

Schmitz · Lorey · Harder

Berufsrecht und Haftung der Wirtschaftsprüfer

Praxishandbuch und Nachschlagewerk

- ▶ Kommentierung
- ▶ Praxistipps
- ▶ Schaubilder

3. Auflage

Schmitz/Lorey/Harder
Berufsrecht und Haftung
der Wirtschaftsprüfer

Berufsrecht und Haftung der Wirtschaftsprüfer

Praxishandbuch und Nachschlagewerk

- ▶ Kommentierung
- ▶ Praxistipps
- ▶ Schaubilder

Von

WP/StB RA Dr. Bernhard Schmitz,
WPin/StBin Dipl.-Kffr. Petra Lorey und
RA Richard Harder

3. aktualisierte Auflage

ISBN 978-3-482-**64603-4**
eISBN 978-3-482-**00322-6**

3. aktualisierte Auflage 2021

© NWB Verlag GmbH & Co. KG, Herne 2013
www.nwb.de

Alle Rechte vorbehalten.

Dieses Buch und alle in ihm enthaltenen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Mit Ausnahme der gesetzlich zugelassenen Fälle ist eine Verwertung ohne Einwilligung des Verlages unzulässig.

Satz: PMGi Agentur für intelligente Medien GmbH, Hamm
Druck: Elanders GmbH, Waiblingen

VORWORT

Der Beruf des Wirtschaftsprüfers wird seit dem Fall Wirecard in der Öffentlichkeit verstärkt diskutiert. Auch Nichtberufsangehörige fragen sich, ob die dort tätigen Wirtschaftsprüfer nach den gesetzlichen oder beständigen Vorgaben gehandelt haben und ob die Anforderungen an die Wirtschaftsprüfer ausreichend sind.

Die Politik hat schnell reagiert, zusätzlich zum parlamentarischen Untersuchungsausschuss wurde im Sommer 2021 das Gesetz zur Stärkung der Finanzmarktintegrität (Finanzmarktintegritätsstärkungsgesetz, kurz FISG) verabschiedet. Das FISG zielt auf die Umsetzung der vordringlichen Maßnahmen zur Wiederherstellung und dauerhaften Stärkung des Vertrauens in den deutschen Finanzmarkt. Das FISG ist ganz überwiegend zum 1.7.2021 in Kraft getreten und hat Einfluss auf das Berufsrecht und die Haftung des Wirtschaftsprüfers. Im Berufsrecht wurden die Vorschriften für kapitalmarktorientierte Unternehmen verschärft, d. h., bisher bestehende Mitgliedstaatenwahlrechte wurden gestrichen und die Haftung des Wirtschaftsprüfers wurde neu geregelt. Ob eine Verschärfung der Haftung zu einer Verbesserung der Qualität der Abschlussprüfung führt, wird im Berufsstand stark bezweifelt.

Die Änderungen betreffen

- ▶ die Ersetzung der Haftungsobergrenzen von 1 bzw. 4 Mio. € durch gestaffelte Obergrenzen von 1,5 Mio. € bis 16 Mio. € bzw. für die Fälle der groben Fahrlässigkeit des Abschlussprüfers von 12 Mio. € bis hin zur unbeschränkten Haftung,
- ▶ den Wegfall der Ausübung von Mitgliedstaatenwahlrechten in § 319a HGB durch vollständige Streichung und die Definition von Unternehmen von öffentlichem Interesse in § 316a HGB.

Das Buch wurde deshalb in diesen Themengebieten völlig neu konzipiert und an die geänderte Rechtslage angepasst. Ohne die genaue und ständige Beachtung des Berufsrechts kann der Wirtschaftsprüfer seinen Beruf heute nicht mehr ausüben. Hält er sich nicht daran, fällt das spätestens bei den Qualitätskontrollen und Inspektionen auf und kann dann zu Ermittlungen und Sanktionen der WPK oder der APAS führen. Das Berufsrecht der Wirtschaftsprüfer ist aktueller denn je.

Die gesetzlichen Regelungen für die Haftung der Wirtschaftsprüfer und steuerlichen Berater sind überschaubar. Umso wichtiger ist die zur Haftung ergangene Rechtsprechung der für Wirtschaftsprüfer und Steuerberater zuständigen III. und IX. Zivilsenate des BGH, die fortlaufend die in den jeweiligen Tätigkeitsbereichen bestehenden Pflichten konkretisieren und abgrenzen. Insbesondere im Bereich der Tätigkeit von Wirtschaftsprüfern in Anlagemodellen dürfte die Entwicklung noch nicht abgeschlossen sein. Die Kenntnis der Haftungsrechtsprechung ist zwingend erforderlich, damit der Wirtschaftsprüfer seine Tätigkeit an dieser ausrichten und haftungsträchtige Situationen erkennen und vermeiden kann. Kapitel XIV wurde vor diesem Hintergrund überarbeitet und aktualisiert.

Die erweiterten Pflichten für Berufsangehörige nach der Neufassung des Geldwäschegesetzes sind im Kapitel VI.9 aktuell und detailliert beschrieben.

Der Herausforderung, geeigneten Nachwuchs zu gewinnen, wurde mit der Reform des Wirtschaftsprüferexamens begegnet. Durch die Modularisierung der Prüfungen wird mehr auf die Erfahrungen der jungen Menschen eingegangen und auch die Möglichkeit eröffnet, verschiedene Lebensentwürfe mit dem Examen in Einklang zu bringen. Bei den ersten Durchgängen der modularisierten Prüfungen gab es eine Steigerung der Kandidatenzahlen, wobei die Ursachen hierfür nicht vollständig bekannt sind. Das Wirtschaftsprüferexamen wird sich in den nächsten Jahren, vor allem hinsichtlich der zu prüfenden Themen, anpassen müssen, damit auch die nächste Generation für die Herausforderungen der Zukunft wie Digitalisierung und Nachhaltigkeit umfassend ausgebildet ist.

Hamburg/Königswinter, im Dezember 2021

*Dr. Bernhard Schmitz,
Petra Lorey und
Richard Harder*

INHALTSVERZEICHNIS

Vorwort	V
Inhaltsverzeichnis	VII
Abbildungsverzeichnis	XXIX

I. Grundlagen des Berufsrechts

1. Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften (§ 1 WPO)	1
1.1 Allgemeines	1
1.2 Freier Beruf	1
1.3 Berufliche Aufgaben	2
1.4 Wirtschaftsprüfungsgesellschaften	2
1.5 EU- und EWR-Abschlussprüfungsgesellschaften	3
2. Vereidigte Buchprüfer und Buchprüfungsgesellschaften (§§ 128–130 WPO)	3
3. Entwicklung des Berufs und rechtliche Grundlagen	4
3.1 Entstehung des Wirtschaftsprüferberufs	4
3.2 Rechtliche Grundlagen	5
3.2.1 Grundgesetz und Regelung der Berufsausübung	5
3.2.2 Die Wirtschaftsprüferordnung (WPO)	5
3.2.3 Durchführungsverordnungen zur WPO	9
3.2.4 Satzungen	9
3.2.5 Europäische Rechtsvorschriften	9
3.2.5.1 Europäische Abschlussprüferrichtlinie von 2006	9
3.2.5.2 EU-Reform der Abschlussprüfung von 2014	10

II. Das Berufsbild des Wirtschaftsprüfers und seine Tätigkeit

1. Das Berufsbild (§ 2 WPO)	11
1.1 Allgemeines	11
1.2 Prüfungstätigkeit als Kernaufgabe	11
1.3 Weitere Tätigkeitsgebiete	12
2. Zulässige und mit dem Wirtschaftsprüferberuf vereinbare Tätigkeiten (§ 43a Abs. 1 und 2 WPO)	13
2.1 Allgemeines	13
2.2 Zulässige Arten der Berufsausübung	14
2.3 Mit dem Wirtschaftsprüferberuf vereinbare Tätigkeiten (§ 43a Abs. 2 WPO)	14
2.4 Unvereinbare Tätigkeiten (§ 43a Abs. 3 WPO)	15
2.4.1 Allgemeines	15

2.4.2	Unzulässige gewerbliche Tätigkeit	15
2.4.2.1	Begründung des Verbots	15
2.4.2.2	Unerlaubte Tätigkeiten	16
2.4.2.3	Abgrenzungsfragen	16
3.	Erlaubte, mit dem Beruf des Wirtschaftsprüfers vereinbare und nicht erlaubte Anstellungsverhältnisse (§ 43a WPO)	18
3.1	Allgemeines	18
3.2	Erlaubte Anstellungsverhältnisse (§ 43a Abs. 1 Nr. 3–6 WPO)	18
3.3	Mit dem Wirtschaftsprüferberuf vereinbare Anstellungsverhältnisse	19
3.4	Öffentliche Ämter	19
3.5	Nicht erlaubte Anstellungsverhältnisse	19
3.6	Beamtenverhältnisse	20
4.	Sonderfall: Abkühlungsphase bei Wechsel zu einem Mandanten von öffentlichem Interesse (§ 43 Abs. 3 WPO)	20
5.	Rechtsberatung durch den Wirtschaftsprüfer (§ 5 Abs. 1 RDG)	21
5.1	Allgemeines	21
5.2	Abgrenzung von zulässiger und nicht erlaubter Rechtsberatung	21
5.3	Rechtsfolgen bei unerlaubter Rechtsberatung	23

III. Wirtschaftsprüferexamen, Bestellung zum Wirtschaftsprüfer, Erlöschen, Rücknahme und Widerruf der Bestellung

1.	Organisation des Zulassungs- und Prüfungsverfahrens für das Wirtschaftsprüferexamen (§§ 5–7 WPO)	24
1.1	Prüfungsstelle, Prüfungskommission, Aufgabenkommission	24
2.	Zulassungsvoraussetzungen	25
2.1	Hochschulstudium als Grundvoraussetzung	25
2.2	Praktische Ausbildung (§ 9 WPO)	25
2.2.1	Dreijährige praktische Ausbildung (Tätigkeit)	25
2.2.2	Davon mindestens zwei Jahre überwiegend Prüfungstätigkeit	26
2.2.3	Ausnahmen	26
2.3	Sonderfall: vereidigte Buchprüfer	26
3.	Wirtschaftsprüferexamen (§§ 12–14a WPO)	27
3.1	Prüfungsstelle, Prüfungskommission, Aufgabenkommission	27
3.2	Prüfungsgebiete	27
3.3	Verkürzungsmöglichkeiten des Wirtschaftsprüferexamens	28
3.3.1	Steuerberater (§ 13 WPO)	28
3.3.2	Anerkannte Hochschulausbildungsgänge (§ 8a WPO)	28
3.3.3	Anrechnung gleichwertiger Prüfungsleistungen (§ 13b WPO)	29

3.4	Modularisierung der Prüfung (§ 5 WiPrPrüfV)	29
3.5	Eignungsprüfung zum Wirtschaftsprüfer (§§ 131g und 131h WPO)	31
4.	Bestellung als Wirtschaftsprüfer (§§ 15–17 WPO)	32
4.1	Allgemeines	32
4.2	Fehlen der persönlichen Eignung	32
4.3	Mit dem Wirtschaftsprüferberuf unvereinbare oder nicht genehmigungsfähige Tätigkeit	33
4.4	Nicht geordnete wirtschaftliche Verhältnisse	33
4.5	Besorgnis künftiger Nichteignung	33
4.6	Bestellungsverfahren	33
5.	Beurlaubung	34
6.	Erlöschen, Rücknahme und Widerruf der Bestellung (§§ 19–20a WPO)	34
6.1	Erlöschen der Bestellung	34
6.2	Rücknahme und Widerruf der Bestellung	35
6.2.1	Rücknahme	35
6.2.2	Widerruf	35
6.2.3	Verfahrensfragen	37
7.	Wiederbestellung (§ 23 WPO)	38
8.	Praxisabwickler (§ 55c WPO)	39

IV. Formen der Berufsausübung

1.	Allgemeines	40
2.	Selbständig tätige Wirtschaftsprüfer (§§ 43a Abs. 1, 44b WPO; § 28 BS WP/vBP)	40
2.1	Selbständigkeit in eigener Praxis	41
2.2	Gemeinsame Berufsausübung in Personengesellschaften gem. § 44b WPO	41
2.2.1	Allgemeines	41
2.2.2	Gesellschaftsrechtliche Grundlagen der Sozietät	42
2.2.3	Berufsrechtliche Regelungen	44
2.2.3.1	Berufsrechtlich erlaubte Gestaltungsformen bei Personengesellschaften	44
2.2.3.2	Besonderheiten bei gemischten Personengesellschaften	45
2.2.3.3	Schein- oder Außengesellschaft	46
2.2.3.4	Gemeinsame Berufsausübung mit Personen ausländischer Staaten	46
2.2.3.5	Einsichtsrecht der Wirtschaftsprüferkammer bzgl. der Verträge der gemeinsamen Berufsausübung	47
2.3	Andere Formen der beruflichen Zusammenarbeit	47
2.3.1	Kooperationen	47

