatzes 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.

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

(10) 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 § 30:

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

(2) § 30 enthält konkrete Vorgaben zur Größe des Siegels, zur Verwendung eines das Siegel kennzeichnenden Zackenrands und der in das Siegel aufzunehmenden Angaben.

Teil 2:

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

Zu Teil 2:

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

(2) Gestützt auf die Ermächtigung in § 57 Absatz 4 Nr. 2 a und b WPO enthält Teil 2 der Berufssatzung in seinem Ersten Abschnitt Konkretisierungen zum Erfordernis der Unparteilichkeit (§ 43 Absatz 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).

(3) Außerdem sind in Teil 2 weitere besondere Berufspflichten geregelt, die auf andere Ermächtigungsgrundlagen des § 57 Absatz 4 WPO gestützt sind, soweit sie ebenfalls Berufspflichten betreffen, die ausschließlich für die Durchführung von Prüfungen (Zweiter Abschnitt) oder die Erstattung von Gutachten (Dritter Abschnitt) zu beachten sind.

(4) In einem Vierten Abschnitten sind diejenigen Vorschriften zur Sicherung der Qualität der Berufsarbeit enthalten, die sich speziell auf den Bereich der Prüfungen beziehen.

Erster Abschnitt: Unparteilichkeit/Besorgnis der Befangenheit

Zu § 31:

(1) Die Vorschrift ist gestützt auf § 57 Absatz 4 Nr. 2 WPO.

(2) Neben der Pflicht zur persönlichen und wirtschaftlichen Unabhängigkeit (vergleiche § 2) fordert das Berufsrecht bei der Durchführung von Prüfungen (wobei hier nicht nur Prüfungsberichte im Sinne des § 321 HGB erfasst werden) und der Erstattung von Gutachten in § 43 Absatz 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.

(3) 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).

(4) **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 unparteilichen 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 § 32:

(1) Die Vorschrift ist gestützt auf § 57 Absatz 4 Nr. 2 WPO.

(2) Die berufsrechtliche Pflicht zur Versagung der Tätigkeit bei Besorgnis der Befangenheit

ist in § 49 Halbsatz 2 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.

(3) 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.

(4) 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 im Sinne des § 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.

(5) 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).

(6) Die in **Absatz 2 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 Absatz 1 Satz 5 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.

(7) **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 Begründung 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.

(8) **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 **Absatz 4 Satz 1 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.

(9) 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 Absatz 1 Satz 3 HGB, die ihrerseits die Netzwerkkriterien aus Art. 2 Nr. 7 der Abschlussprüferrichtlinie 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.“

(10) 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 Absatz 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.

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

(12) 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.

(13) Nach der Regierungsbegründung zu § 319b HGB ist von einer Verfolgung gemeinsamer wirtschaftlicher Interessen regelmäßig dann auszugehen, wenn die Netzwerkmitglieder bei ihrer Zusammenarbeit die Netzwerkkriterien erfüllen, die in Art. 2 Nr. 7 der Abschlussprüferrichtlinie 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.

(14) 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 Netzwerkbegriff erfüllen.

(15) 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.

(16) 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.

(17) Bei **Absatz 4 Satz 1 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.

(18) **Absatz 4 Satz 2** ist angelehnt an § 319 Absatz 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.

(19) **Absatz 4 Satz 3** nimmt den Gedanken aus § 319b Absatz 1 Satz 1 Halbsatz 2 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.

(20) Dieser Entlastungsbeweis ist dagegen nicht zulässig, wenn es um die Zurechnung von befangenheitsbegründenden Sachverhalten geht, die aus dem Selbstprüfungsverbot (§ 36) herrühren. Wie in der Regierungsbegründung zu der parallelen Vorschrift in § 319b Absatz 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 (§ 34 Absatz 2).

(21) Nachdem der deutsche Gesetzgeber für die Umsatzabhängigkeit (§ 319 Absatz 3 Satz 1 Nr. 5, § 319a Absatz 1 Satz 1 Nr. 1 HGB) die Zurechnung für bei der Prüfung beschäftigte Personen (§ 319 Absatz 3 Satz 1 Nr. 4 HGB), Ehegatten oder Lebenspartnern (§ 319 Absatz 3 Satz 2 HGB) sowie in Netzwerken (§ 319b Absatz 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.

(22) 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. §§ 17 Absatz 2, 51 Nr. 1). Die Erstellung einer umfassenden „Checkliste“ ist nicht erforderlich. Vielmehr genügt die Dokumentation der Tatsache der Prüfung sowie ggf. aufgetretener Risiken (vgl. § 32 Absatz 2 Satz 2).

Zu § 33:

(1) Die Vorschrift ist gestützt auf § 57 Absatz 4 Nr. 2 WPO.

(2) 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 Absatz 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. § 33 bezieht sich hingegen nur auf solche Schutzmaßnahmen, die der WP/vBP selbst gegen weiterhin bestehende Gefährdungen treffen kann und muss, um im Sinne des § 32 Absatz 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.

(3) Unter Aufsichtsgremien im Sinne von **Absatz 1 Nr. 1** ist insbesondere der Aufsichtsrat zu verstehen. Als Aufsichtsstellen im Sinne von **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.

(4) Schutzmaßnahme im Sinne von **Absatz 1 Nr. 3** kann die Veröffentlichung von Honoraren sein.

(5) 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.

(6) Die Einrichtung von Firewalls im Sinne von **Absatz 1 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.

(7) Die in **Absatz 2** vorgesehene Dokumentationspflicht für Schutzmaßnahmen ergänzt die Dokumentationspflicht gemäß § 32 Absatz 5, kommt also nur dann zum Tragen, wenn überhaupt Befangenheitsgründe bestehen, die das Ergreifen von Schutzmaßnahmen erforderlich machen.

Zu § 34:

(1) Die Vorschrift ist gestützt auf § 57 Absatz 4 Nr. 2 WPO.

(2) **Absatz 1 Satz 1** stellt klar, dass bei einer Verwirklichung der Tatbestände des § 319 Absatz 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 Absatz 2 HGB übereinstimmt, der durch die Tatbestände im Sinne des § 319 Absatz 3 HGB konkretisiert wird.

(3) 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. Gründungsprüfungen nach §§ 33 ff. AktG), gesetzlich vorgeschriebenen Ordnungsprüfungen 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 **Absatz 1 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 Absatz 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.

(4) Zu den absoluten Ausschlussgründen gehört neben den Tatbeständen des § 319 Absatz 3 HGB auch die Verwirklichung von Tatbeständen, die im Netzwerk zugerechnet werden. Dies gilt nach § 319b Absatz 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 Absatz 3 Satz 1 Nr. 3, § 319a Absatz 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 (§ 32 Absatz 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 Absatz 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 Absatz 1 Satz 1 HGB angesprochenen Gefährdungstatbestände des § 319 Absatz 3 Satz 1 Nr. 1, 2 und 4 und Absatz 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.

(5) 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.

(6) 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 Absatz 3 HGB beschriebenen Sachverhaltskonstellationen als solche nicht abschließend, so dass bei hinzutretenden weiteren Umständen im Sinne des § 32 Absatz 2 Satz 2 eine Gefährdung der Unbefangenheit anzunehmen sein kann. Solche weiteren Gefährdungen können sich aus anderen Sachverhalten, aber auch aus besonderen erschwerenden Merkmalen (z. B. der besonderen wirtschaftlichen Bedeutung) des jeweiligen Sachverhalts ergeben.

(7) **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).

(8) Auf Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Buchprüfungsgesellschaften finden die Vorschriften Anwendung (vgl. § 54 Absatz 1 Satz 2), sofern die für diese geltenden Tatbestände der § 319, 319b oder – in seinem Regelungsbereich – des § 319a HGB verwirklicht sind.

(9) **Absatz 5** entspricht § 319 Absatz 5 HGB und dient der Klarstellung, dass die Anforderungen des § 34 auch für (gesetzliche und freiwillige) Konzernabschlussprüfungen gelten.

Zu § 35:

(1) Die Vorschrift ist gestützt auf § 57 Absatz 4 Nr. 2 WPO.

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

(3) 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.

(4) 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 Kreditgewährung oder die Übernahme einer Bürgschaft oder Garantie durch den Abschlussprüfungsmandanten zu Gunsten der WP-/vBP-Praxis, eines Mitglieds des Prüfungsteams oder einer Person im Sinne des § 32 Absatz 4 Nr. 4 führt zu einer Gefährdung der Unbefangenheit. Handelt es sich bei dem Abschlussprüfungsmandanten um ein Finanzdienstleistungsinstitut, so sind allerdings Schutzmaßnahmen möglich, sofern Kredit, Bürgschaft oder Garantie zu marktüblichen Konditionen abgeschlossen sind. Einlagen oder Wertpapierdepots bei einem Abschlussprüfungsmandanten, der ein Finanzdienstleistungsinstitut ist, stellen eine Gefährdung der Unbefangenheit dar, sofern diese nicht zu marktüblichen Konditionen erfolgen.

(5) 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.

(6) Während kapitalmäßige oder sonstige finanzielle Bindungen des WP/vBP bzw. der Praxis gegenüber dem zu prüfenden oder zu beratenden Unternehmen unter Absatz 1 Nr. 1 fallen, betrifft die Regelung in **Absatz 1 Nr. 6** den Fall, dass ein für die WP/vBP-Praxis eingerichteter Pensionsplan Anteile am oder sonstige kapitalmäßige Bindungen zu dem Abschlussprüfungs- bzw. Beratungsmandanten unterhält. Nicht gemeint ist hier der Fall, dass der WP/vBP Versorgungszusagen vom Auftraggeber annimmt (siehe hierzu § 2 Absatz 2 Nr. 6).

(7) **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.

(8) 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 oder sonstigen Dienstleistung 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.

(9) 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.

(10) **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.

(11) Nach **Absatz 2 Nr. 3** kann die Aufnahme von Verhandlungen über ein künftiges Arbeitsverhältnis zwischen dem Abschlussprüfungsmandanten und einem Mitglied des Prüfungsteams zu einer Gefährdung der Unbefangenheit aufgrund von Eigeninteresse führen.

Zu § 36:

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

(2) **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).

(3) 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 § 35 Absatz 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.

(4) **Absatz 3** entspricht § 319 Absatz 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.

(5) 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 Mitwirkung 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.

(6) 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. Hatte der WP/vBP in der Vergangenheit Leitungsfunktionen übernommen, ist die zeitliche Komponente bei der Beurteilung einer möglichen Unbefangenheitsgefährdung zu berücksichtigen; eine Befangenheit ist in jedem Falle anzunehmen, wenn seit der

Ausübung der Leitungsfunktion – in Anlehnung an § 43 Absatz 3 WPO, § 319a Absatz 1 Nr. 4 HGB – erst zwei oder weniger Jahre vergangen sind.

