universität wien

DIPLOMARBEIT

Titel der Diplomarbeit

„Die Haftung des Abschlussprüfers“

Verfasserin

Kerstin Steiner

angestrebter akademischer Grad

Magistra der Sozial- und Wirtschaftswissenschaften

(Mag.rer.soc.oec.)

Wien, im März 2008

Studienkennzahl lt. Studienblatt	A 157
Studienrichtung lt. Studienblatt	Internationale Betriebswirtschaft
Betreuer	Univ.- Prof. Dr. Otto A. Altenburger

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis 5

Abbildungsverzeichnis 6

1. Einleitung 7

1.1 Problemstellung 7

1.2. Gang der Untersuchung 8

2. Allgemeines zur Abschlussprüferhaftung 9

2.1. Begriff der Haftung 9

2.2. Historischer Ursprung der Abschlussprüferhaftung und die Entstehung der Haftungsbegrenzung 10

2.3. Funktionen der Abschlussprüfung und der Abschlussprüferhaftung 12

2.3.1. Funktionen der Abschlussprüfung 12

2.3.1.1. Kontrollfunktion 13

2.3.1.2. Reglerfunktion 13

2.3.1.3. Informationsfunktion 14

2.3.1.4. Präventionsfunktion 14

2.3.2. Funktionen der Abschlussprüferhaftung 14

2.3.2.1. Restitutionsfunktion 15

2.3.2.2. Präventionsfunktion 15

2.3.2.3. Reputationsverlust 16

3. Voraussetzungen der Abschlussprüferhaftung 16

3.1. Verletzung der Berufsgrundsätze 16

3.1.1. Gewissenhaftigkeit 17

3.1.2. Unabhängigkeit und Unbefangenheit 18

3.1.3. Unparteilichkeit 20

3.1.4. Eigenverantwortlichkeit 21

3.1.5. Verschwiegenheit 22

3.1.6. Verwertungsverbot 24

3.2. Schadenersatz Prüfschema der Berufsgrundsatzverletzung 25

3.2.1. Schaden 26

3.2.2. Verschulden 27

3.2.3. Kausalität 29

3.2.4. Rechtswidrigkeit 30

3.2.5. Adäquanz 30

4. Die Haftung des Abschlussprüfers in Abhängigkeit von den potentiellen Anspruchsberechtigten 32

4.1. Haftung des Abschlussprüfers gegenüber der Gesellschaft 32

4.1.1. Haftungsbegründung aufgrund einer Berufsgrundsatzverletzung 33

4.1.1.1. Verbot der Verwertung von Geschäftsgeheimnissen und Verschwiegenheit 33

4.1.1.2. Gewissenhafte Prüfung 34

4.1.2. Vertragliche Haftung 35

4.1.3. Deliktische Haftung 37

4.1.4. Vertragsähnliche und außervertragliche Haftung 38

4.1.5. Haftung bei Mitverschulden der Organe der geprüften Gesellschaft 39

4.2. Haftung des Abschlussprüfers gegenüber verbundenen Unternehmen 41
4.2.1. Haftungsbegründung aufgrund einer Berufsgrundsatzverletzung 42
4.2.1.1. Verbot der Verwertung von Geschäftsgeheimnissen und Verschwiegenheit 42
4.2.1.2. Gewissenhafte Prüfung 44
4.2.2. Vertragliche Haftung 46
4.2.3. Deliktische Haftung 47
4.2.4. Haftung bei Mitverschulden der Organe des verbundenen Unternehmens 48

4.3. Haftung des Abschlussprüfers gegenüber Dritten 49
4.3.1. Haftung bei Mitverschulden des Dritten 52
4.3.2. Vertragliche Haftung 53
4.3.2.1. Verantwortlichkeit gem. § 275 UGB 54
4.3.2.2. Vertrag zugunsten Dritter 58
4.3.2.3. Vertrag mit Schutzwirkung zugunsten Dritter 58
4.3.3. Deliktische Haftung 61
4.3.3.1. Verletzung absoluter Rechte 62
4.3.3.2. Verletzung von Schutzgesetzen gem. § 1311 ABGB 63
4.3.3.3. Sittenwidrige Schädigung gem. § 1295 ABGB 64
4.3.3.4. Vorsätzliche Erteilung eines falschen Rates gem. § 1300 ABGB 65
4.3.4. Beweislast 66

5. Haftungsbegrenzung der Abschlussprüferhaftung 67
5.1. Entstehung der Haftungsbegrenzung 69

5.2. Gesetzliche Haftungsbegrenzung 70
5.2.1. Haftungsobergrenzen 72
5.2.1.1. Haftungsobergrenzen bei der geprüften Gesellschaft 72
5.2.1.2. Haftungsobergrenzen beim verbundenen Unternehmen 74
5.2.1.3. Haftungsobergrenzen bei Dritten 76
5.2.2. Verjährung der gesetzlichen Haftung des Abschlussprüfers 80
5.2.2.1. Verjährung bei der geprüften Gesellschaft 80
5.2.2.2. Verjährung beim verbundenen Unternehmen 81

5.2.2.3. Verjährung bei Dritten 82

5.3. Vertragliche Haftungsbegrenzung 82
5.3.1. Allgemeine Auftragsbedingungen (AAB) 82
5.3.2. Individualvereinbarungen 83
5.3.3. Haftungsobergrenzen 84
5.3.4. Verjährung der vertraglichen Haftung des Abschlussprüfers 84

6. Schlussbetrachtung 87

Literaturverzeichnis 92

Abkürzungsverzeichnis

AAB	Allgemeine Auftragsbedingungen für Wirtschaftstreuhänder
Abb	Abbildung
ABGB	Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch
Abs	Absatz
AktG	Aktiengesellschaft
AtomHG	Atomhaftungsgesetz
BWG	Bankwesengesetz
bzw	beziehungsweise
dHGB	deutsches Handelsgesetzbuch
EKHG	Eisenbahn- und Kraftfahrzeughaftpflichtgesetz
EUR	Euro
ff	fortfolgende
gem	gemäß
GoA	Grundsätze ordnungsgemäßer Abschlussprüfung
GoB	Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung
HGB	Handelsgesetzbuch
hm	herrschende Meinung
ieS	im engeren Sinn
iS	im Sinne
iSd	im Sinne des
iwS	im weiteren Sinn
KSchG	Konsumentenschutzgesetz
leg.cit.	legis citatae
Mio	Million(en)
Nr	Nummer(n)
OGH	Oberster Gerichtshof
OLG	Oberlandesgericht
RgBl	Reichsgesetzblatt
StGB	Strafgesetzbuch
UGB	Unternehmensgesetzbuch
WTGB	Wirtschaftstreuhandgesetzbuch
zb	zum Beispiel

