

QJ  
325

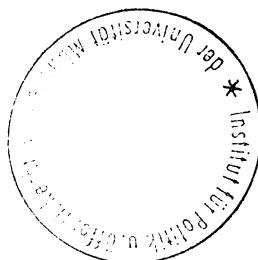
# Berufsrechtliche Fragen der Abschlußprüfung

nach dem Entwurf  
eines Bilanzrichtlinie-Gesetzes

Rechtsgutachten  
erstattet von  
PROF. DR. PETER BADURA  
o. Professor in der Juristischen Fakultät  
der Universität München

mit Stand September 1983

im Auftrag der  
**WIRTSCHAFTSPRÜFERKAMMER**  
Körperschaft des öffentlichen Rechts  
Düsseldorf



50437  
[geschenk]



## Inhalt

<b>Einleitung</b>	<b>1</b>
<b>I. Die gesellschaftsrechtliche Abschlußprüfung und der Beruf des Wirtschaftsprüfers</b>	<b>7</b>
1. Rechnungslegung und Prüfung des Jahresabschlusses	7
2. Sinn und Bedeutung der Abschlußprüfung	13
3. Aufgabe und Stellung des Abschlußprüfers	16
4. Beruf und Berufsbild des Wirtschaftsprüfers	18
5. Wirtschaftsprüfer und Steuerberater	23
<b>II. Der Entwurf der Bundesregierung für ein Bilanzrichtlinie-Gesetz</b>	<b>29</b>
1. Die Bilanzrichtlinie und ihre Durchführung	29
2. Die Erstreckung der Pflichtprüfung auf die GmbH	39
3. Besitzstandswahrung zugunsten der Steuerberater	45
4. Selbständiges Prüfungsrecht der Steuerberater für die GmbH	49
5. Verfassungsrechtliche Argumente	58
<b>III. Verfassungsrechtliche Anforderungen für berufsrechtliche Regelungen</b>	<b>63</b>
1. Das Grundrecht der Berufsfreiheit	63
2. Die gesetzliche Regelung von Wahl und Ausübung des Berufs	70
3. Ordnung und Abgrenzung des Berufsbildes	77
4. Der Sachkundenachweis als subjektive Berufszugangsvoraussetzung	84
5. Willkürfreie Sachgerechtigkeit im Berufsrecht	90
<b>Zusammenfassung</b>	<b>96</b>



## **Einleitung**

Die Verwirklichung der Niederlassungsfreiheit zur Vollkommenung des Gemeinsamen Marktes der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft schließt die Rechtsangleichung im Gesellschaftsrecht der Mitgliedstaaten ein. In den Erwägungsgründen der Vierten Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften über den Jahresabschluß von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen (EG-Bilanzrichtlinie) vom 25. Juli 1978 wird bekräftigt, daß der Koordinierung der einzelstaatlichen Vorschriften über die Gliederung und den Inhalt des Jahresabschlusses und des Lageberichts sowie über die Bewertungsmethoden und die Offenlegung dieser Unterlagen, insbesondere bei der Aktiengesellschaft und der Gesellschaft mit beschränkter Haftung, besondere Bedeutung im Hinblick auf den Schutz der Gesellschafter sowie Dritter zukommt. Zu den danach als koordinierungsbedürftig angesehenen Rechtsvorschriften gehören auch die Bestimmungen über die Prüfung der Rechnungslegung. Hierzu wird in den Erwägungsgründen der EG-Bilanzrichtlinie gesagt: Der Jahresabschluß muß von dazu befugten Personen geprüft werden; hinsichtlich dieser Personen werden die für ihre Befähigung zu verlangenden Mindestanforderungen zu einem späteren Zeitpunkt koordiniert werden; lediglich bei kleinen Gesellschaften soll eine Befreiung von dieser Prüfungs- pflicht möglich sein. Die Bundesregierung hat in der neunten Legislaturperiode und nach der Neuwahl des Bundestages erneut in der zehnten Legislaturperiode den Entwurf eines Gesetzes zur Durchführung der Vierten Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften zur Koordinierung des Gesellschaftsrechts (Bilanzrichtlinie-Gesetz) eingebracht.

Der Entwurf des Bilanzrichtlinie-Gesetzes enthält eine Neuordnung der handels- und gesellschaftsrechtlichen

Regelungen über die Handelsbücher, die Rechnungslegung von Unternehmen und die Prüfung des Jahresabschlusses. Eine wesentliche Rechtsänderung, die mit dem Inkrafttreten dieses Gesetzes herbeigeführt werden wird, ist die Erstreckung der gesellschaftsrechtlichen Pflicht, im Rahmen der Rechnungslegung eine Abschlußprüfung durchzuführen, auf größere und mittlere Gesellschaften mit beschränkter Haftung. Nach geltendem Recht besteht diese Pflicht nur für die Aktiengesellschaft und die Kommanditgesellschaft auf Aktien (§§ 162 ff., 278 AktG) sowie für sehr große Unternehmen unabhängig von der Rechtsform (§ 1 Publizitätsgesetz). Die Prüfung hat durch einen oder mehrere sachverständige Prüfer (Abschlußprüfer) zu erfolgen. Nur Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfergesellschaften können Abschlußprüfer sein (§ 164 Abs. 1 AktG, § 6 Abs. 1 Publizitätsgesetz). Mit dem Inkrafttreten des Bilanzrichtlinie-Gesetzes werden voraussichtlich zwischen 10.000 und 15.000 Gesellschaften mit beschränkter Haftung neu der Pflicht zur Abschlußprüfung unterworfen werden. Dies zwingt den Gesetzgeber zur Entscheidung der gesellschaftsrechtlichen Frage, welche fachlichen Anforderungen an die Personen zu stellen sind, denen die Befugnis eröffnet wird, zum Abschlußprüfer im Kreis der neu prüfungspflichtig werdenden Gesellschaften bestellt zu werden. Die Festlegung dieser Anforderungen bedeutet zugleich, daß die Durchführung der Abschlußprüfung bei den neu prüfungspflichtig werdenden GmbH beruflich den Personen vorbehalten wird, die diese Anforderungen erfüllen. Die gesellschaftsrechtliche Regelung der Abschlußprüfung hat somit berupspolitische Auswirkungen und zieht berufsrechtliche Regelungen nach sich.

Der Entwurf der Bundesregierung für ein Bilanzrichtlinie-Gesetz trifft die Grundsatzentscheidung dahin, daß nur Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften Abschlußprüfer sein können (Art. 1 Nr. 11 – § 277 Abs. 1 HGB). Dem liegt die gesetzgeberische Entscheidung für

die Einheitlichkeit und Gleichwertigkeit der Abschlußprüfung im Gesamtbereich der prüfungspflichtigen Gesellschaften zugrunde, ohne Rücksicht auf die Rechtsform und auf die Unternehmensgröße. Die Erweiterung der Prüfungspflicht auf größere und mittlere GmbH ist also mit einer Erweiterung des Vorbehaltsbereichs für die Prüfungstätigkeit der Wirtschaftsprüfer verbunden. Andere (bestehende oder mögliche) Berufsgruppen, hauptsächlich die Steuerberater, sind von dieser Prüfungstätigkeit ausgeschlossen. Die Bundesregierung hat allerdings berücksichtigt, daß vereidigte Buchprüfer, Steuerberater und Rechtsanwälte bisher die bestehenden und nun prüfungspflichtig werdenden GmbH in einem gewissen Umfang steuerlich und auch bei der Rechnungslegung beraten haben, besonders durch eine von der Mehrzahl dieser Gesellschaften durchgeführte "freiwillige" Abschlußprüfung. Derartige Prüfungen sind zwar überwiegend Wirtschaftsprüfern, aber eben auch Steuerberatern übertragen worden. Mit der gesetzlichen Festlegung, daß die nunmehr vorgeschriebene Abschlußprüfung den Wirtschaftsprüfern vorbehalten wäre, müßten die Steuerberater mit Einbußen im Bestand ihrer Mandanten rechnen, und zwar selbst für Aufträge zur Steuerberatung; denn Wirtschaftsprüfer sind befugt, ihre Auftraggeber in steuerlichen Angelegenheiten zu beraten und zu vertreten (§ 2 Abs. 2 Wirtschaftsprüferordnung). Im Hinblick auf diese Besitzstandsgefahr für die Steuerberater, vereidigten Buchprüfer und Rechtsanwälte ist in dem Entwurf für das Bilanzrichtlinie-Gesetz eine befristete Übergangsregelung vorgesehen, deren Kern darin besteht, daß für die betroffene Personengruppe bei Erfüllung bestimmter Sachkundenachweise ein erleichterter Übergang in den Beruf des Wirtschaftsprüfers zugelassen wird (Art. 6 - §§ 131 ff. WPO). Neben der ohnehin gegebenen Möglichkeit der (um die Prüfung im Steuerrecht) "verkürzten" Prüfung für Steuerberater (§ 13 WPO) würde so

zur Wahrung des berufsrechtlichen Besitzstandes insbes. der Steuerberater ein weiterer erleichterter Weg zum Beruf des Wirtschaftsprüfers eröffnet werden. Die von Seiten der Steuerberater an einer bloßen Besitzstandswahrung im Rahmen einer Übergangsregelung geübte berufspolitische Kritik beruht auf der Annahme, daß die - freiwillig veranlaßte - Prüfung der Jahresabschlüsse von Handelsgesellschaften zum gefestigten Berufsbild des Steuerberaters gehöre, daß hier ein Überschneidungsbereich mit dem Berufsbild des Wirtschaftsprüfers zu beobachten sei und daß es die Wahrung der berufsrechtlichen Chancengleichheit erfordere, den Prüfungsvorbehalt der Wirtschaftsprüfer nicht auf die neu prüfungspflichtig werdenden GmbH auszudehnen.

Der Bundesrat hat in seinen Stellungnahmen zu den Vorslagen der Bundesregierung Einwendungen gegen die vorgesehene Ausgestaltung der Befugnis zur Abschlußprüfung bei den neu prüfungspflichtigen GmbH erhoben. Den einschlägigen Regelungen des Gesetzentwurfs hat er eine Gesetzesfassung entgegengestellt, durch die den Steuerberatern (und Steuerberatungsgesellschaften) für die gesetzlich neu vorgeschriebene Abschlußprüfung der GmbH ein selbständiges Prüfungsrecht zugesprochen wird, das auf Grund bestimmter, in das Steuerberatungsgesetz einzufügender Sachkundenachweise, insbes. eine Ergänzungsprüfung, erworben werden kann. Das Konzept des Bundesrates beruht auf der Annahme, daß ohne Verlust der Prüfungsqualität die Anforderungen bei der Abschlußprüfung nach der Größe des prüfungspflichtigen Unternehmens differenziert werden können und daß auf der Grundlage dieser Unterscheidbarkeit eine selbständige Prüfungsberechtigung der Steuerberater zum Schutz von deren Beruf und Berufsaussichten ausgebildet werden müsse. Die Übernahme dieses Konzepts hätte zur Folge, daß im Felde der den Wirtschaftsprüfern und den Steuerberatern vorbehaltenen gesellschaftsrechtlichen Abschlußprüfung die

Wirtschaftsprüfer für den Gesamtbereich und die Steuerberater - insoweit im Wettbewerb mit den Wirtschaftsprüfern - für den Teilbereich der größeren und mittleren GmbH eine Prüfungsberechtigung hätten. Für einen Teilbereich der gesellschaftsrechtlichen Abschlußprüfung würde damit von einer vollständigen Einheitlichkeit und Gleichwertigkeit des Testats abgesehen werden.

Die berufsrechtlichen Auswirkungen und Regelungen des Entwurfs eines Bilanzrichtlinie-Gesetzes werfen eine Reihe verfassungsrechtlicher Fragen auf. Das Grundrecht der Berufsfreiheit (Art. 12 Abs. 1 GG) und der allgemeine Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) setzen dem Gesetzgeber Grenzen. Sie gewährleisten die Freiheit und Chancengleichheit beruflicher Tätigkeit, garantieren eine gewisse Festigkeit beruflicher "Besitzstände" und fordern die Einhaltung der Grundsätze der Verhältnismäßigkeit und der willkürfreien Sachgerechtigkeit. Sachkundeanforderungen, mit denen der Zugang zu Berufen oder beruflichen Tätigkeiten von bestimmten fachlichen Voraussetzungen abhängig gemacht wird, bedürfen einer hinreichenden Rechtfertigung durch das öffentliche Interesse oder die Schutzbedürftigkeit Dritter. Wenn und soweit die Beschränkung des Berufszugangs durch fachliche Erfordernisse der Berufsvorberichtung gerechtfertigt werden kann, darf das Gesetz "Berufsbilder" fixieren. Die eintretende Beschränkung des Wettbewerbs auf diejenigen, die jene Sachkundeanforderungen erfüllen, hat ihren Grund dann in dem Allgemeininteresse, in dessen Verfolgung das Gesetz ergangen ist; Konkurrenzschutz als solcher steht zu dem Grundrecht der Berufsfreiheit in Widerspruch. Im Falle des Bilanzrichtlinie-Gesetzes ist leitender Gesetzeszweck die gemeinschaftsrechtlich bedingte Neuordnung der handels- und gesellschaftsrechtlichen Rechnungslegung bei bestimmten Handelsgesellschaften, einschließlich der Sicherung einer sachgerechten, wirksamen und die Garantiefunktion erfüllenden Abschlußprüfung. Erst nach dem Maße der hier

**zu treffenden rechtspolitischen Entscheidung im Handels- und Gesellschaftsrecht kann die weitere Beurteilung und Entscheidung hinsichtlich der berufsrechtlichen Auswirkungen und Folgeregelungen angegangen werden.** Diesen grundsätzlichen Ausgangspunkt muß auch eine verfassungsrechtliche Betrachtung vor Augen haben. Zur Klärung der verfassungsrechtlichen Fragen, die sich wegen der berufsrechtlichen Auswirkungen und Regelungen des Bilanzrichtlinie-Gesetzes aus der Sicht der Wirtschaftsprüfer ergeben, hat die Wirtschaftsprüferkammer, Düsseldorf, den Unterzeichnenden um ein Rechtsgutachten gebeten. Eine von dem verfassungsrechtlichen Blickwinkel gelöste Behandlung juristischer und betriebswirtschaftlicher Fragen des Gesellschaftsrechts, der Rechnungslegung und des Bilanzwesens ist nicht beabsichtigt. Der Unterzeichnende durfte sich auf die Feststellungen des ebenfalls im Auftrag der Wirtschaftsprüferkammer erstatteten Gutachtens "Die Angemessenheit der Berufsvorbereitung von Abschlußprüfern nach geltendem und zukünftigem Recht" von Wirtschaftsprüfer und Steuerberater Professor Dr. Klaus von Wysocki, München, stützen.

## I. Die gesellschaftsrechtliche Abschlußprüfung und der Beruf des Wirtschaftsprüfers

### 1. Rechnungslegung und Prüfung des Jahresabschlusses

Das Handelsgesetzbuch behandelt in dem Vierten Abschnitt seines Ersten Buches die Handelsbücher (§§ 38 ff. HGB). Jeder Kaufmann ist verpflichtet, Bücher zu führen und in diesen seine Handelsgeschäfte und die Lage seines Vermögens "nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung" ersichtlich zu machen (§ 38 Abs. 1 HGB). Er hat bei dem Beginne seines Handelsgewerbes eine Aufzeichnung über seine Vermögensgegenstände und ihren Wert anzulegen und einen das Verhältnis des Vermögens und der Schulden darstellenden Abschluß zu machen; er hat demnächst für den Schluß eines jeden Geschäftsjahres ein solches Inventar und eine solche Bilanz aufzustellen (§ 39 HGB).

Für die Aktiengesellschaften (und die Kommanditgesellschaften auf Aktien) sind die Aufstellung des Jahresabschlusses und des Geschäftsberichts und die Prüfung des Jahresabschlusses durch Abschlußprüfer und durch den Aufsichtsrat im Fünften Teil des Ersten Buches des Aktiengesetzes, der von Rechnungslegung und Gewinnverwendung handelt, geregelt (§§ 148 ff. AktG). Der Jahresabschluß, nämlich die Jahresbilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung und der Geschäftsbericht, sind vom Vorstand in den ersten drei Monaten des Geschäftsjahres für das vergangene Geschäftsjahr aufzustellen und den Abschlußprüfern vorzulegen (§ 148 AktG). Der Jahresabschluß, für dessen Inhalt und Gliederung das Aktiengesetz und subsidiär das Handelsgesetzbuch nähere Anforderungen enthalten, hat den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu entsprechen. Er ist klar und übersichtlich aufzustellen und muß im Rahmen der Bewertungsvorschriften einen möglichst sicheren Einblick in die Vermögens- und Ertragslage der Gesellschaft geben (§ 149 AktG). Im

Geschäftsbericht sind der Geschäftsverlauf und die Lage der Gesellschaft darzulegen. Der Jahresabschluß ist zu erläutern. Der Bericht hat den Grundsätzen einer gewissenhaften und getreuen Rechenschaft zu entsprechen (§ 160 AktG).

Der Jahresabschluß ist unter Einbeziehung der Buchführung und des Geschäftsberichts durch einen oder mehrere sachverständige Prüfer (Abschlußprüfer) zu prüfen. Hat keine Prüfung stattgefunden, so kann der Jahresabschluß nicht festgestellt werden (§ 162 Abs. 1 AktG). Die Prüfung des Jahresabschlusses hat sich darauf zu erstrecken, ob die Bestimmungen des Gesetzes und der Satzung über den Jahresabschluß beachtet sind. Der Geschäftsbericht ist darauf zu prüfen, ob § 160 Abs. 2 bis 5 beachtet ist und ob die sonstigen Angaben im Geschäftsbericht nicht eine falsche Vorstellung von der Lage der Gesellschaft erwecken (§ 162 Abs. 2 AktG). Die Abschlußprüfer werden auf Vorschlag des Aufsichtsrates von der Hauptversammlung bestellt; der Vorstand hat den gewählten Prüfern unverzüglich den Prüfungsauftrag zu erteilen (§ 163 AktG mit §§ 119 Abs. 1 Nr. 4, 124 Abs. 3 AktG). Nur Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften können Abschlußprüfer sein (§ 164 Abs. 1 AktG). Die Abschlußprüfer haben über das Ergebnis der Prüfung schriftlich zu berichten. Stellen sie bei Wahrnehmung ihrer Aufgaben Tatsachen fest, die den Bestand des Unternehmens gefährden oder seine Entwicklung wesentlich beeinträchtigen können oder die schwerwiegende Verstöße des Vorstandes gegen Gesetz oder Satzung erkennen lassen, haben sie auch darüber zu berichten (§ 166 AktG). Sind nach dem abschließenden Ergebnis der Prüfung keine Einwendungen zu erheben, so haben die Abschlußprüfer dies durch folgenden Vermerk zum Jahresabschluß zu bestätigen: "Die Buchführung, der Jahresabschluß und der Geschäftsbericht entsprechen nach meiner (unserer) pflichtmäßigen Prüfung Gesetz und Satzung" (§ 167 Abs. 1 AktG). Der Vorstand hat unverzüglich nach Eingang des Prüfungsberichts der Abschlußprüfer

den Jahresabschluß, den Geschäftsbericht und den Prüfungsbericht dem Aufsichtsrat vorzulegen (§ 170 Abs. 1 AktG). Auf Verlangen des Aufsichtsrats, der seinerseits die Rechnungslegung zu prüfen hat, haben die Abschlußprüfer an seinen Verhandlungen über den Jahresabschluß, den Geschäftsbericht und den Vorschlag über die Verwendung des Bilanzgewinns teilzunehmen (§ 171 Abs. 1 AktG). Die Abschlußprüfer haben an den Verhandlungen der Hauptversammlung über die Feststellung des Jahresabschlusses teilzunehmen (§ 176 Abs. 2 AktG). Die Bekanntmachung des Jahresabschlusses erfolgt zusammen mit dem Bestätigungsvermerk der Abschlußprüfer; bei allen Veröffentlichungen und Vervielfältigungen des Jahresabschlusses ist dieser mit dem vollen Wortlaut des Bestätigungsvermerks wiederzugeben (§§ 177 Abs. 1, 178 Abs. 1 Nr. 1 AktG).

Für die Buchführung und die Rechnungslegung der Gesellschaft mit beschränkter Haftung gelten die besonderen Vorschriften der §§ 41, 42 GmbHG. Von der Ermächtigung in § 42 a GmbHG, wonach der Bundesminister der Justiz im Einvernehmen mit dem Bundesminister für Wirtschaft bestimmen kann, daß der Jahresabschluß zu prüfen ist, ist nicht Gebrauch gemacht worden. Der Entwurf des Bilanzrichtlinie-Gesetzes sieht den Wegfall dieser Vorschrift vor; an ihrer Stelle (und anstelle des bisherigen § 42) sollen die neuen Bestimmungen über die Rechnungslegung der GmbH eingefügt werden (Art. 3 Nr. 5 des Entwurfs - §§ 42 bis 42 h GmbHG).

Für die Rechnungslegung von Unternehmen und Konzernen, welche die Größenmerkmale der §§ 1, 11 des Gesetzes über die Rechnungslegung von bestimmten Unternehmen und Konzernen (Publizitätsgesetz) erfüllen, gelten ohne Rücksicht auf die Rechtsform die Vorschriften dieses Gesetzes. Abschlußprüfer können nur Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften sein (§§ 6 Abs. 1, 14 Abs. 1 Publizitätsgesetz).

Die im Vorangegangenen umrissene gesellschaftsrechtliche

Abschlußprüfung bildet das Kernstück der den Wirtschaftsprüfern vorbehaltenen Prüfungstätigkeiten und ist überhaupt für das Berufsbild des Wirtschaftsprüfers prägend. Daneben regelt das Gesellschaftsrecht eine ganze Reihe weiterer Prüfungen, die teils obligatorisch und teils fakultativ sind und die teils zum Vorbehaltsbereich der Wirtschaftsprüfer gehören und teils nicht dazu gehören.

Siehe die Tabelle der gesetzlich den Wirtschaftsprüfern und den Wirtschaftsprüfungsge-sellschaften vorbehaltenen Prüfungen bei K. von Wysocki, Wirtschaftsprüfung und Wirtschaftsprüfungswesen, HdWW, 9. Bd., 1982, S. 206, unter III E.

Zur Veranschaulichung kann der Hinweis auf die Gründungsprüfung (§ 33 AktG), die Gründungsprüfung bei Umwandlung (§ 378 AktG), die Sonderprüfung wegen unzulässiger Unterbewertung (§§ 258 ff. AktG) und die Prüfung des Konzernberichts (§ 313 AktG) dienen. Die Wirtschaftsprüfer sind zugleich Wirtschaftsprüfer im Genossenschaftswesen (§§ 53 ff. GenossenschaftsG, §§ 1 Abs. 1 Satz 3, 25, 26 WPO).

Die gesellschaftsrechtlichen Vorschriften über die Abschlußprüfung legen Gegenstand, Umfang und Maßstab der Prüfung fest. Die Durchführung der Prüfung ist vor allem durch die Bestimmungen der §§ 162 Abs. 2 ("Umfang" der Prüfung), 166 (Prüfungsbericht) und 167 (Bestätigungsvermerk) im grundsätzlichen geregelt, kraft dieser allgemeinen Richtmaße aber im Einzelfall und im einzelnen der Sachkunde, der Erfahrung und dem Urteil des Abschlußprüfers überlassen. Das Gesetz setzt demnach die fachliche Qualität der zur Durchführung von Abschlußprüfungen berechtigten Berufsgruppe voraus und ist für das wirksame Erreichen seines Zweckes auf die möglichst gleichmäßige und hohe Sachkunde der Abschlußprüfer angewiesen. Das ist der Grundgedanke für die vor Jahrzehnten getroffene und seither aufrechterhaltene Entscheidung des Gesetzgebers, die Durchführung der

Abschlußprüfung den Wirtschaftsprüfern vorzubehalten.  
Die "Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung", bei deren fachgerechter Anwendung im Einzelfall eine "sichere Beurteilung der Gesetz- und Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung" möglich ist,

K. von Wysocki, Wirtschaftsprüfung aaO.,  
III B 4 und C 2.

werden demgemäß auf der Grundlage der gesetzlichen Anforderungen von den Angehörigen dieser Berufsgruppe entwickelt und weitergebildet.

Siehe die Fachgutachten des Instituts der Wirtschaftsprüfer, insbes. FG 1/1977: Grundsätze ordnungsmäßiger Durchführung von Abschlußprüfungen, sowie das von diesem Institut herausgegebene Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1981.

Die Anforderungen an den Berufszugang und das berufliche Fachwissen stehen in einem wechselbezüglichen Zusammenhang.

Gegenstand der Abschlußprüfung ist die Rechnungslegung, wie sie auf der Grundlage der Buchführung in Jahresabschluß und Geschäftsbericht des Vorstandes in Erscheinung tritt. Die Zweckmäßigkeit und die Güte der Geschäftsführung und die wirtschaftlichen Vorgänge und Tatsachen als solche sind nicht Gegenstand der Prüfung, wohl aber - wegen des Grundsatzes der "Wahrheit der Bilanz" - die sachliche Richtigkeit des Jahresabschlusses. Ohne hinreichende Kenntnis und sachverständiges Urteil im Hinblick auf die wirtschaftlichen Verhältnisse der Gesellschaft kann allerdings der Abschlußprüfer seiner Prüfungs pflicht nicht genügen.

H. Brönnner, Großkommentar zum Aktiengesetz, II. Band, 1970, § 162, Anm. 4; B. Kropff, in: E. Geßler/W. Hefermehl/U. Eckardt/B. Kropff, Aktiengesetz, Bd. III, 1973, § 162, RNrn. 19, 26; K. von Wysocki, Wirtschaftsprüfung aaO., III D 2.

Auch die in § 166 Abs. 2 AktG begründete Nebenpflicht aus

dem Prüfungsverhältnis, die zu einer erweiterten Berichtspflicht über die Lage des Unternehmens führen kann, beruht auf dieser fachlichen Voraussetzung.

Dazu H. Brönner aaO., § 162, Anm. 19, und § 166, Anm. 3, 9.

Die Schilderung der wirtschaftlichen Verhältnisse im Prüfungsbericht ist darüber hinaus namentlich für die Aufsichtsräte kleinerer Gesellschaften, die sich nicht auf ein ausgefeiltes Berichtssystem stützen können, von erheblichem Wert und manchmal geradezu eine Voraussetzung für eine wirksame Kontrolle der Geschäftsführung.

B. Kropff aaO., § 166, RNr. 20.

Die Anwendung der in Kernpunkten generalklauselartigen Prüfungsmaßstäbe, die Toleranzen der Bewertung und die Gestaltung der Prüfungsdurchführung schließen je nach der Eigenart und der wirtschaftlichen Lage des geprüften Unternehmens analytische und wertende Beurteilungen ein.

K. von Wysocki, Wirtschaftsprüfung aaO., III D 4; P. Kirchhof, Der verfassungsrechtliche Maßstab für die gesetzliche Neuregelung des Berufs eines Abschlußprüfers nach der Vereinheitlichung des Prüfungswesens in der EWG, Kurzgutachten erstattet im Auftrag der Bundessteuerberaterkammer, 1982, Manuskript S. 48 ff.