(7) 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.

(8) Nach den allgemeinen Zurechnungsvorschriften (vgl. § 32 Absatz 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.

(9) Wechselt eine Person, die bisher bei der Prüfung beschäftigt war, auf Dauer in eine Leitungsfunktion bei dem Unternehmen, löst dies das Tätigkeitsverbot aus § 319 Absatz 3 Nr. 3 lit. c HGB nicht aus, weil durch Beendigung der Tätigkeit für den Prüfer der Zurechnungstatbestand entfällt. Wer selbst Abschlussprüfer oder verantwortlicher Prüfungspartner bei einem Unternehmen im Sinne des § 319a Absatz 1 Satz 1 HGB war, hat allerdings das Tätigkeitsverbot des § 43 Absatz 3 WPO zu beachten; der Cooling-off-Zeitraum beträgt zwei Jahre nach Beendigung der Prüfungstätigkeit. Im Übrigen ist zu prüfen, ob aus sonstigen Gesichtspunkten (z. B. persönliche Vertrautheit; vgl. dazu § 38) eine Befangenheit des Prüfers zu besorgen ist.

(10) Die Erbringung von Finanzdienstleistungen im Sinne des **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.

(11) 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.

(12) 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 fortgeschrieben 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.

(13) 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 Selbstprüfungsrisiko 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 § 34 Absatz 2 nicht ein.

(14) 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.

(15) 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.

(16) Die Prüfung der Werthaltigkeit von Sacheinlagen (vgl. §§ 33 f., 183 Absatz 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.

(17) 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.

(18) 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 Absatz 2 Satz 2 AktG).

(19) 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.

(20) **Absatz 7** stellt klar, dass Steuerberatungsleistungen lediglich bei der Prüfung von Unternehmen, die kapitalmarktorientiert im Sinne des § 264d HGB sind, 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 keine Besorgnis der Befangenheit, wenn der WP/vBP die (Steuer-) Rechtslage entweder abstrakt (z. B. bei Änderungen von Gesetzen oder der Rechtsprechung) 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.

(21) 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 Selbstprüfungsrisikos. Hiervon abzugrenzen sind Beratungsleistungen, die sich nur mittelbar auf den Abschluss auswirken sowie eine Mitwirkung im Rahmen der prüferischen Aufgaben (dazu schon Absatz 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 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 Programmierfordernisse 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 § 37:

(1) Die Vorschrift ist gestützt auf § 57 Absatz 4 Nr. 2 WPO.

(2) 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.

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

(4) 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.

(5) 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. Die vorstehenden Ausführungen betreffen allerdings ausschließlich den Gesichtspunkt einer möglichen Besorgnis der Befangenheit durch Interessenvertretung im Sinne des § 37 Absatz 3. Ist die Treuhandfunktion im Auftrag von Gesellschaftern – wie in der Regel – mit dem Halten der Anteile an der Gesellschaft verbunden, liegt für die gleichzeitige Tätigkeit als Abschlussprüfer ein Ausschlussgrund im Sinne des § 319 Absatz 3 Satz 1 Nr. 1 HGB immer und unabhängig davon vor, ob die Anteile nur einzelner oder aller Gesellschafter gehalten werden. Dies gilt nicht nur bei gesetzlichen Abschlussprüfungen nach § 316 ff. HGB, sondern über § 49 WPO und § 34 Absatz 1 Satz 2 auch bei nicht gesetzlich vorgeschriebenen Prüfungen, wenn ein Bestätigungsvermerk verwendet wird, der

dem des § 322 HGB nachgebildet ist.

Zu § 38:

(1) Die Vorschrift ist gestützt auf § 57 Absatz 4 Nr. 2 WPO.

(2) Ebenso wie bei der Interessenvertretung (§ 37) werden auch hier nicht alle Fälle persönlicher Vertrautheit erfasst, sondern nur solche von einigem Gewicht. Enge persönliche Beziehungen im Sinne des § 38 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. In Anlehnung an internationale Grundsätze sind neben bestehenden Beziehungen auch beendete enge persönliche Beziehungen zu berücksichtigen. Diese können aber selbstverständlich und erst recht nur dann von Bedeutung sein, wenn sie im Zeitpunkt der Prüfungsdurchführung noch geeignet sind, die Urteilsbildung zu beeinflussen. 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 § 32 Absatz 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 Auftragsteams, 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 Schutzmaßnahmen 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 Absatz 1 Satz 1 HGB, darf er dort nach § 43 Absatz 3 WPO zwei Jahre lang keine wichtige Führungstätigkeit ausüben. Nach Ablauf dieser Frist sind Schutzmaßnahmen nicht mehr erforderlich. Übt der Wechselnde während des Cooling-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.

Zweiter Abschnitt: Prüfungsdurchführung

Zu § 39:

(1) Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung gemäß § 57 Absatz 4 Nr. 1 a WPO und ergänzt die allgemeinen Regelungen in § 3 Absatz 2 und 3.

(2) Zur Sicherstellung der Einhaltung der Berufspflichten aus § 39 sind bei der Abwicklung betriebswirtschaftlicher Prüfungen, bei denen das Berufssiegel geführt wird, nach § 51 Nr. 9

Regelungen im Qualitätssicherungssystem der WP/vBP-Praxis vorzusehen.

(3) **Absatz 1** beschreibt die wesentlichen Pflichten der Praxisleitung vor und im Zusammenhang mit der Annahme eines Prüfungsauftrages.

(4) Wie bei jeder Auftragsannahme muss gewährleistet sein, dass der WP/vBP fachlich und persönlich geeignet ist und über die für die Bearbeitung nötige Zeit verfügt. **Absatz 1 Satz 1** nimmt auf diese in § 3 Absatz 2 enthaltenen Pflichten noch einmal ausdrücklich Bezug. Ebenfalls noch einmal angesprochen wird die in § 32 Absatz 5 enthaltene Pflicht, vor der Auftragsannahme zu prüfen, ob die Unbefangenheit gefährdende Umstände vorliegen. Ergänzt wird Satz 1 um die Pflicht, diese Prüfung auf alle Umstände zu erstrecken, die zur Versagung der Tätigkeit verpflichten würden.

(5) **Absatz 1 Satz 2** bezieht sich speziell auf gesetzlich vorgeschriebene Abschlussprüfungen und verpflichtet die Praxisleitung dazu, das Vorliegen der gesetzlichen Bestimmungsvoraussetzungen zu überprüfen. Insbesondere ist sicherzustellen, dass die nach § 319 Absatz 1 Satz 3 HGB erforderliche Teilnahmebescheinigung oder Ausnahmegenehmigung vorliegt.

(6) Durch eine sachgerechte Gesamtplanung von Prüfungsaufträgen ist nach **Absatz 2** 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.

(7) **Absatz 3 Satz 1** stellt die Bedeutung der Festlegung der Verantwortlichkeit innerhalb der WP/vBP-Praxis für die Auftragsdurchführung klar. Es ist nicht zwingend, lediglich einen für die Auftragsdurchführung Verantwortlichen zu bestimmen. Im Falle von zwei oder mehr Auftragsverantwortlichen muss die Aufteilung der hiermit verbundenen Pflichten in einer Weise organisiert werden, dass im Ergebnis jeder die voll berufsrechtliche Verantwortung für die Arbeitsergebnisse übernehmen kann. Soweit im Folgenden von „dem“ für die Auftragsdurchführung Verantwortlichen gesprochen wird, schließt dies die Möglichkeit weiterer Auftragsverantwortlicher jeweils mit ein.

(8) **Absatz 3 Satz 2** verpflichtet den Auftragsverantwortlichen, sich von der Ordnungsmäßigkeit der Auftragsannahme selbst zu überzeugen. Dies schließt die Überzeugung ein, dass geeignete Verfahren zur Annahme und Fortführung von Mandantenbeziehungen und Prüfungsaufträgen befolgt wurden sowie die Pflicht zur

Feststellung, dass die in dieser Hinsicht gezogenen Schlussfolgerungen angemessen sind. Falls der Auftragsverantwortliche Informationen erlangt, die dazu geführt hätten, dass die Praxisleitung den Prüfungsauftrag abgelehnt hätte, wenn diese Informationen früher verfügbar gewesen wären, muss der Auftragsverantwortliche diese Informationen umgehend der Praxisleitung mitteilen, so dass die Praxisleitung und der Auftragsverantwortliche die notwendigen Maßnahmen ergreifen können.

(9) Des Weiteren wird durch **Absatz 3 Satz 3** die Pflicht des für die Auftragsdurchführung Verantwortlichen zur maßgeblichen Bestimmung der Prüfungsplanung festgelegt.

(10) **Absatz 4** legt die Anforderungen an die Auswahl der Mitglieder des Prüfungsteams fest sowie von Sachverständigen, die dem Prüfungsteam nicht angehören. Dadurch soll sichergestellt werden, dass die fachlichen Anforderungen an die Abwicklung des Auftrages sich in der Zusammensetzung des Prüfungsteams und der Heranziehung etwaiger externer Sachverständiger widerzuspiegeln haben. Es ist bei der Auswahl der Mitglieder des Prüfungsteams auf die Qualifikation der Gehilfen und Mitarbeiter, die Kontinuität und/oder den planmäßigen Wechsel in der personellen Besetzung, die zeitliche Verfügbarkeit und Unabhängigkeit der Gehilfen und Mitarbeiter gegenüber dem Mandanten sowie die Erfahrung in der Führung der Gehilfen und Mitarbeiter zu achten. Das Verständnis für das Qualitätssicherungssystem der Praxis muss soweit vorhanden sein, dass die zugewiesenen Aufgaben des Gehilfen und Mitarbeiters im Prüfungsteam unter Beachtung auch der Qualitätssicherungsvorgaben erfüllt werden.

(11) **Absatz 5** nennt den Grundsatz des angemessenen Personal- und Zeiteinsatzes bei der Durchführung von gesetzlichen Abschlussprüfungen und konkretisiert die Vorschrift des § 39 Absatz 2 zur sachgerechten Prüfungsplanung, insbesondere in personeller und zeitlicher Hinsicht. Die Regelung bezieht sich auf die Anzahl der für die Auftragsabwicklung aufgewendeten Stunden und auf die Qualität des eingesetzten Personals. Die Satzungsregelung ist erforderlich, um einen Vergleichsmaßstab gemäß § 55 Absatz 1 Satz 4 WPO und § 48 Absatz 1 Satz 2 zu schaffen, der es der Wirtschaftsprüferkammer ermöglicht, die Angemessenheit der Prüfungszeit und des Einsatzes qualifizierten Personals festzustellen. Ferner ist eine Regelung für angemessenen Personal- und Zeiteinsatz zu treffen, da § 48 Absatz 2 die Möglichkeit der Vereinbarung eines Pauschalhonorars eröffnet. Bei der Vereinbarung von Pauschalhonoraren besteht grundsätzlich die Gefahr, dass der Personal- und Zeiteinsatz zu gering bemessen werden könnte.

