

# Veränderungen der Rahmenbedingungen für die Berufsausübung

*WPI/StB Dipl.-Ökon. Andreas Dörschell, RA FAVerwR Dr. Peter Uhlmann LL.M.*



Der Beitrag liefert einen Überblick über die nach dem APAReG erweiterten Möglichkeiten der Berufsausübung und die neuen Betätigungsfelder – eine deutliche Liberalisierung des Berufsrechts.

- I. Vorbemerkungen
- II. Art der beruflichen Tätigkeit
- III. Gleichstellung von Gesellschaft bürgerlichen Rechts und Partnerschaftsgesellschaft
- IV. Ausnahmegenehmigung für vergleichbare Tätigkeiten
- V. Beurlaubung
- VI. Berufshaftpflichtversicherung
- VII. Praxis, berufliche Niederlassung, Hauptniederlassung und Zweigniederlassung
  1. Praxis
  2. Berufliche Niederlassung
  3. Hauptniederlassung
  4. Zweigniederlassung
- VIII. Rechtsformöffnung für WPG/BPG

## I. Vorbemerkungen

Die beruflichen Rahmenbedingungen für die Berufsausübung sind durch das Abschlussprüferaufsichtsreformgesetzes (APAReG) auch in Bereichen erheblich verändert worden, die weniger im Zentrum der berufspolitischen Diskussionen stehen. Betroffen sind zentrale Begriffe wie die eigene Praxis, die berufliche Niederlassung und Zweigniederlassungen, die Art der beruflichen Tätigkeit, die Versicherungspflicht, aber auch die Möglichkeit, bisher unvereinbare Tätigkeiten mit Genehmigung der WPK auszuüben. Der Gesetzgeber hat schon bestehende Möglichkeiten der Berufsausübung erheblich erweitert sowie neue Betätigungsfelder eröffnet und das

Berufsrecht damit deutlich liberalisiert. Die nachfolgenden Ausführungen informieren über die wesentlichen Veränderungen und zeigen verschiedene Gestaltungsmöglichkeiten auf.

## II. Art der beruflichen Tätigkeit

Das Berufsbild des Wirtschaftsprüfers wird maßgeblich durch den in § 2 WPO seit dem Jahr 1975 unverändert beschriebenen Inhalt und die gesetzlich zulässigen Arten der Tätigkeit bestimmt.

Inhaltlich haben WP/vBP die *berufliche Aufgabe*, betriebswirtschaftliche Prüfungen, insbesondere solche von Jahresabschlüssen wirtschaftlicher Unternehmen, durchzuführen und Bestätigungsvermerke über die Vornahme und das Ergebnis solcher Prüfungen zu erteilen (§ 2 Abs. 1 WPO). Hinsichtlich gesetzlicher Abschlussprüfungen ist diese berufliche Aufgabe eine Vorbehaltsaufgabe.

Neben ihrer beruflichen Aufgabe sind WP/vBP unter anderem *befugt*, ihre Auftraggeber in steuerlichen Angelegenheiten zu beraten und zu vertreten, auf den Gebieten der wirtschaftlichen Betriebsführung als Sachverständige aufzutreten und in wirtschaftlichen Angelegenheiten zu beraten (§ 2 Abs. 2, 3 WPO).

Die berufliche Aufgabe, *betriebswirtschaftliche Prüfungen* durchzuführen, findet ihren Ausdruck auch in der Berufsbezeichnung *Wirtschaftsprüfer*.

Dieser Fokussierung des Berufsbildes auf die Durchführung betriebswirtschaftlicher Prüfungen entsprachen bisher auch die zugelassenen originären Arten der Tätigkeit (§ 43 a Abs. 1 WPO). Bis zum Inkrafttreten des APAReG musste jeder WP/vBP seinen Beruf in mindestens einer Organisationseinheit – einer WP-Praxis, einer Berufsgesellschaft, einem genossenschaftlichen Prüfungsverband oder einer Prüfungsstelle der Sparkassen – ausüben, die zur Durchführung gesetzlicher Abschlussprüfungen berechtigt ist. Nur daneben konnte ein WP/vBP in anderen Organisationseinheiten tätig sein, aus denen heraus er die weiteren Befugnisse eines Wirtschaftsprüfers wahrnehmen konnte (zum Beispiel in einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts, einer Partnerschaft ohne die Anerkennung als Wirtschaftsprüfungsgesellschaft oder einer anerkannten Rechts- oder Steuerberatungsgesellschaft). Viele Wirtschaftsprüfer, die im Alltag tatsächlich allein im Rahmen einer Sozietät, einer einfachen Partnerschaft oder einer Steuerberatungsgesellschaft wirtschafts- oder steuerberatend tätig waren, mussten deshalb formal eine eigene Praxis (*genannt Formalpraxis*) unterhalten.

Dies hat sich durch das APAReG grundlegend geändert.

