



Henssler / Herkenberg / Michel Berufsrecht der Wirtschaftsprüfer in Europa

Eine rechtsvergleichende Studie des
Europäischen Zentrums für Freie Berufe der Universität zu Köln

Universität zu Köln



Herausgeber: UNIVERSITÄT ZU KÖLN
EUROPÄISCHES ZENTRUM FÜR FREIE BERUFE
Prof. Dr. Martin Henssler

Adresse: Albertus-Magnus-Platz
50929 Köln

Telefon: 0221/470 – 5711

Stand: November 2014

Berufsrecht der Wirtschaftsprüfer in Europa

I. Einleitung

Freie Berufe unterliegen typischerweise einer „*genauen und strengen berufsständischen Regelung*“.¹ Hierin unterscheiden sie sich von einer Vielzahl „gewerblicher“ Berufe. Die Erforderlichkeit dieser Regulierung wird heute verbreitet in Frage gestellt. Vor allem die EU-Kommission drängt in vielen Bereichen auf eine Liberalisierung, womit sie in nicht wenigen Mitgliedstaaten und bei vielen Berufsverbänden auf Widerstand stößt. Wissenschaftlich sind die Vor- und Nachteile einer Liberalisierung bislang nur ungenügend untersucht worden. Das Europäische Zentrum für Freie Berufe (EuZFB) hat sich zum Ziel gesetzt, übergreifende Prinzipien für die Regulierung der Freien Berufe zu erarbeiten und an Hand dieser Prinzipien zu untersuchen, welche Regulierungsansätze zum Schutz von Auftraggebern und Verbrauchern notwendig und sinnvoll sind. Grundlage ist eine interdisziplinäre Methodik, welche wirtschafts-, rechts- und sozialwissenschaftliche Überlegungen berücksichtigt.

Ausgangspunkt der Regulierungsforschung ist die Kenntnis der Regulierungen Freier Berufe. In einem ersten Schritt hat das EuZFB daher im Jahr 2013 damit begonnen, berufsrechtliche Regelungen typischer Freier Berufe aus verschiedenen EU-Mitgliedstaaten zu sammeln und vergleichend gegenüberzustellen. Nachfolgend werden die Erkenntnisse zur Regulierung des Berufs des Wirtschaftsprüfers wiedergegeben. Die Untersuchung basiert auf einer Auswertung von Rechtsquellen, Sekundärliteratur sowie einer schriftlichen Befragung unter Berufskammern und Berufsverbänden der Wirtschaftsprüfer in der EU.

Die Ergebnisse der Untersuchung sind zugleich in die Studie „Die Lage der Freien Berufe in ihrer Funktion und Bedeutung für die europäische Zivilgesellschaft“² des Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschusses eingeflossen, in der verschiedene berufsrechtliche Regelungen vergleichend gegenübergestellt werden.

II. Berufsbild des Wirtschaftsprüfers

Das Tätigkeitsfeld des Wirtschaftsprüfers umfasst eine Vielzahl von Aufgaben aus dem Bereich der Prüfung und Beratung.³ Den Schwerpunkt der Tätigkeit bildet die Prüfung des Jahresabschlusses von Unternehmen.⁴ Hinzu kommt die rechtliche⁵, wirtschaftliche⁶ und steuerliche⁷ Beratung sowie die Treuhandtätigkeit⁸. Insbesondere für die Prüfungstätigkeit des Wirtschaftsprüfers sind in den Mitgliedstaaten eine Vielzahl von Bestimmungen erlassen worden, welche teilweise berufsrechtlicher, teilweise handels- bzw. bilanzrechtlicher sowie kapitalmarkt-rechtlicher Natur sind. Hinsichtlich des Berufsbildes des Wirtschaftsprüfers konnten in den Mitgliedstaaten der EU keine relevanten Abweichungen festgestellt werden, sodass für die weitere Untersuchung von einem einheitlichen Berufsbild ausgegangen werden kann. Ein Rechtsvergleich des Berufsrechts der Wirtschaftsprüfer ist mithin möglich, ohne jeweils Abweichungen im Berufsbild berücksichtigen zu müssen.

Das Berufsrecht der Wirtschaftsprüfer in Europa weist eine regulatorische Besonderheit auf. Durch die Richtlinie 2006/43/EG⁹ (Abschlussprüferrichtlinie) und die jüngst verabschiedete Verordnung 537/2014¹⁰ sind die wesentlichen Berufsgrundsätze harmonisiert worden. Daher unterscheidet sich das Berufsrecht in den Mitgliedstaaten weit weniger als bei anderen Freien Berufen.

III. Grundsätzliche Organisationsfragen

Gegenstand aktueller rechtspolitischer Diskussionen ist u.a. die Frage, ob wesentliche Verwaltungsaufgaben Freier Berufe durch eine Berufskammer oder durch eine von Berufsträgern unabhängige Instanz – insbesondere einer staatsunmittelbaren Verwaltungsbehörde – übernommen werden sollten¹¹. Hierzu zählen v.a. die Zulassung zum Beruf, die Überwachung der Einhaltung von Berufspflichten oder die Verhängung von Sanktionen bei deren Nichteinhaltung. Die EU-Kommission scheint derzeit eine einheitliche Ausübung dieser Aufgaben durch eine staatsunmittelbare Behörde zu bevorzugen und auf

¹ So die klassische Definition vgl. nur EuGH, 11. Oktober 2001, C 267/99, Slg 2001, I-7467 (Adam).

² Studie des Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschusses: Henssler/Wambach, Die Lage der Freien Berufe in ihrer Funktion und Bedeutung für die europäische Zivilgesellschaft, EESC/COMM/05/2013, 2014, abrufbar unter www.eesc.eu.

