

FORDERUNGEN DES DBV FÜR EINE ZUSAMMENFÜHRUNG DER PRÜFERBERUFE IN DEUTSCHLAND

(STAND: 10.10.2014)

Inhalt

1. Woher kommen wir?.....	1
2. Wo stehen wir?	2
3. Wo wollen wir hin?	3
3.1. Wie stehen unsere Forderungen zueinander?	3
3.2. Bestellung der vBP als WP	4
3.3. Überleitung der vBP zum WP unter Beibehaltung der Prüfungsbefugnisse als vBP (österreichisches Modell).....	5
3.4. Verkürzte Prüfung – Eckpunkte	6
3.5. Prüfungsrecht für große GmbH	7

1. WOHER KOMMEN WIR?

Der Berufsstand der vBP hat mehrere diametrale Entwicklungen durchlebt. 1961 wurden mit der Verabschiedung der Wirtschaftsprüferordnung (WPO) und der Einrichtung der Wirtschaftsprüferkammer (WPK) als Selbstverwaltungskörperschaft für Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer die Grundlagen für einen einheitlichen Berufsstand geschaffen. Für die bereits damals angestrebte Verschmelzung beider Berufe wurde der **Zugang zum Beruf des vBP geschlossen**. Die damals bestellten vBP erhielten die bis 1968 befristete Möglichkeit einer Übergangsprüfung zum WP. 1985 gab es nur noch 84 vBP.

Im Zuge des Bilanzrichtliniengesetzes vom 19.12.1985 wurde der **Berufsstand der vBP wieder eröffnet**, um der damals eingeführten Pflichtprüfung für mittelgroße GmbH eine ausreichende Anzahl von Abschlussprüfern zur Seite zu stellen. Seitdem können vBP und Buchprüfungsgesellschaften Abschlussprüfer von Jahresabschlüssen und Lageberichten mittelgroßer GmbH oder von mittelgroßen Personengesellschaften im Sinne des § 264a Abs. 1 HGB sein (§ 319 Abs. 1 Satz 2 HGB). Außerdem wurde die Möglichkeit für vBP geschaffen, durch ein verkürztes Übergangsexamen die Qualifikation eines WP zu erreichen (§ 13a WPO a.F.). 1997 gab es wieder 4.238 vBP.

Die **endgültige Schließung des Berufszugangs zum vBP** erfolgte mit der 5. WPO-Novelle zum 01.01.2004. Ziel der Schließung des Berufs war laut Gesetzesbegründung die Zusammenführung der beiden Berufe, die Vereinheitlichung des Prüferberufs (BT-Drs. 15/1241). Die Möglichkeit der verkürzten Prüfung zum WP wurde bis Ende 2007 befristet, die Examina mussten entsprechend der Übergangsregel bis zum 31.12.2009 abgeschlossen sein. Die Tatsache, dass es zum 01.01.2014 noch 3.211 vBP gab, belegt, dass das Ziel der Zusammenführung auch zehn Jahre nach der 5. WPO-Novelle noch nicht erreicht wurde.

2. WO STEHEN WIR?

Neben WP unterliegen vBP gleichermaßen einem dichten Netz von Maßnahmen zur Sicherung der Qualität ihrer Tätigkeit. Dies beginnt mit ihrer umfassenden Aus- und Fortbildung und ihren Berufsexamina. Schon die **Zulassungs- und Prüfungsanforderungen** der Examina sichern die fachliche Eignung, etwa betriebswirtschaftliche Prüfungen durchzuführen. Insofern sind manche betriebswirtschaftliche Prüfungen auch ausschließlich diesen beiden Berufsgruppen gesetzlich vorbehalten, wie etwa die Jahresabschlussprüfung bestimmter Gesellschaften. vBP wie WP werden deshalb auch als die „geborenen Prüfer“ bezeichnet.

Wie WP unterliegen vBP den **Berufspflichten** der WPO und der Berufssatzung WP/vBP (vgl. § 130 WPO). Sie haben demnach insbesondere die Kardinalspflichten der Unabhängigkeit, Gewissenhaftigkeit, Verschwiegenheit, Eigenverantwortlichkeit und Unparteilichkeit zu beachten (§ 43 Abs. 1 WPO). Die Pflicht zur Eigenverantwortlichkeit bedeutet dabei unter anderem, dass vor der Annahme eines Mandats zu prüfen ist, ob die für die Durchführung etwa der Abschlussprüfung erforderlichen Ressourcen und Kenntnisse vorhanden sind. Dies ist ein wichtiges Mittel, die Qualität der Abschlussprüfung zu gewährleisten.