Seit dem 17. Juni 2016 können WP/vBP ihren Beruf auch ausschließlich aus einer Organisationseinheit heraus ausüben, die nicht zur Durchführung gesetzlicher Abschlussprüfungen berechtigt ist (siehe Tabelle). Der Gesetzgeber begründet diese weitreichende Veränderung damit, dass das Berufsbild an die tatsächlichen Entwicklungen und praktischen Verhältnisse anknüpfend modernisiert werden soll (BT-Drucks. 18/6282, Seite 57).

### Übersicht über die neuen originären Tätigkeiten von Wirtschaftsprüfern (§ 43 a Abs. 1 WPO)

Tätigkeit in <b>gemeinsamer Berufsausübung</b> gemäß § 44 b (zum Beispiel Gesellschaft bürgerlichen Rechts, Partnerschaft ohne die Anerkennung als Berufsgesellschaft)	§ 43 a Abs. 1 Nr. 1 WPO
Tätigkeit als zeichnungsberechtigte <b>Vertreter oder zeichnungsberechtigte Angestellte</b> bei <b>Personengesellschaften nach § 44 b Absatz 1</b> (zum Beispiel Gesellschaft bürgerlichen Rechts, Partnerschaft ohne die Anerkennung als Berufsgesellschaft soweit mindestens ein WP-Sozius/Partner beteiligt ist)	§ 43 a Abs. 1 Nr. 3 WPO
Tätigkeit als zeichnungsberechtigte <b>Vertreter oder zeichnungsberechtigte Angestellte</b> bei <b>EU- oder EWR-Abschlussprüfern, EU- oder EWR-Abschlussprüfungsgesellschaften</b>	§ 43 a Abs. 1 Nr. 3 WPO
Tätigkeit als <b>gesetzlicher Vertreter</b> einer <b>Buchprüfungsgesellschaft, einer Rechtsanwalts-gesellschaft oder einer Steuerberatungsgesellschaft</b>	§ 43 a Abs. 1 Nr. 4 WPO
Tätigkeit als zeichnungsberechtigte <b>Vertreter oder zeichnungsberechtigte Angestellte</b> bei einem <b>Angehörigen eines ausländischen Prüferberufs oder einer ausländischen Prüfungsgesellschaft</b> oder als gesetzliche Vertreter einer ausländischen Prüfungsgesellschaft, wenn die Voraussetzungen für deren Berufsausübung den Vorschriften dieses Gesetzes im Wesentlichen entsprechen	§ 43 a Abs. 1 Nr. 5 WPO
Tätigkeit als <b>gesetzlicher Vertreter</b> einer <b>ausländischen Rechtsberatungsgesellschaft oder Steuerberatungsgesellschaft</b> , wenn die Voraussetzungen für deren Berufsausübung den Vorschriften der Bundesrechtsanwaltsordnung oder des Steuerberatungsgesetzes im Wesentlichen entsprechen	§ 43 a Abs. 1 Nr. 6 WPO
Tätigkeit als <b>Angestellte der Wirtschaftsprüferkammer</b>	§ 43 a Abs. 1 Nr. 7 WPO
Tätigkeit als <b>Angestellte</b> des Bundesamts für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle, soweit es sich um eine Tätigkeit bei der <b>Abschlussprüferaufsichtsstelle</b> handelt	§ 43 a Abs. 1 Nr. 8 WPO
Tätigkeit als <b>Angestellte einer nach § 342 Absatz 1 des Handelsgesetzbuchs</b> vom Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz durch Vertrag <b>anerkannten Einrichtung</b> (DRSC)	§ 43 a Abs. 1 Nr. 9 a) WPO

Tätigkeit als <b>Angestellte einer nach § 342 b Absatz 1 des Handelsgesetzbuchs</b> vom Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz im Einvernehmen mit dem Bundesministerium der Finanzen durch Vertrag <b>anerkannten Prüfstelle (DPR)</b>	§ 43 a Abs. 1 Nr. 9 b) WPO
Tätigkeit als <b>Angestellte einer nicht gewerblich tätigen Personenvereinigung</b> , <ul style="list-style-type: none"> <li>deren ordentliche Mitglieder Berufsangehörige, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, vereidigte Buchprüfer oder Buchprüfungsgesellschaften oder Personen oder Personengesellschaften sind, die die Voraussetzungen des § 44 b Absatz 2 Satz 1 erfüllen,</li> <li>deren ausschließlicher Zweck die Vertretung der beruflichen Belange der Wirtschaftsprüfer oder vereidigten Buchprüfer ist und</li> <li>in der Berufsangehörige, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, vereidigte Buchprüfer oder Buchprüfungsgesellschaften die Mehrheit haben (zum Beispiel IDW, IFAC, WPV)</li> </ul>	§ 43 a Abs. 1 Nr. 9 c) WPO
Tätigkeit als <b>Angestellte der BAFin</b> , wenn es sich um eine Tätigkeit <ul style="list-style-type: none"> <li>nach Abschnitt 11 des Wertpapierhandelsgesetzes oder</li> <li>zur Vorbereitung, Durchführung und Analyse von Prüfungen bei einem von einer Aufsichtsbehörde beaufsichtigten Unternehmen handelt</li> </ul>	§ 43 a Abs. 1 Nr. 10 WPO
Tätigkeit als <b>Angestellte eines Prüfungsverbands nach dem Kreditwesengesetz</b>	§ 43 a Abs. 1 Nr. 11 WPO

Seit dem 17. Juni 2016 kann also ein WP/vBP seinen Beruf zum Beispiel auch ausschließlich als Sozius einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts, Partner einer Partnerschaft ohne die Anerkennung als Wirtschaftsprüfungsgesellschaft oder als gesetzlicher Vertreter einer anerkannten Rechtsanwalts- oder Steuerberatungsgesellschaft ausüben.