³ Vgl. WP-Handbuch 2012/Naumann, 14. Auflage 2012, Kap. A Rn. 21 ff.

⁴ WP-Handbuch 2012/Naumann, (Fn. 3), Kap. A Rn. 22 ff.

⁵ Vgl. WP-Handbuch 2012/Naumann (Fn. 3), Kap. A Rn. 32.

⁶ Vgl. WP-Handbuch 2012/Naumann (Fn. 3), Kap. A Rn. 27 f.

⁷ Vgl. WP-Handbuch 2012/Naumann (Fn. 3), Kap. A Rn. 25 f.

⁸ Vgl. WP-Handbuch 2012/Naumann (Fn. 3), Kap. A Rn. 29 ff.

⁹ Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Mai 2006 über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates und zur Aufhebung

der Richtlinie 84/253/EWG des Rates, ABl. EG L 157, S. 87, zuletzt geändert durch die Richtlinie 2014/56/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, ABl. EU Nr. L 158, S. 196 ff.

¹⁰ Verordnung (EU) Nr. 537/2014 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse und zur Aufhebung des Beschlusses 2005/909/EG der Kommission, ABl. EU Nr. L 158, S. 77 ff.

¹¹ Vgl. nur Monopolkommission, Hauptgutachten 2004/2005, Ziff. 957; die Studie „*Economic impact of regulation in the field of liberal professions in different Member States*“ des Institutes für Höhere Studien in Wien aus dem Jahr 2004 von Paterson/Fink/Gous, S. 18 ff.; für die EU-Kommission: Mitteilung der Kommission „Bericht über den Wettbewerb bei freiberuflichen Dienstleistungen“, Komm (2004) 83 vom 9. Februar 2004, Ziff. 5.1.

eine europaweite Abschaffung des traditionellen Kammerwesens hinzuwirken. Der Berufsstand der Wirtschaftsprüfer sah sich durch die Anforderungen der Abschlussprüferrichtlinie sowie der Empfehlung der EU-Kommission 2008/362/EG vom 6. Mai 2008¹² und in jüngster Zeit durch die Reform der Abschlussprüferrichtlinie¹³ gezwungen, Aufgaben der Berufsaufsicht, die traditionell von den Berufskammern wahrgenommen wurden, an berufsstandsunabhängige Einrichtungen abzugeben.¹⁴ Vor diesem Hintergrund lohnt ein rechtsvergleichender Blick auf die Berufsorganisation der Wirtschaftsprüfer in anderen Mitgliedstaaten.

1. Berufsorganisation

Für den Berufsstand der Wirtschaftsprüfer ist in Europa das Kammerwesen weit verbreitet. Berufskammern lassen sich definieren als Personalkörperschaften des öffentlichen Rechts bzw. durch Gesetz eingerichtete Personalkörperschaften mit eigener Rechtspersönlichkeit.¹⁵ Funktionsvoraussetzung des Kammerwesens ist die Pflichtmitgliedschaft, alle Mitglieder des Berufsstandes sind per Gesetz Mitglied der Körperschaft.¹⁶ Die Ausübung des Berufs ist nur nach Aufnahme in die jeweilige Berufskammer zulässig. Die Berufskammern sind demokratisch organisiert, ihre Verwaltungsorgane werden ganz oder überwiegend von den Kammermitgliedern gewählt.¹⁷ Neben den eingangs erwähnten Aufgaben kommt den Kammern typischerweise das Recht zu, verbindliche Berufsausübungsregelungen zu schaffen, welche für die Mitglieder verbindlich sind.¹⁸

*Für den Beruf des Wirtschaftsprüfers konnten in mehr als der Hälfte der Mitgliedstaaten der EU Berufskammern nachgewiesen werden (16). Darunter sind auch die Mehrzahl der osteuropäischen Mitgliedstaaten, welche nach dem Zusammenbruch des Kommunismus zu Beginn der neunziger Jahren des zwanzigsten Jahrhunderts die Berufsorganisationen neu aufbauen mussten und sich bewusst für das System der Berufskammern entschieden haben. Weit überwiegend existieren neben den Kammern noch zusätzlich private Berufsverbände, die die Interessen des Berufsstandes ebenfalls vertreten.*¹⁹

Tabelle 1: Berufskammern der Wirtschaftsprüfer

Mitgliedstaaten, in denen eine Berufskammer eingerichtet ist
Belgien, Deutschland, Estland, Frankreich, Italien, Lettland, Litauen, Niederlande, Österreich, Polen, Portugal, Rumänien, Slowakei, Slowenien, Tschechische Republik, Ungarn
Mitgliedstaaten, in denen keine Berufskammern eingerichtet wurden
Bulgarien, Dänemark, Finnland, Griechenland, Irland, Luxemburg, Malta, Spanien, Schweden, Vereinigtes Königreich, Zypern

Soweit in Mitgliedstaaten keine Berufskammern für Wirtschaftsprüfer im vorgenannten Sinn bekannt sind, wird allerdings nicht gänzlich auf eine Selbstverwaltung verzichtet. Teilweise wurden Verwaltungsaufgaben auf privatrechtlich organisierte Berufsverbände übertragen. In diesem Fall existieren meist mehrere private Berufsverbände. Die Ausübung des Berufs erfordert ebenfalls die Mitgliedschaft in einem dieser Berufsverbände, jedoch besteht ein Wahlrecht für den Berufsangehörigen. Folge dieses Systems ist v.a. eine Differenzierung des Berufsrechts. Zwar ist das Gesetzesrecht für alle Berufsangehörigen verbindlich. Unterschiede kann es aber durch abweichendes verbandliches Innenrecht der verschiedenen Berufsorganisationen geben.

