



WIRTSCHAFTSPRÜFERKAMMER

Körperschaft des
öffentlichen Rechts

www.wpk.de/magazin/4-2005/

Die vierte Änderung der Berufssatzung

WP/StB/RA Dr. Karl Ernst Knorr,
RA Jan Precht

Die vierte Änderung der Berufssatzung WP/vBP folgt in einem kurzen zeitlichen Abstand der 3. Änderung, die am 2.3.2005 in Kraft trat. Wie bereits seinerzeit angekündigt (WPK Magazin 1/2005, Seite 42 ff.), bestand weiterer Aktualisierungsbedarf hinsichtlich der Regelungen zur Besorgnis der Befangenheit in der Berufssatzung (§§ 20 - 24 BS WP/vBP). Aus Praktikabilitätsgründen und wegen der Komplexität der Materie wurde diese Änderung aber von der dritten Änderung der Berufssatzung WP/vBP abgekoppelt.

A. Einleitung

Die vierte Änderung der Berufssatzung befasst sich nunmehr ausschließlich mit den Regelungen zur Besorgnis der Befangenheit (Independence) in Teil 2 der Berufssatzung, die vollständig überarbeitet und neu strukturiert wurden. Hierbei waren insbesondere die durch das Bilanzrechtsreformgesetz vom 4.12.2004 - BilReG - (BGBl. I S. 3166) neu formulierten Bestimmungen der §§ 319, 319a HGB zu berücksichtigen. Darüber hinaus wurden, soweit in dem derzeitigen gesetzlichen Rahmen möglich, auch aktuelle Entwicklungen auf internationaler Ebene herangezogen (IFAC Code of Ethics vom 13.6.2005 und EU-Empfehlung zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers vom 16.5.2002).

Im Folgenden wird die am 23.9.2005 in Kraft getretene vierte Änderung der Berufssatzung vorgestellt und erläutert. Die einzelnen Satzungsänderungen, die im Bundesanzeiger (BAnz. 2005, I. S. 10741) bekannt gemacht wurden, sind in diesem Heft auf S.12 ff. abgedruckt. Der Volltext der aktuellen Fassung der Berufssatzung mit Erläuterungstexten ist im Internet unter -> www.wpk.de/rechtsvorschriften/rechtsvorschriften.asp einsehbar.

B. Änderung der Satzungsvorschriften

I. Die neue Systematik im Überblick

Die Berücksichtigung der oben genannten nationalen und internationalen Quellen führte zu einer grundlegend neuen Struktur der Regelungen in der Berufssatzung. In ihrer bisherigen Fassung enthielt die Berufssatzung keine eigene, geschlossene Regelung der Befangenheitsproblematik, sondern beschränkte sich im Wesentlichen auf eine Verweisung auf die handelsrechtlichen Befangenheitsvorschriften sowie ergänzende Regelungen zu einzelnen Lebenssachverhalten, aus denen sich eine Gefährdung der Unabhängigkeit ergeben konnte.

Die überarbeitete Berufssatzung ist dagegen wegen der gestiegenen Bedeutung, den die Unbefangenheit für die Verlässlichkeit der Prüfung in den Augen der Öffentlichkeit hat, wesentlich ausführlicher gefasst. Sie stellt dabei auf die Wirkungszusammenhänge ab, die eine Gefährdung der Unbefangenheit begründen können (threats) und ordnet diesen die jeweiligen Lebenssachverhalte zu. Ebenfalls übernommen wurde das Prinzip, wonach das Ausmaß festgestellter Gefährdungen grundsätzlich durch geeignete Schutzmaßnahmen (safeguards) derart verringert werden kann, dass in der Gesamtbetrachtung eine die Versagung der Tätigkeit zwingend erforderliche Beeinträchtigung der Unbefangenheit nicht mehr vorliegt. Nachdem die handelsrechtlichen Vorschriften in § 319 Abs. 3 und § 319a HGB bestimmte Tatbestände normieren, bei deren Verwirklichung die Besorgnis der Befangenheit unwiderleglich vermutet wird, ist dieser Regelungsmechanismus auch für die berufsrechtliche Umsetzung der Befangenheitsvorschriften übernommen worden.

Die §§ 20 bis 24 sowie die zugehörigen Erläuterungstexte wurden nach den oben beschriebenen Maßgaben vollständig neu gefasst und überarbeitet. Neu eingefügt in die Berufssatzung wurden die §§ 22a, 23a und 23b. Sofern für einige Vorschriften aus Zeitgründen noch Erläuterungstexte fehlen (nämlich für §§ 23 Abs. 2, 23a Abs. 5 und 6), ist vorgesehen, diese im Rahmen der noch für dieses Jahr geplanten nächsten Satzungsänderung dem Beirat vorzulegen.

