

Wirtschaftsprüferhaftung

von

Dr. Eike Dirk Eschenfelder

2., aktualisierte Auflage 2023

Fachmedien Recht und Wirtschaft | dfv Mediengruppe | Frankfurt am Main

Alle im Buch verwendeten Begriffe verstehen sich geschlechterneutral. Aus Gründen der besseren Lesbarkeit wird teilweise auf eine geschlechtsspezifische Differenzierung verzichtet – entsprechende Begriffe gelten im Sinne der Gleichbehandlung grundsätzlich für alle Geschlechter. Die verkürzte Sprachform hat lediglich redaktionelle Gründe und beinhaltet keine Wertung.

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 978-3-8005-1813-5

dfv Mediengruppe

© 2023 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: 3w+p GmbH typesetting automation experts

Druck und Verarbeitung: WIRmachenDRUCK GmbH, Backnang

Printed in Germany

Vorwort

Die Wirtschaftsprüferhaftung als spezieller Fall der Expertenhaftung im weiteren Sinne erhält immer dann besondere Aufmerksamkeit, wenn öffentlichkeitswirksame Schadensfälle auftreten, wie dies zuletzt im Fall der Wirecard AG zu beobachten war. Mit der gesteigerten Aufmerksamkeit wächst regelmäßig der Ruf nach schärferer Haftung. Für das ansonsten relativ stabile Haftungsregime gilt dann: *„panta rhei – alles fließt“*, weil Gesetzgeber und Rechtsprechung in diesen Fällen regelmäßig mit entsprechend erhöhter Geschwindigkeit reagieren. Diese Reaktionen manifestieren und spiegeln gleichzeitig die bedeutende Stellung des Wirtschaftsprüfers, dessen Tätigkeiten und Aufgaben in besonderem Maße des Vertrauens der Öffentlichkeit bedürfen. Kommt es zu gravierenden Erschütterungen der öffentlichen Wahrnehmung durch (sich alle Dekaden wiederholende) große, international beachtete Schadensfälle, zieht dies entsprechende – haftungsrelevante – Eruptionen nach sich. Der jüngste Schadensfall der Wirecard AG und dessen Aufarbeitung ist noch in vollem Gange. Gleichwohl haben der Gesetzgeber (mit dem Gesetz zur Stärkung der Finanzmarktintegrität (FISG)) sowie die Rechtsprechung (mit ersten Ausformulierungen und Bewertungen in den zahlreichen insoweit (noch) rechtshängigen Haftungsprozessen) erste Konsequenzen gezogen. Weitere Folgewirkungen und Schärfungen wie auch Präzisierungen des Haftungsrechts sind zu erwarten.

Dabei ist zu beachten, dass der Wirtschaftsprüfer über seine originäre Prüfungstätigkeit hinaus oftmals in unternehmerische Sachverhalte und Entscheidungen im Unternehmen einbezogen ist, was ihn zu einem potentiellen Haftungssubjekt macht. Es gilt – ähnlich wie bei Haftungsprozessen gegen Organmitglieder, die seit Beginn des Jahrtausends einen rasanten Anstieg zu verzeichnen haben –, dass ein solventes (mögliches) Haftungssubjekt und nicht zuletzt ein dahinter stehender Haftpflichtversicherer das Prozessieren attraktiv machen. So gerät der Wirtschaftsprüfer bei der Suche nach Verantwortlichen für etwaige Schäden schnell in den Fokus der Betrachtung. Dies ist bei anderen Experten – wie Rechtsanwälten und Steuerberatern – ganz ähnlich. Die Wirtschaftsprüferhaftung geht aufgrund eigener gesetzlicher Grundlagen und der besonderen Stellung des Wirtschaftsprüfers im wirtschaftlichen Leben – insbesondere aufgrund der diesem zugewiesenen öffentlichen Schutzfunktion im Rahmen von Prüfungstätigkeiten – in weiten Teilen aber eigene Wege. Auch dies zeigen die neuesten Entwicklungen in Gesetzgebung und Rechtsprechung.