In anderen Mitgliedstaaten wurden die Verwaltungsaufgaben einer staatlichen, vom Berufsstand unabhängigen Behörde übertragen.

2. Registrierungspflichten

Eine weitere Ausdifferenzierung der Berufsorganisation lässt sich bei der Eintragung in das jeweilige nationale Berufsregister beobachten. Wirtschaftsprüfer müssen, um ihren Beruf auszuüben, nach Art. 1 Abs. 3 der Abschlussprüferrichtlinie in einem nationalen Berufsregister eingetragen sein. Die Eintragung erfolgt nur, wenn die in der Abschlussprüferrichtlinie festgelegten Voraussetzungen zum Berufszugang vorliegen. Eine Registrierungspflicht ist mithin in allen Mitgliedstaaten der EU obligatorisch. Soweit in einem Mitgliedstaat Berufskammern eingerichtet sind, erfolgt die Registrierung durch Aufnahme in die Kammer. Hat sich ein Mitgliedstaat hingegen gegen ein Kammersystem entschieden, sind zwei unterschiedliche Konzepte zu beobachten. Bulgarien, das Vereinigte Königreich und Zypern haben die Führung des Berufsregisters privaten, von der Aufsichtsbehörde zertifizierten und überwachten Berufsorganisationen übertragen. Die meisten Mitgliedstaaten ohne Kammersystem führen das Berufsregister hingegen bei einer staatlichen Stelle. In Betracht

¹² Empfehlung der EU-Kommission vom 6. Mai 2008 zur externen Qualitätssicherung bei Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften, die Unternehmen von öffentlichem Interesse prüfen, ABl. EU Nr. L 120, S. 20.

¹³ Vgl. Fn. 9 und 10.

¹⁴ Vgl. zu den Auswirkungen in Deutschland die Mitteilung des Vorstands der Wirtschaftsprüferkammer vom 11. Juli 2014, im Internet abrufbar unter www.wpk.de.

¹⁵ Vgl. auch Kluth/Heyne, Handbuch des Kammerrechts, 2. Aufl. 2011, § 4 Rn. 52.

¹⁶ Vgl. BVerfGE 10, 89, 102 f.; BVerfG NVwZ 2007, 335, 336; Initiativstellungnahme des Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschusses (EWSA) INT/687 vom 25. März 2014, Ziff. 7.6.; Jahn, GewArch 2008, 137, 138; Kluth/Schöbener, (Fn. 15), Fn. 15, § 14 Rn. 1.

¹⁷ Vgl. Kluth/Groß (Fn. 15), § 7 Rn 7 ff.

¹⁸ Kluth/Schöbener (Fn. 15), § 14 Rn 146.

¹⁹ Vgl. für eine Übersicht aller Berufsorganisationen der Wirtschaftsprüfer Henssler/Wambach, Die Lage der Freien Beruf in ihrer Funktion und Bedeutung für die europäische Zivilgesellschaft, EESC/COMM/05/2013, 2014, S. 189 ff., abrufbar unter www.eesc.eu.

kommen entweder ein Ministerium oder die mit der Aufsicht der Wirtschaftsprüfer betraute nachgeordnete Behörde.

Tabelle 2: Registrierungspflichten und verantwortliche Organe

Zuständigkeit der Berufskammer für die Registrierung
Belgien, Deutschland, Estland, Frankreich, Griechenland, Lettland, Litauen, Niederlande, Österreich, Polen, Portugal, Rumänien, Slowakei, Slowenien, Tschechische Republik; Ungarn
Zuständigkeit privater Berufsverbände für die Registrierung
Bulgarien, Vereinigtes Königreich, Zypern
Registrierung durch unmittelbare staatliche Stelle
Dänemark, Finnland, Irland, Italien, Luxemburg, Malta, Schweden, Spanien

Andere, für Freie Berufe bekannte Organisationsformen, sind für den Beruf des Wirtschaftsprüfers hingegen ausgeschlossen. So sind bspw. für Steuerberater Modelle bekannt, in denen die Berufsausübung nicht an eine Registrierung geknüpft ist. Der Beruf kann unabhängig von der Mitgliedschaft in einem Verband ausgeübt werden. Lediglich das Führen einer Berufsbezeichnung ist an die Mitgliedschaft in einem Berufsverband geknüpft. Insbesondere in den skandinavischen Mitgliedstaaten, im Vereinigten Königreich sowie teilweise in den Benelux-Staaten wird dieses System praktiziert. Für den Beruf des Wirtschaftsprüfers kommt dieses Modell aufgrund der europarechtlich determinierten Registrierungspflicht nicht in Betracht.

Die überwiegende Zahl aller Berufsorganisationen ist Mitglied der *International Federation of Accountants* (IFAC). Hierdurch sind alle Mitglieder dieser Organisationen bei ihrer beruflichen Tätigkeit auch an den *Code of Ethics* der IFAC gebunden. In dem nicht durch die Abschlussprüferrichtlinie geregelten Bereich sind die Berufsausübungsstandards dadurch ebenfalls in gewissem Umfang harmonisiert.