Insgesamt ergibt sich nunmehr folgende Struktur für die Independence-Regelungen:

- Die §§ 20, 21 definieren die Begriffe *Unparteilichkeit*, *Unbefangenheit* und *Besorgnis der Befangenheit*.
- § 22 regelt mögliche Schutzmaßnahmen (safeguards), die grundsätzlich auf alle Gefährdungstatbestände (threats) Anwendung finden können, außer bei Vorliegen absoluter Ausschlussgründe gemäß §§ 319 Abs. 3, 319a HGB.
- Der neu eingefügte § 22a regelt nunmehr das Verhältnis von handelsrechtlichen (§ 319, § 319a HGB) zu berufsrechtlichen Befangenheitstatbeständen.

Die §§ 23 ff. definieren dann die möglichen Gefährdungslagen, nämlich:

- Eigeninteressen (§ 23)
- Selbstprüfung (§ 23a, neu eingefügt)
- Interessenvertretung (§ 23b, neu eingefügt)
- persönliche Vertrautheit (§ 24).

II. Änderungen einzelner Regelungen

1. § 20 - Unparteilichkeit

Neben der Pflicht zur Unabhängigkeit fordert das Berufsrecht bei der Durchführung von Prüfungen und der Erstattung von Gutachten in § 43 Abs. 1 Satz 2 WPO auch die Unparteilichkeit des WP/vBP. Um letztlich auch zur Klarstellung beizutragen und einer Verwechslung der gelegentlich nicht klar voneinander abgegrenzten Begriffe der Unparteilichkeit, Unbefangenheit und Besorgnis der Befangenheit vorzubeugen, wurde die Unparteilichkeit nunmehr in einer gesonderten Vorschrift geregelt.

Absatz 1 bestimmt zunächst, dass der WP/vBP eine Tätigkeit als Prüfer oder Gutachter zu versagen hat, wenn er nicht unparteiisch ist. Hierfür ist eine vollständige Auswertung aller für und gegen ein Ergebnis sprechender Umstände erforderlich. Allerdings stellt Absatz 2 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. Für die Bezeichnung derartiger Aufträge darf dann allerdings nicht der Begriff „Gutachten“ verwendet werden.

2. § 21 - Unbefangenheit und Besorgnis der Befangenheit

Die berufsrechtliche Pflicht zur Versagung der Tätigkeit bei Besorgnis der Befangenheit ergibt sich aus § 49 zweiter Halbsatz WPO.

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.

In Absatz 2 wird der Begriff der Unbefangenheit definiert (Bildung eines Urteils ohne Beeinflussung durch unsachgemäße Erwägungen). Die Unbefangenheit bezieht sich dabei auf

die innere Einstellung des WP/vBP. Die in Absatz 2 Satz 2 genannten Faktoren, die ein Risiko für die Unbefangenheit darstellen (threats), orientieren sich an der EU-Empfehlung (wobei der selbe Sachverhalt auch von mehreren threats erfasst werden kann).

Absatz 3 regelt sodann die Besorgnis der Befangenheit. Da die in Absatz 2 angesprochene 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. Dabei kommt es auf die Einschätzung eines verständigen Dritten an, abgeleitet aus objektiven Kriterien.

Absatz 4 stellt klar, dass Besorgnis der Befangenheit nicht nur dann bestehen kann, wenn der WP/vBP selbst Befangenheitsgründe erfüllt, sondern auch bei bestimmten Beziehungen zu Personen oder Unternehmen, die ihrerseits wegen Besorgnis der Befangenheit ausgeschlossen wären. Auslöser für eine solche Zurechnung von Befangenheitsgründen sind dabei subjektive Gesichtspunkte wie beispielsweise die Rücksichtnahme auf nahe stehende Personen, gleichgerichtete berufliche Interessen oder die Möglichkeit der Einflussnahme auf das Prüfungsergebnis.

3. § 22 - Schutzmaßnahmen

Erstmals verankert wird durch den neuen § 22 das Prinzip der safeguards, das heißt die grundsätzliche Möglichkeit, durch geeignete Schutzmaßnahmen eine Gefährdung der Unbefangenheit soweit abzuschwächen, dass sie insgesamt nicht mehr als wesentlich anzusehen ist. Wie sich der Begründung zum BilReG entnehmen lässt, ist dieses Prinzip nunmehr auch vom nationalen Gesetzgeber anerkannt, findet dabei allerdings nur im Rahmen des allgemeinen Befangenheitstatbestands des § 319 Abs. 2 HGB Anwendung.