Hinzu kommt, dass WP und vBP und deren Berufsgesellschaften gleichermaßen verpflichtet sind, **Qualitätssicherungssysteme** zur Einhaltung der Berufspflichten aus WPO und Berufssatzung WP/vBP zu schaffen, und deren Anwendung zu überwachen und durchzusetzen (§ 55b WPO).

Beide Berufsgruppen sind verpflichtet, als Voraussetzung für eine gesetzlich vorgeschriebene Abschlussprüfung eine Bescheinigung über die Teilnahme an einer **externen Qualitätskontrolle** vorzuweisen. Die im Rahmen der Qualitätskontrolle erstellten Berichte externer Dritter werden der WPK vorgelegt. Die WPK würdigt die Ergebnisse und kann etwa Maßnahmen zur Abstellung etwaiger Mängel anordnen (§§ 57 ff. WPO). Darüber hinaus unterliegen alle WP und vBP der **Berufsaufsicht** durch die WPK, auch wenn sie keine Abschlussprüfungen durchführen. Die WPK ermittelt bei Verstößen gegen Berufspflichten, sobald konkrete Anhaltspunkte vorliegen (§ 61 a WPO).

Trotz dieser – im Hinblick auf Qualitätssicherungsmaßnahmen – bereits vorhandenen Gleichbehandlung mit WP muss ein vBP, der die Qualifikation des WP erwerben möchte, das gesamte WP-Examen absolvieren, das zu überwiegenden Teilen – insbesondere im Prüfungswesen – jene Themen umfasst, deren Kenntnis der vBP bereits in seinem Staatsexamen nachgewiesen hat.

3. WO WOLLEN WIR HIN?

Wir streben eine Zusammenführung der Prüferberufe in Deutschland an. Dies kann auf verschiedenen Wegen geschehen, mit unterschiedlich intensiven Modalitäten.

Die aus unserer Sicht bestehenden **Möglichkeiten** sind:

- die prüfungsfreie Bestellung der vBP als WP (vgl. unter 3.2.),
- eine Überleitung der vBP zu den WP unter Beibehaltung der beschränkten Prüfungsbefugnisse (vgl. unter 3.3.),
- die Möglichkeit einer verkürzten Prüfung zum WP (vgl. unter 3.4.) und
- die Einräumung des Prüfungsrechts für die große GmbH (vgl. unter 3.5.).

3.1. WIE STEHEN UNSERE FORDERUNGEN ZUEINANDER?

Wir streben an, dass die Prüferberufe in Deutschland zusammengeführt werden. Unserer Ansicht nach spricht vieles für eine **Bestellung der vBP als WP**. Unser Vorstandsmitglied, Herr vBP StB RA Harald Keller, argumentiert mittlerweile vor dem Bundesverwaltungsgericht mit einer fehlerhaften Umsetzung der Abschlussprüferrichtlinie durch den deutschen Gesetzgeber. Diese Frage wird demnach von den Gerichten entschieden werden.

Unabhängig davon kann dem für vBP unzulänglichen Status Quo dadurch abgeholfen werden, dass der **Berufsstand der vBP zu dem Berufsstand der WP übergeleitet** wird, wie dies in Österreich bereits im Jahr 2005 erfolgt ist. Eine solche Überleitung würde unter Beibehaltung der bestehenden Prüfungsbefugnisse erfolgen.

Für die vBP, die dieselben Prüfungsbefugnisse wie WP erhalten wollen, sollte die **Möglichkeit einer verkürzten Prüfung** geschaffen werden. Diese Möglichkeit kann parallel zur Überleitung erfolgen und die vBP ansprechen, die nach der Überleitung die (unbeschränkten) Befugnisse des WP erhalten wollen. Sie kann auch kurzfristig (ohne eine parallele Überleitung) erfolgen, um den vBP schnellstmöglich einen angemessenen Weg zu bieten, als WP bestellt zu werden.