Der Gesetzgeber verpflichtet WP/vBP damit nicht mehr, sich dauerhaft organisatorisch für die Durchführung betriebswirtschaftliche Prüfungen bereitzuhalten. Mit dieser Loslösung von der Fokussierung des Berufsbildes auf die Durchführung betriebswirtschaftlicher Prüfungen ermöglicht der Gesetzgeber WP/vBP sich inhaltlich und jetzt auch organisatorisch zum Beispiel auf die Beratung und Vertretung in steuerlichen Angelegenheiten oder die Beratung in wirtschaftlichen Angelegenheiten zu beschränken.

WP/vBP, die aus den genannten Gründen eine eigene Praxis unterhalten, ohne dass in dieser im eigenen Namen, auf eigene Rechnung und im eigenen Risiko Mandate betreut werden, können diese Formalpraxis nun durch eine entsprechende Meldung zum Berufsregister beenden.

Insbesondere vor dem Hintergrund, dass mit der Beendigung einer Formalpraxis die dazugehörige

Versicherungspflicht entfällt (siehe unter VI.) und ein WP/vBP ohne eigene Praxis seine berufliche Niederlassung in die Praxis verlegen kann, von der aus er überwiegend tätig ist (siehe unter VII. 2.), haben seit dem 17. Juni 2016 bereits viele WP/vBP von der Möglichkeit Gebrauch gemacht, ihre eigene Praxis beim Berufsregister abzumelden. Die WPK unterstützt ihre Mitglieder hierbei mit Formularen.

[www.wpk.de/service-center/berufsregister/aenderungsmittelungen/](http://www.wpk.de/service-center/berufsregister/aenderungsmittelungen/)

### III. Gleichstellung von Gesellschaft bürgerlichen Rechts und Partnerschaftsgesellschaft

WP/vBP können ihren Beruf seit je her gemeinsam auch mit Angehörigen anderer freier Berufe in einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts und seit dem Jahr 1994 auch in einer Partnerschaftsgesellschaft ausüben. Zunächst waren die gemeinsame Berufsausübung in einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts und einer Partnerschaftsgesellschaft als originäre Tätigkeiten durch eine einheitliche Regelung in § 44 b WPO gleichgestellt. Seit dem Jahr 2000 gingen die Gesellschaft bürgerlichen Rechts und die Partnerschaft berufsrechtlich dann getrennte Wege. Während die Tätigkeit in einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts eine originäre Tätigkeit blieb, setzte die Tätigkeit in einer Partnerschaftsgesellschaft nun daneben eine originäre Tätigkeit voraus. Die Gesetzesbegründung, nach der die nicht als Wirtschaftsprüfungsgesellschaft anerkannte Partnerschaftsgesellschaft nicht selbst die Vorbehaltsaufgaben der WP/vBP durchführen dürfe (BT-Drucks. 14/3649, Seite 24), war jedoch widersprüchlich, da auch eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts kein gesetzlicher Abschlussprüfer gemäß § 319 Abs. 1 Satz 1, 2 HGB sein kann. Allerdings besteht für die Gesellschaft bürgerlichen Rechts ungeachtet der Feststellung ihrer Teilrechtsfähigkeit durch den Bundesgerichtshof im Jahr 2001 (BGH-II ZR 331/00) – anders als für die Partnerschaftsgesellschaft – die Möglichkeit, eine auf die Gesellschaft bürgerlichen Rechts lautenden Wahl und Beauftragung als gesetzlicher Abschlussprüfer in eine Wahl und Beauftragung der WP-Gesellschafter umzudeuten (Schnepel, in: Hense/Ulrich, WPO, § 44 b, Rn. 17). Soll die Gesellschaft bürgerlichen Rechts selbst als Abschlussprüfer tätig werden, besteht heute auch für diese die Möglichkeit einer Anerkennung als Wirtschaftsprüfungsgesellschaft (siehe unter VIII.).

