



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

Vom 11. Juni 1996 (BAnz. S. 7509), in Kraft getreten am 15. September 1996
(BAnz. S. 11077), unter Berücksichtigung der Änderungen der Satzung
vom 7. November 1997 (BAnz. S. 14453), in Kraft getreten am 12. Februar 1998
(BAnz. S. 14917), vom 29. November 2001 (BAnz. 2002, S. 60),
in Kraft getreten am 11. März 2002 (BAnz. S. 789),
vom 24. November 2004 (BAnz. S. 24133), in Kraft getreten am 2. März 2005 (BAnz. S. 5)
vom 16. Juni 2005 (BAnz. S. 10742), in Kraft getreten am 23. September 2005
(BAnz. S. 12296)
vom 23. November 2005 (BAnz. S. 16872), in Kraft getreten am 1. März 2006

Inhaltsverzeichnis

Teil 1: Allgemeine Berufspflichten

- § 1 Grundsatz
- § 2 Unabhängigkeit
- § 3 Verbot der Vertretung widerstreitender Interessen
- § 4 Gewissenhaftigkeit
- § 5 Qualifikation, Information und Verpflichtung der Mitarbeiter
- § 6 Ausbildung und Fortbildung der Mitarbeiter
- § 7 Sicherung der gewissenhaften Berufsausübung
- § 8 Umgang mit fremden Vermögenswerten
- § 9 Verschwiegenheit
- § 10 Verbot der Verwertung von Berufsgeheimnissen
- § 11 Eigenverantwortlichkeit
- § 12 Führung von Mitarbeitern
- § 13 Berufswürdiges Verhalten
- § 14 Pflichten gegenüber anderen WP/vBP
- § 15 Mitwirkung bei der Ausbildung
- § 16 Haftungsbegrenzung

- § 17 Berufshaftpflichtversicherung
- § 18 Siegelführung
- § 19 Berufliche Niederlassungen und Zweigniederlassungen

Teil 2: Besondere Berufspflichten bei der Durchführung von Prüfungen und der Erstattung von Gutachten

- § 20 Unparteilichkeit
- § 21 Unbefangenheit und Besorgnis der Befangenheit
- § 22 Schutzmaßnahmen
- § 22a Bedeutung absoluter Ausschlussgründe im Sinne der § 319 Abs. 3 und 319a HGB
- § 23 Eigeninteressen
- § 23a Selbstprüfung
- § 23b Interessenvertretung
- § 24 Persönliche Vertrautheit
- § 24a Prüfungsplanung
- § 24b Auftragsabwicklung
- § 24c Beschwerden und Vorwürfe
- § 24d Auftragsbezogene Qualitätssicherung
- § 25 Kennzeichnung übernommener Aufgaben in Prüfungsberichten und Gutachten
- § 26 Pflichten bei vorzeitiger Beendigung des Prüfungsauftrages
- § 27 Vergütung
- § 27a Unterzeichnung von Prüfungsvermerken, Prüfungsberichten und Gutachten

Teil 3: Besondere Berufspflichten bei beruflicher Zusammenarbeit

- § 28 Sozietät
- § 29 Berufsgesellschaften
- § 30 Verwendung der Firmierung oder des Namens von Berufsgesellschaften durch andere Unternehmen

Teil 4: Besondere Berufspflichten im Zusammenhang mit erlaubter Kundmachung und berufswidriger Werbung

- § 31 Allgemeine Grundsätze zur Werbung
- § 32 Grenzen der sachlichen Information über das Dienstleistungsangebot
- § 33 Drittwerbung
- § 34 Information über die beruflichen Verhältnisse
- § 35 Fachgebiets- und weitere Tätigkeitsbezeichnungen
- § 36 Veröffentlichung von Qualitätskontrollberichten

**Teil 5: Besondere Berufspflichten zur Sicherung der Qualität der Berufsarbeit
(§ 55b WPO)**

§ 37 Allgemeines

§ 38 Qualitätssicherungssystem für Aufgaben nach § 2 Abs. 1 WPO, bei denen das Siegel verwendet wird

§ 39 Nachschau

Teil 6: Schlussbestimmungen

§ 40 Anwendungsbereich

§ 41 Veröffentlichung

Teil 1: Allgemeine Berufspflichten

§ 1 Grundsatz

(1) ¹WP/vBP haben ihren Beruf unabhängig, gewissenhaft, verschwiegen und eigenverantwortlich auszuüben (§ 43 Abs. 1 Satz 1 WPO). ²Sie haben ihre Pflichten verantwortungsbewusst und sorgfältig zu erfüllen (§ 17 Abs. 1 WPO). ³Innerhalb und außerhalb der Berufstätigkeit haben sie sich des Vertrauens und der Achtung würdig zu erweisen, die der Beruf erfordert (§ 43 Abs. 2 Satz 3 WPO).

(2) ¹WP/vBP haben sich jeder Tätigkeit zu enthalten, die mit ihrem Beruf oder mit dem Ansehen des Berufes unvereinbar ist. ²Sie haben sich der besonderen Berufspflichten bewusst zu sein, die ihnen aus der Befugnis erwachsen, gesetzlich vorgeschriebene Bestätigungsvermerke zu erteilen (§ 43 Abs. 2 Satz 1 und 2 WPO) und ein Siegel zu führen (§ 18).

§ 2 Unabhängigkeit

(1) ¹WP/vBP dürfen keine Bindungen eingehen, die ihre berufliche Entscheidungsfreiheit beeinträchtigen oder beeinträchtigen könnten. ²Sie haben ihre persönliche und wirtschaftliche Unabhängigkeit gegenüber jedermann zu bewahren.

(2) Es ist insbesondere berufswidrig,

1. Vereinbarungen zu schließen, durch welche die Höhe der Vergütung vom Ergebnis der Tätigkeit als WP/vBP abhängig gemacht wird (§ 55a Abs. 1 WPO),
2. einen Teil der Vergütung oder sonstige Vorteile für die Vermittlung von Aufträgen, gleichviel ob im Verhältnis zu einem WP/vBP oder Dritten, abzugeben oder entgegenzunehmen (§ 55a Abs. 2 WPO),
3. Mandantenrisiken zu übernehmen oder
4. Versorgungszusagen von Auftraggebern anzunehmen.

§ 3 Verbot der Vertretung widerstreitender Interessen

¹WP/vBP dürfen nicht tätig werden, wenn sie einen anderen Auftraggeber in derselben Sache im widerstreitenden Interesse beraten oder vertreten bzw. beraten oder vertreten haben.

²WP/vBP dürfen im Übrigen mehrere Auftraggeber in derselben Sache nur beraten oder vertreten, wenn ihnen ein gemeinsamer Auftrag erteilt ist oder alle Auftraggeber einverstanden sind. ³Eine vermittelnde Tätigkeit im Auftrag aller Beteiligten ist zulässig.

§ 4

Gewissenhaftigkeit

(1) ¹WP/vBP sind bei der Erfüllung ihrer Aufgaben an das Gesetz gebunden, haben sich über die für ihre Berufsausübung geltenden Bestimmungen zu unterrichten und diese und fachliche Regeln zu beachten. ²Sie haben sich dementsprechend in einem Umfang fortzubilden, der ihre fachliche Kompetenz erhält und sicherstellt, dass sie den gesetzlichen Aufgaben gerecht werden (§ 43 Abs. 2 Satz 4 WPO).

(2) WP/vBP dürfen Aufträge nur übernehmen, wenn sie über die dafür erforderliche Sachkunde und die zur Bearbeitung nötige Zeit verfügen.

(3) WP/vBP haben durch eine sachgerechte Gesamtplanung aller Aufträge die Voraussetzungen dafür zu schaffen, dass die übernommenen und erwarteten Aufträge unter Beachtung der Berufsgrundsätze ordnungsgemäß durchgeführt und zeitgerecht abgeschlossen werden können.

(4) Treten nach Auftragsannahme Umstände ein, die zur Ablehnung des Auftrages hätten führen müssen, ist das Auftragsverhältnis zu beenden.

§ 5

Qualifikation, Information und Verpflichtung der Mitarbeiter

(1) WP/vBP haben bei der Einstellung von Mitarbeitern deren fachliche und persönliche Eignung zu prüfen.

(2) Die Mitarbeiter sind nach Maßgabe ihrer Verantwortlichkeit über die Berufspflichten sowie über das in der Praxis eingerichtete Qualitätssicherungssystem zu informieren.

(3) Sie sind vor Dienstantritt auf die Einhaltung der Vorschriften zur Verschwiegenheit, zum Datenschutz und zu den Insider-Regeln sowie der Regelung des Qualitätssicherungssystems schriftlich zu verpflichten.

§ 6

Ausbildung und Fortbildung der Mitarbeiter

(1) ¹WP/vBP haben für eine angemessene praktische und theoretische Ausbildung des Berufsnachwuchses und die Fortbildung der fachlichen Mitarbeiter zu sorgen. ²Die Aus- und Fortbildung muss strukturiert sein und inhaltlich die Tätigkeitsbereiche des fachlichen Mitarbeiters betreffen.

(2) WP/vBP dürfen Mitarbeitern Verantwortung nur insoweit übertragen, als diese die dafür erforderliche Qualifikation besitzen.

(3) WP/vBP sollen ihre fachlichen Mitarbeiter in angemessenen Abständen beurteilen.

§ 7

Sicherung der gewissenhaften Berufsausübung

Zur Sicherung der gewissenhaften Berufsausübung haben WP/vBP die Einhaltung der Berufspflichten in ihrer Praxis in angemessenen Zeitabständen zu überprüfen und Mängel abzustellen.

§ 8

Umgang mit fremden Vermögenswerten

(1) ¹WP/vBP haben anvertraute fremde Vermögenswerte von dem eigenen und anderen fremden Vermögen getrennt zu halten und gewissenhaft zu verwalten. ²Über fremde Vermögenswerte sind gesonderte Rechnungsunterlagen zu führen. ³Geld und Wertpapiere sind bei Verwaltung entweder auf den Namen des Treugebers oder auf Anderkonten anzulegen. ⁴Durchlaufende fremde Gelder sind unverzüglich an den Empfangsberechtigten weiterzuleiten.

(2) ¹WP/vBP dürfen fremde Vermögenswerte, die ihnen zweckgebunden anvertraut worden sind, zur Deckung eigener Kostenforderungen (Honorare, Vorschüsse und Auslagenersatz) nur verwenden, wenn sie hierzu ausdrücklich ermächtigt worden sind. ²Soweit Aufrechnung und Zurückbehaltung zulässig sind, bleiben diese Rechte unberührt.

§ 9

Verschwiegenheit

(1) WP/vBP dürfen Tatsachen und Umstände, die ihnen bei ihrer Berufstätigkeit anvertraut oder bekannt werden, nicht unbefugt offenbaren.

(2) ¹WP/vBP haben dafür Sorge zu tragen, dass Tatsachen und Umstände im Sinne von Absatz 1 Unbefugten nicht bekannt werden. ²Sie haben entsprechende Vorkehrungen zu treffen.

(3) Die Pflichten nach Absatz 1 und 2 bestehen nach Beendigung eines Auftragsverhältnisses fort.

§ 10

Verbot der Verwertung von Berufsgeheimnissen

¹Erhalten WP/vBP bei ihrer Berufsausübung Kenntnis von Tatsachen und Umständen, insbesondere geschäftlichen Entschlüssen oder Transaktionen, die ihre Auftraggeber oder Dritte betreffen, so dürfen sie diese Kenntnis weder für sich noch für Dritte unbefugt verwenden. ²§ 9 Abs. 3 gilt entsprechend. ³Kann für einen verständigen Dritten der Eindruck entstehen, dass eine Verwertung zu besorgen ist, dürfen die diese Besorgnis begründenden Umstände nur dann herbeigeführt oder aufrecht erhalten werden, wenn die vom Verwertungsverbot geschützte Person zustimmt.

§ 11

Eigenverantwortlichkeit

(1) WP/vBP haben unabhängig von der Art der beruflichen Tätigkeit (§ 38 Abs. 1 Nr. 1 d WPO) ihr Handeln in eigener Verantwortung zu bestimmen, ihr Urteil selbst zu bilden und ihre Entscheidungen selbst zu treffen.

(2) Es ist nicht erlaubt, berufliche Tätigkeiten zu übernehmen, wenn die geforderte berufliche Verantwortung nicht getragen werden kann oder nicht getragen werden soll.

§ 12

Führung von Mitarbeitern

WP/vBP müssen in der Lage sein, die Tätigkeit von Mitarbeitern derart zu überblicken und zu beurteilen, dass sie sich eine auf Kenntnissen beruhende, eigene Überzeugung bilden können.

§ 13

Berufswürdiges Verhalten

(1) WP/vBP haben sich sachlich zu äußern.

(2) WP/vBP sind verpflichtet, ihre Auftraggeber auf Gesetzesverstöße, die sie bei Wahrnehmung ihrer Aufgaben festgestellt haben, aufmerksam zu machen.

(3) ¹WP/vBP dürfen die Verwendung ihres Namens und/oder ihrer Qualifikation zu werblichen Zwecken Dritter nur zulassen, wenn die Werbung nach Produkt oder Dienstleistung und Durchführung mit dem Ansehen des Berufes vereinbar ist. ²Die Vorschriften des Vierten Teils bleiben unberührt.

§ 14

Pflichten gegenüber anderen WP/vBP

(1) Bei der Übertragung einer Praxis oder Teilpraxis gegen Entgelt darf die Notlage eines Berufskollegen, seiner Erben oder Vermächtnisnehmer nicht ausgenutzt werden.

(2) WP/vBP dürfen Mitarbeiter eines anderen WP/vBP nicht abwerben oder abwerben lassen.

(3) WP/vBP dürfen weder bei Gründung einer eigenen Praxis noch bei Wechsel des Arbeitgebers Auftraggeber ihres bisherigen Arbeitgebers veranlassen, ihnen Aufträge zu übertragen.

