



WIRTSCHAFTSPRÜFERKAMMER

Körperschaft des
öffentlichen Rechts

www.wpk.de/stellungnahmen/stellungnahmen.asp

Stellungnahme im Zusammenhang mit der Verfassungsbeschwerde 1 BvR 2576/04 betreffend das Verbot der Vereinbarung von Erfolgshonoraren

Die Wirtschaftsprüferkammer hat mit Schreiben vom 9. Februar 2006 gegenüber dem Ersten Senat des Bundesverfassungsgerichts zu der Frage des Verbots der Vereinbarung von Erfolgshonoraren wie folgt Stellung genommen:

Da Ihnen die Stellungnahmen der Bundesrechtsanwaltskammer und der Bundessteuerberaterkammer bereits vorliegen, erlauben wir uns, hierauf Bezug zu nehmen, wenn und soweit hierdurch gleichartige Ausführungen unsererseits vermieden werden können. Des Weiteren möchten wir von Ausführungen zu der Frage, ob und inwieweit das Verbot von Erfolgshonoraren bei *allgemein* rechtsbesorgender Tätigkeit gerechtfertigt ist oder nicht, absehen. Hierzu Stellung zu nehmen, sind nach unserer Sicht in erster Linie die Berufsorganisationen der Rechtsanwälte berufen.

Eine Beschränkung unserer Ausführungen auf die nach § 2 WPO berufsbildprägenden Tätigkeitsbereiche des Wirtschaftsprüfers und vereidigten Buchprüfers unter Einschluss der Steuerrechtshilfe halten wir auch insofern für sachgerecht, als Sie uns die Gelegenheit zur Stellungnahme „im Hinblick auf § 55a Abs. 1 WPO“ einräumen. Nach dieser Vorschrift ist dem Wirtschaftsprüfer und vereidigten Buchprüfer der Abschluss von Vergütungsvereinbarungen untersagt, durch welche die Höhe der Vergütung vom Ergebnis seiner Tätigkeit abhängig gemacht wird.

Zwischen den einzelnen, das Berufsbild des Wirtschaftsprüfers und vereidigten Buchprüfers bestimmenden oder für diesen jedenfalls zulässigen Tätigkeiten ist im Rahmen der Beantwortung der von Ihnen aufgeworfenen Einzelfragen zu differenzieren. Dies ist im Übrigen auch die Vorstellung des Bundesministeriums für Wirtschaft und Technologie zur anstehenden Novellierung der WPO; nach dem derzeitigen Stand der Überlegungen soll der Anwendungsbereich des Verbots von Erfolgshonoraren auf bestimmte Kernbereichstätigkeiten des Wirtschaftsprüfers und vereidigten Buchprüfers, nämlich die Abschlussprüfung, die Tätigkeit als Sachverständiger und die treuhänderische Verwaltung, beschränkt werden.

1. Betriebswirtschaftliche Prüfungen nach § 2 Abs. 1, § 129 Abs. 1 WPO

Die das Berufsbild des Wirtschaftsprüfers und vereidigten Buchprüfers in erster Linie prägende Tätigkeit ist die Durchführung betriebswirtschaftlicher Prüfungen. Hierunter fallen insbesondere gesetzlich vorgeschriebene Prüfungen, von denen nicht alle, aber viele ausschließlich dem Wirtschaftsprüfer und vereidigten Buchprüfer vorbehalten sind. Zu nennen sind vor allem die Jahresabschlussprüfungen nach §§ 316 ff. HGB. Der Begriff der betriebswirtschaftlichen Prüfung umfasst aber auch die so genannten freiwilligen Prüfungen, nicht nur, aber insbesondere von Jahresabschlüssen.

