

Hense/Ulrich

# WPO Kommentar

Kommentar zum Berufsrecht der Wirtschaftsprüfer  
und vereidigten Buchprüfer unter Berücksichtigung  
der EU-Abschlussprüferverordnung

4., aktualisierte Auflage

*Hense/Ulrich*

# **WPO Kommentar**

Kommentar zum Berufsrecht  
der Wirtschaftsprüfer und vereidigten Buchprüfer  
unter Berücksichtigung der EU-Abschlussprüferverordnung

Herausgeber

***Gerhard Ziegler***

Wirtschaftsprüfer und Steuerberater  
in Stuttgart

***Dr. Hans-Friedrich Gelhausen***

Wirtschaftsprüfer und Rechtsanwalt  
in Frankfurt am Main

Gesamtredaktion

***Dr. Eberhard Richter***

Rechtsanwalt in Berlin

***Peter Maxl***

Rechtsanwalt in Berlin

Die Vorschriften wurden überwiegend von Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern der Wirtschaftsprüferkammer bearbeitet. Die Mehrzahl der Vorschriften zum berufsgerichtlichen Verfahren kommentierte der frühere Vorsitzende der für Disziplinarfälle von Wirtschaftsprüfern/vereidigten Buchprüfern zuständigen Kammer beim Landgericht Berlin und heutige Präsident des Kammergerichts Dr. Bernd Pickel, die die Generalstaatsanwaltschaft betreffenden Vorschriften Oberstaatsanwalt Björn Kelpin. Die Namen der Verfasser sind jeweils in der Fußzeile einer jeden Seite angegeben.

Das Thema Nachhaltigkeit liegt uns am Herzen:



*Zitiervorschlag: Clauß, in: Hense/Ulrich, WPO, 4. Aufl., § 57a Rn. 3 ff.*

4., aktualisierte Auflage 2022

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne vorherige schriftliche Einwilligung des Verlages unzulässig und strafbar. Dies gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verbreitung in elektronischen Systemen. Es wird darauf hingewiesen, dass im Werk verwendete Markennamen und Produktbezeichnungen dem marken-, kennzeichen- oder urheberrechtlichen Schutz unterliegen.

© 2022 IDW Verlag GmbH, Tersteegenstraße 14, 40474 Düsseldorf  
Die IDW Verlag GmbH ist ein Unternehmen des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW).

Satz: Griebisch & Rochol Druck GmbH & Co. KG, Hamm  
Druck und Bindung: Druckerei C.H.Beck, Nördlingen  
KN 11921

Die Angaben in diesem Werk wurden sorgfältig erstellt und entsprechen dem Wissensstand bei Redaktionsschluss. Da Hinweise und Fakten jedoch dem Wandel der Rechtsprechung und der Gesetzgebung unterliegen, kann für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Angaben in diesem Werk keine Haftung übernommen werden. Gleichfalls werden die in diesem Werk abgedruckten Texte und Abbildungen einer üblichen Kontrolle unterzogen; das Auftreten von Druckfehlern kann jedoch gleichwohl nicht völlig ausgeschlossen werden, so dass für aufgrund von Druckfehlern fehlerhafte Texte und Abbildungen ebenfalls keine Haftung übernommen werden kann.

ISBN 978-3-8021-2508-9

Bibliografische Information der Deutschen Bibliothek  
Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://www.d-nb.de> abrufbar.

**[www.idw-verlag.de](http://www.idw-verlag.de)**

## Vorwort der Herausgeber zur 4. Auflage

Der Turnus zwischen der Herausgabe der dritten und der jetzt vorliegenden vierten Auflage hat sich verkürzt. Wir freuen uns, die aktuelle Folgeauflage bereits nach vier Jahren herausgeben zu können. Es ist erklärte Absicht aller Beteiligten, diesen Turnus auch zukünftig beizubehalten. Auch wenn wir damit nicht unbedingt dem unverändert schnellen Takt der Gesetzgebung folgen können, gewinnt der WPO Kommentar durch kurzfristigere Überarbeitungen doch deutlich an Aktualität – zumal die Mehrzahl der Autorinnen und Autoren in der Wirtschaftsprüferkammer erreichbar ist und auf aktuelle Entwicklungen oder Interpretationen von Kommentierungen angesprochen werden kann.

Das Material für eine neue Auflage war wieder beträchtlich. Es konnten erste Erfahrungen mit den umfassenden Änderungen des APAREG 2016 und den Anforderungen der EU-Abschlussprüferverordnung, die die Voraufgabe prägten, verarbeitet werden. Gleiches gilt für das in der Praxis nicht unerhebliche Gesetz zur Neuregelung des Schutzes von Geheimnissen bei der Mitwirkung Dritter an der Berufsausübung schweigepflichtiger Personen aus dem Jahr 2017. Hinzu kamen zahlreiche weitere berufsrechtliche Neuregelungen, insbesondere

- aus dem Finanzmarktintegritätsstärkungsgesetz (FISG) als Folge der Aufarbeitung des Wirecard-Falls,
- aufgrund zahlreicher weiterer Neuregelungen zur Berufsausübung der Freien Berufe, die auf den Reformbedarf insbesondere im Berufsrecht der Rechtsanwälte, Steuerberater und Notare zurückgehen und unter dem Blickwinkel der Harmonisierung der Berufsrechte zu Änderungen der WPO führten oder einfach auch nur für die Beurteilung der Möglichkeiten der interdisziplinären Zusammenarbeit von Bedeutung sind (Neuregelung des Berufsrechts der anwaltlichen und steuerberatenden Berufsausübungsgesellschaften u.a., Modernisierung des Personengesellschaftsrechts, Modernisierung des notariellen Berufsrechts u.a.).

Damit bildet das Werk den Rechtsstand zum 1. August 2022 ab.

Der fachliche Stoff ist das eine. Er muss auch bearbeitet werden, und hier schulden wir allen einen großen Dank, die an dem großen Werk mitgewirkt haben und großteils auch zukünftig mitwirken werden.

Zu nennen sind zunächst die Herausgeber der ersten und der zweiten Auflage, die früheren WPK-Präsidenten Dr. Burkhard Hense und Dieter Ulrich. Dr. Hense war der Initiator des Werkes und beide haben in ihren Funktionen für die WPK und im Kommentarprojekt für den weiterführenden Austausch zwischen Autor und Berufspraktiker gestanden. Das nachfolgend abgedruckte Vorwort zur ersten Auflage ist insoweit unverändert aktuell.

Großer Dank gebührt auch Peter Maxl, der die Idee des WPO Kommentars seit der ersten Auflage als Autor und als rechte Hand der Herausgeber im Rahmen der Gesamtedaktion mit entwickelt und weiter gestaltet hat. Seine umfangreichen Kommentierungen hat er jüngeren Kolleginnen und Kollegen bereits übergeben. Er hat

aber ein weiteres, zugleich aber auch letztes Mal als Schriftleiter mitgewirkt und seine fachlichen und organisatorischen Erfahrungen in die Gesamtdredaktion der Neuauflage des Kommentars eingebracht. Im Zusammenwirken mit Dr. Eberhard Richter ist so die Überleitung bestens gelungen. Dr. Richter wird zukünftig die Gesamtdredaktion verantworten, unterstützt von einem Team erfahrener Autorinnen und Autoren, die zum Teil schon seit der ersten Auflage dabei sind.

Besonders danken wir auch den 35 Autorinnen und Autoren innerhalb und außerhalb der WPK, die die immer wieder auch mühselige, nämlich auch durch viele formale Kriterien geprägte Kommentarbeit schulterten. Unser Dank gebührt auch den fleißigen Kolleginnen und Kollegen, die schreibtechnische, EDV-technische und korrekturtechnische Unterstützungen leisteten.

Der WPO Kommentar bietet allen Kolleginnen und Kollegen sowie jedem, der sich mit dem Berufsrecht der WP und vBP befasst, eine Fülle von Informationen und Anregungen. Wir freuen uns, als Vertreter des Berufsstandes in der WPK in Zusammenarbeit mit dem engagierten Autoren- und Redaktionsteam unseren Teil dazu beigetragen zu haben.

Stuttgart/Frankfurt am Main, im März 2022

Gerhard Ziegler

Dr. Hans-Friedrich Gelhausen

## **Vorwort der Herausgeber zur 1. Auflage**

Ein neuer juristischer Kommentar zu einem schon lange bestehenden Gesetz findet kaum noch eine Lücke vor, die zu füllen er vorgeben kann; er trifft fast immer auf Vorgänger und kann deswegen nur versprechen, anders und besser zu sein.