(12) **Absatz 6**: Von Sonderfällen abgesehen (Rz. 13) konnte auf Grund statistischer Analysen eine Korrelation zwischen Mandatsgröße, bestimmbar durch Bilanzsumme, Umsatz und bestimmte finanzielle Erträge des geprüften Unternehmens, und den aufzuwendenden Stunden ermittelt werden. Hieraus wurde eine Tabelle für den Mindeststundenaufwand entwickelt, die Abschlussprüfungen ab der prüfungspflichtigen Kapital- bzw. Personenhandelsgesellschaft umfasst. Die in Anlage 2 aufgeführten Stunden stellen ein Mindeststundenvolumen dar, das im Regelfall nicht unterschritten werden darf. Die Einteilung der zu prüfenden Unternehmen (Summe aus Bilanzsumme, Umsatzerlöse und Erträge im Sinne des § 275 Absatz 2 Nr. 9 bis 11 HGB) in der Tabelle (Anlage 2) erfolgt in Bandbreiten,

die Arbeitsstunden in Bandbreiten korrespondieren hiermit.

(13) Nicht erfasst sind Holding-Gesellschaften, Kredit- und Finanzdienstleistungsinstitute und Versicherungen. Diese Regelung ist jedoch nicht abschließend. Weitere Ausnahmefälle, beispielsweise bei Einproduktunternehmen, sind in der Dokumentation des Abschlussprüfers zu begründen. Die Vorgaben in der Anlage 2 erfassen gleichwohl die weit überwiegende Anzahl von gesetzlichen Abschlussprüfungen. Die Prüfung von Gesellschaften mit einer Kennziffer von über 120 Millionen € werden von diesem Schema nicht erfasst, da die Prüfer dieser Unternehmen überwiegend weiter gehenden berufsrechtlichen Kontrollen unterliegen.

(14) Der genannte Mindestzeitaufwand ist für alle anderen gesetzlichen Abschlussprüfungen im Bereich der erfassten Größenordnungen verbindlich in dem Sinne, dass Abweichungen nach unten begründungspflichtig werden.

(15) **Absatz 7** legt fest, dass als weiterer Bestandteil der Qualitätssicherung ein angemessener Personaleinsatz durch Berufsträger selbst zu erbringen ist. Die aufzuwendenden Stunden sind im Regelfall auf mindestens 20% des gesamten Zeitaufwandes bei jeder einzelnen gesetzlichen Abschlussprüfung festgelegt. Der Anteil, der durch Berufsträger zu leisten ist, schließt alle an der Auftragsabwicklung beteiligten WP/vBP ein. Abweichungen nach unten sind begründungspflichtig.

(16) **Absatz 8** regelt die Nachweispflichten, die sich auf die Dokumentation des Einsatzes der gearbeiteten Stunden sowie die Qualifikation der eingesetzten Mitarbeiter beziehen. Im Rahmen eines angemessenen Qualitätssicherungssystems liegen diese Angaben pro Abschlussprüfung regelmäßig vor, so dass sich für die Praxis keine Zusatzbelastung ergibt. Diese Aufzeichnungen stellen einen Teil der Auftragsdokumentation des Abschlussprüfers dar (§ 51b Absatz 1 WPO, § 46). Sie sind auftragsbezogen in der Praxis für Berufsaufsichtszwecke bereitzuhalten.

Zu § 40:

(1) Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung in § 57 Absatz 4 Nr. 1 a WPO und legt die wesentlichen Pflichten des für die Auftragsdurchführung verantwortlichen WP/vBP im Rahmen der Auftragsabwicklung fest.

(2) Zur Sicherstellung der Einhaltung der Berufspflichten aus § 40 sind bei der Abwicklung betriebswirtschaftlicher Prüfungen, bei denen das Berufssiegel geführt wird, nach § 51 Nr. 10 Regelungen im Qualitätssicherungssystem der WP/vBP-Praxis vorzusehen.

(3) Nach **Absatz 1** hat der für die Auftragsdurchführung verantwortliche WP/vBP die Verantwortung für die Gesamtqualität der Prüfung zu übernehmen und sich bei der Durchführung einer Prüfung an den tatsächlichen Gegebenheiten des Prüfungsgegenstandes, namentlich Größe, Komplexität und Risiko, zu orientieren und damit den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu beachten (so genannte skalierte Prüfungsdurchführung).

(4) Die Übernahme der Gesamtverantwortung schließt die Verantwortung für die Anleitung, Überwachung und Durchführung des Prüfungsauftrags in Übereinstimmung mit den beruflichen Standards sowie maßgebenden gesetzlichen und anderen rechtlichen Anforderungen ein und bezieht sich insbesondere auf die Angemessenheit des Prüfungsvermerks unter den gegebenen Umständen.

(5) Des Weiteren beinhaltet die Gesamtverantwortung des für die Auftragsdurchführung verantwortlichen WP/vBP, dass Durchsichten in Übereinstimmung mit den von der Praxis angewandten Regelungen und Verfahren für Durchsichten durchgeführt werden. Daher muss er zum oder vor dem Datum des Prüfungsvermerks durch eine Durchsicht der Prüfungsdokumentation und durch Besprechungen mit dem Prüfungsteam davon überzeugt sein, dass ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zur Abstützung der gezogenen Schlussfolgerungen und für die Erteilung des Prüfungsvermerks erlangt wurden.

(4) Die Beachtung des Verhältnismäßigkeitsprinzips bedeutet, dass sich ungeachtet des Erfordernisses einer im Ergebnis stets gleich hohen Prüfungsqualität und Verlässlichkeit des Prüfungsurteils der Weg zu deren Erreichung größen-, komplexitäts- und risikoabhängig von Prüfungsgegenstand zu Prüfungsgegenstand unterscheiden kann. Diesen Weg der Zielerreichung, d. h. Festlegung und Umsetzung von Art, Umfang und Dokumentation der Prüfungsdurchführung, hat der verantwortliche Abschlussprüfer im Sinne des § 39 Absatz 3 im Rahmen seiner Eigenverantwortlichkeit nach pflichtgemäßem Ermessen zu bestimmen. Dabei sind etwaige gesetzliche Anforderungen zu beachten.

(5) Das Konzept der Verhältnismäßigkeit der Prüfungsdurchführung ist grundsätzlich losgelöst von der Frage, welche Prüfungsstandards (nationale oder internationale) der Prüfung zugrunde gelegt werden. Ebenso ist die skalierte Prüfungsdurchführung nicht allein auf Abschlussprüfungen nach §§ 316ff. HGB beschränkt, sondern auch auf sonstige betriebswirtschaftliche Prüfungen im Sinne des § 2 Absatz 1 WPO (bspw. Prüfungen nach § 16 MaBV) übertragbar.

(6) Zudem sind die Überlegungen zur skalierten Prüfungsdurchführung nicht auf die Prüfung von kleinen und mittleren Unternehmen (KMU) beschränkt, sondern grundsätzlich bei jeder Prüfung – unabhängig von bspw. Rechtsform oder Größe des Prüfungsgegenstandes – anwendbar. Bei gleicher Prüfungsqualität und Verlässlichkeit des Prüfungsurteils bestimmen sich Art, Umfang und Dokumentation der Prüfungsdurchführung in Abhängigkeit von Größe, Komplexität und Risiko des Prüfungsgegenstands. Unterschiedlich ist letztlich der Grad der Skalierbarkeit der Prüfungsanforderungen.

(7) In der Prüfungsdokumentation ist aber immer Folgendes festzuhalten:

- Festgestellte Probleme bei der Einhaltung der Berufspflichten und wie diese gelöst wurden;
- Schlussfolgerungen über die Einhaltung der für den Prüfungsauftrag geltenden Unabhängigkeitsanforderungen sowie relevante Besprechungen mit der Praxis, die diese Schlussfolgerungen stützen;
- Schlussfolgerungen zur Annahme und Fortführung von Mandantenbeziehungen und Prüfungsaufträgen;

- Art und Umfang von im Laufe der Abschlussprüfung durchgeführten Konsultationen und daraus resultierenden Schlussfolgerungen.

(8) *Art und Umfang der Prüfungsdurchführung* bezieht sich insbesondere auf die Bestimmung von Wesentlichkeiten, die Festlegung von Art und Anzahl von Prüfungsaktivitäten, den Umfang der Prüfungsnachweise sowie die Festlegung von Stichproben und Stichprobenverfahren.

(9) Die *Größe* eines Unternehmens als quantitatives Merkmal kann allein jedoch nicht das ausschlaggebende Kriterium zur Festlegung des Grades der Skalierbarkeit der Prüfungsdurchführung sein. Die qualitativen Aspekte Komplexität und Risiko des Prüfungsgegenstandes sind stärker zu gewichten. Dabei sollte im Zweifelsfall dem Risiko-Kriterium höchstes Gewicht beigemessen werden.

(10) Unter *Komplexität* wird in erster Linie die Kompliziertheit der bilanziellen und außerbilanziellen Sachverhalte (abgeleitet aus der Komplexität der Geschäftstätigkeit) verstanden.

(11) Unter *Risiko* ist die Möglichkeit einer wesentlichen falschen Darstellung im zu prüfenden Abschluss zu verstehen. Dieses leitet sich wiederum unter anderem aus dem Risiko der Geschäftstätigkeit, der Komplexität der Geschäftsvorfälle und der Art der Buchführung des Mandanten ab. Insoweit liegt dem Grundgedanken der Skalierung der risikoorientierte Prüfungsansatz zugrunde. Der Abschlussprüfer hat nach seinem pflichtgemäßen Ermessen die Aspekte Größe, Komplexität und Risiko zu beurteilen und anhand einer sachgerechten Gewichtung den Grad der Skalierbarkeit der Prüfungsdurchführung abzuleiten.

(12) **Absatz 2 Satz 1** verpflichtet den für die Auftragsdurchführung verantwortlichen WP/vBP, die bei der Prüfungstätigkeit eingesetzten Gehilfen und Mitarbeiter in angemessener und ausreichender Weise mit den Aufgaben bei der Abwicklung einzelner Prüfungsaufträge vertraut zu machen und auf ihre Verantwortlichkeit hinzuweisen (zum Begriff des Gehilfen einschließlich des externen Sachverständigen sowie des Mitarbeiters siehe Erläuterungen zu § 19 Absatz 3). Dieser Informationspflicht kommt der für die Auftragsdurchführung verantwortliche 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.