Neben der allgemeinen Berufspflicht der unabhängigen Berufsausübung, verstanden im Sinne einer persönlichen und wirtschaftlichen Unabhängigkeit, haben sich Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer gem. § 43 Abs. 1 Satz 2 WPO insbesondere bei der Erstattung von Prüfungsberichten und Gutachten unparteiisch zu verhalten (vgl. für die Abschlussprüfung auch § 323 Abs. 1 HGB). Des Weiteren haben sie gem. § 49 HS. 2 WPO ihre Tätigkeit zu versagen, sofern bei der Durchführung eines Auftrages die Besorgnis der Befangenheit besteht. Prüfungen sind demnach unter objektiven Gesichtspunkten und damit von vornherein unabhängig von den Interessen des Auftraggebers durchzuführen.

Da somit eine „erfolgsbezogene“ Prüfung nicht in Betracht kommt, ist auch das Verbot der Vereinbarung eines Erfolgshonorars nicht nur sachlich gerechtfertigt, sondern zwingend. Dies ergibt sich bereits aus dem Inhalt einer prüfenden Tätigkeit: Die Prüfung besteht in dem Vergleich eines vorgefundenen Istobjekts (z. B. der aufgestellte Jahresabschluss) mit einem Sollobjekt (im Beispiel der Jahresabschluss, wie er nach den anwendbaren Bilanzierungsvorschriften auszusehen hat). Der Prüfer hat festzustellen, ob eine Übereinstimmung besteht oder ob und in welchen Punkten das Istobjekt von dem Sollobjekt abweicht. Bei Übereinstimmung wird ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk erteilt, bei Abweichungen ggf. ein eingeschränkter Bestätigungsvermerk oder ein sog. Versagungsvermerk (vgl. § 322 HGB).

Hieraus ergibt sich, dass die Identifizierung eines Leistungserfolgs, an den die erfolgsabhängige Vergütung anknüpfen könnte, bei Prüfungsaufträgen höchst problematisch erscheint: Die vom Geprüften (=Auftraggeber) angestrebte Feststellung der Übereinstimmung ist gerade keine Konsequenz einer guten Prüfung, sondern hängt ausschließlich von der Beschaffenheit des zur Prüfung vorgelegten Istobjekts ab. Würde hier für den angestrebten Fall des uneingeschränkten Bestätigungsvermerks als "Belohnung" ein höheres Honorar versprochen, käme dies einer Aufforderung zur Ignorierung von Fehlern gleich, die durch die Prüfung aber gerade aufgedeckt werden sollen. Da das Prüfungsergebnis für die Öffentlichkeit bestimmt ist und diese die berechnete Erwartung hat, dass Fehler im Rahmen der Möglichkeiten einer Stichprobenprüfung erkannt und aufgedeckt werden, wäre mit der Vereinbarung eines Erfolgshonorars in diesen

Fällen ein Anreiz verbunden, der der Aufgabenstellung des Prüfers diametral entgegenwirken würde. Für derartige Prüfungstätigkeiten hat das Verbot, Erfolgshonorare zu vereinbaren, elementare Bedeutung.

Welche Bedeutung dem Verbot von Erfolgshonoraren für die Tätigkeit als Abschlussprüfer beizumessen ist, ergibt sich auch daraus, dass nach Art. 25 der voraussichtlich im Frühjahr des Jahres in Kraft tretenden „Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates über die Pflichtprüfung des Jahresabschlusses des konsolidierten Abschlusses und zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates“, die die vormalige so genannte Abschlussprüferrichtlinie (84/253/EWG) ersetzen wird, die Vergütung für gesetzlich vorgeschriebene Abschlussprüfungen nicht an Bedingungen geknüpft sein darf. Dies schließt das Verbot von Erfolgshonoraren ein.

Freiwillige Abschlussprüfungen und andere Prüfungen sind von der Regelung lediglich deshalb nicht erfasst, weil die Richtlinie insgesamt nur den Bereich der gesetzlich vorgeschriebenen Jahresabschlussprüfungen betrifft. Ein Umkehrschluss dahingehend, dass bei freiwilligen Prüfungen Erfolgshonorare zuzulassen sind, ist hiermit aber nicht eröffnet. Aus den oben angeführten strukturellen Gründen muss das Verbot von Erfolgshonoraren u. E. auch für solche Prüfungen gelten.