3. Berufsaufsicht

Eine wesentliche Aufgabe klassischer Berufskammern ist die Berufsaufsicht. Berufskammern überwachen typischerweise die Einhaltung der Berufsausübungsregeln durch ihre Mitglieder. Bei Verstößen haben sie häufig die Kompetenz, Sanktionen zu verhängen. Teilweise sind hierzu aber auch weitere staatliche Stellen durch die Berufskammern hinzuzuziehen, etwa in Deutschland die Berufsgerichte (vgl. §§ 72 ff. WPO). Wie eingangs erwähnt, sind seit Inkrafttreten der Abschlussprüferrichtlinie aufgrund unionsrechtlicher Bestimmungen bestimmte Aufsichtsaufgaben durch eine vom Berufsstand unabhängige Stelle auszuüben. Mitgliedstaaten, in denen

die Berufskammern oder private Berufsorganisationen bis dato für die Berufsaufsicht zuständig waren, haben daraufhin die betroffenen Aufgaben auf eine andere Stelle übertragen. Während teilweise nun unmittelbare staatliche Stellen zuständig sind, hat man bspw. in Deutschland eine neue Instanz mittelbarer Staatsverwaltung geschaffen, nämlich die an die Wirtschaftsprüferkammer angegliederte, aber unabhängige Abschlussprüferaufsichtskommission (vgl. § 66a WPO).²⁰ Die übrigen Aufsichtsaufgaben sind in den Mitgliedstaaten, welche das Kammersystem eingerichtet haben, bei den Kammern verblieben. Nur in Rumänien, der Slowakei und in Slowenien sind alle Aufsichtsaufgaben nunmehr in der Hand einer staatlichen Stelle.

Die nachfolgende Übersicht zeigt die Zuständigkeit für alle Aufsichtsmaßnahmen, welche unionsrechtlich nicht zwingend durch eine vom Berufsstand unabhängige Stelle übernommen werden müssen:

Tabelle 3: Zuständigkeit für Aufsichtsmaßnahmen

ausschließlich staatliche Stelle
Dänemark, Finnland, Luxemburg, Rumänien, Schweden, Slowakei, Slowenien, Spanien, Vereinigtes Königreich,
Berufskammer oder Ausschuss der Kammer
Belgien, Deutschland, Estland, Frankreich, Italien, Lettland, Litauen, Niederlande, Österreich, Polen, Portugal, Tschechische Republik, Ungarn
Berufsorganisation oder Ausschluss der Organisation
Bulgarien, Griechenland, Irland, Malta, Zypern

4. Schlussfolgerungen

Wirtschaftsprüfer gehören zu den klassischen verkammerten Berufen. Die meisten kontinentaleuropäischen und osteuropäischen Mitgliedstaaten haben Wirtschaftsprüferkammern eingerichtet und eine Vielzahl von Aufgaben der Berufsverwaltung den Kammern übertragen. Hinzu kommen einige wenige Mitgliedstaaten, in denen private Berufsverbände wesentliche Aufgaben der Berufsverwaltung erfüllen. Eine deutliche Mehrheit der Mitgliedstaaten hat sich damit für eine Selbstverwaltung des Wirtschaftsprüferberufs entschieden. Die staatsunmittelbare Verwaltung des Wirtschaftsprüferberufs findet sich nur in einer Minderheit der europäischen Mitgliedstaaten. Zwar liefert die zahlenmäßige Häufigkeit der Berufsverwaltung durch Berufskammern keine Aussage über deren Qualität und Effektivität. Jedoch muss festgestellt werden, dass das Prinzip der Selbstverwaltung in einer deutlichen Mehrzahl der Mitgliedstaaten als für Wirtschaftsprüfer besonders effektiv und sinnvoll angesehen wird. Gründe, das System der Selbstverwaltung für Wirtschaftsprüfer in Frage zu stellen, scheinen nach Ansicht der nationalen Gesetzgeber nicht vorzuliegen. Dies kann bei der weiteren rechtspolitischen Diskussion über die Anglei-

²⁰ Vgl. zur Abschlussprüferaufsichtskommission nur WP-Handbuch 2012/Naumann (Fn. 3), Kap. B Rn. 58 ff.

chung der Berufsrechte innerhalb der EU nicht unberücksichtigt bleiben.²¹ Zugleich bestätigen die Befunde, dass das Prinzip der Selbstverwaltung europaweit als ein Merkmal der Freiberuflichkeit angesehen werden kann.

IV. Sonderregeln für Wirtschaftsprüfungsgesellschaften

Zu den aktuell rechtspolitisch umstrittenen Fragen zählen auch besondere Bestimmungen für freiberufliche Berufsausübungsgesellschaften. Hier rücken insbesondere Fragen der interprofessionellen Zusammenarbeit in den Fokus. Diskutiert werden die Notwendigkeit der Beschränkung des Gesellschafterkreises auf Angehörige bestimmter Berufsgruppen, Mehrheitsklauseln, sowie das Verbot einer reinen Kapitalbeteiligung. Von Seiten der Kommission und des Rates sind diese Bestimmungen schon häufig in Zweifel gezogen worden.²² In Deutschland hat das BVerfG jüngst eine berufsgruppenbezogene Mehrheitsklausel als verfassungswidrig verworfen, welche die gemeinschaftliche Berufsausübung von Rechtsanwälten und Patentanwälten in einer Kapitalgesellschaft betraf.²³ Auf Vorlage des BGH²⁴ ist vor dem BVerfG derzeit ein Verfahren anhängig, in welchem das Verbot, wonach Rechtsanwälte ihren Beruf nicht gemeinsam mit Apothekern in einer Partnerschaftsgesellschaft ausüben dürfen, auf seine verfassungsrechtliche Zulässigkeit hin überprüft wird. England und Wales ermöglichen mit der Zurverfügungstellung von *Alternative Business Structures* seit 2012 Rechtsanwaltsgesellschaften, in denen nur eine Minderheit oder gar kein Gesellschafter zur Rechtsberatung ermächtigt ist.²⁵ All diese Entwicklungen können auch Einfluss auf die zukünftige Rechtsentwicklung für Wirtschaftsprüfungsgesellschaften haben.