§ 15

Mitwirkung bei der Ausbildung

WP/vBP sollen nach ihren Möglichkeiten an der Ausbildung des Berufsnachwuchses sowie an der Ausbildung zum Steuerfachangestellten mitwirken.

§ 16

Haftungsbegrenzung

Eine gesetzliche Haftungsbegrenzung darf nicht abbedungen werden.

§ 17

Berufshaftpflichtversicherung

(1) WP/vBP haben die Beendigung oder Kündigung des Versicherungsvertrages, jede Änderung des Versicherungsvertrages, die den nach der Wirtschaftsprüfer-Berufshaftpflichtversicherungsverordnung (WPBHV) vorgeschriebenen Versicherungsschutz beeinträchtigt, den Wechsel des Versicherers, den Beginn und die Beendigung der Versicherungspflicht infolge einer Änderung der Form einer beruflichen Tätigkeit und den Widerruf einer vorläufigen Deckungszusage der Wirtschaftsprüferkammer unverzüglich anzuzeigen (§ 1 Abs. 4 Satz 2 WPBHV).

(2) Die gemäß § 54 WPO abzuschließende und aufrecht zu erhaltende Berufshaftpflichtversicherung soll über die Höhe der Mindestversicherung hinausgehen, wenn Art und Umfang der Haftungsrisiken des WP/vBP dies erfordern.

§ 18

Siegelführung

(1) WP/vBP sind verpflichtet, ein Siegel zu benutzen, wenn sie im Rahmen von Tätigkeiten, die WP/vBP gesetzlich vorbehalten sind, Erklärungen abgeben.

(2) ¹WP/vBP können ein Siegel führen, wenn sie in ihrer Berufseigenschaft Erklärungen über Prüfungsergebnisse abgeben oder Gutachten erstatten. ²Das Siegel kann geführt werden

1. bei Erklärungen über das Ergebnis gesetzlich vorgeschriebener Prüfungen, die nicht dem WP/vBP vorbehalten sind,
2. bei Erklärungen über das Ergebnis nicht gesetzlich vorgeschriebener Prüfungen,
3. bei Bescheinigungen, wenn darin Erklärungen über Prüfungsergebnisse enthalten sind,
4. bei der Erstattung von Gutachten.

(3) WP/vBP dürfen das Siegel im Rahmen ihrer sonstigen beruflichen Betätigung nicht führen.

(4) WP/vBP dürfen keine siegelimitierenden Rundstempel verwenden.

§ 19

Berufliche Niederlassungen und Zweigniederlassungen

(1) ¹Jede organisatorisch selbstständige Einheit begründet eine Niederlassung oder Zweigniederlassung im Sinne der §§ 3, 47 WPO. ²Jede Kundmachung einer beruflichen Anschrift begründet das Bestehen einer organisatorisch selbstständigen Einheit. ³In Abweichung von Satz 2 können mehrere berufliche Anschriften eine organisatorisch selbstständige Einheit bilden, wenn sie in engem örtlichen Zusammenhang stehen und die unter den Anschriften angebotenen Dienstleistungen unter einheitlicher Leitung erbracht werden. ⁴Die Kundmachung mehrerer beruflicher Anschriften für eine organisatorisch selbstständige Einheit ist nur zulässig, soweit dies für den Publikumsverkehr erforderlich ist.

(2) ¹In einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft muss mindestens ein Wirtschaftsprüfer, der Mitglied des Vorstandes, Geschäftsführer, persönlich haftender Gesellschafter oder Partner ist, seine berufliche Niederlassung in der Niederlassung oder am Sitz der Gesellschaft haben. ²In einer Buchprüfungsgesellschaft muss mindestens ein vereidigter Buchprüfer oder Wirtschaftsprüfer, der Mitglied des Vorstandes, Geschäftsführer, persönlich haftender Gesellschafter oder Partner ist, seine berufliche Niederlassung in der Niederlassung oder am Sitz der Gesellschaft haben.

(3) ¹Zweigniederlassungen von Wirtschaftsprüfern und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften müssen jeweils von mindestens einem Wirtschaftsprüfer verantwortlich geleitet werden, der seine berufliche Niederlassung dort oder am Ort der Zweigniederlassung hat. ²Zweigniederlassungen von vereidigten Buchprüfern und Buchprüfungsgesellschaften müssen jeweils von mindestens einem vereidigten Buchprüfer oder Wirtschaftsprüfer verantwortlich geleitet werden, der seine berufliche Niederlassung dort oder am Ort der Zweigniederlassung hat.

Teil 2:

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

§ 20

Unparteilichkeit

(1) ¹WP/vBP haben sich insbesondere bei der Erstattung von Prüfungsberichten und Gutachten unparteiisch zu verhalten (§ 43 Abs. 1 Satz 2 WPO), d.h. keinen der Beteiligten zu benachteiligen oder zu bevorzugen. ²Dazu ist es erforderlich, den Sachverhalt vollständig zu

erfassen, unter Abwägung der wesentlichen Gesichtspunkte fachlich zu beurteilen und bei der Berichterstattung alle wesentlichen Gesichtspunkte vollständig wiederzugeben.

(2) ¹Hat der Auftrag eine Darstellung mit argumentativer Funktion zum Gegenstand, muss dies in der Bezeichnung des Auftrags und in der Darstellung des Ergebnisses deutlich zum Ausdruck kommen. ²Der Begriff „Gutachten“ darf nicht verwendet werden.

§ 21

Unbefangenheit und Besorgnis der Befangenheit

(1) WP/vBP haben ihre Tätigkeit zu versagen, wenn sie bei der Durchführung von Prüfungen oder der Erstattung von Gutachten nicht unbefangen sind oder wenn die Besorgnis der Befangenheit besteht.

(2) ¹Unbefangen ist, wer sich sein Urteil unbeeinflusst von unsachgemäßen Erwägungen bildet. ²Die Unbefangenheit kann insbesondere durch Eigeninteressen (§ 23), Selbstprüfung (§ 23a), Interessenvertretung (§ 23b) sowie persönliche Vertrautheit (§ 24) beeinträchtigt werden. ³Das Vorliegen solcher Umstände führt nicht zu einer Beeinträchtigung der Unbefangenheit, wenn die Umstände selbst für die Urteilsbildung offensichtlich unwesentlich sind oder zusammen mit Schutzmaßnahmen (§ 22) insgesamt unbedeutend sind. ⁴Umstände nach Satz 2 können sich insbesondere aus Beziehungen geschäftlicher, finanzieller oder persönlicher Art ergeben.

(3) ¹Besorgnis der Befangenheit liegt vor, wenn Umstände im Sinne von Absatz 2 Satz 2 gegeben sind, die aus Sicht eines verständigen Dritten geeignet sind, die Urteilsbildung unsachgemäß zu beeinflussen. ²Besorgnis der Befangenheit liegt nicht vor, sofern die Gefährdung der Unbefangenheit nach Absatz 2 Satz 3 unbedeutend ist.

(4) ¹Die Besorgnis der Befangenheit kann auch dadurch begründet werden, dass

1. Personen, mit denen der WP/vBP seinen Beruf gemeinsam ausübt,
 2. Personen, mit denen der WP/vBP in einer für Dritte erkennbaren Weise kooperiert,
 3. Personen, soweit diese bei der Auftragsdurchführung beschäftigt sind,
 4. Ehegatten, Lebenspartner oder Verwandte in gerader Linie des WP/vBP oder für eine dieser Personen handelnde Vertreter oder
 5. Unternehmen, auf die der WP/vBP maßgeblichen Einfluss hat,
- Sachverhalte nach Absatz 2 verwirklichen. ²Bei Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Buchprüfungsgesellschaften kann die Besorgnis der Befangenheit begründet werden, wenn sie selbst, einer ihrer gesetzlichen Vertreter, ein Gesellschafter, der maßgeblichen Einfluss ausüben kann oder bei der Prüfung in verantwortlicher Position beschäftigt ist, oder andere beschäftigte Personen, die das Ergebnis der Prüfung beeinflussen können, oder Unterneh-

men, auf die die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft oder Buchprüfungsgesellschaft maßgeblichen Einfluss hat, Sachverhalte nach Absatz 2 verwirklichen.

(5) ¹Vor Annahme eines Auftrages sowie während der gesamten Dauer der Auftragsdurchführung ist zu prüfen, ob die Unbefangenheit gefährdende Umstände vorliegen. ²Die zur Überprüfung getroffenen Maßnahmen und dabei festgestellte kritische Sachverhalte sind in den Arbeitspapieren schriftlich zu dokumentieren.

§ 22

Schutzmaßnahmen

(1) ¹Schutzmaßnahmen sind solche Maßnahmen oder Verfahren, die geeignet sind, eine Gefährdung der Unbefangenheit der WP/vBP soweit abzuschwächen, dass aus Sicht eines verständigen Dritten die Gefährdung insgesamt als unwesentlich zu beurteilen ist. ²Hierzu können, je nach den vorliegenden Umständen, aus denen sich die Gefährdung ergibt, insbesondere gehören:

1. Erörterungen mit Aufsichtsgremien des Auftraggebers,
2. Erörterungen mit Aufsichtsstellen außerhalb des Unternehmens,
3. Transparenzregelungen,
4. Einschaltung von Personen in den Prüfungsauftrag, die nicht schon anderweitig damit befasst sind,
5. Beratung mit Kollegen, die in Fragen der Unbefangenheit erfahren sind, und
6. personelle und organisatorische Maßnahmen, durch die sichergestellt wird, dass Informationen aus der zusätzlichen Tätigkeit, die zu einer Befangenheit als Abschlussprüfer führen können, den für die Abschlussprüfung Verantwortlichen nicht zur Kenntnis gelangen (Firewalls).

(2) Bei der Dokumentation der Gefährdungen und ihrer Prüfung (§ 21 Abs. 5) sind im Einzelfall ergriffene Schutzmaßnahmen ebenfalls zu dokumentieren.

§ 22a

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

(1) ¹WP/vBP haben, wenn sie Tatbestände im Sinne des § 319 Abs. 3 HGB verwirklichen, bei allen gesetzlich vorgeschriebenen Prüfungen nach § 49 Halbsatz 2 WPO ihre Tätigkeit zu versagen. ²Bei nicht gesetzlich vorgeschriebenen Abschlussprüfungen, bei denen ein Bestätigungsvermerk erteilt wird, der dem gesetzlichen Bestätigungsvermerk in § 322 HGB nachgebildet wird, gilt Satz 1 sinngemäß.

(2) ¹Wenn Tatbestände im Sinne des § 319 Abs. 3 HGB verwirklicht sind, wird auch berufsrechtlich die Besorgnis der Befangenheit unwiderleglich vermutet. ²In diesen Fällen können Schutzmaßnahmen im Sinne des § 22 nicht berücksichtigt werden.

(3) Sind Tatbestandsmerkmale des § 319 Abs. 3 HGB nicht vollständig erfüllt, kann Besorgnis der Befangenheit im Sinne des § 21 Abs. 3 nur dann bestehen, wenn zusätzliche Umstände eine nicht unbedeutende Gefährdung der Unbefangenheit begründen.

(4)) Die Absätze 1 bis 3 gelten für Tatbestände des § 319a HGB für die dort erfassten Abschlussprüfungen.

§ 23

Eigeninteressen

(1) Eigeninteressen finanzieller Art können insbesondere vorliegen bei:

1. kapitalmäßigen oder sonstigen finanziellen Bindungen gegenüber dem zu prüfenden, dem zu begutachtenden oder dem den Auftrag erteilenden Unternehmen,
2. einer übermäßigen Umsatzabhängigkeit gegenüber einem derartigen Unternehmen,
3. über normalen Geschäfts- und Lieferverkehr mit Dritten hinausgehenden Leistungsbeziehungen,
4. Forderungen gegen den Mandanten oder das zu begutachtende Unternehmen aus einem Kredit- oder Bürgschaftsverhältnis,
5. Honorarforderungen, wenn sie über einen längeren Zeitraum offen stehen und einen nicht unerheblichen Betrag erreichen.

(2) Eigeninteressen sonstiger Art können insbesondere vorliegen bei:

1. Pflichtverletzungen aus vorangegangenen Prüfungen, sofern ein Verdeckungsrisiko besteht,
2. offene Rechtsstreitigkeiten über Regress- oder Gewährleistungsfragen aus früheren Aufträgen.

§ 23a

Selbstprüfung

(1) Eine Selbstprüfung liegt vor, wenn der WP/vBP einen Sachverhalt zu beurteilen hat, an dessen Entstehung er selbst unmittelbar beteiligt und diese Beteiligung nicht von nur untergeordneter Bedeutung war.

(2) Eine Selbstprüfung im Sinne von Absatz 1 ist nicht gegeben, wenn der WP/vBP zwar bereits früher mit dem Sachverhalt befasst war, dabei aber, ohne an der Entstehung im Sinne von Absatz 1 mitzuwirken, denselben Gegenstand zu prüfen oder sonst zu beurteilen hatte.

(3) ¹Die Mitwirkung an der Führung der Bücher oder an der Aufstellung des zu prüfenden Jahresabschlusses begründet unwiderleglich die Besorgnis der Befangenheit, sofern die Tätigkeit nicht von untergeordneter Bedeutung ist. ²Dies gilt nur für die unmittelbare Mitwirkung, grundsätzlich aber nicht für Beratungs- oder sonstige Leistungen, die sich nur mittelbar auf den Abschluss auswirken. ³Auch eine Mitwirkung im Rahmen der prüferischen Aufgaben etwa durch Vorabbeurteilung von Sachverhalten begründet im Regelfall keine Befangenheit. ⁴Ob weitergehend auch Mitwirkungshandlungen von nur untergeordneter Bedeutung schädlich sind, ist nach dem allgemeinen Befangenheitstatbestand (§ 21 Abs. 3) unter Abwägung aller Umstände unter Einschluss von Schutzmaßnahmen zu beurteilen.