2.3.2	Bürogemeinschaft	48
2.3.3	Partnerschaftsgesellschaft	48
2.3.3.1	Allgemeines	48
2.3.3.2	Gesellschaftsrechtliche Grundlagen	48
2.3.3.3	Partnerschaftsgesellschaft mit beschränkter Berufshaftung (§ 8 Abs. 4 PartGG)	50
2.3.3.4	Berufsrechtliche Besonderheiten bei der einfachen Partnerschaftsgesellschaft	50
2.3.3.5	Berufshaftpflichtversicherung bei gemeinsamer Berufsausübung in einer Personengesellschaft	51
2.3.3.6	Angaben auf Geschäftsbriefen bei Personengesellschaften und Partnerschaftsgesellschaften	51
3.	Anstellungsverhältnisse (§§ 43a Abs. 1 und 2, 45 WPO)	52
3.1	Anstellungsverhältnisse nach § 43a Abs. 1 Nr. 3 WPO	52
3.2	Anstellungsverhältnisse nach § 43a Abs. 1 Nr. 4 ff. WPO	53
3.3	Zeichnungsberechtigung für angestellten Wirtschaftsprüfer bei einem Berufsangehörigen oder einer Personengesellschaft	54
3.4	Besonderheiten der Anstellung bei gemischter Personengesellschaft	55
3.5	Tätigkeit als zeichnungsberechtigter Angestellter bei einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft	55
3.6	Tätigkeit als zeichnungsberechtigter Vertreter eines Wirtschaftsprüfers oder einer Personengesellschaft	56
3.7	Tätigkeit als zeichnungsberechtigter Vertreter einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft	56
3.8	Die Tätigkeit als zeichnungsberechtigter Vertreter oder zeichnungsberechtigter Angestellter bei sonstigen Prüfungseinrichtungen	57
3.9	Tätigkeit als zeichnungsberechtigter Vertreter oder zeichnungsberechtigter Angestellter bei ausländischen Prüfern, Prüfungsgesellschaften oder ausländischen berufsnahen Gesellschaften	57
3.9.1	Tätigkeit bei ausländischen Prüfern oder Prüfungsgesellschaften	57
3.9.2	Tätigkeit bei ausländischen berufsnahen Gesellschaften	58
4.	Berufsbezeichnung „Wirtschaftsprüfer“ (§ 18 WPO)	58
4.1	Allgemeines	58
4.2	Einzelwirtschaftsprüfer	58
4.2.1	Vorbehaltsbereich	58
4.2.2	Sonstiger beruflicher Verkehr	59
4.2.3	Ausnahme bei Trennung der Berufe	59

4.3	Personengesellschaften	60
4.3.1	Sozietät und andere Personengesellschaften	60
4.3.2	Sonderfall „einfache“ Partnerschaftsgesellschaft	60
5.	Wirtschaftsprüfungsgesellschaften (§§ 27–34 WPO; § 22 BS WP/vBP)	61
5.1	Allgemeines	61
5.2	Zulässige Rechtsformen	61
5.3	Verantwortliche Führung der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft	62
5.4	Gesetzliche Vertretung	63
5.4.1	Die gesetzlichen Vertreter einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft	63
5.4.2	Sonderfall 1: Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, EU- oder EWR-Abschlussprüfungsgesellschaften als gesetzliche Vertreter	64
5.4.3	Sonderfall 2: Prüferberufe aus Drittstaaten als gesetzliche Vertreter	64
5.4.4	Residenzpflicht	65
5.4.5	Umfang der Pflichten von Wirtschaftsprüfungsgesellschaft und von Nichtwirtschaftsprüfern als gesetzlichen Vertretern	65
5.5	Gesellschafter	65
5.5.1	Kreis der Gesellschafter	65
5.5.2	Mehrheitserfordernisse	66
5.5.3	Stimmrecht	67
5.6	Weitere Anerkennungsvoraussetzungen	68
5.6.1	Verbot des Haltens von Anteilen für Rechnung eines Dritten	68
5.6.1.1	Treuhandverhältnis	68
5.6.1.2	Nießbrauch	68
5.6.1.3	Andere Gewinnbeteiligungen	69
5.6.2	Stimmrechtsvollmacht	70
5.6.3	Besonderheiten bei Kapitalgesellschaften	70
5.6.3.1	Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien	70
5.6.3.2	Gesellschaften mit beschränkter Haftung	70
5.6.4	Kapitalnachweis	70
5.6.5	Berufshaftpflichtversicherung	71
5.7	Anerkennungsverfahren (§ 29 WPO)	71
5.7.1	Zuständigkeit und Verfahren vor der offiziellen Antragstellung	71
5.7.2	Offizieller Antrag	71
5.7.3	Gesellschaftsvertrag	72
5.7.3.1	Form des Gesellschaftsvertrages	72
5.7.3.2	Inhalt des Gesellschaftsvertrages	73
5.7.4	Unbedenklichkeitsbescheinigung und Anerkennungsurkunde	73

5.8	Meldepflicht bei Änderung von Satzung oder Gesellschaftsvertrag (§ 30 WPO)	74
5.9	Bezeichnung „Wirtschaftsprüfungsgesellschaft“ (§ 31 WPO)	74
5.10	Erlöschen, Rücknahme und Widerruf der Anerkennung (§§ 33, 34 WPO)	75
5.10.1	Erlöschen	75
5.10.2	Rücknahme und Widerruf	76
5.10.3	Altgesellschaften	77
6.	Berufliche Niederlassungen und Zweigniederlassungen (§§ 3, 47 WPO)	77
6.1	Berufliche Niederlassungen (§ 3 WPO)	77
6.1.1	Allgemeines	77
6.1.2	Berufliche Niederlassung eines selbständigen Berufsangehörigen	77
6.1.3	Personengesellschaften	78
6.1.4	Angestellte Wirtschaftsprüfer	78
6.1.5	Wirtschaftsprüfungsgesellschaften	79
6.2	Zweigniederlassungen (§§ 3 Abs. 3, 47 WPO)	79

V. Kernberufspflichten (§ 43 WPO; §§ 1 ff. und 28 ff. BS WP/vBP)

1.	Allgemeines	81
2.	Unabhängigkeit (§ 43 Abs. 1 Satz 1 WPO; § 2 BS WP/vBP)	81
2.1	Begriff der Unabhängigkeit	81
2.2	Stärkung der Unabhängigkeit	82
2.3	Verstöße und Verbote	82
2.4	Regelungen zur Unabhängigkeit in der Wirtschaftsprüferpraxis	83
3.	Unbefangenheit (§§ 43 Abs. 1, 49 WPO; §§ 29 ff. BS WP/vBP)	84
3.1	Allgemeines	84
3.2	Besorgnis der Befangenheit bei Abschlussprüfungen	84
3.2.1	Selbstprüfungsverbot (§ 33 BS WP/vBP)	85
3.2.2	Wesentliche Honorarbezüge	87
3.2.3	Persönliche Vertrautheit (§ 29 Abs. 4 Nr. 4, § 35 BS WP/vBP)	87
3.2.4	Besonderheiten bei der Prüfung von Unternehmen von öffentlichem Interesse (§ 316a Satz 2 HGB; bisher § 319a HGB)	87
3.2.5	Besonderheiten bei Vorhandensein eines Netzwerks	89
3.3	Besorgnis der Befangenheit bei Beratungen	90
3.4	Rechtsfolgen bei Verstoß gegen Ausschlussgründe	90
4.	Kritische Grundhaltung (§ 43 Abs. 4 WPO, § 37 BS WP/vBP)	90
5.	Unparteilichkeit (§ 43 Abs. 1 Satz 2 WPO; § 28 BS WP/vBP)	91
6.	Verschwiegenheit (§ 43 Abs. 1 Satz 1 WPO; § 10 BS WP/vBP)	91
6.1	Betroffener Personenkreis	91
6.2	Inhalt und Umfang	92

6.3	Ausnahmen von der Verschwiegenheitspflicht	93
6.4	Geldwäschebekämpfungsgesetz (GwG): interne Sicherungsmaßnahmen	94
7.	Gewissenhaftigkeit (§ 43 Abs. 1 Satz 1 WPO; § 323 Abs. 1 HGB; §§ 4 ff. BS WP/vBP)	94
7.1	Übernahme von Mandaten	94
7.2	Einstellung und Fortbildung von Mitarbeitern (§ 7 BS WP/vBP)	95
7.3	Beachtung fachlicher Regeln	95
7.4	Verpflichtung zur Fortbildung	95
7.5	Interne Qualitätssicherung	96
7.6	Fremde Vermögenswerte	98
7.7	Nachvollziehbarkeit von Prüfungsfeststellungen und Gutachten	98
7.8	Handakten, Arbeitspapiere, Redepflicht	98
7.9	Vergütung und Pauschalhonorare	98
7.10	Rechtsfolgen bei Verletzung des Gewissenhaftigkeitsgebots	99
8.	Eigenverantwortlichkeit (§§ 43 Abs. 1, 44 WPO; §§ 12 ff. BS WP/vBP)	99
8.1	Eigenverantwortlichkeit und Organisation der Praxis	99
8.2	Gemeinsame Berufsausübung mit Nichtwirtschaftsprüfern	100
9.	Berufswürdiges Verhalten (§ 43 Abs. 2 WPO; § 14 BS WP/vBP)	100
9.1	Sachlichkeitsgebot	100
9.2	Verpflichtung zur Unterrichtung des Mandanten über Gesetzesverstöße	100
9.3	Vermeidung pflichtwidrigen Verhaltens	101
9.4	Verbot des Erfolgshonorars bei gesetzlichen Abschlussprüfungen	101
9.5	Pflichten gegenüber anderen Wirtschaftsprüfern	101
9.6	Mandantenschutzklauseln	101
9.6.1	Wettbewerbsabreden mit Mitarbeitern	101
9.6.2	Wettbewerbsabreden mit Mitgesellschaftern/-geschäftsführern	102
9.6.3	Geltungserhaltende Reduktion	102
9.7	Ausbildung des Berufsnachwuchses und der Mitarbeiter	102
9.8	Berufswürdiges Verhalten bei Auftragsübernahme	103

VI. Besondere Berufspflichten

1.	Allgemeines	104
2.	Siegelführung (§ 48 WPO; §§ 19, 20 BS WP/vBP)	104
2.1	Allgemeines	104
2.2	Verpflichtung zur Siegelführung	105
2.2.1	Vorbehaltsaufgabe	105
2.2.2	Konsequenzen für Prüfungen nach der MaBV und anderen Gesetzen	105
2.2.3	Siegelführung bei der Prüfung von Stiftungen	106

2.2.4	Prüfung von Verpackungsverwertungssystemen	106
2.2.5	Prüfungsverbände	107
2.3	Freiwillige Siegelführung	107
2.4	Verbot der Siegelführung	107
2.5	Verbot der Verwendung von Rundstempeln	108
2.6	Siegelführung bei Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und bei gemeinsamer Berufsausübung in einer Personengesellschaft gem. § 44b Abs. 1 WPO	108
3.	Erteilung und Unterzeichnung von Bestätigungsvermerken (§ 32 WPO; § 44 BS WP/vBP)	109
3.1	Allgemeines	109
3.2	Vorbehaltsbereich	109
3.2.1	Allgemeines	109
3.2.2	Bestätigungsvermerke von Einzelwirtschaftsprüfern und bei Personengesellschaften i. S. d. § 44b Abs. 1 WPO	109
3.2.3	Bestätigungsvermerke von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften	110
3.2.4	Verantwortlichkeit des Mitunterzeichners bei einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft	111
3.2.5	Keine Mitunterzeichnung durch Nichtwirtschaftsprüfer	111
3.3	Prüfungsvermerke außerhalb des Vorbehaltsbereichs	112
4.	Berufshaftpflichtversicherung (§ 54 WPO; §§ 23–27 BS WP/vBP)	112
4.1	Allgemeines zur Versicherung und Versicherungspflicht	112
4.2	Gegenstand des Versicherungsvertrages	113
4.3	Personenkreis	114
4.3.1	Versicherungspflichtige Personen und Gesellschaften	114
4.3.2	Besonderheiten bei interprofessionellen Personengesellschaften und Partnerschaftsgesellschaften mit beschränkter Berufshaftung	115
4.4	Haftungshöchstgrenzen	116
4.5	Grenzen des Versicherungsschutzes	117
4.6	Beschränkung des Versicherungsschutzes, Jahreshöchstleistung	118
4.6.1	Beschränkung	118
4.6.2	Mindestversicherungssumme und Jahreshöchstleistung	119
4.7	Aufgaben der Wirtschaftsprüferkammer	119
4.8	Vertragliche Begrenzung von Ersatzansprüchen	120
4.8.1	Die verschiedenen Möglichkeiten	120
4.8.2	Höhenmäßige Beschränkung	120
4.8.3	Beschränkung nur für fahrlässige Pflichtverletzungen	121
4.8.4	Beschränkung durch Individualvereinbarung	121
4.8.5	Beschränkung durch AAB	121

