

Betriebs-Berater Schriftenreihe

WIRTSCHAFTSRECHT

Eike Dirk Eschenfelder

Wirtschafts- prüferhaftung

Betriebs-Berater Schriftenreihe

Wirtschaftsprüferhaftung

von

Dr. Eike Dirk Eschenfelder

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.de> abrufbar.

ISBN 978-3-8005-2095-4

dfv' Mediengruppe

© 2016 Deutscher Fachverlag GmbH, Fachmedien Recht und Wirtschaft, Frankfurt am Main

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Druckvorstufe: Lichtsatz Michael Glaese GmbH, 69502 Hemsbach

Druck und Verarbeitung: WIRmachenDRUCK GmbH, Mühlbachstraße 7, 71522 Backnang

Printed in Germany

Vorwort

Die Wirtschaftsprüferhaftung stellt einen speziellen Fall der Expertenhaftung im weiteren Sinne dar. Der Wirtschaftsprüfer, der über originäre Prüfungstätigkeiten hinaus oftmals in unternehmerische Sachverhalte und Entscheidungen im Unternehmen einbezogen ist, wird zunehmend als potentiell Haftungssubjekt erkannt. Ähnlich wie die Haftungsprozesse gegen Organmitglieder, bei denen in der vergangenen Dekade ein rasanter Anstieg zu verzeichnen war, nehmen Fälle der Berufshaftung von Rechtsanwälten, Steuerberatern und eben auch Wirtschaftsprüfern in der Praxis eine immer bedeutendere Stellung ein – mehr und mehr auch im Wege des gesamtschuldnerischen Haftungskarussells bzw. Haftungsausgleichs unter den Hauptakteuren, die auf Unternehmensseite agieren. Oftmals gerät der Wirtschaftsprüfer schon bei der einfachen Suche nach Verantwortlichen und dem Versuch allgemeiner Schadensminderungen in den Fokus der Betrachtung, nicht zuletzt aufgrund der vorhandenen Berufshaftpflichtversicherung im Hintergrund. Zeigen sich in der Praxis je nach Tätigwerden des Wirtschaftsprüfers auch Parallelen zur Anwalts- und Steuerberaterhaftung, so geht die Wirtschaftsprüferhaftung aufgrund eigener gesetzlicher Grundlagen und der besonderen Stellung des Wirtschaftsprüfers im wirtschaftlichen Leben – insbesondere der diesem zugewiesenen öffentlichen Schutzfunktion im Rahmen von Prüfungstätigkeiten – in weiten Teilen eigene Wege. Das spezifische Haftungsrisiko knüpft dabei sowohl an die Prüfungstätigkeit als auch an kapitalmarktbezogene, steuerrechtliche, betriebswirtschaftliche und insolvenz- sowie allgemein unternehmensberatende Tätigkeiten des Wirtschaftsprüfers an.

Unter Beachtung der Vielfalt der von Wirtschaftsprüfern im Unternehmen konkret übernommenen Aufgaben werden im vorliegenden Buch sowohl die Grundlagen der Berufshaftung von Wirtschaftsprüfern allgemein als auch die konkreten Ausformungen der Haftung bei speziellen Tätigkeiten beschrieben. Ausgehend von der Stellung und den Aufgaben des Wirtschaftsprüfers sowie den konkreten Pflichtenkreisen werden die vertraglichen Grundlagen seines Tätigwerdens dargestellt. Dies umfasst auch die Einordnung nach Vertragstypen, die Beschreibung des Zustandekommens eines Vertragsverhältnisses sowie die Bedeutung von Nebenabreden. Die für eine Haftung maßgeblichen Grundlagen werden nach deren Bedeutung für die Praxis anhand der einzelnen Voraussetzungen, die grundsätzlich in jedem Haftungsfall eine Rolle spielen können, aufgezeigt. Die von der Rechtsprechung je nach Tätigkeitsbereich entwickelten konkreten Anforderungen an die Pflichtgemäßheit des Handelns und die spezi-

Vorwort

fischen Haftungsvoraussetzungen werden beschrieben und auf Allgemeingültigkeit hin bewertet. Die Darstellung orientiert sich an den unterschiedlichen Tätigkeitsarten des Wirtschaftsprüfers und untersucht daran sowohl die materiell-rechtlichen Haftungsvoraussetzungen als auch prozessuale Probleme bei der Durchsetzung bzw. Abwehr von Haftungsansprüchen, insbesondere die Haftung gegenüber Dritten.

Die kompakte Darstellung nach einzelnen Anspruchsgrundlagen und den unterschiedlichen Tätigkeitsbereichen eines Wirtschaftsprüfers auf Grundlage aktueller höchst- und obergerichtlicher Rechtsprechung soll dem Rechtsanwender einen Leitfaden zur praktischen Lösung von Rechtsproblemen im Zusammenhang mit Haftungsfragen des Wirtschaftsprüfers an die Hand geben. Die Beantwortung relevanter prozessualer Fragestellungen wie auch die Hinweise zur Haftungs- und Schadensvermeidung bzw. Anspruchsverfolgung sollen dabei Hilfestellung für die eigene rechtliche Bewertung möglicher Haftungssachverhalte in der Praxis sein.

Mein besonderer Dank gilt insbesondere Frau Ass. jur. *Paula Jasinta Tverdik* und Herrn cand. jur. *Sebastian Seidel*, LL.B., für ihre tatkräftige Unterstützung sowie Frau Dipl.-Ök. *Gabriele Bourgon*, dfv Mediengruppe, Fachmedien Recht und Wirtschaft, für die gute Zusammenarbeit und wertvollen Hinweise.

Frankfurt am Main, im Juli 2016

Eike Dirk Eschenfelder

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	XV
A. Stellung und Aufgaben des Wirtschaftsprüfers	1
B. Tätigwerden auf normativer Grundlage	4
I. Allgemeine Berufspflichten gem. der Wirtschaftsprüferordnung und der Berufssatzung	4
II. Weitere Rechtsquellen	6
C. Tätigwerden auf vertraglicher Grundlage	9
I. Rechtsnatur des zugrunde liegenden Vertrags	9
II. Modalitäten des Vertragsschlusses	13
III. Nebenabreden und Allgemeine Auftragsbedingungen	15
D. Anspruchsgrundlagen für eine Haftung des Wirtschaftsprüfers	16
I. Vertragliche Ansprüche des Vertragspartners	16
1. Ausdrückliche vertragliche Vereinbarungen	16
2. Konkludenter Vertragsschluss sowie weitere Nebenpflichten	17
II. Vertragliche bzw. vertragsähnliche Ansprüche Dritter	18
1. Vertrag zugunsten Dritter	18
2. Vertrag mit Schutzwirkung zugunsten Dritter	18
III. Deliktische Ansprüche	20
IV. Sonstige Anspruchsgrundlagen	21
E. Voraussetzungen für eine Haftung des Wirtschaftsprüfers	23
I. Pflichtverletzung und Zurechnung Dritter	24
1. Pflichten	24
2. Pflichtverletzung und Sorgfaltsmaßstab	26
3. Zurechnung Dritter	28
II. Kausalität und Zurechnungszusammenhang	29
1. Kausalitätserfordernisse	29
2. Anscheinsbeweis	31
3. Gesamtkausalität	32
4. Doppelkausalität	32
5. Unterbrechung des Kausalzusammenhangs	33

Inhaltsverzeichnis

6. Hypothetische Kausalität	34
7. Einwand rechtmäßigen Alternativverhaltens	35
III. Schaden	35
1. Normativer Schadensbegriff	35
2. Differenzhypothese	36
3. Gesamtvermögensvergleich und Vorteilsausgleich	37
4. Beweiserleichterungen	38
IV. Verschulden	39
V. Mitverschulden	41
VI. Sonstige Haftungsbeschränkungen	44
1. Vertragliche Haftungsbegrenzungen	44
2. Zusätzliche Haftungsbegrenzungen bei Pflichtprüfungen	46
3. Weitere Begrenzungen	47
VII. Keine Verjährung	47
1. Regelverjährung	47
2. Anspruchsentstehung	48
3. Kenntnis	49
4. Höchstfristen	49
5. Fristenrelevante Maßnahmen	50
6. Keine Sekundärhaftung	50
VIII. Gesamtschuld.	51
IX. Prozessuale Aspekte	54
1. Beweislastregeln	54
2. Herausgabepflichten	56
X. Pflicht zum Abschluss einer Berufshaftpflichtversicherung	59
F. Haftung des Wirtschaftsprüfers für Prüfungstätigkeiten	61
I. Haftung des Wirtschaftsprüfers bei gesetzlich vorgeschriebenen Jahresabschlussprüfungen	61
1. Einführung	61
2. Haftung des Abschlussprüfers gegenüber dem geprüften Unternehmen	62
a) Haftung des Abschlussprüfers gem. § 323 Abs. 1 S. 3 HGB.	62
aa) Sachlicher Anwendungsbereich des § 323 HGB	62
bb) Persönlicher Anwendungsbereich des § 323 HGB	64
(1) Anspruchsberechtigte	64
(2) Ersatzpflichtige	65
cc) Pflichtverletzung des Abschlussprüfers	66
(1) Reichweite der erfassten Pflichten	66