Anders mit dem WPO-Kommentar, den wir vorlegen. Die WPO gibt es schon fast 50 Jahre – und dennoch hat sich bisher keine kommentarmäßige Bearbeitung gefunden. Es gibt nur eine Reihe von mehr oder weniger ausführlichen Gesamtdarstellungen zum Berufsrecht der Wirtschaftsprüfer (WP) und vereidigten Buchprüfer (vBP). Keine zusammenfassende Darstellung kann aber das leisten, was ein Kommentar zu leisten vermag.

Dass ein Kommentar zur WPO so lange auf sich hat warten lassen, hatte natürlich Gründe, die auch wir zuvor untersucht und bedacht haben.

In den ersten Jahren nach Erlass der WPO im Jahre 1961 war die Zahl der Berufsangehörigen noch recht gering; die Herausgabe eines Kommentars für das Berufsrecht eines so kleinen Kreises konnte für keinen Verlag attraktiv oder vertretbar erscheinen. Das hat sich aber geändert. Die Zahl der WP und vBP einschließlich der anderen Mitglieder der WPK, für die das Berufsrecht der WP und vBP gilt, liegt im Frühjahr 2008 bereits deutlich über 20.000 und hat damit die Größe er-

reicht, die einen Kommentar zur WPO auch wirtschaftlich vertretbar erscheinen lässt.

Das allein reichte als Erklärung aber nicht aus. Zum Berufsrecht der WP und vBP hat es vor allem in früheren Jahren nur sehr wenige gerichtliche Entscheidungen gegeben; damit war auch der „Stoff“ für die wissenschaftliche Bearbeitung des Berufsrechts der WP und vBP entsprechend dürftig. Daraus zu schließen, dass es früher für WP und vBP keine berufsrechtlichen Probleme gegeben hätte, wäre allerdings unzutreffend. In der Vergangenheit hat man dazu im Allgemeinen nur nicht die juristische Auseinandersetzung gesucht, sondern etwaige Meinungsverschiedenheiten oder neu auftauchende Fragen in Gesprächen und Verhandlungen im Rahmen der beruflichen Selbstverwaltung, d. h. mit der Wirtschaftsprüferkammer zu klären versucht. Und dies ist im Allgemeinen dann auch gelungen.

Die Zahl der berufsgerichtlichen Verfahren und Entscheidungen hat in den letzten Jahren aber zugenommen und wird weiter zunehmen.

– Das hängt zum einen damit zusammen, dass Art und Umfang der berufsrechtlichen Regelungen, die der WP und vBP heute beachten muss, deutlich zugenommen haben. Dies lässt sich schon an den detaillierten Regelungen der §§ 57a ff. WPO zur externen Qualitätskontrolle einschl. Teilnahmebescheinigung aus dem Jahre 2000 festmachen.

– Noch „mehr“ wird allerdings die Verschärfung der Berufsaufsicht vor allem zu Abschlussprüfungen auslösen. In mehreren Stufen hat der Gesetzgeber – insbesondere unter dem Zwang von Vorgaben aus den USA und der EU – die Berufsaufsicht zu Abschlussprüfungen ausgebaut. Art und Umfang der Befugnisse und Sanktionsmöglichkeiten der Berufsaufsicht wurden drastisch ausgeweitet, und durch die Einrichtung der APAK dann dafür gesorgt, dass von den erweiterten Ermittlungs- und Sanktionsmöglichkeiten auch der entsprechende Gebrauch gemacht wird. Die Berufsaufsicht wird also in Zukunft für den Berufsangehörigen *de iure* wesentlich „strenger“ und *de facto* deutlich „fühlbarer“ – und damit sind nach der allgemeinen Erfahrung Konflikte vorprogrammiert.

Mit der Herausgabe dieses Kommentars wollen wir diese Entwicklung aufnehmen – insbesondere in der Absicht, dazu beizutragen, dass die jeweilige berufsrechtliche Situation für die Berufsangehörigen und auch Dritte ein Stück transparenter wird. Das sollte helfen, dass in konkreten Konfliktfällen die berufsrechtlichen Konsequenzen voraussehbar, bzw. nachvollziehbar werden.

Diese Voraussehbarkeit und Transparenz kann (leider) noch nicht überall hergestellt werden. Bei den neueren Regelungsbereichen (z. B. externe Qualitätskontrolle) gibt es erst einige und bei den „ganz neuen“ Bestimmungen (z. B. zu den anlassunabhängigen Sonderuntersuchungen) gibt es noch gar keine praktischen Erfahrungen – und Rechtsprechung dazu fehlt auch noch. Hier ist also noch manches offen, die rechtliche Entwicklung noch im Fluss. Die im Kommentar vertretene Auffassung zu diesen Fragen kann deswegen in vielen Fällen nicht das letzte Wort sein, soll aber das widerspiegeln, was der Berufsstand dazu meint. In diesen Teilen

verfolgen wir deswegen auch das Ziel, im Interesse des Berufsstandes an der absehbaren Diskussion teilzunehmen und so die berufsrechtliche Entwicklung mit zu beeinflussen.

Die umfassende Kommentierung des Berufsrechts der WP und vBP wäre ohne die Kenntnisse und Erfahrungen, die sich im Laufe der langen Jahre bei der WPK angesammelt haben, nicht möglich gewesen. Diese Kenntnisse und Erfahrungen haben sich nicht nur in den Akten der WPK, sondern auch und gerade in den Köpfen ihrer Geschäftsführer und Referenten angesammelt. Es lag deswegen für uns nahe, die entsprechenden Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter der WPK um ihre Mitwirkung an diesem Kommentar zu bitten, wobei wir natürlich vorzugsweise für abgeschlossene Bereiche wie Register, externe Qualitätskontrolle, Berufsaufsicht, anlassunabhängige Sonderuntersuchungen etc. die Mitarbeiter und Mitarbeiterinnen angesprochen haben, die in der WPK diese Bereiche verantworten oder (mit)betreuen.

Wir sind froh, dass unserer Bitte um Mitarbeit in so großem Maße entsprochen wurde und die für ein Sachgebiet „zuständigen“ Referentinnen und Referenten sich zur Kommentierung „ihrer“ Bestimmungen bereit erklärt haben. Das war keine Selbstverständlichkeit, weil gerade in den letzten Jahren angesichts der ständigen Änderung der WPO – seit 2000 hat es vier umfassende WPO-Novellen gegeben, die die WPK intensiv begleitet hat – die Arbeitsbelastung bei den Mitarbeitern der WPK außerordentlich hoch war. Wir möchten uns deswegen bei den Referentinnen und Referenten der WPK auch an dieser Stelle ganz ausdrücklich bedanken. In diesen Dank schließen wir ausdrücklich auch alle anderen Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter der WPK ein, die dazu beigetragen haben, dass dieser Kommentar erscheinen konnte.

Ein besonderer Dank gilt Herrn Dr. Bernd Pickel, Präsident des Landgerichts Berlin, der weitgehend die berufsgerichtlichen Bestimmungen bearbeitet hat. Es gibt kaum einen Berufeneren dafür, ist doch das LG Berlin in Disziplinarfällen von WP und vBP wegen des Sitzes der WPK in Berlin die erste Instanz und Herr Dr. Pickel der Vorsitzende Richter der dafür zuständigen Kammer.

Dieser Kommentar wäre ohne Herrn Peter Maxl nicht erschienen. Er hat die Gesamtreaktion für den Kommentar übernommen. Dies lag zwar nahe, nachdem alle Autoren – abgesehen von Herrn Dr. Pickel – Referentinnen und Referenten der WPK sind und Herr Maxl der zuständige Geschäftsführer der WPK für den Bereich des Berufsrechts ist. Dennoch hätte er gute Gründe anführen können, dass und warum er diese Aufgabe nicht auch noch schultern könnte. Dafür, dass er sich zur Übernahme der Gesamtreaktion bereit erklärt und wie er dann diese Aufgabe abgearbeitet hat, sind wir zutiefst dankbar.

Neben den „Hauptamtlichen“ haben wir aber auch darauf Wert gelegt, die Meinung von ehrenamtlich tätigen Berufskollegen zu der Kommentierung verschiedener Bereiche einzuholen. Die Hinweise und Anregungen, die daraufhin eingegangen sind, waren für alle Beteiligten wichtig und nützlich.

Ein uns ganz wichtiger Hinweis zum Schluss zum Gebrauch von „WP“ und „vBP“ im Kommentar.

Die WPO erwähnt in den §§ 1–127 bis auf wenige Ausnahmen nur den „WP“ und erst ab den §§ 128 ff. auch den „vBP“. Es ist deswegen juristisch korrekt, in der Kommentierung zu den §§ 1–127 nur den „WP“ zu erwähnen, nicht aber den „vBP“. Diese formale Betrachtung war für uns aber nicht entscheidend. Nachdem § 130 Abs. 1 für fast alle Vorschriften der §§ 1–127 die entsprechende Anwendung für vBP anordnet, hätte man bei den für vBP entsprechend geltenden Vorschriften nach „WP“ als juristisch korrekten Klammerzusatz „(gem. § 130 I entsprechend anwendbar für vBP)“ hinzufügen können. Das hätte aber nur einige Seiten mehr ohne echten Nutzen gefüllt. Wir haben uns deswegen dafür entschieden, in den §§ 1–127 grds. nur den „WP“ zu erwähnen, nicht jedoch den „vBP“, ohne damit die entsprechende Anwendung dieser Bestimmungen auf den vBP oder die Bedeutung des vBP für die WPO als Berufsrecht der WP und vBP zu relativieren. Das gilt entsprechend für die WPG und die BPG.