5.	Handakten (§ 51b WPO)	122
5.1	Pflicht zur Führung von Handakten und Arbeitspapieren	122
5.2	Zweifacher Begriff der Handakten	122
5.2.1	Allgemeines	122
5.2.2	Handakten im weiteren Sinne	123
5.2.3	Handakten im engeren Sinne	123
5.2.4	Besondere Bestimmungen für die Prüfungsakte (Arbeitspapiere)	124
5.3	Aufbewahrungspflicht	125
5.3.1	Handakten im engeren Sinn	125
5.3.2	Handakten im weiteren Sinn	125
5.4	Herausgabepflicht	126
5.5	Zurückbehaltungsrecht	126
6.	Berufsregister (§§ 37–39 WPO)	127
6.1	Allgemeines	127
6.2	Mitgliederverzeichnis	127
6.3	Eintragungspflichtige Tatsachen	128
6.3.1	Berufsangehörige (§ 38 Nr. 1 WPO)	128
6.3.2	Wirtschaftsprüfungsgesellschaften (§ 38 Nr. 2 WPO)	128
6.3.3	Anzeige der Tätigkeit als gesetzlicher Abschlussprüfer (§ 57a Abs. 1 Satz 2)	129
6.3.4	Zweigniederlassungen (§ 38 Nr. 3 WPO)	129
6.3.5	EU-/EWR-Abschlussprüfungsgesellschaften (§§ 38 Nr. 4, 131 Nr. 2 und 3 WPO)	129
6.3.6	Drittstaatsprüfer und Drittstaatsprüfungsgesellschaften (§§ 38 Nr. 5, 134 WPO)	129
6.4	Löschung	130
6.5	Register für Prüfungsverbände und Prüfungsstellen (§ 40a WPO)	130
7.	Werbung (§ 52 WPO)	130
7.1	Allgemeines	130
7.2	Werbeträger	131
7.2.1	Pressewerbung	131
7.2.2	Internetwerbung und E-Mails	131
7.2.3	Sponsoring	132
7.2.4	Fachveranstaltungen	132
7.2.5	Herantreten an Nichtmandanten	133
7.3	Werbeinhalte	133
7.3.1	Darstellung der Kanzlei	133
7.3.2	Dienstleistungsangebot und Honorargestaltung	133
7.3.3	Spezialisierungshinweise	134
7.3.4	Kundbarmachung als Prüfer im System der Qualitätskontrolle	134
7.3.5	Kundbarmachung der Eintragung und Tätigkeit als gesetzlicher Abschlussprüfer	134

8.	Honorar (§§ 55, 55a WPO; § 43 BS WP/vBP)	135
8.1	Bemessung der Vergütung bei fehlender Gebührenordnung	135
8.1.1	Allgemeines	135
8.1.2	Rechtliche Grundlagen der Vergütung	135
8.2	Erfolgshonorar (§§ 55 und 55a WPO)	137
8.2.1	Verbot des Erfolgshonorars	137
8.2.2	Ausnahmen	137
8.3	Verknüpfung der Vergütung mit weiteren Bedingungen und zusätzlichen Leistungen	138
8.3.1	Weitere Bedingungen	139
8.3.2	Zusätzliche Leistungen	139
8.4	Erhebliches Missverhältnis zwischen erbrachter Leistung und vereinbarter Vergütung	140
8.5	Provisionen für die Vermittlung von Aufträgen	140
8.6	Abtretung von Vergütungsforderungen	141
8.7	Rechtsfolgen bei Verbotsverstößen	141
8.7.1	Zivilrechtliche Folgen	141
8.7.2	Berufsrechtliche Folgen	142
9.	Geldwäschebekämpfung	142
9.1	Allgemeines	142
9.2	Gefährdungstatbestände und Pflichtenkreis	143
9.2.1	Gefährdungstatbestände	143
9.2.2	Sorgfaltspflichten, bezogen auf den Mandanten (§§ 10–17 GwG)	144
9.3	Risikomanagement (§§ 4–9 GwG)	145
9.3.1	Risikoanalyse	145
9.3.2	Besondere Sicherungsmaßnahmen der Wirtschaftsprüferpraxis zur Verhinderung von Geldwäsche (§ 6 GwG)	146
9.3.2.1	Allgemeines	146
9.3.2.2	Praxen und Gruppen mit bis zu zehn Wirtschaftsprüfern/ vereidigten Buchprüfern (oder Angehörigen sozietätsfähiger Berufe)	147
9.3.2.3	Zusätzliche Pflichten für Praxen und Gruppen mit mehr als zehn Wirtschaftsprüfern/ vereidigten Buchprüfern (oder Angehörigen sozietätsfähiger Berufe)	147
9.3.2.4	Zusätzliche Pflichten für Praxen und Gruppen mit mehr als 30 Wirtschaftsprüfern/ vereidigten Buchprüfern (oder Angehörigen sozietätsfähiger Berufe)	148
9.4	Dokumentations- und Aufbewahrungspflichten (§ 8 GwG)	148
9.5	Meldepflicht bei Verdachtsfällen (§§ 43–49 GwG)	148
9.5.1	Voraussetzungen der Meldepflicht	148
9.5.2	Ausnahmen von der Meldepflicht	149

9.5.3	Konflikt mit beruflicher Verschwiegenheit	149
9.5.4	Adressat und Form der Meldung	149
9.5.5	Verbot der Informationsweitergabe	149
9.5.6	Verhalten nach Abgabe einer Verdachtsmeldung	150
9.6	Sanktionen (§ 56 GwG)	150
9.7	Transparenzregister (§§ 18–26a GwG)	150
10.	Verhalten bei Durchsuchungs- und Beschlagnahmefällen	151
10.1	Allgemeines	151
10.2	Welche Unterlagen sind beim Wirtschaftsprüfer beschlagnahmefähig oder -frei?	151
10.3	Vorgehensweise bei Erscheinen von Vollzugsbeamten oder Staatsanwälten	152

VII. Das System der Qualitätskontrolle (QK)

1.	Grundlagen und Grundsätze	154
1.1	Allgemeines	154
1.2	Gründe	154
1.3	Berufsrechtliche Ziele	154
1.4	Vorschriften zur Qualitätskontrolle	155
2.	Die Regelungen im Einzelnen	156
2.1	Adressaten der Qualitätskontrolle	156
2.1.1	Wer wird kontrolliert?	156
2.1.2	Wie oft wird kontrolliert?	156
2.1.3	Registrierungsverfahren	156
2.2	Verpflichtung zur Teilnahme	156
2.3	Prüfer für Qualitätskontrolle (§§ 57a Abs. 3, 3a, 4 WPO)	157
2.3.1	Registrierte Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften	157
2.3.2	Anforderungen an die Prüfer für Qualitätskontrolle	158
2.3.3	Unabhängigkeit und Unbefangenheit	158
2.3.4	Fortbildung	159
2.3.5	Widerruf der Registrierung als Prüfer für Qualitätskontrolle	159
2.4	Auswahl des Prüfers und Vertragsverhältnis zwischen Prüfer und Geprüftem	159
2.4.1	Auswahl	159
2.4.2	Vertragsverhältnis: zivilrechtlicher Vertrag	160
2.4.3	Ort der Prüfung und Auskunftspflichten	160
2.4.4	Verschwiegenheitspflicht	160
2.5	Inhalt und Gegenstand der Qualitätskontrolle	160
2.5.1	Art der Prüfung	160

2.5.2	Gegenstand der Prüfung – das Qualitätssicherungssystem (QSS)	162
2.5.2.1	Grundsätze und Maßnahmen zur Qualitätssicherung in der Praxisorganisation	164
2.5.2.2	Grundsätze und Maßnahmen zur ordnungsmäßigen Abwicklung von Aufträgen	167
2.5.2.3	Die auftragsbezogenen Maßnahmen zur Qualitätssicherung – Berichtskritik	169
2.5.2.4	Die auftragsbegleitende Qualitätssicherung – § 316a-HGB-Mandate (§ 48 Abs. 3 BSWP/vBP)	169
2.5.2.5	Abschluss der Auftragsabwicklung und Archivierung der Arbeitspapiere	170
2.5.2.6	Interne Nachschau	171
2.5.2.7	Zusammenfassung	172
2.6	Ergebnis und Folgen der Qualitätskontrollen	174
2.6.1	Grundsatz	174
2.6.2	Prüfungsurteil und Qualitätskontrollbericht	174
2.6.3	Mögliche Prüfungsergebnisse	175
2.6.4	Auswertung des Berichts durch die Kommission für Qualitätskontrolle	177
2.6.5	Maßnahmen der Kommission	177
2.6.6	Löschung der Registrierung	178
2.6.7	Rechtsfolgen bei Nichtregistrierung als Abschlussprüfer	178
2.6.8	Unterrichtung des Vorstands der Wirtschaftsprüferkammer	178
2.7	Die Gremien für Qualitätskontrolle bei der Wirtschaftsprüferkammer	179
2.7.1	Kommission für Qualitätskontrolle (§ 57e WPO)	179
2.7.1.1	Allgemeines	179
2.7.1.2	Aufgaben	179
2.7.2	Überwachung der Qualitätskontrolle durch die APAS (§ 66a WPO)	180
2.8	Haftung der Prüfer: Haftungsbegrenzung	180
3.	Besonderheiten bei Prüfern von Unternehmen von öffentlichem Interesse	180
3.1	Unternehmen von öffentlichem Interesse (PIE)	180
3.2	Der Transparenzbericht	181
3.2.1	Beschreibung der Eigentumsverhältnisse (Art. 13 Abs. 2a EU-VO)	182
3.2.2	Beschreibung der Leitungsstruktur bei Wirtschaftsprüfungsgesellschaften (Art. 13 Abs. 2c EU-VO)	183

3.2.3	Die Beschreibung des internen Qualitätssicherungssystems und dessen praxisinterner Durchsetzung sowie die Erklärung zur Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems	183
3.2.4	Liste der geprüften Unternehmen von öffentlichem Interesse (Art. 13 Abs. 2f EU-VO)	183
3.2.5	Angaben zu den Vergütungsgrundlagen der Organmitglieder und leitenden Angestellten (Art. 13 Abs. 2i EU-VO)	184
3.2.6	Finanzinformationen	184
3.2.7	Fragen zur Form und zum Verfahren	185
3.2.8	Veröffentlichung von Transparenzberichten bei Sozietäten	r186
3.3	Inspektionen (§ 62b WPO)	186
3.3.1	Allgemeines	186
3.3.2	Gegenstand der Inspektionen	186
3.3.3	Verfahren	186
3.3.4	Verhältnis zum Qualitätskontrollverfahren	187
3.3.5	Ergebnis der Inspektionen	187

VIII. Organisation des Berufs in der Wirtschaftsprüferkammer (§§ 57, 58–61 WPO)

1.	Allgemeines	188
2.	Rechtliche Stellung der Wirtschaftsprüferkammer	189
3.	Mitgliedschaft in der Wirtschaftsprüferkammer (§ 58 WPO)	189
3.1	Pflichtmitglieder	189
3.2	Unterrichtung der Mitglieder und Kammerversammlungen	190
4.	Aufgaben der Wirtschaftsprüferkammer im Überblick	190
5.	Organe der Wirtschaftsprüferkammer und ihre Wahl	191
5.1	Beirat	192
5.1.1	Funktion und Struktur des Beirats	192
5.1.2	Aufgaben	192
5.2	Vorstand	193
5.2.1	Funktion und Struktur des Vorstands	193
5.2.2	Vorstandsabteilungen	193
5.3	Präsident	194
5.4	Kommission für Qualitätskontrolle	194
5.5	Ausschüsse	195
5.6	Ehrenamtliche Organmitglieder	195
6.	Wirtschaftsplan, Jahresabschluss	196
6.1	Wirtschaftsplan	196
6.2	Jahresabschluss	196
6.3	Prüfung und Veröffentlichung	196

7.	Beiträge und Gebühren	196
7.1	Allgemeines	196
7.2	Beiträge	197
7.3	Gebühren	197

IX. Berufsaufsicht (§§ 61a–71 WPO)

1.	Berufsaufsicht durch die Wirtschaftsprüferkammer	198
1.1	Die Rechtslage	198
1.2	Abgrenzung der Berufsaufsicht zwischen Wirtschaftsprüferkammer und Abschlussprüferaufsichtsstelle	199
2.	Berufsaufsicht der Wirtschaftsprüferkammer, Bereiche (§§ 20, 34, 61a WPO)	199
2.1	Überblick	199
2.2	Rücknahme- und Widerrufsverfahren (§§ 20, 34 WPO)	200
2.3	Abschlussdurchsicht	201
2.4	Anlassbezogene Berufsaufsicht (§ 61a Satz 1 WPO)	202
3.	Verfahren bei berufsaufsichtlichen Maßnahmen (§ 68 WPO)	202
3.1	Überblick über den Verfahrensablauf	202
3.2	Maßnahmenkatalog (§ 68 Abs. 1 WPO)	203
3.3	Ermittlungsbefugnisse der Wirtschaftsprüferkammer	204
3.3.1	Pflicht zum Erscheinen vor der Wirtschaftsprüferkammer, Auskunfts- und Vorlagepflichten	204
3.3.2	Einschränkung der Verschwiegenheitspflicht	204
3.3.3	Betreten von Praxen und Einsichtnahme in Unterlagen	204
3.3.4	Zwangsgeld	205
3.3.5	Verwertungsverbot außerhalb der Berufsaufsicht	205
3.4	Feststellung der Schuld	205
3.5	Rechtliches Gehör	206
3.6	Verjährung und Verfahrenshindernisse	206
3.7	Entscheidung der Wirtschaftsprüferkammer	207
3.8	Art und Höhe der Maßnahmen	207
3.9	Untersagungsverfügung (§§ 68a, 68b WPO)	209
3.10	Einspruchsverfahren (§ 68 Abs. 5 WPO)	210
3.11	Vorschriften für Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Mitglieder der Wirtschaftsprüferkammer, die nicht Wirtschaftsprüfer sind (§ 71 Abs. 2 WPO)	210
4.	Pflicht zur Verschwiegenheit (§ 64 WPO)	211
4.1	Allgemeines	211
4.2	Personenkreis	211
4.3	Gegenstand der Verschwiegenheitspflicht	211
4.4	Grenzen der Verschwiegenheitspflicht	212
5.	Bekanntmachung von Maßnahmen (§ 69 WPO)	212