Die dem Abschlußprüfer danach abverlangte fachliche, bes. betriebswirtschaftliche Leistungsfähigkeit ergibt sich aus der gesellschaftsrechtlichen Funktion der Abschlußprüfung. Sie ist nicht spezifisch von der Rechtsform oder der Größe des Unternehmens abhängig.

## 2. Sinn und Bedeutung der Abschlußprüfung

Die Rechtseinrichtung der gesellschaftsrechtlichen Abschlußprüfung ist zuerst im Aktienrecht ausgebildet worden. Die Rechnungslegungsvorschriften des Aktiengesetzes entfalten erst dadurch ihre volle Wirkung, daß ihre Einhaltung durch eine unabhängige und sachverständige Prüfungsinstanz überwacht wird. Der Prüfungsbericht des Abschlußprüfers (§ 166 AktG) ist für die Gesellschaft, der Bestätigungsvermerk (§ 167 AktG) ist vor allem für die Allgemeinheit, Gläubiger und Aktionäre bestimmt.

H. Brönner aaO., § 162 Einleitung, Anm. 1.

In dieser Ordnung der Abschlußprüfung tritt zu Tage, daß die Abschlußprüfung im Interesse der Handelsgesellschaft, der Anteilseigner und der Gläubiger, aber auch im Interesse der Allgemeinheit besteht. Der Abschlußprüfer ist der wichtigste Garant der gesellschaftsrechtlichen Publizität.

H. Brönner aaO., § 162, Anm. 1; C. P. Clausen, in: Kölner Kommentar zum AktG, Bd. 2, 1. Lieferung, 1971, § 162, RNNr. 1 und 2; B. Kropff aaO., § 162, RNNr. 3; H. Würdinger, Aktienrecht und das Recht der verbundenen Unternehmen, 4. Aufl., 1981, S. 157 ff.

Die gesetzliche Regelung und zwingende Ausgestaltung der Abschlußprüfung zeigt das hier auch wirksame öffentliche Interesse an. Dennoch ist die Abschlußprüfung eine letztlich in der Privatautonomie wurzelnde Einrichtung des Gesellschaftsrechts, also des Privatrechts. Die durch das Aktienrecht von einer unmittelbaren unternehmerischen Mitwirkung an der Wirtschaftstätigkeit der Gesellschaft ausgeschlossenen Aktionäre sind am stärksten an objektiver Prüfung interessiert. Dennoch liegt in der Institution der Abschlußprüfung auch die Anerkennung eines allgemeinen volkswirtschaftlichen Interesses an einer ordnungsmäßigen Verwaltung der großen Aktiengesellschaften und an einem allgemeinen Vertrauen in die Aktiengesellschaft als Rechtseinrichtung, das durch die gesetzlich geordnete

Rechnungslegung einschließlich der Abschlußprüfung geschützt ist. Dabei ist zu bedenken, daß die gesetzlich geforderte Publizität vor allem des Jahresabschlusses an die Stelle der mit dem Konzessionssystem verbundenen Staatsaufsicht über die Aktiengesellschaften getreten ist. Das öffentliche Interesse an der Rechnungslegung und Abschlußprüfung von Großunternehmen ist durch das Publizitätsgesetz von 1969 bekräftigt worden.

C. P. Clausen aaO., § 163, RNr. 4; B. Kropff aaO., § 162, RNr. 3 und 4; F. Rittner, Rechnungslegungs-Publizität für Großunternehmen ? JB1. 1977, 393/394.

Der Zusammenhang von Gesellschaftsrecht und Abschlußprüfung und die besondere Schutz- und Garantiefunktion der Abschlußprüfung sind auch für die gemeinschaftsrechtliche Rechtsangleichung bestimmend. Dabei war von Gewicht, daß die Rechnungslegung wie überhaupt der Grundgedanke der gesellschaftsrechtlichen Publizität von der Rechtsform in ganz erheblichem Maße unabhängig ist, so daß eine unterschiedliche Behandlung insbes. der kleineren Aktiengesellschaft und der größeren GmbH auf die Dauer nicht akzeptabel erscheinen muß.

F. Rittner, Rechnungslegungs-Publizität aaO., S. 394 f.; I. E. Schwartz, Wirtschaftsprüfung aus europäischer Sicht, WPg 1981, 599; R. Herber, Zum Regierungsentwurf eines Bilanzrichtlinie-Gesetzes, BB 1982, 959/960.

Das Gewicht des Allgemeininteresses, das die in der Grundlinie privatwirtschaftliche und privatrechtliche Abschlußprüfung mit bestimmt,

Siehe U. Steiner, Öffentliche Verwaltung durch Private, 1975, S. 137 ff.

gewinnt berufsrechtliche Bedeutung für die Tätigkeit und das Berufsbild des Wirtschaftsprüfers, dem das Gesetz die aktienrechtliche Abschlußprüfung vorbehält. Dem hat der Gesetzgeber durch die Wirtschaftsprüferordnung Rechnung getragen. In der Begründung der Vorlage dieses Gesetzes wird dieser Zusammenhang mehrfach betont. Die unbefriedigende

Lage des Berufsrechts der Wirtschaftsprüfer gefährde das Ziel, das die Vorschriften über die Pflichtprüfung, namentlich die des Aktiengesetzes, aber auch andere gesetzliche Prüfungsvorschriften (zum Beispiel des D-Markbilanzgesetzes), anstrebten. Diese Pflichtprüfungen setzten die Anwendung einheitlicher betriebswirtschaftlicher Grundsätze voraus. Die Beurteilung von Bilanzen nach unterschiedlichen fachlichen Auffassungen stelle den Wert des Bestätigungsvermerks überhaupt in Frage. Die maßgeblichen betriebswirtschaftlichen Grundsätze, für die es keine aus dem Gesetz unmittelbar ablesbaren Maßstäbe gebe, müßten aus der praktischen Arbeit gewonnen werden und erfahren ihre Ausrichtung und ihre allgemeine Geltung u.a. durch die Anerkennung in Fachgutachten des Instituts der Wirtschaftsprüfer. Die gesetzlichen Prüfungen sollten - wie Prüfungen überhaupt - den beteiligten Kreisen der Wirtschaft einen klaren Ausweis der wirtschaftlichen Verhältnisse eines Unternehmens garantieren. Im Bereich der Aktiengesellschaften wie auch der Genossenschaften seien diese Pflichtprüfungen Gegenstand des öffentlichen Interesses. Für die Durchführung im Sinne der gesetzlichen Bestimmungen müsse also Gewähr bestehen. Diese Gewähr sei abhängig von der fachlichen und persönlichen Qualifikation der Wirtschaftsprüfer.

Entwurf der Bundesregierung für ein Gesetz über eine Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer (Wirtschaftsprüferordnung), BTG 3. WP Drucks. 201, S. 31, 32, 33.

### 3. Aufgabe und Stellung des Abschlußprüfers

Die Gewährleistungsfunktion, die der Abschlußprüfung für die Rechnungslegung und die Publizität der Unternehmen zukommt, spiegelt sich in der Aufgabe und Stellung des Abschlußprüfers wider. Hierfür ist das Gesellschaftsrecht maßgebend.

Die früher herrschende Auffassung, die den Abschlußprüfer als Organ der Gesellschaft betrachtete, wird der durch den Prüfungsauftrag (§ 163 Abs. 1 Satz 3 AktG) begründeten, selbständigen Stellung des Abschlußprüfers nicht gerecht. Der Abschlußprüfer handelt auf Grund eines Vertragsverhältnisses mit der zu prüfenden Gesellschaft und ist eine unabhängige, außerhalb der Gesellschaft stehende Prüfungsstelle.

H. Bröunner aaO., § 163, Anm. 8; C. P. Clausen aaO., § 163, RNr. 21; B. Kropff aaO., § 162, RNr. 5.

Diese Stellung des Abschlußprüfers, von der auch das ihm und dem von ihm unterzeichneten Bestätigungsvermerk entgegengebrachte Vertrauen abhängt, ist nicht mit einer Beratung der geprüften Gesellschaft, wohl aber mit einer Mitwirkung an der zu prüfenden Rechnungslegung unvereinbar.

H. J. Mertens, Erwartung und Wirklichkeit der aktienrechtlichen Pflichtprüfung, in: W. Busse von Colbe/M. Lutter (Hrsg.), Wirtschaftsprüfung heute: Entwicklung oder Reform? 1977, S. 15/23, 28; J. Schulze-Osterloh, Stellung und Unabhängigkeit des Wirtschaftsprüfers, ebendort S. 95/105.- Hinsichtlich der Führung der Bücher und der Aufstellung des Jahresabschlusses enthält der Entwurf des Bilanzrichtlinie-Gesetzes jetzt eine ausdrückliche Inkompatibilitätsvorschrift (siehe Art. 1 Nr. 11 des Entwurfs - § 277 Abs. 2 Nr. 5 HGB).

Der rechtspolitische Grundgedanke des Publizitätsgesetzes begünstigt - jedenfalls für Großunternehmen - rechtsform-unabhängige "unternehmensrechtliche" Gestaltungen und

weiter die Verknüpfung der Abschlußprüfung mit Zwecksetzungen des öffentlichen Interesses, bes. der Funktionsfähigkeit der Volkswirtschaft. Es dürfte jedoch de lege lata eine zu weit gehende Annahme sein, wenn gesagt wird, der Beruf des Wirtschaftsprüfers sei von Anbeginn durch die Wahrnehmung von Prüfungsaufgaben gekennzeichnet, deren Erfüllung "zu einem wesentlichen Teil im öffentlichen Interesse" liege, und weiter, der Wirtschaftsprüfer stehe in einem "Spannungsfeld zwischen freiem Beruf und öffentlicher Aufgabe", vergleichbar den Berufen des Rechtsanwalts, des Steuerberaters und des Notars.

J. Schulze-Osterloh aaO., S. 96 ff., 99.

Die rechtliche Vorstellung der "öffentlichen Aufgabe", vor allem wenn sie zur Charakterisierung von wirtschaftlichen oder beruflichen Tätigkeiten herangezogen wird, ist ohne genauere und spezifizierte Abgrenzung zu unklar. Im Hinblick auf die Aufgabe und Stellung des Abschlußprüfers – und dann des Wirtschaftsprüfers, dessen Berufsbild durch die Tätigkeit als Abschlußprüfer geprägt wird – ist nach geltendem Recht, wie auch nach dem Entwurf des Bilanzrichtlinie-Gesetzes maßgebend, daß die Abschlußprüfung eine Rechtseinrichtung des Gesellschaftsrechts ist, deren Ausgestaltung Maß und Rechtfertigung auch in dem Allgemeininteresse an der Schutz- und Garantiefunktion der effektiven Abschlußprüfung findet. Dem trägt das Berufsrecht der Wirtschaftsprüfer Rechnung und dadurch sind die besonderen Anforderungen an die Sachkunde der Abschlußprüfer begründet.

#### 4. Beruf und Berufsbild des Wirtschaftsprüfers

Die Grundvorstellung, von der sich der Gesetzgeber hat leiten lassen, indem er die Abschlußprüfung den Wirtschaftsprüfern vorbehalten hat, wird in dem Gesetz über eine Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer (Wirtschaftsprüferordnung) vom 24. Juli 1961 (BGBI. I S. 1049) in der Fassung der Bekanntmachung vom 5. November 1975 (BGBI. I S. 2803) verwirklicht. Dieses durch Gesetz geordnete Berufsrecht der Wirtschaftsprüfer trägt den gesellschaftsrechtlichen Erfordernissen einer sachgerechten und wirksamen Abschlußprüfung durch Sachkundeanforderungen an den Berufszugang, spezifische Rechte und Pflichten der Berufsangehörigen und eine Organisation des Berufs Rechnung.

H. Brönnner aaO., § 164, Anm. 2; B. Kropff aaO., § 164, RNr. 2; K.-H. Maul, Zur Pflichtprüfung der GmbH durch Wirtschaftsprüfer, DB 1976, 253; E. Potthoff, Zur Rechnungslegung und Pflichtprüfung des Jahresabschlusses der GmbH, DB 1978, 1089/1091; A. Krieger, Auswirkungen der Entwicklung des Gesellschaftsrechts auf den Beruf des Wirtschaftsprüfers, WPg 1981, 588; R. Herber aaO., S. 968.

Das Berufsrecht der Wirtschaftsprüfer sichert die hohe fachliche Leistungsfähigkeit als einheitliche Berufeigenschaft der Wirtschaftsprüfer und gewährleistet damit die möglichst vollkommene Erfüllung der Zielsetzung, die das Gesetz mit der Rechtseinrichtung der Abschlußprüfung erreichen will. Die Gleichwertigkeit und einheitliche Garantiefunktion des Bestätigungsvermerks, der Satz also, daß "Prüfung gleich Prüfung" sein muß, kann nur durch die entsprechende berufsrechtliche Ordnung geschaffen und gewahrt werden. Nur so kann der angestrebte gleichwertige Schutz der privaten und öffentlichen Belange der Gesellschafter, Dritter und der Allgemeinheit erreicht werden, in dem die Institution der Abschlußprüfung ihre Rechtfertigung findet. Diese Vorstellung liegt auch der

Vierten Bilanzrichtlinie zugrunde.

R. J. Niehues, Der deutsche Wirtschaftsprüfer  
in der Europäischen Gemeinschaft, Wpg 1981,  
602/604.

Die gesetzliche Ausgestaltung des Berufes und des Berufsbildes des Wirtschaftsprüfers ist demnach durch die gesellschaftsrechtliche Funktion der Abschlußprüfung und - im weiteren - durch die zusätzlich gesetzlich vorgesehenen oder vorgeschriebenen Prüfungsaufgaben bestimmt. Die nun seit über zwanzig Jahren bestehende Fixierung dieses Berufsbildes in der Wirtschaftsprüferordnung konnte schon auf eine Jahrzehntelange Entwicklung zurückblicken, in der das handels- und gesellschaftsrechtliche Prüfungswesen und der Beruf des Revisors und dann Abschlußprüfers rechtlich geformt wurden.

Zur geschichtlichen Entwicklung siehe die Begründung zu dem Regierungsentwurf der Wirtschaftsprüferordnung aa0., S. 25 f., sowie WP-Handbuch 1981, S. 3 f., und K. von Wysocki, Wirtschaftsprüfung aa0., I C 1, 2.

Die erste Phase der Entwicklung, in der die Industrie- und Handelskammern öffentlich vereidigte Bücherrevisoren bestellten und den Bücherrevisoren eine gewerberechtliche Regelung gewidmet war, wurde durch die Verordnung des Reichspräsidenten über Aktienrecht, Bankenaufsicht und über eine Steueramnestie vom 19. September 1931 (RGBl. I S. 493) und die Erste Durchführungsverordnung vom 15. Dezember 1931 (RGBl. I S. 760) beendet, mit denen die Pflichtprüfung der Aktiengesellschaft durch Wirtschaftsprüfer oder Wirtschaftsprüfergesellschaften und der normierte Bestätigungsvermerk eingeführt wurden. Das Wesen des Berufsstandes ist nun durch das Recht auf die Durchführung gesetzlicher Pflichtprüfungen durch fachlich geprüfte, öffentlich bestellte und unabhängige, eigenverantwortliche und unparteiische Mitglieder gekennzeichnet.

Begründung zu dem Regierungsentwurf der Wirtschaftsprüferordnung aa0., S. 26.

Mit dem Ziel der grundsätzlichen Ordnung des Berufes des Wirtschaftsprüfers und der Überwindung der eingetretenen Rechtszersplitterung ist drei Jahrzehnte nach der Notverordnung von 1931 die Wirtschaftsprüferordnung von 1961 erlassen worden. Die Zuständigkeit des Bundes für den Erlaß des Gesetzes ergibt sich aus Art. 74 Nr. 11 GG (Recht der Wirtschaft) und, im Hinblick auf die in gewissem Umfang ausgeübte Rechtsberatung, aus Art. 74 Nr. 1 GG. "Die Berufstätigkeit der Wirtschaftsprüfer gehört zum Leben der Wirtschaft, der sie dient."

Begründung zu dem Entwurf der Wirtschaftsprüferordnung aaO., S. 32.

Der Inhalt der den Beruf des Wirtschaftsprüfers ausmachenden Tätigkeit

Siehe BVerfGE 54, 237/239 f.

wird in § 2 WPO wie folgt umschrieben:

**§ 2  
Inhalt der Tätigkeit**

(1) Wirtschaftsprüfer haben 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) Wirtschaftsprüfer sind befugt, ihre Auftraggeber in steuerlichen Angelegenheiten nach Maßgabe der bestehenden Vorschriften zu beraten und zu vertreten.

(3) Wirtschaftsprüfer können unter Berufung auf ihren Berufseid auf den Gebieten der wirtschaftlichen Betriebsführung als Sachverständige auftreten.

Die Voraussetzungen für die Berufsausübung, insbes. die Nachweise für die erforderliche Sachkunde in Gestalt einer bestimmten Vorbildung, einer hinreichenden Prüfungstätigkeit und des Bestehens einer Prüfung

Die Einzelheiten des Prüfungsverfahrens sind auf Grund der Ermächtigung in § 14 WPO in der Prüfungsordnung für Wirtschaftsprüfer vom 31. Juli 1962 (BGBI. I S. 529), zuletzt geändert durch die Verordnung vom 5. Dezember 1975 (BGBI. I S. 3007), geregelt.

sind durch das Gesetz festgelegt. Die Prüfung als Wirtschaftsprüfer hat den Zweck, festzustellen, ob der Bewerber nach fachlichem Können und als Persönlichkeit befähigt ist, die beruflichen Aufgaben eines Wirtschaftsprüfers, namentlich bei gesetzlich vorgeschriebenen Prüfungen zu erfüllen. Die Prüfung soll dem Bewerber Gelegenheit geben, darzutun, daß er Aufgaben aus der Berufsaarbeit eines Wirtschaftsprüfers mit Verständnis für das fachlich Wesentliche und die Berufspflichten zu lösen vermag (§ 1 PrüfungsO-WP). Prüfungsgebiete gemäß der genannten Zwecksetzung der Prüfung sind: Wirtschaftliches Prüfungswesen, Betriebs- und Volkswirtschaft, Wirtschaftsrecht, Steuerrecht (§ 5 PrüfungsO-WP). Bei der verkürzten Prüfung für Steuerberater entfällt die schriftliche und mündliche Prüfung im Steuerrecht (§ 13 WPO).

Sinn und Bedeutung der Prüfungsanforderungen und Angemessenheit der gegenwärtigen Berufsvorbereitung für Wirtschaftsprüfer insgesamt sind in dem Gutachten K. von Wysockis aaO., ausführlich dargetan.

Wirtschaftsprüfer werden öffentlich bestellt. Die Bestellung setzt den Nachweis der persönlichen und fachlichen Eignung im Zulassungs- und Prüfungsverfahren voraus (§ 1 Abs. 1 WPO). Der Wirtschaftsprüfer übt einen freien Beruf aus. Seine Tätigkeit ist kein Gewerbe (§ 1 Abs. 2 WPO). Im Hinblick auf die beruflichen Aufgaben des Wirtschaftsprüfers hat das Gesetz bestimmte Rechte und Pflichten festgelegt (siehe die in § 43 WOP geregelten allgemeinen Berufspflichten), eine öffentlich-rechtliche Organisation des Berufs eingerichtet und die Ahndung von Pflichtverletzungen einer Berufsgerichtsbarkeit anvertraut. Der Wirtschaftsprüferkammer obliegt u.a., die allgemeine Auffassung über Fragen der Ausübung des Berufs des Wirtschaftsprüfers und des vereidigten

Buchprüfers in Richtlinien nach Anhörung der Arbeitsgemeinschaft für das wirtschaftliche Prüfungswesen festzustellen (§ 57 Abs. 2 Nr. 5 WPO). Auf dieser Grundlage wird das - strenge - Standesrecht der Wirtschaftsprüfer in Konkretisierung der gesetzlichen Berufspflichten näher festgelegt: "Richtlinien für die Berufsausübung der Wirtschaftsprüfer und vereidigten Buchprüfer", jetzt in der Fassung vom 1. Dezember 1977.

Dazu WP-Handbuch 1981, S. 44 ff.- K. von Wysocki erläutert in seinem Gutachten aaO., Tz. 55 bis 57, daß die berufsrechtliche Eigenverantwortlichkeit des Wirtschaftsprüfers (§§ 43, 44 WPO) den Einsatz fachlicher Mitarbeiter bei der Durchführung von Prüfungen begrenzt.

## 5. Wirtschaftsprüfer und Steuerberater

Die Berührungs punkte und Überschneidungen, die in der Berufstätigkeit der Wirtschaftsprüfer und der Steuerberater konstatiert werden können, heben die grundsätzliche Verschiedenartigkeit der Berufsaufgaben nicht auf, die im rechtlich geordneten Berufsbild angelegt und in der Wirtschaftsberatung hier und der Steuerberatung dort praktiziert wird.

Vgl. K. von Wysocki, Gutachten aaO., Tz. 26, 29. P. Kirchhof, Kurzgutachten aaO., S. 15 ff. behandelt die "traditionelle Unterscheidung" zwischen Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung; aaO. S. 39 wird die "Überlagerung" der Berufsbilder im Tätigkeitsbereich der freiwilligen Prüfungen und der Steuerberatung hervorgehoben.

Nach dem Bericht der Bundesregierung über die Lage der freien Berufe in der Bundesrepublik Deutschland

BTag Drucks. 8/3139, S. 10, 12. Die Zahlenangaben geben den Stand vom 1. 1./15.7.1978 wieder.

betrug zum Stichtag die Gesamtzahl der selbständig und abhängig Erwerbstätigen im Beruf des Steuerberaters/ Steuerbevollmächtigten 34.086 (davon selbständig tätig: 28.160) und im Beruf des Wirtschaftsprüfers 3.603 (davon selbständig tätig: 1.575).

Die rechtliche Regelung von Beruf und Berufsbild des Steuerberaters reicht in die Zeit der Weimarer Republik zurück.

Zur geschichtlichen Entwicklung siehe die Begründung zu dem Entwurf der Bundesregierung für ein Gesetz über die Rechtsverhältnisse der Steuerberater und Steuerbevollmächtigten (Steuerberatungsgesetz), BTag 3. WP Drucks. 128, S. 21 f., sowie die Schilderung in BVerfGE 21, 173/174 f. und in BVerfGE 54, 301/302 ff.

Die Berufe des Steuerberaters und des Steuerbevollmächtigten (vormals: Helfer in Steuersachen) wurden mit dem Steuerberatungsgesetz vom 16. August 1961

(BGBl. I S. 1301) neu geordnet, jedoch zunächst noch nicht vereinheitlicht. Sie wurden durch das Zweite Gesetz zur Änderung des Steuerberatungsgesetzes vom 11. August 1972 (BGBl. I S. 1401) zu einem einheitlichen Beruf zusammengeführt.

Zu den verfassungsrechtlichen Fragen des Berufsrechts der Steuerberater: BVerfGE 21, 173; 34, 252; 54, 301; 55, 185; 59, 302; 60, 215.

Aufgabe des Steuerbevollmächtigten war die Erledigung einfacherer Steuerfälle, Aufgabe des Steuerberaters die Beratung in Fällen, in denen der Umfang der Steuerpflicht von schwierigen Fragen des Steuerrechts, des sonstigen Rechts sowie der Betriebswirtschaftslehre abhing und die in der Regel ohne eine theoretisch-wissenschaftliche Vorbildung nicht sicher beurteilt werden konnten. Der neue Einheitsberuf des Steuerberaters nach dem Steuerberatungsgesetz in der Fassung von 1972 umfaßt beide Tätigkeitsbereiche und verlangt dementsprechend die Qualifikation, die ein Steuerberater schon nach früherem Recht haben mußte.

BVerfGE 55, 185/199 unter Bezugnahme auf BVerfGE 21, 227/235 f.

Das Steuerberatungsgesetz gilt jetzt in der Fassung vom 4. November 1975 (BGBl. I S. 2735).

Kern der Berufsaufgabe der Steuerberater ist die geschäftsmäßige Hilfe in Steuersachen. Diese ist den Steuerberatern, Steuerbevollmächtigten und Steuerberatungsgesellschaften sowie den Rechtsanwälten, Wirtschaftsprüfern, Wirtschaftsprüfergesellschaften, vereidigten Buchprüfern und Buchprüfungsgesellschaften vorbehalten (§§ 1, 2, 3, 5 StBerG), abgesehen von der einem größeren Kreis von Berufsgruppen zustehenden beschränkten Hilfeleistung in Steuersachen (§ 4 StBerG) und gewissen Ausnahmen (§ 6 StBerG), zu denen auch die Buchführuhshilfe und die Hilfe bei der laufenden Lohnbuchhaltung durch Kaufmannsgehilfen gehören.

BVerfGE 54, 301; 59, 302.

Steuerberater und Steuerbevollmächtigte haben die Aufgabe, im Rahmen ihres Auftrages ihre Auftraggeber in Steuersachen zu beraten, sie zu vertreten und ihnen bei der Bearbeitung ihrer Steuerangelegenheiten und bei der Erfüllung ihrer steuerlichen Pflichten Hilfe zu leisten. Dazu gehören auch die Hilfeleistung in Steuerstrafsachen und in Bußgeldsachen wegen einer Steuerordnungswidrigkeit sowie die Hilfeleistung bei der Erfüllung von Buchführungspflichten, die auf Grund von Steuergesetzen bestehen, insbesondere die Aufstellung von Steuertabellen und deren steuerrechtliche Beurteilung (§ 33 StBerG). Mit dem Beruf eines Steuerberaters oder eines Steuerbevollmächtigten sind u.a. vereinbar: die Tätigkeit als Wirtschaftsprüfer oder vereidigter Buchprüfer sowie eine wirtschaftsberatende, gutachtlche oder treuhänderische Tätigkeit (§ 57 Abs. 3 Nr. 1 und 3 StBerG). Steuerberater üben einen freien Beruf aus. Ihre Tätigkeit ist kein Gewerbe (§ 32 Abs. 2 StBerG).

Die Steuerberatung ist ein Teil der allgemeinen Rechtsberatung. Die damit verbundenen Berufsaufgaben dienen der Steuerrechtspflege, einem wichtigen Gemeinschaftsgut im Sinne der Berufsfreiheit.

Begründung zu dem Gesetzentwurf aa0., S. 24;  
BVerfGE 54, 301/315.

Die Zuständigkeit des Bundes, das Berufsrecht der Steuerberater zu regeln, ergibt sich aus dem Gesichtspunkt des Sachzusammenhangs mit der Rechtsberatung (Art. 74 Nr. 1 GG).

Begründung des Gesetzentwurfs aa0., S. 22.

Die Änderung des Steuerberatungsgesetzes durch die Novelle von 1972 beruhte auf der rechtspolitischen Entscheidung, der Konzeption eines Einheitsberufs "Steuerberater" zu folgen, zum anderen auf der Ablehnung von

Bestrebungen, ein neues Berufsbild des "Wirtschaftsprüfer-Steuerberaters" zu normieren. Diesen Bestrebungen wurde nicht gefolgt, weil es sich bei den Berufen Wirtschaftsprüfer und Steuerberater um "unterschiedliche Tätigkeiten" handle.