(4) ¹Die Mitwirkung des WP/vBP bei der Durchführung der internen Revision begründet die Besorgnis der Befangenheit, wenn der WP/vBP eine verantwortliche Position übernimmt. ²Zulässig ist dagegen die Mitwirkung an einzelnen Bereichen oder Aufgaben sowie insbesondere die Übernahme von Prüfungstätigkeiten.

(5) ¹Besorgnis der Befangenheit besteht immer dann, wenn der WP/vBP Funktionen der Unternehmensleitung übernommen hat, und zwar unabhängig davon, ob sich diese auch auf den Bereich der Rechnungslegung erstrecken. ²Gleiches gilt bei der Erbringung von Finanzdienstleistungen, die die Anlage von Vermögenswerten des zu prüfenden Unternehmens betreffen oder in der Übernahme oder Vermittlung von Anteilen oder sonstigen Finanzinstrumenten des zu prüfenden Unternehmens bestehen.

(6) ¹Versicherungsmathematische Leistungen und Bewertungsleistungen, die sich auf den Inhalt des zu prüfenden Jahresabschlusses nicht nur unwesentlich auswirken, können die Besorgnis der Befangenheit begründen, wenn es sich um eigenständige Leistungen handelt und die Tätigkeit nicht von untergeordneter Bedeutung ist. ²Nicht eigenständig sind solche Leistungen, bei denen sich die Mitwirkung des WP/vBP auf technisch-mechanische Hilfeleistungen beschränkt und die wesentlichen Vorgaben für die zu treffenden Annahmen sowie für die Methodik von dem Mandanten stammen.

(7) ¹Bei der Prüfung von Unternehmen im Sinne des § 319a HGB wird die Besorgnis der Befangenheit wegen der Erbringung von Rechts- oder Steuerberatungsleistungen unwiderleglich vermutet, wenn diese über das Aufzeigen von Gestaltungsalternativen hinausgehen und sich auf die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage in dem zu prüfenden Jahresabschluss unmittelbar und nicht nur unwesentlich auswirken. ²Beratungsleistungen, die Hinweise auf die bestehende Rechtslage geben oder die sich auf die Beurteilung bereits verwirklichter Sachverhalte beziehen, führen nicht zu einer Gefährdung der Unbefangenheit. ³Werden Leistungen im Sinne des Satzes 1 für Unternehmen erbracht, die keinen organisierten Markt im Sinne des § 2 Abs. 5 WpHG in Anspruch nehmen, gilt die unwiderlegliche Vermutung nicht, sondern ist im Einzelfall zu prüfen, ob insbesondere wegen hinzutretender weiterer Umstände die Besorgnis der Befangenheit (§ 21 Abs. 3, § 319 Abs. 2 HGB) besteht.

(8) Bei der Prüfung von Unternehmen im Sinne des § 319a HGB wird die Befangenheit unwiderleglich vermutet, wenn der WP/vBP in dem zu prüfenden Geschäftsjahr an der Entwicklung, Einrichtung und Einführung von Rechnungslegungsinformationssystem mitgewirkt hat, soweit die Tätigkeit über die Prüfungstätigkeit hinausgeht und nicht von untergeordneter Bedeutung ist.

§ 23b

Interessenvertretung

(1) Die Unbefangenheit kann wegen Interessenvertretung gefährdet sein, wenn der WP/vBP in anderer Angelegenheit beauftragt war, Interessen für oder gegen das zu prüfende, das zu begutachtende oder das den Auftrag erteilende Unternehmen zu vertreten.

(2) Eine Interessenvertretung für ein Unternehmen liegt insbesondere vor, wenn der WP/vBP einseitig und nachhaltig für dieses Unternehmen eintritt, für das Unternehmen Werbung betreibt oder dessen Produkte vertreibt, nicht hingegen bei rechtlicher oder steuerlicher Vertretung.

(3) Eine Interessenvertretung gegen ein Unternehmen liegt insbesondere vor bei einseitiger und nachhaltiger Wahrnehmung von gegen das Unternehmen gerichteten Interessen Dritter oder von Treuhandfunktionen im Auftrag von einzelnen Gesellschaftern in einem solchen Unternehmen.

§ 24

Persönliche Vertrautheit

Persönliche Vertrautheit liegt vor, wenn ein WP/vBP enge persönliche Beziehungen zu dem zu prüfenden, zu begutachtenden oder den Auftrag erteilenden Unternehmen, den Mitgliedern der Unternehmensleitung oder Personen, die auf den Prüfungsgegenstand Einfluss haben, unterhält.

§ 24a

Prüfungsplanung

(1) WP/vBP haben von der Auftragsannahme an durch sachgerechte Prüfungsplanung dafür Sorge zu tragen, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen des zu prüfenden Unternehmens angemessener und ordnungsgemäßer Prüfungsablauf in sachlicher, personeller und zeitlicher Hinsicht gewährleistet ist.

(2) WP/vBP sind verpflichtet, die Verantwortlichkeit für die Auftragsdurchführung festzulegen und zu dokumentieren.

(3) Bei der Auswahl der Mitglieder des Prüfungsteams ist darauf zu achten, dass ausreichende praktische Erfahrungen, Verständnis der fachlichen Regeln, die notwendigen Branchenkenntnisse sowie Verständnis für das Qualitätssicherungssystem der Praxis vorhanden sind.

§ 24b

Auftragsabwicklung

(1) ¹WP/vBP haben ihre Mitarbeiter durch Prüfungsanweisungen mit ihren Aufgaben vertraut zu machen. ²Die Prüfungsanweisungen sollen gewährleisten, dass die Prüfungshandlungen sachgerecht vorgenommen, in den Arbeitspapieren ausreichend und ordnungsgemäß dokumentiert werden sowie ordnungsgemäß Bericht erstattet werden kann. ³Die Einhaltung der Prüfungsanweisungen ist zu überwachen.

(2) ¹WP/vBP sind verpflichtet, bei für das Prüfungsergebnis bedeutsamen Zweifelsfragen internen oder externen fachlichen Rat einzuholen, soweit dies bei pflichtgemäßer Beurteilung des WP/vBP nach den Umständen des Einzelfalls erforderlich ist. ²Die Ergebnisse des Rates und die daraus gezogenen Folgerungen sind zu dokumentieren.

(3) ¹WP/vBP haben sich auf der Grundlage der Arbeitsergebnisse der an der Prüfung beteiligten Personen und ihrer eigenen bei der Prüfung erworbenen Kenntnisse eigenverantwortlich ein Urteil über die Einhaltung der gesetzlichen und fachlichen Regeln zu bilden. ²Dies umfasst auch die Ergebnisse der auftragsbezogenen Qualitätssicherung (§ 24d).

§ 24c

Beschwerden und Vorwürfe

WP/vBP sind verpflichtet, Beschwerden oder Vorwürfen von Mitarbeitern, Mandanten oder Dritten nachzugehen, wenn sich aus ihnen Anhaltspunkte für Verstöße gegen gesetzliche oder fachliche Regeln ergeben.

§ 24d

Auftragsbezogene Qualitätssicherung

(1) ¹Bei Prüfungen, bei denen das Berufssiegel geführt werden muss oder freiwillig geführt wird, ist vor Auslieferung des Prüfungsberichts zu überprüfen, ob die für den Prüfungsbericht geltenden fachlichen Regeln eingehalten sind; dabei ist auch zu beurteilen, ob die im Prü-

fungsbericht dargestellten Prüfungshandlungen und Prüfungsfeststellungen schlüssig sind (Berichtskritik). ²Von der Berichtskritik kann nur abgesehen werden, wenn diese nach pflichtgemäßer Beurteilung des WP/vBP nicht erforderlich ist. ³Die Überprüfung darf nur von solchen fachlich und persönlich geeigneten Personen wahrgenommen werden, die an der Erstellung des Prüfungsberichts nicht selbst mitgewirkt haben und die an der Prüfung nicht wesentlich beteiligt waren. ⁴Steht eine solche Person in der Praxis nicht zur Verfügung, ist eine externe Person zu beauftragen.

(2) ¹Bei gesetzlichen Abschlussprüfungen von Unternehmen von öffentlichem Interesse nach § 319a HGB ist eine auftragsbegleitende Qualitätssicherung durchzuführen. ²Gegenstand ist die Beurteilung, ob Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass die Prüfung nicht unter Beachtung der gesetzlichen und fachlichen Regeln durchgeführt wird, und ob die Behandlung wesentlicher Sachverhalte angemessen ist. ³Die auftragsbegleitende Qualitätssicherung darf nur von solchen fachlich und persönlich geeigneten Personen wahrgenommen werden, die an der Durchführung der Abschlussprüfung nicht beteiligt sind. ⁴Absatz 1 Satz 4 gilt entsprechend.

(3) Bei anderen als den in Absatz 2 genannten Prüfungen ist zu regeln, ob und unter welchen Voraussetzungen eine auftragsbegleitende Qualitätssicherung im Sinne des Absatzes 2 stattzufinden hat.

§ 25

Kennzeichnung übernommener Angaben in Prüfungsberichten und Gutachten

WP/vBP haben in Prüfungsberichten und Gutachten erkennbar zu machen, wenn es sich um die Wiedergabe übernommener Angaben handelt.

§ 26

Pflichten bei vorzeitiger Beendigung des Prüfungsauftrages

(1) Wird ein Prüfungsauftrag bei einer gesetzlich vorgeschriebenen Abschlussprüfung durch Kündigung des Abschlussprüfers gemäß § 318 Abs. 6 HGB beendet, so darf der vorgesehene Mandatsnachfolger den Auftrag nur annehmen, wenn er sich über den Grund der Kündigung und das Ergebnis der bisherigen Prüfung unterrichtet hat.

(2) Eine ordnungsgemäße Unterrichtung erfordert, dass der vorgesehene Mandatsnachfolger sich die schriftliche Kündigung (§ 318 Abs. 6 Satz 3 HGB) sowie den Bericht über das Ergebnis der bisherigen Prüfung (§ 318 Abs. 6 Satz 4 HGB) vorlegen lässt.

(3) ¹Der Mandatsvorgänger ist verpflichtet, dem Mandatsnachfolger auf Verlangen die in Absatz 2 genannten Unterlagen zu erläutern, wenn dem die Verschwiegenheitspflicht, andere gesetzliche Bestimmungen oder eigene berechnigte Interessen nicht entgegenstehen.

²Erfolgt die Erläuterung nicht, so hat der Mandatsnachfolger das Mandat abzulehnen, es sei denn, er hat sich auf andere Art und Weise davon überzeugt, dass gegen die Annahme des Mandats keine Bedenken bestehen.

(4) Die Absätze 1 bis 3 gelten sinngemäß für alle vorzeitig beendeten, nicht gesetzlich vorgeschriebenen Abschlussprüfungen, bei denen ein Bestätigungsvermerk erteilt werden soll, der dem gesetzlichen Bestätigungsvermerk in § 322 HGB nachgebildet ist.

§ 27 Vergütung

(1) Bei der Vereinbarung und Abrechnung der Vergütung der beruflichen Tätigkeit hat der WP/vBP dafür zu sorgen, dass durch eine angemessene Vergütung des jeweiligen Auftrages die Qualität der beruflichen Tätigkeit sichergestellt wird.

(2) Ein Pauschalhonorar darf für einen Prüfungsauftrag grundsätzlich nur vereinbart werden, wenn es angemessen ist und wenn festgelegt wird, dass bei Eintritt für den Prüfer nicht vorhersehbarer Umstände im Bereich des Auftraggebers, die zu einer erheblichen Erhöhung des Prüfungsaufwandes führen, das Honorar entsprechend zu erhöhen ist.

§ 27a Unterzeichnung von Prüfungsvermerken, Prüfungsberichten und Gutachten

¹Ist ein WP/vBP mit der Durchführung einer Prüfung beauftragt, die nicht dem WP/vBP gesetzlich vorbehalten ist, so muss der hierüber erteilte Prüfungsvermerk und der Prüfungsbericht von mindestens einem WP oder vBP unterzeichnet sein, sofern das Siegel geführt wird, dasselbe gilt, wenn eine Sozietät, an der Nicht-WP/vBP beteiligt sind, mit der Prüfung beauftragt worden ist. ²Für Gutachten gilt Satz 1 entsprechend.

Teil 3:
Besondere Berufspflichten bei beruflicher Zusammenarbeit

§ 28
Sozietät

- (1) Bei gemeinsamer Berufsausübung in einer Sozietät müssen die Sozietätsmitglieder unter ihren Namen und Berufsbezeichnungen auftreten.
- (2) Abweichend von Absatz 1 darf eine firmen- oder namensähnliche Bezeichnung für eine Sozietät verwendet werden; eine Sozietät kann nur unter einer einheitlichen Bezeichnung auftreten.
- (3) ¹Alle Sozietätsmitglieder sind mit ihren Berufsbezeichnungen und bei überörtlicher Sozietät darüber hinaus mit ihren beruflichen Niederlassungen auf dem Briefbogen gesondert aufzuführen. ²Ist dies technisch unmöglich oder unzumutbar, ist eine Bezeichnung im Sinne des Absatzes 2 unter Aufführung aller in der Sozietät vertretenen Berufsbezeichnungen zulässig. ³In diesem Fall sind die Angaben nach Satz 1 anderweitig zugänglich zu machen.
- (4) Für Praxisschilder gilt Absatz 1 und 2, bei Verwendung einer Bezeichnung im Sinne des Absatzes 2 gilt Absatz 3 Satz 2 entsprechend.