Fragen der interprofessionellen Zusammenarbeit sind durch die Abschlussprüferrichtlinie teilweise harmonisiert worden. Art. 3 Abs. 4 lit. b) der Abschlussprüferrichtlinie legt fest, dass die Mehrheit der Gesellschafter einer Wirtschaftsprüfergesellschaft natürliche Personen oder Einrichtungen sein müssen, die berechtigt sind, den Beruf des Wirtschaftsprüfers auszuüben. Desweiteren erlaubt Art. 3 Abs. 4 lit. c) der Abschlussprüferrichtlinie den Mitgliedstaaten, in Verwaltungs- oder Leitungsorganen der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft eine Mehrheit von bis zu 75 % für Wirtschaftsprüfer oder Prüfungsgesellschaften vorzuschreiben. Von dieser Öffnungsklausel haben beispielsweise Frankreich, Italien und Portugal Gebrauch gemacht. Nicht durchsetzen konnte sich im Rahmen der Reform der Abschlussprüferrichtlinie hingegen der Vorschlag der Kommission, den Mitgliedstaaten die Festlegung eines Mindestanteils am Kapital oder an den Stimmrechten in einer Prüfungsgesellschaft zu untersagen.²⁶

1. Zulässige Gesellschaftsformen

Wirtschaftsprüfern stehen in der weit überwiegenden Zahl der Mitgliedstaaten alle Gesellschaftsformen zur

Verfügung. Eine Beschränkung gibt es in Deutschland, wo die Personenhandelsgesellschaften (OHG, KG, GmbH & Co. KG) den Wirtschaftsprüfern nur zur Verfügung stehen, wenn in ihnen eine zulässige Treuhandtätigkeit als gewerbliche Tätigkeit ausgeübt wird (vgl. § 27 WPO). Als spezifisch freiberufliche Gesellschaftsformen steht Wirtschaftsprüfern in Deutschland die Partnerschaftsgesellschaft nach dem PartGG zur Verfügung; in Frankreich die *société civile profession-nelle*, die *sociétés d'exercice libéral* und die *société en participation de commissaires aux comptes* (Art. R 822-109 ff. C.Com.) sowie in Italien die *Associazione professionale* und die *Società di Persone* zur (Art. 2 Legge 248/2006). Die übrigen Gesellschaftsformen können in Frankreich und Italien hingegen nicht für die Errichtung einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft genutzt werden. Wirtschaftsprüfungsgesellschaften in Österreich dürfen gegründet werden als offene Gesellschaft, KG, GmbH und AktG (§ 66 WTHG). In Spanien existiert eine Rahmengesetzgebung für alle Freiberuflergesellschaften (*societades profesionales*).²⁷

2. Interprofessionelle Zusammenarbeit

Wirtschaftsprüfer dürfen in allen Mitgliedstaaten ihren Beruf gemeinsam mit anderen Wirtschaftsprüfern ausüben. Auch die interprofessionelle Zusammenarbeit ist mit Ausnahme Griechenlands in allen Mitgliedstaaten grundsätzlich zulässig. In Deutschland, Estland und Österreich wird die interprofessionelle Zusammenarbeit allerdings beschränkt. In Deutschland darf eine Sozietät nur mit Angehörigen eines Berufs, die Mitglied einer Berufskammer sind, eingegangen werden (§ 44 Abs. 1 WPO). Gesellschafter einer Wirtschaftsprüferkammer dürfen nur vereidigte Buchprüfer, Steuerberater, Steuerbevollmächtigte und Rechtsanwälte sein (§ 28 Abs. 4 WPO). In Estland ist nach Art. 78 *Auditortegevuse seadus* eine Zusammenarbeit nur mit solchen Berufsgruppen zulässig, die verwandte Leistungen erbringen. Österreich beschränkt die Zusammenarbeit auf Freie Berufe, Bilanzbuchhalter, Unternehmensberater und Technische Büros, § 71 WTHG. Eine Besonderheit gibt es auch in Schweden, wo die interprofessionelle Zusammenarbeit ausschließlich in Kapitalgesellschaften möglich ist.

In allen untersuchten Mitgliedstaaten sind bei einer interprofessionellen Zusammenarbeit aber bestimmte Mehrheitserfordernisse einzuhalten. Meist müssen Wirtschaftsprüfer die Mehrheit der Gesellschafter und/oder der Stimmrechte in der Gesellschaft stellen. Auch das Leitungsgremium muss meist mehrheitlich mit Wirtschaftsprüfern besetzt sein. Hier sei nur auf einige Besonderheiten hingewiesen: In Bulgarien müssen gar 75 % der Mitglieder des Vorstands Wirtschaftsprüfer sein. In Dänemark dürfen berufsfremde Gesellschafter jeweils einen maximalen Kapitalanteil von nur 10 % halten. In französischen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften müssen Wirtschaftsprüfern dreiviertel der Stimmrechte zustehen sowie eine Mehrheit von dreiviertel des Verwaltungsgremiums stellen. Auch die Geschäftsführer und der Vorsitzende des Verwaltungsgremiums müssen Wirtschaftsprüfer sein. In Italien muss das

²¹ Wissenschaftliche Studien, die vertieft die Qualität und Effektivität der freiberuflichen Selbstverwaltungssysteme untersuchen, liegen derzeit nicht vor. Das EuZFB hat sich in einer aktuellen Studie zur Aufgabe gemacht, diese Lücke zu schließen.