(13) **Absatz 2 Satz 3** soll insbesondere sicherstellen, dass die Mitglieder des Prüfungsteams bei schwierigen oder streitigen Fragen nicht eigenmächtig handeln, sondern dem Auftragsverantwortlichen informieren, damit dieser z. B. erforderliche Konsultationen

veranlassen kann.

(14) Nach **Absatz 3 Nr. 1** obliegt dem für die Auftragsdurchführung Verantwortlichen, auf Anzeichen möglicher Verstöße gegen die relevanten beruflichen Verhaltensanforderungen durch Mitglieder des Prüfungsteams zu achten und gegebenenfalls geeignete Maßnahmen zu ergreifen. Unter relevanten berufliche Verhaltensanforderungen sind die berufsrechtlichen Pflichten zu verstehen, wie sie in der WPO sowie der Berufssatzung geregelt sind. Bei WP/vBP oder Prüfungsgesellschaften, die sich zur Einhaltung des IESBA Code of Ethics verpflichtet haben, gehört auch dieser unmittelbar zu den maßgeblichen beruflichen Verhaltensanforderungen.

(15) Nach **Absatz 3 Nr. 2** hat der Auftragsverantwortliche die für den Auftrag geltenden Anforderungen an die Unabhängigkeit zu beurteilen, hierzu entsprechende Informationen einzuholen und erforderlichenfalls geeignete Maßnahmen zu ergreifen.

(16) Nach **Absatz 3 Nr. 3** muss der Auftragsverantwortliche dafür sorgen und sich davon überzeugen, dass bei schwierigen oder umstrittenen Sachverhalten eine Konsultation durchgeführt wird (siehe auch § 41 Absatz 1 Satz 1 Nr. 2) und deren Ergebnisse in die zu treffende Schlussfolgerung einbezogen werden.

(17) **Absatz 4** hebt die besondere Verantwortung des für den Auftrag verantwortlichen WP/vBP für die Richtigkeit des Prüfungsergebnisses hervor. Er darf sich daher nicht ohne weiteres auf die Arbeitsergebnisse der an der Prüfung beteiligten Gehilfen und Mitarbeiter verlassen, sondern muss sich selbst in einem Umfang an der Prüfungsdurchführung beteiligen, die ihm eine zuverlässige, auf eigenen Kenntnissen beruhende Urteilsbildung ermöglicht. Dies beinhaltet die Pflicht, die von den Gehilfen und Mitarbeitern vorgenommenen Prüfungshandlungen und -ergebnisse sowie deren Dokumentation auf die Einhaltung der gesetzlichen und fachlichen Regeln zu beurteilen. Soweit es sich bei den Gehilfen um interne oder externe Sachverständige handelt (zum Begriff des Gehilfen einschließlich des Sachverständigen sowie des Mitarbeiters siehe Erläuterungen zu § 19 Absatz 3), beschränkt sich die Beurteilung naturgemäß auf die Angemessenheit seiner Arbeit (Satz 5).

(18) **Absatz 5** regelt den Fall, dass bei nicht gesetzlich vorgeschriebenen Prüfungen der gesetzliche Bestätigungsvermerk in § 322 HGB nachgebildet wird. Besondere Regelungen für diese Fallgestaltung enthalten auch §§ 34 Absatz 1 Satz 2, 45 Absatz 3 sowie 47 Absatz 5.

(19) **Absatz 5 Satz 1** stellt klar, dass bei Nachbildung des Bestätigungsvermerks in § 322 HGB die Prüfung nach Art und Umfang wie bei einer gesetzlich vorgeschriebenen Abschlussprüfung im Sinne der §§ 316 ff. HGB durchzuführen ist. Dies gilt unabhängig davon, ob in dem Bestätigungsvermerk ausdrücklich auf § 317 HGB Bezug genommen wird oder nicht. Mit der Regelung wird ein bereits seit langem geltender berufsublicher Grundsatz eine verbindliche Berufspflicht. Hierdurch soll eine Täuschung des Rechtsverkehrs vermieden werden. Wird eine nicht gesetzlich vorgeschriebene Prüfung nicht nach Art und Umfang wie eine Abschlussprüfung nach §§ 316 ff. HGB durchgeführt, darf demzufolge kein

„Bestätigungsvermerk“ erteilt werden, sondern lediglich ein „Prüfungsvermerk“ oder eine „Bescheinigung“. Keine Auswirkung hat die Regelung auf die Siegelführung. Auch bei einem dem § 322 HGB nachgebildeten Bestätigungsvermerk bleibt es dabei, dass eine dem WP/vBP nicht gesetzlich vorbehalten Prüfung zwar gesiegelt werden kann, aber nicht muss.

(20) **Absatz 5 Satz 2** ergänzt Satz 1 und stellt klar, dass bei Nachbildung des gesetzlichen Bestätigungsvermerks in § 322 HGB auch ein Prüfungsbericht zu erstellen ist und auch dieser den gesetzlichen Anforderungen entsprechen muss, die für die gesetzliche Abschlussprüfung nach §§ 316 ff. HGB gelten.

Zu § 41:

(1) Die Regelung ist gestützt auf die Satzungsermächtigung in § 57 Absatz 4 Nr. 1 a WPO.

(2) Die Pflicht zur ordnungsgemäßen Abwicklung der Aufträge folgt bereits aus der Berufspflicht der Gewissenhaftigkeit. § 41 bietet dem auftragsverantwortlichen WP/vBP insofern eine Hilfestellung, als er drei anerkannte Maßnahmen zur Sicherung der Prüfungsqualität ausdrücklich benennt: die auftragsbegleitende Qualitätssicherung, die Konsultation sowie die Berichtskritik. Alle drei Maßnahmen haben gemeinsam, dass eine hinreichend unabhängige dritte Person zur Unterstützung bei sowie zur Kontrolle der eigenverantwortlichen Urteilsbildung des auftragsverantwortlichen WP/vBP und deren Umsetzung herangezogen wird. Durch die Beauftragung eines Dritten verletzt der WP/vBP seine Verschwiegenheitspflicht nicht.

(3) **Absatz 1 Satz 1** verpflichtet den auftragsverantwortlichen WP/vBP, bei und während jeder einzelnen Prüfung pflichtgemäß zu beurteilen, ob und in welchem Ausmaß eine oder mehrere der Maßnahmen zu ergreifen sind. Diese Beurteilung hat sich ausschließlich am Gesichtspunkt des Qualitätsrisikos als Ausfluss des Prüfungsrisikos sowie der Relevanz des Prüfungsgegenstands und der Prüfungsergebnisse für die Öffentlichkeit auszurichten und ist fortwährend, d. h. von Beginn bis zum Abschluss der Prüfung, vorzunehmen. Für die Beurteilung des Prüfungsrisikos 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.

Es ist durchaus möglich, dass sich die Notwendigkeit einer oder mehrerer Maßnahmen erst im Laufe der Prüfungsdurchführung ergibt, z. B. weil sich die Komplexität oder ein sonstiges besonderes Risiko des Mandats erst später herausstellt. Umgekehrt kann sich ergeben, dass eine zunächst als erforderlich angesehene Maßnahme im weiteren Prüfungsverlauf nicht

weiter notwendig ist.

(4) Die auftragsbegleitende Qualitätssicherung (**Nr. 1**) stellt die weitgehendste und aufwändigste Maßnahme dar. Ausnahmslos vorgeschrieben ist sie für alle Abschlussprüfungen von Unternehmen von öffentlichem Interesse (§ 42). Sie kann als Ergebnis der vorzunehmenden Risikobeurteilung im Einzelfall aber auch bei anderen Prüfungen erforderlich sein. 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. Die auftragsbegleitende Qualitätssicherung erfolgt während der gesamten Durchführung der Abschlussprüfung, also von der Planung der Auftragsannahme bis zur Berichterstattung. Stellt sich erst im Laufe der Prüfung die Notwendigkeit einer auftragsbegleitenden Qualitätssicherung heraus, muss diese die bis dahin vorgenommene Prüfungsdurchführung rückwirkend miteinbeziehen. Die auftragsbegleitende Qualitätssicherung schließt die Berichtskritik im Sinne der Nr. 3 zwingend ein. Dies bedeutet nicht, dass die auftragsbegleitende Qualitätssicherung und die Berichtskritik von ein und derselben Person durchgeführt werden müssen. Der verantwortliche WP/vBP (§ 39 Absatz 3) hat dafür zu sorgen, dass die auftragsbegleitende Qualitätssicherung nach den in der Praxis geltenden Regelungen durchgeführt wird und sich unter Einbeziehung der Feststellungen des Qualitätssicherers ein eigenverantwortliches Urteil zu bilden (§ 40 Absatz 4).

(5) Eine auftragsbegleitende Qualitätssicherung bei der Abschlussprüfung eines Unternehmens im Sinne des § 319a Absatz 1 HGB umfasst eine objektive Beurteilung der folgenden Aspekte:

- Beachtung der Regelungen für die Auftragsannahme bzw. -fortführung, insbesondere der Vorgehensweise des Auftragsteams zur Feststellung, ob der Grundsatz der beruflichen Unabhängigkeit beachtet wurde
- Prozess der Auftragsabwicklung in Übereinstimmung mit den Regelungen der WP-Praxis
- bedeutende Risiken, die vom Auftragssteam festgestellt wurden, und die Auswirkungen dieser Risiken auf die weitere Auftragsabwicklung
- wichtige Beurteilungen des Auftragsteams, insbesondere im Hinblick auf die festgestellten Risiken
- Vornahme der erforderlichen Konsultationen bei schwierigen und strittigen Fragen und Umsetzung der Konsultationsergebnisse
- Mängel in der Ordnungsmäßigkeit des Auftragsgegenstands (z. B. vom Auftragssteam im Rahmen einer Abschlussprüfung festgestellte wesentliche falsche Angaben im geprüften Jahresabschluss) und sonstige Feststellungen mit Relevanz für die Berichterstattung
- Ordnungsmäßigkeit der vorgesehenen Berichterstattung
- Ordnungsmäßigkeit der Dokumentation in Übereinstimmung mit den diesbezüglichen

Regelungen der WP-Praxis.

Bei auftragsbegleitenden Qualitätssicherungen von anderen Aufträgen werden je nach den Umständen des Einzelfalls nicht alle der vorstehend genannten Aspekte die gleiche Bedeutung haben.