§ 29
Berufsgesellschaften

- (1) ¹Die Bezeichnungen „Wirtschaftsprüfungsgesellschaft“ oder „Buchprüfungsgesellschaft“ sind nach der Rechtsformbezeichnung in die Firmierung oder den Namen der Berufsgesellschaft aufzunehmen. ²Wortverbindungen mit anderen Firmierungs- oder Namensbestandteilen sind unzulässig.
- (2) Die Firmierung oder der Name darf keine Hinweise auf berufsfremde Unternehmen oder Unternehmensgruppen enthalten.
- (3) ¹In die Firmierung oder den Namen von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften dürfen bei Personenfirmen nur Namen von Personen aufgenommen werden, die die Voraussetzungen des § 28 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 WPO erfüllen und Gesellschafter sind. ²Die Zahl der aufgenommenen Namen von Personen, die nicht Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften sind, darf die Zahl der Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften nicht erreichen; besteht die Firmierung oder der Name nur aus zwei Gesellschafternamen, so muss ein Name eines Wirtschaftsprüfers oder einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft verwendet werden. ³Die Firmierung oder der Name einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft darf nach Ausscheiden namensgebender Gesellschafter fortgeführt werden.

(4) Bisher zulässige Firmierungen oder Namen bleiben unberührt.

(5) Auf Buchprüfungsgesellschaften findet Absatz 1 bis 4 entsprechende Anwendung, wobei die an vereidigte Buchprüfer und Buchprüfungsgesellschaften gestellten Anforderungen auch durch Wirtschaftsprüfer oder Wirtschaftsprüfungsgesellschaften erfüllt werden können.

§ 30

Verwendung der Firmierung oder des Namens von Berufsgesellschaften durch andere Unternehmen

(1) ¹Eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft oder Buchprüfungsgesellschaft darf nicht dulden, dass ein Unternehmen, das nicht als Wirtschaftsprüfungsgesellschaft oder Buchprüfungsgesellschaft anerkannt ist, wesentliche Bestandteile ihrer Firmierung oder ihres Namens enthält. ²Satz 1 gilt nicht, wenn sichergestellt ist, dass das andere Unternehmen ausschließlich Tätigkeiten im Sinne der §§ 2, 43a Abs. 4 WPO ausübt.

(2) Absatz 1 gilt für Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer entsprechend, wenn ein Unternehmen, das nicht als Wirtschaftsprüfungsgesellschaft oder Buchprüfungsgesellschaft anerkannt ist, wesentliche Bestandteile ihres Vor- oder Nachnamens verwendet.

Teil 4:

Besondere Berufspflichten im Zusammenhang mit erlaubter Kundmachung und berufswidriger Werbung

§ 31

Allgemeine Grundsätze zur Werbung

¹Die Werbung des WP/vBP darf nicht berufsunwürdig sein. ²Sie darf insbesondere keine irreführenden Aussagen enthalten und nicht belästigend sein.

§ 32

Grenzen der sachlichen Information über das Dienstleistungsangebot

(1) ¹WP/vBP dürfen nur solche Dienstleistungen anbieten, die sie bereit und in der Lage sind, unter Beachtung der dafür geltenden Berufspflichten zu erbringen. ²Insbesondere ist sicherzustellen, dass bei Werbung mit der Durchführung betriebswirtschaftlicher Prüfungen oder der Tätigkeit als Prüfer für Qualitätskontrolle nicht der Eindruck einer unzulässigen Mitwirkung am Zustandekommen des Prüfungsgegenstandes entsteht.

(2) Eine vergleichende Werbung im Sinne des § 6 Abs. 1 UWG ist nicht erlaubt.

§ 33

Drittwerbung

Die Veranlassung oder Duldung der Werbung von Mandanten oder sonstigen Dritten zugunsten des WP/vBP ist berufswidrig, wenn die Werbung durch den WP/vBP selbst berufswidrig wäre

§ 34

Information über die beruflichen Verhältnisse

¹Geschäftsbriefbogen, Praxisschilder oder sonstige auf Dauer angelegte Informationen über die beruflichen Verhältnisse müssen die Angaben nach § 18 Abs. 1, § 128 Abs. 2 WPO bzw. die Firma oder den Namen der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft oder Buchprüfungsgesellschaft enthalten. ²Sozietätsfähige Personen dürfen unter Kennzeichnung ihres Status auf dem Briefbogen genannt werden; die Nennung anderer Personen ist unzulässig.

³Praxisschilder dürfen nur dort angebracht werden, wo sich die berufliche Niederlassung oder Zweigniederlassung befindet.

§ 35

Fachgebiets- und weitere Tätigkeitsbezeichnungen

¹WP/vBP dürfen nur Fachgebietsbezeichnungen führen, die gesetzlich zugelassen sind.

²Hinweise auf eine öffentliche Bestellung als Sachverständiger sind zulässig. ³Werden WP/vBP als Insolvenzverwalter oder in vergleichbaren Funktionen tätig, so dürfen sie im Rahmen solcher Tätigkeiten neben dem Namen und der Berufsbezeichnung eine entsprechende Kennzeichnung führen.

§ 36

Veröffentlichung von Qualitätskontrollberichten

Veröffentlichungen über das Ergebnis der Qualitätskontrolle (Qualitätskontrollberichte) sind nur in ungekürzter Form zulässig.

Teil 5:
Besondere Berufspflichten zur Sicherung der
Qualität der Berufsarbeit (§ 55b WPO)

§ 37
Allgemeines

(1) ¹Das Qualitätssicherungssystem nach § 55b Abs. 1 WPO hat die Regelungen zu umfassen, die nach dem Tätigkeitsbereich und den Verhältnissen der Praxis zur Einhaltung der Berufspflichten erforderlich sind. ²WP/vBP sind dafür verantwortlich, dass die Mitarbeiter über das Qualitätssicherungssystem informiert werden. ³Sie haben dessen Angemessenheit und Wirksamkeit zu überwachen.

(2) ¹WP/vBP sind verpflichtet, die Verantwortlichkeiten in der Praxis, insbesondere die Verantwortlichkeit für die Qualitätssicherung festzulegen. ²Diese sowie die Festlegung des verantwortlichen Prüfers (§ 24a Abs. 2) sind zu dokumentieren.

(3) ¹Das Qualitätssicherungssystem ist in schriftlicher oder elektronischer Form zu dokumentieren. ²Die Dokumentation muss es einem fachkundigen Dritten ermöglichen, sich in angemessener Zeit ein Bild von dem Qualitätssicherungssystem zu verschaffen.

§ 38
Qualitätssicherungssystem für Aufgaben nach § 2 Abs. 1 WPO,
bei denen das Siegel verwendet wird

Für Prüfungen, bei denen das Siegel verwendet wird, umfasst das Qualitätssicherungssystem insbesondere Regelungen

1. zur Sicherstellung, dass die Berufspflichten, insbesondere die Vorschriften zur Unabhängigkeit, Unparteilichkeit und Vermeidung der Besorgnis der Befangenheit durch die Praxis und die bei der Auftragsabwicklung eingesetzten Mitarbeiter eingehalten werden; diese Regelungen müssen eine regelmäßige oder anlassbezogene Befragung der betroffenen Mitarbeiter zu finanziellen, persönlichen oder kapitalmäßigen Bindungen einschließen;
2. zur Auftragsannahme und -fortführung, die unter Berücksichtigung der mit den Aufträgen für die Praxis verbundenen Risiken hinreichend sicherstellen, dass nur Mandate angenommen oder fortgeführt werden, die in sachlicher, personeller und zeitlicher Hinsicht ordnungsgemäß abgewickelt werden können;
3. zur vorzeitigen Beendigung von Aufträgen;
4. zur Einstellung von Mitarbeitern;
5. zur Aus- und Fortbildung von fachlichen Mitarbeitern;

6. zur Beurteilung von fachlichen Mitarbeitern;
7. zur Gesamtplanung aller Aufträge;
8. zur Organisation der Fachinformation;
9. zur Prüfungsplanung;
10. zur Auftragsabwicklung (einschließlich der Anleitung des Prüfungsteams, der Einholung von fachlichem Rat, der Überwachung der Auftragsabwicklung und der Beurteilung der Arbeitsergebnisse durch den zuständigen WP);
11. zum Umgang mit Beschwerden und Vorwürfen;
12. zur auftragsbezogenen Qualitätssicherung und
13. zur Überwachung der Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems (Nachschau).

§ 39 **Nachschau**

(1) ¹WP/vBP sind verpflichtet, eine Nachschau mit dem Ziel durchzuführen, die Angemessenheit und Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems zu beurteilen. ²Die Nachschau bezieht sich auf die Praxisorganisation unter Einschluss der Frage, ob die Regelungen der Praxis zur Abwicklung von einzelnen Prüfungsaufträgen eingehalten worden sind. ³Die Nachschau muss in angemessenen Abständen sowie bei gegebenem Anlass stattfinden.

(2) ¹Die Nachschau der Abwicklung von Prüfungsaufträgen ist ein Vergleich der Anforderungen an eine gewissenhafte Abwicklung von Prüfungsaufträgen mit deren tatsächlicher Abwicklung. ²Art und Umfang der Nachschau müssen in einem angemessenen Verhältnis zu den abgewickelten Prüfungsaufträgen stehen, wobei die Ergebnisse einer Qualitätskontrolle nach §§ 57a ff. WPO berücksichtigt werden können. ³Dabei sind alle in der Praxis tätigen WP/vBP, die verantwortlich Prüfungen durchführen, mindestens einmal in einem Zeitraum von drei Jahren einzubeziehen.

(3) ¹Das Ergebnis der Nachschau ist zu dokumentieren. ²Die bei der Nachschau getroffenen Feststellungen sind Grundlage für die Fortentwicklung des Qualitätssicherungssystems.

Teil 6: **Schlussbestimmungen**

§ 40 **Anwendungsbereich**

(1) ¹Die Berufssatzung gilt für die Mitglieder der Wirtschaftsprüferkammer nach § 58 Abs. 1 Satz 1, § 128 Abs. 3, § 131b Abs. 2 und § 131f Abs. 2 WPO. ²Auf Wirtschaftsprüfungsgesell-

schaften und Buchprüfungsgesellschaften finden die Vorschriften insoweit Anwendung, als sich aus der Rechtsform keine Besonderheiten ergeben.

(2) ¹Soweit in der Berufssatzung die Abkürzungen WP/vBP verwendet werden, gelten die Berufspflichten für alle in Absatz 1 bezeichneten Personen. ²Bei Berufspflichten, die nur für bestimmte Personengruppen gelten, sind diese einzeln genannt.

§ 41 **Veröffentlichung**

Die Berufssatzung sowie deren Änderungen sind im Bundesanzeiger zu veröffentlichen.

Begründung zu den einzelnen Vorschriften

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

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

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

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

Teil 1: Allgemeine Berufspflichten

Zu Teil 1:

Im Ersten Teil sind die allgemeinen Berufspflichten, die von WP/vBP zu beachten sind, gemäß der Satzungsermächtigung des § 57 Abs. 4 Nr. 1 WPO geregelt. Die die beruflichen

Niederlassungen und Zweigniederlassungen betreffenden Regelungen in § 19, die auf die Satzungsermächtigung gemäß § 57 Abs. 4 Nr. 4 b WPO gestützt werden, waren aus Gründen des Sachzusammenhangs zu dem Regelungsbereich der beruflichen Niederlassungen im Sinne von § 3 WPO in den Ersten Teil aufzunehmen.

Zu § 1:

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

Zu § 2:

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

Absatz 2 führt Beispiele für unzulässige Bindungen auf, wobei die besonders bedeutsamen, bereits in § 55a Abs. 1 und 2 WPO genannten Fälle nochmals unter Kennzeichnung der Übernahme aus der Wirtschaftsprüferordnung aufgeführt werden. Das Verbot, Mandantenrisiken zu übernehmen und Versorgungszusagen von Auftraggebern anzunehmen, ist ausdrücklich erwähnt, da durch derartige Bindungen des WP/vBP zu einem Mandanten regelmäßig die berufliche Entscheidungsfreiheit beeinträchtigt wird.

Zu § 3:

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

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

Satz 1 regelt das Verbot der Vertretung widerstreitender Interessen. Dem Verbot kann nicht durch ein Einverständnis der Auftraggeber begegnet werden, da auch die tatbestandlichen Voraussetzungen des Parteiverrates nicht durch ein Einverständnis der Parteien beseitigt werden können. Satz 1 betrifft allerdings nur den Fall der direkten Interessenvertretung durch ein und denselben WP/vBP. Ob im Fall eines Sozietätswechsels, des Zusammenschlusses

von Sozietäten oder einer Interessenvertretung gegnerischer Parteien innerhalb derselben Sozietät, einer Berufsgesellschaft oder verbundener Unternehmen von einer unzulässigen Vertretung widerstreitender Interessen auszugehen ist, ist nach dem Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 3.7.2003 zur Verfassungswidrigkeit des § 3 Abs. 2 Berufsordnung für Rechtsanwälte (WPK Magazin 2004, 46 f.) hingegen eine Frage des Einzelfalls, bei der auch die Beurteilung der zuvor umfassend informierten Mandanten zu berücksichtigen ist.

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

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

Zu § 4:

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

Absatz 1 Satz 2 enthält in Übereinstimmung mit § 43 Abs. 2 Satz 4 WPO die Fortbildungsverpflichtung. Sie gehört zu den elementaren Voraussetzungen für die Sicherung der Qualität der Berufsarbeit und ist als Ausfluss der Pflicht zur Gewissenhaftigkeit von der Satzungsermächtigung des § 57 Abs. 4 Nr. 1 a WPO erfasst. Der Gesetzgeber hat sich bislang gegen eine ausdrückliche Aufnahme der Fortbildung in den Satzungskatalog des § 57 Abs. 4 Nr. 1 WPO ausgesprochen, da dem einzelnen WP/vBP die Art und Weise, wie er der Berufspflicht der Fortbildung nachkommt, nicht vorgeschrieben werden soll (BT-Drucks. 12/7648 vom 20. Mai 1994, Seite 32). Dadurch sind dem Satzungsgeber detailliertere Regelungen zur Fortbildungsverpflichtung versagt.