Das **Prüfungsrecht für große GmbH** muss unseres Erachtens in jedem Fall eingeführt werden. Es ist eine Maßnahme, die sowohl die Überleitung als auch die verkürzte Prüfung flankieren sollte.

Uns ist bewusst, dass eine vollständige Zusammenführung der Berufe nur über den Weg der Bestellung als WP (ohne oder mit Erhalt der bisher beschränkten Prüfungsbefugnisse) erfolgen kann.

Die Maßnahmen der verkürzten Prüfung und der Gewährung des Prüfungsrechts für große GmbH bleiben vom Grad der Zielerreichung hinter dieser vollständigen Zusammenführung zurück, verdienen aber – insbesondere aus Gründen der Dringlichkeit einer Änderung des Status Quo der vBP – eine eigenständige Beurteilung.

3.2. BESTELLUNG DER vBP ALS WP

Ob vBP einen Rechtsanspruch auf Bestellung als WP haben, wird derzeit auf dem Rechtsweg geklärt. Mehrere vBP versuchen, diesen Anspruch auf dem Klageweg durchzusetzen. Herr vBP StB RA Harald Keller, Vorstandsmitglied des DBV e.V., begründet in seiner **(Sprung-)Revision vor dem Bundesverwaltungsgericht** diesen Anspruch mit Transformationsdefiziten im deutschen Recht.

Nach der einleuchtenden Argumentation von Herrn Keller sind **vBP wie WP Abschlussprüfer im Sinne der Abschlussprüferrichtlinie**, da sie sämtliche Anforderungen der Abschlussprüferrichtlinie erfüllen (entsprechende Aus- und Fortbildung, externe Qualitätskontrolle als Voraussetzung zur Durchführung von Abschlussprüfungen, Berufsaufsicht). Die ungleiche Ausgestaltung der Prüfungsberechtigung in § 319 HGB für WP (unbeschränkt) und vBP (beschränkt auf Jahresabschlüsse und Lageberichte von mittelgroßen GmbH oder mittelgroßen Personenhandelsgesellschaften im Sinne des § 264a Abs. 1 HGB) widerspricht den europäischen Vorgaben: **das Prüfungsrecht der Abschlussprüferrichtlinie ist allen gemäß der Richtlinie zugelassenen Abschlussprüfern (unbeschränkt) zu gewähren**. Da vBP Abschlussprüfer im Sinne der Abschlussprüferrichtlinie sind, steht ihnen das in dieser Richtlinie festgelegte Prüfungsrecht (unbeschränkt) zu.

Der Widerspruch zwischen der deutschen Prüfungsbeschränkung für vBP (§ 319 Abs. 1 Satz 2 HGB) und den Vorgaben der Abschlussprüferrichtlinie ist ein **Transformationsmangel**. Das Verwaltungsgericht Berlin, das über den Widerspruch von Herrn Keller gegen die Ablehnung seines Antrags auf Bestellung als WP durch die WPK in erster Instanz zu entscheiden hatte, hätte diesem Transformationsmangel abhelfen müssen: Es hätte das innerstaatliche Recht (d.h. § 319 Abs. 1 Satz 2 HGB) kritisch würdigen und sich vergewissern müssen, dass es mit Gemeinschaftsrecht vereinbar ist. Wenn eine innerstaatliche Regelung mit Gemeinschaftsrecht nicht vereinbar ist, muss das Gericht die **Anwendung der innerstaatlichen Regelung ausschließen** und an dessen Stelle die **Bestimmung des Gemeinschaftsrechts anwenden**. Eine solche Normensubstitution hätte zur Folge, dass vBP, die definitionsgemäß Abschlussprüfer im Sinne der Abschlussprüferrichtlinie sind, Abschlussprüfungen im Sinne der Richtlinie durchführen dürfen. Das sind gemäß § 2 Abs. 1 Abschlussprüferrichtlinie Prüfungen des Jahresabschlusses und des konsolidierten Abschlusses, die nach Unions-

recht vorgeschrieben oder nationale gesetzliche Abschlussprüfungen sind. Ohne Beschränkungen.