Die in Ihrer Frage 4 bereits angelegten Gesichtspunkte können wir daher bestätigen.

2. Beratung und Vertretung in steuerlichen Angelegenheiten nach § 2 Abs. 2, § 129 Abs. 2 WPO

Nach den o. g. Vorschriften sind Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer ebenso wie Steuerberater und Rechtsanwälte zur unbeschränkten Hilfeleistung in Steuersachen befugt. Dem wird auch durch § 3 Nr. 1 StBerG Rechnung getragen. Im Rahmen dieses Tätigkeitsfeldes dürfte das Verbot von Erfolgshonoraren aus den gleichen Gründen sachlich gerechtfertigt sein, die die Bundessteuerberaterkammer in ihrer Stellungnahme im Einzelnen angeführt hat. Um Wiederholungen zu vermeiden, möchten wir daher insoweit auf eigene Ausführungen verzichten.

3. Sachverständigentätigkeit nach § 2 Abs. 3 Nr. 1, § 129 Abs. 3 Nr. 1 WPO

Nach den genannten Vorschriften sind Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer befugt, unter Berufung auf ihren Berufseid auf den Gebieten der wirtschaftlichen Betriebsführung bzw. des wirtschaftlichen Rechnungswesens als Sachverständige aufzutreten.

Die Sachverständigentätigkeit, die sich weitgehend mit der Funktion als Gutachter deckt, ist, wie die bereits erwähnte Pflicht zur Unparteilichkeit gem. § 43 Abs. 1 Satz 2 WPO zeigt, mit der Prüfungstätigkeit nach § 2 Abs. 1, § 129 Abs. 1 WPO eng verwandt. Da Gutachten auf die unparteiische Würdigung von betriebswirtschaftlichen Fragen oder Sachverhalten gerichtet sind, wäre eine Vergütung, die an ein vorher bestimmtes, interessegeleitetes Ergebnis geknüpft wäre, hiermit nicht vereinbar. Auch sind Gutachten oft nicht nur für den Auftraggeber, sondern zugleich für Dritte bestimmt; ein Erfolgshonorar würde hier das Risiko bergen, dass die Interessen der Dritten aus sachfremden Erwägungen verletzt werden könnten.

4. Beratung in wirtschaftlichen Angelegenheiten und Wahrung fremder Interessen nach § 2 Abs. 3 Nr. 2, § 129 Abs. 3 Nr. 2 WPO

Die Befugnis des Wirtschaftsprüfers und vereidigten Buchprüfers umfasst auch die Wirtschafts- und Unternehmensberatung, letztlich das gesamte Spektrum der Interessenwahrnehmung auf wirtschaftlichem Gebiet. Im Gegensatz zu den unter den Punkten 1. und 3. dargelegten Tätigkeitsfeldern ist hier die Vertretung der Interessen des Auftraggebers nicht nur zulässig, sondern Teil der gewissenhaften Berufsausübung und insoweit grundsätzlich mit der Hilfeleistung in Steuersachen (Punkt 2.) vergleichbar. Die für die Steuerberatung bestehenden, von der Bundessteuerberaterkammer ausführlich dargelegten Gründe für das Verbot von Erfolgshonoraren sind auf die Wirtschafts- und Unternehmensberatung möglicherweise aber nicht oder jedenfalls nicht ohne weiteres übertragbar.