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.

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

Zu § 5:

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

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

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

Die Vorschrift in **Absatz 3**, die Mitarbeiter schriftlich vor Dienstantritt auf die Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften zur Verschwiegenheit zu verpflichten, ist um die gesetzlichen Vorschriften zum Datenschutz, zum Wertpapierhandelsgesetz und zu den Regelungen des Qualitätssicherungssystems erweitert worden. Die Sicherung der gewissenhaften Berufsausübung des WP/vBP erfordert, dass auch die Mitarbeiter des WP/vBP diese gesetzlichen Regelungen beachten.

Zu § 6:

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

Die Pflicht zur gewissenhaften Berufsausübung umfasst auch die Ausbildung des Berufsnachwuchses und die Fortbildung der fachlichen Mitarbeiter. Durch **§ 6 Abs. 1 Satz 2** wird verdeutlicht, dass eine gewissenhafte Berufsausübung eine strukturierte Fortbildung erfordert. Die Aus- und Fortbildung der fachlichen Mitarbeiter muss ihrem Tätigkeitsbereich entsprechen. Damit stellen WP/vBP sicher, dass die fachlichen Mitarbeiter über aktuelle Kenntnisse in ihren Tätigkeitsbereichen verfügen und leisten damit einen Beitrag zur Sicherung der

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

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

Zu § 7:

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

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

Zu § 8:

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

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

Absatz 2 Satz 2 stellt klar, dass Aufrechnungs- und Zurückbehaltungsrechte, soweit sie zulässig sind, von der Vorschrift unberührt bleiben. Die Zulässigkeit der Aufrechnung ist, der ständigen Rechtsprechung (RGZ 160, 52, 59 f.; BGHZ 14, 342, 347; 71, 380, 383; 95, 109, 113; 113, 90, 93; BGH NJW 1993, 2041, 2042) folgend, insbesondere von den Maßgaben des Grundsatzes von Treu und Glauben abhängig.

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

Zu § 9:

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

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

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

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

Zu § 10:

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

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

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

Zu § 11:

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

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

antwortung weder tragen können noch wollen; entsprechendes gilt für die fachliche Leitung von Zweigniederlassungen.

Zu § 12:

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

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

Zu § 13:

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

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

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

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

Absatz 3 betrifft die Verwendung des Namens und/oder der Qualifikation von WP/vBP zu werblichen Zwecken Dritter. Die Vorschrift erlaubt WP/vBP, die Werbung mit dem Namen und/oder der Berufsqualifikation bei Produkten oder Dienstleistungen mit Berufsbezug, zum Beispiel bei Computerprogrammen zur Praxisorganisation oder Prüfungsplanung durch

einen Dritten, zuzulassen. Werbung für nicht berufsbezogene Produkte oder Dienstleistungen, etwa Qualitätsurteile über Konsumgüter des täglichen Bedarfs, sind dagegen nicht mit dem Berufsbild und dem Ansehen in der Öffentlichkeit vereinbar, das WP/vBP als gesetzliche Abschlussprüfer besitzen. Mit **Satz 2** wird klargestellt, dass die Vorschriften über die besonderen Berufspflichten im Zusammenhang mit erlaubter Kundmachung und berufswidriger Werbung unberührt bleiben.

Zu § 14:

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

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

Die Bestimmungen in **Absatz 2 und 3** konkretisieren das Gebot zum berufswürdigen Verhalten, nach dem auch elementare Grundsätze der Kollegialität einzuhalten sind. Insbesondere bei **Absatz 3** ist allerdings die grundsätzliche Werbefreiheit auch für Angehörige freier Berufe zu berücksichtigen. Die Vorschrift kann und soll daher nicht den Wettbewerb um Mandate als solchen unterbinden. Auch soweit es sich um Mandanten eines ehemaligen Arbeitgebers handelt, ist daher nicht jede Maßnahme, die darauf zielt, diese für sich zu gewinnen, von vornherein unzulässig. Dies ist erst dann der Fall, wenn das Abwerben durch unlautere Methoden geschieht, etwa durch Diffamierung des früheren Arbeitgebers oder durch unbefugte Mitnahme der Mandantendaten (vgl. OLG Düsseldorf, Beschl. v. 26.9.2002, WPK-Mitteilungen 2003, 65 ff.). Eine auch ohne derartige zusätzliche Umstände unlautere und damit wettbewerbswidrige Abwerbung liegt allerdings dann vor, wenn und solange ein Mitarbeiter noch vor dem Ausscheiden aus dem Arbeitsverhältnis dessen Mandanten direkt oder indirekt auf seine zukünftige Tätigkeit als Wettbewerber oder für einen anderen Wettbewerber hinweist (vgl. BGH, Urt. v. 22.4.2004, NJW 2004, 2385 f.).

Zu § 15:

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

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

Zu § 16:

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

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

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

Zu § 17:

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

Die Regelung in **Absatz 1** stellt klar, dass § 6 WPBHV (Anzeige von Veränderungen durch den Versicherer) den WP/vBP nicht von eigenen Meldepflichten gegenüber der Wirtschaftsprüferkammer entbindet. Die normierten Meldepflichten stellen Berufspflichten dar.

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

Zu § 18:

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

Die Siegelungspflicht nach **Absatz 1** umfasst sämtliche Erklärungen, die dem WP/vBP gesetzlich vorbehalten sind. Diese Regelung weicht von dem Wortlaut des § 48 Abs. 1 Satz 1 WPO ab, wonach die Siegelungspflicht bei allen Erklärungen besteht, die aufgrund gesetzli-

cher Vorschriften abgegeben werden. Die Einschränkung auf Vorbehaltsaufgaben beruht auf der auch vom Bundesministerium für Wirtschaft und Arbeit geteilten Auslegung der gesetzlichen Vorschrift, wonach sich die besondere Berufspflicht der Siegelführung insbesondere aus verfassungsrechtlichen Gründen nur auf solche Tätigkeiten beziehen kann, die ausschließlich von WP/vBP durchgeführt werden dürfen. Eine entsprechende Klarstellung im Wortlaut des § 48 Abs. 1 WPO ist vorgesehen. Die Möglichkeit, andere Erklärungen über Prüfungsergebnisse sowie Gutachten freiwillig zu siegeln, bleibt nach **Absatz 2** weiterhin erhalten.

Der gesetzliche Vorbehalt kann sowohl auf formellen als auch materiellen Gesetzen beruhen. Sonstige Grundlagen unterhalb dieser Ebene, z. B. behördliche Anweisungen, Bewilligungsbescheide oder Vereinbarungen des Mandanten mit Dritten, begründen hingegen keinen gesetzlichen Vorbehalt.

Dem WP/vBP gesetzlich vorbehalten ist insbesondere die Durchführung von Abschlussprüfungen nach § 316 HGB. Beispielhaft seien des Weiteren genannt:

- Sonderprüfungen nach § 258 AktG
- Prüfungen des Jahresberichts des Sondervermögens nach § 44 Abs. 5 InvG
- Prüfungen von Schlussbilanzen nach § 17 Abs. 2 Satz 2 UmwG

Die Aufzählung in Absatz 2 Satz 2 ist enumerativ gefasst.

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

Das Verbot in **Absatz 4**, siegelimitierende Rundstempel zu verwenden, folgt bereits aus dem Wettbewerbsrecht (§§ 3 und 5 UWG). Die Vorschrift ist zur Klarstellung aufgenommen worden, damit WP/vBP auf die Verwendung so genannter Rundstempel, bei denen eine Verwechslung mit dem Berufssiegel nicht ganz auszuschließen ist, verzichten.

Zu § 19:

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

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

kumsverkehr) eine eigene Anschrift haben, einer Haupt- oder Zweigniederlassung zugeordnet werden.

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

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

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

Die Wirtschaftsprüferkammer kann für Zweigniederlassungen von in eigener Praxis tätigen Wirtschaftsprüfern und vereidigten Buchprüfern Ausnahmen von § 47 Satz 1 WPO zulassen. In der Vergangenheit hat der Vorstand der Wirtschaftsprüferkammer derartige Ausnahmere-

gelungen, die vom jeweiligen Einzelfall abhängen, nur selten und grundsätzlich befristet erteilt.

Teil 2: Besondere Berufspflichten bei der Durchführung von Prüfungen und der Erstattung von Gutachten

Zu Teil 2:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Zu § 20:

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

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

Absatz 2 stellt klar, dass es WP/vBP nicht verwehrt ist, einen Auftrag zur Erstellung eines Argumentationspapiers anzunehmen, in dem die positiven oder die negativen Aspekte des zu beurteilenden Gegenstands betont werden sollen (z.B. Unternehmensbewertungen für die Verkäufer- oder Käuferseite). In diesen Fällen darf jedoch nicht der Eindruck eines 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 § 21:

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

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

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

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

Absatz 4 Satz 1 stellt klar, dass Besorgnis der Befangenheit nicht nur dann bestehen kann, wenn der WP/vBP selbst Befangenheitsgründe im Sinne des Absatzes 2 erfüllt. Bestehen bestimmte Beziehungen zu Personen oder Unternehmen, die als Prüfer oder Gutachter wegen der Besorgnis der Befangenheit ausgeschlossen wären, kann sich dies auf den WP/vBP übertragen. Diese Beziehungen können sowohl beruflicher als auch privater Natur sein. Hinter den Aufzählungen in Nr. 1 bis 5 stehen Gesichtspunkte wie z. B. die Rücksichtnahme auf nahe stehende Personen, gleichgerichtete berufliche Interessen oder die Möglichkeit der Einflussnahme. Ob tatsächlich die Besorgnis der Befangenheit in solchen Fällen anzunehmen ist, kann nur die Einzelfallbetrachtung ergeben, bei der die Gesamtumstände zu berücksichtigen sind. Bei Nr. 2 wird es neben der Art des Zusammenschlusses insbesondere darauf ankommen, ob sich die Sachverhalte aus der beruflichen Tätigkeit ergeben. Bloße Bürogemeinschaften, die dadurch gekennzeichnet sind, dass ihnen keine berufliche Zusammenarbeit zugrunde liegt, fallen nicht hierunter. Bei Nr. 4 wird der Grad der verwandtschaftlichen Beziehung ein erstes Indiz für die Möglichkeit einer stärkeren oder schwächeren Rücksichtnahme darstellen. Zwingende Anhaltspunkte für eine bestimmte Wertung werden aber auch hierdurch nicht begründet.

Absatz 4 Satz 2 ist angelehnt an § 319 Abs. 4 HGB. Hierbei ist davon auszugehen, dass grundsätzlich jeder bei der Prüfung eingesetzte Mitarbeiter das Ergebnis beeinflussen kann, und zwar unabhängig davon, ob er insoweit weisungsbefugt ist.

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

Zu § 22:

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

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

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

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

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

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

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

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

Zu § 22a:

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

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

Die Ausschlussgründe in § 319 HGB finden dabei berufsrechtlich nicht nur auf handelsrechtliche Jahresabschlussprüfungen, sondern auf alle, auch nicht dem Vorbehaltsbereich des

WP/vBP unterliegenden (z.B. MaBV-Prüfung), gesetzlich vorgeschriebenen 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 **Satz 2** auch auf nicht gesetzlich vorgesehene Abschlussprüfungen, bei denen ein Bestätigungsvermerk erteilt wird, der einem Bestätigungsvermerk im Sinne des § 322 HGB nachgebildet ist. Die Ausweitung rechtfertigt sich aus der notwendigen einheitlichen Betrachtung von Tätigkeiten nach § 2 Abs. 1 WPO, soweit sie zu einem vergleichbaren Vertrauensschutz der Öffentlichkeit führen. Eine weitergehende Ausdehnung des Anwendungsbereichs der absoluten Ausschlussgründe ist nicht erforderlich, weil die Erwartung, dass besondere Anforderungen an die Unbefangenheit eingehalten werden, in diesen Fällen nicht besteht.

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

Durch **Absatz 3** wird klargestellt, dass das Berufsrecht über die Wertungen des Gesetzgebers nicht hinausgeht, sofern dieser für bestimmte Sachverhalte klar definierte Grenzwerte vorgegeben hat. Auf der anderen Seite sind die in § 319 Abs. 3 HGB beschriebenen Sachverhaltskonstellationen als solche nicht abschließend, so dass bei hinzutretenden weiteren Umständen im Sinne des § 21 Abs. 2 Satz 2 eine Gefährdung der Unbefangenheit anzunehmen sein kann. Solche weiteren Gefährdungen können sich aus anderen Sachverhalten, aber auch aus besonderen erschwerenden Merkmalen (z.B. der besonderen wirtschaftlichen Bedeutung) des jeweiligen Sachverhalts ergeben.

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

Auf Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Buchprüfungsgesellschaften finden die Vorschriften Anwendung (vgl. § 40 Abs. 1 Satz 2), sofern die für diese geltenden Tatbestände des § 319 oder - in seinem Regelungsbereich - des § 319a HGB verwirklicht sind.