Gesellschaften bürgerlichen Rechts und Partnerschaftsgesellschaften ohne Anerkennung als Wirtschaftsprüfungsgesellschaft werden nach dem APAReG durch eine einheitliche Regelung in § 44b WPO wieder gleichgestellt. Die Tätigkeit als Gesellschafter einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts und Partner einer Partnerschaftsgesellschaft stellen damit jeweils originäre Tätigkeiten dar, die nun auch ohne die zusätzliche Unterhaltung einer eigenen Praxis ausgeübt werden können (siehe unter II.). Ob an der unterschiedlichen Behandlung bei der Umdeutung von auf eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts oder eine Partnerschaftsgesellschaft lautenden Beschlüssen über die Bestellung als gesetzlicher Abschlussprüfer weiter festgehalten werden kann, ist fraglich, insbesondere wenn der Gesellschafter einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts seinen Beruf nicht mehr zugleich auch in eigener Praxis ausübt.

Letztlich wirft die offene Formulierung von § 44b Abs. 1 WPO, nach der WP/vBP ihren Beruf in *Personengesellschaften* gemeinsam ausüben dürfen, die Frage auf, ob hiervon – neben der Tätigkeit als Gesellschafter einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts oder einer Partnerschaftsgesellschaft – auch die Tätigkeit als Gesellschafter einer offenen Handelsgesellschaft oder einer Kommanditgesellschaft jeweils ohne die Anerkennung als Berufsgesellschaft erfasst ist. Die Antwort auf diese Frage wird maßgeblich vom gesellschaftsrechtlichen Streit um die Freiberufler-OHG mitbestimmt werden (vgl. Henssler/Markworth, NZG 2015, Seite 1 ff.)

#### IV. Ausnahmegenehmigung für vergleichbare Tätigkeiten

Weitere Veränderung kann das Berufsbild durch die Öffnung für bisher mit dem Beruf unvereinbare Tätigkeiten erfahren.

Bisher waren Wirtschaftsprüfern gewerbliche Tätigkeiten, außerberufliche Anstellungsverhältnisse und Beamtenverhältnisse ausnahmslos verboten. Gerechtfertigt wurde diese Beschränkung der Berufsfreiheit mit dem Schutz des Vertrauens in die Unabhängigkeit und Eigenverantwortlichkeit der Berufsangehörigen, insbesondere bei der dem Beruf als Vorbehaltsaufgabe übertragenen Durchführung gesetzlicher Abschlussprüfungen. Wollte ein WP/vBP eine solche verbotene Tätigkeit wahrnehmen, blieb ihm bisher nur die Beurlaubung. Während einer Beurlaubung darf ein WP/vBP aber seine Berufsbezeichnung nicht führen und den Beruf nicht ausüben.

Seit dem 17. Juni 2016 kann die Wirtschaftsprüferkammer Wirtschaftsprüfern auf Antrag genehmigen, eine unvereinbare Tätigkeit auszuüben, wenn diese

1. einer originären Tätigkeiten oder einer mit dem Beruf vereinbaren Tätigkeit vergleichbar ist und
2. durch die Tätigkeit das Vertrauen in die Einhaltung der Berufspflichten nicht gefährdet werden kann.

Die unvereinbare Tätigkeit muss dabei einer beruflichen Tätigkeit nach Inhalt und Form vergleichbar sein (BT-Drucks. 18/6282, Seite 74). Die inhaltliche und die formale Vergleichbarkeit sind getrennt voneinander zu prüfen. Dabei bedarf es für die Vergleichbarkeit insgesamt jeweils eines Mindestmaßes an Vergleichbarkeit.

Für die formale Vergleichbarkeit sind sowohl die Organisationsformen des Arbeitgebers als auch die dahinterliegenden Strukturen des außerberuflichen Arbeitgebers zu berücksichtigen. Ausgeschlossen ist nach der Gesetzesbegründung eine Genehmigung für die Tätigkeit eines sogenannten Syndikus-Wirtschaftsprüfers, zum Beispiel als Leiter des Rechnungswesens eines gewerblichen Unternehmens.

Eine inhaltliche Vergleichbarkeit besteht, wenn die Tätigkeit durch praktische berufliche Aufgaben im Sinne des § 2 WPO geprägt wird. Ist eine Tätigkeit formal oder inhaltlich nicht vergleichbar, scheidet die Vergleichbarkeit insgesamt aus.

Zugleich muss aber auch insgesamt ein Mindestmaß an Vergleichbarkeit gegeben sein.

Für die Beurteilung der Gefährdung von Berufspflichten lässt sich kein genereller abstrakter Maßstab festlegen. Tatsächlich begründen Tätigkeiten in öffentlich-rechtlichen Einrichtungen – zumindest im Bereich der Aufsicht – tendenziell wohl weniger den Anschein einer Gefährdung von Berufspflichten als Tätigkeiten in zivilrechtlichen Einrichtungen. Die WPK lässt sich in jedem Fall von außerberuflichen Arbeitgebern eines WP/vBP bestätigen, dass die Berufspflichten der WP/vBP bei der Ausübung des Direktionsrechts gewahrt werden.