Berlin, im April 2008

Dr. Burkhard Hense

Dieter Ulrich





## **Gesetzeshistorie der Wirtschaftsprüferordnung**

### **Gesetz über eine Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer (Wirtschaftsprüferordnung)**

Vom 24. Juli 1961 (BGBl. I S. 1049)  
unter Berücksichtigung der Änderungen durch

*das Gesetz zur Änderung der Strafprozessordnung und  
des Gerichtsverfassungsgesetzes*

*(StPÄG)*

*vom 19. Dezember 1964 (BGBl. I S. 1067),*

*das Einführungsgesetz zum Gesetz über Ordnungswidrigkeiten  
(EGOWiG)*

*vom 24. Mai 1968 (BGBl. I S. 503),*

*das Gesetz zur Änderung von Kostenermächtigungen,  
sozialversicherungsrechtlichen und anderen Vorschriften  
(Kostenermächtigungs-Änderungsgesetz)*

*vom 23. Juni 1970 (BGBl. I S. 805),*

*das Einführungsgesetz zum Strafgesetzbuch  
(EGStGB)*

*vom 2. März 1974 (BGBl. I S. 469),*

*das Gesetz zur Ergänzung des Ersten Gesetzes zur Reform des Strafverfahrensrechts  
vom 20. Dezember 1974 (BGBl. I S. 3686),*

*das Gesetz zur Änderung der Wirtschaftsprüferordnung und anderer Gesetze  
vom 20. August 1975 (BGBl. I S. 2258),*

*das Gesetz zur Bereinigung wirtschaftsrechtlicher Vorschriften  
vom 27. Februar 1985 (BGBl. I S. 457),*

*das Gesetz zur Durchführung der Vierten, Siebenten und Achten Richtlinie  
des Rates der Europäischen Gemeinschaften zur Koordinierung des Gesellschaftsrechts  
(Bilanzrichtlinien-Gesetz - BiRiLiG)*

*vom 19. Dezember 1985 (BGBl. I S. 2355),*

*das Erste Gesetz zur Bereinigung des Verwaltungsverfahrensrechts  
vom 18. Februar 1986 (BGBl. I S. 265),*

*das Erste Rechtsbereinigungsgesetz  
vom 24. April 1986 (BGBl. I S. 560),*

*das Zweite Gesetz zur Änderung der Wirtschaftsprüferordnung  
vom 20. Juli 1990 (BGBl. I S. 1462),*

*das Gesetz zu dem Vertrag  
vom 31. August 1990 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und  
der Deutschen Demokratischen Republik  
über die Herstellung der Einheit Deutschlands - Einigungsvertragsgesetz - und  
der Vereinbarung vom 18. September 1990  
vom 23. September 1990 (BGBl. II S. 885),*

*das Rechtspflege-Vereinfachungsgesetz  
vom 17. Dezember 1990 (BGBl. I S. 2847),*

*das Gesetz zur Ausführung des Abkommens vom 2. Mai 1992  
über den Europäischen Wirtschaftsraum  
(EWR-Ausführungsgesetz)  
vom 27. April 1993 (BGBl. I S. 512),*

*das Dritte Gesetz zur Änderung der Wirtschaftsprüferordnung  
vom 15. Juli 1994 (BGBl. I S. 1569),*

*das Gesetz zur Schaffung von Partnerschaftsgesellschaften und  
zur Änderung anderer Gesetze  
vom 25. Juli 1994 (BGBl. I S. 1747),*

*das Gesetz zu dem Übereinkommen vom 15. April 1994  
zur Errichtung der Welthandelsorganisation und zur Änderung anderer Gesetze  
vom 30. August 1994 (BGBl. II S. 1438),*

*das Einführungsgesetz zur Insolvenzordnung  
(EG-InsO)  
vom 5. Oktober 1994 (BGBl. I S. 2911),*

*das Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich  
(KonTraG)  
vom 27. April 1998 (BGBl. I S. 786),*

*das Dritte Gesetz zur Änderung der Bundesnotarordnung und anderer Gesetze  
vom 31. August 1998 (BGBl. I S. 2585),*

*das Gesetz zur Änderung der Bundesrechtsanwaltsordnung,  
der Patentanwaltsordnung und anderer Gesetze  
vom 31. August 1998 (BGBl. I S. 2600),*

*das Gesetz zur Durchführung der Richtlinie des Rates der Europäischen Union  
zur Änderung der Bilanz- und Konzernbilanzrichtlinien  
hinsichtlich ihres Anwendungsbereiches (90/605/EWG),  
zur Verbesserung der Offenlegung von Jahresabschlüssen und  
zur Änderung anderer handelsrechtlicher Bestimmungen  
(Kapitalgesellschaften- und Co.- Richtlinie-Gesetz - KapCoRiLiG)  
vom 24. Februar 2000 (BGBl. I S. 154),*

*das Gesetz zur Änderung von Vorschriften über die Tätigkeit der Wirtschaftsprüfer  
(Wirtschaftsprüferordnungs-Änderungsgesetz - WPOÄG)  
vom 19. Dezember 2000 (BGBl. I S. 1769),*

*das Gesetz zur Beendigung der Diskriminierung  
gleichgeschlechtlicher Gemeinschaften: Lebenspartnerschaften  
vom 16. Februar 2001 (BGBl. I S. 266),*

*das Gesetz zur Anpassung bilanzrechtlicher Bestimmungen an die Einführung des Euro,  
zur Erleichterung der Publizität für Zweigniederlassungen ausländischer Unternehmen  
sowie zur Einführung einer Qualitätskontrolle für genossenschaftliche Prüfungsverbände  
(Euro-Bilanzgesetz - EuroBilG)  
vom 10. Dezember 2001 (BGBl. I S. 3414),*

*das Gesetz zur Änderung der Strafprozessordnung  
vom 15. Februar 2002 (BGBl. I S. 682),*

*das Gesetz zur Gleichstellung behinderter Menschen und zur Änderung anderer Gesetze  
vom 27. April 2002 (BGBl. I S. 1467),*

*das Dritte Gesetz zur Änderung verwaltungsverfahrenrechtlicher Vorschriften  
vom 21. August 2002 (BGBl. I S. 3322),*

*das Gesetz zur Änderung des Gesetzes über die Tätigkeit  
europäischer Rechtsanwälte in Deutschland  
und weiterer berufsrechtlicher Vorschriften für Rechts- und Patentanwälte,  
Steuerberater und Wirtschaftsprüfer  
vom 26. Oktober 2003 (BGBl. I S. 2074),*

*die Achte Zuständigkeitsanpassungsverordnung  
vom 25. November 2003 (BGBl. I S. 2304),*

*das Gesetz zur Reform des Zulassungs- und Prüfungsverfahrens  
des Wirtschaftsprüfungsexamens  
(Wirtschaftsprüfungsexamens-Reformgesetz - WPRefG)  
vom 1. Dezember 2003 (BGBl. I S. 2446),*

*das Gesetz zur Modernisierung des Kostenrechts  
(Kostenrechtsmodernisierungsgesetz - KostRMoG)  
vom 5. Mai 2004 (BGBl. I S. 718),*

*das Gesetz zur optionalen Trägerschaft von Kommunen  
nach dem Zweiten Buch Sozialgesetzbuch  
(Kommunales Optionsgesetz)  
vom 30. Juli 2004 (BGBl. I S. 2014),*

*das Gesetz zur Kontrolle von Unternehmensabschlüssen  
(Bilanzkontrollgesetz - BilKoG)  
vom 15. Dezember 2004 (BGBl. I S. 3408),*

*das Gesetz zur Vereinfachung und Vereinheitlichung der Verfahrensvorschriften  
zur Wahl und Berufung ehrenamtlicher Richter  
vom 21. Dezember 2004 (BGBl. I S. 3599),*

*das Gesetz zur Fortentwicklung der Berufsaufsicht  
über Abschlussprüfer in der Wirtschaftsprüferordnung  
(Abschlussprüferaufsichtsgesetz - APAG)  
vom 27. Dezember 2004 (BGBl. I S. 3846),*

*die Neunte Zuständigkeitsanpassungsverordnung  
(9. ZustAnpV)  
vom 31. Oktober 2006 (BGBl. I S. 2407),*