(2) Pflichtenumfang im Vorfeld der Annahme eines Prüfauftrags	67
(3) Pflichtenumfang bei Durchführung der Jahresabschlussprüfung	69
(4) Gewissenhaftigkeit und Eigenverantwortlichkeit	71
(5) Unparteilichkeit und Unabhängigkeit	73
(6) Verschwiegenheitspflicht	77
(7) Verwertungsverbot	80
(8) Grundsatz der Wesentlichkeit	81
(9) Redepflicht	82
(10) Pflichten im Zusammenhang mit der Erteilung des Bestätigungsvermerks	86
(11) Weitere Prüfungspflichten	90
dd) Kausalität	94
ee) Verschulden	95
ff) Schaden	96
gg) Mitverschulden der geprüften Gesellschaft	98
(1) Vorsatz beim geprüften Unternehmen und Fahrlässigkeit beim Abschlussprüfer	99
(2) Fahrlässigkeit beim geprüften Unternehmen und Vorsatz beim Abschlussprüfer	100
(3) Vorsatz auf beiden Seiten	100
(4) Fahrlässigkeit auf beiden Seiten	100
hh) Haftungsobergrenze	101
ii) Keine weiteren vertraglichen Haftungsausschlüsse	102
jj) Gesamtschuldnerische Haftung und Gesamtschuldnerausgleich	103
kk) Verjährung	104
b) Haftung des Abschlussprüfers gegenüber dem geprüften Unternehmen aus sonstigen Haftungsnormen	104
aa) Haftung aus Vertrag	104
bb) Deliktische Haftung	105
3. Haftung des Abschlussprüfers gegenüber Dritten	105
a) Interessenlage	105
b) Haftung gem. § 323 Abs. 1 S. 3 HGB (analog)	106
c) Haftung aus Auskunftsvertrag	107
d) Haftung aus Haftungseinstands-, Haftungsübernahme- oder Garantievertrag	110
e) Haftung aus Vertrag zugunsten Dritter	111
f) Prospekthaftung	111
g) Haftung gem. § 311 Abs. 3 i. V.m. §§ 280 Abs. 1, 241 Abs. 2 BGB	113

Inhaltsverzeichnis

h) Haftung aus Vertrag mit Schutzwirkung zugunsten Dritter	115
aa) Anwendbarkeit des Vertrags mit Schutzwirkung zugunsten Dritter auf Pflichtprüfungsfälle	115
bb) Einzelfälle	118
(1) Gegenläufige Interessen von Auftraggeber und Dritten	118
(2) Einbeziehung von Banken bzw. Hausbanken der geprüften Gesellschaft	119
(3) Bedeutung des Jahresabschlusses für Finanzierungsmaßnahmen allgemein	120
(4) Aufnahme des Bestätigungsvermerks im Prospekt sowie Verwendung bei Beteiligungserwerben	120
(5) Beauftragung des Wirtschaftsprüfers durch eine staatliche Behörde.	121
cc) Mitverschulden.	121
dd) Haftungsbegrenzung	122
i) Haftung aus unerlaubter Handlung gem. §§ 823 ff. BGB	122
aa) § 823 Abs. 1 BGB	122
bb) § 823 Abs. 2 BGB	123
cc) § 826 BGB.	125
(1) Sittenwidriges Verhalten des Abschlussprüfers	125
(2) Vorsätzliches Handeln des Abschlussprüfers	127
dd) § 824 BGB.	128
ee) § 831 BGB.	128
ff) § 839a BGB.	129
II. Haftung des Wirtschaftsprüfers bei sonstigen gesetzlich vorgeschriebenen Prüfungen.	129
III. Haftung des Wirtschaftsprüfers bei freiwilligen Prüfungen	131
G. Haftung des Wirtschaftsprüfers für kapitalmarktbezogene Tätigkeiten	133
I. Haftung des Treuhänders	133
1. Treuhandvertrag	134
2. Treuhandtätigkeit als Rechtsdienstleistung	136
3. Anspruchsgrundlagen zugunsten Auftraggeber und Anleger.	139
a) Vertrag mit Schutzwirkung zugunsten Dritter	139
aa) Leistungsnähe des Anlegers	140
bb) Einbeziehungsinteresse der Anlagegesellschaft	140
cc) Erkennbarkeit der geschützten Personen	140
dd) Schutzwürdigkeit der Anleger	141
b) Prospekthaftung im engeren Sinne	141
c) Prospekthaftung im weiteren Sinne.	142

d) § 826 BGB.....	143
4. Pflichten des Treuhänders	144
a) Pflichten des Treuhänders allgemein	144
b) Pflichten des Treuhandkommanditisten.....	145
aa) Grundpflichten	145
bb) Besondere Aufklärungs-, Hinweis- und Informationspflichten	149
(1) Personenbezogene Hinweispflichten.....	149
(2) Prospektbezogene Hinweispflichten	151
(3) Anlagekonzeptbezogene Hinweispflichten	154
(4) Vergütungsbezogene Hinweispflichten.....	155
(5) Aufklärungspflicht über mögliche Kommanditistenhaftung	156
cc) Aufzeichnungs- und Auskunftspflichten	156
dd) Übertragung der Treuhänderstellung auf Dritte	158
c) Pflichten des Sicherheitentreuhänders	159
5. Kausalität und Beweislast.....	160
6. Verschulden	161
7. Schaden.....	162
a) Zeichnungsschaden	163
b) Nichterfüllungsschaden	165
8. Haftungsfreizeichnung in AGB.....	166
II. Haftung des Mittelverwendungskontrolleurs	168
1. Mittelverwendungskontrollvertrag	169
2. Anspruchsgrundlagen zugunsten der Anleger.....	169
a) Vertrag zugunsten Dritter	169
b) Vertrag mit Schutzwirkung zugunsten Dritter	171
c) Prospekthaftung im engeren Sinne	172
d) Prospekthaftung im weiteren Sinne.....	172
e) Sekundärhaftung	173
f) Deliktshaftung	174
aa) § 823 Abs. 2 BGB i.V.m. Schutzgesetz	174
bb) § 826 BGB.....	175
3. Pflichten des Mittelverwendungskontrolleurs.....	175
a) Grundpflichten	176
b) Besondere Prüfungs-, Kontroll- und Hinweispflichten	177
aa) Personenbezogene Aufklärungspflichten.....	178
bb) Prospektbezogene Aufklärungspflichten	178
cc) Anlagekonzeptbezogene Aufklärungspflichten	180
c) Weitere Auskunfts- und Rechenschaftspflichten	183
4. Schaden.....	184

Inhaltsverzeichnis

a) Zeichnungsschaden	184
b) Nichterfüllungsschaden	185
5. Besonderheiten in der Insolvenz	186
6. Haftungsbeschränkungen durch AGB	187
III. Haftung für Prospektbeurteilungen	188
1. Rechtsnatur des Prospektprüfungsvertrags	189
2. Anspruchsgrundlagen zugunsten des Auftraggebers	190
3. Anspruchsgrundlagen zugunsten der Anleger	190
a) § 280 BGB i.V.m. Auskunftsvertrag	190
b) Vertrag mit Schutzwirkung zugunsten Dritter	191
aa) Leistungsnähe des Dritten	191
bb) Gläubigerinteresse am Schutz des Anlegers	193
cc) Erkennbarkeit der Drittbezogenheit	193
dd) Schutzbedürftigkeit des Dritten	194
c) Prospekthaftung im engeren Sinne	195
d) Deliktshaftung	196
4. Pflichtenkreis des Prospektprüfers	196
a) Kardinalpflichten	196
b) Prospektbeurteilung nach IDW S 4	197
c) Exkurs: Neuer Entwurf IDW ES 4	200
5. Kausalität	200
6. Schaden	201
7. Haftungsbegrenzung	202
IV. Haftung für Prüfestate zu Gewinnprognosen in Wertpapierprospekten	202
V. Haftung für die Erstellung eines Comfort Letter	203
1. Gegenstand der Tätigkeit	203
2. Anspruchsgrundlagen zugunsten des Emittenten	205
a) Ansprüche aus §§ 634 ff. BGB	205
b) § 823 Abs. 2 BGB i.V.m. Schutzgesetz sowie § 826 BGB	206
3. Anspruchsgrundlagen zugunsten der Emissionsbank	206
a) § 280 BGB i.V.m. Auskunftsvertrag	206
b) Vertrag zugunsten Dritter	207
c) Vertrag mit Schutzwirkung zugunsten Dritter	207
4. Anspruchsgrundlagen zugunsten der Anleger	208
a) § 280 BGB i.V.m. Auskunftsvertrag	208
b) Vertrag mit Schutzwirkung zugunsten Dritter	209
c) Deliktsrechtliche Haftung	209
5. Verschulden und Haftungsbegrenzung	209
VI. Prospekthaftung	210
1. Prospekthaftung im engeren Sinne	210