(6) Die Durchführung einer auftragsbegleitenden Qualitätssicherung schließt Gespräche mit dem verantwortlichen Wirtschaftsprüfer, die Verschaffung eines Überblicks über den Auftragsgegenstand sowie die Durchsicht der vorgesehenen Berichterstattung ein. Zudem ist eine Durchsicht von ausgewählten Teilen der Arbeitspapiere vorzunehmen. Der Umfang der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung hängt ab von der Art und der Komplexität des Auftrags, den mit dem Auftrag verbundenen Risiken (einschließlich des Risikos einer fehlerhaften Berichterstattung) und der Erfahrung und den Kenntnissen der Mitglieder des Auftragsteams. Die Durchführung einer auftragsbegleitenden Qualitätssicherung schränkt die Verantwortung des verantwortlichen Wirtschaftsprüfers und gegebenenfalls des Mitunterzeichners für die ordnungsgemäße Abwicklung des Auftrags nicht ein. Der verantwortliche Wirtschaftsprüfer hat bedeutende Sachverhalte, die im Rahmen der Auftragsabwicklung und der Durchführung der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung festgestellt werden, mit dem Qualitätssicherer zu erörtern.

(7) Die Einholung eines fachlichen Rates in Zweifelsfragen (**Nr. 2**) 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 vom WP/vBP 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.

(8) Die Berichtskritik (**Nr. 3**) dient zunächst der Überprüfung, ob die für die Erstellung von Prüfungsberichten geltenden gesetzlichen Vorschriften und 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. Geben die Darstellung im Prüfungsbericht oder sonstige Risikogesichtspunkte Anlass zu Nachfragen, sind ggf. auch die Arbeitspapiere heranzuziehen oder Auskünfte einzuholen.

(9) Die Berichtskritik kann bei pflichtgemäßer Beurteilung eine angemessene Maßnahme zur Sicherung der Prüfungsqualität darstellen, wenn eine auftragsbegleitende Qualitätssicherung als nicht erforderlich eingestuft wird. Sie verschafft in Bezug auf das Prüfungsergebnis und

seine Darstellung im Prüfungsbericht eine zusätzliche Sicherheit, indem auch sein Arbeitsergebnis grundsätzlich dem Vier-Augen-Prinzip unterliegt. Dies liegt schon im eigenen Interesse des auftragsverantwortlichen WP/vBP, um sich innerhalb seiner WP/vBP-Praxis, aber auch gegenüber dem Mandanten und ggf. Dritten abzusichern.

(10) Die pflichtgemäße Ermessensentscheidung des WP/vBP hat sich ausschließlich an den in Rz. 3 genannten Kriterien zu orientieren. Hierbei 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.

(11) Nach **Absatz 1 Satz 2** ist die Ausübung der pflichtgemäßen Beurteilung, bspw. in einem Planungsmemorandum, zu dokumentieren. Dies muss in einer Weise erfolgen, die es ermöglicht, im Rahmen einer Nachschau nachvollzogen werden zu können.

(12) **Absatz 2 Satz 1** enthält die maßgeblichen Kriterien für die Eignung als auftragsbegleitender Qualitätssicherer. Die auftragsbegleitende Qualitätssicherung kann nur dann zur Qualitätssicherung beitragen, wenn der auftragsbegleitende Qualitätssicherer hierfür fachlich und persönlich hinreichend geeignet ist. Die fachliche Eignung schließt ggf. die speziellen Kenntnisse (z. B. Branchenkenntnisse) ein, die für den jeweiligen Auftrag erforderlich sind. Bei der Prüfung von Unternehmen von öffentlichem Interesse nach § 319a HGB wird der auftragsbegleitende Qualitätssicherer in der Regel ein WP sein. Die persönliche Eignung setzt ein Mindestmaß an Berufserfahrung sowie Objektivität und Unabhängigkeit von dem zu beurteilenden Gegenstand voraus.

(13) Um seiner Aufgabe gerecht zu werden, muss der auftragsbegleitende Qualitätssicherer daher einen erforderlichen Abstand zur gesamten Auftragsabwicklung haben. Er darf an der Durchführung der Prüfung nicht beteiligt sein, insbesondere keine prüfungsrelevanten Entscheidungen treffen. Die Objektivität darf auch nicht durch andere Faktoren (z. B. Einfluss des für den Auftrag verantwortlichen WP/vBP auf die Auswahl des auftragsbegleitenden Qualitätssicherers) beeinträchtigt werden. Die Übernahme der Funktion des auftragsbegleitenden Qualitätssicherers durch den gesamtmandatsverantwortlichen Partner (in mehrstufiger Hierarchie) ist allerdings nicht von vornherein unzulässig. Dies ist erst dann der Fall, wenn diese Funktion zu einer Gefährdung der Unbefangenheit in einer Weise führt, die den gesamtmandatsverantwortlichen Partner (in mehrstufiger Hierarchie) auch als auftragsverantwortlichen WP/vBP ausschließen würde. Entscheidend ist, dass der auftragsbegleitende Qualitätssicherer vom auftragsverantwortlichen WP/vBP sowie vom Prüfungsprozess insgesamt unabhängig ist. Ist die Objektivität in diesem Sinne gefährdet, muss ein anderer Qualitätssicherer benannt werden.

(14) Soweit für die auftragsbegleitende Qualitätssicherung in der Praxis keine Person zur Verfügung steht, die die genannten Anforderungen erfüllt, muss nach **Absatz 2 Satz 2** eine qualifizierte externe Person beauftragt werden.

(15) **Absatz 2 Satz 3** stellt klar, dass die Unterzeichnung des Bestätigungsvermerks und des

Prüfungsberichts durch den auftragsbegleitenden Qualitätssicherer grundsätzlich ausgeschlossen ist. Grund hierfür sind die Anforderungen an dessen erforderliche Objektivität und den damit verbundenen Abstand zur Durchführung der Prüfung. Eine Unterzeichnung ist nach §§ 5 Absatz 2 Satz 2, 45 Absatz 4 nur zulässig, wenn sich der Unterzeichner eine hinreichende Sicherheit von der Richtigkeit des Arbeitsergebnisses verschafft hat. Um dem zu genügen und sich eine hinreichende Sicherheit zu verschaffen, kann sich der auftragsbegleitende Qualitätssicherer im Regelfall der Gefahr ausgesetzt sehen, sich an der Prüfungsdurchführung zu beteiligen. Da der auftragsbegleitende Qualitätssicherer in gar keiner Weise an der Prüfungsdurchführung beteiligt sein darf, bei ihm die Überschreitung seiner Funktion somit besonders naheliegen könnte, ist von einer gleichzeitigen Unterzeichnung grundsätzlich abzu sehen, um eine derartige Gefahr von vornherein auszuschließen. Nur wenn im Einzelfall, z. B. bei einem erheblich unterdurchschnittlichen Prüfungsumfang und Prüfungsrisiko, sichergestellt ist, dass der auftragsbegleitende Qualitätssicherer als Unterzeichner und mit Blick auf die damit verbundene Verantwortung nicht in die Prüfungsdurchführung involviert ist, kommt eine Kombination beider Funktionen in Betracht.

(16) Der Berichtskritiker ist nach **Absatz 3 Satz 1 Halbsatz 1** nur dann persönlich geeignet, wenn er nicht selbst an der Erstellung des Prüfungsberichts mitgewirkt hat. 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.

(17) Führt die nach den vorgenannten Grundsätzen vom WP/vBP zu treffende Entscheidung zu dem Ergebnis, dass eine Berichtskritik durchzuführen ist, und steht in der Praxis eine Person nicht zur Verfügung, die die genannten Anforderungen erfüllt, gilt über den Verweis in **Absatz 3 Satz 1 Halbsatz 2** auch hier, dass ein qualifizierter Externer heranzuziehen ist.

(18) Als mit der Berichtskritik gleichstehend wird es nach **Absatz 3 Satz 2** allerdings angesehen, wenn eine den inhaltlichen Anforderungen des § 41 Absatz 1 Satz 1 Nr. 3 entsprechende Berichtskritik von einer Person durchgeführt wird, die den Bestätigungsvermerk und den Prüfungsbericht neben dem für die Auftragsdurchführung verantwortlichen WP/vBP unterzeichnet und die damit ebenfalls die volle berufsrechtliche Verantwortung für das Prüfungsergebnis übernimmt. In diesem Fall ist eine auch wesentliche Beteiligung an der Prüfungsdurchführung zulässig.

Zu § 42:

(1) Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung in § 57 Absatz 4 Nr. 1 a WPO.

(2) Die auftragsbegleitende Qualitätssicherung im Sinne des § 41 Absatz 1 Satz 1 Nr. 1 ist nach **Satz 1** bei gesetzlichen Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse nach § 319a HGB berufsrechtlich verbindlich vorgeschrieben.

(3) Durch den Verweis in **Satz 2** auf § 41 Absatz 2 wird klargestellt, dass die dortigen Anforderungen selbstverständlich und erst recht bei der auftragsbegleitenden

Qualitätssicherung im Rahmen von Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse gelten.

(4) **Sätze 3 bis 5** entsprechen den internationalen Vorgaben zur Rotation des auftragsbegleitenden Qualitätssicherers bei der Prüfung von Unternehmen von öffentlichem Interesse.

Zu § 43:

(1) Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung in § 57 Absatz 4 Nr. 1 a WPO.

(2) Zur Sicherstellung der Einhaltung der Berufspflichten aus § 43 sind bei der Abwicklung betriebswirtschaftlicher Prüfungen, bei denen das Berufssiegel geführt wird, nach § 51 Nr. 11 Regelungen im Qualitätssicherungssystem der WP/vBP-Praxis vorzusehen.

(3) 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 (**Absatz 1**).

(4) **Absatz 2** verpflichtet die Praxisleitung dazu, organisatorisch und personell dafür zu sorgen, dass die Verpflichtung aus Absatz 1 auch erfüllt werden kann. Hierdurch soll zugleich die Unabhängigkeit und Eigenverantwortlichkeit der Gehilfen und Mitarbeiter gestärkt werden.

Zu § 44:

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

(2) Die Frage der Übernahme oder Verwertung von Angaben Dritter, die aus dem nationalen, aber auch aus dem internationalen Bereich kommen können, stellt sich insbesondere bei Prüfungsergebnissen anderer Abschlussprüfer oder einer internen Revision sowie bei Untersuchungsergebnissen sonstiger Einrichtungen oder Sachverständiger.

(3) 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.

(4) 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 § 45:

(1) § 45 ergänzt § 32 WPO und ist gestützt auf die Satzungsermächtigung des § 57 Absatz 4 Nr. 1 a und 2 a WPO.

(2) **Absatz 1** beruht auf der Umsetzung des Art. 28 (1) der Abschlussprüferrichtlinie 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 im Sinne des § 39 Absatz 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.

(3) 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.