Abbildungsverzeichnis

Abb 1.: Entwicklung der Haftungshöchstgrenzen

Abb 2.: Chronologie der Entstehung der Haftungsbeschränkung

Abb 3.: Darstellung der Haftungshöchstgrenzen des Abschlussprüfers

1. Einleitung

1.1. Problemstellung

In den vergangenen Jahren entwickelte sich um die Haftung des Abschlussprüfers in Österreich eine vielschichtige Debatte, an der nicht nur die nationalen Gesetzgeber, sondern in weiterer Folge auch die Gerichte, namhafte Vertreter der Wissenschaft und öffentliche Medien beteiligt waren.[1] Ausgelöst durch den Beschluss des Obersten Gerichtshofes[2] am 27.11.2001 in der Causa Riegerbank wurde nicht nur die Abschlussprüferhaftung gegenüber dem Auftraggeber, sondern vor allem auch die Haftung des Abschlussprüfers gegenüber Dritten in den Mittelpunkt gerückt, wodurch sich der Kreis potentieller Kläger um ein Vielfaches erhöht.

In diesem Zusammenhang stellt sich des Weiteren auch die Frage, ob die zuständigen Abschlussprüfer ihre Sorgfaltspflichten vernachlässigt haben.[3] Ein Fehler, der nicht nur im Fall Riegerbank zum Tragen kam, sondern auch einer der Gründe für die Insolvenz anderer österreichischer Unternehmen war.

In Österreich kann man in dieser Beziehung Namen wie die Bank Burgenland oder General Partners nennen, im internationalen Vergleich den Bilanzfälschungsfall Enron. [4]

Aber auch auf europäischer Ebene gewann die Haftung des Abschlussprüfers zunehmend an Bedeutung, da in vielen Staaten der Europäischen Union die Zahl der Schadenersatzprozesse gegen Abschlussprüfer stark anstieg und man des Weiteren seitens der EU seit Jahren um einheitliche Haftungsregelungen bemüht ist.[5]

Zusammenfassend kann gesagt werden, dass sich besagte Debatte, mittlerweile auf die Funktion der Abschlussprüfung, der Prüfungsqualität, der Unabhängigkeit und Verantwortlichkeit der testierenden Abschlussprüferprüfer gegenüber deren Auftraggebern, verbundenen Unternehmen und Dritten konzentriert.[6]

---

[1] Vgl. Artmann (2007): Neues zur Haftung des Abschlussprüfers, in RdW 2007/357

[2] OGH, 27. 11. 2001, 5 Ob 262/01

[3] Vgl. Doralt (2004): Abschlussprüferhaftung, S. 3

[4] Vgl. Lirk (2005): Die Haftung des Abschlussprüfers nach § 275 Abs. 2 HGB unter Prüfung der Verfassungsmäßigkeit der Haftungsbeschränkung, S.35

[5] Vgl. Artmann (2007): Neues zur Haftung des Abschlussprüfers, in RdW 2007/357

[6] Vgl. Eisl (2003): Die Dritthaftung des Abschlussprüfers in Österreich, S.1

Im Laufe der vorliegenden Arbeit werden die eben genannten Themenbereiche strukturiert, aufbereitet, erläutert und in einen wissenschaftlichen Kontext gestellt.

1.2. Gang der Untersuchung

Zu Anfang der Arbeit wird der Begriff der Haftung des Abschlussprüfers erläutert und der historische Ursprung der Abschlussprüferhaftung und die Entstehung der Haftungsgrenzen dargestellt. Im Anschluss daran werden die Funktionen der Abschlussprüfung und der Abschlussprüferhaftung veranschaulicht.
Im darauf folgenden Kapitel (drittes Kapitel) werden die Voraussetzungen für eine Haftung des Abschlussprüfers diskutiert und das Schadenersatzprüfschema der Berufsgrundsatzverletzung beim Abschlussprüfer erklärt.
Den Hauptteil der Arbeit bildet das vierte Kapitel, indem die Haftung des Abschlussprüfers gegenüber der geprüften Gesellschaft, gegenüber verbundenen Unternehmen und auch gegenüber Dritten untersucht wird.
Im letzten und fünften Kapitel wird auf die Haftungsbegrenzungen der Abschlussprüferhaftung und auf die Verjährung der Abschlussprüferhaftung eingegangen. Hierbei werden sowohl gesetzliche als auch vertragliche Haftungsbegrenzungen erläutert. Den Schluss der Arbeit bildet eine Zusammenfassung der wichtigsten Themenbereiche.

2. Allgemeines zur Abschlussprüferhaftung

2.1. Begriff der Haftung

Haftung bedeutet, dass der Abschlussprüfer, im Falle, dass sich seine Arbeit ex post als fehlerhaft herausstellt, Personen, welche auf die Wahrheit und Vollständigkeit der Prüfungsberichte oder Auskünfte vertraut haben und danach ihre Vermögensentscheidungen getroffen haben, einen eventuellen Vermögensschaden abgelten muss.[7]
Die Haftung des Abschlussprüfers basiert auf den allgemeinen Regeln des Schadenersatzrechtes gemäß der Paragraphen 1295 fortfolgend des Allgemeinen Bürgerlichen Gesetzbuches (ABGB).[8]
Der Abschlussprüfer trägt also das Risiko, dass gegen ihn aufgrund eines vermeintlichen Berufsvergehens zivilrechtliche Schritte eingeleitet werden.
Des Weiteren gibt es auch im Strafrecht und Berufsrecht die Möglichkeit eine Pflichtverletzung des Abschlussprüfers zu sanktionieren.[9]

Das Haftungsrisiko des Abschlussprüfers setzt sich sowohl aus dem Qualitätsrisiko als auch aus dem Kommunikationsrisiko zusammen. Das Qualitätsrisiko stellt das Risiko dar, dass der Abschlussprüfer eine fehlerhafte Leistung erbringt.
Das Kommunikationsrisiko ist das Risiko, dass ein putativer Geschädigter eine fehlerhafte Leistung vermutet, obwohl kein Fehler verübt wurde.[10]
Das Kommunikationsrisiko zeigt sich in einer Nichtübereinstimmung zwischen den Erwartungen der Öffentlichkeit an die Leistungen des Abschlussprüfers und dem Verständnis des Sinngehaltes des Bestätigungsvermerks seitens des Abschlussprüfers und des Gesetzgebers.[11]