2. Prospekthaftung im weiteren Sinne	213
H. Haftung des Wirtschaftsprüfers für steuerberatende Tätigkeiten	214
I. Hilfeleistung in Steuersachen	214
II. Vereinbarkeit von steuerberatenden Tätigkeiten mit der Abschlussprüfung	215
1. Selbstprüfungsverbot	215
2. Kriterium der funktionalen Entscheidungszuständigkeit	216
3. Umfassende Unterstützungsleistungen	218
III. Haftung gegenüber dem Auftraggeber	218
1. Haftung aus Vertrag	218
a) Einordnung des zugrunde liegenden Vertrags	218
aa) Rechtsnatur	218
bb) Zustandekommen	220
cc) Nichtigkeit des Vertrags	220
b) Pflichtverletzung	221
aa) Umfang der vertraglichen Pflichten im Allgemeinen	221
(1) Umfassendes Dauermandat versus beschränkter Auftrag	221
(2) Darlegungs- und Beweislast	223
bb) Beratungspflichten	223
(1) Allgemeine Pflichtenanforderungen	223
(2) Pflichten im Zusammenhang mit einer Auskunftseinholung	224
(3) Pflicht zur Überprüfung und Aufklärung des Sachverhalts	225
(4) Pflicht zur Klärung von zivilrechtlichen Fragestellungen	225
(5) Beratungspflichten in weiteren Fällen	226
cc) Pflichten bei der Prüfung der Rechtslage	226
(1) Pflicht zur Ausrichtung an höchstrichterlicher Rechtsprechung	226
(2) Pflichten hinsichtlich der erforderlichen Gesetzes- und Rechtskenntnisse	226
dd) Pflichten im Zusammenhang mit einer (möglichen) Insolvenzreife des beratenen Unternehmens	227
(1) Hinweispflicht bei Eintritt in konkrete Erörterungen ..	228
(2) Pflichtenumfang bei Unterdeckung der Handelsbilanz	228
(3) Pflichtenumfang bei weitergehenden Erklärungen betreffend eine Überschuldung	230
ee) Schutz- und Warnpflichten gegenüber dem Mandanten	231
ff) Pflicht zur Beachtung von Weisungen	231

Inhaltsverzeichnis

gg) Hinweispflichten in sonstigen Fällen	232
hh) Darlegungs- und Beweislast	233
c) Kausalität und Zurechnung	233
d) Schaden	234
e) Verschulden	236
f) Mitverschulden	237
g) Verjährung	238
2. Deliktische Haftung	239
IV. Haftung gegenüber Dritten	239
I. Haftung des Wirtschaftsprüfers im Rahmen sonstiger Tätigkeiten ..	241
I. Haftung für sanierungs- und insolvenzberatende bzw. insolvenznahe Tätigkeiten	241
1. Besondere Risikosituation	241
2. Anspruchsgrundlagen	242
a) Vertragliche Ansprüche der Gesellschaft bzw. des Insolvenzverwalters	242
b) Vertragliche bzw. vertragsähnliche Ansprüche Dritter	243
c) Deliktische Ansprüche der Gesellschaft bzw. Dritter	244
3. Pflichten und Tätigkeitsbereiche	245
4. Mitverschulden	248
5. Haftungsbegrenzungen und -vorsorge	248
II. Haftung für allgemeine unternehmensberatende Tätigkeiten	249
1. Vertragsverhältnis	249
2. Pflichtenmaßstab und Haftung	250
III. Haftung als gerichtlich bestellter Sachverständiger	253
1. Anwendungsbereich	253
2. Gerichtlicher Sachverständiger	254
3. Erstattung eines unrichtigen Gutachtens	256
4. Ursächlichkeit des Gutachtens im Hinblick auf die schadensverursachende gerichtliche Entscheidung	257
5. Verschulden	258
6. Haftungsausschluss	259
IV. Gleichzeitige Übernahme mehrerer Aufgaben und Funktionen durch den Wirtschaftsprüfer	260
Sachregister	263
Autorenprofil	269

Abkürzungsverzeichnis

a. A.	anderer Ansicht
AAB	Allgemeine Auftragsbedingungen
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union, zuletzt geändert am 11.7.2012
a. F.	alte Fassung
AG	Aktiengesellschaft; Die Aktiengesellschaft (Zeitschrift); Amtsgericht
AGB	Allgemeine Geschäftsbedingungen
AktG	Aktiengesetz, zuletzt geändert am 10.5.2016
Alt.	Alternative
Anh.	Anhang
Anl.	Anlage
Anm.	Anmerkung
AnwBl.	Anwaltsblatt (Zeitschrift)
AO	Abgabenordnung, zuletzt geändert am 3.12.2015
APAReG	Abschlussprüferaufsichtsreformgesetz v. 31.3.2016
AReG	Abschlussprüfungsreformgesetz v. 10.5.2016
Art.	Artikel
ArzneimittelG	Arzneimittelgesetz, zuletzt geändert am 4.4.2016
Aufl.	Auflage
Aug.	August
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BC	Zeitschrift für Bilanzierung, Rechnungswesen und Controlling
Bd.	Band
BDSG	Bundesdatenschutzgesetz, zuletzt geändert am 25.2.2015
Begr.	Begründer
BFH/NV	Sammlung der nicht veröffentlichten Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch, zuletzt geändert am 24.5.2016
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BGHZ	Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen (Amtliche Sammlung)
BilMoG	Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts v. 25.5.2009
BilReG	Bilanzrechtsreformgesetz v. 4.12.2004

Abkürzungsverzeichnis

BKR	Zeitschrift für Bank- und Kapitalmarktrecht
BörsG	Börsengesetz, zuletzt geändert am 20.11.2015
BRAO	Bundesrechtsanwaltsordnung, zuletzt geändert am 19.2.2016
bspw.	beispielsweise
BS WP/vBP	Berufssatzung für Wirtschaftsprüfer/vereidigte Buchprüfer v. 21.6.2016 (Datum des Inkrafttretens ist – nach Druckfreigabe dieses Buches – der 23.9.2016, soweit nicht das Bundesministerium für Wirtschaft und Energie die Satzung oder Teile derselben aufhebt, vgl. § 57 Abs. 3 S. 2 WPO)
BT-Drs.	Bundestagsdrucksache
Buchst.	Buchstabe
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht
bzw.	beziehungsweise
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
d. h.	das heißt
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStRE	Deutsches Steuerrecht – Entscheidungsdienst (Zeitschrift)
Ed.	Edition
e. V.	eingetragener Verein
evtl.	eventuell
ESTG	Einkommensteuergesetz, zuletzt geändert am 24.2.2016
f.	(und) folgende
FamFR	Familienrecht und Familienverfahrensrecht (Zeitschrift)
Febr.	Februar
ff.	fortfolgende
FGO	Finanzgerichtsordnung, zuletzt geändert am 21.12.2015
FN-IDW	IDW Fachnachrichten (Zeitschrift)
FS	Festschrift
GBO	Grundbuchordnung, zuletzt geändert am 3.12.2015
gem.	gemäß
GenG	Genossenschaftsgesetz, zuletzt geändert am 31.3.2016
GenTG	Gentechnikgesetz, zuletzt geändert am 31.8.2015
GG	Grundgesetz, zuletzt geändert am 23.12.2014
ggf.	gegebenenfalls
GI	HDI Fachinformationen für Steuerberater, Wirtschaftsprüfer und Rechtsanwälte (Zeitschrift)
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	GmbH-Gesetz, zuletzt geändert am 10.5.2016
GmbHR	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
grds.	grundsätzlich
GWR	Gesellschafts- und Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)
HaftPflG	Haftpflichtgesetz, zuletzt geändert am 19.7.2002
Halbs.	Halbsatz

