F. Haftung des Wirtschaftsprüfers für Prüfungstätigkeiten

I. Haftung des Wirtschaftsprüfers bei gesetzlich vorgeschriebenen Jahresabschlussprüfungen

1. Einführung

147 Das Gesetz sieht an den verschiedensten Stellen verbindliche Prüfungen, sog. Pflichtprüfungen, vor. Die Durchführung von Prüfungen allgemein gehört gem. § 2 Abs. 1 WPO zu den **Kernaufgaben des Wirtschaftsprüfers**. Dies umfasst insbesondere die Jahresabschlussprüfung von Kapitalgesellschaften gem. §§ 316 ff. HGB. So ist die Prüfung des Jahresabschlusses und des Lageberichts durch einen Abschlussprüfer je nach Bilanzsumme, Umsatzerlösen und Arbeitnehmeranzahl für Kapitalgesellschaften – und nach § 264a HGB diesen gleichgestellten Personengesellschaften – gesetzlich vorgeschrieben (§§ 316, 267 HGB).

148 Eine mangelhafte Prüfung kann dabei erhebliche Schäden sowohl beim geprüften Unternehmen selbst als auch bei Dritten, wie bspw. Kapitalgebern, Arbeitnehmern und Geschäftspartnern des geprüften Unternehmens, verursachen. Dementsprechend hoch ist das **Haftungsrisiko** von Abschlussprüfern, die sich zunehmend zivilrechtlichen Schadensersatzklagen ausgesetzt sehen.[235]

149 Nachfolgend wird zunächst näher auf die Haftung des Abschlussprüfers bei Pflichtprüfungen nach den §§ 316 ff., 264a HGB gegenüber der geprüften Gesellschaft eingegangen, wobei insbesondere der speziellen Haftungsnorm des § 323 Abs. 1 S. 3 HGB eine besondere Bedeutung zukommt (s. Rn. 150 ff.). Anschließend wird die Haftung des Abschlussprüfers gegenüber Dritten bei der Durchführung von Pflichtprüfungen (s. Rn. 269 ff.) erörtert. Hiernach werden Unterschiede und Gemeinsamkeiten zu sonstigen gesetzlich vorgeschriebenen Prüfungen (s. Rn. 326 f.) und freiwilligen Prüfungen (s. Rn. 328 ff.) dargestellt.

---

235 *Ebke*, in: Schmidt/Ebke (Hrsg.), Münchener Kommentar zum HGB, Bd. 4, 3. Aufl. 2013, § 323, Rn. 1; *Bormann/Greulich*, in: Hennrichs/Kleindiek/Watrin (Hrsg.), Münchener Kommentar zum Bilanzrecht, Bd. 2, 2013, § 323 HGB, Rn. 2.

2. Haftung des Abschlussprüfers gegenüber dem geprüften Unternehmen

a) Haftung des Abschlussprüfers gem. § 323 Abs. 1 S. 3 HGB

150 Für den Abschlussprüfer, der eine gesetzlich vorgeschriebene Prüfung (sog. Pflichtprüfung) durchführt, enthält § 323 Abs. 1 S. 3 HGB die insoweit zentrale zivilrechtliche Haftungsnorm. Weitere Regelungen zur Haftung finden sich in § 323 Abs. 1 S. 4, Abs. 2 und 4 HGB.[236]

aa) Sachlicher Anwendungsbereich des § 323 HGB

151 Im Hinblick auf den Anwendungsbereich der Norm ist zwischen einer **unmittelbaren Anwendung** des § 323 HGB auf gesetzlich vorgeschriebene Jahresabschlussprüfungen, einer Geltung kraft ausdrücklicher gesetzlicher Verweisung sowie einer lediglich entsprechenden Anwendung des § 323 HGB zu differenzieren (s. Rn. 326 f.). Keine Anwendung findet § 323 HGB hingegen auf freiwillige Prüfungen und sonstige Tätigkeiten des Wirtschaftsprüfers gem. § 2 WPO (s. Rn. 329). Unmittelbar anwendbar ist § 323 HGB auf gesetzlich vorgeschriebene Prüfungen des Jahresabschlusses gem. §§ 316 ff., 264a HGB, sog. **Pflichtprüfungen**.[237]