Genehmigungsfähig sind vor diesem Hintergrund zum Beispiel Tätigkeiten als,

- Prüfer beim Bundes- oder Landesrechnungshof oder einer kommunalen Prüfungseinrichtung,
- Leiter Rechnungswesen einer Steuerberaterkammer,
- Prüfer bei einer ausländischen Finanzmarktaufsicht,
- Geschäftsführer einer Gesellschaft zur Fortbildung des Berufsstandes, die die zentralen Anerkennungsvoraussetzungen als Berufsgesellschaft erfüllt,
- Angestellter einer Rechtsanwalts- oder Steuerberatersozietät.

Die Genehmigung kann mit Nebenbestimmungen verbunden werden. Insbesondere kommt eine Befristung in Betracht, wenn die genehmigte unvereinbare Tätigkeit weniger berufsnah ist und hinter der originären Berufsausübung vollständig zurücktritt. Damit soll der Gleichklang mit der Wiederbestellung gewahrt bleiben, die nach mehrjähriger außerberuflicher Tätigkeit unter Umständen von der Ablegung einer Prüfung abhängig sein kann.

Anders als bei der Beurlaubung setzt die Ausnahmegenehmigung voraus, dass der Antragsteller seinen Beruf weiterhin in einer originären Form der Berufsausübung, also in eigener Praxis (dann mit eigener Berufshaftpflichtversicherung) oder im Anstellungsverhältnis bei einem WP/vBP oder einer Prüfungsgesellschaft ausüben kann.

Weitere Einzelheiten zur Ausnahmegenehmigung für vergleichbare Tätigkeiten mit Verfahrenshinweisen und einzelnen Beispielen hat die WPK in einem Merkblatt zusammengefasst.

[www.wpk.de/service-center/berufsregister/ausnahmegenehmigung/](http://www.wpk.de/service-center/berufsregister/ausnahmegenehmigung/)

## V. Beurlaubung

Neue Möglichkeiten und mehr Flexibilität ergeben sich auch bei der Beurlaubung. Diese kann nicht mehr wie bisher nur für maximal drei Jahre, sondern für nunmehr *insgesamt fünf Jahre* gewährt werden. Darüber hinaus kann die Beurlaubung seit dem 17. Juni 2016 auch dazu dienen, sich vorübergehend aus *familiären Gründen*, etwa für die Kindererziehung, die Pflege von Angehörigen oder bei einer nur zeitweisen Berufsunfähigkeit, aus der aktiven Berufstätigkeit zurückziehen zu können (BT-Drucks. 18/6282, Seite 75).

Weitere Einzelheiten zur Beurlaubung mit Verfahrenshinweisen und einem Antragsformular hat die WPK in einem Merkblatt zusammengefasst.

[www.wpk.de/service-center/berufsregister/beurlaubung/](http://www.wpk.de/service-center/berufsregister/beurlaubung/)

## VI. Berufshaftpflichtversicherung

§ 54 WPO, der die Versicherungspflicht regelt, wurde durch das APAReG vollständig neu gefasst. Inhaltlich unverändert ist die Versicherungspflicht für Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Partnerschaftsgesellschaften mit beschränkter Berufshaf-



**WP/StB Dipl.-Ökon. Andreas Dörschell** ist Mitglied des Vorstandes der WPK und Vorsitzender der Vorstandsabteilung Bestellungen und Widerruf, Register- und Beitragsangelegenheiten der WPK.



**RA FAVerwR Dr. Peter Uhlmann LL.M.** ist Leiter der Mitglieder- und Beitragsabteilung der WPK.

tung. Für WP/vBP knüpft die Versicherungspflicht nicht mehr an die in der WPO nicht definierte *selbstständige Tätigkeit* an, einem insgesamt wenig konturierten Begriff, sondern unmissverständlich an die in der WPO definierte *Art der beruflichen Tätigkeit*. Versicherungspflichtig sind sämtliche Tätigkeiten nach § 43a Abs. 1 Nr. 1 WPO.

Versicherungspflichtig sind damit Wirtschaftsprüfer

- in eigener Praxis und
- in gemeinsamer Berufsausübung in einer Personengesellschaft (§ 44b WPO), also
  - als (Schein-)Gesellschafter einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts, die nicht als Wirtschaftsprüfungsgesellschaft anerkannt ist;
  - als (Schein-)Partner einer Partnerschaft, die weder als Berufsgesellschaft (also als WPG, BPG, StBG oder RAG) anerkannt noch in ihrer Berufshaftung beschränkt ist (sogenannte einfache Partnerschaft);
  - als (Schein-)Gesellschafter einer Personenhandels-gesellschaft, die nicht als Berufsgesellschaft (also WPG, StBG oder RAG) anerkannt ist, und
  - als (Schein-)Gesellschafter einer ausländischen Personengesellschaft (zum Beispiel LLP, LLC).

Die Versicherungspflicht entfällt, wenn die Personengesellschaft als anerkannte Berufsgesellschaft oder als Partnerschaft mit beschränkter Berufshaftung selbst versicherungspflichtig ist. Die Versicherungspflicht entfällt jedoch nicht bei einer Tätigkeit als Partner einer einfachen Partnerschaft, welche

bei Beteiligung von Steuerberatern nach § 51 DVStB selbst versicherungspflichtig ist. Die Einhaltung dieser Versicherungspflicht ist – anders als bei einer anerkannten Steuerberatungsgesellschaft – nicht unmittelbar durch Vorschriften über den Widerruf der Anerkennung sichergestellt.