§ 22 bezieht sich aber - anders als die EU-Empfehlung - nur auf solche Schutzmaßnahmen, die der WP/vBP selbst gegen weiterhin bestehende Gefährdungen treffen kann und muss, um eine Beurteilung als insgesamt unbedeutend zu ermöglichen. Maßnahmen, die eine Gefährdung von vornherein ausschließen (zum Beispiel rechtzeitige Veräußerung einer Beteiligung an dem zu prüfenden Unternehmen), sind nach dem Verständnis der Berufssatzung keine Schutzmaßnahmen, schließen die Besorgnis der Befangenheit aber natürlich genauso aus. Inhaltlich sind damit im Ergebnis alle Schutzmaßnahmen berücksichtigt, die auch in der EU-Empfehlung vorgesehen sind. Dazu gehören:

- Erörterungen mit Aufsichtsgremien des Auftraggebers beziehungsweise mit Aufsichtsstellen außerhalb des Unternehmens
- Transparenzregelungen

- Einschaltung von nicht schon anderweitig mit dem Prüfungsauftrag befassten Personen
- Beratung mit in Fragen der Unbefangenheit erfahrenen Kollegen sowie
- personelle und organisatorische Maßnahmen in Form von „Firewalls“.

4. § 22a - Bedeutung absoluter Ausschlussgründe im Sinne der §§ 319 Abs. 3 und 319a HGB

Der neu eingefügte § 22a beschäftigt sich mit dem Verhältnis von handelsrechtlichen (§§ 319, 319a HGB) zu berufsrechtlichen Ausschlussgründen. In Absatz 1 wird zunächst klargestellt, dass bei einer Verwirklichung der Tatbestände der §§ 319 Abs. 3, 319a HGB auch ein berufsrechtliches Verbot des Tätigwerdens besteht. Dies beruht darauf, dass der Begriff der Besorgnis der Befangenheit in § 49 zweiter Halbsatz WPO mit dem Begriff aus § 319 Abs. 2 HGB übereinstimmt, der durch die Tatbestände im Sinne des § 319 Abs. 3 HGB allgemein und die Tatbestände im Sinne des § 319a HGB für den dort erfassten Regelungsbereich (Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse) konkretisiert wird.

Das Berufsrecht geht aber nicht über die Wertungen des Gesetzgebers hinaus, sofern dieser für bestimmte Sachverhalte klar definierte Grenzwerte vorgegeben hat. Auf der anderen Seite sind die in §§ 319 Abs. 3, 319a HGB beschriebenen Sachverhaltskonstellationen als solche nicht abschließend, so dass bei Hinzutreten von weiteren Umständen eine Gefährdung der Unbefangenheit anzunehmen sein kann, die sich entweder aus anderen Sachverhalten, aber auch aus besonderen erschwerenden Merkmalen (z. B. der besonderen wirtschaftlichen Bedeutung) des jeweiligen Sachverhalts ergeben kann.

Die Formulierung in § 22a Abs. 1 könnte allerdings insoweit missverstanden werden, als es um die Bedeutung der absoluten Befangenheitsgründe aus § 319a HGB für Prüfungen von Unternehmen geht, die nicht solche im Sinne des § 319a Abs. 1 HGB sind. Hier ist nicht beabsichtigt, den sachlichen Anwendungsbereich der Vorschrift berufsrechtlich auf alle anderen Prüfungen auszudehnen. Bei der nächsten, aus anderen Gründen anstehenden Überarbeitung der Berufssatzung könnte dies, wenn es für erforderlich erachtet wird, in der Formulierung klargestellt werden.

5. § 23 - Eigeninteressen

§ 23 nennt Beispiele für Eigeninteressen, wobei die dortige Aufzählung nicht als abschließend anzusehen ist. Es wird differenziert nach Eigeninteressen finanzieller Art (Abs. 1) und

Eigeninteressen sonstiger Art (Abs. 2). Hinsichtlich Eigeninteressen finanzieller Art ist grundsätzlich davon auszugehen, dass der Bezug von Gütern und Dienstleistungen oder Krediten vom Prüfungsmandanten unschädlich ist, solange keine besonderen Umstände vorliegen (zum Beispiel außergewöhnlich günstige Konditionen). Auch ausstehende Honorarforderungen sind im Regelfall unbedenklich.