---

[7] Vgl. Ukmar (1999): Die Redepflicht und erweiterte Haftung des Abschlussprüfers nach § 273 HGB im Lichte des § IRÄG 1997, S.103

[8] Vgl. Welser (1983): Die Haftung für Rat, Auskunft und Gutachten, S.11

[9] Vgl. Leffson (1991): Wirtschaftsprüfung, S.95

[10] Vgl. Geuer (1994): Management des Haftungsrisikos der Wirtschaftsprüfer, S.7

[11] Vgl. Dirmhirn (1998): Die Haftung des Wirtschaftsprüfers im internationalen Vergleich, S.12

Durch einen uneingeschränkten Bestätigungsvermerk bescheinigt der Abschlussprüfer lediglich eine den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Abbildung der Lage im Jahresabschluss und Lagebericht der Gesetzgebung und Satzung, trifft aber hiermit keine Aussage über die Überlebensfähigkeit des Unternehmens. Diese Bewertung kann sowohl positiv als auch negativ sein.
Die Öffentlichkeit allerdings, hält den uneingeschränkten Bestätigungsvermerk für eine Gewährleistung einer positiven Unternehmensentwicklung.
Je genauer der Abschlussprüfer daher die derzeitige und künftige Entwicklung des Unternehmens im Lagebericht darstellt, desto mehr wird er diese so genannte Erwartungslücke schließen.[12]

2.2. Historischer Ursprung der Abschlussprüferhaftung und die Entstehung der Haftungsbegrenzung

Der historische Ursprung der Abschlussprüfung steht im Zusammenhang mit der Entwicklung des Kreditwesens, da die Verwendung fremden Geldes, also die Finanzierung über Fremdkapital einerseits und die Finanzierung über die Börse andererseits, mit der Pflicht einhergeht, den Gläubigern und Anlegern gegenüber Rechenschaft abzulegen.
Aus den Zahlen des Abschlusses, des Berichtes und den Erläuterungen des Anhangs ermitteln die Gläubiger und Anleger, vor allem die Kreditinstitute, Fremdkapitalgeber, Leasinggesellschaften und Kreditversicherer ihre für sie relevanten Informationen.
Diese Informationen bilden für sie in Folge den Grundstock für analytische Aussagen über die wirtschaftliche Lage des geprüften Unternehmens.[13]

Erstmals beinhaltete das Allgemeine Handelsgesetzbuch 1862 gesetzliche Bestimmungen über die Buch- und Bilanzrevision für Aktiengesellschaften.

---

[12] Vgl. Ukmar (1999): Die Redepflicht und erweiterte Haftung des Abschlussprüfers nach § 273 HGB im Lichte des § IRÄG 1997, S.105

[13] Vgl. Heukamp (2000): Abschlussprüfer und Haftung, S.53

In den 1920er Jahren befand sich Österreich in einer wirtschaftlichen Krise und das Land war von Instabilität gezeichnet. In diesem Zusammenhang ist vor allem der damalige Zusammenbruch des Kreditsektors zu erwähnen.[14]
Als Reaktion auf die schweren Krisen in der Zwischenkriegszeit wurde die Pflicht zur Abschlussprüfung eingeführt um ein gewisses Maß an Vertrauen wiederherzustellen.[15]
Da man außerdem erkannt hatte, dass die Kreditwirtschaft nicht ohne verlässliche Informationen funktioniert, und dass die vertrauensbildenden Effekte auch vom Ausmaß der veröffentlichten Informationen abhängen, wurden des Weiteren auch Publizitätspflichten eingeführt. Seit der damaligen Implementierung der verpflichtenden Abschlussprüfung wurden die Publizitätspflichten immer wieder erweitert. Parallel dazu stieg auch der Belang der Abschlussprüfung und damit auch der der Abschlussprüferhaftung.[16]

Die ursprüngliche Quelle der Haftungshöchstgrenze befand sich in § 262g des Deutschen Handelsgesetzbuches (dHGB).
Sie beschränkte 1938 die Haftung des Abschlussprüfers mit 100.000 Reichsmark.[17]
1945 trat § 141 AktG in Kraft und setzte damit die Haftungshöchstgrenze auf
100.000 Schilling fest. 1965 belief sich die Höchstgrenze auf 250.000 Schilling, da man versuchte der Inflation entgegenzuwirken.
Mit dem Gesellschaftsrechtsänderungsgesetz 1982 wurde die Haftungshöchstgrenze von 250.000 Schilling auf 2,5 Mio Schilling erhöht.
1990 verbesserte das Rechnungslegungsgesetz die Qualität und Zugänglichkeit der offen zulegenden Informationen beträchtlich und die Haftungshöchstgrenze wurde auf 5 Mio Schilling erhöht.[18]
Schlussendlich wurde 2001 durch das Finanzmarktaufsichtsgesetz die Haftung für leicht fahrlässige Schäden auf 2 Mio. Euro, für börsennotierte Gesellschaften auf 4 Mio Euro festgesetzt. Bei grober Fahrlässigkeit wird der jeweils fünffache Betrag appliziert.
Ein deutlicheres und weniger verzerrtes Bild der ständigen Anhebung der Haftungshöchstgrenzen zeigt die nachstehende Grafik. Hier wurden die entsprechenden Beträge der Haftungshöchstgrenzen nach heutiger Kaufkraft in Euro dargestellt.[19]