Weiter hat der Gesetzgeber eine Vielzahl von Regelungen aus der durch das Berufsaufsichtsreformgesetz bereits im Jahr 2007 aufgehobenen Wirtschaftsprüfer-Berufshaftpflichtversicherungsverordnung (WPBHV) in die Wirtschaftsprüferordnung übernommen. Andere Regelungen der WPBHV wurden in die Berufssatzung überführt (siehe Tabelle).

Regelung in der WPBHV (alt)	Regelung in der WPO/der Berufssatzung (BS) (neu)
Tätigkeit i. § 1 Abs. 1 – Versicherungspflicht	§ 54 Abs. 1 WPO – inhaltlich teilw. verändert
§ 1 Abs. 2 – BHV bei inländ. Versicherer	§ 23 Abs. 1 BS – inhaltlich unverändert
§ 1 Abs. 3 – BHV bei ausländ. Versicherer	§ 23 Abs. 2 BS – inhaltlich unverändert
§ 1 Abs. 4 – Nachweispflichten bei ausländ. Versicherer	§ 23 Abs. 3 BS – inhaltlich teilw. verändert
§ 2 Abs. 1 – Mindestversicherungssumme	§ 54 Abs. 4 Satz 1 WPO – inhaltlich unverändert
§ 2 Abs. 2 – Selbstbehalt	§ 54 Abs. 4 Satz 2 WPO – inhaltlich unverändert
§ 3 Abs. 1 Nr. 1 – Vertragsinhalt – keine Maximierung	§ 54 Abs. 2 Satz 1 – inhaltlich unverändert
§ 3 Abs. 1 Nr. 2 – Vertragsinhalt – Berufs-/Tätigkeitsverbote	§ 24 Nr. 1 BS – inhaltlich unverändert
§ 3 Abs. 1 Nr. 3 – Vertragsinhalt – Auslandsrisiko in DM	§ 24 Nr. 2 BS – jetzt Auslandsrisiko in Euro
§ 3 Abs. 2 – Begrenzungen des Versicherungsschutzes	§ 54 Abs. 2 Satz 2 WPO – inhaltlich teilw. verändert
§ 4 Abs. 1 – Versicherungsausschlüsse nach Ansprüchen	§ 54 Abs. 3 Nr. 1-3 – inhaltlich unverändert
§ 4 Abs. 2 – Versicherungsausschlüsse Ausland	§ 54 Abs. 3 Nr. 4 – inhaltlich unverändert
§ 5 Abs. 1 – Nachweis BHV bei Bestellung	§ 25 Abs. 1 BS – inhaltlich unverändert
§ 5 Abs. 2 – Nachweis BHV bei Anerkennung	§ 25 Abs. 2 BS – inhaltlich unverändert
§ 6 – Anzeigepflichten des Versicherers	§ 26 Abs. 3 BS – inhaltlich unverändert
§ 7 – Überwachungspflicht der WPK	ersatzlos gestrichen – die Überwachungspflicht ist gesetzlicher Auftrag der WPK aus §§ 20 Abs. 2 Nr. 4, 34 Abs. 1 Nr. 2 WPO
§ 7a Abs. 1 – Nachweisverfahren zu § 44b Abs. 4 WPO	§ 26 Abs. 2 Satz 1 WPO – inhaltlich unverändert

§ 7a Abs. 2 – Nachweisverfahren zu § 44b Abs. 4 WPO	§ 26 Abs. 2 Satz 2 WPO – inhaltlich unverändert
§ 7a Abs. 3 – Verpflichtung des Versicherers	§ 26 Abs. 3 BS – inhaltlich unverändert
§ 8 – entsprechende Geltung für vBP	für Regelungen in BS – BS spricht immer von WP/vBP für WPO – § 130 Abs. 1 WPO
§ 9 – Übergangsregelung für 1999	ersatzlos entfallen
§ 10 – Inkrafttreten, Außerkrafttreten	ersatzlos entfallen

## VII. Praxis, berufliche Niederlassung, Hauptniederlassung und Zweigniederlassung

### 1. Praxis

Der Begriff der *Praxis* wird in der WPO vorausgesetzt und nicht definiert. Aus einer Gesamtschau aller *Praxis*-bezogenen Vorschriften in der WPO und dem Satzungswerk der WPK folgt, dass unter *Praxis* eine wirtschaftliche und rechtliche Organisationseinheit zu verstehen ist, aus der Berufsangehörige ihre beruflichen Aufgaben nach § 2 WPO im Einklang mit dem Berufsrecht heraus ausüben können. Dies kann zum Beispiel eine eigene *Praxis*, eine Partnerschaft, eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Rechtsanwalts-gesellschaft, ein genossenschaftlicher Prüfungsverband oder auch die WPK sein.