*das Zweite Gesetz zur Modernisierung der Justiz  
(2. Justizmodernisierungsgesetz)  
vom 22. Dezember 2006 (BGBl. I S. 3416),*

*das Gesetz zur Stärkung der Berufsaufsicht und  
zur Reform berufsrechtlicher Regelungen in der Wirtschaftsprüferordnung  
(Berufsaufsichtsreformgesetz - BARefG)  
vom 3. September 2007 (BGBl. I S. 2178),*

*das Gesetz zur Reform des Versicherungsvertragsrechts  
vom 23. November 2007 (BGBl. I S. 2631),*

*das Gesetz zur Neuregelung des Verbots der Vereinbarung von Erfolgshonoraren  
vom 12. Juni 2008 (BGBl. I S. 1000),*

*das Gesetz zur Reform des Verfahrens in Familiensachen  
und in den Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit  
(FGG-Reformgesetz)  
vom 17. Dezember 2008 (BGBl. I S. 2586),*

*das Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts  
(Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG)  
vom 25. Mai 2009 (BGBl. I S. 1102),*

*das Gesetz zur Umsetzung der Dienstleistungsrichtlinie im Gewerberecht und  
in weiteren Rechtsvorschriften  
vom 17. Juli 2009 (BGBl. I S. 2091),*

*das Gesetz zur Reform der Sachaufklärung in der Zwangsvollstreckung  
vom 29. Juli 2009 (BGBl. I S. 2258),*

*das Gesetz zur Änderung des Untersuchungshaftrechts  
(UHftRÄndG)  
vom 29. Juli 2009 (BGBl. I S. 2274),*

*das Vierte Gesetz zur Änderung der Wirtschaftsprüferordnung –  
Wahlrecht der Wirtschaftsprüferkammer  
vom 2. Dezember 2010 (BGBl. I S. 1746),*

*das Gesetz zur Umsetzung der Dienstleistungsrichtlinie  
in der Justiz und zur Änderung weiterer Vorschriften  
vom 22. Dezember 2010 (BGBl. I S. 2248),*

*das Gesetz zur Verbesserung der Feststellung und Anerkennung  
im Ausland erworbener Berufsqualifikationen  
vom 6. Dezember 2011 (BGBl. I S. 2515),*

*das Gesetz zur Stärkung der Rechte von Opfern sexuellen Missbrauchs  
(StORMG)  
vom 26. Juni 2013 (BGBl. I S. 1805),*

*das Gesetz zur Einführung einer Partnerschaftsgesellschaft mit beschränkter Berufshaftung  
und zur Änderung des Berufsrechts der Rechtsanwälte, Patentanwälte,  
Steuerberater und Wirtschaftsprüfer  
vom 15. Juli 2013 (BGBl. I S. 2386),*

*das Gesetz zur Strukturreform des Gebührenrechts  
vom 7. August 2013 (BGBl. I 3154),*

*das Gesetz zur Änderung des Prozesskostenhilfe- und Beratungshilferechts  
vom 31. August 2013 (BGBl. I S. 3533),*

*die Zehnte Zuständigkeitsanpassungsverordnung  
vom 31. August 2015 (BGBl. I S. 1474),*

*das Gesetz zur Umsetzung  
der aufsichts- und berufsrechtlichen Regelungen der Richtlinie 2014/56/EU  
sowie zur Ausführung der entsprechenden Vorgaben der Verordnung (EU) Nr. 537/2014  
im Hinblick auf die Abschlussprüfung von Unternehmen von öffentlichem Interesse  
(Abschlussprüferaufsichtsreformgesetz – APAREG)  
vom 31. März 2016 (BGBl. I S. 518),*

*das Gesetz zur Umsetzung der prüfungsbezogenen Regelungen der Richtlinie 2014/56/EU  
sowie zur Ausführung der entsprechenden Vorgaben der Verordnung (EU) Nr. 537/2014  
im Hinblick auf die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse  
(Abschlussprüfungsreformgesetz – AREG)  
vom 10. Mai 2016 (BGBl. I S. 1142),*

*Zweites Gesetz zur Novellierung von Finanzmarktvorschriften  
aufgrund europäischer Rechtsakte  
(Zweites Finanzmarktnovellierungsgesetz – 2. FiMaNoG)  
vom 23. Juni 2017 (BGBl. I S. 1693),*

*Gesetz zur Umsetzung der Vierten EU-Geldwäscherichtlinie,  
zur Ausführung der EU-Geldtransferverordnung und zur  
Neuorganisation der Zentralstelle für Finanztransaktionsuntersuchungen  
vom 23. Juni 2017 (BGBl. I S. 1822),*

*Gesetz zur Umsetzung der Zweiten Zahlungsdiensterichtlinie  
vom 17. Juli 2017 (BGBl. I S. 2446),*

*Gesetz zur Neuregelung des Schutzes von Geheimnissen  
bei der Mitwirkung Dritter an der Berufsausübung schweigepflichtiger Personen  
vom 30. Oktober 2017 (BGBl. I S. 3618),*

*Zweites Gesetz zur Anpassung des Datenschutzrechts  
an die Verordnung (EU) 2016/679 und zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2016/680  
(Zweites Datenschutz-Anpassungs- und Umsetzungsgesetz EU – 2. DSAnpUG-EU)  
vom 20. November 2019 (BGBl. I S. 1626),*

*Gesetz zur Umsetzung der Verhältnismäßigkeitsrichtlinie (Richtlinie (EU) 2018/958)  
im Bereich öffentlich-rechtlicher Körperschaften  
vom 19. Juni 2020 (BGBl. I S. 1403),*

*Gesetz zur Stärkung der Finanzmarktintegrität  
(Finanzmarktintegritätsstärkungsgesetz – FISG)  
vom 3. Juni 2021 (BGBl. I S. 1534),*

*Gesetz zur Modernisierung des notariellen Berufsrechts  
und zur Änderung weiterer Vorschriften  
vom 25. Juni 2021 (BGBl. I S. 2154),*

*Gesetz zur Neuregelung des Berufsrechts  
der anwaltlichen und steuerberatenden Berufsausübungsgesellschaften  
sowie zur Änderung weiterer Vorschriften im Bereich der rechtsberatenden Berufe  
vom 7. Juli 2021 (BGBl. I S. 2363),*

*Gesetz zur Förderung verbrauchergerechter Angebote  
im Rechtsdienstleistungsmarkt  
vom 10. August 2021 (BGBl. I S. 3415),*

## Einleitung

*Ein WPO-Kommentar kann sich nicht auf die Kommentierung der WPO beschränken. Das Berufsrecht der WP ist so vielseitig wie der WP-Beruf. Die Einleitung gibt einen Überblick über die Normen, die das Berufsrecht insgesamt ausmachen und verweist auf grundsätzliche Kommentierungen an anderer Stelle wie bspw. zur Anwendung des Berufsrechts bei Mehrfachberufsträgern (vgl. zu Vor § 43) oder zur zusammengefassten Darstellung der Vielzahl der WPO-Vorschriften und außerhalb der WPO liegender Regeln, die für eine fachlich anerkannte Leistung der WP und vBP stehen und dieser einen Rahmen geben (vgl. zu § 43 Abs. 1 Satz 1 Gewissenhaftigkeit).*

*Der Überblick über das Berufsrecht wird durch einen Abriss der Entstehung des Berufes und des Berufsrechts und seiner Entwicklung ergänzt. Er endet mit einer Übersicht über die Novellierungen durch das Gesetz zur Stärkung der Finanzmarktintegrität (FISG), welches insbesondere die politische Antwort auf den in 2019 offenbar gewordenen Wirecard-Skandal sein soll. Weitere Artikelgesetze z.B. zum Berufsgesellschaftsrecht der Rechtsanwälte, Steuerberater und Patentanwälte und zur Modernisierung des Berufsrechts der Notare haben auch Änderungen an der WPO vorgenommen, die insbesondere das Ziel verfolgten, die Berufsrechte anzugleichen.*

*Abschließend werden noch die bisherige Entwicklung der WPO seit 1961 bewertet und mögliche Perspektiven einer Weiterentwicklung des Berufsrechts aufgezeigt.*

## Inhaltsübersicht

	Rn.
I. Die Wirtschaftsprüferordnung als Teil des Berufsrechts und übergeordnetes Recht . . . . .	1–25
1. Allgemeines . . . . .	1–3
2. Europäisches Recht . . . . .	4–7
3. Deutsches Verfassungsrecht . . . . .	8–25
a) Grundsatz der Berufsfreiheit (Art. 12 GG) . . . . .	10–13
b) Grundsatz der Verhältnismäßigkeit . . . . .	14–18
c) Gleichheitsgebot (Art. 3 GG) . . . . .	19–21
d) Formelle Anforderungen an Regelungen der Berufsausübung . . . . .	22–25
II. Regelungen des Berufsrechts . . . . .	26–63
1. Abschlussprüferverordnung . . . . .	27–28
2. Wirtschaftsprüferordnung . . . . .	29–31
3. Ergänzungen der WPO durch Ausführungsgesetze . . . . .	32–41
a) Verordnungen . . . . .	35–37
b) Satzungsrecht . . . . .	38–41
4. Berufsrechtlich relevante Regelungen in anderen Gesetzen . . . . .	42–52
a) Allgemeine Regelungen für WP in anderen Bundesgesetzen . . . . .	43–46
b) Begründung von Vorbehaltsaufgaben für WP in anderen Bundesgesetzen . . . . .	47–52