Schriftlicher Bericht des Finanzausschusses über den Entwurf eines Zweiten Gesetzes zur Änderung des Steuerberatungsgesetzes und über den Entwurf eines Gesetzes über eine Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer-Steuerberater, BTag Drucks. VI/3456, S. 4.

Verfassungsrechtliche Einwände gegen die Verwirklichung des Einheitsberufs "Steuerberater" wurden nicht als stichhaltig betrachtet. Solche Bedenken waren insbes. im Hinblick auf die Berufsfreiheit (Art. 12 Abs. 1 GG) geäußert worden. Der Zugang zur selbständigen Berufsausübung dürfe nicht durch unangemessen hohe Anforderungen an einen persönlichen Befähigungsnachweis erschwert werden. Dies aber geschehe gegenüber dem künftigen Berufsnachwuchs, dem nach Ablauf einer Übergangszeit der erleichterte Zugang über die Steuerbevollmächtigtenprüfung versagt sei, obwohl der entsprechende Leistungsnachweis bisher allseits zur selbständigen Berufsausübung als voll ausreichend angesehen werde. Der Finanzausschuß des Bundesrates hält dem entgegen:

"Eine Steigerung der persönlichen Zulassungsvoraussetzungen muß immer möglich bleiben, wo - wie vorliegend - durch die Entwicklung der Verhältnisse zur sachgerechten Berufsausübung eine gesteigerte Qualifikation notwendig wird. Die wertende Feststellung des im Allgemeininteresse für die Zukunft notwendigen Leistungsniveaus gehört zu den typischen Aufgaben des Gesetzgebers."

Schriftlicher Bericht aa0., S. 4.- Siehe BVerfGE 34, 252.

Aus den berufsrechtlichen Vorschriften der Steuerberater läßt sich entnehmen, daß eine Prüfung der Jahresabschlüsse von Einzelkaufleuten und Handelsgesellschaften nicht zu

der den maßgeblichen Inhalt der Tätigkeit der Steuerberater bildenden Hilfe in Steuersachen gehört, daß eine derartige Prüfung jedoch mit dem Beruf eines Steuerberaters vereinbar ist. Aus Rechtsgründen ausgeschlossen ist allerdings eine Prüfungstätigkeit im Sinne der gesellschaftsrechtlichen Pflichtprüfungen, vor allem der vorgeschriebenen Abschlußprüfungen. Demzufolge sind also sog. freiwillige Abschlußprüfungen durch Steuerberater gesellschaftsrechtlich und berufsrechtlich zulässig. Sie finden auch in einem gewissen Umfang statt, nicht zuletzt bei den GmbH, soweit diese nicht dem Publizitätsgesetz unterliegen. Nach der GmbH-Enquete des Bundesministers der Justiz

Im Auftrag des Bundesministeriums der Justiz von der IHK-Datenverarbeitungsgemeinschaft e.V. in Zusammenarbeit mit dem Deutschen Industrie- und Handelstag, der Bundessteuerberaterkammer und der Wirtschaftsprüferkammer mit dem Ziel durchgeführte Repräsentativumfrage, zu ermitteln, in welchem Umfang die Berufsangehörigen der Bundessteuerberaterkammer und der Wirtschaftsprüferkammer bei GmbH und GmbH & Co KG, insbes. prüfend, tätig sind. Die Umfrage wurde im Jahre 1979 durchgeführt.

lassen 57,6 % der GmbH ihren Jahresabschluß in irgend-einer Form prüfen, und zwar 33,6 % von Wirtschaftsprüfern, 19,3 % von Steuerberatern, 4,2 % von Steuerbevollmächtigten und 0,3 % von Rechtsanwälten. Bei den auf Grund der EG-Bilanzrichtlinie neu prüfungspflichtigen GmbH

Auf die Gesamtzahl der GmbH gerechnet werden nach dem Umfrageergebnis 13,5 % GmbH neu prüfungspflichtig.

ist nach der Umfrage davon auszugehen, daß 86,2 % ihren Jahresabschluß schon heute in irgendeiner Form prüfen lassen, und zwar 71,4 % von Wirtschaftsprüfern, 12,9 % von Steuerberatern, 1,4 % von Steuerbevollmächtigten und 0,6 % von Rechtsanwälten. Danach müßten 13,8 % der neu prüfungspflichtigen GmbH erstmals auf Grund der Bilanzrichtlinie einen Prüfer bestellen und müßten 14,9 %

der neu prüfungspflichtig werdenden GmbH ihren Prüfer wechseln, wenn die bei ihnen tätigen Steuerberater, Steuerbevollmächtigten und Rechtsanwälte nicht als Abschlußprüfer zugelassen werden würden.

Zusammenfassung der Ergebnisse der im Jahre 1979 durchgeführten rechtstatsächlichen Untersuchung über die von den wirtschaftsprüfenden und steuerberatenden Berufen durchgeführten Tätigkeiten bei GmbH und GmbH & Co KG vom 12. Januar 1981, Maschinenschrift, S. 3, 4.

Die danach heute bestehende Prüfungspraxis von Steuerberatern ist somit nicht ohne Gewicht. Doch läßt sich nicht übersehen, daß GmbH - besonders die neu prüfungspflichtig werdenden mittleren und größeren GmbH - die sog. freiwilligen Prüfungen ihrer Jahresabschlüsse ganz überwiegend von Wirtschaftsprüfern und nicht von Steuerberatern durchführen lassen. Die Beobachtung, daß Steuerberater derartige Prüfungen durchführen, durchführen können und durchführen dürfen, trägt die Schlußfolgerung nicht, zu der P. Kirchhof in seinem Kurzgutachten (S. 35) gelangt: "Im Ergebnis gehört somit die (freiwillige) Prüfung von Jahresabschlüssen zum heutigen gefestigten Tätigkeitsfeld eines Steuerberaters". Jedenfalls gehören die freiwilligen Prüfungen von Jahresabschlüssen mittlerer und größerer GmbH nicht zum Berufsbild des Steuerberaters.

## II. Der Entwurf der Bundesregierung für ein Bilanzrichtlinie-Gesetz

### 1. Die Bilanzrichtlinie und ihre Durchführung

Nach Art. 54 Abs. 3 lit. g EWGV erfüllen der Rat und die Kommission der Europäischen Gemeinschaften die Aufgaben, die ihnen auf Grund der Vertragsbestimmungen über das Niederlassungsrecht übertragen sind, unter anderem dadurch, daß sie soweit erforderlich die Schutzbestimmungen koordinieren, die in den Mitgliedstaaten den Gesellschaften im Sinne des Art. 58 Abs. 2 EWGV im Interesse der Gesellschafter sowie Dritter vorgeschrieben sind, um diese Bestimmungen gleichwertig zu gestalten. Als Gesellschaften im Sinne des Niederlassungsrechts gelten die Gesellschaften des bürgerlichen Rechts und des Handelsrechts einschließlich der Genossenschaften und die sonstigen juristischen Personen des öffentlichen und privaten Rechts mit Ausnahme derjenigen, die keinen Erwerbszweck verfolgen (Art. 58 Abs. 2 EWGV). Zu den Schutzbestimmungen im Interesse der Gesellschafter und Dritter gehören die gesellschaftsrechtlichen Vorschriften über die Rechnungslegung einschließlich der Abschlußprüfung.

Gestützt auf diese Ermächtigung hat der Rat der Europäischen Gemeinschaften die Vierte Richtlinie über den Jahresabschluß von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen (EG-Bilanzrichtlinie) vom 25. Juli 1978 (78/660/EWG, ABl. Nr. L 222 vom 14.8.1978 S. 11) erlassen. Die durch diese Richtlinie vorgeschriebenen Maßnahmen der Koordinierung der einzelstaatlichen Vorschriften über die Gliederung und den Inhalt des Jahresabschlusses und des Lageberichts sowie über die Bewertungsmethoden und die Offenlegung dieser Unterlagen gelten in der Bundesrepublik Deutschland für die Rechts- und Verwaltungsvorschriften für Gesellschaften in den Rechtsformen der Aktiengesellschaft, der

Kommanditgesellschaft auf Aktien und der Gesellschaft mit beschränkter Haftung (Art. 1 Abs. 1 der Richtlinie).

Über die Abschlußprüfung legt die EG-Bilanzrichtlinie folgendes fest:

Art. 51

- (1) a) Die Gesellschaften sind verpflichtet, ihren Jahresabschluß durch eine oder mehrere Personen prüfen zu lassen, die nach einzelstaatlichem Recht zur Prüfung des Jahresabschlusses zugelassen sind.  
b) Die mit der Abschlußprüfung beauftragte Person hat auch zu prüfen, ob der Lagebericht mit dem Jahresabschluß des betreffenden Geschäftsjahrs in Einklang steht.
- (2) Die Mitgliedstaaten können die in Artikel 11 bezeichneten Gesellschaften von der in Absatz 1 genannten Verpflichtung befreien. Artikel 12 ist anzuwenden.
- (3) Im Falle des Absatzes 2 nehmen die Mitgliedstaaten in ihre Rechtsvorschriften geeignete Sanktionen für den Fall auf, daß der Jahresabschluß oder der Lagebericht dieser Gesellschaften nicht nach dieser Richtlinie erstellt sind.

Die Art. 11 und 12 der Richtlinie betreffen ein nationales Wahlrecht für erleichterte Rechnungslegung bei Gesellschaften, bei denen am Bilanzstichtag die Grenzen von zwei der drei folgenden Größenmerkmalen nicht überschritten werden, nämlich Bilanzsumme: 1 Mio. ERE, Nettoumsatzerlöse: 2 Mio. ERE, durchschnittliche Anzahl der während des Geschäftsjahres Beschäftigten: 50.

In sachlichem Zusammenhang mit der Bilanzrichtlinie steht die Siebente Richtlinie des Rates vom 13. Juni 1983 aufgrund von Artikel 54 Absatz 3 Buchstabe g) des Vertrages über den konsolidierten Abschluß (83/349/EWG, ABl. Nr. L 193 vom 18.7.1983), die sog. Konzernrichtlinie. Über die Prüfung des konsolidierten Abschlusses bestimmt die Konzernrichtlinie:

Art. 37

(1) Das Unternehmen, das den konsolidierten Abschluß aufstellt, muß diesen durch eine oder mehrere Personen prüfen lassen, die nach dem Recht des Mitgliedstaats, dem dieses Unternehmen unterliegt, zur Prüfung von Jahresabschlüssen zugelassen sind.

(2) Die mit der Prüfung des konsolidierten Abschlusses beauftragte Person oder beauftragten Personen haben auch zu prüfen, ob der konsolidierte Lagebericht mit dem konsolidierten Abschluß des betreffenden Geschäftsjahrs in Einklang steht.

Im Hinblick auf die für erforderlich erachtete Koordination der einzelstaatlichen Vorschriften über die Zulassung und die notwendige Sachkunde der Abschlußprüfer hat die Kommission den Vorschlag einer Achten Richtlinie nach Artikel 54 Absatz 3 Buchstabe g des EWG-Vertrages über die Zulassung der mit der Pflichtprüfung des Jahresabschlusses von Kapitalgesellschaften beauftragten Personen (EG-Dok. Nr. R/979/78 - ES 43) vorgelegt, die sog. Prüferrichtlinie.

BTag Drucks. 8/2013.

Dieser Vorschlag orientiert sich nicht an der Niederlassungsfreiheit, sondern an der gesellschaftsrechtlichen Garantie. Diejenigen, die dem Bestätigungsvermerk vertrauen, sollen - vermöge von Mindestanforderungen für die Zulassung als Prüfer - eine Mindestgewähr hinsichtlich der Qualität und der Unabhängigkeit des Abschlußprüfers haben. In die verschiedenartigen Berufe und Berufsbilder der Mitgliedstaaten will die Prüferrichtlinie nicht eingreifen. Es bleibt den Mitgliedstaaten überlassen, welchen Berufen sie die Aufgabe der Pflichtprüfung zuweisen, vorausgesetzt daß die geforderten Anforderungen sichergestellt sind.

I. E. Schwartz, Wirtschaftsprüfung aus europäischer Sicht, WPg 1981, 599/601.-

Zu der Schwierigkeit für einen Steuerberater, die erforderliche praktische Berufsvorbereitung zu erwerben, die von der Prüferrichtlinie vorausgesetzt wird, siehe J. Schatzmann, Die berufsrechtlichen Aspekte im Regierungsentwurf eines Bilanzrichtlinie-Gesetzes, BB 1982, 781/784.

In den Erwägungsgründen des Richtlinien-Vorschlages wird als Grundsatz ausgesprochen, daß für die Durchführung der Pflichtprüfung des Jahresabschlusses von Kapitalgesellschaften ein hoher Stand theoretischer und praktischer Kenntnisse gefordert werden muß. Die Mitgliedstaaten dürften daher die Zulassung nur solchen Personen erteilen, die mit Erfolg eine berufliche Eignungsprüfung auf dem Niveau eines Universitätsabschlusses abgelegt hätten. Allerdings sei den Mitgliedstaaten die Befugnis zu eröffnen, den Personen die Möglichkeit zum beruflichen Aufstieg zu geben, die zwar keine theoretische Ausbildung, jedoch eine langjährige und qualifizierte praktische Erfahrung auf den Gebieten des Rechts, des Finanzwesens und der Buchführung nachwiesen. Desgleichen seien die Mitgliedstaaten zu ermächtigen, Übergangsvorschriften zugunsten der Berufsangehörigen zu erlassen, die nicht alle hier geforderten Voraussetzungen erfüllten.

Die Angemessenheit der Examensanforderungen nach dem Vorschlag für eine EG-Prüferrichtlinie in Vergleich mit dem geltenden deutschen Recht ist von K. von Wysocki, Gutachten aaO., Tz. 90, 91, näher dargetan.

Die Bundesregierung hat in der 9. Legislaturperiode den Entwurf eines Gesetzes zur Durchführung der Vierten Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften zur Koordinierung des Gesellschaftsrechts (Bilanzrichtlinie-Gesetz) eingebracht.

BTag Drucks. 9/1878 (27.7.1982).

Die Vorlage ist der sehr umfangreiche Entwurf eines Artikelgesetzes. Die Vorschriften über die Rechnungslegung, soweit sie rechtsformunabhängig sind oder

allgemein festgelegt werden können, sind danach in Gestalt eines neuen Dritten Buches "Jahresabschluß und Lagebericht" in das Handelsgesetzbuch eingefügt (Art. 1 Nr. 12 des Entwurfs - §§ 236 bis 290 HGB). Die neue Vorschrift des § 277 HGB "Auswahl der Abschlußprüfer" legt nach dem Vorbild des § 164 AktG in Absatz 1 fest: "Nur Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfergesellschaften können Abschlußprüfer sein", und ordnet in den Absätzen 2 und 3 eine Reihe von Inkompatibilitäten zu Lasten von Wirtschaftsprüfern und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften an, die zum Abschlußprüfer berufen werden. Entsprechend der EG-Bilanzrichtlinie erstreckt der Entwurf die gesellschaftsrechtliche Pflicht zur Abschlußprüfung auf die GmbH (Art. 3 Nr. 5 - §§ 42 a, 42 b GmbHG).

Die Vorlage sah weiter - über die Bilanzrichtlinie hinaus - die Einführung der Pflichtprüfung bei der Kapitalgesellschaft & Co vor (Art. 1 Nr. 10 - §§ 181, 182 HGB). Dies ist bei der erneuten Einbringung der Vorlage in der 10. Legislaturperiode fallen gelassen worden.

Als Übergangsregelung und im Interesse des berufsrechtlichen Bestandsschutzes ermöglicht die Gesetzesvorlage für vereidigte Buchprüfer, Steuerberater und Rechtsanwälte, die bei den neu prüfungspflichtig werdenden Unternehmen in gewissem Umfang Hilfe in Steuersachen geleistet oder Prüfungen auf dem Gebiet des betrieblichen Rechnungswesens durchgeführt haben, eine erleichterte Bestellung zu Wirtschaftsprüfern. Für diesen Berufszugang werden der Nachweis einer bestimmten Berufserfahrung und das Ablegen einer Prüfung gefordert (Art. 6 Nr. 2 des Entwurfs - §§ 131 bis 131 d WPO). In der Stellungnahme des Bundesrates zu dem Gesetzentwurf wird die Bundesregierung gebeten zu prüfen, ob Art. 1 Nr. 12 (§ 277 Abs. 1 HGB) und Art. 6 geändert und auch Steuerberater und Steuerberatungsgesellschaften für die neu prüfungspflichtig

werdenden Gesellschaften als Abschlußprüfer zugelassen werden könnten. In ihrer Gegenäußerung sagte die Bundesregierung zu, die Anregung des Bundesrates im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen.

BTag Drucks. 9/1878, S. 137 (Nr. 11) und S. 148 f.

Die Vorlage blieb in der 9. Legislaturperiode unerledigt und wurde von der Bundesregierung in der 10. Wahlperiode neu eingebracht.

BTag Drucks. 10/317 (26.8.1983).

Die hier interessierenden Punkte der Vorlage finden sich auch in der jetzt eingebrachten Fassung des Gesetzentwurfs, nämlich die handelsrechtlichen Vorschriften über die Rechnungslegung (Art. 1 Nr. 11 - §§ 236 bis 290 HGB, insbes. § 277 HGB), die Pflichtprüfung bei der GmbH (Art. 3 Nr. 5 - §§ 42 a, 42 b GmbHG) und die Überleitungs vorschrift zugunsten der Steuerberater, vereidigten Buchprüfer und Rechtsanwälte (Art. 6 Nr. 3 des Entwurfs - §§ 131 bis 131 d WPO). In der Stellungnahme des Bundesrates wird nunmehr gefordert, Steuerberatern und Steuerberatungsgesellschaften ein selbständiges Prüfungsrecht für die neu prüfungspflichtig werdenden GmbH einzuräumen und § 277 HGB entsprechend neu zu fassen. Für den Erwerb der Prüfungsberechtigung soll ein neuer Sachkundenachweis im Rahmen des Steuerberatungsgesetzes geregelt werden (Art. 6 a Nr. 3 des Entwurfs - §§ 153 a bis 153 g StBerG). Die Übergangsregelung in Art. 6 Nr. 3 des Entwurfs soll nur noch für vereidigte Buchprüfer und Rechtsanwälte eine erleichterte Bestellung zu Wirtschaftsprüfern ermöglichen.

BTag Drucks. 10/317, S. 138 ff. (Nr. 3).

Die Bundesregierung nimmt in ihrer Gegenäußerung auf die Erwägungen Bezug, die ihrem in dem Gesetzentwurf zum Ausdruck kommenden Standpunkt zugrundeliegen, und sagt

zu, im Laufe des weiteren Gesetzgebungsverfahrens zu prüfen, ob und ggf. auf welche Weise den Interessen der beteiligten Berufskreise noch besser entsprochen werden kann.

"Dabei werden neben den berufspolitischen Belangen der beteiligten Berufskreise die Belange der Wirtschaft und der zu prüfenden Unternehmen sowie das Gemeinwohlinteresse an einer qualitativ hochstehenden Prüfung zu berücksichtigen sein. Außerdem müssen bei Regelungen, die die Berufsfreiheit des Artikels 12 GG betreffen, der Gleichheitssatz des Artikels 3 Abs. 1 GG und der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit beachtet werden."

BTag Drucks. 10/317, S. 151.

Die Gegenäußerung der Bundesregierung zu der deutlich berufspolitisch ausgerichteten Stellungnahme des Bundesrates lenkt den Blick auf den Kernpunkt zurück, nämlich die sachgerechte Ausgestaltung der Abschlußprüfung. Die in dem Entwurf des Bilanzrichtlinie-Gesetz vorgesehenen Bestimmungen über die Rechnungslegung und die Abschlußprüfung bauen auf den Regelungen des geltenden Rechts auf, nehmen einige in der Sache begründete Fortentwicklungen auf und stellen insgesamt erhöhte Anforderungen an die Fähigkeit des Abschlußprüfers, betriebswirtschaftliche und gesamtwirtschaftliche Zusammenhänge im Rahmen seiner Prüfungshandlungen zu berücksichtigen.

K. von Wysocki, Gutachten aaO., Tz. 32, 33.- Siehe auch H. Biener, Zur Transformation der 4. EG-Richtlinie, WPg 1980, 689; A. Krieger, Auswirkungen der Entwicklung des Gesellschaftsrechts auf den Beruf des Wirtschaftsprüfers, WPg 1981, 588/592 f.; R. Herber, Zum Regierungsentwurf eines Bilanzrichtlinie-Gesetzes, BB 1982, 959.

Der Pflichtprüfung unterliegen der Jahresabschluß und der Lagebericht (§ 275 Abs. 1 HGB). Der Jahresabschluß besteht bei den publizitätspflichtigen Unternehmen aus der Bilanz, der Gewinn- und Verlustrechnung und dem Anhang,

die eine Einheit bilden (§ 237 Abs. 1 HGB). Der Anhang erläutert die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung und enthält weitere vorgeschriebene und freiwillige Angaben (§§ 270 ff. HGB). Im Lagebericht sind zumindest der Geschäftsverlauf und die Lage des Unternehmens so darzustellen, daß ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt wird. Im Lagebericht sind ferner Vorgänge von besonderer Bedeutung, die nach dem Schluß des Geschäftsjahres eingetreten sind, die voraussichtliche Entwicklung des Unternehmens und die Forschungs- und Entwicklungstätigkeit darzulegen (§ 273 HGB). Die Abschlußprüfung hat sich darauf zu erstrecken, ob die gesetzlichen Vorschriften und sie ergänzende Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags, der Satzung oder des Statuts beachtet sind. Der Lagebericht ist darauf zu prüfen, ob er mit dem Jahresabschluß in Einklang steht und ob die sonstigen Angaben im Lagebericht nicht eine falsche Vorstellung von der Lage des Unternehmens erwecken (§ 275 Abs. 2 HGB). Die Abschlußprüfer erstatthen den Prüfungsbericht (§ 279 HGB). Sind nach dem abschließenden Ergebnis der Prüfung keine Einwendungen zu erheben, so haben die Abschlußprüfer dies durch folgenden Vermerk zum Jahresabschluß zu bestätigen:

Die Buchführung und der Jahresabschluß entsprechen nach meiner (unserer) pflichtgemäßem Prüfung den gesetzlichen Vorschriften. Der Jahresabschluß vermittelt unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens. Der Lagebericht steht im Einklang mit dem Jahresabschluß und erweckt keine falsche Vorstellung von der Lage des Unternehmens.

Der Bestätigungsvermerk ist in verschiedenen Hinsichten zu ergänzen; er ist u.a. in geeigneter Weise zu ergänzen, wenn zusätzliche Bemerkungen erforderlich erscheinen, um

einen falschen Eindruck über den Inhalt der Prüfung und die Tragweite des Bestätigungsvermerks zu vermeiden (§ 280 Abs. 1 und 2 HGB).

Die nach dem Entwurf des Bilanzrichtlinie-Gesetzes in das Handelsgesetzbuch aufzunehmenden Vorschriften über die Rechnungslegung stellen im wesentlichen eine Übernahme der bisherigen aktienrechtlichen Bestimmungen dar. Dem entsprechen die Änderungen des Aktiengesetzes, die der Entwurf vorsieht.

Siehe die Begründung des Gesetzentwurfs aaO., S. 68 ff., 101 ff.

Der neu als Teil des Jahresabschlusses auftretende Anhang entspricht inhaltlich dem Erläuterungsteil des heutigen Geschäftsberichts nach § 160 AktG.

Begründung des Gesetzentwurfs aaO., S. 69, 75, 91.

Im Regelungszusammenhang der einzelnen Gesetze des Gesellschaftsrechts verbleiben die rechtsformabhängigen Bestimmungen über die Rechnungslegung einschließlich der Abschlußprüfung. Dort wird auch festgelegt, ob eine Pflicht zur Abschlußprüfung besteht (vgl. Art. 2 Nr. 18 des Entwurfs - § 162 AktG, Art. 3 Nr. 5 des Entwurfs - §§ 42 a, 42 b GmbHG),

Die Anwendung der Vorschriften des Publizitäts- gesetzes über die Rechnungslegung von Unternehmen auf die GmbH entfällt (Art. 5 Nr. 3 lit. a des Entwurfs - § 3 Abs. 1 Nr. 1 PublizitätsG).

während die Frage, wer im Falle der Pflichtprüfung Abschlußprüfer sein darf, in den allgemeinen Bestimmungen geregelt wird (§ 277 Abs. 1 HGB). Eine Verbesserung im Rahmen des Aktiengesetzes ist die neue Vorschrift, daß der Aufsichtsrat die Teilnahme der Abschlußprüfer an seinen Verhandlungen zu verlangen hat, wenn der Bestätigungsvermerk eingeschränkt oder verweigert worden ist (Art. 2 Nr. 21 lit. b des Entwurfs - § 171 Abs. 1 Satz 2 2. Halbsatz).

Der Bundestag hat die Vorlage der Bundesregierung für das Bilanzrichtlinie-Gesetz am 29. September 1983 in Erster Lesung beraten und an den Rechtsausschuß (federführend) sowie den Finanzausschuß und den Ausschuß für Wirtschaft überwiesen.

BTag, Sten. Ber., Plenarprotokoll 10/25,  
S. 1738 ff.

In der Einbringungsrede ist der Bundesminister der Justiz auch auf den berufsrechtlichen Teil des Entwurfs eingegangen. Einer der Gründe dafür, daß zur Pflichtprüfung der Jahresabschlüsse auch bei den neu prüfungs-pflichtig werdenden Gesellschaften ausschließlich Wirtschaftsprüfer befugt sein sollten, sei, daß die Pflichtprüfung als eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung auch wegen der damit für die betroffenen Unternehmen verbundenen Kosten ihren Zweck nur erfüllen könne, wenn sie von Prüfern mit einer speziellen Ausbildung durchgeführt werde. Daneben wird ausdrücklich hervorgehoben, daß die Bundesregierung alles tun werde, um zu vermeiden, daß einem von der Neuregelung betroffenen Steuerberater unzumutbare Nachteile entstünden.

## 2. Die Erstreckung der Pflichtprüfung auf die GmbH

Ein Hauptpunkt des Bilanzrichtlinie-Gesetzes ist, daß in Zukunft die GmbH hinsichtlich ihrer Rechnungslegung ebenso wie die Aktiengesellschaft behandelt werden muß. Die Publizität ist bei großen, mittelgroßen und kleinen GmbH differenziert ausgestaltet. Große und mittelgroße GmbH müssen ihren Jahresabschluß von Abschlußprüfern prüfen lassen. Die Befreiung von der Pflicht zur Abschlußprüfung für kleine GmbH ist im Gesetz so definiert, daß darunter eine GmbH fällt, wenn auf sie am Abschlußstichtag und am vorhergehenden Abschlußstichtag mindestens zwei der drei nachstehenden Merkmale zutreffen: Die Bilanzsumme einer auf den Abschlußstichtag aufgestellten Jahresbilanz übersteigt nach Abzug eines auf der Aktivseite ausgewiesenen Fehlbetrages nicht 2.850.000 DM; die Umsatzerlöse der Gesellschaft in den zwölf Monaten vor dem Abschlußstichtag übersteigen nicht 5.700.000 DM; die Gesellschaft hat in den zwölf Monaten vor dem Abschlußstichtag durchschnittlich nicht mehr als 50 Arbeitnehmer beschäftigt (Art. 3 Nr. 5 des Entwurfs - §§ 42 a, 42 b GmbHG).