X. Berufsaufsicht durch die Abschlussprüferaufsichtsstelle (§§ 66a–66c WPO)

1.	Organisation der Abschlussprüferaufsichtsstelle	214
2.	Öffentliche Fachaufsicht über die Wirtschaftsprüferkammer (§ 66a Abs. 1 WPO)	215
3.	Eigene Aufsichtsbefugnisse der Abschlussprüferaufsichtsstelle bei PIE-Prüfern (§ 66a Abs. 6 WPO)	215
3.1	Präventive Aufsicht durch Inspektionen der Abschlussprüferaufsichtsstelle (§ 62b WPO)	216
3.2	Anlassbezogene Berufsaufsicht der Abschlussprüferaufsichtsstelle (§ 66a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 und 3 WPO)	217
3.3	Sanktionsbefugnisse (§ 66a Abs. 6 Satz 2 WPO)	217
3.4	Ermittlungsbefugnisse der Abschlussprüferaufsichtsstelle (§ 66a Abs. 7 WPO)	217
4.	Berichterstattung und Bekanntmachungen der Abschlussprüferaufsichtsstelle (§ 66a Abs. 8 und 69 WPO)	218
5.	Verschwiegenheitspflicht (§ 66b WPO)	218
6.	Zusammenarbeit der Abschlussprüferaufsichtsstelle mit anderen Stellen (§ 66c WPO)	219

XI. Berufsgerichtsbarkeit (§§ 71a–127 WPO)

1.	Die Bedeutung der Berufsgerichtsbarkeit	221
2.	Antrag auf berufsgerichtliche Entscheidung (§ 71a WPO)	221
3.	Zuständige Gerichte und Besetzung (§§ 72–80 WPO)	221
4.	Verfahrensvorschriften (§§ 81–83c, 127 WPO)	222
5.	Verfahren im ersten Rechtszug (§§ 84–104 WPO)	222
6.	Berufung (§§ 105–106 WPO)	223
7.	Revision (§§ 107–108 WPO)	223
8.	Vorläufiges Tätigkeits- oder Berufsverbot (§§ 111–121 WPO)	224
8.1	Voraussetzungen	224
8.2	Gerichtlicher Beschluss	224
8.3	Wirkung eines vorläufigen Tätigkeits- oder Berufsverbots	224
8.4	Außerkräfttreten des Verbots	225
8.5	Rechtsmittel	225

XII. Gremien und Organisationen im Bereich der Rechnungslegung und Abschlussprüfung, national und international

1.	Allgemeines	226
2.	Nationale Gremien und Organisationen	226

2.1	Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e.V. (DRSC) (§ 342 HGB)	226
2.1.1	Allgemeines	226
2.1.2	Ziele und Aufgaben	227
2.1.3	Organisation und Finanzierung	228
2.2	Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung (DPR) – Enforcement (§ 342b HGB)	228
2.3	Institut der Wirtschaftsprüfer e.V. (IDW)	229
2.3.1	Aufgaben und Leistungen	229
2.3.2	Mitglieder und Organisationsstruktur	229
2.3.3	Facharbeit	230
2.3.4	Fortbildung mit dem Institut der Wirtschaftsprüfer	231
2.4	wp.net. e.V. – Verband für die mittelständische Wirtschaftsprüfung	231
3.	Europäische und internationale Gremien im Bereich der Rechnungslegung	232
3.1	Europäische Kommission	232
3.2	Internationale Gremien und Organisationen	232
4.	Europäische und internationale Gremien und Organisationen im Bereich der Abschlussprüfung	235
4.1	Europäische Gremien und Organisationen	235
4.1.1	Berufsverbände und Interessengruppen mit Sonderinteressen	235
4.2	Internationale Gremien und Organisationen	235

XIII. Die zivilrechtlichen Vertragsverhältnisse des Wirtschaftsprüfers

1.	Tätigkeitsbereiche eines Wirtschaftsprüfers	238
2.	Rechtliche Einordnung der Tätigkeitsbereiche	238
2.1	Abgrenzung von Werk- und Dienstvertrag	238
2.2	Werkverträge	239
2.2.1	Vertragsabschluss und Beendigung	240
2.2.2	Besonderheiten bei Pflichtprüfung von Jahresabschlüssen	240
2.2.2.1	Bestellung durch Wahl und Beauftragung	240
2.2.2.2	Wechsel des Abschlussprüfers	240
2.2.2.3	Ablehnung des Prüfungsauftrages	241
2.2.3	Vergütung	241
2.2.4	Verjährung	241
2.2.5	Nachbesserung	241
2.3	Dienstverträge	241
2.3.1	Vertragsabschluss	242
2.3.2	Vertragsinhalt	242
2.3.3	Vergütung	242

2.3.4	Verjährung	242
2.3.5	Nachbesserung	243
2.3.6	Kündigung	243
2.4	Gerichtliche Sachverständigentätigkeit	243
2.4.1	Berufung zum gerichtlichen Sachverständigen	243
2.4.2	Inhalt des Auftrages	244
2.4.3	Vergütung	244
2.4.4	Kündigung	244
2.5	Treuhandtätigkeit	244

XIV. Die Haftung des Wirtschaftsprüfers

1.	Grundlagen des Haftungsrechts	246
1.1	Rechtsbeziehung	246
1.2	Pflichtverletzung	246
1.2.1	Gesetzliche Pflichten	246
1.2.2	Vertragliche Pflichten	246
1.3	Rechtswidrigkeit	247
1.4	Verschulden	247
1.5	Kausalität	248
1.6	Schaden	249
1.7	Verjährung	250
1.7.1	Beginn der Verjährung und Höchstfristen	251
1.7.1.1	Schadenentstehung	252
1.7.1.2	Kenntnis des Geschädigten	253
1.7.1.3	Verjährungsbeginn bei rechtskräftig festgestellten Forderungen	254
1.7.1.4	Verjährungsbeginn bei Werkverträgen	254
1.7.2	Hemmung der Verjährung	255
1.7.3	Verjährungsverzicht und Stillhalteabkommen	256
1.7.3.1	Verjährungsverzicht	256
1.7.3.2	Stillhalteabkommen	256
2.	Haftung gegenüber Dritten	256
2.1	Auskunftsvertrag	257
2.2	Vertrag zugunsten Dritter	258
2.3	Vertrag mit Schutzwirkung zugunsten Dritter	259
2.3.1	Vertragsnähe	260
2.3.2	Gläubigernähe	260
2.3.3	Erkennbarkeit	261
2.3.4	Schutzbedürftigkeit	261
2.4	Garantievertrag	263
2.5	Haftung des Wirtschaftsprüfers aus Verschulden bei Vertragsanbahnung (§ 311 Abs. 3 BGB)	263

3.	Haftung des Abschlussprüfers	265
3.1	Neuregelung des § 323 HGB mit Geltung seit dem 1.7.2021	266
3.2	Gesetzliche Pflichtprüfung	268
3.2.1	Anwendungsbereich des § 323 HGB	268
3.2.2	Die Haftungsparteien des § 323 HGB	270
3.2.2.1	Kreis der Verpflichteten	270
3.2.3	Gesetzliche Prüfungspflichten	271
3.2.3.1	Gewissenhaftigkeit	271
3.2.3.2	Unparteilichkeit	272
3.2.3.3	Verschwiegenheitspflicht	273
3.2.3.4	Verwertungsverbot	275
3.2.4	Sonstige Pflichten des Abschlussprüfers	276
3.2.5	Pflichtverletzung des Abschlussprüfers	277
3.2.5.1	Sonderproblem Unterschlagung und Bilanzfälschung	280
3.2.6	Kausalität	280
3.2.7	Verschulden	281
3.2.8	Schaden	282
3.2.9	Haftungssummenbegrenzung und Haftungsbeschränkung	283
3.2.10	Haftungssummenbegrenzung gem. der seit dem 1.7.2021 geltenden Fassung	284
3.2.11	Gesamtschuld	289
3.2.12	Mitverschulden	289
3.2.13	Verjährung	290
3.2.14	Haftung aus Delikt	290
3.2.15	Dritthaftung bei der gesetzlichen Pflichtprüfung	290
3.2.15.1	Haftung gem. Auskunftsvertrag	290
3.2.15.2	Haftung gem. Vertrag zugunsten Dritter	291
3.2.15.3	Haftung gem. § 311 Abs. 3 BGB/Sachwalterhaftung bei Vertragsanbahnung	291
3.2.15.4	Haftung gem. Vertrag mit Schutzwirkung zugunsten Dritter	292
3.2.16	Deliktische Haftung gegenüber Dritten	295
3.2.16.1	Haftung gem. § 823 Abs. 1 BGB	296
3.2.16.2	Haftung gem. § 823 Abs. 2 BGB	296
3.2.16.3	Haftung gem. § 826 BGB	297
3.3	Freiwillige Prüfung	299
3.3.1	Pflichten bei der freiwilligen Prüfung	299
3.3.2	Haftung bei der freiwilligen Prüfung	300
4.	Haftung als Steuerberater	302
4.1	Grundpflichten des Beratungsmandats	302
4.1.1	Mandatsumfang	302
4.2	Sachverhaltsaufklärung	303

4.3	Rechtsprüfung	304
4.3.1	Kenntnis der Rechtsprechung	305
4.3.2	Kenntnis des Steuerrechts	307
4.3.3	Pflichtverletzung bei Änderung der Rechtsprechung oder Unkenntnis von Gesetzesentwicklungen	308
4.4	Inhalt der steuerrechtlichen Beratung	309
4.5	Pflicht zur Schadenverhütung	311
4.6	Nachvertragliche Belehrungspflichten	313
4.7	Verschulden	313
4.8	Kausalität	314
4.8.1	Anscheinsbeweis	314
4.8.2	Unterbrechung des Kausalzusammenhanges	316
4.8.2.1	Handlungen des Mandanten	316
4.8.2.2	Handlungen eines Dritten	316
4.8.3	Schutzzweck der Norm	317
4.9	Schaden	318
4.10	Mitverschulden	321
4.11	Verjährung	323
4.11.1	Schadenentstehung	323
4.11.2	Kenntnis des Geschädigten	324
4.12	Vertrag mit Schutzwirkung zugunsten Dritter	325
5.	Haftung im Krisenmandat	327
5.1	Sanierungsberatung	328
5.2	Haftung aus der laufenden steuerlichen Beratung	330
5.2.1	Kausalität	331
5.2.2	Schaden	331
5.2.3	Haftung gegenüber Dritten	331
5.3	Haftung bei Abschlusserstellung	331
5.3.1	Mangelhafter Jahresabschluss	332
5.3.2	Hinweis- und Warnpflichten	334
5.3.3	Kausalität	335
5.3.4	Schaden	335
5.3.5	Mitverschulden	336
5.3.6	Haftung gegenüber Dritten	337
5.4	Haftung bei Abschlussprüfung	338
5.4.1	Haftung gegenüber der geprüften Gesellschaft/den verbundenen Unternehmen bzw. dem Insolvenzverwalter	338
5.4.2	Haftung gegenüber Dritten	339
6.	Haftung als Sachverständiger	339
6.1	Gesetzlich vorgeschriebene Sachverständigentätigkeit	340
6.2	Sonstige Sachverständigentätigkeit	340
6.3	Gerichtlich bestellter Sachverständiger	342
6.3.1	Gerichtlicher Sachverständiger	343
6.3.2	Erstattung eines unrichtigen Gutachtens	343

6.3.3	Vorsatz oder grobe Fahrlässigkeit	344
6.3.4	Kausalität	345
6.3.4.1	Ursächlichkeit des Gutachtens für die gerichtliche Entscheidung	345
6.3.4.2	Ursächlichkeit der gerichtlichen Entscheidung für den Schaden	345
6.3.5	Verfahrensbeteiligte	346
6.3.6	Haftungsausschluss gem. § 839a Abs. 2 i.V. m. § 839 Abs. 3 BGB	346
7.	Treuhandtätigkeit	349
7.1	Treuhandvertrag	349
7.1.1	Vertragliche Pflichten	350
7.1.2	Die Treuhandabrede	350
7.2	Haftung bei Treuhandtätigkeiten	352
7.3	Verjährung	352
8.	Haftung für Fehrer Dritter – Haftung von Sozietät und Partnerschaft	352
8.1	Allgemeines	352
8.2	Die Haftung der Sozietät	353
8.2.1	Alte Rechtslage	353
8.2.1.1	Doppelverpflichtungstheorie	353
8.2.1.2	Gemischte Sozietät	354
8.2.1.3	Haftung für Altverbindlichkeiten und Nachhaftung	354
8.2.1.4	Scheinsozietät	354
8.2.2	Neue Rechtslage	355
8.2.2.1	Allgemeines	355
8.2.2.2	Vertragsabschluss	355
8.2.2.3	Gemischte Sozietät	356
8.2.2.4	Haftung für Altverbindlichkeiten und Nachhaftung	357
8.2.2.5	Besonderheiten bei der Scheinsozietät	359
8.3	Die Haftung der Partnerschaft	361
8.3.1	Haftung eintretender Partner für Altverbindlichkeiten	361
8.3.2	Nachhaftung ausscheidender Partner	362
8.3.3	Scheinpartnerschaft	362
8.4	Sonstige Möglichkeiten der beruflichen Zusammenarbeit	362
9.	Haftung in Anlagemodellen	362
9.1	Prospekthaftung	363
9.1.1	Prospekthaftung im engeren Sinne	363
9.1.1.1	Entwicklung	363
9.1.1.2	Die Haftungsadressaten der bürgerlich-rechtlichen Prospekthaftung	364