(4) Werden Bestätigungsvermerke und Prüfungsberichte von anderen Personen mit unterschrieben, muss in der Praxis dokumentiert sein, wer die Stellung als auftragsverantwortlicher Prüfer hat. Bei der Unterschriftsleistung muss dies nicht ausdrücklich angegeben werden, weil das Anliegen der Abschlussprüferrichtlinie, eine verantwortliche natürliche Person identifizieren zu können, auch so erfüllt wird.

(5) **Absatz 2** stellt klar, dass bei betriebswirtschaftlichen Prüfungen im Sinne des § 2 Absatz 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.

(6) Bei Erklärungen, die dem WP/vBP gesetzlich vorbehalten sind und bei denen daher eine Siegelführungspflicht besteht (vgl. § 29 Absatz 1), ist ohnehin die Unterzeichnung ausschließlich durch Berufsangehörige zulässig. Durch die Regelung des Absatz 2 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.

(7) Die Regelung gilt grds. für alle Formen der Berufsausübung, ihre praktische Bedeutung

beschränkt sich aber auf Berufsgesellschaften, auf die sie nach § 54 Absatz 1 Satz 2 ebenfalls anzuwenden ist. Da das Siegel bei natürlichen Personen ohnehin nur durch dessen Inhaber persönlich geführt werden darf, also auch nicht durch einen Vertreter, hat § 45 Absatz 2 bei WP/vBP in Einzelpraxis sowie in der GbR insoweit nur klarstellende Funktion. Gleiches gilt für die einfache PartG, auch in der Variante der PartGmbH, bei der die Siegelführung nach derzeitiger Rechtslage generell unzulässig ist (WPK Magazin 4/2004, 29).

(8) **Absatz 3** ergänzt insbesondere § 40 Absatz 5, indem er bei nicht gesetzlich vorgeschriebenen Prüfungen, bei denen der Bestätigungsvermerk in § 322 HGB nachbildet wird, die für gesetzlich vorgeschriebene Abschlussprüfungen nach §§ 316 ff. HGB geltenden Vorschriften zur Unterzeichnung von Bestätigungsvermerken und Prüfungsberichten für anzuwenden erklärt.

(9) **Absatz 4** hebt für den Bereich der Prüfungsdurchführung und Gutachtenerstattung noch einmal gesondert hervor, dass bei deren Unterzeichnung die insbesondere aus der Eigenverantwortlichkeit, aber auch Gewissenhaftigkeit der Berufsausübung resultierenden Anforderungen des § 5 Absatz 2 Satz 2 einzuhalten sind. Der für die Auftragsdurchführung Verantwortliche hat ohnehin die Pflicht, sich eigenverantwortlich ein Urteil über die Einhaltung der gesetzlichen und fachlichen Regeln zu bilden (§ 40 Absatz 4). Die Regelung ist daher nicht nur, aber in besonderer Weise als Hinweis für solche (Mit)Unterzeichner gedacht, die nicht im Sinne des § 39 Absatz 2 die Funktion des für die Auftragsdurchführung Verantwortlichen ausüben.

Zu § 46:

(1) Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung des § 57 Absatz 4 Nr. 3 b WPO.

(2) Bereits nach § 51b Absatz 1 WPO ist der WP/vBP verpflichtet, durch Anlage von Handakten ein zutreffendes Bild über die von ihm entfaltete Tätigkeit geben zu können. § 46 konkretisiert diese Verpflichtung dahingehend, dass bei Prüfungen die Auftragsdokumentation zeitnah nach deren Abschluss abzuschließen ist. Abgeschlossen ist die Prüfung mit dem Datum des Prüfungsvermerks, da dieser das Ende der materiellen Prüfungshandlungen markiert.

(3) Die Pflicht zur zeitnahen Auftragsdokumentation bezieht sich bei Abschlussprüfungen auch auf die Prüfung von sonstigen Finanzinformationen (sog. „reporting packages“) im Rahmen von Konzernabschlussprüfungen bei Mutterunternehmen, die nach jeweiligem Ortsrecht solche von öffentlichem Interesse sind, sofern es sich um ein wesentliches Tochterunternehmen handelt.

Zu § 47:

(1) Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung des § 57 Absatz 4 Nr. 3 a WPO.

(2) **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 Absatz 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 Absatz 6 Satz 4 HGB hat bisher schon der kündigende Abschlussprüfer über das Ergebnis der bisherigen Prüfung zu berichten. § 320 Absatz 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.

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

(4) **Absatz 3** verpflichtet den Mandatsvorgänger, dem Mandatsnachfolger auf Verlangen die genannten Unterlagen zu erläutern. 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.

(5) **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.

(6) **Absatz 5** erweitert die bei gesetzlich vorgeschriebenen Abschlussprüfungen bestehenden Pflichten bei Beendigung des Prüfungsauftrages auf 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 § 48:

(1) § 48 der Berufssatzung ergänzt § 55 WPO und ist gestützt auf die Satzungsermächtigung

gemäß § 57 Absatz 4 Nr. 1 f und 2 a WPO. Die Regelung zur Höhe der Vergütung ergänzt das Verbot von Erfolgshonoraren und bedingten Vergütungen (§ 2 Absatz 1 Nr. 1 und 3) und gilt für Prüfungs- und Gutachtaufträge.

(2) **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 § 3 Absatz 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.

(3) **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.

(4) Die WPK ist verpflichtet, Bedenken gegen die Prüfungsqualität nachzugehen, die sich bei besonders niedrigen Honorarvereinbarungen ergeben. Nach § 55 Absatz 1 Satz 3 WPO i. V. m. § 48 Absatz 1 Satz 3 der Berufssatzung WP/vBP 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.

(5) 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.

(6) Der betroffene Berufsangehörige hat zunächst die Möglichkeit, der WPK glaubhaft zu machen, dass trotz des Vorliegens eines der o. g. Aufgriffskriterien ein erhebliches Missverhältnis im Sinne der 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.

(7) 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.

(8) 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 die Abgabe eines Festpreisangebots ohne Anpassungsklausel fordert, kann der WP/vBP daher ein entsprechendes Angebot abgeben.

(9) Die in Absatz 1 enthaltenen allgemeinen Vergütungsregelungen gelten auch für Pauschalhonorare im Sinne des **Absatzes 2**, so dass bei einem erheblichen Missverhältnis zwischen der erbrachten Leistung und dem vereinbarten Pauschalhonorar die Qualität der Prüfungsdurchführung nachgewiesen werden muss.

Dritter Abschnitt: Erstellung von Gutachten

Zu § 49:

Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung des § 57 Absatz 4 Nr. 1 a) WPO.

(1) **§ 49** 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 § 41 Absatz 1 Satz 1 Nr. 2, bei bedeutsamen Zweifelsfragen fachlichen Rat einzuholen. Anders als nach § 41 Absatz 1 Satz 1 Nr. 2 besteht das Ziel der Regelung 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.

(2) 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.

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

(4) 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.

(5) Von der Regelung in § 49 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 § 49 auch dann nicht anwendbar, wenn der dritte WP/vBP einen Auftrag zur laufenden Begleitung der Abschlussaufstellung durch das Unternehmen hat, was insbesondere bei Umstellung auf international anerkannte Rechnungslegungsgrundsätze der Fall sein kann.

(6) Die Regelung in § 49 ist schließlich dann nicht anzuwenden, wenn die Begutachtung nach Beendigung der Abschlussprüfung erfolgt und letztlich darauf gerichtet ist, die vorgenommene Bilanzierung zu überprüfen.

(7) **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.

(8) 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.

(9) 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 **Satz 2** vor, dass die Zustimmung zur Kontaktaufnahme und die Entbindung des Abschlussprüfers bereits in dem Gutachtenauftrag vereinbart werden. 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 § 50:

Für Gutachten, die einen Unterfall der betriebswirtschaftlichen Prüfungen darstellen, gelten

nach § 50 die dort genannten Vorschriften entsprechend.

Vierter Abschnitt: Berufspflichten zur Sicherung der Qualität der Prüfungen und Gutachten

Zu § 51:

(1) Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung des § 57 Absatz 4 Nr. 5 WPO.

(2) 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 Praxisleitung zu entscheiden, wie sie die Einhaltung der von ihr zu beachtenden Berufspflichten gewährleistet.

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

(4) Durch **§ 51** 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.

(5) Die WP/vBP-Praxis hat nach **Nr. 1** 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.

(6) Besondere Bedeutung ist der Sicherstellung der Unabhängigkeit, Unparteilichkeit und der Vermeidung der Besorgnis der Befangenheit beizumessen. Hierzu muss die Praxisleitung Regelungen und Maßnahmen festlegen, die darauf ausgerichtet sind, der Praxis hinreichende Sicherheit darüber zu verschaffen, dass sie über Verstöße gegen Unabhängigkeitsanforderungen unterrichtet wird, und sie in die Lage versetzen, geeignete Maßnahmen zur Klärung solcher Situationen zu ergreifen. Für Mitarbeiter sind Regelungen erforderlich, soweit sie bei der Abwicklung von Aufträgen eingesetzt werden. Von diesen Mitarbeitern ist mindestens jährlich eine schriftliche Bestätigung einzuholen, dass die Regelungen der Praxis zur Unabhängigkeit eingehalten werden.

(7) 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.

(8) 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.

(9) Es sind des Weiteren Regelungen und Maßnahmen einzuführen, durch die Kriterien festgelegt werden, nach denen die Notwendigkeit von Schutzmaßnahmen festgestellt werden kann, um die Gefährdung durch zu große Vertrautheit auf ein vertretbares Maß zu verringern, wenn dasselbe leitende Fachpersonal über einen langen Zeitraum bei einer betriebswirtschaftlichen Prüfung eingesetzt wird.

(10) Nach **Nr. 2** 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 (§ 3 Absatz 2 und Absatz 3) zur Verfügung stehen. Die Regelungen müssen auch hinreichend sicherstellen, dass nur Aufträge angenommen oder fortgeführt werden, bei denen die relevanten beruflichen Verhaltensanforderungen eingehalten werden können und die nicht die wirtschaftliche Lage oder den Ruf der Praxis gefährden. Für Letzteres müssen die Regelungen darauf ausgerichtet sein, hinreichende Sicherheit darüber zu verschaffen, dass nur solche Beziehungen und Aufträge angenommen bzw. fortgeführt werden, bei denen die Praxis die Integrität des Mandanten abgewogen hat und keine Informationen besitzt, die sie zu der Schlussfolgerung führen würden, dass die Integrität des Mandanten nicht gegeben ist.