²² Vgl. zuletzt Empfehlung des Rates zum nationalen Reformprogramm Deutschlands 2014 mit einer Stellungnahme des Rates zum Stabilitätsprogramm Deutschlands 2014, COM(2014) 406 final, Erwägungsgründe, Ziff. 15.

²³ BVerfG, Beschluss vom 14. Januar 2014 – 1 BvR 2998/11 – und – 1 BvR 236/12 –, NJW 2014, 613 ff.

²⁴ BGH NJW 2013, 1417 ff.

²⁵ Vgl. hierzu *Kilian/Lemke*, AnwBl 2011, 800 ff.; *Kilian*, NJW 2014, 1766 ff.

²⁶ Vgl. Richtlinienvorschlag KOM(2011) 778 endgültig.

²⁷ *Ley 2/2007, de 15 de marzo, de sociedades profesionales* (BOE-A-2007-5584); dazu *Kilian/Bubrowski*, RiW 2007, 669 ff.

Stammkapital zu zweidritteln von Wirtschaftsprüfern gehalten werden; in Litauen müssen dreiviertel der Geschäftsanteile in der Hand von Wirtschaftsprüfern sein. Ein qualifiziertes Mehrheitserfordernis von dreiviertel der Gesellschafter, der Kapitalanteile, der Stimmrechte sowie der Mitglieder im Verwaltungsorgan gibt es auch in Portugal, Rumänien, Schweden und auf Zypern.

3. Reine Kapitalbeteiligungen

Teilweise ist in Freiberuflergesellschaften die Beteiligung an der Gesellschaft untersagt, wenn der Gesellschafter seinen Beruf nicht aktiv in der Gesellschaft ausübt (reine Kapitalbeteiligung/Fremdbeteiligungsverbot).²⁸ Hierdurch soll v.a. die Unabhängigkeit der Berufsangehörigen geschützt werden. Sie sollen bei der Ausübung ihrer Tätigkeit vor der Einflussnahme Dritter geschützt werden, die von ihrer Beteiligung an der Berufsausübungsgesellschaft eine entsprechende Rendite erwarten.²⁹ Neben der Versorgung von ausgeschiedenen Wirtschaftsprüfern kann die Einräumung einer Kapitalbeteiligung an Dritte zudem eine Möglichkeit der Einwerbung von Fremdkapital darstellen. Ein Verbot reiner Kapitalbeteiligungen konnte nur sehr selten, nämlich in Italien, der Slowakei, in Slowenien sowie mit Einschränkungen in Deutschland nachgewiesen werden.

4. Schlussfolgerungen

Der Rechtsvergleich führt zu dem Ergebnis, dass in nahezu allen Mitgliedstaaten Wirtschaftsprüfungsgesellschaften besonderen Zulassungsvoraussetzungen unterliegen. Dies betrifft v.a. die interprofessionelle Zusammenarbeit. Eine deutliche Minderheit beschränkt zwar die Zusammenarbeit in einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft auf bestimmte Berufsgruppen. Mehrheitsklauseln werden hingegen sogar durch die Abschlussprüferrichtlinie verpflichtend vorgeschrieben. Mit dem Vorschlag, im Rahmen der Revision der Abschlussprüferrichtlinie bestimmte Mehrheitsklauseln europaweit zu untersagen, konnte sich die Kommission nicht durchsetzen. Dies lässt insgesamt darauf schließen, dass die Mitgliedstaaten Mehrheitsklauseln nach wie vor zum Schutz einer unabhängigen Berufsausübung für unabdingbar halten. Die geringe Zahl an Staaten, die neben Mehrheitsklauseln auch eine Beschränkung der sozietätsfähigen Berufe für erforderlich halten, spricht gegen nachteilige Auswirkungen einer Kooperation mit allen Freien und gewerblichen Berufen. Eine Liberalisierung wäre hier erwägenswert.

V. Einzelne Berufspflichten

Während die zuvor dargestellten Regelungsbereiche Gegenstand aktueller rechtspolitischer Diskussionen sind, besteht bei den Berufspflichten der Wirtschaftsprüfer derzeit nur geringer Harmonisierungsdruck. Dies ist v.a. darauf zurückzuführen, dass die wesentlichen Berufspflichten durch die Abschlussprüferrichtlinie harmonisiert wurden. Hierin unterscheidet sich der Berufsstand der Wirtschaftsprüfer von anderen Freien Berufen. Im Folgenden sollen daher nur diejenigen Berufspflichten knapp dargestellt werden,

welche in den Mitgliedstaaten noch gewisse Unterschiede aufweisen.

1. Berufspflichten

Zu den wesentlichen Berufspflichten aller Freien Berufe zählen die Berufsgrundsätze der Unabhängigkeit, Verschwiegenheit und des Verbots widerstreitender Interessen. Diese sind bezogen auf den Wirtschaftsprüfer-Beruf Gegenstand der Verordnung (EU) Nr. 5377/2014 sowie der Abschlussprüferrichtlinie 2006/43/EG. Durch die Harmonisierung dieser Berufspflichten gibt es insoweit in den Mitgliedstaaten lediglich marginale Abweichungen, soweit die Abschlussprüferrichtlinie Öffnungsklauseln enthält. Auf die umfänglichen Bestimmungen der Verordnung und der Richtlinie kann hier nicht eingegangen werden.