Zu § 23:

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

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

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

Eine Kreditgewährung (**Absatz 1 Nr. 4**) an den Prüfungsmandanten kann zu dem Risiko führen, dass der WP/vBP in seinem Prüfungsurteil beeinflusst wird, weil er nachteilige Auswirkungen etwaiger Prüfungsfeststellungen auf die Solvenz seines Schuldners befürchtet. Bei der Beurteilung, ob eine Gefährdung der Unbefangenheit vorliegt, sind neben der Art der Geschäftstätigkeit des Mandanten (z.B. Kreditinstitut) und der Bedeutung des Betrags für die Vermögensverhältnisse des WP/vBP auch Sicherungsmaßnahmen (gewährte Sicherheiten; Einstandspflicht einer Sicherungseinrichtung) zu berücksichtigen. Eine Kreditaufnahme bei dem Mandanten führt dagegen nur dann zu einer Gefährdung der Unbefangenheit, wenn der Gläubiger aufgrund besonderer Umstände (z.B. nicht festgelegte Konditionen) erheblichen wirtschaftlichen Druck auf den WP/vBP ausüben kann. Die Abhängigkeit aufgrund einer vom WP/vBP zugunsten eines Mandanten übernommenen Bürgschaftsverpflichtung ist im Ergebnis bereits von § 2 Abs. 2 Nr. 3 erfasst, jedoch hier aus Klarstellungsgründen noch einmal ausdrücklich erwähnt.

Ausstehende Honorarforderungen (**Absatz 1 Nr. 5**) sind im Regelfall unschädlich. Erst dann, wenn über einen längeren Zeitraum hinweg ein für die Vermögensverhältnisse des WP/vBP bedeutender Betrag aufgelaufen ist, entspricht dies einer Kreditgewährung im Sinne der Nr. 4. Dabei kommt es nicht darauf an, ob eine ausdrückliche Stundungsvereinbarung getroffen wird.

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

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

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

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

Zu § 23a:

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

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

Erfasst werden damit in erster Linie Risiken aus einer vorangegangenen unmittelbar gestaltenden Tätigkeit in Bezug auf den Gegenstand der Prüfung oder des Gutachtens. Aber auch dann, wenn es sich bei der früheren Befassung um eine Prüfungstätigkeit gehandelt hat und damit begrifflich eine Selbstprüfung nicht gegeben ist (**Absatz 2**), kann die Gefahr nicht ganz ausgeschlossen werden, dass bei der Folgeprüfung früher übersehene Fehler entdeckt und wegen etwaiger Regressmöglichkeiten nicht aufgedeckt werden. Dieses Risiko ist aber

unvermeidlich, da ein jährlicher Prüferwechsel nicht praktikabel wäre, und kann auch hingenommen werden, weil die Feststellung eines objektiven Fehlers im Rahmen der Folgeprüfung nicht generell ein Verdeckungsrisiko indiziert (dazu oben § 23 Abs. 2 Nr. 1 nebst Erläuterungen). Entscheidend für die Anwendung des Absatzes 2 ist nicht die formelle Bezeichnung der Tätigkeit, sondern die Funktion des WP/vBP.

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

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

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

Grundlage für die Tätigkeit praktisch nur ein Vertrag über die Erbringung freiberuflicher Dienstleistungen in Betracht. Eine Organfunktion wird hierbei nicht vorausgesetzt.

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

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

Wechselt eine Person, die bisher bei der Prüfung beschäftigt war, auf Dauer in eine Leitungsfunktion bei dem Unternehmen, löst dies das Tätigkeitsverbot aus § 319 Abs. 3 Nr. 3 lit. c HGB nicht aus, weil durch Beendigung der Tätigkeit für den Prüfer der Zurechnungsbestand entfällt. Allerdings ist zu prüfen, ob aus sonstigen Gesichtspunkten (z. B. persönliche Vertrautheit; vgl. dazu § 24) eine Befangenheit des Prüfers zu besorgen ist.

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

Versicherungsmathematische Leistungen sind nach **Absatz 6** dann ausgeschlossen, wenn sie Auswirkung auf den Inhalt des zu prüfenden Abschlusses, insbesondere die Berechnung von Pensionsrückstellungen, bei Versicherungsunternehmen auch die Berechnung von Deckungsrückstellungen haben. Liegt die Entwicklung und Umsetzung der Berechnungsmethodik umfassend in den Händen des mit der Berechnung beauftragten WP/vBP und trifft

dieser damit zumindest faktisch die für die Bewertung maßgeblichen Einschätzungen, besteht die Besorgnis der Befangenheit auch dann, wenn die Entscheidung über die Verwendung der ermittelten Zahlen im Abschluss formal bei der Geschäftsleitung des bilanzierenden Unternehmens liegt.

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

Wenn dagegen eine zu erwerbende Beteiligung durch den WP/vBP bewertet wird, könnte sich für die folgende Abschlussprüfung die Besorgnis der Befangenheit ergeben, wenn der Kaufpreis in Höhe des Gutachtenwerts vereinbart wird, da der WP/vBP als Abschlussprüfer bei der Beurteilung eines Abschreibungsbedarfs zum Stichtag mittelbar seine eigene Einschätzung zu beurteilen hätte und ggf. Haftungsrisiken befürchten müsste, wenn er ohne wesentliche Änderung der Umstände zu einem niedrigeren Wert käme. Dieses 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 § 22a Abs. 2 nicht ein.

Bewertungsleistungen, die für Zwecke der Prüfung erforderlich sind, begründen keine Besorgnis der Befangenheit. Eine solche Bewertung durch den Abschlussprüfer ist insbesondere dann erforderlich, wenn die Werthaltigkeit von im Abschluss ausgewiesenen Vermögensgegenständen beurteilt werden muss (Impairmenttest) und der Mandant keine eigene Bewertung vorlegt, die von dem Prüfer nachvollzogen werden kann. Wird bei der Bewertung durch den Abschlussprüfer ein Abschreibungsbedarf festgestellt, können Anpassungsbuchungen ggf. dann zur Besorgnis der Befangenheit führen, wenn sie aufgrund unkritischer Übernahme

der Ergebnisse des Prüfers, nicht aber aufgrund eigener Überlegungen und Entscheidungen des Unternehmens - wenn auch ausgelöst und beeinflusst durch die Feststellungen des Prüfers - vorgenommen werden.

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

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

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

von dem Abschlussprüfer ermittelt worden ist, so dass es insoweit an einem inhaltlichen Zusammenhang fehlt.

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

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

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

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

Zu § 23b:

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

In **Absatz 1** werden die Grundfälle anderweitiger Interessenvertretungen aufgezeigt, die zu einer Besorgnis der Befangenheit führen können. Danach kommt nicht nur die Interessenvertretung zugunsten des zu prüfenden, zu begutachtenden oder den Auftrag erteilenden Unternehmens in Betracht, sondern auch eine gegen diese Unternehmen gerichtete Vertretung der Interessen Dritter. Voraussetzung ist jeweils, dass die Interessenvertretung nicht von ganz untergeordneter Bedeutung, sondern von einigem Gewicht ist.

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

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

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

Zu § 24:

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

Ebenso wie bei der Interessenvertretung (§ 23b) werden auch hier nicht alle Fälle persönlicher Vertrautheit erfasst, sondern nur solche von einigem Gewicht. Enge persönliche Beziehungen im Sinne des § 24 können dann zur Besorgnis der Befangenheit führen, wenn sie nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu der Annahme führen können, dass durch diese Beziehungen ein übermäßiges Vertrauen des WP/vBP zu den genannten Personen besteht, welches die Urteilsbildung beeinflussen kann. Neben der Art der Beziehung (z.B. nahe Verwandtschaft oder bloße Freundschaft, etwa vermittelt durch gemeinsame Vereinsmitgliedschaft), ihrer Dauer und ihrer Intensität kommt es auch auf die Funktion des anderen Teils in dem Unternehmen oder in Bezug auf den Prüfungsgegenstand an. Nach § 21 Abs. 4 Nr. 4 können auch solche Beziehungen relevant sein, die ein naher Angehöriger des WP/vBP unterhält. Bei einem Wechsel von Mitarbeitern des WP/vBP zum Mandanten kommt es auf die bisherige Funktion des Mitarbeiters (Mitglied des Auftragssteams, 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 Auftragssteams war, oder Besetzung des Auftragssteams mit Personen ohne enge persönliche Beziehung vermindert werden.

Zu § 24a:

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

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

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

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

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

Es wird dadurch sichergestellt, dass die fachlichen Anforderungen an die Abwicklung des Auftrages sich in der Zusammensetzung des Prüfungsteams widerzuspiegeln haben. Es ist bei der Auswahl der Mitglieder des Prüfungsteams auf die Qualifikation der Mitarbeiter, die Kontinuität und/oder den planmäßigen Wechsel in der personellen Besetzung, die zeitliche Verfügbarkeit und Unabhängigkeit der Mitarbeiter gegenüber dem Mandanten sowie die Erfahrung in der Führung der Mitarbeiter zu achten. Das Verständnis für das Qualitätssicherungssystem der Praxis muss soweit vorhanden sein, dass die zugewiesenen Aufgaben des Mitarbeiters im Prüfungsteam unter Beachtung auch der Qualitätssicherungsvorgaben erfüllt werden.

Zu § 24b:

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

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

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

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

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

Die Klärung dieser Fragen soll möglichst frühzeitig erfolgen, damit deren Konsequenzen auf das weitere Prüfungsvorgehen Berücksichtigung finden können. Steht ein geeigneter Konsultationspartner in der Praxis nicht zur Verfügung, ist externer Rat einzuholen. Hierfür kommen insbesondere Berufskollegen oder Berufsorganisationen in Betracht. Die Ergebnisse der Konsultation sind eigenverantwortlich zu würdigen. Das heißt, dass die Konsultation nicht von der eigenverantwortlichen Urteilsfindung entbindet. Aus der Bedeutung der Einholung fachlichen Rates folgt, dass das Ergebnis des fachlichen Rates und die daraus gezogenen Konsequenzen zu dokumentieren sind.

Absatz 3 stellt klar, dass der für den Auftrag verantwortliche WP/vBP (§ 24a Abs. 2) sich in einem Umfang an der Prüfungsdurchführung zu beteiligen hat, der es ihm ermöglicht, zuverlässig zu einer eigenen Urteilsbildung zu gelangen. Zu diesem Zweck hat der WP/vBP vor Beendigung der Prüfung die Arbeit der an der Prüfung beteiligten Personen sowie die Dokumentation der Prüfungshandlungen und -ergebnisse auf die Einhaltung der gesetzlichen

und fachlichen Regeln zu beurteilen (Vier-Augen-Prinzip). Absatz 3 Satz 2 verdeutlicht, dass die auftragsbezogene Qualitätssicherung nach § 24d auch Gegenstand des eigenverantwortlichen Urteils ist.

Zu § 24c:

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

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

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

Zu § 24d:

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

Um sicher zu stellen, dass die Berufspflichten aus § 24d erfüllt werden, haben die WP/vBP-Praxen für betriebswirtschaftliche Prüfungen i. S. d. § 2 Abs. 1 WPO, bei denen das Berufssiegel geführt werden muss oder geführt wird, nach § 38 Nr. 12 ausreichende Regelungen in ihrem Qualitätssicherungssystem vorzusehen.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

durchführung und -ergebnisse nicht wesentlich ist. Steht in der Praxis keine Person zur Verfügung, die diese Anforderungen erfüllt, muss nach Absatz 1 Satz 4 für die Berichtskritik ein qualifizierter Externer herangezogen werden.

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

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

Da die auftragsbegleitende Qualitätssicherung in hohem Maße zur Qualitätssicherung beiträgt, bestimmt **Absatz 3**, dass WP/vBP-Praxen ausdrücklich zu regeln haben, ob sie bei anderen als den in Absatz 2 genannten Prüfungen eine auftragsbegleitende Qualitätssicherung für die Abwicklung dieser Aufträge vorsehen und für welche Fälle dies gelten soll. Kriterien können sich unter anderem aus besonderen Risiken einer Branche oder eines Auftrages ergeben.

Zu § 25:

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

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

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

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

Zu § 26:

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

Absatz 1 statuiert die Pflicht des übernehmenden Prüfers, im Falle der Kündigung eines Auftrages zur Prüfung des Jahresabschlusses aus wichtigem Grund durch den beauftragten Abschlussprüfer sich über den Grund der Kündigung und das Ergebnis der bisherigen Prüfung zu unterrichten. Anderenfalls können einem neu zu bestellenden Abschlussprüfer wichtige Tatsachen für die Durchführung des Prüfungsauftrages verborgen bleiben. Nach § 318 Abs. 6 Satz 4 HGB hat bisher schon der kündigende Abschlussprüfer über das Ergebnis der bisherigen Prüfung zu berichten. Über dieses Ergebnis hat sich der übernehmende Abschlussprüfer kundig zu machen.

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

Absatz 3 verpflichtet den Mandatsvorgänger, dem Mandatsnachfolger auf Verlangen die genannten Unterlagen zu erläutern. Eine solche Mitwirkungspflicht besteht nur dann nicht, wenn die Pflicht zur Verschwiegenheit oder andere gesetzliche Bestimmungen verletzt werden oder eigene berechnigte Interessen entgegenstehen. Erlangt der Mandatsnachfolger weder durch den Mandatsvorgänger noch auf andere Weise ausreichend Auskunft über den

Grund der Kündigung und das Ergebnis der bisherigen Prüfung, so hat er das Mandat abzulehnen. Dem zu prüfenden Unternehmen bleibt es unbenommen, die erforderlichen Unterlagen vorzulegen.

Absatz 4 erweitert die bei gesetzlich vorgeschriebenen Abschlussprüfungen bestehenden Pflichten bei vorzeitiger Beendigung des Prüfungsauftrages auf alle vorzeitig beendeten, nicht gesetzlich vorgeschriebenen Abschlussprüfungen, bei denen ein Bestätigungsvermerk erteilt werden soll, der dem gesetzlichen Bestätigungsvermerk in § 322 HGB nachgebildet ist. Dies entspricht dem Grundsatz, dass für freiwillige Abschlussprüfungen für den Berufsangehörigen keine grundsätzlich anderen Berufspflichten bestehen können als für gesetzlich vorgeschriebene Abschlussprüfungen.

Zu § 27:

§ 27 der Berufssatzung ergänzt § 55a WPO und ist gestützt auf die Satzungsermächtigung gemäß § 57 Abs. 4 Nr. 1 f und 2 a WPO.