---

[14] Vgl. Doralt (2005): Haftung der Abschlussprüfer, S.23

[15] Vgl. Doralt (2005): Haftung der Abschlussprüfer, S.34

[16] Vgl. Doralt (2005): Haftung der Abschlussprüfer, S.35

[17] Vgl. Doralt (2005): Haftung der Abschlussprüfer, S.28

[18] Vgl. Doralt (2005): Haftung der Abschlussprüfer, S.31

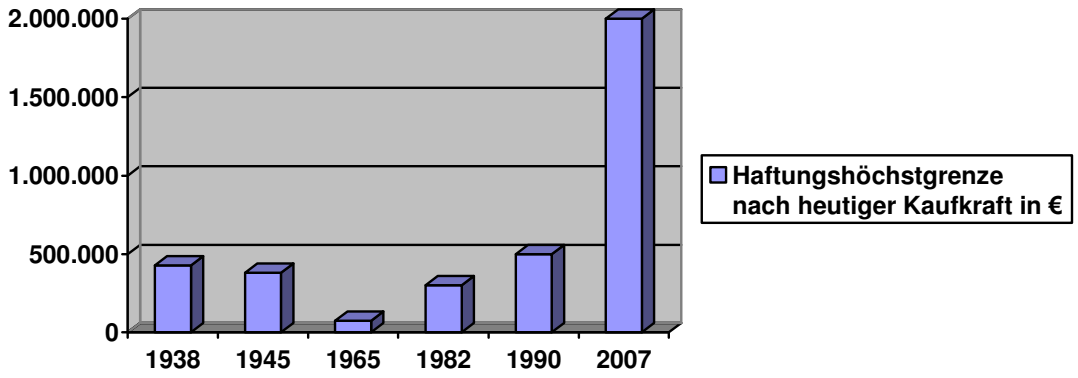

Abb.1: Entwicklung der Haftungshöchstgrenzen
Quelle: Doralt (2005): Haftung der Abschlussprüfer

Und auch in jüngster Zeit hat die Haftung des Abschlussprüfers, hervorgerufen durch größere Unternehmenszusammenbrüche und der damit einhergehenden immensen Schadenssumme, verstärkte Aufmerksamkeit erfahren.[20]

2.3. Funktionen der Abschlussprüfung und der Abschlussprüferhaftung

2.3.1. Funktionen der Abschlussprüfung

Die Abschlussprüfung ist eine umfassende Prüfung der Rechnungslegung und daher eine gründliche Durchleuchtung des zu prüfenden Unternehmens.
Durch die Abschlussprüfung wird ermittelt, ob der Jahresabschluss, bestehend aus Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung, Anhang und Lagebericht, den gesetzlichen Bestimmungen und den zusätzlichen Vorgaben des Gesellschaftsvertrags entspricht.
Außerdem wird überprüft, ob der Lagebericht mit dem Jahresabschluss im Einklang steht und ob dessen sonstige Angaben keine falsche Vorstellung von der Lage des Unternehmens vermitteln (True and fair view).[21]

---

[19] Vgl. Doralt (2005): Haftung der Abschlussprüfer, S.36

[20] Vgl. Tichy (2006): Die Haftung wirtschaftsnaher Beratungsberufe für Drittschäden, S.175

Der Abschlussprüfung kommen in diesem Zusammenhang mehrere Funktionen zu, auf welche in der Folge eingegangen wird.

2.3.1.1. Kontrollfunktion

Durch die Kontrollfunktion wird sichergestellt, dass die gesetzlichen Vorschriften und die zusätzlichen Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages bei der Aufstellung des Jahresabschlusses erfüllt wurden.
Durch diese Prüfung der Gesetz- und Ordnungsmäßigkeit wird allerdings nur die Rechnungslegung nicht aber die Geschäftsführung überprüft. Die Informationen aus dem Jahresabschluss sollen dem Berichtsempfänger ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens vermitteln.
Gerade in Hinsicht auf eine Grundlage für weitere Dispositionen ist daher der externe Adressat auf eine fehlerfreie Rechnungslegung angewiesen.

2.3.1.2. Reglerfunktion

Im Falle von Fehlern in der Rechnungslegung muss der Abschlussprüfer daher auf eine Korrektur dieser durch den Mandanten bestehen. Darin besteht die so genannte Reglerfunktion.[22]

---

[21] Vgl. Ukmar (1999): Die Redepflicht und erweiterte Haftung des Abschlussprüfers nach § 273 HGB im Lichte des IRÄG 1997, S.16

[22] Vgl. Felder (1997): Die Haftung des Wirtschaftsprüfers – ein Vergleich zwischen Großbritannien und Österreich, S.26

2.3.1.3. Informationsfunktion

Weiters kommt der Abschlussprüfung die Informationsfunktion zu.
Hierbei werden die Adressaten des Jahresabschlusses durch den Prüfungsbericht und den Bestätigungsvermerk über dessen Ordnungsmäßigkeit informiert. Der Bestätigungsvermerk ist zu veröffentlichen und ist für die externen Adressaten bestimmt. Der Prüfungsbericht wiederum ist an die gesetzlichen Vertreter der Gesellschaft adressiert.
Sollte es keine Einwände gegen den Bestätigungsvermerk geben, wird hiermit durch eine unabhängige Instanz beglaubigt, dass der Jahresabschluss inklusive des Lageberichts den gesetzlichen Normen entspricht und auf dessen Zahlen vertraut werden kann.

2.3.1.4. Präventionsfunktion

Darüber hinaus dient die Abschlussprüfung auch als Präventionsfunktion. Diese wird durch die Angst, bei enthüllten Fehlern zur Rechenschaft gezogen zu werden, ausgelöst.[23]

2.3.2. Funktionen der Abschlussprüferhaftung

Eine fehlerhafte Abschlussprüfung kann in mehrerer Hinsicht zu Fragen der Haftung führen.
Es spielen sowohl der Ausgleich des eingetretenen Schadens, die Präventivwirkung einer etwaigen Haftung, als auch der Reputationsverlust eine Rolle.[24]
Letztendlich kann auch der Sanktionsgedanke von Bedeutung sein, der in der Verschuldenshaftung von der österreichischen Rechtsordnung explizit Beachtung findet.[25]

---

[23] Vgl. Felder (1997): Die Haftung des Wirtschaftsprüfers – ein Vergleich zwischen Großbritannien und Österreich, S.27

[24] Vgl. Doralt (2005): Haftung der Abschlussprüfer, S.69

[25] Vgl. Doralt (2004): Abschlussprüferhaftung, S. 62

2.3.2.1. Restitutionsfunktion

Das österreichische Schadenersatzrecht ist besonders dem Ausgleichsgedanken verpflichtet.[26] Grundsätzlich sollte ein entstandener Schaden voll und ganz dem Schädiger auferlegt werden. Folglich müsste der Abschlussprüfer den durch die Bestätigung eines fehlerhaften Jahresabschlusses entstandenen Schaden in voller Höhe auf sich nehmen.[27]

2.3.2.2. Präventionsfunktion

Durch eine allfällige Schadenersatzpflicht sollen Fehlleistungen des Abschlussprüfers im Idealfall verhindert werden. Die drohende Haftung soll bewerkstelligen, dass der Abschlussprüfer akkurater arbeitet.[28]

Die Abschlussprüferhaftung kann somit auch eine steuernde Wirkung haben, diese aber nur in Zusammenhang mit einem reellen Haftungsrisiko für den Abschlussprüfer.