2. Werbebeschränkungen

Zu den berufsrechtlichen Sondervorschriften Freier Berufe zählten in der Vergangenheit häufig Werbebeschränkungen. Diese sind für Wirtschaftsprüfer – wie für die meisten Freien Berufe – inzwischen deutlich liberalisiert worden. Für Wirtschaftsprüfer bilden sie die absolute Ausnahme. Nur die Slowakei kennt noch ein echtes Werbeverbot. In Frankreich, Italien, den Niederlanden und Portugal konnte noch das Sachlichkeitsgebot nachgewiesen werden. Es wird dort in Deontologie-Kodizes der Berufskammern bzw. Berufsverbänden geregelt. In vielen Mitgliedstaaten haben Wirtschaftsprüfer hingegen allein die Normen des Lauterkeitsrechts zu beachten, die für alle Gewerbetreibenden gelten (etwa in Deutschland ausdrücklich durch § 52 WPO³⁰). Das Sachlichkeitsgebot sowie ein Verbot der Werbung mit bestimmten Mandaten ist durch Sec. 250 IFAC *Code of Ethics* aber für alle Mitgliedsorganisationen der IFAC verbindlich.

3. Vergütungsregelungen

Im Gegensatz zu verwandten Freien Berufen wie Rechtsanwälten oder Steuerberatern können die Honorare für Dienstleistungen der Wirtschaftsprüfer weitgehend unreguliert mit den Mandanten ausgehandelt werden. Eine Honorarordnung für Prüfungsleistungen gibt es in keinem Mitgliedstaat. Durch Art. 25 der Abschlussprüferrichtlinie werden für Prüfungsleistungen nur zwei Schranken normiert: Zunächst das Verbot des Erfolgshonorars für Prüfungsleistungen, Art. 25 Lit. b) Abschlussprüferrichtlinie. Dieses ergibt sich schon aus der Natur der Sache. Ein wesentlicher Unabhängigkeitsgrundsatz lautet zudem, dass das Prüfungshonorar nicht durch die Erbringung zusätzlicher Leistungen beeinflusst oder bestimmt werden darf, Art. 25 Lit. a) Abschlussprüferrichtlinie.

Im Übrigen können die Honorare für Prüfungs- und Beratungsleistungen ohne Rücksicht auf Mindest- oder Höchst Honorare frei ausgehandelt werden. Eine Ausnahme bildet nur die Slowakei. Hier sind zum einen Mindesttarife zu beachten. Zudem muss für eine Abschlussprüfung eine – von der Bilanzsumme des zu prüfenden Unternehmens abhängige – Mindeststundenzahl für die Prüfung aufgewendet werden. Verschiedentlich sind berufsethische Standards bei

²⁸ Vgl. zum Fremdbeteiligungsverbot und seiner europarechtlichen Zulässigkeit *Kilian*, AnwBl. 2014, 111 ff.

²⁹ Vgl. für den Beruf des Wirtschaftsprüfers *Wende*, Das Fremdbesitz in den freien Berufen, 2012, S. 85 ff.

³⁰ Vgl. Zur Rechtsentwicklung in Deutschland *Hense/Ulrich/Maxl/Precht*, WPO Kommentar, 2. Aufl. 2013, § 52 WPO Rn. 1 ff.

der Honorarbemessung zu beachten. Wirtschaftsprüfer in Belgien, Deutschland, Frankreich, den Niederlanden und Portugal sind verpflichtet, ein in einem angemessenen Verhältnis zur Prüfungsleistung stehendes Honorar zu fordern.³¹ Auch diese berufsethischen Standards dienen der Sicherung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers. Keinerlei Maßgaben sind zu beachten, wenn der Wirtschaftsprüfer Beratungsleistungen anbietet. Werden Rechts- oder Steuerberatungsleistungen angeboten, sind selbstverständlich die jeweiligen Sondervorschriften für Rechtsanwälte bzw. Steuerberater zu beachten.

4. Fortbildung und Qualitätssicherung

Art. 13 der Abschlussprüferrichtlinie verpflichtet die Mitgliedstaaten, Wirtschaftsprüfer einer „kontinuierlichen“ Fortbildungspflicht zu unterwerfen. Die Einhaltung der Fortbildungspflicht muss überwacht werden, Verstöße müssen sanktionsbewehrt sein. Die nähere Ausgestaltung der Fortbildungspflichten obliegt den Mitgliedstaaten. Hierbei lassen sich nur wenige Abweichungen zwischen den Mitgliedstaaten beobachten. Der Mindestumfang der jährlich nachzuweisenden Fortbildungsstunden beträgt in den meisten Mitgliedstaaten 20 Stunden. Häufig sind über einen längeren Zeitraum (meist 3 Jahre) aber 120 Fortbildungsstunden nachzuweisen, woraus sich ein Durchschnitt von 40 Fortbildungsstunden pro Jahr ergibt. Dies ist in Belgien, Litauen, Luxemburg, den Niederlanden, Österreich, Rumänien und Spanien der Fall.³² Nur 20 Stunden werden in Deutschland und Schweden gefordert, in Frankreich sind es 40 Stunden in 18 Monaten. Diese drei Staaten unterschreiten die Durchschnittswerte der o.g. Mitgliedstaaten um die Hälfte. Die Kontrolle der einzuhaltenen Mindestfortbildungsstunden obliegt den für die Berufsaufsicht zuständigen Stellen.

Sehr unterschiedlich ausgeprägt ist unter den Freien Berufen die berufsrechtliche Pflicht zur Unterhaltung eines Qualitätssicherungssystems. Während in den Heilberufen diesen eine besondere Bedeutung zukommt, sind sie unter Rechtsanwälten weitgehend unbekannt. Für den Beruf der Wirtschaftsprüfer ist die Unterhaltung eines Qualitätssicherungssystems aufgrund Art. 29 der Abschlussprüferrichtlinie obligatorisch. Verstöße gegen diese Pflicht müssen die Mitgliedstaaten nach Art. 30 ff. der Abschlussprüferrichtlinie sanktionieren. Koordinierenden Charakter hat auch die Empfehlung der EU-Kommission vom 6. Mai 2008 zur externen Qualitätssicherung bei Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften, die Unternehmen von öffentlichem Interesse prüfen. Innerhalb dieses Rahmens lassen sich keine nennenswerten Unterschiede in den Regulierungen der Mitgliedstaaten ausmachen.