152 **Ergänzungen des Prüfungsauftrags**, die über den Umfang des gesetzlich vorgeschriebenen Prüfungsauftrags hinausreichen, fallen dabei nicht in den Anwendungsbereich des § 323 HGB.[238] Unbeachtlich ist insoweit, ob die Parteien vereinbart haben, dass die Berichterstattung oder Honorarabrechnung hierzu gesondert erfolgen soll oder nicht; auch ist unerheblich, ob die Parteien die Ergänzung in dem Prüfauftrag selbst oder erst aufgrund eines gesonderten Schreibens vereinbart haben.[239]

153 Treffen die Parteien über Ergänzungen im vorgenannten Sinne Vereinbarungen, stellen diese einen **eigenständigen schuldrechtlichen Vertrag** dar, welcher von dem Prüfungsvertrag unabhängig ist und auf welchen die allgemeinen haftungsrechtlichen Regelungen des Zivilrechts Anwendung finden.[240] Hierbei

236 *Schmidt/Feldmüller*, in: Grottel u. a. (Hrsg.), Beck'scher Bilanz-Kommentar, 10. Aufl. 2016, § 323 HGB, Rn. 2.

237 *Bormann/Greulich*, in: Hennrichs/Kleindiek/Watrin (Hrsg.), Münchener Kommentar zum Bilanzrecht, Bd. 2, 2013, § 323 HGB, Rn. 19.

238 *Ebke*, in Schmidt/Ebke (Hrsg.), Münchener Kommentar zum HGB, Bd. 4, 3. Aufl. 2013, § 323, Rn. 17.

239 *Ebke*, in: Schmidt/Ebke (Hrsg.), Münchener Kommentar zum HGB, Bd. 4, 3. Aufl. 2013, § 323, Rn. 17.

240 *Bormann/Greulich*, in: Hennrichs/Kleindiek/Watrin (Hrsg.), Münchener Kommentar zum Bilanzrecht, Bd. 2, 2013, § 323 HGB, Rn. 24; *Ebke*, in: Schmidt/Ebke (Hrsg.), Münchener Kommentar zum HGB, Bd. 4, 3. Aufl. 2013, § 323, Rn. 18.

kommt dann eine vertragliche Begrenzung von Ersatzansprüchen des Auftraggebers nach § 54a WPO in Betracht, nicht aber nach § 323 Abs. 2 HGB. Eine solche Erteilung oder Aufhebung von Ergänzungen des Prüfungsauftrags ist auch während der Durchführung der Abschlussprüfung noch möglich.[241]

154 Derartige Ergänzungen des Prüfungsauftrags sind insbesondere dann anzunehmen, wenn:[242]

- geprüft wird, ob die Geschäftsführung und die wirtschaftlichen Verhältnisse ordnungsgemäß sind (außer in den Fallkonstellationen des § 53 HGrG),
- Straftatbestände oder Compliance-Verstöße gezielt aufgedeckt und aufgeklärt werden sollen,
- das Risikofrüherkennungssystem nicht börsennotierter Gesellschaften geprüft wird,
- EDV-gestützte Systeme projektbegleitend geprüft werden,
- das Rechnungswesen mit den Kenntnissen, die der Abschlussprüfer bei der Abschlussprüfung erlangt hat, verbessert bzw. rationalisiert werden soll,
- die betriebswirtschaftliche Organisation mit den Kenntnissen, die der Abschlussprüfer bei der Abschlussprüfung erlangt hat, verbessert werden soll,
- die Unternehmens- und Rechnungspolitik einer prüfungspflichtigen Gesellschaft hinsichtlich des Shareholder/Stakeholder-Value-Prinzips untersucht wird.

155 Hingegen findet § 323 HGB auf **Erweiterungen des Prüfungsauftrags** Anwendung, sofern diese Gegenstände der Prüfung i. S. d. § 317 HGB sind.[243] Erweiterungen – im Gegensatz zu Ergänzungen – sind insbesondere anzunehmen, wenn Einzelheiten über die Anforderungen der Prüfung festgelegt werden, soweit diese über die gesetzlich vorgeschriebenen Mindestanforderungen hinausreichen, also insbesondere wenn:[244]

- Schwerpunkte der Prüfung,
- Anforderungen zur Prüfungsintensität,
- Anforderungen zur Prüfungsunmittelbarkeit oder
- Anforderungen hinsichtlich Stichproben

---

241 IDW PS 220, FN-IDW 8/2001, 316 ff., FN-IDW 11/2009, 533 ff., Anm. 29.

242 Vgl. die Übersicht bei *Bormann/Greulich*, in: Hennrichs/Kleindiek/Watrin (Hrsg.), Münchener Kommentar zum Bilanzrecht, Bd. 2, 2013, § 323 HGB, Rn. 24; *Ebke*, in: Schmidt/Ebke (Hrsg.), Münchener Kommentar zum HGB, Bd. 4, 3. Aufl. 2013, § 323, Rn. 17.