5.	Regelungen ohne Normcharakter . . . . .	53–63
a)	(Frühere) Berufsrichtlinien, Selbstbindung der WPK und der APAS . . . . .	54–58
b)	Nationale und internationale Standards . . . . .	59–63
III.	Historie, Trends und Weiterentwicklung des Berufsrechts der WP . . . . .	64–80
1.	Entwicklung bis zur WPO 1961 . . . . .	66–68
a)	Die Jahre 1931 – 1945 . . . . .	66–67
b)	Die Jahre 1945 – 1961 . . . . .	68
2.	Erlass der WPO im Jahre 1961 . . . . .	69–70
3.	Änderungen der WPO . . . . .	71–80
a)	Wesentliche Änderungen der WPO seit 1961 . . . . .	71
b)	Zäsur: Die Novellierung der WPO durch die 8. WPO-Novelle 2016 (APAReG) und Folgeänderungen . . . . .	72–75
c)	Wesentliche Änderungen der WPO seit 2016 . . . . .	76–80
4.	Allgemeine Tendenzen des Berufsrechts seit 1961 und zukünftige Entwicklung . . . . .	81–84

## I. Die Wirtschaftsprüferordnung als Teil des Berufsrechts und übergeordnetes Recht

### 1. Allgemeines

#### 1 Die Wirtschaftsprüferordnung (WPO) wird

- durch höherrangiges Recht bestimmt (EU-Recht, Verfassungsrecht),
- durch andere formelle (gleichrangige) Gesetzes flankiert (HGB u. a.) und ist ihrerseits
- für untergesetzl. Regelungen wie Verordnungen und Satzungen (Berufssatzung, Satzung für Qualitätskontrolle) maßgebend wie auch
- für fachliche Standards, die nur bei Berücksichtigung aller gesetzl. Anforderungen die erstrebte Allgemeingültigkeit erlangen können – selbst ja keine normativen Regelungen sind.

Die **WPO ist also ein ganz wesentlicher Teil des Berufsrechts** und zugleich maßgebend für das Verständnis eines berufsrechtlichen Bezugs von Regelungen außerhalb der WPO.

#### 2 Die WPO ist auch für sich gesehen vielseitig und erstreckt sich auf unterschiedliche Regelungsbereiche. Sie regelt nicht nur

- die wesentlichen Rechte und Pflichten des WP/vBP-Berufs, sondern auch
- den Zugang zum Beruf,
- die berufliche Selbstverwaltung sowie
- die Aufsicht über die Selbstverwaltung einschl. der Gerichtsbarkeit.

Der Namen des Gesetzes indiziert, dass das Berufsrecht von Wirtschaftsprüferinnen und Wirtschaftsprüfern geregelt ist (der neutrale Begriff lautet „Berufsangehörige“, vgl. § 1 Abs. 1 Satz 1). Gleichwohl regelt die WPO das **Berufsrecht von zwei Berufen (WP/vBP)**. Die Fokussierung im Gesetzestitel und in den einzelnen Normen auf den WP erklärt sich aus dem seit dem Erlass der WPO im Jahr 1961 verfolgten Ziel, den vBP-Beruf auf den WP-Beruf überzuleiten. Dass und welche Rechte und Pflichten nach der WPO auch für den Beruf der vBP gelten, folgt aus den Verweisen der speziellen vBP-Regelungen in §§ 128 bis 130. Im Fall einer abgeschlossenen Überleitung könnte sich die Gesetzesanpassung auf die Streichung dieser Vorschriften beschränken. Eine diesbezügliche Initiative des Vorstands der WPK aus 2019 liegt bisher noch im BMWK.

## 2. Europäisches Recht

Das europäische Recht vor dem deutschen Verfassungsrecht anzusprechen indiziert den **Vorrang europäischen Rechts vor deutschem Verfassungsrecht**. Europäisches Recht, soweit es sich als Ordnungsrecht an die EU-Bürger und/oder die Mitgliedsstaaten wendet oder als Richtlinienrecht an Mitgliedstaaten, ist vorrangig anzuwenden. Verfassungsrechtlich besteht formal kein Überordnungs- und Unterordnungsverhältnis. Artikel 23 Abs. 1, 1a GG legen die prinzipielle Vereinbarkeit des europäischen Rechts mit Verfassungsrecht dar. Eine Kontrolle der Einhaltung deutscher Grundrechte durch das BVerfG ist dadurch nicht ausgeschlossen. Bei dem hier relevanten Schutzgut der Freiheit der Berufsausübung kann aber davon ausgegangen werden, dass die Grundrechtecharta und deutsches Verfassungsrecht weitgehend identisch sind (so Beul, Auflösungserscheinungen bei der Berufsaufsicht der Wirtschaftsprüferkammer oder Beginn der Beseitigung des Kammerwesens?, DStR 2014, 2410, 2413/2414). Wie dies in einem konkreten Einzelfall und einer dementsprechenden Einzelschrift zu beurteilen ist, ist eine andere Frage.

Für den WP-Beruf hat erstmals die 8. EU-Richtlinie (Prüferrichtlinie) aus dem Jahr 1984 die **Bedeutung des EU-Rechts** deutlich gemacht. Sie war in Deutschland für das BiRiLiG maßgebend, mit dem die Prüfungspflicht auf Kapitalgesellschaften erstreckt und die Neuordnung des Prüferberufs geregelt wurde. Die 8. EU-Richtlinie (hier: AP-RL 1984) wurde 2006 durch die EU-Abschlussprüferrichtlinie (AP-RL) abgelöst, zu der bereits parallel und nach Inkrafttreten zur formellen Umsetzung WPO-Novellen erlassen wurden. Die AP-RL 2006 wurde ihrerseits im Jahr 2014 (16.4.2014) novelliert und durch eine Abschlussprüferverordnung ebenfalls vom 16.4.2014 für den Bereich der gesetzl. AP von Unternehmen von öffentl. Interesse ergänzt.

**EU-Richtlinien** setzen zwar kein in den EU-Mitgliedstaaten unmittelbar anwendbares Recht, weil sie sich nicht direkt an die Bürger in den Mitgliedsstaaten der EU richten, sondern nur an die Mitgliedstaaten selbst. Diese müssen allerdings jede Richtlinie in innerstaatliches Recht umsetzen – dabei sind die Ziele der Richtlinie verbindlich, den Mitgliedstaaten bleibt jedoch die Wahl der Form und der Mittel zur Erreichung der Ziele überlassen (vgl. Art. 189 EWG-Vertrag). Darüber hinaus

können EU-Richtlinien als Auslegungshilfen für darauf basierendes nationales Recht herangezogen werden.

- 7 Anders ist es bei einer **EU-Verordnung**, die in jedem Mitgliedstaat **unmittelbar anwendbares Recht darstellt** (vgl. Art. 198 EWG-Vertrag). Sie geht dem nationalen Recht vor. Eine **Verordnung mit berufsrechtlichen Regelungen für WP** gibt es – bezogen auf Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentl. Interesse – erstmals seit 2014. Die AP-VO trat erst am 17.6.2016 in Kraft, so dass Deutschland, wie die anderen Mitgliedsstaaten auch, den Spielraum hatte, die AP-RL 2014 in deutsches Recht innerhalb der dafür vorgesehenen Zweijahresfrist umzusetzen und ggf. weitere deutsche Rechtsvorschriften mit den Regelungen der AP-VO zu koordinieren (vgl. im Einzelnen § 43 Rn. 876 ff., 881 zum Richtlinienrecht und Ordnungsrecht der EU allgemein, zu den Inhalten der AP-VO im Einzelnen vgl. Rn. 889 ff.). Von unmittelbarer Geltung auch für den WP-Beruf sind schon seit längerem die IAS, die allerdings kein Berufsrecht im engeren Sinn darstellen (vgl. auch noch Rn. 42 ff., 46).