	9.1.1.3	Die Haftungsadressaten der gesetzlichen Prospekthaftung	365
	9.1.1.4	Anwendungsbereich Richterrecht – gesetzliche Regelungen	366
	9.1.2	Prospekthaftung im weiteren Sinne	367
9.2		Haftung als Treuhandkommanditist	368
	9.2.1	Allgemeines	368
	9.2.2	Pflichten des Treuhandkommanditisten	368
	9.2.3	Verschulden	369
	9.2.4	Kausalität	369
	9.2.5	Schaden	370
	9.2.6	Verjährung	370
	9.2.7	Treuhandkommanditist als Gründungsgesellschafter	371
	9.2.8	Versicherungsschutz für Tätigkeit als Treuhandkommanditist und Gründungsgesellschafter	372
9.3		Haftung als Mittelverwendungskontrolleur	373
	9.3.1	Pflichten des Mittelverwendungskontrolleurs	373
	9.3.2	Kausalität	375
	9.3.3	Schaden	375
	9.3.4	Haftungsbeschränkung	375
	9.3.5	Versicherungsschutz bei der Mittelverwendungskontrolle	375
9.4		Haftung als Prospektprüfer	376
	9.4.1	Allgemeines	376
	9.4.2	Pflichten des Prospektprüfers	376
		9.4.2.1 Haftung gegenüber dem Auftraggeber	377
		9.4.2.2 Haftung gegenüber Anlegern	378
	9.4.3	Änderungen durch das VermAnlG	380
9.5		Haftung als Jahresabschlussprüfer	380
	9.5.1	Allgemeines	380
	9.5.2	Haftung des Jahresabschlussprüfers	381
		9.5.2.1 Besonderheiten im Rahmen der Kausalität	382
		9.5.2.2 Schaden	383
9.6		Haftung bei Mehrfach Tätigkeiten	383
9.7		Fazit	384
10.		Möglichkeiten der Haftungsbeschränkung	387
	10.1	Gesetzliche Regelungen	387
		10.1.1 § 276 Abs. 3 BGB	387
		10.1.2 § 54a WPO	387
		10.1.3 § 323 Abs. 2 HGB	388
		10.1.4 Inhaltskontrolle	388
		10.1.5 Einschränkung der Haftungsbegrenzung	388
	10.2	Haftungsbeschränkung durch Individualvereinbarung	388

10.3	Haftungsbeschränkung durch allgemeine Geschäftsbedingungen	389
10.3.1	Vorliegen allgemeiner Geschäftsbedingungen	389
11.	Einbeziehung der allgemeinen Geschäftsbedingungen	390
12.	Vorhalten ausreichenden Versicherungsschutzes	390
13.	Nicht wirksame Klauseln	391
14.	Haftungskonzentration	391
	Literaturverzeichnis	393
	Stichwortverzeichnis	401

ABBILDUNGSVERZEICHNIS

ABB. 1: Zugangswege zum WP-Examen	31
ABB. 2: Voraussetzungen für die Registrierung als PrfQK	157
ABB. 3: Gegenstand der Qualitätskontrolle	163
ABB. 4: Qualitätssicherung bei der Auftragsabwicklung	173
ABB. 5: Beurteilung der Prüfungsfeststellungen	176
ABB. 6: Kommission für Qualitätskontrolle	179
ABB. 7: Das System der Prüferaufsicht in Deutschland	220
ABB. 8: IFRS Foundation	234
ABB. 9: Dritthaftung des WP aus Vertrag	265
ABB. 10: Haftung des WP bei Prüfungsaufträgen	301
ABB. 11: Haftung des WP bei Beratung und Sachverständigentätigkeit	348
ABB. 12: Haftung des WP bei Prospektverantwortlichkeit	385
ABB. 13: Prospekthaftung bei fehlerhaftem oder fehlendem Verkaufsprospekt	386

I. Grundlagen des Berufsrechts

1. Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften (§ 1 WPO)

1.1 Allgemeines

Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüferinnen¹ (Berufsangehörige) sind Personen, die als solche öffentlich bestellt sind (§ 1 Abs. 1 Satz 1 WPO). Die Bestellung setzt den Nachweis der persönlichen und fachlichen Eignung im Zulassungs- und staatlichen Prüfungsverfahren voraus (§ 1 Abs. 1 Satz 2 WPO).² Das Berufsgesetz der Wirtschaftsprüfer, die WPO, geht zunächst von dieser formellen Definition aus. Sodann wird die Tätigkeit des Wirtschaftsprüfers in § 2 WPO wie folgt beschrieben:

Wirtschaftsprüfer haben gem. § 2 Abs. 1 WPO die berufliche Aufgabe, betriebswirtschaftliche Prüfungen, insbesondere solche von Jahresabschlüssen wirtschaftlicher Unternehmen, durchzuführen und Bestätigungsvermerke über die Vornahme und das Ergebnis solcher Prüfungen zu erteilen. Die Wirtschaftsprüfer haben sich selbst ein Leitbild gegeben.³ Die ersten Sätze lauten wie folgt:

„Wirtschaftsprüfer oder Wirtschaftsprüferinnen (WP), vereidigte Buchprüfer und Buchprüferinnen (vBP) üben einen freien Beruf aus. Sie erbringen auf der Grundlage ihrer besonderen fachlichen Qualifikation und ihrer beruflichen Sorgfaltspflichten Leistungen unabhängig, persönlich und eigenverantwortlich für ihre Auftraggeber und im Interesse der Öffentlichkeit. Dabei unterliegen sie umfassenden gesetzlichen Verschwiegenheitspflichten.“

Neben den Kernaufgaben sind Wirtschaftsprüfer befugt, bestimmte weitere Tätigkeiten, wie z. B. die steuerliche Beratung, auszuüben.

1.2 Freier Beruf

Die Ausübung eines freien Berufs charakterisiert die Tätigkeit des WP. Die WPO enthält keine Definition des freien Berufs. Auch in anderen Gesetzen findet sich keine deutsche für alle Rechtsgebiete allgemeingültige Begriffsbestimmung.⁴ Auf europäischer Ebene gibt es in der Richtlinie 2005/36 EG über die gegenseitige Anerkennung von Berufsqualifikationen eine gesetzliche Definition.⁵ Freiberufler werden danach aufgrund einer einschlägigen Berufsqualifikation persönlich, in verantwortungsbewusster Weise und fachlich unabhängig tätig. Sie erbringen für ihre Kunden und die Allgemeinheit geistige und planerische Dienstleistungen. Das Berufsrecht der WP entspricht mit der WPO diesen Merkmalen. Die §§ 5–34 WPO regeln die Voraussetzungen für den Berufszugang und die formellen Voraussetzungen für die Berufsausübung. Die Rechte und Pflichten der Berufsangehörigen sowie die Formen einer gemeinsamen

1 Der Text verwendet im Folgenden ausschließlich männliche Personenbezeichnungen. Dies soll der besseren Lesbarkeit dienen; weibliche Personen sind dabei stets mitgemeint.

2 Am 1.7.2021 gab es 14.799 Wirtschaftsprüfer; WPK, Mitgliederstatistik, Stand 1.7.2021, <https://go.nwb.de/i0wuw>; Abruf 1.11.2021.

3 <https://go.nwb.de/yymb3>; Abruf 15.11.2021.

4 BGH, v. 16.3.2000, BGHZ 144, 86, 89, DB 2000 S. 2519.

5 ABl L 255/22 v. 30.9.2005 S. 22, Zugang online über <https://go.nwb.de/2x1tt>; Abruf 15.11.2021.

Berufsausübung finden sich in den §§ 43–56 WPO (u. a. Eigenverantwortlichkeit, Unabhängigkeit und Unparteilichkeit).

1.3 Berufliche Aufgaben

Wirtschaftsprüfer haben die **berufliche Aufgabe**, betriebswirtschaftliche Prüfungen, insbesondere gesetzlich vorgeschriebene Jahresabschlussprüfungen, durchzuführen und Bestätigungsvermerke über die Vornahme und das Ergebnis solcher Prüfungen zu erteilen (§ 2 Abs. 1 WPO i.V.m. § 316 HGB). Daneben sind sie befugt, weitere mit ihrem Beruf vereinbare Tätigkeiten auszuüben.

Hauptaufgabe des WP ist die Jahresabschlussprüfung (§ 2 Abs. 1 WPO i.V.m. § 316 HGB).

Weitere Tätigkeiten sind

- ▶ andere betriebliche Prüfungsleistungen (§ 2 Abs. 1 WPO),
- ▶ steuerliche Beratung der Mandanten und Vertretung in diesem Bereich (§ 2 Abs. 2 WPO),
- ▶ Sachverständigentätigkeit (§ 2 Abs. 3 Nr. 1 WPO),
- ▶ Unternehmensberatung (§ 2 Abs. 3 Nr. 2),
- ▶ treuhänderische Verwaltung (§ 2 Abs. 3 Nr. 3 WPO),
- ▶ Rechtsberatung als Nebenleistung (§ 5 RDG).

Die in § 2 Abs. 1 WPO definierte Aufgabe, Jahresabschlussprüfungen durchzuführen und Bestätigungsvermerke über das Prüfungsergebnis zu erteilen, ist ein Grund für die öffentliche Bestellung der WP. Diese erfolgt durch die WPK als Körperschaft des öffentlichen Rechts (§§ 4 Abs. 2, 15 WPO).

1.4 Wirtschaftsprüfungsgesellschaften

Bei Wirtschaftsprüfungsgesellschaften (WPG) tritt an die Stelle der öffentlichen Bestellung die Anerkennung durch die WPK.⁶ Wirtschaftsprüfungsgesellschaften können in jeder Gesellschaftsform nach deutschem Recht oder nach dem Recht eines EU- oder EWR-Mitgliedstaates errichtet und nach Maßgabe der Vorschriften der WPO anerkannt werden (§ 27 WPO).⁷ In dieser Gesetzesfassung liegt eine weitestgehende Liberalisierung bei der Rechtsformwahl. Das Gesetz verlangt aber, dass die WPG verantwortlich von Wirtschaftsprüfern geführt sein muss (§ 1 Abs. 3 Satz 2 WPO). Die dafür geltenden Voraussetzungen sind im Einzelnen in § 28 WPO geregelt. Sie sind im Anerkennungsverfahren von der WPK zu prüfen.

6 Nach der Mitgliederstatistik der WPK gab es am 1.7.2021 3.008 Wirtschaftsprüfungsgesellschaften; WPK, Mitgliederstatistik, Stand 1.7.2021, <https://go.nwb.de/i0wuw>; Abruf 15.11.2021.

7 Durch § 27 WPO in der Fassung des APAReG ist 2016 eine Erweiterung der Rechtsformwahl auf alle Gesellschaftsformen der EU-/EWR-Mitgliedstaaten erfolgt.

1.5 EU- und EWR-Abschlussprüfungsgesellschaften

Mit dem Abschlussprüferaufsichtsreformgesetz (APAReG)⁸ wurden 2016 im 8. Teil der WPO neue Vorschriften zu EU- und EWR-Abschlussprüfungsgesellschaften eingefügt, die sich mit deren Prüfungstätigkeit, ihrer Registrierung und Überwachung in Deutschland befassen.

Nach Art. 3a der Abschlussprüferrichtlinie⁹ ist eine Prüfungsgesellschaft mit Zulassung in einem Mitgliedstaat berechtigt, unter bestimmten Voraussetzungen Abschlussprüfungen in einem anderen Mitgliedstaat durchzuführen. Die Umsetzung dieser Bestimmung der Richtlinie erfolgt in § 131 WPO. Eine EU- oder EWR-Abschlussprüfungsgesellschaft darf unter der Bezeichnung ihres Herkunftslandes in Deutschland Abschlussprüfungen nach § 316 HGB durchführen, wenn der für die jeweilige Prüfung verantwortliche Prüfungspartner i. S. d. § 43 Abs. 3 Satz 3 und 4 WPO¹⁰ als Wirtschaftsprüfer nach der WPO zugelassen ist. Die EU- oder EWR-Abschlussprüfungsgesellschaft muss sich nach § 131a WPO registrieren lassen.

Erklärtes Ziel des europäischen Gesetzgebers war es, Hindernisse für die Erbringung von Prüfungsdienstleistungen zu beseitigen und zur Integration des Binnenmarktes für Abschlussprüfungen beizutragen.¹¹ Das ist in den entsprechenden Vorschriften der WPO für Deutschland umgesetzt worden.

2. Vereidigte Buchprüfer und Buchprüfungsgesellschaften (§§ 128–130 WPO)

Die WPO regelt erst in den Vorschriften §§ 128–130 WPO die Rechtsverhältnisse der vereidigten Buchprüfer (vBP) und Buchprüfungsgesellschaften (BPG). Vereidigter Buchprüfer ist, wer nach der WPO als solcher anerkannt oder bestellt ist. Buchprüfungsgesellschaften sind die nach den Vorschriften der WPO anerkannten Buchprüfungsgesellschaften (§ 128 Abs. 1 WPO). Die vBP und BPG sind Mitglieder der Wirtschaftsprüferkammer (§ 128 Abs. 3 WPO). Der Zugang zum Beruf des vereidigten Buchprüfers wurde durch die 5. WPO-Novelle im Jahre 2004 geschlossen.¹²

Vereidigte Buchprüfer haben die Aufgabe, Prüfungen auf dem Gebiet des betrieblichen Rechnungswesens, insbesondere Buch- und Bilanzprüfungen, durchzuführen. Sie können über das Ergebnis der Prüfung Prüfungsvermerke erteilen. Zu den Prüfungsvermerken gehören auch Bestätigungen und Feststellungen, die vereidigte Buchprüfer aufgrund gesetzlicher Vorschriften vornehmen. Zu den beruflichen Aufgaben des vBP gehört es insbesondere, die **Prüfungen** des Jahresabschlusses **von mittelgroßen Kapitalgesellschaften** und Personengesellschaften (insbesondere GmbH & Co. KG) i. S. v. § 264a HGB nach § 316 Abs. 1 HGB durchzuführen (§ 129 Abs. 1 WPO). Die Definition der mittelgroßen Gesellschaft findet sich in § 267 Abs. 2 HGB.