VI. Ausblick

Eine weitere Reform der Regulierung der Freien Berufe steht nach wie vor auf der rechtspolitischen Agenda. Insbesondere von Seiten der Europäischen Union wird in verschiedenen Bereichen eine „Deregulierung“ befürwortet. Erhofft werden sich durch solche Maßnahmen bessere Marktergebnisse und opti-

mierte Beschäftigtenzahlen. So wird in den Empfehlungen des Rates zum nationalen Reformprogramm für verschiedene Länder eine Liberalisierung der gesellschaftsrechtlichen Beschränkungen für Freiberufler empfohlen.³³ Auch durch die in Gang gesetzte „Transparenzinitiative“ der Europäischen Kommission nach Art. 59 der Richtlinie 2005/36/EG (Berufsanerkennungsrichtlinie) erhofft man sich Impulse für weitere Liberalisierungsschritte. Sogar ganze Regulierungsinstanzen wie etwa die verbreitete freiberufliche Selbstverwaltung durch Berufskammern werden bisweilen in Frage gestellt.

Es kann nicht bestritten werden, dass sich in berufsrechtlichen Vorschriften in der Vergangenheit Bestimmungen fanden, die eindeutig den freien Wettbewerb unter den Berufsangehörigen behinderten oder ausschlossen, ohne dass diesen Normen ein schützenswertes Gemeinwohlinteresse zugrunde lag. Zu nennen sind bspw. werberechtliche Sonderregelungen oder verbindliche Kostenordnungen. Solche Beschränkungen sind in den vergangenen Jahren erfolgreich dereguliert worden. In der WPO sind bspw. Sondervorschriften zur Werbung aufgehoben worden. Für Wirtschaftsprüfer gelten seitdem die allgemeinen Regelungen des Lauterkeitsrechts. Auch verbindliche Kostenordnungen – etwa bei Rechtsanwälten – wurden durch subsidiäre Regelungen ersetzt.

Auf der anderen Seite ist unstrittig, dass besondere Regulierungen notwendig sind, um die Qualität freiberuflicher Dienstleistungen abzusichern. Bestimmte Rechtsgüter der Verbraucher/Dienstleistungsempfänger (etwa Gesundheit und körperliche Unversehrtheit oder Vermögensinteressen) und Gemeinwohlinteressen (etwa ein funktionsfähiges Gesundheitssystem oder die Funktionsfähigkeit der Rechtspflege) müssen auch in Zukunft geschützt werden. Darin unterscheiden sich die Freien Berufe von vielen gewerblichen Berufen.

Die tatsächlichen Auswirkungen von Reglementierungen hängen von einer Vielzahl von Faktoren ab. Eine abschließende Bewertung kann zudem nur erfolgen, wenn zuvor die Voraussetzungen geklärt sind, unter denen eine Rechtsnorm als effektiv oder wirksam bezeichnet werden kann. Mit der Liberalisierung des Berufsrechts sollen einerseits Wachstumsimpulse gesetzt werden, andererseits soll eine Deregulierung den Dienstleistungsempfängern, insbesondere in Form sinkender Verbraucherpreise, zu Gute kommen. Empirisch sind solche Thesen bislang nicht hinreichend belegt worden. Die bis heute durchgeführten Untersuchungen leiden teilweise unter Mängeln, da sie in der Regel nur einen Teilbereich der Fragestellungen beleuchten, ohne die ökonomischen Überlegungen in einen Bezug zu grundlegenden rechtlichen Fragen zu setzen. Künftige wissenschaftliche Studien stehen daher vor der Aufgabe, wissenschaftliche Methoden zu entwickeln, um die Wirksamkeit und Effektivität einer Rechtsnorm unter allen in Betracht kommenden Gesichtspunkten zu analysieren. Ihr Ziel muss es sein, eine verlässliche Tatsachenbasis zu entwickeln, auf deren Grundlage die normsetzenden Instanzen unter Abwägung aller Gesichtspunkte rechtspolitische Entscheidungen zur Optimierung der Regulierung Freier Berufe fällen können.

³¹ Vgl. zu Einzelheiten auch *Henssler/Wambach* (Fn. 2), S. 218 ff.

³² Einzelheiten auch in *Henssler/Wambach* (Fn. 2), S. 221 ff.

³³ Vgl. zuletzt Empfehlung des Rates zum nationalen Reformprogramm Deutschlands 2014 mit einer Stellungnahme des Rates zum

Stabilitätsprogramm Deutschlands 2014, COM(2014) 406 final, Erwägungsgründe, Ziff. 15.

Prof. Dr. Martin Henssler ist geschäftsführender Direktor des Instituts für Arbeits- und Wirtschaftsrecht und des Europäischen Zentrums für Freie Berufe der Universität zu Köln sowie des Institutes für Anwaltsrecht an der Universität zu Köln.

Verena Herkenberg war von 2013 – 2014 wissenschaftliche Mitarbeiterin am Europäischen Zentrum für Freie Berufe der Universität zu Köln.

Dr. Dirk Michel ist Akademischer Rat am Institut für Arbeits- und Wirtschaftsrecht und Geschäftsführer des Europäischen Zentrums für Freie Berufe der Universität zu Köln.