Das Haftungsrisiko des Prüfers muss allerdings in Verbindung mit den bestehenden Haftungsgrenzen und der Versicherungssituation eingeschätzt werden.[29]

Niedrige Haftungsgrenzen stehen im Widerspruch zur präventiven Wirkung dieser.[30]

Auch die unumgängliche Pflichtversicherung wirkt dem entgegen, da ein entstandener Schaden, welcher nicht vorsätzlich begangen und die Deckungssummen nicht überschritten wurden, für den Abschlussprüfer zu keinem wirtschaftlichen Verlust führt.[31]

---

[26] Vgl. Doralt (2004): Abschlussprüferhaftung, S. 63

[27] Vgl. Felder (1997): Die Haftung des Wirtschaftsprüfers – ein Vergleich zwischen Großbritannien und Österreich, S.38

[28] Vgl. Felder (1997): Die Haftung des Wirtschaftsprüfers – ein Vergleich zwischen Großbritannien und Österreich, S.37

[29] Vgl. Doralt (2005): Haftung der Abschlussprüfer, S.70

[30] Vgl. Doralt(2004): Abschlussprüferhaftung, S. 64

[31] Vgl. Felder (1997): Die Haftung des Wirtschaftsprüfers – ein Vergleich zwischen Großbritannien und Österreich, S.37

2.3.2.3. Reputationsverlust

Neben der Haftung kann auch noch ein Reputationsverlust auf den Abschlussprüfer einen verhaltenssteuernden Einfluss haben, da ein, im Schadensfall drohender negativer Ruf, für den Abschlussprüfer einen erheblichen Nachteil darstellen kann.[32]
Im Gegensatz dazu kann eine Entwicklung eines positiven Rufes für den Abschlussprüfer aber einen geschäftlichen Vorteil bieten.[33]

3. Voraussetzungen der Abschlussprüferhaftung

3.1. Verletzung der Berufsgrundsätze

Der Abschlussprüfer muss seine Arbeit unter Berücksichtigung der Gewissenhaftigkeit, Unabhängigkeit, Unbefangenheit, Unparteilichkeit, Verschwiegenheit und Eigenverantwortlichkeit ausführen. Diese Pflichten und Rechte resultieren sowohl aus den handelsrechtlichen Pflichten der Paragraphen 269 – 275 Unternehmensgesetzbuch (UGB), den Berufspflichten nach §§ 82ff Wirtschaftstreuhandgesetzbuch (WTGB), als auch aus den allgemeinen Auftragsbedingungen für Wirtschaftstreuhänder.[34]

Laut Gesetz ist der Abschlussprüfer nur zur Gewissenhaftigkeit verpflichtet, detailliertere Angaben gibt es hier nicht. Allerdings sind die für die Prüfung notwendigen Handlungen in den „Grundsätzen ordnungsgemäßer Abschlussprüfung“, welche vom Institut der Wirtschaftsprüfer festgelegt wurden, näher definierten.[35] Die Berufspflichten stellen eine Mindestanforderung an die Qualität der Arbeit des Abschlussprüfers dar, wobei eine Verletzung dieser Pflichten eventuell zu einer Haftung für den entstandenen Schaden führt.[36]

---

[32] Vgl. Doralt (2005): Haftung der Abschlussprüfer, S.72-74

[33] Vgl. Doralt (2004): Abschlussprüferhaftung, S. 65

[34] Vgl. Haberl (2000): Die Haftung des Wirtschaftsprüfers als gesetzlicher Abschlussprüfer, S. 1

[35] Vgl. Lirk (2005): Die Haftung des Abschlussprüfers nach § 275 Abs. 2 HGB unter Prüfung der Verfassungsmäßigkeit der Haftungsbeschränkung, S.14

[36] Vgl. Haberl (2000): Die Haftung des Wirtschaftsprüfers als gesetzlicher Abschlussprüfer, S.1

3.1.1. *Gewissenhaftigkeit*

Nach der Lehre bedeutet „gewissenhaft“, dass der Abschlussprüfer die Prüfung nach bestem Wissen und Können so durchführt, dass die Erreichung des Zwecks der Prüfung sichergestellt wird.[37]
Die Gewissenhaftigkeit für den Abschlussprüfer ist im § 275 UGB geregelt[38], wobei sich diese Pflicht des Abschlussprüfers auf die Prüfung bezieht. Hierdurch sind alle Handlungen erfasst, die der Abschlussprüfer gemäß den §§ 268 bis 276 UGB auszuführen hat, wie die eigentliche Prüfungshandlung im Rahmen der Prüfung, die Einholung von Auskünften, die Berichterstattung, die Redepflicht und die Erteilung des Bestätigungsvermerks.[39]
Ferner findet man die Forderung nach Gewissenhaftigkeit auch in § 62 Abs 2 WTGB.
Darüber hinaus verlangt § 1299 ABGB, dass der Abschlussprüfer seine Leistung so erbringt, wie man es von einem Fachmann mit durchschnittlichem Können dieses Gebietes erwarten kann.[40] Außerdem hat der Abschlussprüfer sein fachliches Wissen und seine Erfahrungen so einzusetzen, dass die Abschlussprüfung ihren Funktionen gerecht wird.[41]

Der Abschlussprüfer und seine Gehilfen müssen ihre Tätigkeit nach bestem Wissen und Gewissen entsprechend dem Zweck des jeweiligen Auftrags durchführen und alle für die Berufsausübung maßgebenden Gesetze und sonstigen anerkannten fachlichen Regeln, wie zum Beispiel Fachgutachten, Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung (GoB) und Grundsätze ordnungsgemäßer Abschlussprüfung (GoA), beachten.

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung sind ein System überindividueller Normen, um das Verhalten des Abschlussprüfers zu steuern. Darin werden die Auftragsannahme und sämtliche Teilprozesse der Prüfung geregelt.
Die GoA substantiieren die Sorgfaltspflichten des Abschlussprüfers.