Fraglich ist insbesondere, inwieweit in diesem Bereich mit dem Gedanken des Verbraucherschutzes argumentiert werden muss oder kann. Dabei ist zum einen zu berücksichtigen, dass die Leistungen von Wirtschaftsprüfern und vereidigten Buchprüfern nur in geringem Umfang von schutzbedürftigen Privatpersonen nachgefragt werden; zudem besteht ein sehr starker Wettbewerb. In der Unternehmensberatung ist in den letzten Jahren eine vermehrte Tendenz festzustellen, die Vergütung der Berater stärker an den Erfolg der Beratung zu knüpfen; dies gilt auch und gerade bei Aufträgen der öffentlichen Hände. Zum anderen ist festzustellen, dass Wirtschafts- und Unternehmensberater, die nicht zu den verkammerten Berufen gehören, dem Verbot der Vereinbarung von Erfolgshonoraren nicht unterliegen, so dass davon auszugehen ist, dass der Gesetzgeber insoweit keinen Regelungsbedarf gesehen hat. Beispiel für solche Tätigkeiten, die im Wettbewerb zu nicht verkammerten Dritten angeboten werden, sind Beratungsleistungen etwa im Zusammenhang mit Unternehmenstransaktionen oder Grundstücksgeschäften, der Implementierung von IT-Systemen oder Kostensenkungsprogrammen, aber auch die Finanzierungsberatung.

Dieser Gesichtspunkt führt zu der zentralen Frage: Besteht eine sachliche Rechtfertigung für die Berufsausübung einschränkende Regelungen, wenn diese nur auf bestimmte Berufsgruppen bezogen sind? Diese Frage wird man nicht pauschal bejahen oder verneinen können.

- Angeführt werden könnte die Erwartungshaltung des Verkehrs, von einem Wirtschaftsprüfer oder vereidigten Buchprüfer per se eine unabhängige oder gar unparteiliche Dienstleistung/Beratung zu erhalten. Dieser Gesichtspunkt dürfte aber auf die oben unter Punkt 1 bis 3 aufgeführten Tätigkeitsbereiche beschränkt sein. Hier geht es gerade um die Wahrnehmung der Interessen des Auftraggebers. Wenn dieser eine erfolgsabhängige Vergütung - wie auch immer diese beschaffen sein mag - für sachgerecht hält, ist nicht ersichtlich, warum er an einer entsprechenden Vereinbarung gehindert sein sollte, wenn er einen Wirtschaftsprüfer und keinen nicht verkammerten Dienstleister beauftragt.
- Wenn dagegen auf die Anschauung dritter, nicht an dem Auftrag beteiligter Kreise abgestellt wird, ist mangels Betroffenheit zweifelhaft, ob für diese ein Schutzbedürfnis besteht. Im Übrigen wird bereits aus der Tätigkeit selbst zu entnehmen sein, sonst aber klargestellt werden müssen, dass der Berufsangehörige als Berater und nicht als Prüfer tätig ist (vgl. auch die Rechtsprechung zur Trennung zwischen verschiedenen Berufsausübungsmöglichkeiten, u. a. Bundesverwaltungsgericht, Urteil vom 22.08.2000, und BGH, Urteil vom 12.10.2004; ein Auszug aus der Berufssatzung WP/vBP, konkret die Erläuterungen zu § 40, ist ergänzend beigelegt).
- Wenn hiernach bei Beratungsaufträgen eine Lockerung des Verbots von Erfolgshonoraren denkbar erscheint, fragt sich gleichwohl, ob nicht gewisse Grenzen beibehalten werden müssten. Bedenken könnte sich vor allem auf Gestaltungen richten, bei denen ein Honorar nur im Erfolgsfall (z.B. einer erfolgreichen Veräußerung) geschuldet wird. Der völlige Entfall einer Vergütung bei Scheitern des Projekts könnte vor dem Hintergrund der erbrachten sachgerechten Beratung aus berufsrechtlicher Sicht zweifelhaft sein. Da die Beratungsleistung - anders als eine reine Vermittlungsleistung - nicht gerade auf das Zustandekommen eines Geschäftsabschlusses ausgerichtet ist, kann eine Vergütung erwartet werden. Diese Problematik würde sich so allerdings nicht stellen, wenn zusätzlich zu einem Mindesthonorar, das an dem Zeitaufwand orientiert ist, ein zusätzlicher Vergütungsteil für den Erfolgsfall vereinbart würde. Derartige Vereinbarungen müssten daher u. E. zulässig sein. Im Übrigen bliebe zu begründen, warum eine solche Beschränkung gerade für die verkammerten Berufe und nicht auch für andere Beratungsberufe geregelt wird.
- Zu überlegen bliebe, ob die Zulässigkeit eines Erfolgshonorars für Beratungsaufträge auf solche Mandanten beschränkt bleiben müsste, bei denen der beratende Wirtschaftsprüfer oder vereidigte Buchprüfer nicht zugleich als Abschlussprüfer tätig ist. Die Vereinbarung ei-