HGB	Handelsgesetzbuch, zuletzt geändert am 10.5.2016
HGrG	Haushaltsgrundsätzegesetz, zuletzt geändert am 15.7.2013
h. L.	herrschende Lehre
Hrsg.	Herausgeber
i. d. F.	in der Fassung
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.
IDW Life	IDW Life (Zeitschrift)
IDW PH	IDW-Prüfungshinweis
IDW PS	IDW-Prüfungsstandard
i. e. S.	im engeren Sinne
i. H. v.	in Höhe von
InsO	Insolvenzordnung, zuletzt geändert am 20.11.2015
i. S. d.	im Sinne des/der
i. V. m.	in Verbindung mit
i. Z. m.	im Zusammenhang mit
JuS	Juristische Schulung (Zeitschrift)
KAGB	Kapitalanlagegesetzbuch, zuletzt geändert am 3.3.2016
KASG	Kleinanlegerschutzgesetz v. 3.7.2015
KG	Kommanditgesellschaft; Kammergericht
Komm.	Kommentar
KSI	Krisen-, Sanierungs- und Insolvenzberatung (Zeitschrift)
KWG	Kreditwesengesetz, zuletzt geändert am 10.5.2016
LG	Landgericht
Ls	Leitsatz
LuftVG	Luftverkehrsgesetz, zuletzt geändert am 19.2.2016
MDR	Monatsschrift für Deutsches Recht (Zeitschrift)
MedR	Medizinrecht (Zeitschrift)
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
Neubearb.	Neubearbeitung
NJOZ	Neue Juristische Online-Zeitschrift
NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
NJW-RR	NJW-Rechtsprechungsreport (Zeitschrift)
NZG	Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht
o. g.	oben genannte(r)
OLG	Oberlandesgericht
OLGR	OLG-Report (Zeitschrift)
PatG	Patentgesetz, zuletzt geändert am 4.4.2016
ProdHaftG	Produkthaftungsgesetz, zuletzt geändert am 31.8.2015
PS	Prüfungsstandard
PublG	Publizitätsgesetz, zuletzt geändert am 24.5.2016
RBerG	Rechtsberatungsgesetz, aufgehoben zum 1.7.2008
RDG	Rechtsdienstleistungsgesetz, zuletzt geändert am 31.8.2015
RdF	Recht der Finanzinstrumente (Zeitschrift)

Abkürzungsverzeichnis

REITG	Gesetz über deutsche Immobilien-Aktiengesellschaften mit börsennotierten Anteilen, zuletzt geändert am 22.6.2011
Rn.	Randnummer
S.	Satz; Seite(n)
s.	siehe
sog.	sogenannte(r)
Sonderbeil.	Sonderbeilage
StBerG	Steuerberatungsgesetz, zuletzt geändert am 18.4.2016
StGB	Strafgesetzbuch, zuletzt geändert am 30.5.2016
StPO	Strafprozessordnung, zuletzt geändert am 21.12.2015
str.	streitig
StVG	Straßenverkehrsgesetz, zuletzt geändert am 24.5.2016
u. a.	und andere; unter anderem; unter anderen
UmweltHG	Umwelthaftungsgesetz, zuletzt geändert am 23.11.2007
UmwG	Umwandlungsgesetz, zuletzt geändert am 24.4.2015
u. U.	unter Umständen
VAG	Versicherungsaufsichtsgesetz, zuletzt geändert am 10.5.2016
VerkProspG	Verkaufsprospektgesetz, aufgehoben zum 1.6.2012
VermAnlG	Vermögensanlagengesetz, zuletzt geändert am 22.12.2015
VermVerkProspV	Verordnung über Vermögensanlagen-Verkaufsprospekte, zuletzt geändert am 20.8.2015
VersR	Versicherungsrecht (Zeitschrift)
VG	Verwaltungsgericht
vgl.	vergleiche
VO (EG)	Verordnung der Europäischen Union
Vorb.	Vorbemerkung
WHG	Wasserhaushaltsgesetz, zuletzt geändert am 24.5.2016
WM	Wertpapier-Mitteilungen (Zeitschrift)
WP	Wirtschaftsprüfer
WPBHV	Wirtschaftsprüfer-Berufshaftpflichtversicherung
WPg	Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)
WPK	Wirtschaftsprüferkammer
WpHG	Wertpapierhandelsgesetz, zuletzt geändert am 10.5.2016
WPO	Wirtschaftsprüferordnung, zuletzt geändert am 10.5.2016
WpPG	Wertpapierprospektgesetz, zuletzt geändert am 30.6.2016
z. B.	zum Beispiel
ZGR	Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht
ZInsO	Zeitschrift für das gesamte Insolvenzrecht
ZIP	Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
ZPO	Zivilprozessordnung, zuletzt geändert am 11.3.2016
ZR	Revision in Zivilsachen

A. Stellung und Aufgaben des Wirtschaftsprüfers

Wirtschaftsprüfer stehen in besonderem Maße im Blickpunkt der Öffentlichkeit. Sie nehmen im wirtschaftlichen Leben eine herausgehobene Stellung ein. Der Wirtschaftsprüfer ist zum einen von Gesetzes wegen notwendig beteiligt an der Rechnungslegung von Wirtschaftssubjekten sowie an gesellschaftsrechtlichen Strukturentscheidungen, bei denen er als Pflichtprüfer tätig wird, zum anderen ist er im Rahmen bestehender Parteiautonomie und Vertragsfreiheit – auf freiwilliger Grundlage – allgemeiner Dienstleister.¹ 1

Dabei entstand der Beruf des Wirtschaftsprüfers Ende des 19. Jahrhunderts aus der Revisorentätigkeit. Im Zuge von Wirtschaftskrisen und der Einführung von Pflichtprüfungen wurden unabhängige und qualifizierte Prüfer erforderlich, deren Berufsrecht der Gesetzgeber geregelt hat und das er je nach Auftreten neuer Krisen und aufsehenerregender Unternehmenshavarien stetig neu modelliert. 2

In jüngster Zeit haben nicht nur die nationalstaatlichen Regelungen, sondern insbesondere die Reglementierung der Wirtschaftsprüfung und die Zunahme der regulatorischen Rahmenbedingungen auf europäischer Ebene zu weitreichenden Veränderungen geführt.² Zentraler Fixpunkt ist dabei stets der **Schutz des Vertrauens Dritter in die Glaubwürdigkeit der Jahresabschlüsse** von Gesellschaften und dabei insbesondere in den Bestätigungsvermerk des Prüfers.³ Ein wichtiger Pfeiler ist dabei das Schadensersatzrecht, das neben der Schadenswiedergutmachung auch das Ziel der Prävention verfolgt, indem es zur Beachtung der gebotenen Sorgfalt anhält und so zur Schadensverhütung bzw. -verminderung beiträgt.⁴ 3

1 Vgl. insoweit eingehend Müller, in: Wellhöfer/Peltzer/Müller (Hrsg.), Die Haftung von Vorstand, Aufsichtsrat und Wirtschaftsprüfer, 2008, § 21, Rn. 13 ff.

2 Die letzten auf europäischen Vorgaben beruhenden Gesetzesänderungen erfolgten aktuell mit dem Inkrafttreten des Gesetzes zur Umsetzung der aufsichts- und berufsrechtlichen Regelungen der Richtlinie 2014/56/EU sowie zur Ausführung der entsprechenden Vorgaben der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 im Hinblick auf die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse (Abschlussprüferaufsichtsreformgesetz – APAREG), BGBl. I 2016, S. 518 ff., und des Gesetzes zur Umsetzung der prüfungsbezogenen Regelungen der Richtlinie 2014/56/EU sowie zur Ausführung der entsprechenden Vorgaben der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 im Hinblick auf die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse (Abschlussprüfungsreformgesetz – AReG), BGBl. I 2016, S. 1142 ff.

3 Tiedje, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje (Hrsg.), Europäisches Unionsrecht, 7. Aufl. 2015, AEUV, Art. 50, Rn. 103 f.

4 Wagner, in: Säcker u. a. (Hrsg.), Münchener Kommentar zum BGB, Bd. 5, 6. Aufl. 2013, Unerlaubte Handlungen, Vorb., Rn. 40.