3.3. ÜBERLEITUNG DER vBP ZUM WP UNTER BEIBEHALTUNG DER PRÜFUNGSBEFUGNISSE ALS vBP (ÖSTERREICHISCHES MODELL)

Die Zusammenführung der Prüferberufe kann in Deutschland durch eine **Überleitung der vBP zum WP** erfolgen, wie dies bereits vor fast zehn Jahren in Österreich geschehen ist. Die entsprechende Gesetzesnovelle diente der gewünschten Zusammenführung der Berufe und trat am 1.9.2005 in Kraft. Gemäß § 229b des Wirtschaftstreuhandsberufsgesetzes (WTBG) gelten alle Buchprüfer und Buchprüfungsgesellschaften als Wirtschaftsprüfer oder Wirtschaftsprüfungsgesellschaften im Sinne des WTBG. Beschränkungen der Prüfungsbefugnisse der Buchprüfer wurden beibehalten. Es wurde Buchprüfern aber ermöglicht, **den Wirtschaftsprüfern vorbehaltenen Prüfungen durchzuführen**, wenn sie eine ausreichende Fach- und Weiterbildung (Aktienrecht und Sonderfragen der Rechnungslegung, insbesondere nach den IFRS) nachgewiesen haben. Außerdem muss der Buchprüfer eine entsprechende Qualitätssicherung nachweisen, die er im Rahmen einer durchzuführenden Qualitätsprüfung nach dem Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungsgesetz (A-QSG) nachzuweisen hat. Gemäß der Auskunft der Kammer der Wirtschaftstreuhänder bestanden am 31.08.2005 insgesamt 667 Buchprüferbefugnisse, davon 498 Buchprüfer und 178 Buchprüfungsgesellschaften. Im Vergleich dazu waren insgesamt 1.578 WP-Berufsberechtigungen verzeichnet, davon waren 1.018 Wirtschaftsprüfer und 560 Wirtschaftsprüfungsgesellschaften. Das bedeutet, dass zum Zeitpunkt der Überleitung ca. **30 % der Prüfungsberechtigungen auf Buchprüfer und Buchprüfungsgesellschaften** entfielen.

Derzeit (zum 1.9.2014) sind bei der Kammer der Wirtschaftstreuhänder noch 411 ehemalige Buchprüfer nunmehr als WP eingetragen. Dem stehen 2.849 WP-Berufsberechtigungen, davon sind 1.907 Wirtschaftsprüfer und 942 Wirtschaftsprüfungsgesellschaften.

Aus unserer Sicht ist eine solche Überleitung der vBP auch in Deutschland eine zielführende Maßnahme, die deutschen Prüferberufe zusammenzuführen. Für eine Erweiterung seiner Befugnisse unterläge der übergeleitete vBP der Verpflichtung, einen entsprechenden Fortbildungsnachweis zu erbringen und Qualitätssicherung nachzuweisen. Als **Fortbildungsnachweis** kann der Nachweis einer verkürzten Prüfung dienen, wie sie unter 3.4. dargestellt ist. Als Qualitätsnachweis kann – wie auch heute schon – die **externe Qualitätskontrolle** dienen, die vBP und WP absolvieren müssen, wenn sie Abschlussprüfungen durchführen wollen. Zum Zahlenverhältnis ist festzuhalten, dass zum 01.09.2014 bei der WPK insgesamt 17.378 Wirtschaftsprüfer und WPG gemeldet sind, dem stehen 3.242 vBP und BPG gegenüber. Das bedeutet,

dass die **vBP und BPG lediglich knapp 16 %** von der Gesamtheit aller Prüfer und Prüfungsgesellschaften ausmachen.

3.4. VERKÜRZTE PRÜFUNG – ECKPUNKTE

Der DBV fordert die Möglichkeit für vBP, eine Prüfung zum WP in verkürzter Form ablegen zu können. Die folgenden Eckpunkte sind aus unserer Sicht geeignet, eine insbesondere „beherrschbare Prüfung“ anzubieten.

Zulassung zur verkürzten Prüfung

Grundsätzlich muss allen vBP die Möglichkeit eingeräumt werden, im Wege einer verkürzten Prüfung die WP-Qualifikation zu erwerben.