nes Erfolgshonorars für die Beratung und die damit verbundene persönliche Interessenverknüpfung mit dem Mandanten birgt die Gefahr, dass das Vertrauen Dritter in die objektive Prüfungsdurchführung beeinträchtigt wird, und zwar auch dann, wenn sich ein direkter Wirkungszusammenhang nicht feststellen lässt und damit eine Besorgnis der Befangenheit i. S. d. § 49 WPO, § 319 Abs. 2 HGB nicht vorliegt. Falls sich allerdings ein solcher Wirkungszusammenhang feststellen ließe (z. B. dann, wenn das Erfolgshonorar an den Jahresüberschuss des Unternehmens anknüpft, der Gegenstand der Abschlussprüfung ist), wäre die Vereinbarung eines Erfolgshonorars natürlich erst recht nicht hinnehmbar.

5. Treuhänderische Verwaltung nach § 2 Abs. 3 Nr. 3, § 129 Abs. 3 Nr. 3 WPO

Auch die treuhänderische Verwaltung gehört nach den genannten Vorschriften zu den Tätigkeiten, zu denen der Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer befugt ist. Ebenso wie die Wirtschafts- und Unternehmensberatung gehört die treuhänderische Verwaltung nicht zu den Aufgaben, die dem Wirtschaftsprüfer/vereidigten Buchprüfer oder einer anderen, gesonderten Berufspflichten unterliegenden Berufsgruppe vorbehalten sind. Soweit die Vergütung für die Treuhandtätigkeit, wie etwa beim Insolvenzverwalter oder Testamentsvollstrecker, nicht ohnehin anderweitig reglementiert ist, könnte sich auch hier die Frage nach der Zulässigkeit des Verbots von Erfolgshonoraren stellen. Andererseits sind im Rahmen einer berufsrechtlich allein zulässigen „gebundenen“ Treuhandtätigkeit (im Gegensatz zur geschäftsführenden, dann gewerblich geprägten Treuhandtätigkeit) Bemessungskriterien für ein Erfolgshonorar kaum vorstellbar.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass das Verbot aus § 55a Abs. 1 WPO, ergebnisabhängige Vergütungen zu vereinbaren, seinen Regelungsgrund in Besonderheiten der Aufgabenstellung des Wirtschaftsprüfers und des vereidigten Buchprüfers hat. Gesichtspunkte des Verbraucherschutzes, wie sie in dem vom Bundesverfassungsgericht zu entscheidenden Fall angezeigt sein mögen, sind für den Tätigkeitsbereich von Wirtschaftsprüfern und vereidigten Buchprüfern kaum von Bedeutung. Daher bitten wir um Verständnis, wenn wir von einer ausdrücklichen Beantwortung Ihrer unter Ziff. 2 und 3 gestellten Fragen absehen. Allerdings sehen wir angesichts der Wirtschaftskreise, die berufsspezifische Leistungen von Wirtschaftsprüfern oder vereidigten Buchprüfern nachfragen, und im Hinblick auf die doch sehr starke Preiskonkurrenz diesbezüglich keine Gefahren.