A. Stellung und Aufgaben des Wirtschaftsprüfers

- 4 Wirtschaftsprüfer ist, wer als solcher öffentlich bestellt ist (§ 1 Abs. 1 S. 1 WPO). Wirtschaftsprüfungsgesellschaften bedürfen der Anerkennung (§ 1 Abs. 3 S. 1 WPO). Der Wirtschaftsprüfer geht dabei einer **freiberuflichen Tätigkeit** nach und übt kein Gewerbe aus (§ 1 Abs. 2 WPO). Ähnlich wie bei Notaren spielt bei der Beurteilung der Rechtslage bei Wirtschaftsprüfern die Eigenschaft des Wirtschaftsprüfers als **Träger eines öffentlichen Amtes** eine besondere Rolle. Hieraus ergeben sich hohe Anforderungen an Unparteilichkeit und Unbefangenheit.⁵
- 5 Das **Berufsrecht** der Wirtschaftsprüfer ist im Wesentlichen in der Wirtschaftsprüferordnung (WPO) geregelt, aus der sich auch die einzelnen dem Wirtschaftsprüfer zugewiesenen Aufgaben und die ihm offen stehenden Betätigungsfelder ergeben. Danach hat der Wirtschaftsprüfer **betriebswirtschaftliche Prüfungen** vorzunehmen, insbesondere solche von Jahresabschlüssen durchzuführen, und hierüber Bestätigungsvermerke zu erteilen (§ 2 Abs. 1 WPO). Oftmals sind solche Prüfungen im Sinne einer Vorbehaltsaufgabe gesetzlich vorgeschrieben (etwa für Kapitalgesellschaften, Versicherungsunternehmen, Bausparkassen und politische Parteien); sie können aber auch auf freiwilliger Basis erfolgen.
- 6 Unabhängig von der Durchführung betriebswirtschaftlicher Prüfungen (einschließlich freiwilliger Prüfungen und Sonderprüfungen) sind Wirtschaftsprüfer befugt, ihre Auftraggeber in **steuerlichen Angelegenheiten** zu beraten und zu vertreten (§ 2 Abs. 2 WPO). Ferner können sie auf den Gebieten der **wirtschaftlichen Betriebsführung** als Sachverständige auftreten, in wirtschaftlichen Angelegenheiten beraten und fremde Interessen wahren sowie treuhänderische Verwaltungen übernehmen (§ 2 Abs. 3 WPO).
- 7 Die Aufzählung in § 2 WPO ist gleichwohl nicht erschöpfend. So kommt im Grundsatz auch der **Rechtsberatung** Bedeutung zu, soweit diese als bloße Nebenleistung mit der Erledigung der sonstigen Aufgaben des Wirtschaftsprüfers in unmittelbarem Zusammenhang steht und die eigentlichen Aufgaben ohne die Rechtsberatung nicht sachgemäß erledigt werden können (§ 5 Abs. 1 RDG). Im Zuge der **Erbringung allgemeiner Dienstleistungen** erschließen sich zudem weitere Tätigkeitsgebiete, wie etwa die Einschaltung eines Wirtschaftsprüfers bei Auskunftsverlangen bzw. Auskunftsverpflichtungen (auf Grundlage des § 242 BGB sowie besonderer Rechtsregeln) im Rahmen eines sog. Wirtschaftsprüfervorbehalts.⁶ Neben allgemeinen wirtschafts- und unternehmensberatenden Tätigkeiten spielt schließlich die **Gutachter- und Sachverständigentätigkeit** auf den Gebieten der wirtschaftlichen Betriebsführung,

5 Ruffert, in: Epping/Hillgruber (Hrsg.), Beck'scher Online-Kommentar GG, 28. Ed., Stand: März 2015, Art. 12, Rn. 110.9f.

6 Mes, Patentgesetz Gebrauchsmustergesetz, 4. Aufl. 2015, § 140b PatG, Rn. 43.

etwa in Form von Unternehmensbewertungen oder Gerichtsgutachten, eine nicht unbedeutende Rolle.

Gemäß § 43a Abs. 3 WPO sind mit dem Beruf des Wirtschaftsprüfers generell **unvereinbar** gewerbliche Betätigungen sowie Beamtenverhältnisse oder sonstige unzulässige berufsfremde Anstellungsverhältnisse.⁷ Die Verwaltung eigenen Vermögens ist dabei grundsätzlich nicht als gewerbliche Tätigkeit zu werten. Dies gilt ebenso für die bloße Beteiligung am Kapital einer Gesellschaft (AG, GmbH oder KG), die nicht dem Verbot der gewerblichen Betätigung unterliegt. Zulässig sind im Grundsatz auch die gleichzeitige Ausübung eines anderen freien Berufs, die Mitgliedschaft in Kontrollorganen privater und öffentlich-rechtlicher Unternehmen sowie die Übernahme eines Mandats als Abgeordneter.⁸ **8**

Das weite Spektrum insbesondere der öffentlichen Aufgaben führt – fast zwangsläufig – zur gesetzlichen Verpflichtung, eine **Berufshaftpflichtversicherung** zur Deckung der sich aus der Berufstätigkeit ergebenden Gefahren für Vermögensschäden abzuschließen und während der gesamten Zeit der Berufstätigkeit aufrecht zu erhalten (§§ 54 Abs. 1, 44b Abs. 4 WPO). **9**

Trotz der öffentlichen Stellung des Wirtschaftsprüfers besteht im Rahmen der Auftragserteilung jedoch **kein Kontrahierungszwang**. Der Wirtschaftsprüfer muss sich lediglich unverzüglich erklären, wenn er bei einer Pflichtprüfung den Auftrag nicht annimmt; darüber hinaus verbleibt es beim **Grundsatz der Privatautonomie**.⁹ Umgekehrt hat der Wirtschaftsprüfer vor Annahme eines Mandats als Abschlussprüfer zu prüfen, ob er überhaupt tätig werden darf.¹⁰ Bei Vorliegen von **Ausschlussstatbeständen** muss er den Prüfungsauftrag ablehnen.¹¹ Gleiches gilt, wenn der Abschlussprüfer aufgrund mangelnder Spezialkenntnisse oder fehlender freier Kapazitäten nicht in der Lage ist, den Prüfungsauftrag ordnungsgemäß durchzuführen.¹² Auch können individualvertragliche Vereinbarungen oder Wettbewerbsverbote einer Auftragsannahme entgegenstehen. **10**

7 Vgl. zur verfassungs- und unionsrechtlichen Zulässigkeit des Verbots gewerblicher Betätigungen sowie der Betätigung in einem geschäftsführenden Organ einer Kapitalgesellschaft, BVerwG, 20.1.2016 – 10 C 24.14, BeckRS 2016, 45264.

8 IDW, WP Handbuch 2012, Bd. I, 14. Aufl. 2012, S. 11 ff. Vgl. insoweit auch den neugefassten § 43a WPO mit den nun positiven Katalogtatbeständen in Abs. 1 und 2.

9 *Ebke*, in: Schmidt/Ebke (Hrsg.), Münchener Kommentar zum HGB, Bd. 4, 3. Aufl. 2013, § 318, Rn. 30.

10 *Rabenhorst/Gros/Böcking*, in: Ebenroth u. a. (Hrsg.), HGB, 3. Aufl. 2014, § 318, Rn. 13.

11 IDW PS 220, FN-IDW 8/2001, 316 ff., FN-IDW 11/2009, 533 ff., Anm. 11.

12 IDW PS 140, FN-IDW 4/2008, 152 ff., Anm. 43.

B. Tätigwerden auf normativer Grundlage

- 11 Welchen konkreten Anforderungen ein Wirtschaftsprüfer unterliegt, richtet sich zum einen nach den gesetzlichen Pflichtenkreisen. Konkrete Pflichten, die sich auf jedwedes Tätigwerden von Wirtschaftsprüfern beziehen, ergeben sich dabei aus den Vorschriften zum allgemeinen Berufsrecht. Aus spezialgesetzlich geregelten Normen (außerhalb des Berufsrechts), die auf ein bestimmtes Tätigwerden bzw. bestimmte Leistungserbringungen durch den Wirtschaftsprüfer abstellen, ergeben sich zudem weitere Pflichten, allen voran aus den Regelungen über die Jahresabschlussprüfung von Kapitalgesellschaften gemäß den §§ 316 ff. HGB. Zum anderen hängen die Pflichten von der konkreten Mandatsvereinbarung und dem insoweit vertraglich fixierten Pflichtenumfang ab (s. hierzu Rn. 20 ff.).