(11) Diese Regelungen und Maßnahmen müssen verlangen, dass

- die Praxis die Informationen einholt, die sie unter den gegebenen Umständen für erforderlich hält, wenn sie einen Auftrag von einem neuen Mandanten annimmt, wenn sie darüber entscheidet, ein bestehendes Auftragsverhältnis fortzusetzen, oder wenn sie abwägt, einen neuen Auftrag von einem bestehenden Mandanten anzunehmen,
- wenn bei der Annahme eines Auftrags von einem neuen oder einem bestehenden Mandanten ein möglicher Interessenkonflikt festgestellt wird, die Praxis entscheidet, ob es angemessen ist, den Auftrag anzunehmen,
- wenn Probleme festgestellt wurden und die Praxis beschließt, die Mandantenbeziehung oder einen bestimmten Auftrag anzunehmen bzw. fortzuführen, die Praxis dokumentiert, wie die Probleme gelöst wurden.

(12) Nach **Nr. 3** sind Regelungen zur vorzeitigen Beendigung von Aufträgen erforderlich. Hierzu gehört, dass die Praxisleitung muss Regelungen und Maßnahmen zur Fortführung eines Auftrags und der Mandantenbeziehung festlegen muss, die sich mit den Umständen befassen, unter denen die Praxis Informationen erlangt, die dazu geführt hätten, dass sie den Auftrag abgelehnt hätte, wenn diese Informationen früher verfügbar gewesen wären. Diese Regelungen und Maßnahmen haben zu berücksichtigen
die unter den gegebenen Umständen geltenden beruflichen und rechtlichen Pflichten,

einschließlich der Frage, ob die Praxis verpflichtet ist, den Sachverhalt den für die Bestellung verantwortlichen Personen oder in manchen Fällen Aufsichtsbehörden zu melden, und

- die Möglichkeit, den Auftrag niederzulegen oder sowohl den Auftrag als auch die Mandantenbeziehung zu beenden.

(13) Durch **Nr. 4 bis 6** sind Regelungen zur Einstellung von Mitarbeitern und zur Aus- und Fortbildung sowie zur Beurteilung fachlicher Mitarbeiter vorgeschrieben. Das Ziel der festgelegten Regelungen und Maßnahmen muss sein, der Praxis hinreichende Sicherheit darüber zu verschaffen, dass sie über ausreichendes Fachpersonal mit der Kompetenz, den Fähigkeiten und der Bindung an die beruflichen Verhaltensgrundsätze verfügt, das notwendig ist, um

- Aufträge in Übereinstimmung mit den beruflichen Standards sowie maßgebenden gesetzlichen und anderen rechtlichen Anforderungen durchzuführen, und
- es der Praxis oder den Auftragsverantwortlichen zu ermöglichen, Vermerke zu erteilen, die unter den gegebenen Umständen angemessen sind.

(14) Nach **Nr. 7** sind Regelungen zur Gesamtplanung aller Aufträge zu schaffen, durch die sichergestellt wird, dass die Anforderungen des § 3 Absatz 3 eingehalten werden.

(15) **Nr. 8** verpflichtet die Praxis zu Regelungen, die eine ausreichende und rechtzeitige Fachinformation auf den Gebieten der beruflichen Betätigung sicherstellen. Hierzu zählen z. B. gesetzliche Vorschriften, Rechtsprechung, Schrifttum sowie Standards und Informationen der Berufsorganisationen zu Fragen der nationalen und internationalen Rechnungslegung und Prüfung, zur Steuerberatung und zur betriebswirtschaftlichen Beratung.

(16) Die nach **Nr. 9** zu schaffenden Regelungen zur Prüfungsplanung müssen u. a. verlangen, dass

- die Identität und die Rolle des Auftragsverantwortlichen den Mitgliedern des Managements des Mandanten in Schlüsselfunktionen und den für die Überwachung Verantwortlichen mitgeteilt werden,
 - der Auftragsverantwortliche die Kompetenz, Fähigkeiten und Befugnis besitzt, die erforderlich sind, um seine Funktion auszuüben, und
 - die Pflichten des Auftragsverantwortlichen klar definiert und diesem mitgeteilt werden.
- Des Weiteren müssen Regelungen zur Bestimmung geeigneten Fachpersonals mit den notwendigen Kompetenzen und Fähigkeiten festgelegt werden, um
- Aufträge in Übereinstimmung mit den beruflichen Standards sowie maßgebenden gesetzlichen und anderen rechtlichen Anforderungen durchzuführen, und
 - es der Praxis oder den Auftragsverantwortlichen zu ermöglichen, Vermerke zu erteilen, die unter den gegebenen Umständen angemessen sind.

(17) Nach **Nr. 10** sind Regelungen zur Auftragsabwicklung zu schaffen, durch die sichergestellt wird, dass den Anforderungen des § 40 entsprochen wird. Diese Regelungen müssen u. a. beinhalten

- Sachverhalte, die für die Förderung einer gleichmäßigen Qualität der Auftragsdurchführung

relevant sind,

- Überwachungspflichten und
- die Verpflichtung zur Durchsicht.

Die Regelungen bezogen auf die Verpflichtung zur Durchsicht sind auf der Grundlage festzulegen, dass die Arbeit der weniger erfahrenen Auftragsteammitglieder durch erfahrenere Auftragsteammitglieder durchgesehen wird.

(18) Die Regelungen zur Auftragsabwicklung müssen nach Nr. 10 u. a. auch Regelungen zur Lösung von Meinungsverschiedenheiten einschließen. Darin muss festgelegt werden, wie bei Meinungsverschiedenheiten innerhalb des Auftragsteams, mit konsultierten Personen oder – sofern anwendbar – zwischen dem Auftragsverantwortlichen und dem auftragsbegleitenden Qualitätssicherer behandelt und geklärt werden. Die Regelungen müssen verlangen, dass

- die gezogenen Schlussfolgerungen dokumentiert und umgesetzt werden und
- der Vermerk nicht vor Klärung des Sachverhalts datiert wird.

(19) Des Weiteren müssen Regelungen zur Auftragsdokumentation

- sicherstellen, dass den Anforderungen des § 46 entsprochen wird,
- darauf ausgerichtet sein, die Vertraulichkeit, sichere Verwahrung, Integrität, Zugänglichkeit und Rückholbarkeit der Auftragsdokumentation aufrecht zu erhalten, und
- zum Zeitraum für deren Aufbewahrung bestehen, der ausreicht, um den Bedürfnissen der Praxis zu genügen, oder wie es nach Gesetzen oder anderen Rechtsvorschriften erforderlich ist.

(20) Die nach **Nr. 11** erforderlichen Regelungen zum Umgang mit Beschwerden und Vorwürfen müssen die Einhaltung der in § 43 enthaltenen Berufspflichten gewährleisten.

(21) **Nr. 12** schreibt Regelungen zur auftragsbezogenen Qualitätssicherung vor, die nach § 41 die auftragsbegleitende Qualitätssicherung, die Konsultation sowie die Berichtskritik beinhaltet. Eingeschlossen ist selbstverständlich ebenfalls die nach § 42 zwingend vorgeschriebene auftragsbegleitende Qualitätssicherung bei der Prüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse.

Auftragsbegleitende Qualitätssicherung

(22) Die Praxis muss Regelungen festlegen, die bei Aufträgen, bei denen es sachgerecht ist, eine auftragsbegleitende Qualitätssicherung verlangen. Diese Regelungen müssen

- für alle Abschlussprüfungen bei kapitalmarktnotierten Einheiten eine auftragsbegleitende Qualitätssicherung verlangen,
- Kriterien festlegen, anhand derer alle sonstigen Prüfungen und prüferischen Durchsichten von vergangenheitsorientierten Finanzinformationen sowie alle anderen betriebswirtschaftlichen Prüfungen und Aufträge zu verwandten Dienstleistungen zu beurteilen sind, um festzulegen, ob eine auftragsbegleitende Qualitätssicherung durchzuführen ist, und
- für alle eventuellen Aufträge, die diesen Kriterien entsprechen, eine auftragsbegleitende Qualitätssicherung verlangen.

(23) Die Praxis muss Regelungen festlegen, die Art, zeitliche Einteilung und Umfang einer auftragsbegleitenden Qualitätssicherung regeln. Diese Regelungen müssen vorsehen, dass der Vermerk zum Auftrag nicht vor dem Abschluss der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung datiert wird.

(24) Die Praxis muss Regelungen festlegen, nach denen die auftragsbegleitende Qualitätssicherung Folgendes einschließen muss:

- Besprechung bedeutsamer Sachverhalte mit dem Auftragsverantwortlichen,
- Durchsicht des Abschlusses oder anderer Sachverhaltsinformationen sowie des vorgeschlagenen Vermerks,
- Durchsicht ausgewählter Auftragsdokumentation im Zusammenhang mit bedeutsamen Beurteilungen des Auftragsteams und dessen Schlussfolgerungen sowie
- Einschätzung der beim Abfassen des Vermerks gezogenen Schlussfolgerungen und Einschätzung, ob der vorgeschlagene Vermerk angemessen ist.

(25) Für Abschlussprüfungen bei kapitalmarktorientierten Einheiten muss die Praxis Regelungen festlegen, nach denen die auftragsbegleitende Qualitätssicherung auch Folgendes berücksichtigen muss:

- die vom Auftragsteam vorgenommene Beurteilung der Unabhängigkeit der Praxis im Zusammenhang mit dem jeweiligen Auftrag,
- ob bei Meinungsverschiedenheiten oder sonstigen schwierigen oder umstrittenen Sachverhalten eine angemessene Konsultation durchgeführt wurde und welche Schlussfolgerungen sich daraus ergeben haben,
- ob die für die Durchsicht ausgewählte Dokumentation die im Zusammenhang mit den bedeutsamen Beurteilungen durchgeführte Arbeit widerspiegelt und die gezogenen Schlussfolgerungen stützt.

(26) Die Praxis muss Regelungen festlegen, die sich mit der Bestimmung der auftragsbegleitenden Qualitätssicherer befassen und die folgenden Auswahlkriterien enthalten:

- die für diese Funktion erforderlichen fachlichen Qualifikationen, einschließlich der notwendigen Erfahrung und Befugnis, und
- das Ausmaß, in dem ein auftragsbegleitender Qualitätssicherer zu dem Auftrag konsultiert werden kann, ohne dass dessen Objektivität gefährdet wird.

(27) Die Praxis muss Regelungen festlegen, die darauf ausgerichtet sind, die Objektivität des auftragsbegleitenden Qualitätssicherers zu wahren, und die den Austausch des auftragsbegleitenden Qualitätssicherers für den Fall vorsehen, dass dessen Fähigkeit zur Durchführung einer objektiven Überprüfung möglicherweise beeinträchtigt ist.