Entsprechend den Zulassungsvoraussetzungen der sonstigen WP-Kandidaten müssen die vBP-Bewerber wenigstens während der Dauer zweier Jahre an Abschlussprüfungen teilgenommen und bei der Abfassung der Prüfungsberichte mitgewirkt haben (Erfordernis der Prüfungstätigkeit gem. § 9 Abs. 2 WPO). Entsprechend § 9 Abs. 4 WPO entfällt der Nachweis der Prüfungstätigkeit für vBP-Bewerber, die seit mindestens 15 Jahren den Beruf als Steuerberater oder als vBP ausgeübt haben; bis zu zehn Jahre Berufstätigkeit als Steuerbevollmächtigter sind anzurechnen.

Die Zulassung soll auch dann möglich sein, wenn der vBP die Berechtigung zur Durchführung gesetzlicher Abschlussprüfungen hat. Das setzt voraus, dass er entweder selbst über eine Teilnahmebescheinigung an der externen Qualitätskontrolle oder über eine Ausnahmegenehmigung verfügt oder Angestellter einer Praxis ist, die gesetzliche Abschlussprüfungen durchführen darf.

Eine Anrechnung früherer Fehlversuche des Übergangsexamens soll nicht erfolgen. Die verkürzte Prüfung kann jedoch nur zweimal wiederholt werden, also insgesamt dreimal erfolgen.

Prüfungsinhalte

Die Prüfungsinhalte der verkürzten Prüfung richten sich am WP-Examen aus, berücksichtigen allerdings die Prüfungsinhalte des vBP-Examens. Demnach beschränkt sich die verkürzte Prüfung auf die Prüfungsinhalte, die nicht Gegenstand der vBP-Prüfung waren. Betroffen sind notwendige Ergänzungen im „Wirtschaftliches Prüfungswesen, Unternehmensbewertung und Berufsrecht“ (gem. § 4 Buchstabe A Nr. 1 Buchstaben a) und b) und Nr. 2 Buchstabe b) der Wirtschaftsprüferprüfungsverordnung - WiPrPrüfV) sowie „Wirtschaftsrecht“ (gem. § 4 Buchstabe C Nr. 3 und 4 WiPrPrüfV) und „Steuerrecht“ (gem. § 4 Buchstabe D WiPrPrüfV).

Das Prüfungsgebiet „Wirtschaftliches Prüfungswesen“, das von allen vBP unabhängig von weiteren Berufstiteln abgeleistet werden muss, umfasst neben Buchführung, Jahresabschluss und Lagebericht auch Konzernabschluss, Konzernlagebericht und Beziehungen zu verbundenen Unternehmen sowie sonstige gesetzlich vorgeschrie-

bene Prüfungen, insbesondere aktienrechtliche Sonderprüfungen und Prüfungen von Risikofrüherkennungssystemen. Im Prüfungsgebiet „Wirtschaftsrecht“ wird das Gesellschaftsrecht umfassend abgedeckt, sodass auch Aktienrecht und Umwandlungsrecht erfasst sind.

Prüfungsablauf

Die verkürzte Prüfung soll lediglich aus einer mündlichen Prüfung bestehen. Die Dauer sollte gem. § 15 Abs. 3 Satz 2 WiPrPrüfV nicht mehr als eine Stunde betragen. Das umfassende Prüfungsgespräch gliedert sich in die Prüfungsabschnitte, die vom vBP-Bewerber entsprechend seinen Qualifikationen noch abzuleisten sind (vgl. unter Prüfungsinhalte).

Der Verzicht auf einen schriftlichen Teil der Prüfung (entgegen früherer Forderungen des DBV) trägt dem ganz überwiegend fortgeschrittenen Lebens- und Tätigkeitsalter der vBP Rechnung: waren vor sechs Jahren noch 40 % der **vBP über 60 Jahre** alt, so sind es **heute bereits 66 %**. Diese Tendenz verstärkt sich im Zeitablauf. Die Einführung einer schriftlichen Prüfung würde eine aus Sicht des DBV nicht mehr hinnehmbare weitere zeitliche Verzögerung bedeuten.

Benotung

Jeder Prüfungsabschnitt der mündlichen Prüfung wird gesondert gewertet. Die Prüfung ist bestanden, wenn eine Prüfungsgesamtnote von mindestens 4,00 erreicht ist.