### 3. Deutsches Verfassungsrecht

- 8 Die **WPO muss mit dem Grundgesetz (GG) vereinbar** sein. Wenn und soweit Bestimmungen der WPO im Widerspruch zum GG stehen, sind sie verfassungswidrig und damit unwirksam. Ist ein Gesetz der Auslegung zugänglich, wird diese durch das Verfassungsrecht bestimmt. Insbesondere geht es dabei um die Vereinbarkeit von Bestimmungen des Berufsrechts mit Art. 12 Abs. 1 GG sowie die **Frage der Verhältnismäßigkeit von Einschränkungen der Berufsausübung mit den damit verfolgten öffentl. Interessen**. Dabei haben sich die Wertungen und Abwägungen seit Erlass der WPO im Jahre 1961 z.T. erheblich geändert, so dass Regelungen, die früher einmal als verhältnismäßig galten, dies nach heutigen Maßstäben nicht mehr sein müssen.
- 9 Die Befugnis, einen solchen Widerspruch und damit die **Unwirksamkeit festzustellen**, hat allein das **BVerfG**. Wenn und soweit andere Gerichte bei der Anwendung der WPO der Auffassung sind, eine Vorschrift der WPO sei verfassungswidrig und es bestehe auch nicht die Möglichkeit einer verfassungskonformen Auslegung, dann müssen sie diese Frage dem BVerfG vorlegen, wenn es auf diese Rechtsfrage für die Entscheidung ankommt (vgl. Art. 100 GG). Die berufliche Selbstverwaltung **WPK** als Teil der öffentl. Verwaltung ist an das Gesetz gebunden, auch wenn von ihr im Einzelfall die Nichtanwendung von für verfassungswidrig gehaltenen Vorschriften erwartet wird; dies gilt gleichermaßen für die berufsstandsunabhängige Aufsichtsstelle beim Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle **APAS**.
- a) **Grundsatz der Berufsfreiheit (Art. 12 GG)**
- 10 Alle Deutschen haben nach Art. 12 Abs. 1 Satz 1 GG das Recht, ihren Beruf frei zu wählen (**sog. Grundsatz der Berufsfreiheit**). Die Berufsausübung kann aber nach Art. 12 Abs. 1 Satz 2 GG durch Gesetz oder aufgrund eines Gesetzes geregelt werden. Neben der Handwerksordnung sind die Berufsrechte der Freien Berufe

einschl. der WPO die typischen Berufsausübungsregelungen i. S. des Art. 12 Abs. 1 Satz 2 GG.

**Regelungen der Berufsausübung** sind nicht darauf beschränkt, ledigl. die Ausübung des frei gewählten Berufes zu reglementieren; sie können sich auch darauf erstrecken, den Zugang zu einem Beruf zu regulieren und deswegen im Ergebnis das Recht, einen Beruf frei zu wählen, beschränken (so das BVerfG seit dem sog. Apothekenurteil vom 11.6.1958 – 1 BvR 596/56, BVerfGE 7, 377, in ständiger Rspr.; erläuternd Kämmerer in Münch/Kunig, GGK, Art. 12 Rn. 59 ff. und Manssen in Mangoldt/Klein/Starck, GGK, Art. 12 Rn. 51 ff., 66 ff.). 11

Die Regelungsbefugnis des Gesetzgebers erstreckt sich auf die **Berufswahl** und die **Berufsausübung** nicht in gleicher Intensität. Die Regelungsbefugnis ist um der Berufsausübung willen gegeben und darf nur unter diesem Gesichtspunkt auch in die Freiheit der Berufswahl eingreifen; inhaltlich ist sie umso freier, je mehr sie reine Ausübungsregelung ist, umso enger, je mehr sie auch die Berufswahl betrifft (BVerfG 11.6.1958, a. a. O., amtl. Leitsatz 5 und seitdem allg. herrschende Auffassung). Regelungen, die nicht erst die Ausübung, sondern schon den **Zugang zu einem Beruf** beschränken, stellen deswegen einen **besonders schweren Eingriff** in die Berufsfreiheit dar. Sie dürfen nur dann und in dem Maße erfolgen, als Regelungen auf der Ebene der Berufsausübung nicht ausreichen (sog. Stufentheorie – vgl. Kämmerer a. a. O., Rn. 59 und Manssen a. a. O., Rn. 125 ff., 139 ff.). 12

Die **WPO gehört zu den Berufsausübungsregelungen**, die nicht nur die **eigentliche Berufsausübung**, sondern auch den **Zugang zum Beruf** (WP-Bestellung nur nach WP-Examen) regeln. Sie regelt ebenso wie viele Berufsordnungen die **Organisation des Berufs und die Aufsicht über den Beruf**. 13

#### **b) Grundsatz der Verhältnismäßigkeit und Bestimmtheitsgebot**

Alle Regelungen, mit denen die nach Art. 12 Abs. 1 Satz 1 GG garantierte Berufsfreiheit eingeschränkt wird, müssen durch Gründe des Gemeinwohls gerechtfertigt sein. Gründe des Gemeinwohls rechtfertigen die Beeinträchtigung der Berufsfreiheit aber nicht immer, sondern nur dann, wenn die Regelung dem **Grundsatz der Verhältnismäßigkeit** entspricht, d. h. das gewählte Mittel muss geeignet und erforderlich sein, um dem Gemeinwohl in dem angestrebten Sinne zu dienen und darf bei der Abwägung zwischen der Schwere des Eingriffs und dem angestrebtem Zweck nicht unzumutbar sein. 14

Auf der Ebene der Berufsausübung hat der Gesetzgeber einen weiten Gestaltungsspielraum. Eine Regelung auf dieser Stufe wird grds. durch jede sachgerechte und vernünftige Erwägung des Gemeinwohls gerechtfertigt. Der Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers wird enger, wenn er die Berufswahl betrifft oder sich darauf nachhaltig auswirkt. Die **Anforderungen an die Gründe des Gemeinwohls und die Verhältnismäßigkeit des Eingriffs** sind deswegen bei Zugangsbeschränkungen höher als bei Regelungen zur Ausübung des Berufs im engeren Sinne. 15

- 16 Die mit der WPO verbundenen Beeinträchtigungen der Berufsfreiheit, d. h. für die Berufswahl und die Berufsausübung werden wie bei den anderen Freien Berufen damit gerechtfertigt, dass **ein hohes öffentl. Interesse** daran besteht, dass die Aufgaben, die dem WP – ggf. ausschl. – übertragen sind, nur von Personen ausgeübt werden, die nachgewiesenermaßen dafür geeignet sind (Berufswahl) und bei ihrer Tätigkeit (Berufsausübung) strengen Regelungen und Beschränkungen unterliegen. Es ist allg. Auffassung, dass vom Grundsatz her die konkreten Regelungen der WPO „verhältnismäßig“ und nicht unzumutbar sind.
- 17 Auf dieser Linie liegt die Entwicklung, dass dem **Verhältnismäßigkeitsgrundsatz zunehmend auch im Rahmen differenzierender gesetzl. Regelungen** Rechnung getragen wird. So kennt die WPO insb. nach der 8. WPO-Novelle (APaReG 2016) Regelungen, die bei **gesetzl. AP nach § 316 HGB** anwendbar sind (u. a. §§ 51b Abs. 5, 51c, 55b Abs. 2 und 3), die bei **gesetzl. AP** anwendbar sind (§§ 43 Abs. 3 Satz 2, 55b Abs. 4), die bei **AP** anwendbar sind (§§ 43 Abs. 5, 6) oder „**schlicht**“ bei **Prüfungen** (nur § 43 Abs. 4). Zur **verhältnismäßigen Anwendung zunächst uneingeschränkter Pflichten durch entsprechende Hinweise im Gesetz** vgl. zu den Pflichten im Rahmen des GwG § 43 Rn. 826, 832. Differenzierte Regelungen sind in ihrem Ansatz richtig und nehmen den Behörden und Gerichten das Problem, nach allg. Grundsätzen über die verhältnismäßige Anwendung umfassender Normen entscheiden zu müssen. Insbesondere an Vorbehaltsaufgaben eines Berufs orientierte Regelungen erleichtern auch die interdisziplinäre Zusammenarbeit, weil sich für die anderen Berufe mögliche (indirekte) Anwendungsfragen nicht stellen (siehe auch Vor § 43 Rn. 21 ff. zur Anwendung des strengeren oder sachnäheren Berufsrechts).
- 18 Dem **verfassungsrechtlichen Bestimmtheitsgebot des Art. 103 Abs. 2 GG** trägt der überwiegende Teil der häufig sogar sehr kleinteiligen Regelungen der WPO Rechnung. Nicht ganz bedenkenfrei sind insoweit das **Gebot der gewissenhaften Berufsausübung und das Gebot berufswürdigen Verhaltens**. Es ist anerkannt, dass die Normen dann keine Anwendung finden, wenn es in der WPO eine spezielle Anwendungsnorm gibt (vgl. die strafrechtlichen Grundsätze zur Gesetzeskonkurrenz, BGH 4.12.1989 – AnwZ (B) 55/89, BRAK-Mitt. 1990, 250); so ist eine fehlende BHV zwar auch Ausdruck einer nicht gewissenhaften Berufsausübung, vorwerfbar ist aber ein Verstoß gegen § 54. Im Übrigen ist das Problem der unmittelbaren Anwendung der genannten Tatbestände eher ein Thema der geringeren Regelungsintensität (Kuhls/Raab, StBerG, § 57 Rn. 6, 7, 150 m. w. N.); in der praktischen BA werden konkretisierende Satzungsregeln und Normen außerhalb des Berufsrechts im engeren Sinne zur Auslegung einer gewissenhaften Berufsausübung oder eines berufswürdigen Verhaltens herangezogen werden (vgl. auch noch Rn. 26).
- c) **Gleichheitsgebot (Art. 3 GG)**
- 19 Artikel 3 GG mit dem dort verankerten **Gleichheitsgebot** hat für das Berufsrecht an Bedeutung gewonnen – wenn auch mit einer ganz anderen Zielrichtung als Art. 12 GG. Das Gleichheitsgebot wird berufsrechtlich vor allem dann **relevant, wenn**