Begründung des Gesetzentwurfs aaO., S. 70,  
110 f.

Wie groß die Zahl der GmbH ist, die von der Einführung der Pflichtprüfung erfaßt werden wird, läßt sich nur ungefähr veranschlagen. Ebenso ist nur eine ungefähre Abschätzung zu dem Umfang freiwilliger Abschlußprüfungen bei den neu prüfungspflichtigen GmbH und zu der Verteilung der Mandate auf die beteiligten Berufsgruppen möglich. In Ermangelung aktuellerer und umfassenderer Erhebungen müssen die im folgenden angegebenen Daten und Schätzungen zugrundegerichtet werden.

Nach der im Auftrag des Bundesministeriums der Justiz im Jahre 1979 durchgeführten Repräsentativumfrage

Zusammenfassung aaO., S. 9 ff.

gab es am 1. Januar 1979 im Bereich der Industrie- und Handelskammern bei Abzug der ruhenden GmbH und der Komplementär-GmbH 123.162 GmbH. Die Zahl der neu prüfungspflichtig werdenden GmbH ist auf 22.662 (18,4 %) zu veranschlagen. Davon ließen 19.535 (86,2 %) GmbH ihren Jahresabschluß in irgendeiner Form prüfen, und zwar 16.181 (71,4 %) von Wirtschaftsprüfern, 2.923 (12,9 %) von Steuerberatern, 317 (1,4 %) von Steuerbevollmächtigten und 136 (0,6 %) von Rechtsanwälten.

Siehe schon oben unter I.5.

Diese Angaben über die Zahl der GmbH mit freiwilligen Abschlußprüfungen ergeben nicht zugleich die Zahl und Verteilung der mit derartigen Prüfungen befaßten Berufsangehörigen. Denn die im Prüfungswesen tätigen Berufsangehörigen nehmen in der Regel mehrere Mandate wahr. Für die prüfungspflichtig werdenden GmbH ergibt sich aus der Berufsumfrage, daß Wirtschaftsprüfer durchschnittlich 7,7, Steuerberater durchschnittlich 3,8 und Steuerbevollmächtigte durchschnittlich 2,9 dieser Gesellschaften prüfen. Bei dieser weiteren Annahme kommt es für das Jahr 1978 zu der Schätzung, daß 769 Steuerberater und 109 Steuerbevollmächtigte in irgendeiner Form Prüfungen des Jahresabschlusses von GmbH auf freiwilliger Basis durchgeführt haben könnten. Diese Prüfungen müssen - anders als die aktienrechtlichen Abschlußprüfungen - nicht bestimmten gesetzlichen Anforderungen genügen und sind deshalb mit den Abschlußprüfungen der Wirtschaftsprüfer nicht notwendig vergleichbar.

Die absoluten Zahlen liegen deutlich niedriger, wenn die Umsatzsteuerstatistiken für 1978 und 1980 verwendet und auf die dorther stammenden Zahlen für die GmbH die Mandatsverteilungsquoten nach den Angaben der Repräsentativumfrage des Bundesministeriums der Justiz angewandt

werden.

K. von Wysocki, Gutachten aaO., Tz. 22.

Danach wären für das Jahr 1980 nur 15.714 neu prüfungspflichtige GmbH zu veranschlagen, von denen 13.545 bisher freiwillig Abschlußprüfungen durchgeführt hätten. Nach der Quote der Prüfungsauftragsverteilung, wie sie aus der Repräsentativumfrage zu entnehmen ist,

Zusammenfassung aaO., S. 6.

ergeben sich 2.032 Mandate der Steuerberater, 217 Mandate der Steuerbevollmächtigten und 81 Mandate der Rechtsanwälte. Für diese zusammen 2.330 Mandate im Bereich der neu prüfungspflichtigen GmbH müßte ein Prüferwechsel stattfinden, wenn entsprechend dem Entwurf der Bundesregierung für ein Bilanzrichtlinie-Gesetz die Abschlußprüfung auch bei der GmbH den Wirtschaftsprüfern und den Wirtschaftsprüfungsgesellschaften vorbehalten werden würde.

Was die Größenmerkmale der prüfungspflichtigen Unternehmen anbelangt, wäre die Annahme unzutreffend, bei den bisher der Prüfungspflicht unterworfenen Aktiengesellschaften und sonst publizitätspflichtigen Unternehmen handle es sich durchgehend um Großunternehmen, während die neu prüfungspflichtig werdenden GmbH im wesentlichen mittelständische Unternehmen wären. Der in der politischen Auseinandersetzung nicht selten zugunsten der Erleichterung von Anforderungen der Rechnungslegung und zur Rechtfertigung für eine berufsrechtliche Aufspaltung der Abschlußprüfung ins Feld geführte Begriff des "mittelständischen" Unternehmens ist ohne zusätzliche Merkmale unklar. Ohne nähere Bestimmung dieses Begriffs könnten insbes. vom Gesetzgeber vorgenommene Differenzierungen nicht dem Maßstab des allgemeinen Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 GG) standhalten. Vor allem zwei Gesichtspunkte, die K. von Wysocki in seinem Gutachten näher analysiert hat,

Siehe bes. K. von Wysocki, Gutachten aa0.,  
Tz. 24.

müssen bedacht werden. Rund ein Viertel der neu prüfungs-pflichtigen GmbH sind große und sehr große Unternehmen im Sinne der Bilanzrichtlinie. Demgegenüber wären nach den Annahmen für das Jahr 1980, wie sie aus der Umsatzsteuer-statistik hervorgehen, 42 % der nach geltendem Recht prüfungspflichtigen Aktiengesellschaften kleine Gesell-schaften im Sinne der Bilanzrichtlinie. Der zweite Ge-sichtspunkt betrifft die Bedeutung der GmbH bei der Unternehmensverflechtung. Die GmbH gehört nach der Re-präsentativumfrage

Siehe Zusammenfassung aa0., S. 3 f.

sehr häufig Unternehmensverbindungen an. Es haben 31,3 % der GmbH einen Mehrheitsgesellschafter, der juristische Person oder Personenhandelsgesellschaft ist, nämlich 63,1 % der großen, 47,8 % der mittelgroßen und 25,9 % der kleinen GmbH. Auf der anderen Seite besitzen 11 % der GmbH ihrerseits die Mehrheit der Anteile oder Stimm-rechte an anderen Unternehmen, nämlich 51,2 % der großen, 19,8 % der mittelgroßen und 6 % der kleinen GmbH.

Aus diesen Umständen ist zumindest zu schließen, daß allein die Kriterien der Rechtsform und der Unternehmensgröße (nach den Merkmalen der Bilanzrichtlinie und des Bilanzrichtlinie-Gesetzes) keine hinreichenden Ausgangs-punkte für Folgerungen über die Schwierigkeit und Komplexität der Abschlußprüfung bei den GmbH und dann für das Maß der notwendigen Anforderungen an den Ab-schlußprüfer zur Verfügung stellen. Entgegen den Prä-missen, von denen sich der Bundesrat für seine Forderung einer selbständigen Prüfungsberechtigung der Steuerbe-rater leiten läßt, sind rechtstatsächlich die Rechts-form und die Unternehmensgröße allein keine ins Gewicht fallenden Faktoren für das nach dem Maße der gesetzlichen

Ausgestaltung der Abschlußprüfung zufordernde Berufsbild des Abschlußprüfers, insbes. für die notwendigen Sachkundeerfordernisse. Das Gesetz geht ohnehin von der Einheitlichkeit und Gleichwertigkeit der Pflichtprüfung aus, auch nach Erweiterung des Kreises der prüfungspflichtigen Gesellschaften auf die große und die mittelgroße GmbH.

Die in dem Entwurf der Bundesregierung für das Bilanzrichtlinie-Gesetz enthaltene Übergangsregelung für Steuerberater (Art. 6) kritisierend, meint der Bundesrat, es genüge, wenn Steuerberater auch künftig "als Steuerberater" mittelständische Unternehmen umfassend betreuen könnten.

"Zwar wird nicht verkannt, daß die rechtlichen Grundlagen der Abschlußprüfung unabhängig von der Größe des zu prüfenden Unternehmens weitgehend gleich sind. Unterschiede bestehen jedoch in der Organisation des Prüfungsablaufs, in der Prüfungstechnik, der Schwerpunktwahl der Prüfungsgebiete und beim Einsatz, bei der Anleitung und Überwachung des Prüfungspersonals."

Stellungnahme des Bundesrates aaO.,  
S. 143.

Daß derartige Unterschiede bei der Abschlußprüfung bestehen können, stützt nicht die Schlußfolgerung, daß diese Unterschiede allgemein oder typischerweise gerade zwischen den bisher prüfungspflichtigen und den neu prüfungspflichtig werdenden Unternehmen bestehen, oder die Annahme, daß für diese Unterschiede allgemein oder typischerweise die Rechtsform oder die Größe des prüfungspflichtigen Unternehmens ein maßgeblicher Faktor ist. Die nähere Betrachtung, wie sie K. von Wysocki in seinem Gutachten angestellt hat, zeigt vielmehr, daß Organisation, Technik und Durchführung der Abschlußprüfung von der einheitlich vorgegebenen Prüfungsaufgabe bestimmt sind. Sie weisen keine rechtsform- oder größentypischen Unterschiede entlang der Grenze auf, die durch das geltende und das zukünftige Recht der

Abschlußprüfung und die beobachtbare und zu erwartende Prüfungspraxis gezogen wird.

Dazu bes. K. von Wysocki, Gutachten aaO., Tz. 25, 49, 51, 64.

Die normative Regelung der dem Abschlußprüfer gestellten Prüfungsaufgabe zielt auf das einheitliche und gleichwertige Testat. Die Erstreckung der Pflichtprüfung auf die GmbH soll diese in Zukunft einer gleichartigen betriebswirtschaftlichen Prüfung unterwerfen, wie sie bei der Aktiengesellschaft seit langem besteht. Für die erfaßten GmbH soll in derselben Weise die Garantiefunktion der Abschlußprüfung und der Publizität erreicht werden. Die Prüfung der Jahresabschlüsse von Unternehmen in der Rechtsform der GmbH erfordert dementsprechend die gleiche Qualifikation des Abschlußprüfers wie die Prüfung von Jahresabschlüssen einer Aktiengesellschaft oder einer schon jetzt publizitätspflichtigen GmbH.

Begründung des Gesetzentwurfs aaO., S. 70, 96.- Siehe auch E. Potthoff aaO., S. 1091.

In diesen Eigenschaften der Abschlußprüfung und des Bestätigungsvermerks findet sich überdies ein Hauptpunkt der Rechtfertigung für die Erstreckung der Pflichtprüfung auf die GmbH.

Nach der vorgesehenen gesetzlichen Regelung hat die Rechnungslegung der GmbH grundsätzlich nach den Regeln zu erfolgen, die allgemein in dem Ersten und Zweiten Abschnitt des neuen Dritten Buches des HGB festgelegt sind. Auf die vorgeschriebene Abschlußprüfung sind die allgemeinen Regeln im Dritten Abschnitt des neuen Dritten Buches des HGB anzuwenden (Art. 3 Nr. 5 des Entwurfs - § 42 Abs. 1 und § 42 a Abs. 1 HGB).

### 3. Besitzstandswahrung zugunsten der Steuerberater

Der Gesetzentwurf der Bundesregierung für das Bilanzrichtlinie-Gesetz sieht vor, daß die Abschlußprüfung auch bei den neu prüfungspflichtig werdenden GmbH den Wirtschaftsprüfern vorbehalten wird, und verbindet diese grundsätzliche Entscheidung mit einer berufsrechtlichen Besitzstandswahrung für diejenigen Steuerberater, vereidigten Buchprüfer und Rechtsanwälte, deren Berufsausübung durch die Erweiterung des Prüfervorbehaltts beeinträchtigt werden könnte. Die Besitzstandswahrung erfolgt in der Weise, daß den Betroffenen ein Weg zum erleichterten Übergang in den Beruf des Wirtschaftsprüfers eröffnet wird. In Anknüpfung an die bestehende und bewährte Rechtseinrichtung der Abschlußprüfung und in Verwirklichung der grundsätzlichen Zielsetzung der EG-Bilanzrichtlinie wird damit das hier benötigte hohe fachliche Niveau, wie es im Beruf und Berufsbild des Wirtschaftsprüfers verkörpert ist, für die erweiterte Abschlußprüfung nutzbar gemacht. An der Einheitlichkeit des Prüferberufs und der berufsrechtlich gesicherten Gleichwertigkeit des Testats im Gesamtbereich der Abschlußprüfung bei den prüfungspflichtigen Gesellschaften wird festgehalten. Dem liegt weiter zugrunde, daß die Pflichtprüfung von Jahresabschlüssen nicht zum Berufsbild des Steuerberaters gehört, andererseits die Durchführung freiwilliger Abschlußprüfungen mit der Hilfe in Steuersachen vereinbar ist und eine etablierte Praxis für eine ins Gewicht fallende Gruppe von Steuerberatern bildet. Mit den ausdrücklichen Inkompatibilitätsbestimmungen, bes. für die Führung der Bücher und die Aufstellung des Jahresabschlusses, wird die Abgrenzung der Berufsbilder zugunsten der Steuerberater verbessert (Art. 1 Nr. 11 - § 277 Abs. 2 und 3 HGB).

Begründung des Gesetzentwurfs aaO., S. 95 f., 121 ff.- Siehe auch H. Biener, Zur Transformation der 4. EG-Richtlinie, WPg 1980, 689/696 ff.; A. Krieger, Auswirkungen der Entwicklung des Gesellschaftsrechts auf den Beruf des Wirtschaftsprüfers, WPg 1981, 588/591 f.; R. Herber aaO., S. 962, 968; K.-J. Lehwald, Die erleichterte Bestellung zum Wirtschaftsprüfer nach dem Regierungsentwurf eines Bilanzrichtlinie-Gesetzes, DB 1982, 813; J. Schatzmann, Die berufsrechtlichen Aspekte im Regierungsentwurf eines Bilanzrichtlinie-Gesetzes, DB 1982, 781/782 f. Kritisch zu den abgeschwächten Sachkundeanforderungen des vorgeesehenen Übergangsexamens K. von Wysocki, Gutachten aaO., bes. Tz. 100, 108.

Der berufspolitische Sachverhalt, auf den sich das Konzept der besitzstandswahren Übergangsregelung stützt, ist die bestehende Prüfungspraxis der Steuerberater, vereidigten Buchprüfer und Rechtsanwälte, hauptsächlich allerdings der Steuerberater, darüber hinaus aber die Gefahr, daß mit der Erweiterung der Pflichtprüfung pari passu eine Expansion der Steuerberatung durch Wirtschaftsprüfer bei den neu prüfungspflichtig werdenden GmbH zu erwarten ist. Ohne genauere Feststellungen sollte bei kleineren und mittleren Unternehmen allerdings nicht ohne weiteres unterstellt werden, daß das Unternehmen den Wirtschaftsprüfer und nicht den mit der Buchführung und der Aufstellung des Abschlusses betrauten Steuerberater für die Steuerberatung heranziehen wird. Bei diesen Annahmen erscheint ein Schutzbedürfnis für diejenigen Steuerberater gerechtfertigt, die als Nebenfolge der erweiterten gesellschaftsrechtlichen Abschlußprüfung Mandate und Mandanten verlieren würden. Eine Übergangsregelung, die diese Gefahr vor Augen hat, muß den möglichen Eingriff in bestehende, konkrete Tätigkeitsbereiche der betroffenen Berufsangehörigen abwenden. Weitergehend wird von Seiten der Steuerberater vorausgesetzt, daß die Vornahme von Abschlußprüfungen zum Berufsbild der Steuerberater gehöre, so daß die Lösung des

Regierungsentwurfs einen Eingriff in das Berufsbild – und nicht nur in bestehende berufliche Tätigkeiten – der Steuerberater bedeuten würde. Prüfungen stellten "eine unverzichtbare wirtschaftliche Basis für den steuerberatenden Beruf" dar. Für die steuerberatenden Berufe sei die Frage existenzentscheidend, ob ihnen bei der Erstreckung der Prüfungspflicht auf die GmbH das Recht zugesprochen werde, neben Wirtschaftsprüfern die entsprechenden Jahresabschlüsse zu testieren.

Resolution der Bundessteuerberaterkammer zum Prüfungswesen vom 27.1.1977, DB 1977, 340; Erklärung der Bundessteuerberaterkammer zur GmbH-Umfrage, DStr 1981, 271.– Chr. Flämig, Die Auswahl des Abschlußprüfers für die GmbH – eine Existenzfrage für die steuerberatenden Berufe, DStr 1974, 163; P. Kirchhof, Kurzgutachten aaO., S. 31 ff.

Während die Forderung und die Anerkennung einer Besitzstandswahrung den Weg zu einer befristeten Übergangsregelung für die schutzbedürftigen Berufsangehörigen weist, bedeutet das Postulat der Wahrung des Berufsbildes der Steuerberater der Sache nach eine sich dem Fortgang des Gesellschaftsrechts anpassende Neuordnung des Berufes. Der Gesetzentwurf der Bundesregierung hat sich für das erste, die Stellungnahme des Bundesrates hat sich für das zweite entschieden.

Vereidigte Buchprüfer, Steuerberater und Rechtsanwälte können nach den in die Wirtschaftsprüferordnung einzufügenden neuen Bestimmungen erleichtert zum Wirtschaftsprüfer bestellt werden, wenn sie auf Grund bestimmter Voraussetzungen zu einer Prüfung zugelassen werden und diese Prüfung bestanden haben (Art. 6 des Entwurfs – §§ 131 bis 131 d WPO). Diese Möglichkeit zum Übergang in den Beruf des Wirtschaftsprüfers, ohne daß die regulären Voraussetzungen des Berufszugangs erfüllt werden müssen und ohne daß ein Steuerberater die schon

jetzt bestehende verkürzte Prüfung ablegt (§ 13 WPO), ist von einem konkreten Besitzstand bei der Hilfe in Steuersachen oder bei Prüfungen auf dem Gebiet des betrieblichen Rechnungswesens im Auftrag einer GmbH abhängig (§ 131 Abs. 2 Nr. 2 WPO) und ist befristet (§ 131 Abs. 4 WPO). Prüfungsgebiete des Examens, das aus einem schriftlichen und einem mündlichen Teil besteht, sind das Wirtschaftliche Prüfungswesen (Pflichtprüfung des Jahresabschlusses von GmbH, des Konzernabschlusses und des Konzernlageberichts), das Recht der GmbH und der Personenhandelsgesellschaften (entfällt bei Bewerbern, die Rechtsanwälte sind), die Buchführung und das Bilanzwesen (entfällt bei Bewerbern, die vereidigte Buchprüfer oder Steuerberater sind) und das Berufsrecht der Wirtschaftsprüfer. Die schriftliche Prüfung besteht aus je einer unter Aufsicht anzufertigenden Arbeit aus dem Gebiet des Wirtschaftlichen Prüfungswesens und aus dem Gebiet der Buchführung und des Bilanzwesens, die Aufsichtsarbeit aus dem zweiten Gebiet entfällt bei vereidigten Buchprüfern und Steuerberatern. Die schriftliche Prüfung kann auf Antrag durch die Vorlage bestimmt qualifizierter Prüfungsberichte ersetzt werden. Sie wird auf Antrag erlassen, wenn der Bewerber vor dem 1. Januar 1987 das 50. Lebensjahr vollendet und im Zeitpunkt der Antragstellung seit mindestens zehn Jahren hauptberuflich den Beruf eines vereidigten Buchprüfers, eines Steuerberaters, eines Steuerbevollmächtigten oder eines Rechtsanwalts ausübt. Die auf diese Weise erwerbbare Befugnis zur Vornahme von Abschlußprüfungen ist eine beschränkte; sie umfaßt insbes. nicht die Prüfungen auf Grund des Aktiengesetzes und des Publizitätsgesetzes. Auf Antrag wird ein auf dem beschriebenen Weg bestellter Wirtschaftsprüfer uneingeschränkt als Wirtschaftsprüfer bestellt, wenn er nach der Bestellung fünf Jahre als Wirtschaftsprüfer tätig gewesen ist.

#### 4. Selbständiges Prüfungsrecht der Steuerberater für die Gesellschaft mit beschränkter Haftung

Die in der Stellungnahme des Bundesrates dem Entwurf der Bundesregierung entgegengesetzten Regelungen sehen vor, daß jeder Steuerberater bei bestimmten berufspraktischen Voraussetzungen und nach Bestehen einer Prüfung die Berechtigung zu Abschlußprüfungen im Bereich der GmbH ("Prüfungsberechtigung") erwerben kann. Dieses Konzept ist nicht nur eine Übergangsregelung für eine bestimmte Gruppe prüfungserfahrener Steuerberater, sondern eine grundsätzliche Weiterbildung des Berufsbildes des Steuerberaters ohne zeitliche Begrenzung der Zugangsmöglichkeit. Es würde damit innerhalb der Steuerberater eine eigene Gruppe von Berufsangehörigen mit Prüfungsberechtigung entstehen. Möglicherweise würde sich die Berufspraxis überhaupt dahin entwickeln, daß - mit oder ohne zeitliche Stufung in der Berufsbiographie - auf längere Sicht die Fähigkeit und Berechtigung zu Abschlußprüfungen bei der GmbH in das regelmäßige Berufsbild des Steuerberaters eingeschlossen sein wird. Ein Teil der Steuerberater oder die Steuerberater als Berufsgruppe würden so einen "zweiten Prüferberuf" bilden. Angesichts der fortbestehenden Verschiedenartigkeit der Berufe des Wirtschaftsprüfers und des Steuerberaters könnte das nicht ohne Auswirkungen auf die Rechtsgestalt der Abschlußprüfung und die Garantiewirkung der Bestätigungsvermerke bleiben.

Nach § 277 Abs. 1 HGB in der Fassung der Stellungnahme des Bundesrates

Gesetzentwurf der Bundesregierung aaO.,  
S. 138 ff.

können Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungs gesellschaften sowie prüfungsberechtigte Steuerberater und Steuerberatungsgesellschaften Abschlußprüfer sein. Den

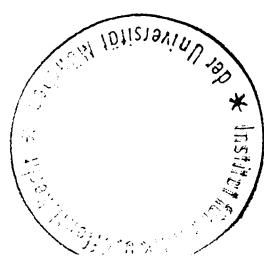
Wirtschaftsprüfern sollen nach wie vor die Prüfungen nach dem Aktiengesetz und dem Publizitätsgesetz sowie eine Reihe weiterer gesetzlich vorgesehener Prüfungen vorbehalten bleiben. In die Bestimmung des § 33 StBerG soll folgerichtig ein Passus aufgenommen werden, wonach die Pflichtprüfung des Jahresabschlusses zu den beruflichen Aufgaben der prüfungsberechtigten Steuerberater gehört. Die Berechtigung zu Abschlußprüfungen wird Steuerberatern verliehen, die eine Prüfung bestanden haben, zu der Steuerberater zugelassen werden können, die mindestens fünf Jahre den Beruf eines Steuerberaters oder Steuerbevollmächtigten ausgeübt haben und mindestens zwei Jahre bei einer Person oder Gesellschaft, die Abschlußprüfer (§ 277 Abs. 1 Satz 1 HGB) sein kann, auf dem Gebiet des Prüfungswesens hauptberuflich tätig waren. Die zweite Zulassungsvoraussetzung entfällt bei Steuerberatern, die vor dem 1. Januar 1980 als Steuerberater oder Steuerbevollmächtigte bestellt wurden, sofern der Antrag auf Zulassung zur Prüfung vor dem 1. Januar 1987 gestellt wurde (§§ 153 a Abs. 1, 153 b Abs. 1 StBerG). Die Prüfung hat einen schriftlichen und einen mündlichen Teil, der schriftliche Teil besteht aus zwei Klausuren. Prüfungsgebiete sind wirtschaftliches Prüfungswesen (Pflichtprüfung des Jahresabschlusses von Gesellschaften mit beschränkter Haftung, des Konzernabschlusses und des Konzernlageberichts), Betriebswirtschaft, Volkswirtschaft sowie Wirtschaftsrecht unter besonderer Berücksichtigung des Rechts der GmbH und der Personenhandelsgesellschaften. Bei Bewerbern, die auf Grund des § 153 b Abs. 1 Satz 2 StBerG zugelassen worden sind, wird die schriftliche Prüfung auf Antrag durch die Vorlage bestimmt qualifizierter Prüfungsberichte ersetzt oder erlassen, wenn der Bewerber im Zeitpunkt der Antragstellung mindestens fünfundzwanzig Jahre hauptberuflich den Beruf eines Steuerberaters oder Steuerbevollmächtigten ausgeübt hat.

(§ 153 c Abs. 1 bis 3, 6 StBerG).

Die vom Bundesrat favorisierte Einführung des selbständigen Prüfungsrechts für Steuerberater dient auch der Besitzstandswahrung, hat aber im Hauptpunkt das Ziel, den Beruf und das Berufsbild des Steuerberaters angesichts der erweiterten Abschlußprüfung abzugrenzen.

Gesetzentwurf der Bundesregierung aaO., S. 143 ff.: Begründung zu Nr. 3 der Stellungnahme des Bundesrates; Erklärung von Minister Dr. Posser (Nordrhein-Westfalen) zu Punkt 13 der Tagesordnung, Stenographische Berichte über die Verhandlungen des Bundesrates, 525. Sitzung, 15. Juli 1983, Anlage 10, S. 243.

Die Lösung der Vorlage der Bundesregierung bedeute für den Steuerberaterberuf insgesamt eine Einschränkung seines eigentlichen Aufgabenbereichs. Die Ausdehnung der Pflichtprüfung bewirke eine Einengung des bisherigen Berufsbildes des Steuerberaters, dem die Beratung bestimmter Gesellschaftsformen und -größen künftig verschlossen bleibe. Der Steuerberater sei bisher im Bereich mittelständischer Unternehmen der bevorzugte Ratgeber in allen wirtschaftlichen und steuerlichen Fragen. Eine bloße Besitzstandswahrung genüge nicht. Es müsse allgemein eine zugunsten der Wirtschaftsprüfer zu erwartende Einschränkung des Tätigkeitsbereiches der Steuerberater im Bereich der GmbH verhindert werden, auch im Hinblick auf künftige Berufsinteressenten und im Hinblick auf solche Betriebe, die erst später durch Wachstum oder Umwandlung in den Kreis der prüfungspflichtigen Gesellschaften eintreten würden. Ein zweiter, minder qualifizierter Prüferberuf entstehe hierdurch nicht. Die Pflichtprüfung von Jahresabschlüssen sei eine dem Berufsbild des Steuerberaters entsprechende und es ergänzende Tätigkeit. Nicht jeder Abschlußprüfer müsse – unbeschadet der erforderlichen hohen fachlichen Qualifikation – die Kenntnisse und Erfahrungen besitzen, die



für die ohnehin nicht zahlreichen und überwiegend auf eine kleine Anzahl von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften konzentrierten Prüfungsaufträge von Großunternehmen und -konzernen erforderlich seien. Es genüge vielmehr, wenn der Steuerberater, aufbauend auf den vorhandenen Wissens- und Erfahrungsschatz die für die Durchführung der Pflichtprüfung bei mittleren Unternehmen erforderlichen Kenntnisse und Fertigkeiten erwirbt und in einer zusätzlichen Prüfung nachweist. In der Erklärung des Ministers Posser heißt es noch, die Qualifikationserfordernisse für das Prüfungsrecht der Steuerberater könnten aus sachlichen Gründen geringer sein als die der Wirtschaftsprüfer.