I. Allgemeine Berufspflichten gem. der Wirtschaftsprüferordnung und der Berufssatzung

- 12 Die wesentlichen Vorschriften zu den Berufspflichten eines Wirtschaftsprüfers ergeben sich aus der **Wirtschaftsprüferordnung** (WPO). Diese normiert die unmittelbaren Berufspflichten, die im Grundsatz bei jedem Tätigwerden des Wirtschaftsprüfers Anwendung finden. In der WPO findet sich seit Anfang der 1960er Jahre die bundeseinheitliche Gesetzgebung zum Berufsrecht der Wirtschaftsprüfer wieder, die im Zuge zunehmender Regulierung auf europäischer Ebene stetigen Ergänzungen unterworfen ist.¹³ Zentrale Norm ist hier § 43 Abs. 1 S. 1 WPO, wonach der Wirtschaftsprüfer seinen Beruf unabhängig, gewissenhaft, verschwiegen und eigenverantwortlich auszuüben hat. Diese Pflichten gelten grundsätzlich für alle beruflichen Wirkungskreise des Wirtschaftsprüfers und sind nicht auf Vorbehaltsaufgaben oder bestimmte Tätigkeiten – wie etwa die Prüfungstätigkeit – beschränkt. § 43 Abs. 1 S. 2 WPO ergänzt diese Pflichten um die Verpflichtung zur Unparteilichkeit, die insbesondere bei der Erstattung von Prüfungsberichten und Gutachten gilt. Die in § 43 Abs. 1 WPO umschriebenen **Kernpflichten** dokumentieren die Zugehörigkeit des Wirtschaftsprüfers zu den gesetzlich zur Berufsverschwiegenheit verpflichteten Berufen und werden in der von der Wirtschaftsprüferkammer erlassenen Berufssatzung weiter konkretisiert.¹⁴ Die entsprechende Satzungsermächtigung findet sich in § 57 Abs. 3 WPO, ohne dass die auf dieser Grundlage erlassene Berufs-

13 IDW, WP Handbuch 2012, Bd. I, 14. Aufl. 2012, S. 6.

14 Ebke, in: Schmidt/Ebke (Hrsg.), Münchener Kommentar zum HGB, Bd. 4, 3. Aufl. 2013, § 323, Rn. 38.

I. Allgemeine Berufspflichten gem. der Wirtschaftsprüferordnung

satzung für Wirtschaftsprüfer (BS WP/vBP)¹⁵ unmittelbare Rechtswirkung gegenüber Dritten entfalten würde. Die insoweit bestehenden elementaren Pflichten beinhalten dabei Folgendes:

- **Unabhängigkeit:** Der Wirtschaftsprüfer darf gem. § 2 BS WP/vBP keine Bindungen eingehen, die seine berufliche Entscheidungsfreiheit beeinträchtigen oder beeinträchtigen könnten.
- **Gewissenhaftigkeit:** Der Wirtschaftsprüfer ist gem. § 4 BS WP/vBP bei der Erfüllung seiner Aufgaben an das Gesetz gebunden und hat sich über die für seine Berufsausübung geltenden Bestimmungen zu unterrichten und diese sowie fachliche Regeln zu beachten. Dabei darf er nur Leistungen anbieten und Aufträge übernehmen, wenn er über die erforderliche Sachkunde und die zur Bearbeitung nötige Zeit verfügt. Nachträglich auftretende Ablehnungsgründe müssen ihn zur Beendigung des Auftragsverhältnisses veranlassen.
- **Verschwiegenheit:** Der Wirtschaftsprüfer darf gem. § 10 BS WP/vBP Tatsachen und Umstände, die ihm bei seiner Berufstätigkeit anvertraut oder bekannt werden, nicht unbefugt offenbaren. Während wie auch nach Beendigung des Auftragsverhältnisses besteht die Verschwiegenheitspflicht, insbesondere die Pflicht, für deren Einhaltung entsprechende Vorkehrungen zu treffen, fort. Dies umfasst auch ein Verwertungsverbot von bei der Berufsausübung erlangten Kenntnissen von Tatsachen und Umständen (§ 11 BS WP/vBP).
- **Eigenverantwortlichkeit:** Der Wirtschaftsprüfer hat gem. § 12 BS WP/vBP sein Handeln in eigener Verantwortung zu bestimmen, sein Urteil selbst zu bilden und seine Entscheidungen selbst zu treffen.
- **Unparteilichkeit:** Schließlich hat der Wirtschaftsprüfer sich gem. § 28 BS WP/vBP unparteiisch zu verhalten, insbesondere bei der Erstattung von Prüfungsberichten und Gutachten, aber auch allgemein im Rahmen anderer Tätigkeiten. Bei Aufträgen zur Darstellung mit argumentativer Funktion (sog. „Parteigutachten“) muss dies in der Bezeichnung des Auftrags und in der Darstellung des Ergebnisses daher deutlich zum Ausdruck kommen. Der Begriff „Gutachten“ darf dann nicht verwendet werden.

WPO und Berufssatzung enthalten zudem zahlreiche weitere Regelungen zum allgemeinen Pflichtenkreis von Wirtschaftsprüfern. Diese betreffen u. a. Regeln zur Erteilung und Unterzeichnung von Bestätigungsvermerken (§ 32 WPO und § 44 BS WP/vBP), zur Führung sowie Aufbewahrungs- und Herausgabepflicht

13

¹⁵ Die Satzung der Wirtschaftsprüferkammer über die Rechte und Pflichten bei der Ausübung der Berufe des Wirtschaftsprüfers und des vereidigten Buchprüfers (Berufssatzung für Wirtschaftsprüfer/vereidigte Buchprüfer – BS WP/vBP) gilt für Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer gleichermaßen.

B. Tätigwerden auf normativer Grundlage

von Handakten (§ 51b WPO), zur Werbung (§ 52 WPO) und zur Honorargestaltung (§§ 55, 55a WPO sowie § 43 BS WP/vBP). Hält sich der Wirtschaftsprüfer im Rahmen der Leistungserbringung hieran nicht, handelt er pflichtwidrig.

II. Weitere Rechtsquellen

- 14 Abhängig von der konkreten Tätigkeit, die der Wirtschaftsprüfer ausübt, finden sich zahlreiche weitere tätigkeitsbezogene Pflichten in allgemeinen gesetzlichen Bestimmungen, wie etwa dem HGB, wieder. Ein Beispiel hierfür ist die Statuierung weiterer Befangenheits- und Ausschlussgründe bei der gesetzlichen Jahresabschlussprüfung. Sind diese teilweise auch ergänzend zum allgemeinen Berufsrecht normiert, so stimmen Berufsrecht und Bilanzrecht gleichwohl in weiten Teilen überein, insbesondere was die Auslegung von Begrifflichkeiten anbelangt.¹⁶
- 15 Neben der aufgrund entsprechender Ermächtigung erlassenen **Berufssatzung** (ohne Gesetzesrang) und sonstigen Verlautbarungen der Wirtschaftsprüferkammer spielen insbesondere die **Verlautbarungen des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V. (IDW)** für die weitere Konkretisierung der Pflichten des Wirtschaftsprüfers im Rahmen bestimmten Tätigwerdens eine besondere Rolle. Die von diesem (bzw. von den einzelnen Fachausschüssen des IDW) verabschiedeten Verlautbarungen¹⁷ haben nicht den Rang einer Rechtsnorm, es handelt sich lediglich um Expertenauffassungen aus dem Kreis der Wirtschaftsprüfer. Gleichwohl spielen diese eine nicht unbedeutende Rolle. Schließlich sind ca. 83 % aller Wirtschaftsprüfer nach eigener Auskunft des IDW Mitglied im IDW.¹⁸ Die Verlautbarungen geben in der Regel die allgemeingültigen Erfahrungen des Berufsstands wieder und werden in der Praxis ganz überwiegend beachtet, sodass die dort formulierten Vorgaben als objektiv und aus der Verkehrsanschauung zu gewinnender Maßstab für sachgerechtes und ordnungsgemäßes Berufshandeln betrachtet werden können, wonach sich bestimmt, was für Wirtschaftsprüfer als angemessen gilt und was nicht.¹⁹ Insofern können diese ganz allgemein als antizipierte Sachverständigengutachten über die Berufspflichten

16 IDW, WP Handbuch 2012, Bd. I, 14. Aufl. 2012, S. 66.

17 „Verlautbarungen“ ist der vom IDW verwendete Oberbegriff für Veröffentlichungen, vgl. die Übersicht unter www.idw.de/idw/portal/n281334/n281114/index.jsp (Abruf: 6.6.2016). Darüber hinaus werden zahlreiche Verlautbarungen von internationalen Berufsorganisationen veröffentlicht, die, anders als im Fall des § 317 Abs. 5 sowie des § 322 Abs. 1a HGB, ebenfalls keine unmittelbare Rechtswirkung entfalten.