Die Vergütung der beruflichen Tätigkeit eines WP/vBP muss angemessen sein, um den Beruf unabhängig ausüben zu können und um eine angemessene Qualität der beruflichen Tätigkeit und damit eine gewissenhafte Berufsausübung sicherzustellen. Eine angemessene Qualität der beruflichen Tätigkeit erfordert insbesondere eine hinreichende Bearbeitungszeit für den jeweiligen Auftrag, die bei zu geringen Vergütungen nicht aufgewandt werden kann. Die Vorschrift steht somit in engem Zusammenhang mit § 4 Abs. 2 2. Alt.

Die Honorarbemessung soll nicht von der erwarteten Erbringung anderer Dienstleistungen für denselben Mandanten abhängig gemacht werden.

Der Umfang eines Prüfungsauftrages lässt sich bei Auftragserteilung nicht abschließend bestimmen, da sich bei der Durchführung des Auftrages Erkenntnisse ergeben können, die von der Prüfungsplanung nicht erfasst wurden und zu ergänzenden Prüfungshandlungen Anlass geben können. Gleichwohl ist auch hier die Vereinbarung eines Pauschalhonorars nicht ausgeschlossen. Die Vereinbarung eines Pauschalhonorars ist, beispielsweise nach der Verdingungsordnung für freiberufliche Leistungen, nicht unüblich. Die Vereinbarung eines Pauschalhonorars bei Prüfungsaufträgen ist aber nur unter der weiteren Bedingung zulässig, dass bei Eintritt solcher 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.

Zu § 27a:

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

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

Bei Erklärungen, die dem WP/vBP gesetzlich vorbehalten sind und bei denen daher eine Siegelführungspflicht besteht (vgl. § 18 Abs. 1), ist ohnehin die Unterzeichnung ausschließlich durch Berufsangehörige zulässig. Durch die Regelung des § 27a soll darüber hinaus gewährleistet werden, dass auch bei nicht dem Vorbehaltsbereich unterliegenden Prüfungen die Beteiligung von WP/vBP an der Prüfungsdurchführung dann dokumentiert wird, wenn die nur dem WP/vBP zustehende Befugnis zur Siegelführung genutzt und hierdurch zusätzliches Vertrauen in Anspruch genommen wird. Hingegen ist es unerheblich, ob die nicht dem Vorbehaltsbereich unterliegende betriebswirtschaftliche Prüfung gesetzlich vorgeschrieben ist, wie z. B. die Gründungsprüfung nach § 33 AktG, oder ob es sich um eine freiwillige Prüfung handelt.

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

Teil 3:

Besondere Berufspflichten bei beruflicher Zusammenarbeit

Zu Teil 3:

Die Satzungsermächtigung gibt dem Satzungsgeber in § 57 Abs. 4 Nr. 3 WPO die Möglichkeit, besondere Berufspflichten im Zusammenhang mit Annahme, Wahrnehmung und Beendigung eines Auftrags und bei der Nachfolge im Mandat, bei der Führung von Handakten, bei

der gemeinsamen Berufsausübung, bei der Errichtung und Tätigkeit von Berufsgesellschaften und bei grenzüberschreitender Tätigkeit sowie Verhaltenspflichten gegenüber Gerichten, Behörden, der Wirtschaftsprüferkammer und anderen Mitgliedern der Wirtschaftsprüferkammer zu regeln.

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

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

Zu § 28:

Nach § 28 treten Sozietäten grundsätzlich unter den Namen und den Berufsbezeichnungen der 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.

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 offen gelegt werden, z.B. durch Übersendung der aktuellen Gesellschafterliste.

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

Zu § 29:

Aus § 31 WPO folgt, dass die Bezeichnung „Wirtschaftsprüfungsgesellschaft“ „ungebrochen“ aufzunehmen ist. Nach **Absatz 1** sind die Bezeichnungen für die Berufsgesellschaften nach der Rechtsformbezeichnung in die Firmierung oder den Namen aufzunehmen, weil ansons-

ten der unzutreffende Eindruck entstünde, es gäbe zum Beispiel eine „Wirtschaftsprüfungsgesellschaft mbH“, obwohl den Mandanten im Hinblick auf die Pflichtverletzung der Berufsgesellschaften ein höheres Haftungssubstrat als das gesetzlich vorgeschriebene Stammkapital einer GmbH zur Verfügung steht. Zudem wird dadurch verdeutlicht, dass es sich bei der Gesellschaft um eine Sonderform (Berufsgesellschaft) handelt. Bei einer Doppelanerkennung, das heißt einer Anerkennung auch als Steuerberatungsgesellschaft, ist die Reihenfolge der Nennung der Bezeichnungen Wirtschaftsprüfungsgesellschaft/Buchprüfungsgesellschaft und Steuerberatungsgesellschaft beliebig.

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

Absatz 3 Satz 1 soll sicherstellen, dass nur natürliche Personen, die zulässigerweise Gesellschafter sind, Namensgeber von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften (Personenfirmer) werden. Die weiteren Festlegungen in **Satz 2** entsprechen den Regelungen in § 28 Abs. 2 und 3 WPO für die Tätigkeit von Nicht-Berufsangehörigen als Geschäftsführer und übertragen diese auf die Namensgebung. **Satz 4** lässt aus berufsrechtlicher Sicht die Namensfortführung nach Ausscheiden namensgebender Gesellschafter ohne zeitliche Beschränkung zu.

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

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

Zu § 30:

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

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

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

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

Absatz 2 erklärt Absatz 1 für die Wirtschaftsprüfer und vereidigten Buchprüfer für entspre- chend anwendbar.

Teil 4:

Besondere Berufspflichten im Zusammenhang mit erlaubter Kundmachung und berufswidriger Werbung

Zu Teil 4:

Gemäß § 57 Abs. 4 Nr. 4 WPO kann die Berufssatzung „Besondere Berufspflichten im Zusammenhang mit erlaubter Kundmachung und berufswidriger Werbung“ näher regeln.

Angesichts der Tendenz in der höchstrichterlichen, insbesondere auch verfassungsgerichtlichen Rechtsprechung, die Werbemöglichkeiten der freien Berufe erheblich zu liberalisieren (vgl. nur BVerfG, Beschl. v. 28.2.2003, BRAK-Mitteilungen 2003, 127 f., zur Zulässigkeit der Werbung eines Rechtsanwalts mit „optimale Interessenwahrung“), muss die Konkretisierung des § 52 WPO die für diese Vorschrift geltenden verfassungsrechtlichen Beschränkungen berücksichtigen. Vor dem Hintergrund des Grundrechts der freien Berufsausübung (Art. 12 GG) ist hierbei davon auszugehen, dass auch für Angehörige freier Berufe grundsätzlich nur diejenigen Werbebeschränkungen gelten, die sich aus dem Gesetz gegen den unlauteren Wettbewerb (UWG) ergeben. Darüber hinausgehende Beschränkungen bedürfen einer besonderen Rechtfertigung.

Die im Vierten Teil enthaltenen Vorschriften berücksichtigen diese Vorgaben. Ihre Zielsetzung besteht in erster Linie darin, berufsspezifische Besonderheiten aufzugreifen und ausdrücklich zu regeln. Soweit die Regelungen einschränkend wirken, ergeben sich die Einschränkungen überwiegend bereits aus dem allgemeinen Wettbewerbsrecht. Die Konkretisierungen sollen daher vornehmlich als Orientierungshilfe dienen.

Zu § 31:

Mit § 31 werden die wichtigsten Grundsätze unzulässiger (berufswidriger) Werbung den nachfolgenden Einzelregelungen vorangestellt.

Nach dem Kriterium der Belästigung und der Aufdringlichkeit von Werbung ist u. a. die Zulässigkeit des unaufgeforderten Herantretens an Nichtmandanten zu beurteilen. Das in § 52 Satz 3 WPO enthaltene Verbot von Werbung, die auf die Erteilung eines Auftrages im Einzelfall gerichtet ist, war in der Vergangenheit dahin verstanden worden, dass ein unaufgefordertes Herantreten an Nichtmandanten generell untersagt sein sollte. Der BGH hat diese auch im Berufsrecht der Rechtsanwälte seinerzeit vorherrschende Auslegung in seiner Entscheidung vom 1.3.2001 (NJW 2001, 2087 ff.) allerdings als zu weitgehend eingestuft. Unzulässige Einzelfallwerbung sollte danach erst dann vorliegen, „wenn der Umworbene in einem

konkreten Einzelfall der Beratung oder der Vertretung bedarf und der Werbende dies in Kenntnis der Umstände zum Anlass für seine Werbung nimmt.“

Auch diese Auslegung berücksichtigt allerdings nicht die grundsätzliche Fragestellung, welche Rechtfertigung für ein speziell auf die freien Berufe bezogenes Verbot der Einzelfallwerbung besteht. Nicht zuletzt unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten wird daher im Ergebnis eine einschränkende Regelung nur zulässig sein, wenn Gemeinwohlbelange, etwa der Schutz des Umworbene(n), dies erfordern. Dieser muss davor bewahrt werden, durch Nötigung, Belästigung oder Ausnutzung einer Notlage in seiner Freiheit beeinträchtigt zu werden, in eigener Entscheidung einen Auftrag zu erteilen. Diesem Schutzzweck trägt aber bereits das allgemeine Wettbewerbsrecht Rechnung und es ist nicht ersichtlich, weshalb der Rechtsverkehr gerade vor der Werbung mit Dienstleistungen des WP/vBP stärker geschützt werden müsste. Auch für eine gesonderte berufsrechtliche Differenzierung zwischen bereits bestehenden Mandats- oder Geschäftsbeziehungen und bisherigen Nichtmandanten besteht über die vom allgemeinen Wettbewerbsrecht vorgesehenen Grundsätze hinaus kein Anlass.

Für die wichtigsten Werbeformen enthält das UWG in der seit 8.7.2004 geltenden Fassung ausdrückliche Regelungen. Danach gilt folgendes:

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

Zu § 32:

Absatz 1 Satz 1 ist eine Ausprägung des allgemeinen Verbots irreführender Werbung (§ 31 Satz 2) und soll eine Irreführung der Öffentlichkeit durch Angabe von Dienstleistungen ver-

hindern, die aus Zeit- oder sonstigen Gründen, insbesondere rechtlichen Beschränkungen, nicht oder nicht in der beworbenen Weise erbracht werden (können). Zum Dienstleistungsangebot, auf das daher grundsätzlich hingewiesen werden darf, gehört auch die Tätigkeit als Prüfer für Qualitätskontrolle gemäß § 57a Abs. 3 WPO, sofern eine Registrierung nach dieser Vorschrift erfolgt ist. Der Hinweis hierauf muss aber eindeutig erkennen lassen, dass es sich um die Tätigkeit als Prüfer im Rahmen des Qualitätskontrollverfahrens nach der WPO handelt (vgl. hierzu im einzelnen WPK-Mitteilungen 2003, 100 ff.). Hinsichtlich der rechtlichen Beschränkungen ist insbesondere an das Verbot der allgemeinen Rechtsberatung zu denken. Hinweise auf rechtsberatende Tätigkeiten des WP/vBP müssen daher diejenigen Einschränkungen berücksichtigen, die sich aus dem Rechtsberatungsgesetz ergeben.

Die grundsätzliche Zulässigkeit der Werbung mit Dienstleistungen schließt die Möglichkeit ein, bestimmte Leistungen als Tätigkeitsschwerpunkte hervorzuheben. 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. Anderenfalls läge eine Irreführung der Öffentlichkeit vor.

Absatz 1 Satz 2 enthält einen ausdrücklich hervorgehobenen Sondertatbestand irreführender Werbung mit der unzulässigen Erbringung von Dienstleistungen. Ebenso wie betriebswirtschaftliche Prüfungen unterliegt auch die Tätigkeit als Prüfer für Qualitätskontrolle dem Selbstprüfungsverbot. Werbung, durch die der Eindruck erweckt wird, diese Dienstleistungen unter Missachtung dieses Verbotes erbringen zu können, ist daher ebenso unzulässig wie die Werbung mit Dienstleistungen, die der WP/vBP generell nicht erbringen kann. Ob eine Missachtung des Selbstprüfungsverbotes tatsächlich beabsichtigt ist, ist hierbei unerheblich.

Das in **Absatz 2** geregelte Verbot der vergleichenden Werbung bezieht sich ausschließlich auf Vergleiche mit ausdrücklicher und zielgerichteter Bezugnahme auf bestimmte Mitbewerber, nicht auf jedes Herausstellen der eigenen Person oder Leistung. Vergleichende Werbung in diesem Sinne ist WP/vBP generell untersagt, da geistige Dienstleistungen höherer Art einem Vergleich nicht zugänglich sind und die Öffentlichkeit durch entsprechende Angaben somit irreführt würde. Das Berufsrecht geht insoweit über das allgemeine Wettbewerbsrecht hinaus, wonach vergleichende Werbung grundsätzlich zulässig ist, soweit nicht die Tatbestände des § 6 Abs. 2 UWG vorliegen. Grundlage für das weitergehende Verbot ist die Richtlinie 97/55/EG, die für den freiberuflichen Bereich die umfassende Untersagung vergleichender Werbung zulässt.

Zu § 33:

§ 33 betrifft den Sonderfall der Drittwerbung, also der berufswidrigen Werbung zugunsten eines Berufsangehörigen durch andere Personen.