Von Seiten der Steuerberater ist schon länger darauf beharrt worden, daß die Durchführung von Abschlußprüfungen bei GmbH zum Berufsbild des Steuerberaters gehöre und daß die Erstreckung der Pflichtprüfung auf die GmbH mit der berufsrechtlichen Schaffung einer selbständigen, wenn auch auf GmbH beschränkten Prüfungsbe-rechtigung der Steuerberater Hand in Hand gehen müsse. P. Kirchhof hat das so ausgedrückt, daß die Steuerberater eine Zulassung zu einem freiberuflichen Wettbewerb bei gesetzlicher Gewährleistung hinreichender Fachqualifika-tion aller Wettbewerber forderten.

P. Kirchhof, Kurzgutachten aa0., S. 68.

W. Strobel gelangt zu dem Urteil, der Bundesratsvor-schlag erweise sich alles in allem als "Ei des Columbus" für die langjährige Streitfrage um die Prüfungslegiti-mation der Steuerberater.

W. Strobel, Bilanz des Bilanzrichtlinie-Gesetzes, DB 1983, 1665/1668.

Es ist oben bereits gezeigt worden, daß die Annahmen des Bundesrates den normativen Anforderungen an die Einheitlichkeit und Gleichwertigkeit der Abschlußprüfung

nicht gerecht werden und die rechtstatsächlichen Umstände nicht vollständig erfassen.

Siehe oben unter I.5 und II.2.

Es ist im übrigen leicht zu erkennen, daß die im Mittelpunkt der vom Bundesrat aufgestellten berufsrechtlichen Regelungen stehende Zusatzprüfung den erforderlichen Sachkundenachweis nicht hinreichend sicherstellen kann,

Dazu K. von Wysocki, Gutachten aaO., Tz. 116, 119.

so daß die von einem Steuerberater danach erworbene Prüfungsberechtigung dem Wirtschaftsprüferberuf und dessen Sachkunde nicht gleichwertig sein kann. Es wäre auch schwer einzusehen, inwiefern unterschiedliche fachliche und berufspraktische Anforderungen zu gleichartiger beruflicher Sachkunde führen könnten. Die Betonung der verschiedenartigen Schwierigkeit und Komplexität der Abschlußprüfungen bei größeren Unternehmen und bei mittelgroßen Unternehmen ist nur als Rechtfertigungsargument für die Verschiedenartigkeit des Berufszugangs verständlich. Im übrigen ist es schwer möglich, die Annahme, Abschlußprüfungen (jedenfalls bei GmbH) gehörten zum gefestigten Berufsbild der Steuerberater, und den Vorschlag, die Prüfungsberechtigung der Steuerberater (für die GmbH) von einer Zusatzprüfung abhängig zu machen, auf eine Linie zu bringen. Dies zeigen die Darlegungen P. Kirchhofs zu diesem Punkt:

P. Kirchhof, Kurzgutachten aaO., S. 52, 55.

Die Durchführung freiwilliger Prüfungen gehöre zum "tatsächlichen Berufsbild" eines Steuerberaters. Dennoch bliebe die "tatsächliche Qualifikation für die Prüfungstätigkeit" eine Eignung, die nicht schon mit der Zulassung zum Beruf des Steuerberaters gewährleistet, sondern allenfalls durch praktische Tätigkeit des Steuerberaters bei Wirtschaftsberatungen und freiwilligen

Prüfungen erworben worden sei. Die rechtlich gebotene Qualifikation des Steuerberaters befähige nicht zur Pflichtprüfung, "nähert den Steuerberater jedoch den Qualifikationsvoraussetzungen eines Pflichtprüfers an". Zur Erfüllung des Prüfungszwecks sei deshalb gegenüber dem Steuerberater lediglich eine Zusatzqualifikation, nicht eine prinzipiell neuartige Ausbildung erforderlich. Eine Regelung, die alle Pflichtprüfungen auch in erweitertem Umfang ausschließlich den Wirtschaftsprüfern vorbehielte, entspräche zwar der gegenwärtigen, gesetzlich geforderten Qualifikation der derzeitigen Berufsgruppen, würde aber "die bereits vorhandene, wenn auch noch unvollständige Prüferqualifikation" der Steuerberater vernachlässigen.

Wenn die für die Durchführung von Abschlußprüfungen, wie sie nach dem Bilanzrichtlinie-Gesetz geboten sind, zum Schutz der Gesellschafter und Dritter notwendige Sachkunde bei Steuerberatern nach deren (normativem) Berufsbild nicht in vollem Sinn gegeben ist, folgt aus dieser Sachlage zunächst nur, daß der Erwerb und dann der Nachweis dieser notwendigen Sachkunde sicherzustellen ist, wenn eine Prüfungsberechtigung zugesprochen werden soll. Warum aber der Nachweis der Sachkunde in einer erleichterten Form gerechtfertigt sein sollte, ergibt sich daraus nicht und ist auch sonst nicht ersichtlich. Für die damit eintretende Ungleichbehandlung müßten besondere Gründe angegeben werden können; Rechtsform und Unternehmensgröße können – wie gezeigt – solche Gründe nicht bieten. Im Rahmen einer besitzstandswahrenden Übergangsregelung kann ein erleichterter Erwerb von Berufsrechteigungen zulässig und unter Umständen geboten sein. Für die Notwendigkeit und selbst für die Sachgerechtigkeit dieses Weges im Rahmen einer Berufsordnung sind hinreichende Gründe nicht ersichtlich. Es besteht vielmehr

die Gefahr, daß im Mantel einer berufsrechtlichen Regelung die gesellschaftsrechtliche Grundausstattung und Garantiefunktion der Abschlußprüfung in Mitleidenschaft gezogen wird. Daß die Stellungnahme des Bundesrates den gesellschaftsrechtlichen Ausgangspunkt nicht vorrangig in Betracht zieht, zeigt sich beispielsweise an dem Detail, daß die bisher vom Publizitätsgesetz erfaßten sehr großen GmbH, die nach dem Bilanzrichtlinie-Gesetz mit ihrer Rechnungslegung und Abschlußprüfung in das GmbHHG eingeordnet werden, dennoch - wie bisher - vom neuen Prüfrecht der Steuerberater ausgenommen bleiben sollen (§ 277 Abs. 1 Satz 2 2. Halbsatz HGB).

Das selbständige Prüfrecht der Steuerberater müßte auch Rückwirkungen auf die Berufsausübung der Steuerberater haben, die sich nachteilig auf den Kern des Berufsbildes, die Hilfe in Steuersachen, erstrecken.

A. Moxter, Wirtschaftsprüfung nur zum Schein?  
F.A.Z. 1.9.1983, S. 13, meint deshalb, der Bundesrat präsentiere dem Berufsstand der Steuerberater ein Danaergeschenk.

Da ein Steuerberater nicht Abschlußprüfer sein dürfte, wenn er oder eine Person, mit der er seinen Beruf gemeinsam ausübt, bei der Führung der Bücher oder der Aufstellung des Jahresabschlusses über die Prüfungstätigkeit hinaus mitgewirkt hat (§ 277 Abs. 2 Nr. 5 HGB in der Fassung der Stellungnahme des Bundesrates), würde der prüfungsberechtigte Steuerberater die Fähigkeit vor allem zur Aufstellung des Jahresabschlusses verlieren. Die Aufstellung des Jahresabschlusses ist aber wegen des sonst sehr betonten Grundsatzes der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die steuerliche Gewinnermittlung in der Praxis und von der Sache her eng mit der Steuerberatung verbunden.

Die Bundesregierung hat sich in dem Entwurf für das Bilanzrichtlinie-Gesetz für die Aufrechterhaltung des Wirtschaftsprüfervorbehalts und für die Wahrung der

Belange der durch die Einführung weiterer Pflichtprüfungen betroffenen vereidigten Buchprüfer, Steuerberater und Rechtsanwälte im Rahmen einer Besitzstandsregelung ausgesprochen, die diesem Personenkreis den erleichterten Zugang zum Wirtschaftsprüferberuf ermöglicht. In der Gegenäußerung zur Stellungnahme des Bundesrates hat sie auf die dafür wesentlichen Erwägungen Bezug genommen, wie sie in der Begründung der Vorlage dargelegt sind.

Gesetzentwurf der Bundesregierung aaO., S. 151 (zu 3) und S. 95 f. (zu § 277 HGB), 121 ff. (zu Art. 6 des Entwurfs).

Die Qualität und das hohe fachliche Niveau der Abschlußprüfung müßten erhalten bleiben; die Prüfung müsse daher entsprechend qualifizierten Prüfern vorbehalten werden. Der Berufsstand der Wirtschaftsprüfer sei für die Prüfung von Jahresabschlüssen geschaffen worden. Die Ausbildung und Qualifikation der Berufsangehörigen und die Berufsaufsicht entsprächen den Voraussetzungen, die national und international von Personen gefordert werden, denen die eigenverantwortliche Prüfung von Jahresabschlüssen obliege. Die Pflichtprüfung sei die berufstypische Aufgabe des Wirtschaftsprüfers, für die er sich durch eine mindestens fünfjährige praktische Ausbildung, von der wenigstens vier Jahre als Prüfungstätigkeit abgeleistet werden müßten, und das hohe Anforderungen stellende Wirtschaftsprüferexamen qualifiziert habe. Auch für die Zukunft solle es bei einem einheitlichen Prüferberuf bleiben. Die Einführung eines zweiten Prüferberufes (beschränkt auf neu prüfungspflichtige Gesellschaften) mit fachlichen Anforderungen, die unterhalb der an den Wirtschaftsprüfer gestellten Anforderungen lägen, wäre nicht zu rechtfertigen, weil die Prüfung der Jahresabschlüsse von Unternehmen in der Rechtsform der GmbH die gleiche Qualifikation wie die Prüfung von Jahresabschlüssen einer Aktiengesellschaft oder einer großen Gesellschaft mit beschränkter Haftung erfordere.

Die Bilanzrichtlinie stelle an die Rechnungslegung der GmbH die gleichen Anforderungen wie an die Rechnungslegung der AG und auch die Prüfung sei nicht unterschiedlich geregelt. Die mit dem Bilanzrichtlinie-Gesetz durchzuführende EG-Richtlinie gehe daher von einer gleichwertigen Prüfung aus.

## 5. Verfassungsrechtliche Argumente

Bei der Auseinandersetzung um die Berechtigung zur Abschlußprüfung angesichts der neu prüfungspflichtig werdenden Gesellschaften und um die Abgrenzung und Zuordnung der Prüfungsaufgaben zu der Berufsgruppe und dem Berufsbild der Wirtschaftsprüfer oder zu der Berufsgruppe und dem Berufsbild der Steuerberater sind auch verfassungsrechtliche Gesichtspunkte vorgebracht und erwogen worden. Das Grundrecht der Berufsfreiheit - der freien Wahl und Ausübung des Berufes (Art. 12 Abs. 1 GG) - und der allgemeine Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG), von dem sich das Gebot willkürfreier Sachgerechtigkeit der Gesetzgebung ableitet, sind die hauptsächlich heranzuziehenden Maßstäbe des Verfassungsrechts.

Die Bundesregierung ruft in der Begründung zu dem Gesetzentwurf die Verfassung an, um die Einwände gegen die Einführung eines zweiten Prüferberufes mit gemindertem Sachkundenachweis zu stützen.

Begründung des Gesetzentwurfs aaO., S. 96.

Sie äußert sich in voraussetzungsvoller Kürze:

"Gegen die Schaffung eines zweiten Prüferberufs mit einem geringeren Qualifikationsnachweis als dem des Wirtschaftsprüferberufs ergeben sich auch verfassungsrechtliche Bedenken. Nach Artikel 12 Abs. 1 des Grundgesetzes dürfen an die Zulassung zu einem Beruf nur die um der Berufsaufgabe willen gebotenen Anforderungen gestellt werden; diese können bei sachlich übereinstimmenden Qualifikationserfordernissen nicht unterschiedlich sein."

Das Bedenken resultiert daraus, daß für im wesentlichen gleichartige berufliche Tätigkeiten nicht ohne sachlichen Grund unterschiedliche Zulassungsvoraussetzungen vorgesehen werden dürfen; denn sonst käme es entweder zu einem Verstoß gegen das Verbot sachlich nicht gebotenen Übermaßes oder gegen das Verbot willkürlicher, d.h. sachlich nicht begründeter Gleichbehandlung. Unter

der Prämissen der gebotenen rechtsform- und größenunabhängigen Qualifikation für die Pflichtprüfung wäre entweder der zweite Prüferberuf wegen eines willkürlich zu niedrigen Niveaus verfassungswidrig oder würde die Wirtschaftsprüferordnung mit der Anerkennung eines niedrigeren Niveaus für die Pflichtprüfung durch den Gesetzgeber des Bilanzrichtlinie-Gesetzes verfassungswidrig werden. Die Betrauung einer zweiten Berufsgruppe von Prüfern mit geringeren Sachkundenachweiserfordernissen mit derselben Berufsaufgabe wäre eine willkürliche Begünstigung. Der Gesetzgeber dürfe - da die Prüfung keine von der Größe des Unternehmens abhängige Differenzierung des Schwierigkeitsgrades aufweise - für den Zugang zum Prüferberuf nicht je nach Gesellschaftsform unterschiedliche Zugangsvoraussetzungen aufstellen.

H. Biener, Transformation aa0., S. 697; A. Krieger, Auswirkungen aa0., S. 591 f.; R. Herber, Regierungsentwurf aa0., S. 968; J. Schatzmann, Berufsrechtliche Aspekte aa0., S. 784.

Für die vom Bundesrat vertretene Lösung, die bei Wirtschaftsprüfern, bei Steuerberatern und bei vereidigten Buchprüfern und Rechtsanwälten je verschiedene Zugangsregelungen vorsieht, ergibt sich das zusätzliche Bedenken einer sachlich nicht gerechtfertigten Ungleichbehandlung der Steuerberater, die ein eigenes Prüfungsrecht erwerben könnten, und der vereidigten Buchprüfer und der Rechtsanwälte, die lediglich die Möglichkeit einer Übergangsprüfung hätten.

R. Herber, Regierungsentwurf aa0., S. 968.

Die verfassungsrechtlichen Bedenken der Bundesregierung werden vom Bundesrat nicht geteilt.

Gesetzentwurf der Bundesregierung aa0., S. 144.- Siehe auch die Erklärung von Minister Dr. Posser aa0., S. 244.

Der Bundesrat bestreitet, daß durch seinen Regelungsweg ein zweiter, minder qualifizierter Prüferberuf entstehe.

"Steuerberater, die die Prüfungsqualifikation erwerben, bleiben in erster Linie die steuerlichen Berater ihrer Mandanten, die zur Ergänzung und Beibehaltung des bisherigen Leistungs umfangs auch die Pflichtprüfung des Jahresabschlusses vornehmen. Diejenigen, die sich auf die Prüfungstätigkeit konzentrieren wollen, werden auch künftig den Beruf des Wirtschaftsprüfers ergreifen. ... Es ist zwar richtig, daß nicht unterschiedliche Zulassungsvoraussetzungen für eine gleichartige Berufsaufgabe gestellt werden dürfen. Die Aufgabe des Steuerberaters wird aber auch künftig die Hilfeleistung in Steuersachen bleiben und durch die Zusatzqualifikation nur ergänzt werden. Der Steuerberater wird außerdem nicht im gleichen Umfang wie der Wirtschaftsprüfer Jahresabschlüsse prüfen dürfen. Es ist durchaus nicht ungewöhnlich, einzelne Aufgaben zwei verwandten Berufen zugleich zu übertragen. Ein Beispiel hierfür bieten die Wirtschaftsprüfer selbst, die unbeschränkt zur Hilfeleistung in Steuersachen befugt sind und diese Befähigung auch im Wirtschaftsprüferexamen nachweisen müssen."

#### Das Gutachten von P. Kirchhof

Eine Zusammenfassung in zehn Thesen ist abgedruckt in DStR 1982, 727.

sieht die verfassungsrechtlichen Fragen unter dem Blickwinkel, welche Bindungen sich für den Gesetzgeber zugunsten der freien beruflichen Betätigung und zugunsten der Besitzstandswahrung der Steuerberater ergeben, und weiter unter dem Blickwinkel, wie weit der Gesetzgeber bei der Zuerkennung einer Prüfungsbefugnis in der Hand der Steuerberater gehen darf, ohne Verfassungsrecht zu verletzen. Die grundsätzliche Frage der Rechtfertigung eines Sachkundenachweises durch die Berufsaufgabe der Abschlußprüfung wird bedacht. Das Grundrecht des Art. 12 Abs. 1 GG wird im Gefolge der Spruchpraxis des Bundesverfassungsgerichts als Freiheitsrecht einer "möglichst unreglementierten beruflichen Betätigung" und als Besitzstandsgarantie betrachtet. Es wird angenommen, daß die für die gesetzliche Abschlußprüfung nötigen speziellen

Vorkenntnisse zur gesellschaftsrechtlichen und ökonomisch wertenden Analyse der Rechnungslegung und des Unternehmens über die typischen Qualifikationsvoraussetzungen hinausgehen, die bei der Zulassung zum Steuerberaterberuf verlangt werden. Der Zugang zu Pflichtprüfungen müßte demnach durch zusätzliche Qualifikationen - Prüfungspraxis und Examinierung - des Steuerberaters erworben werden. Die gesetzlichen Zusatzanforderungen müßten sich nach Art. 12 Abs. 1 GG auf den Kenntnis- und Erfahrungsnachweis beschränken, der zur Erfüllung der Prüfungsaufgabe erforderlich sei. Die Zusatzqualifikation dürfe und müsse durch eine förmliche Examination der interessierten Steuerberater erbracht werden; Lehr- und Fortbildungsveranstaltungen reichten nicht aus. Im übrigen - als Besitzstandsgarantie - sichere Art. 12 Abs. 1 GG nicht die von den Wirtschaftsprüfern geforderte Beibehaltung eines Betätigungsverbots gegenüber der Konkurrenz; denn der Kern des Grundrechts sei die Offenhaltung bisheriger oder neu angestrebter beruflicher Tätigkeit. Das Grundrecht gestatte die von den Steuerberatern angestrebte Zulassung zu einem freiberuflichen Wettbewerb bei gesetzlicher Gewährleistung hinreichender Fachqualifikation aller Wettbewerber.

Die Meinungsverschiedenheiten über die verfassungsrechtliche Beurteilung der einen oder der anderen berufspolitischen Lösung der Konsequenzen aus der Erstreckung der gesellschaftsrechtlichen Pflichtprüfung auf die GmbH dürften nicht zuerst in verschiedenen Auffassungen über den Inhalt und den Schutzgehalt der Berufsfreiheit und des Willkürverbots ihren Grund haben. Immerhin ist der Anschein nicht von der Hand zu weisen, daß mit dem Ausdruck "Berufsbild" Vorstellungen schwankender Bedeutung verbunden werden. Der hauptsächliche Streit jedoch betrifft die berufspolitische Einschätzung des

alten und des neuen Arbeitsfeldes der gesellschaftsrechtlichen Abschlußprüfung. Die berufsrechtliche Fragestellung, ihrerseits nur ein Folgeproblem einer Gesetzgebungsaufgabe mit dem Schwerpunkt im Gesellschaftsrecht, trägt deutlich die Züge eines Verteilungskampfes um den Zugang oder den ausschließlichen Zugang zu bestimmten Berufstätigkeiten. Das ist eine Seite des Grundrechts der Berufsfreiheit, die in der überkommenen Konstellation des Abwehrrechts gegen Reglementierung seitens der öffentlichen Gewalt manchmal weniger beachtet wurde. Sie zeigt allerdings zumindest äußerlich Anklänge an die eine der beiden Wurzeln der Gewerbefreiheit, nämlich die Auflösung berufsständischer Hemmnisse der freien beruflichen Konkurrenz. Hier, im Streit um die gesellschaftsrechtliche Abschlußprüfung, besteht die Besonderheit, daß die berufsrechtliche Chancengleichheit nach dem Grundsatz der Erforderlichkeit und Verhältnismäßigkeit mit einem im Allgemeininteresse vorzuhaltenden Sachkundenachweis abzugleichen ist.

### III. Verfassungsrechtliche Anforderungen für berufsrechtliche Regelungen

#### 1. Das Grundrecht der Berufsfreiheit

Nach Art. 12 Abs. 1 GG haben alle Deutschen das Recht, Beruf, Arbeitsplatz und Ausbildungsstätte frei zu wählen. Die Berufsausübung kann durch Gesetz oder auf Grund eines Gesetzes geregelt werden. Diese Gewährleistung schützt mit abgestufter Wirkung das einheitliche Grundrecht der Berufsfreiheit.

Das Grundrecht schützt die Freiheit der beruflichen Tätigung gegen unverhältnismäßige und nicht in der Sache begründete Beschränkungen durch die öffentliche Gewalt. Es garantiert "die Freiheit des Bürgers, jede Tätigkeit, für die er sich geeignet glaubt, als Beruf zu ergreifen, das heißt zur Grundlage seiner Lebensführung zu machen und damit seinen Beitrag zur gesellschaftlichen Gesamtleistung selbst zu bestimmen", es sichert die "Freiheit der individuellen Erwerbs- und Leistungstätigkeit".

BVerfGE 30, 292/334, 335.

Ob und welche wirtschaftlichen Tätigkeiten als Grundlage der Daseinsgestaltung, Erwerbstätigkeit und Wirtschaftsführung ergriffen und fortgesetzt werden, soll grundsätzlich der freien individuellen und privatwirtschaftlichen Entscheidung überlassen bleiben und nur unter besonderen rechtfertigenden Voraussetzungen staatlicher, d.h. zuerst gesetzlicher Ordnung und Zuteilung unterliegen. Die Berufsfreiheit ist im Bereich der privaten Berufs- und Arbeitsordnung vornehmlich darauf gerichtet, die eigenpersönliche, selbstbestimmte Lebensgestaltung abzuschirmen, also Freiheit von Zwängen oder Verboten im Zusammenhang mit Wahl und Ausübung des Berufs zu gewährleisten.

BVerfGE 33, 303/331.

Vorbildung, Berufswahl und Berufsausübung sind dabei als ein einheitlicher Lebensvorgang zu beurteilen.

BVerfGE 41, 251/264.

Der Schutz des Grundrechts umfaßt deshalb nicht nur solche Berufe und Berufstätigkeiten, die sich in bestimmten, traditionell "gewachsenen" oder rechtlich fixierten "Berufsbildern" darstellen, sondern auch die vom einzelnen frei gewählten neuartigen oder untypischen Betätigungen, aus denen sich dann wieder neue, feste Berufsbilder ergeben mögen. Unter Wahrung des Schutz- und Ordnungsgehalts des Grundgesetzes hat jedoch der Gesetzgeber die Befugnis, Berufsbilder festzulegen oder neu abzugrenzen.

BVerfGE 7, 377/397, 402 f.

Die gegebenen und in der Berufspraxis ausgebildeten Berufe wie auch die im Rahmen dieser Berufe von den einzelnen Berufsangehörigen getroffenen und zur Grundlage der Lebensführung bestimmten Berufentscheidungen sind bei der Fixierung oder Änderung von Berufsbildern durch den Gesetzgeber zu berücksichtigen. Dementsprechend führt die Berufsfreiheit zu einer Bindung bei Gesetzgebungsvorhaben, die eine "Vereinheitlichung" von Berufen anstreben oder "Einheitsberufe" schaffen wollen.

Vgl. BVerfGE 21, 173; 32, 1; 34, 252; 54, 301.

Das Grundrecht behält dem einzelnen die grundsätzlich freie Selbstbestimmung darüber vor, auf welche Weise er sich den Aufwand seiner Lebensführung durch Erwerbstätigkeit beschaffen will. Es ist in erster Linie persönlichkeitsbezogen.

BVerfGE 50, 290/363 ff.

Es konkretisiert das Grundrecht auf freie Entfaltung der Persönlichkeit im Bereich der individuellen

Leistung und Existenzerhaltung. Es ist in hohem Maße "zukunftsgerichtet".

BVerfGE 30, 292/334.

Die für die Ausmessung des Schutzbereiches der Berufsfreiheit zu beachtende Einbettung der Berufe und der individuellen Berufsbiographien in den Zeitverlauf bedeutet, daß der verfassungsrechtliche Schutz auch die persönliche Lebensleistung erfassen muß. Der "Besitzstand", der "durch eigene Leistung befugtermaßen aufgebaut wurde",

BVerfGE NJW 1983, 439.

ist eine von der Berufsfreiheit umfaßte Rechtsposition. Die Bezeichnung dieser berufsrechtlichen Schutzposition als "Besitzstand" darf nicht zu vorschnellen Parallelisierungen mit eigentumsrechtlichen Schutzgütern verleiten, denen das Erworbene, Verkörperte, Eingerichtete als Merkmal eigen ist. Andererseits ist auch nicht nur der flüchtige Sachverhalt gemeint, daß zu einem bestimmten Zeitpunkt und für eine bestimmte Zeitspanne eine Berufstätigkeit ausgeübt worden ist und ausgeübt wird. Der Kernpunkt ist der grundrechtliche Schutz von beruflicher Erfahrung und beruflichem Wissen und Können.

Dazu P. Badura, Arbeit als Beruf (Art. 12 Abs. 1 GG), in: Festschrift für Wilhelm Herschel, 1982, S. 21/31 ff., wo dieser Gedanke auf der Linie der Rechtsprechung des Bundesarbeitsgerichts für die (abhängige) Arbeit als Beruf behandelt wird.

Bei Anerkennung dieser Auffassung schließt das als Grundrecht verbürgte Recht, eine selbständige oder unselbständige Erwerbstätigkeit als Beruf frei zu wählen und auszuüben das Recht ein, frei darüber zu entscheiden, wie berufliches Können und Wissen und berufliche Erfahrung zur Daseinssicherung und Lebensführung verwertet werden sollen. Die Schutzwirkung der Gewährleistung des Art. 12 Abs. 1 GG als Freiheitsrecht wird

damit nicht verlassen. Es wird allerdings die freie berufliche Selbstbestimmung des einzelnen deutlicher in den umgreifenden Zusammenhang der Berufs- und Arbeitsordnung eingefügt, deren Ausgestaltung dem Gesetzgeber nicht nur Reglementierung oder Schrankenziehung im öffentlichen Interesse abverlangt, sondern auch Abgrenzung, Ausgleichung und Zuordnung der verschiedenartigen Berufstätigkeiten und Berufsbilder. Als den Gesetzgeber bindender Schutzauftrag gewinnt hier die Berufsfreiheit eine Drittirkung und verbindet sich spezifisch mit dem Gebot der berufsrechtlichen Chancengleichheit, einer Ausprägung des Willkürverbots (Art. 3 Abs. 1 GG).