8 Das APAReG (BGBl I S. 518 ff.) ist am 17.6.2016 in Kraft getreten und enthält Vorschriften für EU-/EWR-Abschlussprüfungsgesellschaften in §§ 131–131b WPO.

9 Richtlinie 2014/56/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16.4.2014 zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, ABI EU L 158/196 ff.

10 In der Neufassung durch das Finanzmarktintegritätsstärkungsgesetz (FISG) im Jahre 2021; vorher § 319a Abs. 1 Satz 4 und Abs. 2 Satz 2 HGB.

11 So lautet die amtliche Begründung im Regierungsentwurf zum neuen § 131 WPO in der Fassung des APAReG; BT-Drucks. 18/6282 v. 8.10.2015.

12 Am 1.7.2021 gab es 2.205 vereidigte Buchprüfer und 69 Buchprüfungsgesellschaften; WPK, Mitgliederstatistik, Stand 1.7.2021, <https://go.nwb.de/i0wuw>; Abruf 15.11.2021.

Vereidigte Buchprüfer können ihre Mandanten steuerlich beraten und vertreten (§ 129 Abs. 2 WPO). Sie können auf dem Gebiet des betrieblichen Rechnungswesens als Sachverständige auftreten, ihre Auftraggeber wirtschaftlich beraten und fremde Interessen wahren. Sie können auch eine treuhänderische Verwaltung übernehmen (§ 129 Abs. 3 WPO).

Fast alle Vorschriften der WPO finden auf vereidigte Buchprüfer und Buchprüfungsgesellschaften entsprechende Anwendung (§ 130 WPO). Da die WPO selbst – abgesehen von §§ 128–130 WPO – nur von Wirtschaftsprüfern oder von Berufsangehörigen spricht, ist es vertretbar, bei der Behandlung der §§ 1–127 WPO ebenfalls nur vom „WP“ zu sprechen und den vBP nicht extra zu erwähnen. Dies geschieht auch aus Gründen der Verständlichkeit des Textes.

Nach § 13a WPO besteht die Möglichkeit, eine verkürzte Übergangsprüfung zum Wirtschaftsprüfer abzulegen. Ziel ist die endgültige Zusammenführung der Prüferberufe in einem Berufsstand.

3. Entwicklung des Berufs und rechtliche Grundlagen

3.1 Entstehung des Wirtschaftsprüferberufs

Vorläufer des WP waren die internen Revisoren und die sich daraus entwickelnden freiberuflich tätigen Revisoren im 19. Jahrhundert. Im Jahre 1884 wurden in Deutschland die Gründungsprüfung für Aktiengesellschaften und die Pflichtprüfung für Genossenschaften eingeführt.¹³ Um 1900 entstanden die ersten Treuhandgesellschaften zum Zwecke der Prüfung und Beratung von Großunternehmen.¹⁴ Die Weltwirtschaftskrise der 30er Jahre des 20. Jahrhunderts führte zur Pflichtprüfung. Im Jahre 1931 wurde im Verordnungswege die Abschlussprüfung für Aktiengesellschaften eingeführt, die durch unabhängige und qualifizierte Prüfer zu erfolgen hatte. Dies waren öffentlich bestellte WP und zugelassene WPG. Zu Beginn der 1930er Jahre gab es in Deutschland ungefähr 549 Wirtschaftsprüfer und 76 Wirtschaftsprüfungsgesellschaften.¹⁵ Zugleich wurden der Zugang zum WP-Beruf, das Prüfungsverfahren, die Berufsgrundsätze und die Berufgerichtsbarkeit geregelt.¹⁶ Dieses Berufsrecht galt bis 1945. Danach gab es in den einzelnen Ländern Neuregelungen, die auf den bisherigen Regelungen aufbauten, aber zu einer Zersplitterung des Berufsrechts führten. Am 1.11.1961 trat nach einer zehnjährigen Diskussion die bundeseinheitlich geltende Wirtschaftsprüferordnung (WPO) in Kraft. Sie baute auf der Idee der beruflichen Selbstverwaltung auf. Die Fachaufsicht wurde nicht durch eine öffentliche Behörde, sondern durch die neu errichtete Wirtschaftsprüferkammer ausgeübt.¹⁷

13 WPK, Ein attraktiver Beruf im Kernbereich der Wirtschaft, Broschüre Wirtschaftsprüfer S. 16; <https://go.nwb.de/rijpq>; Abruf 15.11.2021.

14 Vgl. *JDW* (Hrsg.), WP Handbuch, Band I, 14. Aufl. 2012, S. 2.

15 WPK, Ein attraktiver Beruf im Kernbereich der Wirtschaft, Broschüre Wirtschaftsprüfer S. 17; <https://go.nwb.de/rijpq>; Abruf 15.11.2021.

16 Es galt die Ländervereinbarung über Grundsätze für die öffentliche Bestellung der WP als Anlage zur 1. Verordnung vom 15.12.1931 zur Durchführung der Bankaufsicht und über eine Steueramnestie vom 19.1.1931 (RGBl I S. 493).

17 Vgl. Veröffentlichung der WPK, 50 Jahre Berufliche Selbstverwaltung im öffentlichen Interesse, 2011, S. 21.

3.2 Rechtliche Grundlagen

3.2.1 Grundgesetz und Regelung der Berufsausübung

Nach Art. 12 Abs. 1 Satz 1 GG haben alle Deutschen das Recht, Beruf, Arbeitsplatz und Ausbildungsstelle frei zu wählen. Die Berufsausübung kann gem. Art. 12 Abs. 1 Satz 2 GG durch Gesetz oder aufgrund eines Gesetzes geregelt werden. Es ist verfassungsrechtlich erlaubt, dass ein Gesetz nicht nur die Berufsausübung selbst, sondern auch den Zugang zu dem Beruf regelt.¹⁸ Damit wird die freie Wahl des Berufs in einem gewissen Umfang eingeschränkt. Sie wird von persönlichen Eigenschaften oder Voraussetzungen abhängig gemacht. Dazu gehören z. B. auch erworbene Abschlüsse. Eine Regelung des Zugangs zum Beruf ist zulässig, wenn die Regelung der Berufsausübung selbst nicht ausreicht, besonders wichtige Gemeinschaftsgüter geschützt werden müssen und der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit gewahrt wird.¹⁹ Die WPO gehört zu den Gesetzen, die diese Voraussetzungen erfüllen und in denen zu Recht nicht nur die Ausübung des Berufs selbst, sondern auch der Zugang zum Beruf geregelt ist. Vor der Bestellung als WP muss das WP-Examen erfolgreich abgelegt werden.

Der Begriff Gesetz meint ein förmliches durch die Legislative beschlossenes Gesetz. Regelungen aufgrund eines Gesetzes können durch Verordnung oder Satzung erfolgen. Sie bedürfen immer einer förmlichen Ermächtigungsgrundlage durch das Gesetz. Die einschneidenden Regelungen und Einschränkungen beim Zugang zum Beruf und für die Berufsausübung müssen durch ein Gesetz, also für den Beruf des Wirtschaftsprüfers durch die WPO, erfolgen (statusbildende Regelungen).²⁰ Die übrigen weniger tiefgreifenden Ausübungsregelungen können auch einem Dritten überlassen werden wie z. B. einer öffentlich-rechtlichen Berufskammer.²¹ Dementsprechend können nicht statusbildende Regelungen im Beruf des WP durch die WPK erfolgen.

3.2.2 Die Wirtschaftsprüferordnung (WPO)

Die WPO ist das zentrale Gesetz, das den Zugang zum WP-Beruf und die Ausübung regelt. In den Jahren von 1945 bis 1961 gab es noch kein bundeseinheitliches Berufsrecht für den WP. Vielmehr bestanden in den einzelnen Ländern neue Regelungen, die die „Ländervereinbarung über Grundsätze für die öffentliche Bestellung zum WP“ von 1931 ablösten. Diese Bestimmungen wurden mit dem Inkrafttreten der WPO am 1.11.1961 aufgehoben.²² Seitdem gilt die WPO als bundeseinheitliches Berufsgesetz.

18 Vgl. BVerfG, Urteil v. 11.6.1958 – 1 BvR 596/56, BVerfGE 7 S. 377 („Apothekerurteil“); BVerfG, v. 3.6.2004, NJW 2004 S. 2890; BVerfGE 69 S. 209, v. 12.3.1985 (StB-Prüfung).

19 Vgl. *Maxl* in Hense/Ulrich (Hrsg.), WPO Kommentar, 3. Aufl. 2018, Einleitung, Rz. 12 f.

20 Art. 1 Abs. 1 Satz 2 GG; *Maxl* in Hense/Ulrich (Hrsg.), WPO Kommentar, 3. Aufl. 2018, Einleitung, Rz. 9 ff.

21 BVerfG, v. 14.7.1987, BVerfGE 76 S. 171 ff. (185) und BVerfG, v. 8.4.1998, BVerfGE 98 S. 49 ff. (60 f.); *Maxl* in Hense/Ulrich (Hrsg.), WPO Kommentar, 3. Aufl. 2018, Einleitung, Rz. 10 f.

22 Vgl. *Maxl* in Hense/Ulrich (Hrsg.), WPO Kommentar, 3. Aufl. 2018, Einleitung, Rz. 65 f.

Wichtige Änderungsgesetze zur WPO

Die WPO wurde immer wieder geändert und ergänzt. Es erfolgten u. a. folgende wesentliche Änderungen:

► **1975: 1. WPO-Novelle**

Änderung berufsgerichtlicher Verfahrensvorschriften; Änderungen beim WP-Examen; Verjährung von Schadenersatzansprüchen

► **1985: neue Regelungen durch das Bilanzrichtliniengesetz (BiRiliG)**

Zulassung zum WP-Examen; Anerkennung von WPG; Berufsregister; Wiedereröffnung des Zugangs zum Beruf des vBP

► **1990: 2. WPO-Novelle**

Einbeziehung der neuen Bundesländer in die WPO; wechselseitige Anerkennung der Berufsqualifikationen im EG-Bereich

► **1995: 3. WPO-Novelle**

Übernahme der bisher im BiRiliG enthaltenen Vorschriften in eine förmliche Berufssatzung der WPK (§ 57 Abs. 3, 4 WPO)

► **2001: 4. WPO-Novelle**

Einführung eines Systems der externen Qualitätssicherung; Bestellungen von WP und Anerkennung von WPG ab 1.1.2002 durch die WPK

► **2004: 5. WPO-Novelle: „Examensreform“**

Einführung eines bundeseinheitlichen Wirtschaftsprüferexamens; Zusammenführung der Prüferberufe durch Schließung des Zugangs zum vereidigten Buchprüfer; Reform der Berufsaufsicht

► **2005: 6. WPO-Novelle: „Abschlussprüferaufsichtsgesetz“**

Einführung einer öffentlichen fachbezogenen Aufsicht über die WPK und den Berufsstand durch die mit Berufsfremden besetzte Abschlussprüferaufsichtskommission (APAK);²³ kein Vorrang des strafgerichtlichen vor dem berufsgerichtlichen Verfahren mehr; Erweiterung des Sanktionskatalogs bei Berufspflichtverletzungen

► **2007: 7. WPO-Novelle: „Berufsaufsichtsreformgesetz“²⁴**

Stärkung der Berufsaufsicht; Umsetzung der im Jahre 2006 in Kraft getretenen EU-Abschlussprüferrichtlinie, soweit das Berufsrecht des Abschlussprüfers betroffen ist; Einführung anlassunabhängiger Sonderuntersuchungen bei den Prüferpraxen, die Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse nach § 319a HGB vornehmen

► **2010: 4. Gesetz zur Änderung der WPO**

Einführung von Briefwahlen zur Wahl der Beiratsmitglieder der WPK und die daraus folgende Umgestaltung der WP-Versammlung²⁵

23 Vgl. dazu *Schmidt/Kaiser*, Öffentliche Aufsicht über Abschlussprüfer, WPK Magazin 3/2004 S. 38 ff.

24 Das Gesetz trat am 7.9.2007 in Kraft (vgl. dazu *Weidmann*, Die Siebte WPO-Novelle – Auswirkungen des Berufsaufsichtsreformgesetzes auf den Berufsstand, WPK Magazin 3/2007 S. 55 ff.).