Generell knüpft das spezifische Haftungsrisiko eines Wirtschaftsprüfers neben der originären Prüfungstätigkeit auch an kapitalmarktbezogene, steuerrechtliche, betriebswirtschaftliche und insolvenz- sowie allgemein unternehmensberatende Tätigkeiten des Wirtschaftsprüfers an. Unter Beachtung dieser 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 Vertragsver-

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

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.

Zuletzt 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 zur Veröffentlichung bestimmten Bestätigungsvermerk des Prüfers als Anknüpfungspunkt für das Vertrauen der Öffentlichkeit.³ In diese Richtung zielt auch das Gesetz zur Stärkung der Finanzmarktintegrität,⁴ welches

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 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 Sog. Finanzmarktintegritätsstärkungsgesetz (**FISG**) vom 3.6.2021, BGBl. I 2021, S. 1534 ff., u. a. als Reaktion auf den Fall Wirecard AG, bei der der Abschlussprüfer der Wirecard AG über Jahre uneingeschränkte Testate erteilt hatte, obwohl die Bilanz Scheinbuchungen im Wert von ca. 1,9 Milliarden Euro enthielt.

A. Stellung und Aufgaben des Wirtschaftsprüfers

das Vertrauen in den Finanzmarkt durch Sicherstellung der Richtigkeit der Rechnungslegungsunterlagen von Unternehmen stärken soll.⁵

- 4 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.⁶ Der deutsche **Gesetzgeber verschärfte die zivilrechtliche Haftung** des Abschlussprüfers zuletzt als Reaktion auf aktuelle Bilanzmanipulationsskandale noch einmal.⁷
- 5 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 Amts** eine besondere Rolle. Hieraus ergeben sich hohe Anforderungen an Unparteilichkeit und Unbefangenheit.⁸
- 6 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 – ausschließlich dem Wirtschaftsprüfer zugewiesenen – Vorbehaltsaufgabe gesetzlich vorgeschrieben (etwa für Kapitalgesellschaften, Versicherungsunternehmen, Bausparkassen und politische Parteien); sie können aber auch auf freiwilliger Basis erfolgen.
- 7 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).

⁵ Begr. RegE, BT-Drs. 19/26966, 1.

⁶ Wagner, in: Säcker u.a. (Hrsg.), Münchener Kommentar zum BGB, Bd. 7, 8. Aufl. 2020, Unerlaubte Handlungen, Vorb., Rn. 40.

⁷ Vgl. FISG mit Inkrafttreten am 1.7.2021, das neben der Verschärfung der zivilrechtlichen Haftung eine Vielzahl von Regelungen zur Stärkung der Bilanzkontrolle durch zahlreiche unternehmensinterne und -externe Maßnahmen vorsieht, wie die Stärkung der Qualität und Unabhängigkeit der Abschlussprüfung, die Verkürzung der Rotationspflicht für Prüfer und die Ausweitung der Kompetenzen der BaFin.

⁸ Ruffert, in: Epping/Hillgruber (Hrsg.), Beck'scher Online-Kommentar GG, 53. Ed., Stand: 15.11.2022, Art. 12, Rn. 110.9f.

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). Wirtschaftsprüfer sind gem. § 8 RDG auch als behördlich bestellte Personen befugt, im Rahmen ihres Aufgaben- und Zuständigkeitsbereichs Rechtsdienstleistungen zu erbringen. 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.⁹ Neben allgemeinen wirtschafts- und unternehmensberatenden Tätigkeiten spielt schließlich die **Gutachter- und Sachverständigentätigkeit** auf den Gebieten der wirtschaftlichen Betriebsführung, 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.¹⁰ 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.¹¹

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).

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**.¹² Umgekehrt hat der Wirtschaftsprüfer vor Annahme eines

⁹ Mes, Patentgesetz Gebrauchsmustergesetz, 5. Aufl. 2020, § 140b PatG, Rn. 43.

¹⁰ 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.

¹¹ Naumann, in: IDW, WP Handbuch, Hauptband, 17. Aufl. 2021, Kapitel A, Rn. 88 f.; vgl. insoweit auch § 43a WPO mit den positiven Katalogtatbeständen in Abs. 1 und 2.

¹² Ebke, in: Schmidt/Ebke (Hrsg.), Münchener Kommentar zum HGB, Bd. 4, 4. Aufl. 2020, § 318, Rn. 38.