243 *Bormann/Greulich*, in: Hennrichs/Kleindiek/Watrin (Hrsg.), Münchener Kommentar zum Bilanzrecht, Bd. 2, 2013, § 323 HGB, Rn. 25; *Ebke*, in: Schmidt/Ebke (Hrsg.), Münchener Kommentar zum HGB, Bd. 4, 3. Aufl. 2013, § 323, Rn. 19.

244 Vgl. die Übersicht bei *Ebke*, in: Schmidt/Ebke (Hrsg.), Münchener Kommentar zum HGB, Bd. 4, 3. Aufl. 2013, § 323, Rn. 19; *Bormann/Greulich*, in: Hennrichs/Kleindiek/Watrin (Hrsg.), Münchener Kommentar zum Bilanzrecht, Bd. 2, 2013, § 323 HGB, Rn. 25.

festgelegt werden. Keine solchen Erweiterungen des Prüfungsauftrags sind hingegen Vereinbarungen, die der Prüfer und die prüfungspflichtige Gesellschaft über die Prüfungsplanung treffen.[245] Sowohl Erweiterungen als auch Ergänzungen sind ausdrücklich zu vereinbaren.[246]

bb) Persönlicher Anwendungsbereich des § 323 HGB

(1) Anspruchsberechtigte

156 Anspruchsberechtigt sind grundsätzlich die **geprüfte Gesellschaft** sowie auch ein **mit ihr verbundenes Unternehmen** (§ 323 Abs. 1 S. 3 HGB), wenn und soweit dieses selbst durch die Pflichtverletzung des Abschlussprüfers geschädigt worden ist; nicht berechtigt sind Anteilseigner und sonstige Gläubiger der Gesellschaft.[247] Die Verbundenheit eines Unternehmens ist anhand der Regelung des § 271 Abs. 2 HGB zu bestimmen; eine solche muss im Zeitpunkt der Schädigung vorgelegen haben.[248] Ein Anspruch des verbundenen Unternehmens besteht allerdings ausschließlich dann, wenn der Wirtschaftsprüfer eine auch gegenüber dem verbundenen Unternehmen bestehende Pflicht verletzt.[249]

157 Eine **Ausdehnung des Anwendungsbereichs** des § 323 Abs. 1 S. 3 HGB auf weitere Dritte im Wege der Auslegung oder Analogie scheidet grundsätzlich aus.[250] Dies würde dem Ziel zuwiderlaufen, das Haftungsrisiko des Abschlussprüfers (jedenfalls bei Vorliegen einer fahrlässigen Pflichtverletzung gem. § 323 Abs. 2 HGB) zu beschränken und der geprüften Gesellschaft einen vollwertigen und ungeteilten Anspruch zu gewähren.[251] Durch die Regelung des § 323 HGB wird allerdings keinesfalls ausgeschlossen, auf vertraglicher Grundlage auch eine Schutzpflicht des Abschlussprüfers gegenüber Dritten herzuleiten. Hierzu sind jedoch strenge Voraussetzungen zu erfüllen (s. Rn. 292 ff.).[252]

---

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

246 IDW PS 220, FN-IDW 8/2001, 316 ff., FN-IDW 11/2009, 533 ff., Anm. 20.

247 BGH, 11.11.2008 – III ZR 313/07, juris, Rn. 5; OLG Karlsruhe, 10.2.2015 – 8 U 76/13, DStR 2015, 1334.

248 *Bormann/Greulich*, in: Hennrichs/Kleindiek/Watrin (Hrsg.), Münchener Kommentar zum Bilanzrecht, Bd. 2, 2013, § 323 HGB, Rn. 122.

249 *Schmidt/Feldmüller*, in: Grottel u. a. (Hrsg.), Beck'scher Bilanz-Kommentar, 10. Aufl. 2016, § 323 HGB, Rn. 116.

250 OLG Düsseldorf, 19.11.1998 – 8 U 59/98, NZG 1999, 901, 903.

251 BGH, 2.4.1998 – III ZR 245/96, BB 1998, 1152 m. BB-Komm. *Sieger/Gätsch*, BB 1998, 1408, NJW 1998, 1948, 1949, m. w. N.

252 BGH, 30.10.2008 – III ZR 307/07, NJW 2009, 512; BGH, 11.11.2008 – III ZR 313/07, juris, Rn. 5.