**gleichgelagerte Sachverhalte in mehreren Berufsrechten unterschiedlich geregelt** werden. Die **Zulässigkeit der Differenzierung** hängt dann davon ab, ob gleiche oder ähnliche Sachverhalte nicht doch „anders“ gelagert sind, d. h. dass insb. wegen der **Unterschiede in den betroffenen Berufsbildern** unterschiedliche Regelungen erforderlich oder zumindest zulässig sein können. Dabei ist beim WP ähnlich wie beim Notar zu berücksichtigen, dass er **als gesetzl. APr eine öffentl. Funktion** wahrnimmt.

Ein plastisches Beispiel für eine verfassungswidrige Ungleichbehandlung bot die Frage der **Zulässigkeit einer Sozietät mit einem RA-Notar**, die der Gesetzgeber über lange Jahre mit Billigung des BVerfG (4.7.1989 – 1 BvR 1460/85, 1 BvR 1239/87, Stbg 1990, 20) nur dem RA, nicht aber dem WP gestattet hatte. Erst 1998 hat das BVerfG (8.4.1998 – 1 BvR 1773/96, BVerfGE 98, 49 ff, NJW 1998, 2269) unter ausdr. Aufgabe seiner früheren Rspr. u. a. wegen zwischenzeitlicher Änderungen im Berufsrecht der WP und der RA in dieser Differenzierung einen Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 GG gesehen; die Unterschiede in den Berufsbildern von WP und RA seien nicht (mehr) so groß, dass sie eine unterschiedliche Regelung der Sozietätsfähigkeit rechtfertigten. Wenige Monate später wurde dann die Sozietät zwischen einem RA-Notar und einem WP vom Gesetzgeber ausdr. zugelassen. 20

Es ist allerdings in erster Linie **Sache des Gesetzgebers, die Berufsrechte** – insb. der verwandten Berufe – **zu harmonisieren oder zu differenzieren** (BVerfG 19.11.1991 – 1 BvR 743/90, Stbg 1992, 252). Vorschläge für eine möglichst weitgehende Harmonisierung der verschiedenen Berufsrechte hatte ein von der WPK, BRAK, BStBK und PAK eingerichteter Arbeitskreis erarbeitet, von denen einige 2007 im Rahmen der 7. WPO-Novelle und andere 2008 im Rahmen des 8. StBerÄG berücksichtigt wurden. Einen Meinungs austausch der Berufskammern zu berufsrechtlichen Fragestellungen gibt es unverändert, Harmonisierungsbemühungen jedoch nur noch fallbezogen (vgl. auch Maxl, Das Berufsrecht der Wirtschaftsprüfer – Schrittmacher der Modernisierung? WPK-Mag. 2/2017, 47 und AnwBl 2017, 390). 21

#### **d) Formelle Anforderungen an Regelungen der Berufsausübung**

Artikel 12 Abs. 1 Satz 2 GG stellt Regelungen „durch Gesetz“ oder „aufgrund eines Gesetzes“ nebeneinander. Unter „**Gesetz**“ versteht man ein „förmliches“ Gesetz, das in dem für Gesetze vorgesehenen Verfahren (zu Bundesgesetzen vgl. Art. 70 ff. GG) erlassen worden ist; „**aufgrund eines Gesetzes**“ meint andere Normen wie Verordnungen, Satzungen o. ä., die nicht nach Art. 70 ff. GG, sondern in anderer Weise, aber immer auf der Basis einer in einem förmlichen Gesetz geregelten Ermächtigungsgrundlage erlassen werden (Kämmerer in Münch/Kunig, GGK, Art. 12 Rn. 53 ff.). 22

Aus dem **scheinbar gleichwertigen Nebeneinander von „Gesetz“ und „aufgrund eines Gesetzes“** kann man nicht ableiten, dass es keinen Unterschied macht, in welcher der danach möglichen Formen eine Einschränkung der Berufsfreiheit 23

erfolgt. **Alle wesentlichen Eingriffe in die Berufsfreiheit müssen durch ein Gesetz selbst erfolgen** (Kämmerer a. a. O., Rn. 53). Einschränkungen der Berufsfreiheit „aufgrund eines Gesetzes“, d. h. durch Rechtsverordnung oder Satzungsrecht, sind nur dann und in dem Maße möglich, wie es sich um nicht-wesentliche Einschränkungen der Berufsfreiheit oder mehr noch um Konkretisierungen von gesetzl. Regelungen zur Berufsausübung handelt.

- 24 Zu den wesentlichen Einschränkungen, die **durch Gesetz** erfolgen müssen, gehören danach
- alle Regelungen, die die Freiheit der Berufswahl betreffen (**Zulassungsvoraussetzungen**) und
  - alle Regelungen, die von einschneidender Bedeutung für die Berufstätigkeit sind (**sog. statusbildende Regelungen**).
- 25 Nur **Regelungen, die die Berufsausübung betreffen und keinen statusbildenden Charakter haben**, können vom Gesetzgeber **einem anderen wie z. B. einer öffentl.-rechtlichen Berufskammer überlassen** werden (BVerfG 14.7.1987 – 1 BvR 537/81, 1 BvR 195/87 zu den anwaltlichen Standesrichtlinien, BVerfGE 76, 171 ff. (185), bestätigt durch Beschl. vom 8.4.1998 – 1 BvR 1773/96, BVerfGE 98, 49 ff., 60, zum „Ende“ des Verbots einer Sozietät zwischen Anwaltsnotaren und WP). Die **Folgewirkungen formeller Gesetze und solchermaßen untergesetzlicher Regelungen sind jedoch identisch**, d. h. auch aufgrund gesetzl. Ermächtigungen erlassene Verordnungen und Satzungen haben Gesetzeskraft in dem von ihnen erfassten sachlichen Umfang und persönlichen Adressatenkreis und sind insoweit allgemeingültig, d. h. von den Adressaten, den Behörden und Gerichten zu beachten (vgl. § 57 Rn. 128 ff., 132).

## II. Regelungen des Berufsrechts

- 26 Die **WPO regelt den Kernbereich des Berufsrechts**, für den speziellen Bereich der **AP bei Unternehmen von öffentl. Interesse seit 2016 auch die AP-VO** (Rn. 7). Die WPO wird ergänzt durch sog. **Ausführungsgesetze**. Dies sind zunächst die WPO ergänzende Rechtsverordnungen. Auch die Berufssatzung WP/vBP und die Satzung für QK sind Gesetze in diesem Sinne, da durch konkrete WPO-Ermächtigungen legitimiert. Zusätzlich bestimmen **andere formelle (gleichrangige) Gesetze** wie das HGB z. B. über die dortigen Regeln zur Unabhängigkeit und Besorgnis der Befangenheit des AP<sub>r</sub> mittelbar das Verständnis insoweit allg. gehaltener WPO Regelungen (vgl. zu § 43 Abs. 1 Satz 1 und § 49, in denen nur die Pflichten zur Unabhängigkeit und zur Vermeidung einer Besorgnis der Befangenheit als solche geregelt sind und in der BS WP/vBP nicht nur unter Beachtung vereinzelter Konkretisierungen in der WPO, sondern auch unter Beachtung der aus Satzungs-sicht ebenfalls übergeordneten HGB Regelungen konkretisiert werden). Auch die Berufspflichten der gewissenhaften Berufsausübung und des berufswürdigen Verhaltens sind für sich genommen eher unbestimmte Regelungen und als (sehr) allg. gehaltene Berufspflichten **Schnittstellen zwischen dem Berufsrecht im engeren Sinne zu anderen gesetzl. Regelungen** mit beruflicher Relevanz. Sie werden durch

andere gesetzl. Regelung mit Leben gefüllt (vgl. § 43 Rn. 56, wonach es mit der Pflicht zur Gewissenhaftigkeit nicht vereinbar ist, gegen andere gesetzl. Regelungen mit Bezug zur beruflichen Tätigkeit zu verstoßen sowie zur Berufswürdigkeit § 43 Rn. 597, wonach dies im Ausnahmefall sogar bei außerberuflichen Gesetzesverstößen der Fall sein kann). Ein weiteres Instrument zur Konkretisierung i. S. auch des Bestimmtheitsgebots ist die Berufssatzung WP/vBP; nicht zuletzt sind – ebenfalls über die genannten gesetzl. Schnittstellen, aber auch über § 4 Abs. 1 BS WP/vBP – **fachliche Regeln i. S. von Standards** zu beachten, die für sich gesehen keine normative Wirkung haben (vgl. auch noch Rn. 53 ff.).