A. Stellung und Aufgaben des Wirtschaftsprüfers

Mandats als Abschlussprüfer zu prüfen, ob er überhaupt tätig werden darf.¹³ Bei Vorliegen von **Ausschlusstatbeständen** muss er den Prüfungsauftrag ablehnen.¹⁴ Gleiches gilt, wenn der Abschlussprüfer aufgrund mangelnder Spezialkenntnisse oder fehlender freier Kapazitäten nicht in der Lage ist, den Prüfungsauftrag ordnungsgemäß durchzuführen.¹⁵ Auch können individualvertragliche Vereinbarungen oder Wettbewerbsverbote einer Auftragsannahme entgegenstehen.

¹³ Rabenhorst/Gros/Böcking, in: Ebenroth u. a. (Hrsg.), HGB, 4. Aufl. 2020, § 318, Rn. 13.

¹⁴ IDW PS 220, FN-IDW 11/2009, 533 ff., Anm. 11.

¹⁵ IDW PS 140, IDW Life 8/2017, 946 ff., Anm. 26.

DEUBNER MEDIEN
Vogelsanger Str. 187
50825 Köln

Ihre Bestellmöglichkeiten

Internet: shop.deubner.de

E-Mail: **bestellungen@deubner.de**
Der einfachste und schnellste Weg!

Post: Im Fensterkuvert an nebenstehende Adresse

Telefon: 0800 . 33 82 637 (kostenlos)
Fax: 0800 . 11 19 934 (kostenlos)

Hiermit bestelle ich zur sofortigen Lieferung bzw. nach Erscheinen folgende Werke:

Anz.	Titel	Preis in €
	Dr. Eike Dirk Eschenfelder Wirtschaftsprüferhaftung	89,00

Darauf können Sie vertrauen. Garantiert!

Bei DEUBNER MEDIEN bestellen Sie immer ohne Risiko zum unverbindlichen Test mit 4-wöchigem Widerrufsrecht. Sie bezahlen nur, was Ihnen nach ausgiebiger Prüfung auch wirklich zu sagt. Sollte das Produkt innerhalb der Testphase Ihre Erwartungen nicht erfüllen, senden Sie uns eine kurze Mitteilung per Post oder E-Mail. Bei Online-Produkten und DVD-Fachdatenbanken müssen Sie uns nichts zurück senden. Das spart Zeit, Geld und schont die Umwelt. Änderungen und Irrtümer vorbehalten. Preis- und Seitenangaben bei noch nicht erschienenen Werken können sich bis zum Erscheinungstermin noch ändern. Stand 01.05.2023.

Aktualisierungs-Service

Die regelmäßigen Updates gewährleisten, dass Ihre Produkte gesetzlich, inhaltlich und technisch immer auf dem neuesten Stand bleiben. Dafür sorgen ausgewiesene Experten der jeweiligen Fachgebiete. Diesen Aktualisierungs-Service können Sie jederzeit beenden - bei Jahresbezügen mit einer Frist von 4 Wochen zum Ende des Bezugszeitraums. Der Zugang zur Online - Version und allen Inklusiv-Leistungen ist auf den Bezugszeitraum begrenzt.

Datum

Unterschrift

Anschrift

Bitte in Blockschrift ausfüllen

Bitte ergänzen Sie:

☐ Herr ☐ Frau

Firma

Vorname

Straße

Name

PLZ

Ort

Telefon

Hinweis zum Datenschutz:

Wir informieren Kunden und Interessenten gezielt über wichtige Ereignisse und Neuigkeiten bei DEUBNER MEDIEN. Die Speicherung / Verwendung Ihrer Adressdaten erfolgt unter strikter Beachtung der Datenschutzbestimmungen durch DEUBNER MEDIEN und verbundene Unternehmen ausschließlich zu diesem Zweck. Falls Sie diesen Service nicht mehr nutzen wollen, genügt eine kurze schriftliche Nachricht mit Ihrer Anschrift an DEUBNER MEDIEN, Vogelsanger Str. 187, 5082 Köln, Fax 0800 . 11 19 934, info@deubner.de.

Branche

Position im Unternehmen

E-Mail

Vielen Dank für Ihre Bestellung!