6. § 23a - Selbstprüfung

§ 23a befasst sich nunmehr ausführlich mit einem der zentralen Aspekte der Befangenheitsregelungen, nämlich dem des Verbots der Selbstprüfung (bisher in § 23 geregelt).

Abs. 1 enthält dabei den Grundsatz, dass es mit den Anforderungen an eine unbefangene Prüfung nicht vereinbar ist, wenn Personen prüfen, die die Erstellung der zu prüfenden Unterlagen oder die zugrunde liegenden Sachverhalte mitgestaltet haben und dies nicht von nur untergeordneter Bedeutung war. Erfasst werden damit in erster Linie Risiken aus einer vorangegangenen unmittelbar gestaltenden Tätigkeit in Bezug auf den Gegenstand der Prüfung oder des Gutachtens. Eine Beteiligung am Zustandekommen eines Sachverhalts beispielsweise dadurch, dass der WP/vBP Vertragspartner ist, gehört nicht in diese Kategorie.

Absatz 2 weist darauf hin, dass bei einer früheren Befassung im Rahmen einer Prüfungstätigkeit begrifflich eine Selbstprüfung nicht gegeben ist. Entscheidend für die Anwendung des Absatzes 2 ist dabei nicht die formelle Bezeichnung der Tätigkeit, sondern die tatsächliche Funktion des WP/vBP.

Die Absätze 3 bis 8 beschäftigen sich dann mit einzelnen Tatbeständen der Vorbefassung des WP/vBP und bewerten diese im Hinblick auf das Selbstprüfungsverbot, und zwar:

- Mitwirkung an der Buchführung oder Aufstellung des zu prüfenden Jahresabschlusses (Abs. 3)
- Mitwirkung bei der Durchführung der internen Revision (Abs. 4)
- Übernahme von Funktionen der Unternehmensleitung (Abs. 5)
- versicherungsmathematischen Leistungen und Bewertungsleistungen (Abs. 6)
- Erbringung von Rechts- oder Steuerberatungsleistungen beziehungsweise Mitwirkung an der Implementierung von Rechnungslegungsinformationssystemen bei Unternehmen im Sinne des § 319a HGB (Abs. 7 und 8).

7. § 23b - Interessenvertretung

§ 23b befasst sich mit dem threat der Interessenvertretung, wobei er Interessenvertretung in Abs. 1 als Beauftragung in anderer Angelegenheit definiert, Interessen für oder gegen das zu prüfende, das zu begutachtende oder das den Auftrag erteilende Unternehmen zu vertreten. In den Absätzen 2 und 3 werden sodann Beispiele für Interessenvertretung für beziehungsweise gegen ein Unternehmen genannt.

8. § 24 - Persönliche Vertrautheit

In § 24 ist die Gefährdung aufgrund persönlicher Vertrautheit geregelt. Ebenso wie bei der Interessenvertretung werden auch hier nicht alle Fälle persönlicher Vertrautheit erfasst, sondern nur solche von einigem Gewicht. Enge persönliche Beziehungen im Sinne des § 24 können dann zur Besorgnis der Befangenheit führen, wenn sie nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu der Annahme führen können, dass durch diese Beziehungen ein übermäßiges Vertrauen des WP/vBP zu den genannten Personen besteht, welches die Urteilsbildung beeinflussen kann. Neben der Art der Beziehung, ihrer Dauer und ihrer Intensität kommt es dabei auch auf die Funktion der anderen Person in dem Unternehmen oder in Bezug auf den Prüfungsgegenstand an.

C. Schlussbemerkung und Ausblick

Mit der Überarbeitung der Independence-Regelungen im Rahmen des BilReG und jetzt in der Berufssatzung dürfte das deutsche Berufsrecht - jedenfalls auf absehbare Zeit - gut aufgestellt sein. Die überarbeitete Berufssatzung wird in ihrer Grundstruktur von Gefährdungslagen und Schutzmaßnahmen auch den internationalen Anforderungen (wie IFAC Code of Ethics und EU-Abschlussprüferrichtlinie) gerecht, indem sie deren wesentliche Vorgaben inhaltlich erfasst. Mit den §§ 20 bis 24 BS WP/vBP in ihrer neuen Fassung wurde dem Berufsstand ein Instrument in die Hand gegeben, um Risiken in Bezug auf die Unbefangenheit in Zukunft noch besser einschätzen und gegebenenfalls wesentlich vermindern zu können.