---

[37] Vgl. Doralt (2005): Haftung der Abschlussprüfer, S.77

[38] Vgl. Haberl (2000): Die Haftung des Wirtschaftsprüfers als gesetzlicher Abschlussprüfer, S.1

[39] Vgl. Straube (2000): Kommentar zum Handelsgesetzbuch mit einschlägigen Rechtsvorschriften in zwei Bänden, 2. Band, S.1064

[40] Vgl. Haberl (2000): Die Haftung des Wirtschaftsprüfers als gesetzlicher Abschlussprüfer, S.1

[41] Vgl. Nowotny / Sterl / Zehetner / Gelter (1998): Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 1998, S.129

Beispielsweise wird er darin dazu verpflichtet, Art und Umfang der Prüfungshandlung zu bestimmen, eine Planung in zeitlicher, personeller und fachlicher Hinsicht aufzustellen, und die Prüfungshandlungen und Ergebnisse zu dokumentieren.

Der Abschlussprüfer muss seine Tätigkeit so organisieren, dass eine sachgerechte Berufsausübung gewährleistet ist.[42] Außerdem hat sich der Abschlussprüfer auf eine sachliche Beurteilung zu beschränken und muss auf gefühlsmäßige Wertungen verzichten.[43]

3.1.2. Unabhängigkeit und Unbefangenheit

Die Unabhängigkeit und Unbefangenheit gehören zu den wichtigsten Grundsätzen für die Berufsausübung des Abschlussprüfers.[44]

Die Unabhängigkeit dient als eine der wesentlichsten Grundlagen für die Glaubwürdigkeit der veröffentlichten Finanzinformationen.[45]

Unter Unbefangenheit versteht man, dass der Abschlussprüfer seine Entscheidungen und Urteile frei von Einflüssen, Bindungen und Rücksichten trifft, unabhängig davon ob sie persönlicher, wirtschaftlicher oder rechtlicher Natur sind.

Besteht die berechtigte Sorge, dass der Abschlussprüfer befangen ist, muss dieser den Auftrag ablehnen.[46]

---

[42] Vgl. Haberl (2005): Die Haftung des Wirtschaftsprüfers als gesetzlicher Abschlussprüfer, S.3

[43] Vgl. Felder (1997): Die Haftung des Wirtschaftsprüfers – ein Vergleich zwischen Großbritannien und Österreich, S.17

[44] Vgl. Haberl (2005): Die Haftung des Wirtschaftsprüfers als gesetzlicher Abschlussprüfer, S.9

[45] Vgl. Reitsamer (2003): Zur Verantwortlichkeit des Abschlussprüfers in rechtsvergleichender Perspektive: Österreich – Deutschland, S.42

[46] Vgl. Haberl (2005): Die Haftung des Wirtschaftsprüfers als gesetzlicher Abschlussprüfer, S.9

Gemäß § 88 Abs 2 WTGB ist der Abschlussprüfer dazu verpflichtet, Prüfungs- oder Sachverständigenaufträge abzulehnen, wenn

- er von dem zu Prüfenden oder dem Auftraggeber oder, falls der Auftraggeber ein Dritter ist, auch von diesem persönlich und wirtschaftlich nicht unabhängig ist oder
- einer der Beteiligten mittelbaren oder unmittelbaren Einfluss auf die Führung der Geschäfte des anderen hat oder
- Ausschließungsgründe im Sinne des § 20 Jurisdiktionsnorm[47] vorliegen oder
- Befangenheitsgründe im Sinne des § 19 Z 2 der Jurisdiktionsnorm[48] vorliegen oder
- er als Prüfer tätig werden soll und er selbst die zu prüfenden Bücher geführt oder den zu prüfenden Abschluss erstellt hat.[49]

Eine lediglich beratende Mitwirkung bei der Erstellung des Jahresabschlusses stellt jedoch keinen Ausschließungsgrund dar.

Nimmt der Abschlussprüfer einen Prüfungsauftrag an, so ist er verpflichtet zu überprüfen ob ein Dritter die begründete Sorge haben kann, dass der Abschlussprüfer gegenüber der zu prüfenden Gesellschaft befangen ist. Es zählt hierbei alleine die Möglichkeit der Befangenheit und nicht die tatsächliche Abhängigkeit.

Auch § 4 der Allgemeinen Auftragsbedingungen für Abschlussprüfungen (AAB) regelt eine unabhängige und unbefangene Prüfung. Des Weiteren regeln §§ 270 Abs 3, 4 und 271 Abs 2 und 3 UGB mit expliziten Vorschriften die Unabhängigkeit und Unbefangenheit des Abschlussprüfers.
Die Aufsicht der Einhaltung dieser Vorschriften und Pflichten obliegt der Berufsaufsicht durch das Institut der Wirtschaftsprüfer und der Berufsgerichtsbarkeit.[50]

---

[47] Gesetz vom 1. August 1895, über die Ausübung der Gerichtsbarkeit und die Zuständigkeit der ordentlichen Gerichte in bürgerlichen Rechtssachen (Jurisdiktionsnorm - JN). StF: RGBl. Nr. 111/1895, idF BGBl. I Nr. 103/2006

[48] Gesetz vom 1. August 1895, über die Ausübung der Gerichtsbarkeit und die Zuständigkeit der ordentlichen Gerichte in bürgerlichen Rechtssachen (Jurisdiktionsnorm - JN). StF: RGBl. Nr. 111/1895, idF BGBl. I Nr. 103/2006

[49] Bundesgesetz über die Wirtschaftstreuhandberufe, BGBl. I Nr. 58/1999, § 82 (2)

[50] Vgl. Haberl (2005): Die Haftung des Wirtschaftsprüfers als gesetzlicher Abschlussprüfer, S.11

In der Praxis ist die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers aber nicht immer möglich. Das offensichtlichste Beispiel sind die Einflüsse vom und Bindung zum Klienten.
Handelt es sich nämlich um Prüfungsaufträge mit einem beachtlichen Honorar, ist es kaum möglich, dass nicht auf die Wünsche des zu prüfenden Objekts Rücksicht genommen wird. Oftmals entstehen darüber hinaus auch persönliche Bindungen.[51]