18 Vgl. unter www.idw.de/idw/portal/n281334/n379162/index.jsp (Abruf: 6.6.2016).

19 *Ebke*, in: Schmidt/Ebke (Hrsg.), Münchener Kommentar zum HGB, Bd. 4, 3. Aufl. 2013, § 323, Rn. 31 f.

eines Wirtschaftsprüfers interpretiert und in diesem Sinne im Regressprozess herangezogen werden.²⁰

Anerkannt ist auch, dass es sich etwa bei dem vom IDW herausgegebenen **Wirtschaftsprüferhandbuch** nicht lediglich um eine unverbindliche private Meinung handelt, sondern dass die dort vertretenen Ansichten Relevanz bei der Bestimmung der Beurteilungsgrundlage eines Sachverständigen bzw. von Prüfungsmaßstäben haben.²¹ Entsprechend verhält es sich mit den allgemeinen Verlautbarungen des IDW.²² Mag im Einzelfall auch eine Abweichung von solchermaßen formulierten allgemeinen Vorgaben begründbar sein und damit nicht zwangsläufig eine Pflichtverletzung bedeuten, so wird der Wirtschaftsprüfer zu deren Einhaltung jedenfalls dann verpflichtet sein, wenn die Vorgaben ausdrücklich zum Vertragsgegenstand gemacht wurden oder deren Beachtung anderweitig bestätigt wurde,²³ wovon im Regelfall auszugehen sein dürfte. **16**

In § 4 Abs. 9 S. 1 der IDW-Satzung werden als solchermaßen grundsätzlich zu beachtende **Standards** die IDW-Fachgutachten,²⁴ die IDW-Prüfungsstandards, die IDW-Stellungnahmen zur Rechnungslegung sowie die IDW-Standards genannt. Vormalige IDW-Stellungnahmen bzw. IDW-Verlautbarungen werden bzw. wurden durch diese ersetzt und werden insoweit identisch behandelt. Ergänzt werden die IDW-Prüfungsstandards durch IDW-Prüfungshinweise sowie die IDW-Stellungnahmen zur Rechnungslegung durch IDW-Rechnungslegungshinweise. All dies dient der berufsständischen Ausformung konkreter Sorgfaltspflichten in bestimmten Tätigkeitskreisen. **17**

Bei einzelnen Tätigkeiten des Wirtschaftsprüfers ergeben sich zudem weitere Anforderungen, die aus **gesonderten gesetzlichen Regelungen (HGB, AktG, UmwG, etc.)** resultieren. Insbesondere im Hinblick auf ein Tätigwerden als Jahresabschlussprüfer bzw. gesetzlicher Pflichtprüfer für gesellschaftsrechtliche Vorgänge werden vom Gesetzgeber besondere Vorgaben an Unabhängigkeit und Unbefangenheit des Prüfers gemacht. Diese gehen teilweise über die allgemeinen berufsrechtlichen Regelungen hinaus. Während § 323 Abs. 1 HGB etwa allgemeine Pflichten für den Abschlussprüfer noch einmal benennt und ansonsten Haftungsregelungen statuiert, werden in den §§ 318 ff. HGB detaillierte Regelungen zu Befangenheits- und Ausschlussgründen bei gesetzlicher Jahresabschlussprüfung im privaten wie im öffentlich-rechtlichen Bereich ge- **18**

20 OLG Stuttgart, 17.10.2011 – 20 W 7/11, juris.

21 BGH, 19.4.2012 – III ZR 224/10, DStRE 2012, 1289, 1292.

22 BGH, 29.9.2015 – II ZB 23/14, BB 2016, 304 m. BB-Komm. *Handke*, DB 2016, 160; *Ebke*, in: Schmidt/Ebke (Hrsg.), Münchener Kommentar zum HGB, Bd. 4, 3. Aufl. 2013, § 323, Rn. 31.

23 VG Berlin, 17.9.2010 – 16 K 246/09, juris, Rn. 100.

24 Diese mittlerweile wiederum teilweise ersetzt durch IDW-Prüfungsstandards.

B. Tätigwerden auf normativer Grundlage

treffen. Einige dieser Ausschlussgründe sind auf den in der Vorschrift vorgegebenen Anwendungsbereich begrenzt, während andere wiederum allgemeine berufsrechtliche Auswirkungen haben, sodass diese darüber hinaus gelten sollen.²⁵ Verlangt bereits das Berufsrecht die Unabhängigkeit und Unbefangenheit eines Wirtschaftsprüfers ganz allgemein, so benennen §§ 319 ff. HGB besondere Ausschlussgründe für ein Tätigwerden, etwa für den Fall der Besorgnis der Befangenheit eines Abschlussprüfers. Auch hierbei tritt die besondere öffentliche Stellung zu Tage, die ein Wirtschaftsprüfer im Kernbereich einnimmt, indem bestimmte Umstände – ganz abstrakt – als objektiv mit dem Erfordernis der Unbefangenheit und Unabhängigkeit nicht vereinbar festgelegt werden und zwar im Sinne einer unwiderleglichen Vermutung (§§ 319 Abs. 3 und 4, 319a, 319b HGB). Sind diese Umstände gegeben, gilt der Wirtschaftsprüfer per definitionem als befangen und muss ein Tätigwerden unterlassen.

- 19 Die **individuelle Bestimmung der Pflichten** und deren Gesamtumfang hängen letztlich vom Einzelfall und von der konkret aufgrund Vereinbarung mit dem Vertragspartner geschuldeten Leistung ab. Die Vielzahl der in Betracht kommenden Tätigkeitsfelder und spezifischen Leistungsvereinbarungen lässt eine rein abstrakte Beschreibung aller Einzelpflichten nicht zu, sondern verlangt stets die Betrachtung des konkreten Auftragsverhältnisses in seiner individuellen Ausgestaltung. Denn welche konkreten Pflichten den Wirtschaftsprüfer treffen, richtet sich grundsätzlich nach Inhalt und Umfang des Mandats.²⁶ So können entsprechende Pflichten ausdrücklich vereinbart sein bzw. sich aus der konkreten Leistungszusage ergeben. Sie können hieraus aber auch in Form von Neben- bzw. Schutzpflichten mittelbar als vertragliche Beratungs-, Sorgfalts- sowie Schadensverhütungspflichten abgeleitet werden. Hierzu sind dann die einzelnen Anforderungen, die gesetzlich bzw. von Kammer- und Verbandsseite aufgestellt wurden und in weiten Teilen berufsspezifisch bzw. tätigkeitsbezogen formuliert sind, zu beachten.

²⁵ IDW, WP Handbuch 2012, Bd. I, 14. Aufl. 2012, S. 66.

²⁶ BGH, 7.3.2013 – IX ZR 64/12, NJW-RR 2013, 983, 984.

C. Tätigwerden auf vertraglicher Grundlage

Für die Beurteilung von Inhalt und Umfang der Pflichten und damit auch der Rechtsfolgen im Einzelnen ist die vertragliche Einordnung des Vereinbarten und die Bestimmung der Rechtsnatur des Vertrags, auf dessen Grundlage der Wirtschaftsprüfer tätig wird, unerlässlich. Neben der konkreten Vereinbarung der Leistungs- und Gegenleistungspflichten, der Bestimmung der Vertragsart und der gesetzlich hieran anknüpfenden Rechtsfolgen können sich zudem aus Nebenabreden oder allgemeinen Auftragsbedingungen (AAB) weitere Besonderheiten, insbesondere haftungsrelevante Gesichtspunkte ergeben. **20**

I. Rechtsnatur des zugrunde liegenden Vertrags

Wenngleich die zahlreichen Tätigkeiten eines Wirtschaftsprüfers sehr unterschiedlich gestaltet sein können, lassen sich diese in der Regel als Dienstvertrag (§ 611 BGB), als Werkvertrag (§ 631 BGB) oder als Geschäftsbesorgungsvertrag (§ 675 BGB) qualifizieren. **21**

In den meisten Fällen wird sich die Abwicklung des erteilten (entgeltlichen) Auftrags²⁷ dabei aber nicht einem reinen Vertragstypus zuordnen lassen, sondern sich zunächst in der Form einer Geschäftsbesorgung i. S. d. § 675 BGB darstellen und zwar je nach konkreter Ausgestaltung mit werk- oder dienstvertraglichem Charakter.²⁸ Denn Gegenstand des Auftrags ist zumeist eine **entgeltliche Geschäftsbesorgung** im Rahmen selbständiger Tätigkeit wirtschaftlicher Art zur Wahrung fremder Vermögensinteressen.²⁹ Dabei ist die Unterscheidung zwischen Dienstvertrag und Werkvertrag keineswegs obsolet, sondern dieser kommt im Hinblick auf mögliche Rechtsfolgen durchaus auch dann Bedeutung zu, wenn diese Vertragstypen nicht in reiner Form vorliegen. Liegt eine derartige Geschäftsbesorgung vor und findet § 675 BGB Anwendung, gelangen die entsprechenden Regelungen des BGB gemäß §§ 611 ff. bzw. §§ 631 ff. jedenfalls nachrangig – und zwar nach den individualvertraglichen Vereinbarungen sowie bestimmten auftragsbezogenen Regelungen der §§ 662 ff. BGB, die ge- **22**

27 Ein reines Auftragsverhältnis verlangt hingegen die völlige Unentgeltlichkeit des Tätigwerdens (§ 662 BGB).

28 Oftmals auch bezeichnet als Dienst- bzw. Werkvertrag mit Geschäftsbesorgungscharakter, vgl. *Müller-Glöge*, in: Säcker u. a. (Hrsg.), Münchener Kommentar zum BGB, Bd. 4, 6. Aufl. 2012, § 611, Rn. 133, sowie *Busche*, in: Säcker u. a. (Hrsg.), Münchener Kommentar zum BGB, Bd. 4, 6. Aufl. 2012, § 631, Rn. 278.