Sonstige Modalitäten

Die verkürzte Prüfung sollte aus organisatorischen Gründen zentral in einem Bundesland durchgeführt werden. Vor dem Hintergrund der Altersstruktur der vBP ist eine mehrmalige Prüfung innerhalb eines Jahres, mindestens zweimal im Jahr, sinnvoll. Damit wird auch der Tatsache Rechnung getragen, dass die ganz überwiegende Anzahl der vBP in eigener Praxis tätig (über 90 %) und dort alleiniger Ansprechpartner für ihre Mandanten ist. Die Möglichkeit, an mehreren Terminen im Jahr die verkürzte Prüfung abzulegen, würde es den vBP erlauben, besondere Mandantenwünsche zu berücksichtigen, ohne dadurch ein ganzes Jahr bis zum nächsten Prüfungstermin zu verlieren.

3.5. PRÜFUNGSRECHT FÜR GROßE GMBH

vBP können wie WP Abschlussprüfer von Jahresabschlüssen und Lageberichten sein. Die Beschränkung für vBP besteht darin, dass ihr Prüfungsrecht grundsätzlich nur bestimmte Rechtsformen bis zu einer bestimmten Größe und nur Jahresabschlüsse, nicht Konzernabschlüsse, umfasst. Genauer gesagt dürfen vBP gemäß § 319 Abs. 1 Satz 2 HGB Abschlussprüfer von Jahresabschlüssen und Lageberichten mittelgroßer GmbH oder von mittelgroßen Personengesellschaften i.S.d. § 264a Abs. 1 HGB sein.

Aus unserer Sicht ist die Beschränkung auf mittelgroße Gesellschaften aus folgenden Gründen nicht sachgerecht.

Das Gesetz selbst sieht in **§ 340k Abs. 4 HGB ein Prüfungsrecht der vBP für große Gesellschaften** vor: Finanzdienstleistungsinstitute mit einer Bilanzsumme bis zu 150 Mio. Euro dürfen – ohne jede weitere Beschränkung nach Rechtsform oder Größe – auch von vBP und Buchprüfungsgesellschaften geprüft werden. Wenn der Gesetzgeber aber einem vBP – zu Recht – die Prüfung von Finanzdienstleistungsinstituten jeder Größe „zutraut“, ist es inkonsequent und nicht sachgerecht, dieses Prüfungsrecht bei anderen Unternehmen zu begrenzen.

Jeder vBP unterliegt – wie ein WP – den **zahlreichen gesetzlich angeordneten Qualitätssicherungsmaßnahmen**, die gewährleisten, dass die Abschlussprüfung mit der erforderlichen Qualität erfolgt. Wie bereits unter 2. dargestellt, hat der vBP mit seinem Berufsexamen die fachliche Eignung zur Durchführung einer Abschlussprüfung nachgewiesen. Möchte der vBP eine Abschlussprüfung durchführen, muss er eine Bescheinigung über die Teilnahme an der externen Qualitätskontrolle vorweisen. Gemäß seiner Berufspflicht der **Eigenverantwortlichkeit** (§ 43 Abs. 1 WPO) ist er verpflichtet, solche Prüfungsaufträge abzulehnen, für deren Durchführung er nicht die erforderlichen Ressourcen oder (Spezial-)Kenntnisse hätte. Hinsichtlich seiner Berufspflichten wird er durch dieselbe Berufsaufsicht überwacht wie die WP. Vor diesem Hintergrund sind Zweifel unbegründet, die auf die Qualität einer Abschlussprüfung bei einer großen GmbH durch einen vBP abzielen. Bei WP ist schon heute offensichtlich und anerkannt, dass diese etwa einen IFRS-Konzernabschluss nur dann prüfen, wenn sie die erforderlichen Kenntnisse und Ressourcen aufweisen. Diese Selbstverständlichkeit wird auch nicht durch eine gesetzliche Beschränkung des Prüfungsrechts – parallel zu den gesetzlichen Qualitätssicherungsmaßnahmen – flankiert.