### 1. Abschlussprüferverordnung

Die AP-VO hat Gesetzesqualität. Sie regelt nur **Teile des Berufsrechts**, geht inso- 27  
weit aber der WPO vor. Die AP-VO erstreckt sich auf das **Segment der AP von Unternehmen von öffentl. Interesse** und regelt insoweit – adressiert auch an den deutschen WP und die Berufsgesellschaften – einzelne Berufspflichten wie solche zur Unabhängigkeit (speziell zum Verhältnis zwischen Prüfungsleistungen und Nichtprüfungsleistungen oder zur Rotation), zur Honorargestaltung, zu Mitteilungspflichten an Behörden oder zum Transparenzbericht (vgl. im Einzelnen auch die Übersicht § 43 Rn. 951 ff.). Der deutsche Gesetzgeber wiederum muss darauf achten, dass er im Rahmen seiner berufsrechtlichen Regelungen (wie insb. in der WPO) keine Kollisionen zu den AP-VO Regelungen herbeiführt. Er muss auch an ihn gerichtete VO-Regelungen umsetzen, mit denen der EU-Gesetzgeber Vorgaben zu der in den Mitgliedstaaten zu regelnden einzurichtenden Aufsichten regelte (vgl. § 43 Rn. 879, 883).

Die **Aufsicht über die Einhaltung der Berufspflichten nach der AP-VO** führt 28  
nicht mehr die WPK. Diese Aufgabe wurde im Rahmen der 8. WPO-Novelle aufgrund entsprechender Vorgaben an den deutschen Gesetzgeber einer berufsstands-unabhängigen Behörde übertragen (Abschlussprüferaufsichtsstelle, vgl. zu § 43 Rn. 884 und § 66a). Die WPK berät jedoch unverändert zu allen Fragen des Berufsrechts (§ 43 Rn. 887, § 57 Rn. 59).

### 2. Wirtschaftsprüferordnung

Ein **umfassendes Berufsrecht**, wie es für einen Freien Beruf wie den WP erforder- 29  
lich ist, muss insb. die **folgenden Regelungsbereiche** abdecken:

- Unter welchen Voraussetzungen und wie kann man die Berufsqualifikation WP erwerben und wann verliert man sie – und dies getrennt für nat. Personen und Gesellschaften?
- Welches sind die Rechte und Pflichten, die mit der Ausübung des Berufes verbunden sind?
- Wie ist die Aufsicht über die Einhaltung der beruflichen Pflichten ausgestaltet und welche Sanktionen erfolgen bei Verletzung der berufsrechtlichen Pflichten?



- In welchem organisatorischen Rahmen erfolgt die Umsetzung des Berufsrechts, vor allem auch, in welchem Maße und wie erfolgt eine Selbstverwaltung des Berufs?

**30** Die **Gliederung der WPO** lässt deutlich erkennen, dass und wo diese und andere Regelungsbereiche abgedeckt werden; es werden **jeweils die thematisch zusammengehörenden Bestimmungen in „Teilen“ zusammengefasst:**

### **1. Allgemeine Vorschriften (§§ 1 bis 4b)**

zu den „Basics“ des WP-Berufes, insb. zum Kreis der betroffenen Personen (§ 1), seinem Berufsbild (§ 2) und zur Selbstverwaltung (§ 4).

### **2. Voraussetzungen für die Berufsausübung (§§ 5 bis 42)**

zum Zugang zum Beruf (Prüfung und Bestellung einschl. Erlöschen, Widerruf und Rücknahme) für nat. Personen und die entsprechenden Vorschriften für die WPG.

### **3. Rechte und Pflichten der WP (§§ 43 bis 56)**

zu den materiellen Rechten und insb. Pflichten des WP bei der Berufsausübung, vor allem, in welchem Rahmen er nach seiner Bestellung diesen Beruf ausüben darf (§§ 43a, 44b) und was er bei der Durchführung seiner Aufträge berufsrechtlich zu beachten hat; die entsprechende Anwendung auf WPG regelt § 56.

### **4. Organisation des Berufes (§§ 57 bis 61)**

zur Organisation der beruflichen Selbstverwaltung des WP-Berufes, d. h. der WPK, ihrer Aufgaben und Befugnisse sowie ihrer inneren Organisation und Struktur. Die davon nicht zu trennende Rechtsaufsicht durch das BMWK und der Rechts- und Fachaufsicht durch die APAS ist im Teil „Berufsaufsicht“ geregelt (§ 66).

### **5. Berufsaufsicht (§§ 61a bis 71)**

zu den Zuständigkeiten in der BA (WPK = § 61a, APAS = § 66a Abs. 6), zu den Ermittlungsmöglichkeiten in der BA und den seit der 8. WPO-Novelle umfassenden Maßnahmemöglichkeiten der WPK und der APAS bis hin zur Ausschließung aus dem Beruf.

### **6. Berufsgerichtsbarkeit (§§ 71a bis 127)**

zur Überprüfung von Berufsaufsichtsentscheidungen der WPK und der APAS durch staatliche Gerichte und das dabei zu beachtende Verfahren.

### **7. Regelungen für vBP und BPG (§§ 128 bis 130)**

zur generellen Ausdehnung der vorstehend genannten Vorschriften für die WP und WPG auf die vBP und BPG einschl. der (geringfügigen) berufsrechtlichen Abweichungen und der Schließung dieses Berufes durch die inzwischen abgeschaffte Möglichkeit, das Examen zum vBP abzulegen.

Seit der Erstauflage 2008 hat sich der Hense/Ulrich als Kommentar zur WPO zu einem unverzichtbaren Nachschlagewerk für jeden Berufsangehörigen und viele andere entwickelt, die sich mit dem Berufsrecht der Wirtschaftsprüfer und vereidigten Buchprüfer befassen.

Für die vierte Auflage 2022 wurde das Werk weitreichend überarbeitet. Es konnten erste Erfahrungen mit den umfassenden Änderungen durch das Abschlussprüferaufsichtsreformgesetz (APAREG) verarbeitet werden und ebenso die bisherigen Erfahrungen mit den Anforderungen der EU-Abschlussprüferverordnung, die seit Mitte 2016 für Abschlussprüfer mit gesetzlichen Prüfungsmandaten bei Unternehmen von öffentlichem Interesse unmittelbar gelten.

Hinzu kamen die Kommentierungen neuer berufsspezifischer Regelungen, die sich nach Aufarbeitung des Wirecard-Falls durch das Finanzmarktintegritätsstärkungsgesetz (FISG) ergaben und zu Änderungen des Handelsgesetzbuchs sowie der Wirtschaftsprüferordnung führten (beispielsweise Haftung des Abschlussprüfers, Bekanntmachung von Maßnahmen der Berufsaufsicht).

Die Neuauflage berücksichtigt sodann auch zahlreiche weitere Neuregelungen zur Berufsausübung der Freien Berufe, die auf den Reformbedarf insbesondere

im Berufsrecht der Rechtsanwälte und Steuerberater zurückgehen (Gesetz zur Modernisierung des notariellen Berufsrechts und zur Änderung weiterer Vorschriften, Gesetz zur Neuregelung des Berufsrechts der anwaltlichen und steuerberatenden Berufsausübungsgesellschaften sowie zur Änderung weiterer Vorschriften im Bereich der rechtsberatenden Berufe, Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts, Gesetz zur Förderung verbrauchergerechter Angebote im Rechtsdienstleistungsmarkt).

Der WPO Kommentar erläutert das Berufsrecht der Wirtschaftsprüfer und vereidigten Buchprüfer praxisorientiert und zeigt Zusammenhänge auch zu außerberuflichen Rechtsgebieten auf. Überdies behandelt die vierte Auflage die infolge des Gesetzes zur Umsetzung der Änderungsrichtlinie zur Vierten EU-Geldwäscherichtlinie seit Januar 2020 erneut erweiterte Pflichtenlage der Wirtschaftsprüfer und vereidigten Buchprüfer in der Geldwäschebekämpfung. Berücksichtigt werden auch Bezüge zur europaweit geltenden Datenschutz-Grundverordnung (DSGVO).