25 Vgl. dazu WPK Magazin, Sonderheft v. 11.2.2011.

► **2016: 8. WPO-Novelle: „APAReG und AReG“**

Im Dezember 2015 wurde das Abschlussprüferaufsichtsreformgesetz (APAReG) im Bundestag verabschiedet. Das Gesetz setzt die EU-Reform der Abschlussprüfung um. Das Gesetz ist am 17.6.2016 in Kraft getreten. Es enthält die Neufassung einer Vielzahl von Vorschriften der WPO. Als Kernbestandteile werden vor allem berufs- und aufsichtsrechtliche Teile der EU-Reform geregelt. Basis dieser Reform sind die Änderungsrichtlinie 2014/56/EU und die Verordnung (EU) Nr. 537/2014. Beim Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle wurde eine Abschlussprüferaufsichtsstelle (APAS) eingerichtet. Die APAS übt seit dem 17.6.2016 die berufsstandsunabhängige Aufsicht über Abschlussprüfer in Deutschland aus. Die seit 2005 für die öffentliche fachbezogene Aufsicht zuständige Abschlussprüferaufsichtskommission (APAK) wurde aufgelöst.

Die Selbstverwaltung des Berufsstandes in der WPK bleibt innerhalb der europäischen Vorgaben weitestgehend erhalten. Die Berufsaufsicht über alle Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, die gesetzlich vorgeschriebene Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse durchführen (PIE-Prüfer),²⁶ wird in diesem Tätigkeitsgebiet von der Abschlussprüferaufsichtsstelle ausgeübt. Im Rahmen ihrer übrigen Tätigkeiten unterstehen die PIE-Prüfer aber der Berufsaufsicht der WPK wie auch alle anderen Praxen. Es wurde noch eine ganze Reihe weiterer Änderungen in der WPO vorgenommen, wie z. B. die Neuordnung der Berufsgerichtsbarkeit, die als reine Rechtmittelinstanz ausgestaltet wurde.

Neben dem APAReG trat ergänzend das Abschlussprüfungsreformgesetz von 2016 (AReG) in Kraft. Es setzte die prüfungsbezogenen Vorschriften der Abschlussprüferrichtlinie (RL 2014/56/EU) um und führte die (unmittelbar anwendbare) Abschlussprüferverordnung (EU Nr. 537/2014) aus. Es hat Auswirkungen auf verschiedene deutsche Gesetze, so z. B. auf das HGB, das AktG und das PublG. Die Neufassung der WPO durch das APAReG sowie die Änderung weiterer Gesetze durch das AReG traten am 17.6.2016 in Kraft.

► **2021: Finanzmarktintegritätsstärkungsgesetz (FISG)**

Am 20.5.2021 hat der Bundestag das Gesetz zur Stärkung der Finanzmarktintegrität (FISG) verabschiedet. Der Bundesrat hat am 28.5.2021 dem Gesetz zugestimmt. Das Gesetz ist am 1.7.2021 in Kraft getreten. Einzelne Regelungen traten zum 1.1.2022 in Kraft. Sie beziehen sich überwiegend auf die berufliche Tätigkeit des Wirtschaftsprüfers.

Wesentliche Regelungen:²⁷

Es besteht die Möglichkeit der **Ablehnung des bestellten Wirtschaftsprüfers** durch die BaFin, wenn dieser im elften Jahr aufeinanderfolgend vorgeschlagen wird. Dies gilt für Unternehmen, die der Aufsicht durch die BaFin unterliegen. Das Ablehnungsrecht erstreckt sich damit auch auf Unternehmen, die nicht von öffentlichem Interesse sind.

Für Unternehmen von öffentlichem Interesse gilt eine **externe Rotation** des Abschlussprüfers bei Ablauf einer Frist von zehn Jahren (§ 318 Abs. 1a HGB).

²⁶ PIE = *Public Interest Entities*.

²⁷ Vgl. dazu Neuerungen durch das Finanzmarktintegritätsstärkungsgesetz (FISG), WPK Magazin 3/2021 S. 6 ff.

§ 319a HGB wurde aufgehoben. Die Definition des **Unternehmens von öffentlichem Interesse ist jetzt in § 316a Satz 2 HGB** geregelt. Die Definition des verantwortlichen Prüfungspartners findet sich jetzt in § 43 Abs. 3 WPO.

Die **Haftung des Abschlussprüfers wurde verschärft**. Es gelten deutlich erhöhte und gestaffelte Haftungsgrenzen für Wirtschaftsprüfer, die Abschlussprüfungen durchführen (§ 323 Abs. 2 HGB). Die Haftung für grobe Fahrlässigkeit wurde erweitert. Die Möglichkeiten der Vertragsgestaltung mit der Berufshaftpflichtversicherung wurden erweitert (§ 54 WPO).

Das **Bilanzstrafrecht** wurde verschärft (§ 332 Abs. 2 und 3 HGB). Die Bußgeldtatbestände wurden ausgeweitet und verschärft (§§ 334 Abs. 2, 340n Abs. 2, 341n Abs. 2 HGB, § 20 Abs. 2 PubLG).

Bei berufsaufsichtlichen Maßnahmen kann der davon betroffene WP oder die betroffene WPG namentlich genannt werden (§§ 68, 69 WPO).²⁸

Übersicht über den Inhalt der WPO

Das umfangreiche und umfassende Berufsrecht des WP ist hauptsächlich in der WPO geregelt. Ein Berufsgesetz wie die WPO muss folgende Regelungsbereiche enthalten:

- ▶ Zugang zum Beruf und Berufsexamen
- ▶ Rechte und Pflichten (Berufsgrundsätze)
- ▶ Organisation des Berufs
- ▶ Berufsaufsicht

Die WPO enthält zehn verschiedene Teile, in denen jeweils die Regelungen eines Teilbereichs zusammengefasst sind. Im Überblick sind dies die folgenden Teile:

- ▶ Allgemeine Vorschriften (§§ 1–4b WPO)
- ▶ Voraussetzungen für die Berufsausübung (§§ 5–41 WPO)
- ▶ Rechte und Pflichten der WP (§§ 43–56 WPO)
- ▶ Organisation des Berufs (§§ 57–61 WPO)
- ▶ Berufsaufsicht (§§ 61a–71 WPO)
- ▶ Berufsgerichtsbarkeit (§§ 71a–127 WPO)
- ▶ Vereidigte Buchprüfer (vBP) und Buchprüfungsgesellschaften (§§ 128–130 WPO)
- ▶ EU- und EWR-Abschlussprüfungsgesellschaften (§ 131–131b WPO)
- ▶ Eignungsprüfung als WP (§§ 131g–131m WPO)
- ▶ Straf- und Bußgeldvorschriften (§§ 132–133e WPO)
- ▶ Übergangs- und Schlussvorschriften (§§ 134–141 WPO)

²⁸ Zu den dargestellten Neuerungen vgl. Neuerungen durch das Finanzmarktintegritätsstärkungsgesetz, Stand 8.6.2021, <https://go.nwb.de/qx4kl>; Abruf 15.11.2021.

3.2.3 Durchführungsverordnungen zur WPO

Zur WPO wurde eine Reihe von Durchführungsverordnungen erlassen. Verordnungsgeber ist das Bundesministerium für Wirtschaft und Energie. Die wichtigsten Verordnungen für die Berufsangehörigen sind

- ▶ die Wirtschaftsprüferprüfungsverordnung (WiPrPrüfV)
(Ermächtigungsgrundlage ist § 14 WPO) und
- ▶ die Wirtschaftsprüfungsexamens-Anrechnungsverordnung (WPAnrV)
(Ermächtigungsgrundlage sind § 8a Abs. 3 WPO und § 13b Satz 3 WPO).

3.2.4 Satzungen

Die WPK hat durch Beschluss ihres Beirats verschiedene Satzungen erlassen. Als Körperschaft des öffentlichen Rechts besitzt die WPK originäre Satzungsautonomie. Die Mitglieder der WPK regeln eigenverantwortlich die sie selbst betreffenden Angelegenheiten, für die sie sachkundig sind.²⁹ Zum Erlass von Satzungen bedarf es gesetzlicher Ermächtigungsgrundlagen:

- ▶ Berufssatzung (BS WP/vBP; Satzungsermächtigung in § 57 Abs. 4 WPO)
- ▶ Satzung der WPK (Satzungsermächtigung in § 60 Abs. 1 WPO; Beschlussfassung durch den Beirat)
- ▶ Satzung für Qualitätskontrolle (SfQ) (Satzungsermächtigung in § 57c WPO)

Die Berufssatzung und die Satzung für Qualitätskontrolle wurden im Hinblick auf das APAREG im Jahre 2016 völlig neu gefasst.

3.2.5 Europäische Rechtsvorschriften

3.2.5.1 Europäische Abschlussprüferrichtlinie von 2006

Das europäische Recht hat für WP und WPG große Bedeutung. Die Europäische Abschlussprüferrichtlinie vom 17.5.2006 enthält den Rahmen für die nationalen Regelungen der Mitgliedstaaten zur

- ▶ Ausbildung und Zulassung von gesetzlichen Abschlussprüfern,
- ▶ Registrierung, zu den Berufspflichten, zur Berufsaufsicht und Qualitätskontrolle,
- ▶ Errichtung einer vom Berufsstand unabhängigen öffentlichen Aufsicht und
- ▶ Einführung verbindlicher internationaler Standards on Auditing (ISA).

Die Richtlinie ist im Juni 2006 in Kraft getreten.³⁰ Sie wurde in Deutschland durch die 6. und 7. WPO-Novelle umgesetzt. Die noch verbleibenden Anforderungen der Abschlussprüferrichtlinie wurden durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) vom 25.5.2009 geregelt. Nur für die ISA gilt eine Besonderheit. Nach § 317 Abs. 5 HGB sind bei der Durchführung von handelsrechtlichen Abschlussprüfungen die internationalen Prüfungsstandards anzuwenden, die von der EU-Kommission angenommen worden sind. Die ISA wurden aber bisher von der EU-Kommission noch nicht anerkannt. Deshalb sind sie bisher nicht rechtlich verpflichtend. Es besteht eine Regelungslücke. Neben den GoA galten bisher die vom IDW herausgegebenen IDW Prü-

²⁹ Vgl. *Precht* in Hense/Ulrich (Hrsg.), WPO Kommentar, 3. Aufl. 2018, § 60 Rz. 1, mit Hinweis auf BVerfGE 111 S. 191 ff.

³⁰ Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates.

fungsstandards (IDW PS). Das IDW hat mit den ISA (DE) die ISA in deutsche Sprache übersetzt und um die zu beachtenden nationalen Besonderheiten ergänzt. Das IDW hat infolgedessen die Prüfungsstandards IDW PS, soweit sie die Transmission internationaler Standards betreffen, aufgegeben. Fortan gelten die korrespondierenden ISA (DE), und zwar für Abschlüsse für Zeiträume, die am oder nach dem 15.12.2021 begannen.

Die WPK stellt dazu fest: „Das IDW hat die ISA in die deutsche Sprache übersetzt und um die zu beachtenden nationalen Besonderheiten ergänzt. Diese ISA [DE] gelten grundsätzlich einheitlich erstmals für die Prüfung von Abschlüssen für Zeiträume, die am oder nach dem 15. Dezember 2021 beginnen.“³¹ Nach Auffassung der WPK entspricht dies dem Grundsatz ordnungsmäßiger Abschlussprüfung (GoA).³²

3.2.5.2 EU-Reform der Abschlussprüfung von 2014

Die lange geplante europäische Reform der Abschlussprüfung wurde von 2010 bis 2014 ausführlich und leidenschaftlich diskutiert. Die Vorschläge wurden umgesetzt in der Richtlinie 2014/56/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16.4.2014 und in der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 vom gleichen Datum.

Die Richtlinie dient der Verbesserung des Binnenmarktes für gesetzliche Abschlussprüfungen. Sie musste von den Mitgliedstaaten in nationales Recht umgesetzt werden. Das ist in Deutschland durch das Abschlussprüferaufsichtungsreformgesetz (APAREG) geschehen. Dieses Gesetz enthält die Änderungen der WPO, die durch die Richtlinie erforderlich wurden.

Die Verordnung (EU) Nr. 537/2014 betrifft allein Unternehmen von öffentlichem Interesse nach § 316a HGB (bis 2021: § 319a HGB). Sie soll die Qualität von Abschlussprüfungen bei diesen Unternehmen verbessern. Sie hat unmittelbare Geltung in allen EU-Staaten. Die durch die VO (EU) 537/2014 notwendigen Anpassungen in verschiedenen deutschen Gesetzen erfolgte durch das AREG.

31 WPK, Mitglieder fragen – WPK antwortet: Anwendung der International Standards on Auditing (ISA) in Deutschland, Stand 13.3.2020, <https://go.nwb.de/im3ut>; Abruf 15.11.2021; Anwendung der International Standards on Auditing (ISA) in Deutschland, WPK Magazin 2/2020 S. 28 f.

32 WPK, Mitglieder fragen – WPK antwortet: Anwendung der International Standards on Auditing (ISA) in Deutschland, Stand 13.3.2020, <https://go.nwb.de/im3ut>; Abruf 15.11.2021.

II. Das Berufsbild des Wirtschaftsprüfers und seine Tätigkeit

1. Das Berufsbild (§ 2 WPO)

1.1 Allgemeines

Die berufliche Aufgabe des WP ist es, betriebswirtschaftliche Prüfungen, insbesondere gesetzliche Jahresabschlussprüfungen, durchzuführen und Bestätigungsvermerke über die Vornahme und das Ergebnis solcher Prüfungen zu erteilen (§ 2 Abs. 1 WPO). Dies ist der Kernbereich, der dem WP zugewiesen ist.