Eine **Grenzziehung nach Schwellenwerten** innerhalb einer Gesellschaftsform (GmbH) ist **willkürlich** und nicht nachvollziehbar. Der vBP hat durch sein Examen ein Prüfungsrecht erworben. Wenn er sich – wie WP – einer externen Qualitätskontrolle unterzieht und eine Teilnahmebescheinigung hierüber erhält oder eine Ausnahmegenehmigung der WPK vorweist, ist er für die Durchführung einer Abschlussprüfung zugelassen. Auf dem Rechtsweg wird derzeit überprüft, ob der vBP dadurch komplett wie ein WP zu behandeln ist, weil er mit Erfüllen der verschiedenen Qualitätsanforderungen Abschlussprüfer im Sinne der Abschlussprüferrichtlinie ist (vgl. oben unter 3.2.) und keinen Einschränkungen nach Rechtsform oder Größe des zu prüfenden Unternehmens unterliegen dürfte.

Aus unserer Sicht ist eine Einschränkung der Prüfungsbefugnis nach der Größe des zu prüfenden Unternehmens mit sachlichen Gründen nicht zu rechtfertigen. In einigen Fällen haben GmbHs die Schwelle zur großen Kapitalgesellschaft nur dadurch überschritten, dass **etwa Rohstoffpreise** stark gestiegen sind, ohne dass sich der Un-

ternehmenscharakter verändert hat (z.B. im Metall- und Schrotthandel). Auch die bloße Änderung in der Finanzierungsstruktur (Leasing oder Finanzierung) oder sich ändernde steuerliche Vorschriften (z.B. die Abschaffung der degressiven Abschreibung) können dazu führen, dass ein Unternehmen groß im Sinne des § 267 Abs. 2 HGB wird. Da ist es auch wenig „tröstlich“, dass die Größenmerkmale an zwei aufeinanderfolgenden Stichtagen erreicht werden müssen, wenn das Unternehmen auch nach dieser kurzen Übergangszeit vom Charakter her immer noch dasselbe – weil nur nominell und nicht real gewachsen – ist und gerne weiterhin von „seinem vBP“ geprüft werden will.

Eine **unverhältnismäßige Belastung** erfahren vBP mit jeder **Anhebung der Schwellenwerte**, wie sie nach dem Referentenentwurf des BilRUG wieder eintreten wird. Auf den ersten Blick könnte man meinen, vBP erhalten durch die Erhöhung der Schwellenwerte aus dem Bereich ehemals großer GmbH zahlreiche Unternehmen als potentielle Prüfungsmandanten hinzu. Der Markt ist aber oftmals anders: Ehemals große GmbH behalten in der Regel ihren WP als Abschlussprüfer, so dass „von oben“ kaum neue Prüfungsmandate zu erringen sind. Verschärft wird die Situation dadurch, dass „nach unten“ zahlreiche Unternehmen vom Bereich der mittelgroßen GmbH in den Bereich der kleinen GmbH fallen und somit keiner Prüfungspflicht mehr unterliegen. Entscheiden sich diese ehemals mittelgroßen und jetzt kleinen Gesellschaften für eine freiwillige Prüfung, konkurrieren die vBP mit Steuerberatern und Rechtsanwälten bei diesen Mandaten.

Schließlich hat die Beschränkung auf mittelgroße GmbH eine sachlich nicht zu rechtfertigende Auswirkung bei der **Prüfung kommunaler Unternehmen**. Mit der Bundeshaushaltsordnung wurde festgelegt, dass Unternehmen der öffentlichen Hand ihre Abschlüsse aufzustellen und zu prüfen haben wie große Kapitalgesellschaften, in den Landeshaushaltsordnungen wurden diese Regelung für kommunale Unternehmen übernommen. Dadurch sind vBP aus dem Marktsegment öffentlicher Unternehmen von vornherein ausgeschlossen. Warum ein vBP ein (auch großes) Finanzdienstleistungsinstitut oder eine mittelgroße GmbH kraft Gesetz prüfen darf, nicht aber ein vom Charakter her und auch entsprechend der Schwellenwerte des § 267 HGB kleines Unternehmen, wie etwa einen kommunalen Abfallbetrieb, ist nicht nachvollziehbar. Unserer Ansicht nach liegt hierin eine unverhältnismäßige Beschränkung des Prüfungsrechts von vBP.