(28) Die Praxis muss Regelungen zur Dokumentation der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung festlegen, die eine Dokumentation darüber verlangen, dass

- die Maßnahmen, die nach den Regelungen der Praxis zur auftragsbegleitenden Qualitätssicherung erforderlich sind, durchgeführt wurden,
- die auftragsbegleitende Qualitätssicherung zum oder vor dem Datum des Vermerks

abgeschlossen wurde und

- dem Qualitätssicherer keine ungeklärten Sachverhalte bekannt sind, die ihn zu der Annahme veranlassen würden, dass die bedeutsamen Beurteilungen und die Schlussfolgerungen des Auftragsteams nicht angemessen waren.

Konsultation

(29) Die Praxis muss Regelungen festlegen, die darauf ausgerichtet sind, der Praxis hinreichende Sicherheit darüber zu verschaffen, dass

- zu schwierigen oder umstrittenen Sachverhalten eine angemessene Konsultation durchgeführt wird,
- ausreichende Ressourcen verfügbar sind, damit eine angemessene Konsultation durchgeführt werden kann,
- Art und Umfang dieser Konsultation sowie die daraus resultierenden Schlussfolgerungen dokumentiert sind und Einvernehmen zwischen dem Konsultierenden und dem Konsultierten über Art und Umfang dieser Konsultationen sowie über die daraus resultierenden Schlussfolgerungen erzielt worden ist, sowie
- aus diesen Konsultationen resultierende Schlussfolgerungen umgesetzt werden.

Berichtskritik

(30) Die Praxis muss Regelungen festlegen, die maßgebliche Kriterien dafür enthalten, wann eine Berichtskritik durchzuführen ist. Hierbei ist die maßgebliche Ausrichtung an dem Prüfungsrisiko zu verdeutlichen und festzulegen, in welchen Fällen für die Praxis das Prüfungsrisiko die Durchführung einer Berichtskritik erfordert.

(31) Nach **Nr. 13** muss das Qualitätssicherungssystem Regelungen zur Überwachung dessen Wirksamkeit (Nachschau) enthalten. Hierbei sind Regelungen für Fälle festzulegen, in denen die Ergebnisse der Nachschauverfahren darauf hindeuten, dass ein Vermerk möglicherweise nicht angemessen ist oder dass bei der Durchführung des Auftrags Maßnahmen ausgelassen wurden. Diese Regelungen müssen verlangen, dass die Praxis festlegt, welche weiteren Handlungen angemessen sind, um relevante berufliche Standards sowie maßgebende gesetzliche und andere rechtlichen Anforderungen einzuhalten, und erwägt, ob rechtlicher Rat eingeholt werden soll.

Zu § 52:

(1) Die Vorschrift ist gestützt auf die Satzungsermächtigung des § 57 Absatz 4 Nr. 5 WPO.

(2) Zur Nachschau der Praxis siehe § 17 sowie die Erläuterungen zu dieser Vorschrift.

(3) WP/vBP, die Prüfungen durchführen, sind nach **Satz 1** verpflichtet, die Nachschau der Praxisorganisation insbesondere unter dem Gesichtspunkt durchzuführen, ob die Regelungen in der Praxis zur Abwicklung einzelner Prüfungsaufträge eingehalten worden sind. Sofern die Nachschau zulässigerweise im Wege der Selbstvergewisserung durchgeführt werden soll, kann die Nachschau eines Prüfungsauftrages ggf. durch

Durchsicht der Arbeitspapiere der vorangegangenen Prüfung im Rahmen der Vorbereitung auf die Prüfung eines folgenden Abschlusses erfolgen. Dabei ist jedoch zu berücksichtigen, dass allein die Vorbereitung auf eine Folgeprüfung allein noch keine Nachschau der Abwicklung eines Prüfungsauftrages darstellt. Mit der Vorbereitung auf eine Folgeprüfung sollen erforderliche Kenntnisse für die Planung einer Folgeprüfung erlangt werden. Mit der Nachschau der Auftragsabwicklung soll dagegen die Angemessenheit und Wirksamkeit der Regelungen des Qualitätssicherungssystems geprüft werden. Soll die Nachschau der Abwicklung eines Auftrages anlässlich der Vorbereitung auf die Prüfung eines folgenden Abschlusses erfolgen, hat der Zweck der Nachschau wesentlichen Einfluss auf das Vorgehen. Ein bloßes Studium der Vorjahresakten wird insoweit nicht ausreichen. Die Abwicklung des Prüfungsauftrages ist mit den Regelungen der Praxis abzugleichen. Werden Abweichungen festgestellt, sind diese bei der Weiterentwicklung des Qualitätssicherungssystems zu berücksichtigen. Wird ein folgender Abschluss von anderen Personen (Wechsel des Abschlussprüfers oder Wechsel von Personen innerhalb einer Praxis) geprüft, kann die Nachschau auch durch diese im Rahmen der Vorbereitung auf eine Folgeprüfung unter der o. g. Prämisse erfolgen.

(4) Nach **Satz 2** ist bei der Nachschau der Abwicklung von Prüfungsaufträgen deren tatsächliche Abwicklung mit den Anforderungen an eine gewissenhafte Abwicklung zu vergleichen. Sie dient der Feststellung, ob

- die gesetzlichen und berufsständischen Anforderungen an die Auftragsabwicklung eingehalten werden,
- die Berichterstattung über die Ergebnisse des Auftrags ordnungsgemäß erfolgt ist und
- die Regelungen des internen Qualitätssicherungssystems der WP-Praxis eingehalten wurden.

(5) **Satz 3** stellt klar, dass – wie bei der Nachschau insgesamt – auch innerhalb des Bereichs der Prüfungsaufträge die Anforderungen an die Nachschau je nach Bedeutung, Komplexität und Risiko der Aufträge variieren. Die Ergebnisse einer Qualitätskontrolle nach §§ 57a ff. WPO können hierbei berücksichtigt werden, die Nachschau selbst aber nicht ersetzen. Nachschau und Qualitätskontrolle stehen insoweit in einem vergleichbaren Verhältnis zueinander wie die interne Revision zur Abschlussprüfung durch den WP/vBP. Ausdrückliche Regelungen zur Durchführung der Nachschau sind nach § 51 Nr. 13 für die Abwicklung solcher betriebswirtschaftlicher Prüfungen vorgesehen, bei denen das Berufssiegel geführt wird. Die Anforderungen an Art, Umfang und Intensität der Nachschau sind in diesem Bereich somit höher als bei anderen betriebswirtschaftlichen Prüfungen und insbesondere höher als bei der Abwicklung von Aufträgen außerhalb der Prüfungstätigkeit, wie z. B. der Steuerberatung (§§ 2 Absatz 2, 129 Absatz 2 WPO) oder der Beratung in wirtschaftlichen Angelegenheiten (§§ 2 Absatz 3 Nr. 2, 129 Absatz 3 Nr. 2 WPO). Hier kann es z. B. genügen, die ordnungsgemäße Führung von Fristenkontrollbüchern zu überprüfen. Insgesamt muss auch bei der Nachschau der Aufträge das mit dem jeweiligen Auftrag verbundene Risiko maßgeblich mit berücksichtigt werden. Bei Prüfungen werden somit regelmäßig auch Prüfungen wesentlicher Tochterunternehmen von solchen Unternehmen in die Nachschau einzubeziehen sein, die nach jeweiligem Ortsrecht als Unternehmen von

öffentlichem Interesse definiert sind (Finanzinformationen).

(6) **Satz 4** schreibt vor, dass in die Nachschau der Prüfungen mindestens einmal in einem Zeitraum von drei Jahren alle für Prüfungen verantwortliche WP/vBP in der Praxis einzubeziehen sind.

(7) Der Verweis in **Satz 5** auf § 17 Absatz 2 begründet eine entsprechende Pflicht zur Dokumentation der Nachschauergebnisse und der Folgen im Rahmen einer Nachschau getroffener Feststellungen. Insbesondere sind dem für die Abwicklung des einzelnen Auftrages zuständigen WP/vBP festgestellte Mängel in der Abwicklung des einzelnen Auftrages mitzuteilen.

(8) Im Rahmen der Nachschau 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.

(9) 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 der Aufträge 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 und kann z. B. auch in zeitlicher Nähe zur Vorbereitung auf die Abwicklung eines Folgeauftrages erfolgen. Die Gründe für die Durchführung der Nachschau im Wege der Selbstvergewisserung sind zu dokumentieren. Auf die Durchführung der Nachschau im Wege der Selbstvergewisserung sollte stets dann verzichtet werden, wenn im Rahmen der Prüfungsdurchführung von einer auftragsbegleitenden Qualitätssicherung oder Berichtskritik abgesehen wurde (zur Ausgestaltung des Vier-Augen-Prinzips vgl. § 41 und die entsprechenden Erläuterungen). Nicht ausreichend ist die Selbstvergewisserung bei Praxen, die ein Unternehmen von öffentlichem Interesse im Sinne des § 319a HGB oder ein wesentliches Tochterunternehmen eines Unternehmens prüfen, das nach jeweiligem Ortsrecht als Unternehmen von öffentlichem Interesse definiert ist. 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.

Teil 3: Schlussbestimmungen

Zu § 53:

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

- (2) **Absatz 1 Satz 2** entspricht für Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Buchprüfungsgesellschaften § 56 Absatz 1 WPO. Auch werden die Vorstandsmitglieder, Geschäftsführer oder persönlich haftenden Gesellschafter einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft oder Buchprüfungsgesellschaft über § 58 Absatz 1 Satz 1 WPO erfasst.
- (3) Grundsätzlich gelten die Vorschriften der Berufssatzung für alle Mitglieder der Wirtschaftsprüferkammer gemäß § 58 Absatz 1 WPO. Besonderheiten ergeben sich bei den Vorschriften, die ausschließlich Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Buchprüfungsgesellschaften betreffen.
- (4) 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.
- (5) 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.
- (6) 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 klargelegt 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 einer GbR o. a.) keinen unmittelbaren Hinweis auf die weitere Qualifikation als WP/vBP beinhaltet (Geschäftspapiere, Praxisschild, Praxisprospekte, Verzeichnisse, Internet etc.).
- (7) 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 klargelegt sein, dass im Rahmen der Tätigkeit als StB oder RA keine Vorbehaltsaufgaben des WP/vBP wahrgenommen werden.
- (8) Des Weiteren muss die Trennung, so wie sie kundgemacht wird, auch im Übrigen durch eine entsprechende Praxisorganisation umgesetzt werden, insbesondere bei der Mandatsbearbeitung. 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.

(9) 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 Absatz 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.

(10) 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 im Sinne der §§ 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 § 54:

(1) Eine Regelung zum Inkrafttreten der Satzung ist bereits in § 57 Absatz 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.

(2) 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.