Der Schutz berufsrechtlicher "Besitzstände", gegenüber gesetzlichen Eingriffen hauptsächlich als Recht der Betroffenen auf dem Übermaßverbot folgende Übergangsregelungen wirksam, ist nicht auch ein Schutzwall gegen den Wettbewerb anderer Berufsangehöriger, anderer Berufsinteressenten oder anderer Berufsgruppen. Die gewährleistete Freiheit bleibt Chance und Risiko zugleich. Die Berufsfreiheit zielt auf eine "möglichst unreglementierte berufliche Betätigung" ab und gibt deswegen keinen Schutz gegen - neue und alte - Konkurrenz, "ebensowenig wie es nach der freiheitlichen Ordnung des Grundgesetzes ein subjektives verfassungskräftiges Recht auf die Erhaltung des Geschäftsumfanges und die Sicherung weiterer Erwerbsmöglichkeiten gibt".

BVerfGE 34, 252/256; 55, 261/269.- Auch die Eigentumsgarantie (Art. 14 GG) umfaßt ein derartiges Schutzziel nicht.

Unter Berufung auf die Berufsfreiheit kann somit nicht ein Individualinteresse an der Aufrechterhaltung einer günstigen Wettbewerbslage verteidigt werden. Eine

andere Frage ist es, unter welchen Voraussetzungen Regelungen zulässig sind, die durch ihre Auswirkungen Berufe oder Berufsangehörige benachteiligen oder begünstigen. Die gesetzliche Fixierung von Berufsbildern, besonders wenn sie mit Hilfe subjektiver Zulassungsbeschränkungen in Form von Sachkundeanforderungen erfolgt, wirkt begünstigend und beeinträchtigend auf die gegebenen Berufsverhältnisse ein. Sie kann dadurch bestimmte Erwerbstätigkeiten in der Hand einzelner Berufe "monopolisieren", wie es gerade bei den Wirtschaftsprüfern vorbehaltenen und damit anderen Berufsgruppen vorenthaltenen gesellschaftsrechtlichen Abschlußprüfung der Fall ist. Daß solche Bestimmungen im Hauptpunkt andere Zwecksetzungen verfolgen - hier die besondere Schutz- und Garantiefunktion der Abschlußprüfung und der Publizität bestimmter Handelsgesellschaften - und nicht allein oder zuerst berufsregelnden Charakter haben, steht der Anwendung der Berufsfreiheit nicht entgegen. Denn der besondere Freiheitsraum, den dieses Grundrecht sichern will, kann auch durch Vorschriften ohne berufsregelnde Zielrichtung berührt werden, wenn sie infolge ihrer tatsächlichen Auswirkungen geeignet sind, die Berufsfreiheit zu beeinträchtigen.

BVerfG NJW 1983, 439.

In solchen Fällen hat das Bundesverfassungsgericht dem Gesetzgeber einen weiteren Raum der Beurteilung und Gestaltung konzediert als in Fällen unmittelbarer Regelung eines Berufes.

BVerfGE 46, 120/145.- Dazu P. J. Tettinger, Das Grundrecht der Berufsfreiheit in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, AÖR 108, 1983, S. 92/115 f.

Das ist ein etwas pragmatisch und nur rudimentär ausgedrückter Gedanke, der wesentlich und entwicklungsbedürftig ist. Er ist in anderem Zusammenhang in der

Formulierung zum Tragen gekommen, daß bestimmte Regelungen wirtschaftslenkende Maßnahmen seien, nicht ein "berufspolitisches Gesetz".

BVerfGE 25, 1/15 - Mühlengesetz.

Worauf abzustellen ist, ist die Eingriffswirkung und -intensität, außerdem aber - und zuerst - darauf, daß in dem einen Fall der von einem bestimmten öffentlichen Interesse, z.B. dem Schutz der Volksgesundheit, getragene Eingriff und die betroffene Rechtsposition des einzelnen, z.B. des Arztes oder des Apothekers, in einem nach Verhältnismäßigkeitsgrundsätzen beurteilbaren Verhältnis gegenüberstehen, während in dem anderen Fall eine gestaltende Regelung unter Einbeziehung auch der Rechte und Belange Dritter vorliegt, bei der eine Beurteilung allein nach dem auf zweiseitig-gegenläufige Rechtsbeziehungen ausgerichteten Verhältnismäßigkeitsgrundsatz nicht genügt. Die gesetzgeberische Beurteilung und Gestaltung muß auf der Grundlage der leitenden Zwecksetzung der Vielfältigkeit der zu ordnenden und auszugleichenden Belange Rechnung tragen, wofür die Verhältnismäßigkeit des Eingriffs nicht den alleinigen Maßstab abgeben kann.

Für die berufsrechtlichen Auswirkungen und Regelungen des Bilanzrichtlinie-Gesetzes ist die gemeinschaftsrechtlich gebotene und durch die gesellschaftsrechtliche Zwecksetzung gerechtfertigte Erstreckung der Pflichtprüfung auf die GmbH der Ausgangspunkt einer Beurteilung am Maßstab der Berufsfreiheit. Die Durchführung der Abschlußprüfung ist eine Berufstätigkeit, die einer bestimmten Gruppe von Berufsangehörigen nur vorbehalten werden darf, wenn das in diesem Vorbehalt verkörperte Sachkundeerfordernis erforderlich und verhältnismäßig ist. Da der angestrebte - und verfassungsrechtlich billigen Werte - Zweck der Regelung in der Schutz- und Gewährleistungsfunktion der Abschlußprüfung liegt, ist

es im Hinblick auf die Berufsfreiheit richtig und geboten, diese gesellschaftsrechtliche Zwecksetzung auch zur Richtschnur für die gesetzliche Ausgestaltung der berufsrechtlichen Anforderungen zu nehmen. Der Gesetzgeber muß bei der Ausübung der ihm hierbei zu kommenden politischen Gestaltungsfreiheit die gegebene und zum Teil auf einer Jahrzehntelangen Entwicklung beruhende Ausformung der Berufsbilder des Wirtschaftsprüfers und des Steuerberaters berücksichtigen und etwa bestehende berufsrechtliche Besitzstände einzelner Berufstätiger, die durch die neue Regelung der Abschlußprüfung Einbußen erleiden würden, durch schützende Übergangsvorschriften respektieren. Bei der Ausgleichung und Gestaltung der zum Teil widerstreitenden Berufsbereiche der beiden besonders betroffenen Berufsgruppen darf die Chancengleichheit nicht durch ungerechtfertigte Gleich- oder Ungleichbehandlung verletzt werden.

## **2. Die gesetzliche Regelung von Wahl und Ausübung des Berufs**

Die in dem Gesetzentwurf der Bundesregierung für das Bilanzrichtlinie-Gesetz vorgesehene Regelung, daß die Abschlußprüfung bei den neu prüfungspflichtig werdenden Gesellschaften den Wirtschaftsprüfern und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften vorbehalten ist, den bei diesen Gesellschaften bisher in gewissem Umfang durch Hilfe in Steuersachen oder durch Prüfungen auf dem Gebiet des betrieblichen Rechnungswesens tätigen Steuerberatern im Wege einer Übergangsregelung eine erleichterte Bestellung zum Wirtschaftsprüfer eröffnet wird, berührt die von der Berufsfreiheit geschützte Berufstätigkeit der Steuerberater. Eine Berufstätigkeit "Pflichtprüfungen bei mittelgroßen und größeren (nicht dem Publizitätsgesetz unterliegenden) GmbH" hat es bisher zwar nicht gegeben. Eine vom Gesetzgeber vorgefundene und in umfangreichem Maße als berufliche Tätigkeit praktizierte Erwerbstätigkeit ist jedoch die Durchführung von Prüfungen auf dem Gebiet des betrieblichen Rechnungswesens bei jenen neu prüfungspflichtig werdenden Gesellschaften. Diese berufliche Tätigkeit ist bisher hauptsächlich von Wirtschaftsprüfern und zu einem Teil von Steuerberatern ausgeübt worden; einen eigenen Beruf mit diesem Gegenstand hat die Geschäftspraxis nicht ausgebildet. Durch den gesetzgeberischen Eingriff des Bilanzrichtlinie-Gesetzes soll nunmehr die als freiwillige Abschlußprüfung wahrgenommene berufliche Tätigkeit der Wirtschaftsprüfer und der Steuerberater als Pflichtprüfung ausgestaltet und den Wirtschaftsprüfern vorbehalten werden. Derartige Prüfungen würden damit in Zukunft aus dem Bereich der zulässigen Berufstätigkeiten der Steuerberater ausscheiden. Damit wird nicht nur die berufliche Tätigkeit der gegenwärtig

dem Beruf angehörenden Steuerberater beschnitten, sei es weil sie Prüfungen durchführen, sei es weil es für sie möglich ist, Prüfungsmandate zu übernehmen, sei es weil sie um die Fortdauer von Mandaten bei der Hilfe in Steuersachen fürchten müssen. Es wird vielmehr auch eine auf Dauer angelegte Zuordnung der erfaßten Prüfungstätigkeit zu dem Beruf und dem Berufsbild des Wirtschaftsprüfers vorgenommen. Wenn diese Prüfungen auch, wie gezeigt,

Siehe oben unter I.5.

nicht zum Berufsbild des Steuerberaters gehören, so sind sie doch eine einem Steuerberater bei bestimmter Berufserfahrung und bei Erfüllung bestimmter Sachkundeanforderungen zugängliche Berufstätigkeit. Die mit dem Bilanzrichtlinie-Gesetz zu treffende Entscheidung hat demnach für die Berufe der Wirtschaftsprüfer und der Steuerberater eine zuteilende Ordnung und Gestaltung der Berufstätigkeit zur Folge. Der Gesetzgeber hat hier die Bindung durch das Grundrecht der Berufsfreiheit zu beachten.

Der Gesetzgeber ist befugt, zur Sicherung von Gemeinschaftsinteressen und der Rechte Dritter die freie berufliche Betätigung zu regeln und auch zu beschränken. Ob und in welchem Maße das verfassungsrechtlich erlaubt ist, ist nach dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu bestimmen. Daraus wie in Art. 12 Abs. 1 GG zwischen Wahl und Ausübung des Berufs unterschieden wird, ist zu schließen, daß der Garantie freier Wahl des Berufes ein höheres Gewicht zukommt, so daß für die Reichweite grundrechtlichen Schutzes erheblich ist, ob eine Regelung eine der "Wahl" zugängliche Berufstätigkeit insgesamt betrifft - etwa durch Erfordernisse des Zugangs zu dem Beruf oder durch die Fixierung eines Berufsbildes - oder ob sie lediglich die Ausübung des ("gewählten")

Berufes ordnet oder beschränkt. Diese Unterscheidung kann naturgemäß nicht konstruktivistisch vorgenommen werden. Berufswahl und spätere Berufsausübung sind untrennbar. Auch die Vorstufe der Berufsausbildung gehört als integrierender Bestandteil eines einheitlichen Lebensvorganges zur rechtlichen Ordnung der Berufstätigkeit. Vorschriften, die für die Aufnahme eines Berufes eine bestimmte Vor- und Ausbildung sowie den Nachweis der erworbenen Fähigkeiten durch Bestehen einer Prüfung verlangen, sind an Art. 12 Abs. 1 GG zu messen.

BVerfGE 33, 303/329 f.; 37, 342/352; 41, 251/261; 52, 380/388.

Entsprechend dem Schutz- und Ordnungsziel des Grundrechts ist somit der Geltungsbereich der Gewährleistung weit gespannt und eine scharfe Abscheidung der Berufstätigkeit und der Berufsvorbereitung, der Berufswahl und der Berufsausübung nicht in der Weise möglich, daß der innere sachliche Zusammenhang übergegangen wird, den das eine und einheitliche Grundrecht der Berufsfreiheit vor Augen hat. Dennoch ist der Kern und Wesensgehalt des Grundrechts, daß es der grundsätzlich freien Beurteilung und Entscheidung des einzelnen überlassen bleiben soll, welche Erwerbstätigkeiten als Beruf zur Grundlage der Lebensführung und Daseinssicherung gemacht werden sollen. Deshalb kann unter dem Blickwinkel des Grundrechts nicht jede Tätigkeit der Berufsvorbereitung oder der Berufsausübung gleichwertig sein. Es kommt verfassungsrechtlich darauf an, ob eine Rechtsvorschrift den Komplex von Vorkehrungen und Handlungsweisen betrifft, die einen "Beruf" ausmachen, oder nur eine einzelne Betätigung erfaßt, die zu einem Beruf gehört oder zu ihm gehören könnte. Gesetzliche Regelungen, die den Zugang zu einem Beruf einschränken oder ausschließen oder die sonst die Aufnahme oder Fortsetzung der den

Beruf ausmachenden Tätigkeit einschränken, wesentlich behindern oder ausschließen, unterliegen den strengeren Anforderungen an Eingriffen in die freie Berufswahl. Gesetzliche Regelungen dagegen, die einzelne Tätigkeitsweisen eines Berufes, einzelne Mittel zur Verfolgung des Berufsziels oder die Erweiterung einer Berufstätigkeit regeln oder einschränken, betreffen nicht die Wahl, sondern nur die Ausübung des Berufes.

Zu dieser Abgrenzung P. Badura, Der Paketdienst der Deutschen Bundespost, Jahrbuch der Deutschen Bundespost 1977, 1978, S. 76/132 ff.; L. Fröhler/G. Mörtel, Der Berufsbegriff des Art. 12 Abs. 1 Grundgesetz in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, GewArch. 1979, 105, 145/146 ff.

Vorschriften, die innerhalb eines bestimmten Berufsreichs Anordnungen über die Art und Weise der Ausübung des Berufes nach einer bestimmten Richtung hin treffen, ohne daß rechtlich der Zugang zu dem Beruf beschränkt oder faktisch die sinnvolle Ausübung des Berufs überhaupt unmöglich gemacht wird, sind Regelungen der Berufsausübung.

BVerfGE 30, 292/313 (Bevorratungspflicht für Mineralölimporthändler).

Auch die Erweiterung der Berufstätigkeit ist im allgemeinen ein Vorgang, der sich innerhalb der Berufsausübung abspielt,

BVerfGE 16, 286/296; 48, 376/388; 57, 121/130 f.- Wer eine Steuerberatungsgesellschaft gründet und deren Leitung übernimmt, wählt keinen neuen Beruf, sondern nur eine andere Ausführungsform seines Berufs (BVerfGE 21, 227/232).

sofern nicht die Merkmale eines besonderen, ggf. spezialisierten Berufs erfüllt sind. Dafür ist eine besondere Berufsausbildung ein Indiz. Vor allem aber ist der ganze Zuschnitt der Berufstätigkeit und die inhaltliche Festlegung und Abgrenzung von anderen Berufen für die Beurteilung beachtlich, ob nur ein Teilbereich

der Berufstätigkeit oder die Zugehörigkeit zu einer eigenen Berufsgruppe gegeben ist.

BVerfGE 17, 269/274 f. (Tierarzneimittelvertreter); 32, 1/30 ff. (vorexaminierte Apothekenanwärter).- Die Notartätigkeit des Anwaltsnotars ist ein zweiter Beruf (BVerfGE 54, 237/247).

Die Bemühungen um eine Abgrenzung von Regelung eines Berufs und Regelung der Berufsausübung stoßen auf eine Reihe von Grenzfällen. Beispielsweise sahen sich Bauhandwerker und andere Planverfasser in dieser beruflichen Betätigung dadurch eingeschränkt, daß die Bauvorlagenberechtigung in Zukunft Architekten vorbehalten wurde. Das Bundesverfassungsgericht befand, die Umstände sprächen dafür, daß die Regelung der Bauvorlagenberechtigung im Bauaufsichtsrecht nur eine Regelung der Berufsausübung sei. Die Zurückweisung der Verfassungsbeschwerde wurde dann aber darauf gestützt, daß selbst die höheren Anforderungen erfüllt seien, die zu beachten wären, wenn man die angegriffene Regelung als subjektive Zulassungsvoraussetzung zum Beruf des Planverfassers ansähe.

BVerfGE 28, 364/374 f.

Im Facharzt-Urteil wird die "Einheit des ärztlichen Berufs" betont, werden aber dennoch in der Facharztätigkeit "Elemente" gesehen, "die einer Berufswahl nahekommen" und auf die abzustellen sei, selbst wenn die Tätigkeit des Facharztes nur eine besondere Form der Berufsausübung innerhalb des einheitlichen Arztberufs wäre.

BVerfGE 33, 125/161.

Die Kriterien des Regelungsgegenstandes und der Wirkung der Regelung verknüpfend wird eine Fallgruppe von Regelungen der Berufsausübung gebildet, die wegen ihrer

einschneidenden Wirkung für die betroffene Berufsgruppe auf die Freiheit der Berufswahl zurückwirken, so daß der von ihnen ausgehende Eingriff durch wichtige Gründe des gemeinen Wohls gefordert sein müsse, also nicht schon mit jeder vernünftigen Erwägung des Gemeinwohls gerechtfertigt werden könne.

BVerfGE 17, 269/276; BVerfG NJW 1983,  
439/440.

Diese Fallgestaltung wird auch dort angenommen, wo durch eine an sich nur die Ausübung eines Berufs betreffende Regelung eine Festlegung oder Abgrenzung des Berufsbildes vorgenommen wird, wie z.B. bei der Zuordnung der Lohnbuchhaltung zu dem Berufsbild der steuerberatenden Berufe. Die notwendige Abgrenzung einer an bestimmte Zulassungsvoraussetzungen geknüpften Tätigkeit wirke für Berufsinhaber als Regelung der Berufsausübung. Durch die rechtliche Festlegung eines Berufsbildes werde jedoch zwangsläufig das Recht der Berufswahl in diesem Bereich verengt oder teilweise ausgeschlossen. Diese Einschränkung der freien Berufswahl sei dann zulässig, wenn die Zulassungsvoraussetzungen für den gesetzlich festgelegten Beruf verfassungsgemäß seien. Es müssen somit die für Eingriffe in die Freiheit der Berufswahl geltenden Maßstäbe beachtet werden.

BVerfGE 59, 302/315 f.

Eine Betrachtung der im Bilanzrichtlinie-Gesetz vorgesehenen Zuordnung der zur Pflichtprüfung ausgestalteten Prüfungen auf dem Gebiet des betrieblichen Rechnungswesens im Lichte der angestellten Erwägungen zur Abgrenzung des Gesetzesvorbehalts bei der Berufsfreiheit wird der Beurteilung nicht ausweichen können, daß die strengeren Maßstäbe zu beachten sind. Es handelt sich um eine Regelung beruflicher Tätigkeit mit der Wirkung einer Abgrenzung von Berufsbildern. Äußerlich wird

durch das Gesetz dem zu dem Berufsbild des Wirtschaftsprüfers gehörenden Merkmal der Prüfung von Jahresabschlüssen wirtschaftlicher Unternehmen nur ein neu gestaltetes Anwendungsgebiet gegeben. Die Neugestaltung besteht jedoch in der gesellschaftsrechtlichen Begründung der Prüfungspflicht für die erfaßten Gesellschaften und weiter in der Begründung eines Prüfungsvorbehalts zugunsten der Wirtschaftsprüfer. Damit wird nicht nur die abstrakte Möglichkeit der Durchführung von Prüfungen durch irgendjemanden, dem die Gesellschaften einen Prüfungsauftrag erteilen könnten, ausgeschlossen. Es wird vielmehr einigen anderen Berufsgruppen, die nicht überwiegend und auch nicht typisch, aber doch in einem ins Gewicht fallenden Umfang bisher Aufträge zu Abschlußprüfungen erhalten konnten und erhielten, diese praktizierte Möglichkeit genommen. Im Falle der hauptsächlich betroffenen Steuerberater kommt hinzu, daß durch die gegebene Umschreibung der Berufsaufgaben ein Einbruch in den Geschäftsbereich der Hilfe in Steuersachen nicht nur eine fernliegende Befürchtung ist. Diese mögliche Verschiebung bei der Verwirklichung der sich überschneidenden Berufsaufgaben der Steuerberater und der Wirtschaftsprüfer ist ein zusätzliches Indiz dafür, daß in der Sache eine teilweise Neuordnung in der Abgrenzung der Berufsbilder in Rede steht.

Wenn in der Begründung der Bundesregierung zu dem Gesetzentwurf aa0., S. 122 gesagt wird, es gehe nur um eine Besitzstandsregelung und nicht um eine Neuordnung der Berufe, dann bezieht sich diese Bemerkung auf den Art. 6 des Entwurfs und auf die grundsätzliche Entscheidung, im Zuge der Erstreckung der Pflichtprüfung auf die GmbH nicht einen zweiten Prüferberuf zu schaffen.

In diesem Sinne bedarf der erweiterte Vorbehalt zugunsten der Wirtschaftsprüfer einer hinreichenden Rechtfertigung.

### 3. Ordnung und Abgrenzung des Berufsbildes

Das Grundrecht der Berufsfreiheit gewährleistet die freie Disposition des einzelnen darüber, durch welche berufliche Betätigung die materielle Daseinssicherung angestrebt und bewerkstelligt werden soll. Deshalb kann "Beruf" im Sinne der geschützten Freiheit des Berufs nicht nur die einem sozial geprägten, überkommenen oder rechtlich umrissenen "Berufsbild" entsprechende Erwerbstätigkeit sein.

BVerfGE 7, 377/397; 10, 185/197.- L. Fröhler/  
G. Mörtel, Berufsbegriff aaO.; P. J. Tettinger,  
Grundrecht der Berufsfreiheit aaO., S. 100 ff.;  
R. Scholz, DB 1980, Beilage 5.

Der Gesetzgeber darf jedoch unter Wahrung der freiheitsrechtlichen Anforderungen des Grundrechts, bes. unter Beachtung des Übermaßverbots, im Allgemeininteresse und zum Schutz der Rechte Dritter in einer die Freiheit ausgestaltenden und auch beschränkenden Regelung Berufsbilder festlegen und dabei typisierend und vereinheitlichend vorgehen. Eine charakteristische Berufsbild-Regelung sind Sachkundeerfordernisse, zumal dort, wo die sachverständige Berufsausübung zugleich Belange des Gemeinwohls erfüllt, wie bei Notaren, Rechtsanwälten, Wirtschaftsprüfern, Steuerberatern etc.

BVerfGE 13, 97/106, 117; 17, 232/241; 19,  
330/336 f.; 21, 173/180 f.; 25, 236/247;  
30, 292/316 f.; 32, 1/36; 34, 252/256; 41,  
378/396; 45, 346/353; 54, 237/246; 59, 302/  
315.

Eine solche berufsrechtliche Gesetzgebung darf auch in der Richtung gestaltend sein, daß für einen Beruf in Orientierung an einen spezifischen Aufgabenkreis ein Leitbild beruflicher Voraussetzungen und Pflichten formuliert wird.

P. J. Tettinger, Grundrecht der Berufsfreiheit aaO., S. 100 unter Bezugnahme auf BVerfGE 46, 43/54.

Eingriffe und Gestaltungen des Gesetzgebers bei der Ordnung und Abgrenzung von Berufsbildern dürfen jedoch an geprägten, "gewachsenen" Berufen, an berufspraktisch "vorgegebenen Sachverhalten" und Abgrenzungen nicht vorbeigehen; Veränderungen der Berufstätigkeit sind in derartigen Fällen - abgesehen von Übergangsbestimmungen zugunsten einzelner Berufsangehöriger - von besonderen Erfordernissen des öffentlichen Interesses abhängig.

BVerfGE 10, 185/197 (Prozeßagenten); 13, 97/106, 117 f. (HandwO); 54, 301/326 (Buchführungshilfe).

Der Gesetzgeber muß berücksichtigen, daß das Schutzbedürfnis der Gemeinschaft bei den einzelnen Berufen verschieden ist.

BVerfGE 7, 377/404 f.; 173/180 f.

Die rechtliche Fixierung von Berufsbildern hat eine doppelte Wirkung: Der Beruf wird "monopolisiert", d.h. die Aufgaben dieses Berufes können künftig nur noch von dem wahrgenommen werden, der die Voraussetzungen des Berufsbildes erfüllt, z.B. einen geforderten Sachkundenachweis erbringt. Wer diesen Beruf wählt, muß ihn in der rechtlichen Ausgestaltung wählen, die ihm der Gesetzgeber gegeben hat; nur wenn er diese Voraussetzungen erfüllt, wird er zur Ausübung des Berufes zugelassen.

BVerfGE 21, 173/180.

Wegen dieser Monopolisierungs- und Schwellenwirkung wird die verfassungsrechtliche Beurteilung der gesetzgeberischen Entscheidung der Wahrung des freiheitsrechtlichen und des "zukunftsgerichteten" Charakters der Berufsfreiheit bevorzugt Beachtung schenken müssen. Berufsbildfixierungen dürfen nicht als Schutzwehr gegen neue Konkurrenz aufgerichtet werden.

BVerfGE 7, 377/408; 11, 168/189; 24, 236/251; 34, 252/256.

Die Chancen für die Zukunft, d.h. für neue Berufsbe-  
werber müssen gewahrt bleiben.

BVerfGE 54, 301/331.

Wo die Grenzen der rechtlichen Fixierung von Berufsbildern verlaufen, lässt sich allerdings nicht allgemein sagen.

Für die verfassungsrechtlichen Anforderungen an die Gründe wird es darauf ankommen, ob der Gesetzgeber nur ausspricht, was sich ohnehin aus einem klar zusammenhängenden, von anderen Tätigkeiten abgegrenzten "vorgegebenen" Sachverhalt gewissermaßen von selbst ergibt, oder ob er es etwa unternimmt, solchen Vorgegebenheiten ohne hinreichenden Grund eine andersartige Regelung "willkürlich" aufzu-zwingen.

BVerfGE 13, 97/106.

Bei der Teilausgestaltung der Berufsbilder der Wirtschaftsprüfer und der Steuerberater, wie sie in der Regelung des Bilanzrichtlinie-Gesetzes zu finden ist, soll zum Schutz der Gesellschafter und Dritter im Interesse der Allgemeinheit die Garantiefunktion der Abschlußprüfung durch Wirtschaftsprüfer auf mittelgroße und größere GmbH erstreckt werden. Mit dem Prüfungsvorbehalt zugunsten der Wirtschaftsprüfer setzt der Gesetzgeber ein hohes Sachkundeniveau fest, versichert sich der Gesetzgeber in Anknüpfung an den vorgeprägten Beruf des Wirtschaftsprüfers der besonderen berufsrechtlichen Eignung und Ordnung dieser Berufsgruppe zur sachgerechten Erfüllung der gesellschaftsrechtlichen Zwecksetzung, u.a. im Hinblick auf die fachgerechte Fortbildung von Grundsätzen ordnungsmäßiger Prüfung,

Dazu oben unter I.1 und I.4.

und bekraftigt der Gesetzgeber die Entscheidung für die fortdauernde Einheitlichkeit der gesellschaftsrechtlichen Abschlußprüfung. Es entspricht einer lange zurückreichenden und bewährten Praxis der Gesetzgebung, Pflicht-

prüfungsaufgaben im Bereich des Gesellschaftsrechts und in anderen Rechtsgebieten den Wirtschaftsprüfern vorzu behalten, um die so zu gewinnende fachliche Qualität und im Berufsstand gesicherte Unabhängigkeit und Eigen verantwortlichkeit für gemeinschaftswichtige Prüfungen heranzuziehen.