3.1.3. Unparteilichkeit

Unparteilichkeit bedeutet, dass der Abschlussprüfer streng objektiv, nach sachlichen Gesichtspunkten, ohne Bevorzugung einzelner Beteiligter und frei von Weisungen der Gesellschaft oder Dritter, im Interesse der Gesellschaft, der Gläubiger und der Allgemeinheit, verfährt.[52]
Gemäß § 275 Abs 1 UGB ist der Abschlussprüfer verpflichtet unparteiisch zu prüfen. Der Abschlussprüfer muss imstande sein, ein objektives Urteil über die Gesetzmäßigkeit des geprüften Jahresabschlusses zu fällen.
Um unparteilich zu Handeln, muss der Abschlussprüfer spezifische und individuelle Interessen hinten anstellen und sich nur der gesetzlichen Aufgabenstellung widmen.[53]
Er darf keine wesentlichen Tatbestände verschweigen und keine einseitigen Feststellungen treffen.
Darüber hinaus muss der Abschlussprüfer sowohl die Interessen seines Auftraggebers beachten, als auch eventuell widersprüchliche Interessen der Gläubiger, Aktionäre, Mitarbeiter und letztendlich auch die der Allgemeinheit, denen auch an einer ordnungsgemäßen Prüfung gelegen ist, berücksichtigen.[54]
Der Abschlussprüfer muss die Prüfung sachlich und objektiv ausführen und darf nicht zum Vor- oder Nachteil von einzelnen Beteiligten handeln.[55]

---

[51] Vgl. Haberl (2005): Die Haftung des Wirtschaftsprüfers als gesetzlicher Abschlussprüfer, S.11

[52] Vgl. Straube (2000): Kommentar zum Handelsgesetzbuch mit einschlägigen Rechtsvorschriften in zwei Bänden, 2. Band, S.1065

[53] Vgl. Reitsamer (2003): Zur Verantwortlichkeit des Abschlussprüfers in rechtsvergleichender Perspektive: Österreich – Deutschland, S.41

[54] Vgl. Haberl (2005): Die Haftung des Wirtschaftsprüfers als gesetzlicher Abschlussprüfer, S.12

[55] Vgl. Schlieper (2002): Die Haftung des Abschlussprüfers in Österreich und im internationalen Vergleich, S.23

Nennenswert ist in diesem Zusammenhang auch der Unterschied zwischen Unparteilichkeit und Unbefangenheit. Die Unparteilichkeit stellt ein Verhaltensgebot dar, während hingegen die Befangenheit des Abschlussprüfers ein Bestellungshindernis ist.[56]

3.1.4. Eigenverantwortlichkeit

Die Eigenverantwortlichkeit ist ein Berufsgrundsatz, der verhindern soll, dass der Abschlussprüfer die Verantwortung für seine Tätigkeit auf andere Personen abwälzt. Die Pflicht zur Eigenverantwortlichkeit entsteht unverzüglich mit der Annahme des Prüfungsauftrages.[57]
Der Abschlussprüfer ist dazu verpflichtet, sein Urteil selbst zu bilden und dadurch Entscheidungen zu treffen, für die er dann gegebenenfalls verantwortlich gemacht werden kann. Damit der Abschlussprüfer eigenverantwortlich arbeiten kann, darf er keiner ihn verpflichtenden fachlichen Weisung unterliegen. Dies impliziert jedoch nicht, dass der Abschlussprüfer alle Tätigkeiten selbst ausüben muss. Er kann durchaus auf fachlich kompetente und zuverlässige Mitarbeiter und sonstige Gehilfen zurückgreifen.
Diese muss der Abschlussprüfer allerdings sorgfältig auswählen, da er für die Tätigkeit seiner Mitarbeiter und Gehilfen selbst verantwortlich ist.[58]
Ferner muss der Abschlussprüfer bestimmte Tätigkeiten, wie die Unterzeichnung von Bestätigungsvermerken, selbst ausführen.

Die Eigenverantwortlichkeit bezieht sich auch auf die Übernahme von Arbeitsergebnissen Dritter. Diese müssen einer kritischen Prüfung unterzogen werden, insbesondere in Bezug auf ihre fachliche und persönliche Eignung.
Die Arbeitsergebnisse inländischer Berufskollegen kann der Abschlussprüfer im Rahmen einer Konzernabschlussprüfung ohne weiteres übernehmen. Es bedarf hier keiner weiteren Prüfungshandlung, es sei denn, es existieren negative Anhaltspunkte.[59]

---

[56] Vgl. Lirk (2005): Die Haftung des Abschlussprüfers nach § 275 Abs. 2 HGB unter Prüfung der Verfassungsmäßigkeit der Haftungsbeschränkung, S.18

[57] Vgl. Haberl (2005): Die Haftung des Wirtschaftsprüfers als gesetzlicher Abschlussprüfer, S.14

[58] V gl. Lirk (2005): Die Haftung des Abschlussprüfers nach § 275 Abs. 2 HGB unter Prüfung der Verfassungsmäßigkeit der Haftungsbeschränkung, S.18

Nicht eigenverantwortlich handelt der Abschlussprüfer, wenn er bei einem anderen Abschlussprüfer angestellt ist und er an fachliche Weisungen gebunden ist.

3.1.5. Verschwiegenheit

Der Grundsatz der Verschwiegenheit bildet den Grundstock für das Vertrauen, welches die Öffentlichkeit dem Abschlussprüfer entgegenbringt. Die Pflicht zur Verschwiegenheit ist für den Abschlussprüfer in den §§ 275 Abs 1 und 3 UGB, 91 WTGB und 9 Allgemeine Auftragsbedingungen für Wirtschaftstreuhänder (AAB) geregelt.[60]
Gemäß § 275 Abs 1 UGB sind der Abschlussprüfer und seine Gehilfen zur Verschwiegenheit verpflichtet und dürfen deshalb Geschäfts- und Betriebsgeheimnisse, die ihnen bei ihrer Berufsausübung bekannt geworden sind, nicht unerlaubt verwerten.[61]

Ein Geheimnis ist eine Tatsache, welche nicht offenkundig ist bzw. nicht jedermann bekannt und zugänglich ist. Alle Wahrnehmungen, die nach dem tatsächlichen oder mutmaßlichen Willen der zu prüfenden Gesellschaft Dritten gegenüber nicht offen gelegt werden sollen, unterliegen der Verschwiegenheitspflicht.
Des Weiteren ist alles, was nach offensichtlichen Gesichtspunkten einer Geheimhaltung bedarf und nicht offenkundig und allgemein bekannt ist, als Geheimnis zu behandeln.[62]