29 BGH, 29.4.2004 – III ZR 279/03, NJW-RR 2004, 989; BGH, 17.10.1991 – III ZR 352/89, NJW-RR 1992, 560.

C. Tätigwerden auf vertraglicher Grundlage

mäß § 675 Abs. 1 BGB für die Geschäftsbesorgung zunächst partiell gelten – zur Anwendung.

- 23 Dienst- und Werkvertrag sind dabei wie folgt zu unterscheiden: Im Gegensatz zum Dienstvertrag wird beim **Werkvertrag** ein bestimmtes Werk geschuldet. Dessen Herstellung und damit die Herbeiführung eines bestimmten Erfolgs sind Hauptleistungspflicht. Dagegen ist bei Dienstverträgen nur die Erbringung einer Handlung, meist also einer Beratungshandlung bzw. Beratungsleistung Gegenstand des Vertrags.³⁰ Der Schwerpunkt liegt nicht auf dem Ergebnis der Tätigkeit, d. h. dem Leistungserfolg, sondern auf der Leistungshandlung. Nur dann, wenn der Wirtschaftsprüfer für die Erreichung des Erfolgs nach der vertraglichen Vereinbarung verantwortlich sein soll, ist ein Werkvertrag anzunehmen.
- 24 Während der beim Werkvertrag verpflichtete Leistungserbringer nach Maßgabe der §§ 633 ff. BGB für die Mangelfreiheit des zu erstellenden Werks einzustehen hat – unabhängig von einem Verschulden, d. h. Vertretenmüssen etwaiger Fehler –, ergeben sich negative Rechtsfolgen für den Dienstverpflichteten bei Schlechtleistung im Grundsatz nur dann, wenn ihm ein Verschulden zur Last gelegt werden kann. Eine generelle Minderungsmöglichkeit, wie beim Werkvertrag (§ 634 i.V.m. §§ 636, 638 BGB), ist beim **Dienstvertrag** zudem nicht vorgesehen.³¹ Gleiches gilt für ein Nachbesserungsrecht (spiegelbildlich auch eine Nachbesserungspflicht), das auf Seiten des Dienstleisters nicht besteht.³² Weitere Unterschiede zwischen den Vertragsarten ergeben sich auch hinsichtlich der gesetzlichen Vergütungsregeln, der Kündigung sowie der Verjährung etwaiger Ansprüche.³³
- 25 Oftmals handelt es sich jedoch nicht um insoweit klar abgrenzbare Vertragstypen, die dem vereinbarten Auftragsverhältnis zu entnehmen sind, sondern um **Mischformen**, die im Hinblick auf das anzuwendende Recht und auf etwaige Rechtsfolgen nach dem Schwerpunkt des Rechtsgeschäfts zu beurteilen sind; welche Vertragsart bei Leistungsstörungen zugrunde zu legen ist, richtet sich in seiner Gesamtheit nach den Aufgaben, die der Wirtschaftsprüfer übernimmt

30 Müller-Glöge, in: Säcker u. a. (Hrsg.), Münchener Kommentar zum BGB, Bd. 4, 6. Aufl. 2012, § 611, Rn. 7.

31 BGH, 7.3.2002 – III ZR 12/01, BB 2002, 750, NJW 2002, 1571, 1572.

32 Mansel, in: Jauernig (Begr.), BGB, 16. Aufl. 2015, § 611 Rn. 16.

33 Vgl. die besonderen Verjährungsvorschriften des § 634a BGB im Fall des Werkvertrags, wobei es bei Fehlern i. Z. m. einer Gutachtertätigkeit bei der gewöhnlichen Regelverjährung der §§ 195 ff. BGB verbleibt (§ 634a Abs. 1 Nr. 3 BGB), vgl. etwa Voit, in: Bamberger/Roth (Hrsg.), Beck'scher Online-Kommentar BGB, 39. Ed., Stand: Febr. 2015, § 634a, Rn. 21.

und die den Schwerpunkt des (gemischten) Vertrags bilden.³⁴ Die genaue Bestimmung und Abgrenzung erfolgt durch Vertragsauslegung. Diese ist nicht nur anhand des Vertragswortlauts vorzunehmen, sondern sie hat sich an den gesamten Umständen zu orientieren.³⁵

Vom Vorliegen eines Werkvertrags ist danach bei folgenden Tätigkeiten, die die Erstellung eines konkreten Arbeitsergebnisses bzw. **Herbeiführung eines konkreten Erfolgs** zum Inhalt haben, auszugehen: **26**

- Prüfung von Jahresabschlüssen,
- Erstellung eines Jahresabschlusses,
- Mittelverwendungskontrollen,
- Prüfung der Insolvenzreife,
- sonstige Gutachtaufträge.

Sowohl die Erstellung eines konkreten Werks, wie des Jahresabschlusses, als auch die Prüfung eines Jahresabschlusses stellen einen Werkvertrag i. S. d. § 631 BGB dar.³⁶ Gleiches gilt für die Prüfung der Insolvenzreife eines Unternehmens, die über die rein steuerliche Beratung hinausgeht, oder die Prüfung im Rahmen der Erstellung eines sog. Comfort Letter. Bei alledem steht die konkrete Begutachtung eines konkreten Sachverhalts im Vordergrund und damit die Erstellung eines bestimmten Werks. **27**

Dahingehend steht die reine **Beratungstätigkeit**, ohne konkretes Erfolgsversprechen, bei folgenden Tätigkeiten im Vordergrund: **28**

- Steuerberatungsleistungen,
- Buchführungsarbeiten,³⁷
- Vertretung vor Finanzbehörden und Finanzgerichten,
- Beratung über wirtschaftliche Angelegenheiten allgemein, ohne konkretes Erfolgsversprechen.

Steuerberatungsverträge sind regelmäßig als Geschäftsbesorgung mit Dienstleistungscharakter einzustufen (§§ 611, 675 Abs. 1 BGB).³⁸ Kommt es aller- **29**

34 BGH, 12.3.2009 – III ZR 142/08, BB-Entscheidungsreport *Krause*, BB 2009, 1553, NJW 2009, 1738, 1739; BGH, 11.5.2006 – IX ZR 63/05, BB 2006, 1527, DStRE 2006, 957.

35 *Busche*, in: Säcker/Rixecker/Oetker (Hrsg.), Münchener Kommentar zum BGB, Bd. 4, 6. Aufl. 2012, § 631, Rn. 15 f., mit zusätzlichem Hinweis auf die Begleitumstände der Erklärung und den Zeitpunkt.

36 BGH, 1.2.2000 – X ZR 198/97, BB 2000, 1397, NJW 2000, 1107.

37 Sofern daneben auch die Entwürfe für den Jahresabschluss zu erstellen sind, wird auch ein Werkvertrag bzw. ein typengemischter Vertrag angenommen, unabhängig davon, ob es sich um eine Dauerberatung handelt oder nicht, vgl. BGH, 7.3.2002 – III ZR 12/01, BB 2002, 750, NJW 2002, 1571; IDW, WP Handbuch 2012, Bd. I, 14. Aufl. 2012, S. 175.

38 BGH, 7.3.2002 – III ZR 10/01, NJW 2002, 1571; BGH, 21.11.1996 – IX ZR 159/95, NJW 1997, 516; BGH, 17.10.1991 – IX ZR 255/90, BB 1991, 2465, NJW 1992, 307.