Auf eine Zusammenstellung dieser Prüfungsaufgaben der Wirtschaftsprüfer außerhalb der gesellschaftlichen Abschlußprüfung ist oben unter I.1 hingewiesen. Zur Veranschaulichkeit seien hier beispielhaft genannt: Jahresabschlußprüfungen privatrechtlicher Unternehmen, an denen Gebietskörperschaften beteiligt sind (§ 53 Abs. 1 HGrG); Prüfung des Rechnungsabschlusses von Versicherungsunternehmungen (§ 57 VAG); Prüfung der Umsatzverhältnisse nach § 3 des Mitbestimmungsergänzungsgesetzes (§ 4 Abs. 1 dieses Gesetzes); jährliche Prüfung des Rechenschaftsberichts politischer Parteien (§ 23 Abs. 2 ParteienG); Prüfung der Rechnungslegung der Filmförderungsanstalt (§ 12 Abs. 2 Filmförderungsgesetz); Prüfung der Rechnungslegung des Erdölbevorratungsverbandes (§ 21 Erdölbevorratungsgesetz); Prüfung des Jahresabschlusses der Urheberverwertungsgesellschaft (§ 9 Abs. 4 Wahrnehmungsgesetz).

Unter der im folgenden noch näher zu erörternden Annahme, daß das mit dem Prüfervorbehalt für die Wirtschaftsprüfer festgelegte Sachkundeerfordernis eine berufsrechtlich zulässige Einschränkung der Berufsfreiheit ist, läßt sich einer gesetzgeberischen Beurteilung dahingehend, daß keine in gleicher Weise geeignete Sicherung des Gesetzes zweckes erreichbar ist, nicht verfassungsrechtlich entgegentreten. Die Berufsgruppe der Steuerberater, die am ehesten eine in Betracht zu ziehende Berufspraxis hat, könnte die erforderliche Sachkunde nur durch zusätzliche, über die regelmäßige Berufsbefähigung und Leistungsfähigkeit der Berufsangehörigen hinausreichende Nachweise auf bringen.

Soweit berufsrechtliche Regelungen neue Einschränkungen

bisher frei ausgeübter Berufstätigkeiten bewirken, insbes. soweit durch die gesetzliche Fixierung eines Berufsbildes bisher mögliche Formen einer Berufstätigkeit eingeschränkt oder beseitigt werden, kann der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit den Gesetzgeber zwingen, eine angemessene Übergangsregelung zu erlassen. Insofern kann dem Grundrecht der Berufsfreiheit der Anspruch auf eine Wahrung beruflicher Besitzstände entnommen werden.

BVerfGE 21, 173; 25, 236/255; 32, 1/22 f.;  
34, 252/256; 50, 265/273 f.; 55, 185/201.-  
Dazu im grundsätzlichen oben unter III.1.

Vorausgesetzt ist, daß ein "Besitzstand" beeinträchtigt werden würde, "der durch eigene Leistung befugtermaßen aufgebaut wurde".

BVerfG NJW 1983, 439.

Nach den rechtstatsächlich erhebbaren Umständen ist im Hinblick auf die freiwilligen Prüfungen durch Steuerberater ein derartiger Besitzstand gegeben; des weiteren ist eine mögliche Beeinträchtigung eines solchen Besitzstandes im Bereich der Hilfe in Steuersachen nicht von der Hand zu weisen.

Dazu oben unter I.5 und unter II.2.

Es lassen sich deshalb dafür, im Bilanzrichtlinie-Gesetz eine entsprechende Übergangsregelung vorzusehen (Art. 6 des Entwurfs), gute Gründe anführen. Die Einzelheiten dieser in dem Gesetzentwurf der Bundesregierung enthaltenen Rechtsvorschriften sind hier nicht zu betrachten.

Die Notwendigkeit und die notwendige Ausgestaltung berufsrechtlicher Überleitungsvorschriften, die sich nach dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit bestimmen, sind eine Folgeerscheinung der grundsätzlichen Möglichkeit, durch Gesetz eine Neuordnung praktizierter Berufstätigkeit vorzunehmen. Eine gesetzliche Regelung im

Sinne einer Beschränkung der freien Berufswahl ist nicht schon deswegen ausgeschlossen, weil der nunmehr ausgeschlossene oder beschränkte Beruf bereits durch einzelne ausgeübt wird. Die bei dieser Sachlage möglicherweise gebogene Notwendigkeit von Übergangsregelungen ist vom Bundesverfassungsgericht im Hinblick auf das Gesetz über die Ausübung der Zahnheilkunde vom 31. März 1952 wie folgt umrissen worden:

"Das im Grundsatz anzuerkennende Prinzip der größtmöglichen Schonung eines einmal erworbenen Besitzstandes geht nicht soweit, daß hieraus ein verfassungsrechtlicher Anspruch - abgesehen von dem Erfordernis einer Schaffung angemessener Übergangsregelungen ... - abgeleitet werden könnte, eine einmal begonnene Berufstätigkeit auch dann fortsetzen zu dürfen, wenn hiermit ernstzunehmende Gefahren für ein Gemeinschaftsinteresse wie die Volksgesundheit verbunden sein sollten."

BVerfGE 25, 236/255.- Hierzu und zum folgenden P. Badura, Paketdienst aaO., S. 136, 141 f.

Der gesetzliche Zwang zur Aufgabe eines frei und zulässig gewählten und bereits ausgeübten Berufes oder einer ins Gewicht fallenden Berufstätigkeit als Teil eines Berufes muß, wo seine sofortige Durchsetzung unzumutbar wäre oder vermeidbare Härten zur Folge hätte, durch Übergangsvorschriften gemildert werden. Ob und welche Vorschriften danach vorzusehen sind, ist der vom Grundsatz der Verhältnismäßigkeit geleiteten Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers überlassen, der die näheren Umstände zu berücksichtigen hat und dabei auf Zeitdauer, Art und wirtschaftliche Bedeutung der betroffenen Berufstätigkeit, Alter der Betroffenen und die für sie bestehenden Möglichkeiten, die geschäftlichen Beziehungen ohne wirtschaftliche Einbuße abzuwickeln, Gewicht legen sollte.

BVerfGE 21, 173/183; 32, 1/23.

Da es sich hier nicht um einen eigentumsrechtlichen Besitzstand handelt, geht es nicht um Entschädigungsfragen, sondern um Anpassungs- und Abwicklungsfristen, im

äußersten Fall um Aufrechterhaltung eines die Neuordnung nicht störenden weiteren Tätigseins der Betroffenen oder bestimmter Gruppen der Betroffenen.

Erneut hervorzuheben ist, daß die Existenz ausreichender Überleitungsvorschriften allein eine neue berufsregelnde Norm vor Art. 12 Abs. 1 GG nicht rechtfertigen kann, da diese Vorschriften lediglich dem schützenswerten Interesse der bereits Berufstätigen dienen. Grundrechtlich geschützt sind auch die Interessen künftiger Berufsbewerber. Zu ihrer Chancenwahrung muß auch die für die Zukunft geltende Lösung, d.h. die rechtliche Neuordnung der Berufstätigkeit selbst, den Anforderungen des Grundrechts genügen.

Vgl. P. J. Tettinger, Grundrecht der Berufsfreiheit aaO., S. 102 unter Bezugnahme auf BVerfGE 54, 301/331.

Zur Beurteilung der in Art. 6 des Entwurfs der Bundesregierung für das Bilanzrichtlinie-Gesetz vorgesehenen Übergangsvorschrift ist zu berücksichtigen, daß neben diesem befristet eröffneten Weg zur erleichterten Bestellung zum Wirtschaftsprüfer ohne zeitliche Begrenzung die Möglichkeit der verkürzten Prüfung für Steuerberater nach § 13 WPO besteht. Der Gesetzgeber träfe somit eine differenzierte Lösung, je nach der Lage der Steuerberater. Der Zugang zu Abschlußprüfungen, in Zukunft Pflichtprüfungen, ist nach Wegfall der Übergangsregelung nicht verschlossen, sondern nur - wie bisher - in einer der allgemein bestehenden Verschiedenartigkeit der Berufe des Steuerberaters und des Wirtschaftsprüfers angepaßten Weise geordnet. Daß in jedem Fall der Zugang zu Pflichtprüfungen über den Zugang zum Beruf des Wirtschaftsprüfers führt, beruht auf der im Grundsatz gesellschaftsrechtlich bestimmten Entscheidung des Gesetzgebers für die Gleichwertigkeit der Abschlußprüfung bei allen prüfungspflichtigen Gesellschaften und die festzuhaltende Einheitlichkeit des Rechtsinstituts der Abschlußprüfung überhaupt.

#### 4. Der Sachkundenachweis als subjektive Berufszugangsvoraussetzung

Für die Frage, unter welchen Voraussetzungen der Gesetzgeber die Aufnahme der Berufstätigkeit von subjektiven Zugangsbedingungen, bes. von Anforderungen der Vor- und Ausbildung, abhängig machen darf, hat das Bundesverfassungsgericht seit dem Apotheken-Urteil von 1958 eine Reihe fester Grundsätze der Beurteilung entwickelt. Die Freiheit der Berufswahl darf nur eingeschränkt werden, soweit der Schutz besonders wichtiger ("übergregender") Gemeinschaftsgüter es zwingend erfordert, d.h. soweit der Schutz von Gütern in Frage steht, denen bei sorgfältiger Abwägung der Vorrang vor dem Freiheitsanspruch des Einzelnen eingeräumt werden muß und soweit dieser Schutz nicht auf andere Weise, nämlich mit Mitteln, die die Berufswahl nicht oder weniger einschränken, gesichert werden kann. Erweist sich der Eingriff als unumgänglich, so muß der Gesetzgeber stets die Form des Eingriffs wählen, die das Grundrecht am wenigsten beschränkt. Für den Umfang der Regelungsbefugnis ist der bedeutsame Unterschied zwischen objektiven und subjektiven Zulassungsvoraussetzungen zu beachten. Die Regelung subjektiver Voraussetzungen der Berufsaufnahme ist ein Teil der rechtlichen Ordnung eines Berufsbildes; sie gibt den Zugang zum Beruf nur den in bestimmter - und zwar meist formaler - Weise qualifizierten Bewerbern frei. Eine solche Beschränkung legitimiert sich aus der Sache heraus; sie beruht darauf, daß diese Berufe bestimmte, nur durch theoretische und praktische Schulung erwerbbare technische Kenntnisse und Fertigkeiten (im weiteren Sinn) erfordern und daß die Ausübung dieser Berufe ohne solche Kenntnisse entweder unmöglich oder unsachgemäß wäre oder aber Schäden, ja Gefahren für die Allgemeinheit mit sich bringen würde. Der Gesetzgeber konkretisiert und "formalisiert" nur dieses sich aus einem vorgegebenen Lebensverhältnis

ergebende Erfordernis; dem Einzelnen wird in Gestalt einer vorgeschriebenen formalen Ausbildung nur etwas zugemutet, was er grundsätzlich der Sache nach ohnehin auf sich nehmen müßte, wenn er den Beruf ordnungsgemäß ausüben will. Hier gilt das Prinzip der Verhältnismäßigkeit in dem Sinne, daß die vorgeschriebenen subjektiven Voraussetzungen zu dem angestrebten Zweck der ordnungsmäßigen Erfüllung der Berufstätigkeit nicht außer Verhältnis stehen dürfen. Da die Regelung stets auf der "Stufe" zu erfolgen hat, die den geringsten Eingriff in die Freiheit der Berufswahl mit sich bringt, ist die Aufstellung subjektiver Zulassungsvoraussetzungen nur verhältnismäßig, wenn eine Regelung der Berufsausübung kein geeignetes und ausreichendes Mittel ist, um den Regelungszweck zu erreichen.

BVerfGE 7, 377/405 ff.- Siehe weiter BVerfGE 13, 97/107, 113, 115; 19, 330/337 f.; 25, 236/247 f.; 28, 364/374; 55, 185/196 f.

Die Gemeinschaftsinteressen, zu deren Schutz subjektive Berufszugangsvoraussetzungen in Betracht kommen, können gewissermaßen vorgegeben ("absolut") sein, wie z.B. die Volksgesundheit, können aber auch in Erfüllung der Staatsaufgaben vom Gesetzgeber "gewählt" sein, wie z.B. die Erhaltung und Pflege eines hohen Leistungsstandes des Handwerks. Die Schutzwürdigkeit eines Gemeinschaftsgutes wird durch eine von dem Grundrecht der Berufsfreiheit geleitete Abwägung des Gesetzgebers bestimmt.

BVerfGE 13, 97/107; 25, 236/247; 34, 71/78 (Schutz des Verbrauchers vor gesundheitlicher Schädigung).

Das Mittel, dessen sich der Gesetzgeber zum Schutz des Gemeinschaftsgutes bedient, d.h. hier der Sachkundenachweis als Voraussetzung für die Aufnahme einer Berufstätigkeit, muß dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit

entsprechen, darf also nicht ungeeignet, unnötig oder in Anbetracht der Schutzbedürftigkeit übermäßig sein; die Ausgestaltung des Sachkundenachweises muß "aus der Sache heraus legitimiert" erscheinen und darf nicht unangemessen hohe Anforderungen stellen.

BVerfGE 19, 330/338; 25, 236/247; 34, 71/78;  
59, 302/325 f.; BVerfG DVBl. 1983, 589.

Die dem Berufsbewerber abgeforderten Kenntnisse und Fertigkeiten dürfen nach Art und Ausmaß nicht außer Verhältnis zu dem Ziel ordnungsmäßiger Erfüllung der Berufstätigkeit stehen.

BVerfGE 13, 97/118; 19, 330/338 ff.

Beispielsweise hat das Bundesverfassungsgericht im Hinblick auf die Regelung der Befugnis zur Steuerberatung darauf abgestellt, daß die Steuerberatung ein Teil der Rechtsberatung ist und daß die damit verbundenen Berufsaufgaben der Steuerrechtspflege, einem wichtigen Gemeinschaftsgut, dienen. Zum Schutz der Steuerrechtspflege stehe dem Gesetzgeber die Befugnis zu, Anforderungen an die persönliche Eignung der Berufsbewerber zu stellen und insbes. den Nachweis der für eine sachgerechte Berufsausübung als Steuerberater benötigten Kenntnisse und Fähigkeiten zu verlangen. Solche Ausbildungsanforderungen seien aus der Sache heraus legitimiert. Dem Einzelnen werde mit einer vorgeschriebenen Ausbildung nur etwas zugemutet, was er grundsätzlich der Sache nach ohnehin auf sich nehmen müßte, wenn er den Beruf ordnungsgemäß ausüben wolle.

BVerfGE 55, 185/196 f.

Eine typische Form, in der dem Berufsbewerber abverlangt wird, den Nachweis der notwendigen Sachkunde zu erbringen, ist die Prüfung, bei der im Wege von schriftlichen und mündlichen Leistungen auf berufsbezogenen Prüfungsgebieten die Eignung des Berufsbewerbers ermittelt werden kann. Eine derartige Prüfung wird regelmäßig

ein geeignetes Mittel des Sachkundenachweises sein, es kann aber nicht bei allen Berufen oder Berufstätigkeiten ein ausreichendes Mittel des Eignungsnachweises sein.

Bei den freien Berufen etwa ist die endgültige Zulassung zur Berufstätigkeit durchweg von Voraussetzungen abhängig gemacht, die sich auf die Praxis der Berufsausübung beziehen. Diese Voraussetzung kann nicht durch den Nachweis einer auf das Abfragen theoretischer Kenntnisse beschränkten Prüfung ersetzt werden.

BVerwG DVBl. 1980, 640.

Überhaupt entspricht eine gesetzliche Regelung, die davon ausgeht, daß mit einer längeren beruflichen Tätigkeit tätigkeitsbezogene Kenntnisse und Fähigkeiten erlangt oder zunehmend erweitert und vertieft werden, der Lebenserfahrung und beruht daher auf einer sachgerechten Erwägung.

BVerfGE 55, 185/199.

Die berufsbezogene Ausgestaltung eines der Sache nach gerechtfertigten Sachkundenachweises unter Vermeidung unangemessen hoher Anforderungen ist dem Gesetzgeber nicht im einzelnen durch das Grundrecht der Berufsfreiheit vorgezeichnet. Sofern berufsständische und im engeren Sinn berufslenkende Zielsetzungen außer Betracht bleiben,

Vgl. insbes. BVerfGE 19, 330 (Einzelhandel).

muß dem Gesetzgeber für die Bemessung dessen, was als zur ordnungsmäßigen Erfüllung der Berufsaufgabe erforderlich erscheint, ein Einschätzungs- und Gestaltungsspielraum zugestanden werden.

Zu Recht ist in dem Schriftlichen Bericht des Finanzausschusses über den Entwurf eines Zweiten Gesetzes zur Änderung des Steuerberatungsgesetzes angeführt, die wertende Feststellung des im Allgemeininteresse für die Zukunft notwendigen Leistungsniveaus gehöre zu den typischen Aufgaben des Gesetzgebers (BTag Drucks. VI/3456).

Dementsprechend ist auch bei korrekter Typisierung eines Berufsbildes und durchschnittlich gerechtfertigten Qualifikationserfordernissen ein gewisser sich in vernünftigen Grenzen haltender "Überschuß" an Ausbildung- und Prüfungsanforderungen unbedenklich.

BVerfGE 13, 97/117 f.; 25, 236/248.

Darin liegt nicht eine dem Gesetzgeber konzidierte Laxheit in der Beachtung der berufsfreiheitlichen Grundsätze, sondern die Anerkennung der begrenzten Justizierbarkeit angesichts der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers. Die mit dem Bilanzrichtlinie-Gesetz vorgenommene Erweiterung des Prüfungsvorbehalts zugunsten der Wirtschaftsprüfer im Zuge der Erstreckung der Pflichtprüfung auf die GmbH bedeutet der Sache nach, daß der Gesetzgeber die im Berufsbild des Wirtschaftsprüfers verkörperten fachlichen Eignungsprämissen für unverzichtbar hält, um die mit der einheitlich und gleichwertig ausgestalteten Abschlußprüfung bei allen prüfungspflichtigen Gesellschaften zu erfüllenden Schutz- und Garantiefunktionen so wirksam wie möglich zu erreichen und auf Dauer zu sichern. Dieser Zweck ist durch die Schaffung einer isolierten Prüfungsberechtigung in der Hand anderer Berufsgruppen, die bestimmte Teile der Eignungsanforderungen aufbringen und die fehlenden Teile durch eine gewisse Berufspraxis und durch ein "Ergänzungsexamen" bes. im wirtschaftlichen Prüfungswesen und im Gesellschafts- und Konzernrecht nachweisen, nicht in derselben Weise oder auch nur mit vergleichbarer Wirkung zu erfüllen. Selbst wenn die Sachkunde-anforderungen für eine isolierte Prüfungsberechtigung einer angemessenen Berufsvorbereitung für Abschlußprüfungen

Siehe dazu in Bezug auf die Qualifikationsanforderungen für Wirtschaftsprüfer K. von Wysocki, Gutachten aaO., Tz. 82, 86, 91.

in höherem Grade genügen würden, als das bei dem Regelungskonzept in der Stellungnahme des Bundesrates zum Gesetz-

entwurf der Bundesregierung der Fall ist, würde damit die in der Wurzel des Konzepts liegende Schwäche nicht behoben. Die von der gesellschaftsrechtlichen Einrichtung der Abschlußprüfung vorgegebene Berufsaufgabe des Abschlußprüfers läßt sich ohne Einbuße in der Funktionsfähigkeit dieser Einrichtung nicht in einzelne - noch dazu berufspolitisch zugeschnittene - Prüfungsberechtigungen für verschiedene Arten oder Größen der prüfungspflichtigen Unternehmen auflösen. Ein so durch Gesetz geschaffener "zweiter Prüferberuf", der über niedriger angesetzte Sachkundeanforderungen ergriffen werden könnte, müßte überdies aller Voraussicht nach zu Niveausenkungen bei der Abschlußprüfung führen und so im weiteren Fortgang außerdem den fachlichen Standard des Berufs des Wirtschaftsprüfers gefährden.

Die Schaffung einer isolierten Prüfungsberechtigung für die GmbH in Gestalt einer spezialisierten Berufsaufgabe der Steuerberater ist für den Gesetzgeber kein Äquivalent zu der Beibehaltung der sachlich gebotenen Einheitlichkeit der Abschlußprüfung und des Prüferberufs. Dieser Weg kann dem Gesetzentwurf der Bundesregierung nicht als gleich geeignetes, aber die Berufsfreiheit weniger beeinträchtigendes Mittel für den Gesetzeszweck der auf die GmbH erweiterten Abschlußprüfung entgegengehalten werden. Es streiten vielmehr gewichtige Notwendigkeiten des Allgemeininteresses dafür, die Abschlußprüfung bei allen prüfungspflichtigen Gesellschaften nach Inhalt der Prüfung, anzuwendender Prüfungstechnik und Organisation des Prüfungsverlaufs als einheitliche Aufgabe zu gestalten und einer gleichartigen Qualifikation der zu Pflichtprüfungen Berechtigten zuzuordnen.

## 5. Willkürfreie Sachgerechtigkeit im Berufsrecht

Die berufsrechtliche Gestaltung und Zuordnung der Berufsaufgabe, die aus der Erweiterung der gesellschaftsrechtlichen Abschlußprüfung hervorgeht, steht bei der im Entwurf der Bundesregierung für das Bilanzrichtlinie-Gesetz gewählten Lösung im Einklang mit den verfassungsrechtlichen Anforderungen, die sich aus dem Grundrecht der Berufsfreiheit ergeben. Die damit zugunsten der Wirtschaftsprüfer eintretende Ungleichbehandlung gegenüber den Steuerberatern und anderen Berufsgruppen und Berufsinteressenten ist sachlich durch die Gründe gerechtfertigt, die aus dem gesellschaftsrechtlich bestimmten Regelungsbedürfnis hervorgehen. Ein Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) kommt bei dieser Sachlage nicht in Betracht.

Die Problemstellung erhält ein anderes Gesicht, wenn die Lösung angesehen wird, die in der Stellungnahme des Bundesrates zu dem Gesetzentwurf enthalten ist. Denn dort wird – läßt man die eingeschlossenen Fragen einer Übergangsregelung beiseite – die für alle prüfungspflichtigen Gesellschaften gleichartige Berufsaufgabe der Abschlußprüfung für eine Teilgruppe ihres Einzugsbereichs auf zwei Berufe verteilt, nämlich die Wirtschaftsprüfer und die Steuerberater, die in Berufszugang und Berufstätigkeit an unterschiedlichen Berufsbildern und unterschiedlichen Sachkundeanforderungen für die Berufsausübung ausgerichtet sind. Es werden also verschiedene Personengruppen im Hinblick auf die gleiche Berufsaufgabe gleich behandelt. Der allgemeine Gleichheitssatz fordert jedoch, daß ungleiche Tatbestände nur dann gleich behandelt werden dürfen, wenn für die Gleichbehandlung eine sachliche Rechtfertigung gegeben ist. Das ist auch der Kernpunkt der verfassungsrechtlichen Bedenken der Bundesregierung

gegen die "Einführung eines zweiten Prüferberufs"; in der Tat können die um der Berufsaufgabe willen gebotenen Anforderungen an die Zulassung zu einem Beruf "bei sachlich übereinstimmenden Qualifikationserfordernissen nicht unterschiedlich sein".

Begründung des Gesetzentwurfs aa0., S. 96.

Dem Gesetzgeber steht, wie dargetan, die Befugnis zu, Berufsbilder festzulegen und damit die freie Berufswahl in diesem Bereich zu verengen. Er darf dabei typisieren und braucht Spezialisierungstendenzen nur in gewissem Umfang zu berücksichtigen.

BVerfGE 7, 377/397, 406; 13, 97/106; 34, 252.

Bei einer berufsrechtlichen "Typisierung" und noch deutlicher bei einer "Vereinheitlichung" von Berufen wird der verfassungsrechtliche Maßstab der Berufsfreiheit in spezifischer Weise durch das Willkürverbot angereichert.

Dazu Th. Maunz/G. Dürig/R. Herzog/R. Scholz, Grundgesetz, Art. 12, RNrn. 144 ff.; P. J. Tettinger, Grundrecht der Berufsfreiheit aa0., S. 131 f.

Unter den Titeln der Typisierung und der Vereinheitlichung darf sich der Gesetzgeber nicht von den Rechtfertigungsanforderungen freizeichnen, die zur Wahrung einer willkürfreien Berufsordnung eingehalten werden müssen. Die Typisierung oder Vereinheitlichung muß vor allem der Linie folgen, die durch die vom Gesetzgeber geschaffenen oder geordneten Berufsaufgabe vorgezeichnet wird. Je intensiver der Gesetzgeber - in sonst verfassungsrechtlich zulässiger Weise - die Ordnung und Gestaltung eines Berufes an sich zieht, desto mehr werden die freiheitlichen Kriterien durch die aus dem allgemeinen Gleichheitssatz stammenden Kriterien der willkürfreien Sachgerechtigkeit zurückgedrängt. Die gewissermaßen innere Sachgerechtigkeit und Folgerichtigkeit ("Systemgerechtigkeit") des

Ordnungsbereichs, den der Gesetzgeber auf Grund bestimmter Allgemeininteressen berufsrechtlicher Gestaltung unterwirft, bleibt nach wie vor von der freiheitsrechtlichen Grundentscheidung der verfassungsrechtlichen Gewährleistung abhängig, auch wenn diese Abhängigkeit – wie bei Berufen im öffentlichen Dienst oder bei Verwaltungsmonopolen – jenseits der Einführung einer derartigen Berufsordnung nur noch prinzipiell wirksam bleibt. Sie gewinnt aber, steigend mit der Intensität des berufsrechtlichen Eingriffs als solchen, zunehmendes Gewicht für die schutzwürdigen Belange der betroffenen Einzelnen. Es liegt auf der Hand, daß der dem einzelnen aus der berufsrechtlichen Gleichheit zufallende Schutz qualitativ verstärkt wird, wenn berufliche Erfahrung und berufliches Wissen und Können folgerichtig in den grundrechtlichen Schutz einbezogen werden.