Zu § 34:

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

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

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

Hierbei ist darauf zu achten, dass nicht durch eine missverständliche Gestaltung der Kooperationspartner der Kanzlei oder Berufsgesellschaft zugeordnet werden kann. Die Verwendung eines gemeinsamen Briefbogens etc. ist daher von vornherein unzulässig. Eine unzulässige Irreführung liegt aber z. B. auch dann vor, wenn Kooperationspartner oder auch nur deren Berufsbezeichnungen im Kopf des Briefbogens einer Sozietät erscheinen. Die Gefahr einer Irreführung der angesprochenen Verkehrskreise über die berufliche Qualifikation der Sozietätsmitglieder wird auch in der letztgenannten Fallkonstellation nicht dadurch ausgeräumt, dass diese Berufsbezeichnungen an anderer Stelle durch Namensnennung der Kooperationspartner unter Hinzufügung ihrer beruflichen Stellung erläutert werden (vgl. BGH, Beschl. v. 23.9.2002, NJW 2003, 346 f.).

Auch im Übrigen muss der Kooperationshinweis allgemeinen wettbewerbsrechtlichen Grundsätzen entsprechen. Im Rahmen dauerhafter Informationen über die beruflichen Verhältnisse darf daher nur auf solche Kooperationen hingewiesen werden, die ebenfalls auf Dauer angelegt sind. Hinweise auf projektbezogene Kooperationen sind dementsprechend nur im Zusammenhang mit projektbezogenen Informationen zulässig.

Bei der Bürogemeinschaft, die unter Berücksichtigung des Ansehens des Berufs des WP/vBP ebenfalls grundsätzlich mit jedem Dritten zulässig ist, handelt es sich nicht um eine Form der beruflichen Zusammenarbeit; daher stellt der Hinweis hierauf keine Information über das Dienstleistungsangebot der Praxis dar, mit dem geworben werden darf. Auch die Bürogemeinschaft stellt aber einen Teil der beruflichen Verhältnisse dar, über die der potentielle Mandant gegebenenfalls im Hinblick auf die nicht vollständig auszuschließende Gefährdung der Verschwiegenheit und latente Interessenkonflikte aufzuklären ist. Ob nur in Einzelfällen oder im Rahmen einer dauerhaften Information über die beruflichen Verhältnisse und in welcher Form (schriftlich oder mündlich) auf die Bürogemeinschaft hingewiesen wird,

obliegt der Beurteilung des WP/vBP. Ebenso wie bei Hinweisen auf eine Kooperation muss auch der Hinweis auf eine Bürogemeinschaft eindeutig und unmissverständlich sein. Insbesondere darf nicht der Anschein einer Sozietät, etwa durch Verwendung gemeinsamer Geschäftsbriefbogen, erweckt werden. Die Verwendung des Begriffs „Bürogemeinschaft“ oder „Kanzleigemeinschaft“ allein genügt nicht, um diesem Anschein entgegenzuwirken (vgl. OLG Köln, Urt. v. 17.12.2002, NJW-RR 2003, 279 ff.).

Nach **Satz 2 1. Halbsatz** dürfen für den WP/vBP bzw. die Berufsgesellschaft dauerhaft tätige sozietätsfähige Personen unter Kennzeichnung ihres Status genannt werden. Durch die Vorschrift wird klargestellt, dass zum Beispiel angestellte Steuerberater sowohl bei Einzelpraxen/Sozietäten als auch bei Berufsgesellschaften genannt werden dürfen. Die Kennzeichnung des Status richtet sich danach, welche Funktion die genannte Person hat. Soll bei einer Einzelpraxis/Sozietät zum Beispiel ein angestellter Steuerberater genannt werden und auch nur als solcher für den Rechtsverkehr ersichtlich sein, muss dem durch eine allgemeinverständliche Angabe, etwa durch den Zusatz „Steuerberater im Anstellungsverhältnis“ oder „Angestellter nach § 58 StBerG“, Rechnung getragen werden. Bei Berufsgesellschaften kann auch die Bezeichnung „Prokurist“ oder „Handlungsbevollmächtigter“ verwendet werden. Geschieht dies nicht, wird der angestellte Steuerberater haftungsrechtlich wie ein Sozius behandelt (Außensozius). Berufsrechtlich ist in Entsprechung zur haftungsrechtlichen Situation der nach § 44b Abs. 4 WPO erforderliche Versicherungsnachweis zu erbringen (§ 44b Abs. 6 WPO). Zur Vermeidung einer Irreführung des Rechtsverkehrs ist zusätzliche Voraussetzung für die Zulässigkeit einer Außensozietät, dass der Außensozius - mit Ausnahme der wirtschaftlichen Ausgestaltung der Zusammenarbeit - den für einen echten Sozius anzuwendenden Rahmenbedingungen unterliegt.

Daher müssen vertragliche Grundlagen bestehen, die die Kompetenzen der eigenständigen Mandatsannahme, der Mandatskündigung und der Verpflichtung zur wechselseitigen Vertretung beinhalten (vgl. BGH vom 25.4.1996, ZIP 1996, 1314).

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

Darüber hinaus gilt das Verbot nur insoweit, als die genannte Person durch die Art der Kundmachung derjenigen Praxis zuzuordnen ist, über deren berufliche Verhältnisse informiert wird. Die Nennung von Kooperationspartnern oder Personen, mit denen eine Bürogemeinschaft besteht, ist daher auch dann zulässig, wenn diese nicht sozietätsfähig sind.

Zu § 35:

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.

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

Zu § 36:

Durch die Vorschrift soll die auszugsweise oder verkürzte Veröffentlichung von Qualitätskontrollberichten verhindert werden, um eine eventuelle Irreführung des Rechtsverkehrs und eine hieraus u. U. resultierende Beeinträchtigung des Ansehens der Qualitätskontrolle von vornherein auszuschließen. Unzulässig ist insbesondere die Veröffentlichung nur der Beurteilung des Prüfungsergebnisses gemäß § 57a Abs. 5 Satz 2 Nr. 5 WPO. Auf die Teilnahme am Qualitätskontrollverfahren kann hingewiesen werden, sofern die Teilnahmebescheinigung gemäß § 57a Abs. 6 Satz 7 WPO erteilt worden ist. Eine Verkürzung liegt nicht vor, wenn der Qualitätskontrollbericht, insbesondere durch Anonymisierung der Mandantenamen, neutralisiert wird.

Teil 5:

Besondere Berufspflichten zur Sicherung der Qualität der Berufsarbeit (§ 55b WPO)

Zu Teil 5:

§ 57 Abs. 4 Nr. 5 WPO ermächtigt die Wirtschaftsprüferkammer, besondere Berufspflichten zur Sicherung der Qualität der Berufsarbeit zu regeln. Die nunmehr im Teil 5 getroffenen Regelungen dienen der Sicherung der Qualität der Berufsarbeit, da sie Berufspflichten für die Schaffung, Überwachung und Durchsetzung eines Qualitätssicherungssystems vorgeben.

Nach § 55b WPO haben Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer Regelungen zur Einhaltung der Berufspflichten zu schaffen, ihre Anwendung zu überwachen und durchzusetzen. Während § 37 allgemeine Vorgaben für ein Qualitätssicherungssystem macht, werden in § 38 Mindestvorgaben für ein Qualitätssicherungssystem gegeben, wenn WP/vBP betriebswirtschaftliche Prüfungen durchführen. Die Berufspflicht, eine Nachschau durchzuführen, ist in § 39 geregelt.

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

Die in diesem Teil enthaltenen Vorschriften regeln die Mindestanforderungen an ein Qualitätssicherungssystem. Die vormals in Teil 5 enthaltenen Regeln zur Auftragsabwicklung und zu Prüfungsanweisungen an Mitarbeiter (§§ 37, 38 alte Fassung) sind in den Teil 2 „Besondere Berufspflichten bei der Durchführung von Prüfungen und der Erstattung von Gutachten“ (§§ 24a Abs. 1, 24b Abs. 1 Sätze 1 und 2) umgegliedert worden.

Zu § 37:

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

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. § 37 verdeutlicht, dass sich die berufsrechtlich erforderlichen Regelungen eines Qualitätssicherungssystems an dem Tätigkeitsbereich und den individuellen Verhältnissen der WP/vBP-Praxis zu orientieren haben. An das Qualitätssicherungssystem eines Einzel-WP/vBP sind insoweit berufsrechtlich andere Anforderungen zu stellen als an das Qualitätssicherungssystem einer international tätigen, großen WPG. Der Praxisleiter entscheidet in eigener Verantwortung, welche Regelungen in der Praxis einzuführen sind.

Die Berufspflicht zur Einführung, Überwachung und Durchsetzung der Regelungen des Qualitätssicherungssystems obliegt dem Praxisinhaber. Er kann diese Aufgaben auf geeig-

nete Personen mit entsprechenden Kompetenzen übertragen. In diesem Fall ist er verpflichtet, zu überwachen, dass die Berufspflichten nach § 55b Abs. 1 WPO, **§ 37 Abs. 1 Satz 1** erfüllt werden.

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

In **Absatz 1 Satz 3** wird klargestellt, dass die Pflicht des WP/vBP zur Überwachung des Qualitätssicherungssystems, die sich bereits aus § 55b Satz 1 WPO ergibt, die Angemessenheit und Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems umfasst. Werden in diesem Zusammenhang Mängel festgestellt, ist Sorge dafür zu tragen, dass die Mängel abgestellt und die Berufspflichten erfüllt werden. Die Überwachung wird in der Regel im Rahmen der Durchführung einer Nachschau nach § 39 erfolgen.

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

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

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

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

Zu § 38:

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

Diese Vorschrift stellt klar, welche Regelungen das Qualitätssicherungssystem vorsehen muss, wenn die WP/vBP-Praxis betriebswirtschaftliche Prüfungen durchführt und dabei das Berufssiegel führt. Die Entscheidung, welche konkreten Regelungen eingeführt werden, hat

sich an den Erfordernissen der WP/vBP-Praxis zu orientieren. Es obliegt der Praxis zu entscheiden, wie sie die Einhaltung der von ihr zu beachtenden Berufspflichten gewährleistet.

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

Durch § 38 werden grundsätzlich keine neuen Berufspflichten geschaffen. Es wird jedoch zur Berufspflicht, dass Regelungen eines Qualitätssicherungssystems zu schaffen sind. Dabei ist zu berücksichtigen, dass bei tatsächlichen und rechtlichen Veränderungen die Regelungen des bestehenden Qualitätssicherungssystems in einem angemessenen Zeitraum anzupassen sind.

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

Besondere Bedeutung ist der Sicherstellung der Unabhängigkeit, Unparteilichkeit und der Vermeidung der Besorgnis der Befangenheit beizumessen (§§ 1 bis 3 und 20 bis 24). Die Regelungen müssen die Sicherstellung der Einhaltung dieser Berufspflichten für die Praxisleitung gewährleisten. Für Mitarbeiter sind Regelungen erforderlich, soweit sie bei der Abwicklung von Aufträgen eingesetzt werden. Für diese Mitarbeiter bietet sich u. a. eine regelmäßige Befragung an. Dabei ist davon auszugehen, dass eine jährliche Befragung der Mitarbeiter in der Regel ausreichend ist.

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

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

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

Zu § 39:

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

Die Nachschau ist ein wesentliches Element der Qualitätssicherung. Zur Sicherstellung der Einhaltung der Berufspflichten aus § 39 sind bei der Abwicklung betriebswirtschaftlicher Prüfungen, bei denen das Berufssiegel geführt wird, nach § 38 Nr. 13 Regelungen im Qualitätssicherungssystem der WP/vBP-Praxis vorzusehen.

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

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

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

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

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

Teil 6: Schlussbestimmungen

Zu § 40:

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

An den verschiedenen Stellen der Berufssatzung wird der Begriff des Mitarbeiters gebraucht (vgl. §§ 5, 6, 38). Umfasst werden davon, soweit sich aus den Vorschriften nichts anderes ergibt, alle im Anstellungsverhältnis zum WP/vBP stehenden Beschäftigten.

Abs. 1 S. 2 entspricht für Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Buchprüfungsgesellschaften § 56 Abs. 1 WPO. Auch werden die Vorstandsmitglieder, Geschäftsführer oder persönlich haftenden Gesellschafter einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft oder Buchprüfungsgesellschaft über § 58 Abs. 1 S. 1 WPO erfasst.

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

Für WP/vBP, die zugleich Steuerberater, Rechtsanwalt und/oder Notar sind, ergibt sich als Folge einer Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichtes eine Einschränkung des Anwendungsbereichs der Berufssatzung auch in sachlicher Hinsicht. In dieser Entscheidung (WPK-Mitteilungen 2001, 70 ff.) wurden die WPO und die Berufssatzung für unanwendbar erklärt, wenn ein Berufsangehöriger, der zugleich Steuerberater ist, eine Zweigniederlassung be-

treibt, sofern er in der Zweigniederlassung ausschließlich steuerberatende Tätigkeiten ausführt und dies hinreichend deutlich kundmacht, indem er etwa ausschließlich als Steuerberater auftritt. Nach Auffassung der Wirtschaftsprüferkammer liegt der Entscheidung ein allgemeiner Rechtsgedanke zugrunde, der sich auf das gesamte Berufsrecht und damit auf die Anwendbarkeit der Berufssatzung insgesamt auswirkt.

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

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

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

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

Diese Grundsätze sind auf Berufsgesellschaften entsprechend anzuwenden. Dabei bleibt die Benutzung der vollständigen Firmierung für den abgetrennten Bereich berufsrechtlich zulässig. Auch bei Verwendung einer abweichenden Zweigniederlassungsfirma muss diese nach § 31 WPO den Zusatz „Wirtschaftsprüfungsgesellschaft“ bzw. nach § 128 Abs. 2 WPO den Zusatz „Buchprüfungsgesellschaft“ enthalten. Auch bei Doppelbändergesellschaften ist die

alleinige Verwendung des Zusatzes Steuerberatungsgesellschaft unter Weglassen der Bezeichnung als WPG/BPG unzulässig. Die Trennung der beruflichen Tätigkeiten muss dann auf andere Weise (z. B. durch einen klarstellenden Zusatz auf dem Briefbogen der Niederlassung bzw. in den sonstigen Materialien) deutlich gemacht werden.

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

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

Zu § 41:

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

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