Wird ein WP/vBP als Einzelunternehmen im eigenen Namen, auf eigene Rechnung und auf eigenes Risiko tätig, übt er seinen Beruf in *eigener Praxis* aus.

Wird ein WP/vBP als Partner, Sozius, gesetzlicher Vertreter, Angestellter usw. unter fremden Namen, auf fremde Rechnung und fremdes Risiko, zum Beispiel aus einer Partnerschaft oder einer Berufsgesellschaft heraus tätig, übt er seinen Beruf nicht aus seiner eigenen *Praxis* heraus, sondern aus einer anderen *Praxis* heraus aus.

Übt ein WP/vBP seinen Beruf nicht (mehr) aus einer fremden *Praxis* heraus und auch nicht aktiv als Einzelunternehmen aus seiner eigenen *Praxis* heraus aus, etwa weil er sich aus dem aktiven Berufsleben vorübergehend oder endgültig zurückgezogen hat, ohne auf die Bestellung zu verzichten, *gilt* er dennoch mit allen Rechten und Pflichten, insbesondere der Versicherungspflicht, als in eigener *Praxis* tätig (*sogenannte Formalpraxis*).

## 2. Berufliche Niederlassung

Jeder WP/vBP muss eine berufliche Niederlassung unterhalten (§ 3 Abs. 1 Satz 1 WPO). An dieser muss er, wie sich aus § 38 Nr. 1 c) WPO („... *Begründung der beruflichen Niederlassung, deren Anschrift ...*“) ergibt, zumindest postalisch erreichbar sein.

Berufliche Niederlassung und Berufsausübung werden für WP/vBP durch § 3 Abs. 1 Satz 2 WPO verknüpft. Danach ist die berufliche Niederlassung eines WP/vBP die Praxis, von der aus er seinen Beruf überwiegend ausübt. Übt ein WP/vBP seinen Beruf in mehreren Praxen aus – zum Beispiel in eigener Praxis, als gesetzlicher Vertreter oder Angestellter in einer WPG und in der WPK – muss er sich zu seiner beruflichen Niederlassung erklären. Dabei ist zu beachten, dass WP/vBP, die auch in eigener Praxis tätig sind, bei der Wahl des Ortes ihrer beruflichen Niederlassung beschränkt sind. Wie der Vergleich zu § 28 Abs. 1 Satz 4 WPO und § 47 Satz 1 WPO zeigt, muss der Inhaber einer eigenen Praxis seine berufliche Niederlassung am Ort, das heißt der politischen Gemeinde seiner eigenen Praxis haben, um die Einhaltung der Berufspflichten bei der Berufsausübung sicherzustellen.

## 3. Hauptniederlassung

Für WPG/BPG tritt an die Stelle der beruflichen Niederlassung die Hauptniederlassung.

Jede WPG/BPG muss eine Hauptniederlassung unterhalten, an der sie für Mandanten und Dritte erreichbar ist [§ 38 Nr. 2 c) WPO „... *Anschrift der Hauptniederlassung, Kontaktmöglichkeiten ...*“].

Hauptniederlassung und Berufsausübung werden für WPG/BPG miteinander durch § 3 Abs. 2 WPO verbunden. Die Hauptniederlassung einer WPG/BPG ist der Verwaltungssitz der Gesellschaft. Verwaltungssitz ist der Ort, von dem aus ständig und tatsächlich die Geschäfte der Gesellschaft geführt werden, WPG/BPG also bei der Berufsausübung verantwortlich geführt werden. Der Verwaltungssitz muss nicht mit dem Satzungssitz identisch sein. Der Verwaltungssitz ergibt sich selbst nicht aus dem Handelsregister, stimmt aber im Zweifel mit der in das Handelsregister eingetragenen inländischen Geschäftsanschrift überein.

## 4. Zweigniederlassung

Hervorzuheben ist, dass jede eigene Praxis und jede WPG/BPG mindestens einen kontakt- und publikumsfähigen Standort, namentlich die berufliche Niederlas-

sung des Praxisinhabers beziehungsweise die Hauptniederlassung, unterhalten muss. Das gilt auch für die oben genannte sogenannte Formalpraxis. Hintergrund sind die auftraggeberorientierten Dienstleistungsaufgaben des Berufs, die eine Berufsausübung ohne tatsächliche Erreichbarkeit im Grunde ausschließen.

Daneben kann jede eigene Praxis und jede WPG/BPG noch weitere berufliche Standorte unterhalten. Der sehr formale Ansatz in der Berufssatzung, jede Kundmachung einer beruflichen Anschrift würde eine beitragspflichtige Niederlassung, eine Zweigniederlassung oder gegebenenfalls eine weitere berufliche Anschrift begründen (§ 19 Abs. 1 BS WP/vBP a.F.), wurde bei der Neufassung der Berufssatzung ersatzlos gestrichen.