Doch selbst wenn lediglich darauf abgestellt wird, daß  
Siehe oben unter III.1.

eine berufsrechtliche Ordnung und Gestaltung in sich ohne sachlich grundlose Ungleichbehandlung und Gleichbehandlung durchgeführt werden muß, bleibt in diesem Rahmen zu beachten, daß diese berufsrechtliche Chancengleichheit durch eine Berufsbildregelung nicht gewahrt wird, die ohne sachlichen Grund den Zugang zu einer bestimmten, in sich gleichartigen Berufsaufgabe mehreren Berufsgruppen mit unterschiedlichen Qualifikationsmerkmalen eröffnet. Weil in einem solchen Fall die Berufsaufgabe und die Berufe, denen die Aufgabe zugeordnet wird, durch eine Berufsbildregelung fixiert und damit aus der freiheitsrechtlichen Normalsituation in wesentlicher Hinsicht herausgelöst worden sind, kann eine sonst nicht gerechtfertigte Gleichbehandlung oder Ungleichbehandlung nicht damit gerechtfertigt werden, die unreglementierte Freiheit sei in jedem Fall dem

Grundrecht gemäß. Wenn und soweit reglementiert wird, muß diese Reglementierung in sich willkürlichfrei sein. Bei der im Bilanzrichtlinie-Gesetz zu treffenden Regelung ist die grundsätzliche Entscheidung darin zu sehen, daß die Berufsaufgabe der Abschlußprüfung solchen Personen vorbehalten bleiben soll, die nach Vorbildung, Sachkunde und Berufserfahrung die notwendige Gewähr für die sachgerechte Erfüllung der gesetzgeberischen Zwecksetzung bieten. Damit ist ein Wettbewerb mit anderen Personen und Berufsangehörigen ausgeschlossen. Innerhalb der von dem Prüfungsvorbehalt begünstigten Personengruppe – nach dem Konzept des Bundesrates die Wirtschaftsprüfer und die Steuerberater – bleibt es bei dem Wettbewerb um einzelne Mandate. Dieser Wettbewerb ist aber ein gesetzlich geordneter und muß deshalb so geordnet werden, daß der Zutritt zu diesem Markt nicht von höheren oder niedrigeren Schranken abhängig gemacht wird, je nach Berufszugehörigkeit. Die These, das Grundrecht gestatte die von den Steuerberatern angestrebte Zulassung zu einem freiberuflichen Wettbewerb bei gesetzlicher Gewährleistung hinreichender Fachqualifikation aller Wettbewerber,

Zu dieser These P. Kirchhofs siehe oben unter II.5.

läßt außer acht, daß im Falle der gesellschaftsrechtlichen Abschlußprüfung von vornherein ein geordneter und in hohem Maße gesetzlich reglementierter Wettbewerb gegeben ist, in dem der Gesetzgeber entsprechend der Berufsaufgabe Chancengleichheit sichern muß.

Rechtsvorschriften, mit denen für die Aufnahme einer Berufstätigkeit Erfordernisse einer Ausbildung und Prüfung aufgestellt oder sonst der Zugang zum Beruf geregelt werden, müssen vor Art. 12 Abs. 1 GG in Verb. mit Art. 3 Abs. 1 GG standhalten.

BVerfGE 30, 303/331 f.; 37, 342/352 f.

Dieser komplexe Prüfungsmaßstab gilt weiter bei Regelungen der Berufsausübung in der Richtung, daß Ungleichheiten innerhalb einer Berufsgruppe bei Beschränkungen und Belastungen zu berücksichtigen sind.

BVerfGE 25, 236/251; 30, 292/327 ff.; 34, 71/78 f.; 48, 376/388 f.; 59, 302/327 ff.; 59, 336/356.

Diesen Fallgruppen ist es vergleichbar, wenn durch eine gesetzliche Regelung, die sich ihrer Wirkung nach als Gestaltung von Berufsbildern darstellt, die Berufstätigkeit von zwei in einem Konkurrenzverhältnis stehenden Berufsgruppen geordnet wird. Der Gesetzgeber muß hier eine willkürliche, d.h. eine nicht durch sachliche Gründe gerechtfertigte Gleichbehandlung ebenso vermeiden wie eine willkürliche Ungleichbehandlung. Der allgemeine Gleichheitssatz verbietet auch, daß

"in entscheidenden Punkten Ungleiches ohne sachlich rechtfertigenden Grund gleich behandelt wird. Dabei ist jedoch dem Gesetzgeber weitgehende Gestaltungsfreiheit zuzuerkennen; sein Spielraum endet erst dort, wo die ungleiche oder gleiche Behandlung der geregelten Sachverhalte nicht mehr mit einer am Gerechtigkeitsgedanken orientierten Betrachtungsweise vereinbar ist. Nur die Einhaltung dieser äußersten Grenzen kann das Bundesverfassungsgericht nachprüfen. ... Dabei ist jeweils zu untersuchen, ob die tatsächlichen Ungleichheiten der zur Beurteilung stehenden Sachverhalte in dem in Betracht kommenden Zusammenhang so bedeutsam sind, daß der Gesetzgeber sie bei seiner Regelung unbedingt hätte beachten müssen."

BVerfGE 55, 261/269 f.- Die Entscheidung kommt zu dem Ergebnis, daß die Verleihung des Hochschulgrades 'Diplom-Ingenieur' an Absolventen von Fachhochschulen keine Grundrechte der an wissenschaftlichen Hochschulen ausgebildeten Diplom-Ingenieure verletze. In der Vereinheitlichung des Studienabschlusses in der Form des Diplom-Titels sei eine sachgerechte Zielsetzung wirksam.- Zur Schutzkraft des im Rahmen der Prüfung nach Art. 12 Abs. 1 GG

heranzuziehenden Art. 3 Abs. 1 GG bei der  
"Vereinheitlichung" von Berufen vgl.  
BVerfGE 34, 252/256 f. und die kritische  
Bemerkung von P. J. Tettinger, Grundrecht  
der Berufsfreiheit aaO., S. 132 Anm. 128.

## Zusammenfassung

1. Das Bilanzrichtlinie-Gesetz wird die gesellschaftsrechtliche Pflicht, im Rahmen der Rechnungslegung eine Abschlußprüfung durchzuführen, auf größere und mittelgroße Gesellschaften mit beschränkter Haftung erstrecken. Dies zwingt den Gesetzgeber zur Entscheidung der weiteren gesellschaftsrechtlichen Frage, welche fachlichen Anforderungen an die Personen zu stellen sind, denen die Befugnis eröffnet wird, zum Abschlußprüfer im Kreis der neu prüfungspflichtig werdenden Gesellschaften bestellt zu werden. Die Festlegung dieser Anforderungen bedeutet zugleich, daß die Durchführung der Abschlußprüfung bei den neu prüfungspflichtig werdenden GmbH beruflich den Personen vorbehalten wird, die diese Anforderungen erfüllen. Die gesellschaftsrechtliche Regelung der Abschlußprüfung hat somit berufspolitische Auswirkungen und zieht berufsrechtliche Regelungen nach sich.
2. Der Entwurf der Bundesregierung für ein Bilanzrichtlinie-Gesetz trifft die Grundsatzentscheidung dahin, daß nur Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften Abschlußprüfer sein können. Dem liegt die gesetzgeberische Entscheidung für die Einheitlichkeit und Gleichwertigkeit der Abschlußprüfung im Gesamtbereich der prüfungspflichtigen Gesellschaften zugrunde, ohne Rücksicht auf die Rechtsform und auf die Unternehmensgröße. Die Erweiterung der Prüfungspflicht auf größere und mittelgroße GmbH ist also mit einer Erweiterung des Vorbehaltsbereichs für die Prüfungstätigkeit der Wirtschaftsprüfer verbunden. Andere (bestehende oder mögliche) Berufsgruppen, hauptsächlich die Steuerberater, sind von dieser Prüfungstätigkeit ausgeschlossen.  
Diese grundsätzliche Entscheidung wird in dem Gesetzentwurf der Bundesregierung durch eine berufsrechtliche Besitzstandswahrung für diejenigen Steuerberater, vereidigten

Buchprüfer und Rechtsanwälte ergänzt, deren Berufsausübung durch die Erweiterung des Prüfervorbehalts beeinträchtigt werden könnte. Die Besitzstandswahrung erfolgt in der Weise, daß den Betroffenen ein Weg zum erleichterten Übergang in den Beruf des Wirtschaftsprüfers eröffnet wird. Die danach befristet gegebene Zugangsmöglichkeit zum Beruf des Wirtschaftsprüfers tritt für die Zeit ihrer Geltung neben die schon bisher vorhandene und fortbestehende verkürzte Prüfung für Steuerberater nach § 13 WPO.

3. Die in der Stellungnahme des Bundesrates dem Entwurf der Bundesregierung entgegengesetzten Regelungen sehen vor, daß jeder Steuerberater bei bestimmten berufspraktischen Voraussetzungen und nach Bestehen einer Prüfung die Berechtigung zu Abschlußprüfungen im Bereich der neu prüfungspflichtig werdenden GmbH ("Prüfungsberechtigung") erwerben kann. Dieses Konzept eines selbständigen Prüfungsrechts der Steuerberater ist nicht nur eine Übergangsregelung für eine bestimmte Gruppe prüfungserfahrener Steuerberater, sondern eine grundsätzliche Weiterbildung des Berufsbildes des Steuerberaters ohne zeitliche Begrenzung der Zugangsmöglichkeit. Es würde damit innerhalb der Steuerberater eine eigene Gruppe von Berufsangehörigen mit Prüfungsberechtigung entstehen. Die Übernahme dieses Konzeptes hätte zur Folge, daß im Felde der den Wirtschaftsprüfern und den Steuerberatern vorbehalteten gesellschaftsrechtlichen Abschlußprüfung die Wirtschaftsprüfer für den Gesamtbereich und die Steuerberater - insoweit im Wettbewerb mit den Wirtschaftsprüfern - für den Teilbereich der größeren und mittelgroßen GmbH eine Prüfungsberechtigung hätten. Für einen Teilbereich der gesellschaftsrechtlichen Abschlußprüfung würde damit von einer vollständigen Einheitlichkeit und Gleichwertigkeit des Testats abgesehen werden.

4. Leitender Gesetzeszweck des Bilanzrichtlinie-Gesetzes ist die gemeinschaftsrechtlich bedingte Neuordnung der handels- und gesellschaftsrechtlichen Rechnungslegung bei bestimmten Handelsgesellschaften, einschließlich der Sicherung einer sachgerechten, wirksamen und die Garantiefunktion erfüllenden Abschlußprüfung. Erst nach dem Maße der hier zu treffenden rechtspolitischen Entscheidung im Handels- und Gesellschaftsrecht kann die weitere Beurteilung und Entscheidung hinsichtlich der berufsrechtlichen Auswirkungen und Folgeregelungen angegangen werden. Diesen grundsätzlichen Ausgangspunkt muß auch eine verfassungsrechtliche Betrachtung vor Augen haben.

5. Die dem Abschlußprüfer abzuverlangende fachliche Leistungsfähigkeit ergibt sich aus der gesellschaftsrechtlichen Funktion der Abschlußprüfung. Sie ist nicht spezifisch von der Rechtsform oder der Größe des Unternehmens abhängig.

Daß bei der Abschlußprüfung Unterschiede in der Organisation des Prüfungsverlaufs, in der Prüfungstechnik und in anderen Punkten bestehen können, stützt nicht die Schlußfolgerung, daß diese Unterschiede allgemein oder typischerweise gerade zwischen den bisher prüfungspflichtigen und den neu prüfungspflichtig werdenden Unternehmen bestehen, oder die Annahme, daß für diese Unterschiede allgemein oder typischerweise die Rechtsform oder die Größe des prüfungspflichtigen Unternehmens ein maßgebender Faktor wäre.

6. Die gesellschaftsrechtliche Abschlußprüfung bildet das Kernstück der den Wirtschaftsprüfern vorbehaltenen Prüfungstätigkeiten und ist überhaupt für das Berufsbild des Wirtschaftsprüfers prägend. Das Gesetz regelt die Prüfungsaufgabe im grundsätzlichen, überläßt aber ihre Durchführung nach allgemeinen Richtmaßen im Einzelfall und im einzelnen der Sachkunde, der Erfahrung und dem

**Urteil des Abschlußprüfers.** Es setzt demnach die fachliche Qualität der zur Durchführung von Abschlußprüfungen berechtigten Personengruppe voraus und ist für das wirksame Erreichen seines Zweckes auf die möglichst gleichmäßige und hohe Sachkunde der Abschlußprüfer angewiesen. Das ist der Grundgedanke für die bewährte Entscheidung des Gesetzgebers, die Durchführung der Abschlußprüfung bei den prüfungspflichtigen Gesellschaften der Berufsgruppe der Wirtschaftsprüfer vorzubehalten. Die "Grundsätze ordnungsgemäßer Prüfung", bei deren fachgerechter Anwendung im Einzelfall eine sichere Beurteilung der Gesetz- und Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung möglich ist, werden auf der Grundlage der gesetzlichen Anforderungen von den Angehörigen des Prüferberufs entwickelt und weitergebildet. Die Anforderungen an den Berufszugang und an das berufliche Fachwissen stehen in einem wechselbezüglichen Zusammenhang.

7. Die Abschlußprüfung ist im Interesse der Handelsgesellschaften, der Anteilseigner und der Gläubiger, aber auch im Interesse der Allgemeinheit als Pflichtprüfung ausgestaltet. Der Abschlußprüfer ist der wichtigste Garant der gesellschaftsrechtlichen Publizität. Die besondere Schutz- und Garantiefunktion der als gesellschaftsrechtliches Rechtsinstitut geordneten Abschlußprüfung ist auch für die gemeinschaftsrechtliche Rechtsangleichung durch die Bilanzrichtlinie bestimmend. Dabei war von Gewicht, daß die Rechnungslegung wie überhaupt der Grundgedanke der gesellschaftsrechtlichen Publizität von der Rechtsform in ganz erheblichem Maße unabhängig ist, so daß eine unterschiedliche Behandlung insbes. der kleineren Aktiengesellschaft und der größeren GmbH auf die Dauer nicht akzeptabel erscheinen muß. Die normative Regelung der dem Abschlußprüfer gestellten Prüfungsaufgabe zielt auf das einheitliche und gleich-

wertige Testat. Die Erstreckung der Pflichtprüfung auf die GmbH soll diese in Zukunft einer gleichartigen betriebswirtschaftlichen Prüfung unterwerfen, wie sie bei der Aktiengesellschaft seit langem besteht. Für die erfaßten GmbH soll in derselben Weise die Garantiefunktion der Abschlußprüfung und der Publizität erreicht werden. Die Prüfung der Jahresabschlüsse von Unternehmen in der Rechtsform der GmbH erfordert dementsprechend die gleiche Qualifikation des Abschlußprüfers wie die Prüfung von Jahresabschlüssen einer Aktiengesellschaft oder einer schon jetzt publizitätspflichtigen GmbH.

8. Das Gewicht des Allgemeininteresses, das die in der Grundlinie privatwirtschaftliche und privatrechtliche Abschlußprüfung mit bestimmt, gewinnt berufsrechtliche Bedeutung für die Tätigkeit und das Berufsbild des Wirtschaftsprüfers, dem das Gesetz die Pflichtprüfung vorbehält. Das Berufsrecht der Wirtschaftsprüfer trägt den gesellschaftsrechtlichen Erfordernissen einer sachgerechten und wirksamen Abschlußprüfung durch Sachkundeanforderungen an den Berufzugang, spezifische Rechte und Pflichten der Berufsangehörigen und eine Organisation des Berufes Rechnung. Es sichert die hohe fachliche Leistungsfähigkeit als einheitliche Berufseigenschaft der Wirtschaftsprüfer und gewährleistet damit die möglichst vollkommene Erfüllung der Zielsetzung, die das Gesetz mit der Rechtseinrichtung der Abschlußprüfung erreichen will. Diese berufsrechtliche Ordnung und mit ihr die besonderen Anforderungen an die Sachkunde der Abschlußprüfer finden Maß und Rechtfertigung in dem Allgemeininteresse an der Schutz- und Garantiefunktion der effektiven Abschlußprüfung.

9. Die sog. freiwilligen Prüfungen von Jahresabschlüssen mittelgroßer und größerer GmbH gehören nicht zum Berufs-

bild des Steuerberaters. Denn aus den berufsrechtlichen Vorschriften der Steuerberater läßt sich nur entnehmen, daß derartige Prüfungen mit dem Beruf eines Steuerberaters vereinbar sind, nicht aber daß eine Prüfung von Jahresabschlüssen zu der den maßgeblichen Inhalt der Tätigkeit der Steuerberater bildenden Hilfe in Steuersachen gehört.

Die für die Durchführung von Abschlußprüfungen, wie sie nach dem Bilanzrichtlinie-Gesetz geboten sind, zum Schutz der Gesellschafter und Dritter notwendige Sachkunde ist bei Steuerberatern nach deren (normativem) Berufsbild nicht in vollem Sinn gegeben. Aus dieser Sachlage folgt, daß der Erwerb und dann der Nachweis dieser notwendigen Sachkunde sicherzustellen ist, wenn eine Prüfungsberechtigung zugesprochen werden soll. Warum der Nachweis der Sachkunde – abgesehen von besitzstandswahrenden Übergangsvorschriften – in einer erleichterten Form gerechtfertigt sein sollte, ergibt sich daraus jedoch nicht und ist auch sonst nicht ersichtlich. Für die damit eintretende Ungleichbehandlung müßten besondere Gründe angegeben werden können; Rechtsform und Unternehmensgröße können solche Gründe nicht bieten. Für die Notwendigkeit und selbst für die Sachgerechtigkeit einer erleichtert erwerbbaren Prüfungsberechtigung im Rahmen einer Berufsordnung sind hinreichende Gründe nicht aufzubringen. Es besteht vielmehr die Gefahr, daß im Mantel einer berufsrechtlichen Regelung die gesellschaftsrechtliche Grundausstattung und Garantiefunktion der Abschlußprüfung in Mitleidenschaft gezogen wird.

10. Für die berufsrechtlichen Auswirkungen und Regelungen des Bilanzrichtlinie-Gesetzes ist die gemeinschaftsrechtlich gebotene und durch die gesellschaftsrechtliche Zwecksetzung gerechtfertigte Erstreckung der Pflicht-

prüfung auf die GmbH der Ausgangspunkt einer verfassungsrechtlichen Beurteilung am Maßstab der Berufsfreiheit (Art. 12 Abs. 1 GG). Die Durchführung der Abschlußprüfung ist eine Berufstätigkeit, die einer bestimmten Gruppe von Berufsangehörigen nur vorbehalten werden darf, wenn das in diesem Vorbehalt verkörperte Sachkundeerfordernis erforderlich und verhältnismäßig ist. Da der angestrebte - und verfassungsrechtlich billigenwerte - Zweck der Regelung in der Schutz- und Gewährleistungsfunktion der Abschlußprüfung liegt, ist es im Hinblick auf die Berufsfreiheit richtig und geboten, diese gesellschaftsrechtliche Zwecksetzung auch zur Richtschnur für die gesetzliche Ausgestaltung der berufsrechtlichen Anforderungen zu nehmen. Der Gesetzgeber muß bei der Ausübung der ihm hierbei zu kommenden politischen Gestaltungsfreiheit die gegebene und zum Teil auf einer Jahrzehntelangen Entwicklung beruhende Ausformung der Berufsbilder des Wirtschaftsprüfers und des Steuerberaters berücksichtigen und etwa bestehende berufsrechtliche Besitzstände einzelner Berufstätiger, die durch die neue Regelung der Abschlußprüfung Einbußen erleiden würden, durch schützende Übergangsvorschriften respektieren. Bei der Ausgleichung und Gestaltung der zum Teil widerstreitenden Berufsbereiche der beiden besonders betroffenen Berufsgruppen darf die Chancengleichheit nicht durch ungerechtfertigte Gleich- oder Ungleichbehandlung verletzt werden.

11. Das Bilanzrichtlinie-Gesetz ist im Hauptpunkt ein gesellschaftsrechtliches und nicht ein berufspolitisches Gesetz. Die gesetzgeberische Beurteilung und Gestaltung muß deshalb auf der Grundlage der leitenden Zwecksetzung der Vielfältigkeit der zu ordnenden und auszugleichenden Belange Rechnung tragen. Dafür kann die "Verhältnismäßigkeit des Eingriffs" nicht den alleinigen Maßstab abgeben.

Die mit dem Bilanzrichtlinie-Gesetz zu treffende Entscheidung hat nach dem Leitmaß der gesellschaftsrechtlichen Abschlußprüfung für die Berufe der Wirtschaftsprüfer und der Steuerberater eine zuteilende Ordnung und Gestaltung der Berufstätigkeit zur Folge. Der Gesetzgeber hat hier die Bindung durch das Grundrecht der Berufsfreiheit zu beachten. Es handelt sich um eine Regelung beruflicher Tätigkeit mit der Wirkung einer Abgrenzung von Berufsbildern, die den Anforderungen genügen muß, die für eine Einschränkung der Berufswahl durch eine subjektive Zulassungsvoraussetzung, nämlich durch einen Sachkundenachweis gelten.

12. Eine Berufsbild-Regelung im Wege des Sachkundeerfordernisses muß berufsbezogen und sachlich notwendig sein. Sie darf zu dem angestrebten Zweck der Sicherung einer ordnungsmäßigen Erfüllung der die Rechte Dritter oder das Allgemeininteresse berührenden Berufstätigkeit nicht außer Verhältnis stehen. Eine gesetzliche Gestaltung darf auch in der Richtung erfolgen, daß für einen Beruf in Orientierung an einen spezifischen Aufgabenkreis ein Leitbild beruflicher Voraussetzungen und Pflichten festgelegt wird.

Wegen der Monopolisierungs- und Schwellenwirkung einer auf anspruchsvolleren Sachkundeerfordernissen beruhenden Berufsbild-Fixierung muß die verfassungsrechtliche Beurteilung der gesetzgeberischen Entscheidung der Wahrung des freiheitsrechtlichen und des "zukunftsgerichteten" Charakters der Berufsfreiheit bevorzugt Beachtung schenken. Berufsbild-Fixierungen dürfen nicht als Schutzwehr gegen neue Konkurrenz aufgerichtet werden. Die Chancen für die Zukunft, d.h. für neue Berufsbewerber, müssen gewahrt bleiben.

Ausreichende Übergangsvorschriften können deshalb für sich allein eine neue berufsregelnde Norm nicht vor

Art. 12 Abs. 1 GG rechtfertigen. Denn Übergangsvorschriften dienen lediglich den schützenswerten Interessen der bereits Berufstätigen. Zur Chancenwahrung der Interessen künftiger Berufsbewerber muß auch die für die Zukunft geltende Lösung, d.h. die rechtliche Neuordnung der Berufstätigkeit selbst, den Anforderungen des Grundrechts genügen.

13. Der in dem Regierungsentwurf des Bilanzrichtlinie-Gesetzes gewählte Weg für die Ausgestaltung der Abschlußprüfung mit dem korrespondierenden Vorbehalt zugunsten der Wirtschaftsprüfer und für die besitzstandswahrende Übergangsregelung entspricht den Anforderungen des Grundrechts der Berufsfreiheit. Einer gesetzgeberischen Beurteilung dahingehend, daß das mit dem Prüfervorbehalt zugunsten der Wirtschaftsprüfer festgelegte Sachkundeerfordernis eine notwendige und verhältnismäßige Regelung ist und daß keine in gleicher Weise geeignete Sicherung des Gesetzeszwecks erreichbar ist, läßt sich verfassungsrechtlich nicht entgegentreten. Daß in jedem Fall der Zugang zu Pflichtprüfungen über den Zugang zum Beruf des Wirtschaftsprüfers führt, beruht auf der im Grundsatz gesellschaftsrechtlich bestimmten Entscheidung des Gesetzgebers für die Gleichwertigkeit der Abschlußprüfung bei allen prüfpflichtigen Gesellschaften und die festzuhaltende Einheitlichkeit des Rechtsinstituts der Abschlußprüfung. Der Gesetzeszweck ist durch die Schaffung einer isolierten Prüfungsberechtigung in der Hand anderer Berufsgruppen, die bestimmte Teile der Eignungsanforderungen aufbringen und die fehlenden Teile durch eine gewisse Berufspraxis und durch eine "Ergänzungsprüfung" nachweisen, nicht in derselben Weise oder auch nur mit vergleichbarer Wirkung zu erfüllen. Die von der gesell-

schaftsrechtlichen Einrichtung der Abschlußprüfung vorgegebene Berufsaufgabe des Abschlußprüfers läßt sich ohne Einbuße in der Funktionsfähigkeit dieser Einrichtung nicht in einzelne – noch dazu berufs-politisch zugeschnittene – Prüfungsberechtigungen für verschiedene Arten oder Größen der prüfungspflichtigen Unternehmen auflösen.

14. Die mit dem Prüfungsvorbehalt zugunsten der Wirtschaftsprüfer eintretende Ungleichbehandlung gegenüber den Steuerberatern und anderen Berufsgruppen und Berufsinteressenten ist sachlich durch die Gründe gerechtfertigt, die aus dem gesellschaftsrechtlich bestimmten Regelungsbedürfnis hervorgehen. Ein Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) kommt bei dieser Sachlage nicht in Betracht.

Anders stellt sich diese Frage im Falle der Lösung dar, die in der Stellungnahme des Bundesrates zu dem Regierungsentwurf enthalten ist. Dort werden Personengruppen, die in den maßgeblichen berufsrechtlichen Eigenschaften verschieden sind, im Hinblick auf die gleiche Berufsaufgabe gleich behandelt. Der allgemeine Gleichheitssatz fordert hingegen, daß ungleiche Tatbestände nur dann gleich behandelt werden dürfen, wenn für die Gleichbehandlung eine sachliche Rechtfertigung gegeben ist. Auch unter den Titeln der Typisierung und der Vereinheitlichung darf sich der Gesetzgeber nicht von den Rechtfertigungsanforderungen freizeichnen, die zur Wahrung einer willkürfreien Berufsordnung eingehalten werden müssen. Je intensiver der Gesetzgeber – in sonst verfassungsrechtlich zulässiger Weise – die Ordnung und Gestaltung eines Berufes an sich zieht, desto mehr werden die freiheitlichen Kriterien durch die aus dem allgemeinen Gleichheitssatz stammenden Kriterien der willkürfreien Sachgerechtigkeit zurückgedrängt. Der Ordnungsbereich, den der Gesetzgeber auf Grund

bestimmter Allgemeininteressen berufsrechtlicher Gestaltung unterwirft, muß danach mit innerer Sachgerechtigkeit und Folgerichtigkeit geregelt werden.

Doch selbst wenn lediglich darauf abgestellt wird, daß eine berufsrechtliche Ordnung und Gestaltung in sich ohne sachlich grundlose Ungleichbehandlung und Gleichbehandlung durchgeführt werden muß, bleibt in diesem Rahmen zu beachten, daß diese berufsrechtliche Chancengleichheit durch eine Berufsbildregelung nicht gewahrt wird, die ohne sachlichen Grund den Zugang zu einer bestimmten, in sich gleichartigen Berufsaufgabe mehreren Berufsgruppen mit unterschiedlichen Qualifikationsmerkmalen eröffnet. Wenn und soweit reglementiert wird, muß diese Reglementierung in sich willkürlich sein; ein sachlich nicht gerechtfertigtes Element einer Reglementierung kann nicht mit dem allgemeinen Freiheitsziel des Grundrechts gerechtfertigt werden. Der Wettbewerb innerhalb des Vorbehalts für die Abschlußprüfung ist ein gesetzlich geordneter und muß deshalb so geordnet werden, daß der Zutritt zu diesem Markt nicht von höheren oder niedrigeren Schranken abhängig gemacht wird, je nach der Berufszugehörigkeit. Das selbständige Prüfungsrecht der Steuerberater nach der Lösung des Bundesrates läßt sich daher, gemessen an dem gesellschaftsrechtlichen Gesetzeszweck, nicht mit der berufsrechtlichen Chancengleichheit (Art. 12 Abs. 1 GG in Verb. mit Art. 3 Abs. 1 GG) in Einklang bringen.