Daneben steht ihm die Befugnis zu, Steuerberatung und weitere mit dem Berufsbild des WP vereinbare Tätigkeiten auszuüben. WP ist, wer als solcher gem. § 15 WPO bestellt ist. WPG bedürfen der Anerkennung. Der WP übt einen freien Beruf und kein Gewerbe aus (§ 1 Abs. 2 WPO). Das Berufsbild umfasst im Einzelnen die folgenden Tätigkeiten:

- ▶ Durchführung betriebswirtschaftlicher Prüfungen, insbesondere gesetzlicher Jahresabschlussprüfungen als Vorbehaltsaufgabe (§ 2 Abs. 1 WPO)
- ▶ Durchführung von freiwilligen Prüfungen und Sonderprüfungen
- ▶ Steuerberatung (§ 2 Abs. 2 WPO)
- ▶ Gutachter- und Sachverständigentätigkeit in den Bereichen wirtschaftlicher Betriebsführung (§ 2 Abs. 3 Nr. 1 WPO)
- ▶ Wirtschafts- und Unternehmensberatung (§ 2 Abs. 3 Nr. 2 WPO)
- ▶ Treuhandstätigkeit (§ 2 Abs. 3 Nr. 3 WPO)
- ▶ Rechtsberatung, wenn und soweit sie als Nebenleistung zum Beruf gehört (§ 5 Nr. 1 RDG)

Die Tätigkeit des WP verlangt ein hohes Maß an Berufsethos, insbesondere Unabhängigkeit, Gewissenhaftigkeit, Verschwiegenheit und Eigenverantwortlichkeit (§ 43 Abs. 1 WPO).

1.2 Prüfungstätigkeit als Kernaufgabe

WP führen als ihre Kernaufgabe betriebswirtschaftliche Prüfungen durch, insbesondere gesetzlich vorgeschriebene Jahresabschlussprüfungen als Vorbehaltsaufgabe. Dazu gehören die Prüfung von Jahresabschlüssen und Lageberichten sowie Konzernabschlüssen und Konzernlageberichten und die Erteilung von Bestätigungsvermerken über die Vornahme und das Ergebnis dieser Prüfungen, außerdem Prüfungen von Unternehmen eines bestimmten Wirtschaftszweigs (z. B. Kreditinstituten, Versicherungen). Umfasst werden auch Prüfungen von Jahres- und Konzernabschlüssen, die nach international anerkannten Rechnungslegungsgrundsätzen aufgestellt sind.³³

Zu nennen sind ferner **Sonderprüfungen** wie z. B. die

- ▶ Kreditwürdigkeitsprüfung,
- ▶ Unterschlagungsprüfung,

³³ Eine Zusammenstellung gesetzlicher Prüfungsaufgaben enthält *IDW* (Hrsg.), *WP Handbuch*, Band I, 17. Aufl. 2021, Kapitel A S. 57 ff.

- ▶ Makler- und Bauträgerprüfung,
- ▶ Mittelverwendungsprüfung,
- ▶ Sanierungsprüfung,
- ▶ Prüfung von Kapitalerhöhungen/Sacheinlagen,
- ▶ Gründungsprüfung und
- ▶ Prüfung von Umwandlung und Verschmelzung, Prospektprüfung.

Die Prüfungstätigkeit umfasst auch freiwillige Jahresabschlussprüfungen. In diesem Zusammenhang ist die Unterscheidung zwischen Pflichtprüfungen und freiwilligen Prüfungen von Bedeutung.

Pflichtprüfungen sind solche Prüfungen, die aufgrund bundes- oder landesgesetzlicher Regelungen vorgeschrieben sind. Dazu gehören z. B. Jahresabschlussprüfungen von Kapitalgesellschaften gem. § 316 Abs. 1 HGB, Pflichtprüfungen von Wirtschaftsbetrieben der öffentlichen Hand, Versicherungsunternehmen, Kreditinstituten und Finanzdienstleistungsunternehmen. Pflichtprüfungen sind eine **Vorbehaltsaufgabe**, wenn die Prüfung nur durch einen WP oder vBP (WPG oder BPG) durchgeführt werden darf. Zentrale Vorbehaltsaufgabe ist die Prüfung des Jahresabschlusses und des Lageberichts von Kapitalgesellschaften, die nicht klein i. S. v. § 267 Abs. 1 HGB sind (§ 319 Abs. 1 Satz 1 i. V. m. § 316 HGB).³⁴ Für den WP-Beruf sind die **Vorbehaltsaufgaben** von besonderer Bedeutung. Der Begriff Vorbehaltsaufgabe ist weder in der WPO noch in der Berufssatzung definiert. Er lässt sich jedoch aus § 48 Abs. 1 Satz 1 WPO ableiten. Danach sind WP/vBP zur Siegelführung verpflichtet, wenn sie Erklärungen abgeben, die ihnen gesetzlich vorbehalten sind. Das ist eine Vielzahl von Aufgaben.³⁵

Freiwillige Prüfungen beruhen im Gegensatz dazu nicht auf einer gesetzlichen Anordnung. So kann z. B. der Gesellschaftsvertrag einer kleinen GmbH die Prüfung des Jahresabschlusses durch einen WP vorsehen. Ferner regelt § 65 Abs. 1 Nr. 4 Bundeshaushaltsordnung (BHO), dass der Bund sich an nicht prüfungspflichtigen Unternehmen u. a. nur beteiligen darf, wenn gewährleistet ist, dass der Jahresabschluss und der Lagebericht in entsprechender Anwendung der Vorschriften des Dritten Buches des HGB für große Kapitalgesellschaften aufgestellt und geprüft werden. Auch hier handelt es sich um freiwillige Prüfungen.

1.3 Weitere Tätigkeitsgebiete

Neben seiner Kernaufgabe hat der WP die Befugnis, weitere Tätigkeiten auszuüben, die ebenfalls sein Berufsbild prägen (§ 2 Abs. 2 und 3 WPO). Dazu gehören

- ▶ die **Steuerberatung** in ihrem ganzen Umfang,
- ▶ die Erstellung von Steuerbilanzen und Steuererklärungen,
- ▶ die Vertretung gegenüber den Finanzbehörden und vor den Finanzgerichten,
- ▶ die Steuergestaltungsberatung im Bereich des nationalen Steuerrechts,
- ▶ die Vertragsgestaltungen unter steuerlichen Gesichtspunkten oder dem Aspekt der Minimierung der Steuerbelastung,

³⁴ Eine Übersicht über die Vorbehaltsaufgaben findet sich unter <https://go.nwb.de/192iz>; Abruf 15.11.2021.

³⁵ Übersicht über die Vorbehaltsaufgaben der WP/vBP, WPK Magazin 3/2020 S. 39.

- ▶ die Gestaltungsberatung im Bereich des internationalen Steuerrechts,
- ▶ die **Gutachter- und Sachverständigentätigkeit** auf den Gebieten der wirtschaftlichen Betriebsführung (z. B. Unternehmensbewertungen oder Gerichtsgutachten),
- ▶ die **Treuhandtätigkeit**, aber nur i. V. m. der WP-Tätigkeit auf gesetzlicher oder rechtsgeschäftlicher Grundlage,³⁶
- ▶ die Verwaltung fremden Vermögens (z. B. von Gesellschafterrechten und Gesellschaftsanteilen und Kreditsicherheiten),
- ▶ die Tätigkeit als Testamentsvollstrecker, Nachlass- oder Insolvenzverwalter, Nachlasspfleger oder Liquidator,
- ▶ die Wirtschafts- und Unternehmensberatung:
 - Existenzgründungsberatung,
 - Organisationsberatung,
 - Aufbau und Gestaltung von Berichts- und Informationssystemen,
 - Finanz- und Liquiditätsplanung,
 - Bilanz- und Erfolgsanalysen,
 - Beratung bei Überschuldung, Erstellung von Sanierungskonzepten,
 - Analyse, Ausbau und Gestaltung von Kostenrechnungssystemen,
 - Buchhaltungsservice (Erstellung von Finanz- und Lohnbuchhaltung).³⁷

2. Zulässige und mit dem Wirtschaftsprüferberuf vereinbare Tätigkeiten (§ 43a Abs. 1 und 2 WPO)

2.1 Allgemeines

In § 43a Abs. 1 und 2 WPO wird auf die originäre WP-Tätigkeit gem. § 2 WPO Bezug genommen. Bestimmte Tätigkeiten sind mit dem Beruf des WP nicht vereinbar (§ 43a Abs. 3 WPO). Darauf wird noch einzugehen sein. Um eine zuverlässige Abgrenzung von diesen nicht erlaubten Tätigkeiten zu gewährleisten, enthält § 43a Abs. 2 WPO einen Katalog der für Wirtschaftsprüfer zulässigen Tätigkeiten und aller sonstigen Tätigkeiten, die mit dem WP-Beruf vereinbar sind. Die Aufzählung des Gesetzes stellt eine abschließende Regelung dar.

Der Katalog der zulässigen Tätigkeiten in § 43a Abs. 1 WPO enthält neben den Kerntätigkeiten auch solche, die wegen ihrer besonderen Nähe zur Berufsausübung wirtschaftsprüfertypisch sind. So können WP als Angestellte der Wirtschaftsprüferkammer tätig sein, ohne formal eine eigene Praxis gründen und den entsprechenden Versicherungsschutz nachzuweisen zu müssen.³⁸ Diese berufstypischen Tätigkeiten sind also ohne Weiteres zulässig und nicht nur mit dem Beruf des WP vereinbar. Das wird nachfolgend näher erläutert.

³⁶ Geithner in Hense/Ulrich (Hrsg.), WPO Kommentar, 3. Aufl. 2018, § 2 Rz. 22 ff.

³⁷ <https://go.nwb.de/i92iz>; Abruf 15.11.2021.

³⁸ Begründung zu § 43a WPO in der Fassung des APAReG; vgl. BT-Drucks. 18/6281.

2.2 Zulässige Arten der Berufsausübung

Der Gegenstand der Tätigkeit des WP, Prüfungstätigkeit als Kernaufgabe und die weiteren Tätigkeiten des WP sind in § 2 WPO geregelt. In § 43a Abs.1 WPO finden sich Vorschriften über die Art und Weise der Berufsausübung. Die in § 43a Abs.1 Nr. 1–6 WPO aufgeführten Tätigkeiten sind für den WP-Beruf berufstypisch und damit ohne Weiteres zulässig, wie z. B.

- ▶ die selbständige Tätigkeit in eigener Praxis,
- ▶ die gemeinsame Berufsausübung i. S. d. § 44b WPO oder die Tätigkeit als Vertreter oder Angestellter einer WPG,
- ▶ die Tätigkeit in berufsnahen Gesellschaften und ausländischen Prüfungs- und berufsnahen Gesellschaften.

Zu den „Personengesellschaften“ i. S. v. § 44b Abs.1 WPO gehören Sozietät (= BGB-Gesellschaft), OHG, KG, GmbH & Co. KG und die Partnerschaftsgesellschaft.

In diesen Gesellschaftsformen dürfen Berufsangehörige mit anderen Freiberuflern ihren Beruf ausüben, vorausgesetzt, dass die Mitgesellschafter einer Berufsaufsicht im Geltungsbereich der WPO unterliegen und ein Zeugnisverweigerungsrecht nach § 53 Abs.1 Satz1 Nr. 3 StPO haben. Damit ist eine gemeinsame Berufsausübung nicht auf Mitgesellschafter beschränkt, die WP sind. Vielmehr können sie auch anderen freien Berufen angehören. Dazu gehören z. B. Steuerberater, vereidigte Buchprüfer, Rechtsanwälte, aber auch Ingenieure und Patentanwälte.

In § 43a Abs. 1 Nr. 7–11 sind erlaubte Tätigkeiten eines WP bei öffentlichen und einigen privaten Einrichtungen aufgeführt, die dem Beruf des WP nahestehen, wie z. B. als **Angestellte**

- ▶ der WPK,
- ▶ der Abschlussprüferaufsichtsstelle,
- ▶ eines nach § 342 HGB anerkannten Rechnungslegungsgremiums (DRSC) oder der Prüfstelle für Rechnungslegung (DPR) nach § 342b Abs.1 HGB,
- ▶ einer nicht gewerblichen Personenvereinigung, deren ausschließlicher Zweck die Vertretung der Belange des Berufsstandes ist,
- ▶ der BaFin,
- ▶ eines Prüfungsverbandes nach § 26 Abs. 2 des Kreditwesengesetzes (KWG).

Alle diese Tätigkeiten sind den Berufsangehörigen ohne Weiteres erlaubt und zählen zu den berufstypischen Tätigkeiten. Die Gründung einer eigenen WP-Praxis neben einer dieser Tätigkeiten gem. § 43a Abs. 1 Nr. 7–11 WPO, wie sie früher gefordert wurde, verlangt das Gesetz nicht.

2.3 Mit dem Wirtschaftsprüferberuf vereinbare Tätigkeiten (§ 43a Abs. 2 WPO)

Neben den nach § 43a Abs. 1 WPO ohne Weiteres zulässigen Tätigkeiten gibt es solche, die nach § 43a Abs. 2 WPO mit dem Beruf des WP lediglich vereinbar sind:

- ▶ die Ausübung eines freien Berufs auf den Gebieten der Technik und des Rechtswesens (z. B. RA, StB, Patentanwalt) sowie eines Berufs, mit dem die gemeinsame Berufsausübung i. S. d. § 44b zulässig ist (z. B. Apotheker)
- ▶ die Tätigkeit als Lehrer oder wissenschaftlicher Mitarbeiter an wissenschaftlichen Instituten oder Hochschulen