Die weiteren beruflichen Standorte sind zu unterscheiden in selbstständige Standorte (Zweigniederlassungen) und unselbstständige Standorte:

- Zweigniederlassungen müssen jeweils von wenigstens einem Berufsangehörigen oder EU oder EWR-Abschlussprüfer geleitet werden, der seine berufliche Niederlassung am Ort (politische Gemeinde) der Zweigniederlassung hat (§ 47 Satz 1 WPO). Zweigniederlassung ist ein Standort daher dann, wenn er aufgrund seiner Lage, der wahrgenommenen Aufgaben oder der Praxisorganisation nicht durch den Praxisinhaber beziehungsweise einen Berufsangehörigen am Ort der Hauptniederlassung einer WPG/BPG verantwortlich mitgeführt, das heißt einheitlich geleitet werden kann, sondern der weitere berufliche Standort einer eigenen Leitung durch einen Berufsangehörigen vor Ort bedarf. Zweigniederlassungen sind ungeachtet ihrer Organisation auch solche Standorte, die ausdrücklich als Zweigniederlassung kundgemacht werden. Dies gilt ausnahmsweise nicht, wenn sich die Kundmachung eines Standortes als Zweigniederlassung bei einer WPG/BPG auf die Eintragung als (handelsrechtliche) Zweigniederlassung in das Handelsregister beschränkt und die Gesellschaft, zum Beispiel durch die Bezeichnung als „weiteres Büro“, klarstellt, dass es sich berufsrechtlich um einen unselbstständigen Standort handelt.
- Unselbstständige Standorte (zum Beispiel das Büro im Nachbarort oder das repräsentativere Büro in der Innenstadt) können sowohl aus der beruflichen Niederlassung des Praxisinhabers beziehungsweise dem Hauptsitz einer WPG/BPG als auch aus einer Zweigniederlassung heraus verantwortlich mitgeführt, das heißt einheitlich geleitet werden.

Für die Abgrenzung von selbstständigen und unselbstständigen Standorten entwickelt die WPK der-

zeit geeignete Kriterien. Maßgeblich muss dabei sein, ob der jeweilige Standort wegen der wahrgenommenen Aufgabe, seiner Größe (Zahl der Monate, Zahl der [berufsangehörigen] Mitarbeiter) seiner Organisation oder seiner Lage der Leitung durch einen Berufsangehörigen vor Ort bedarf.

## VIII. Rechtsformöffnung für WPG/BPG

Durch die Neufassung von § 27 Abs. 1 WPO können nun alle Gesellschaften in europäischen, deutschen oder in einem Mitgliedstaats der Europäischen Union oder eines Vertragsstaats des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum zugelassenen Rechtsformen als WPG/BPG anerkannt werden.

Möglich wird damit etwa eine GbR WPG nach deutschem Recht oder eine S.A.R.L. WPG nach französischem Recht.

Aber auch ohne die Anerkennung als WPG/BPG darf eine in ihrem Heimatland als EU- oder EWR-Abschlussprüfungsgesellschaft anerkannte Gesellschaft, in Deutschland gesetzliche Abschlussprüfungen nur dann durchführen, wenn sie im Berufsregister registriert ist und der WPK die Tätigkeit als Abschlussprüfer angezeigt hat (§ 131 ff. WPO).



Der Aufsatz als PDF:

## WPK-Service Center

[www.wpk.de/service-center/](http://www.wpk.de/service-center/)



Im **Service Center** stehen unseren Mitgliedern Formulare, Muster und Merkblätter zu den Themenbereichen Berufsregister, Qualitätskontrolle und Sonstiges zur Verfügung.

### BERUFSREGISTER

- Änderungsmitteilungen zum Berufsregister
- Anzeige der Aufnahme der Tätigkeit als gesetzlicher Abschlussprüfer
- Ausnahmegenehmigung für die Tätigkeit als gesetzlicher Vertreter einer WPG
- Ausnahmegenehmigung für eine unvereinbare Tätigkeit
- Berufshaftpflichtversicherung (BHV)
- Bestellung/Wiederbestellung
- Beurlaubung
- Entsendung ins Ausland
- Erteilung einer Bescheinigung
- Gründung von Berufsgesellschaften
- Kontaktdaten/Netzwerk
- Mitgliedschaft in einem Netzwerk
- Notgeschäftsführung
- Trennung der Berufe
- Verzicht auf die Bestellung
- Weiterführung der Berufsbezeichnung
- Widerspruch Veröffentlichung/Weitergabe von Daten
- Zugehörigkeit zu einem ausländischen Prüferberuf

### QUALITÄTSKONTROLLE

- Anbieter von Fortbildungsveranstaltungen
- Anzeige der Aufnahme der Tätigkeit als gesetzlicher Abschlussprüfer
- Beispiele für Mängel des Qualitätssicherungssystems
- Fortbildungsnachweis
- Hinweise der Kommission für Qualitätskontrolle
- Mitteilung nach § 14 Satzung für Qualitätskontrolle
- Registrierungsverfahren
- Unabhängigkeitsbestätigung

### SONSTIGES

- Bezug WPK Magazin und Jahresbericht als PDF
- Logo der WPK
- SEPA-Lastschriftverfahren