Die Offenlegung der unternehmensinternen Geheimnisse dem Prüfer gegenüber bedeutet ein großes Risiko für die Gesellschaft und sie wird den Prüfer von allen wichtigen Aspekten und Informationen nur dann in Kenntnis setzten, wenn sie sich seiner Vertraulichkeit sicher sein kann.[63]

---

[59] Vgl. Haberl (2005): Die Haftung des Wirtschaftsprüfers als gesetzlicher Abschlussprüfer, S.14

[60] Vgl. Haberl (2005): Die Haftung des Wirtschaftsprüfers als gesetzlicher Abschlussprüfer, S.15

[61] Vgl. Liebscher (1998): Der Abschlussprüfer, S.27

[62] Vgl. Reitsamer (2003): Zur Verantwortlichkeit des Abschlussprüfers in rechtsvergleichender Perspektive: Österreich – Deutschland, S.45

[63] Vgl. Heukamp (2000): Abschlussprüfer und Haftung, S.204

Der Abschlussprüfer und seine Mitarbeiter sind verpflichtet die Verschwiegenheit gegenüber jedermann, auch gegenüber Verwaltungsbehörden, einzuhalten. Dies gilt auch für sämtlich Arbeitspapiere und Aufzeichnungen des Abschlussprüfers.[64]

Ferner besteht die Verschwiegenheitspflicht gemäß § 275 Abs 4 UGB bei einer Prüfungsgesellschaft auch gegenüber dem Aufsichtsrat der Prüfungsgesellschaft und dessen Mitgliedern.[65] Allerdings gibt es gegenüber dem Aufsichtsrat und den gesetzlichen Vertretern der Gesellschaft bestimmte Informationspflichten im Rahmen der Redepflicht.[66]

Grundsätzlich unterliegt der Schweigepflicht alles, was der Abschlussprüfer bei seiner Tätigkeit erfahren hat bzw. ihm anvertraut wurde.[67] Auch Kenntnisse die für den Abschlussprüfer selbst einen finanziellen Vorteil bringen könnten, darf er nicht verwenden.
Die Verschwiegenheitspflicht gilt auch gegenüber Berufskollegen und ist zeitlich nicht begrenzt. Auch der Tod des Auftraggebers, die Beendigung eines Mandates oder ein beruflicher Wechsel des Abschlussprüfers beenden die Pflicht zur Verschwiegenheit nicht.[68]
Gemäß § 91 Abs 1 WTGB gilt die Verschwiegenheitspflicht selbst dann, wenn die betreffenden Tatsachen bzw. Informationen anderen Personen zugänglich sind.[69]
Jedermann zugängliche Tatsachen sind aber von der Verschwiegenheitspflicht ausgenommen. Diesbezüglich handelt es sich zum Beispiel um Angaben, die im Handelsregister nachschlagbar sind.[70]

Im Falle, dass der Abschlussprüfer die Geschäfts- oder Betriebsgeheimnisse unbedingt preisgeben muss, um seine eigenen schutzwürdigen Rechte zu wahren, ist die Pflicht zur Verschwiegenheit aufgehoben. Hierbei darf der Abschlussprüfer aber nur Informationen offen legen die zur Wahrung seiner Interessen dienen.
Falls es zu einem Regress- oder Strafverfahren kommt, ist der Abschlussprüfer dem Berufshaftpflichtversicherer gegenüber zur Auskunft verpflichtet.

---

[64] Vgl. Haberl (2005): Die Haftung des Wirtschaftsprüfers als gesetzlicher Abschlussprüfer, S.15

[65] Vgl. Liebscher (1998): Der Abschlussprüfer, S.27

[66] Vgl. Doralt (2005): Haftung der Abschlussprüfer, S.76

[67] Vgl. Haberl (2005): Die Haftung des Wirtschaftsprüfers als gesetzlicher Abschlussprüfer, S.15

[68] Vgl. Haberl (2005): Die Haftung des Wirtschaftsprüfers als gesetzlicher Abschlussprüfer, S.16

[69] Vgl. Doralt (2005): Haftung der Abschlussprüfer, S.75

[70] Vgl. Reitsamer (2003): Zur Verantwortlichkeit des Abschlussprüfers in rechtsvergleichender Perspektive: Österreich – Deutschland, S.46

Ferner kann der Auftraggeber den Abschlussprüfer von der Verschwiegenheitspflicht entbinden. Allerdings darf der Abschlussprüfer auch hier unvorteilhafte Tatsachen nicht rücksichtslos preisgeben.[71]

3.1.6. Verwertungsverbot

Dem Abschlussprüfer ist es verboten Betriebs- oder Geschäftsgeheimnisse, die er bei seiner Tätigkeit erfahren hat, zu verwerten.[72]
Das Verbot der Verwertung besteht unabhängig von der Verwertungspflicht.
Verwertung bezeichnet in diesem Zusammenhang ein Verhalten welches getätigt wird, das eine Nutzung des Geheimnisses mit dem Hintergrund sich oder einen Dritten unrechtmäßig zu bereichern, zum Gegenstand hat.
§ 275 Abs 1 UGB normiert explizit das Verbot Geschäfts- oder Betriebsgeheimnisse zu verwerten.[73] Dieser Paragraph zwingt aber nicht zur Annahme, dass die Verwendung zu eigenen Zwecken einen Vermögensvorteil für den Abschlussprüfer oder einen Dritten bedingt. Es würde auch genügen, dass der Abschlussprüfer in reiner Schädigungsabsicht Geschäfts- und Betriebsgeheimnisse verwertet und die Vermögensvermehrung nur eine periphere Folge ist. Die reine Vermögensvermehrung stellt somit keine Voraussetzung für den Verwertungsbegriff dar.[74]

Dem Verwertungsverbot unterliegen alle Tatsachen, die mit dem Betrieb des Unternehmens zusammenhängen.[75]
Das Verwertungsverbot soll die Sicherung der Geheimnissphäre des Unternehmens gewährleisten und somit eine Schädigung der Gesellschaft verhindern.[76]

---

[71] Vgl. Haberl (2005): Die Haftung des Wirtschaftsprüfers als gesetzlicher Abschlussprüfer, S.16

[72] Vgl. Rüchardt (1995): Qualitätsmanagement, S.38

[73] Vgl. Reitsamer (2003): Zur Verantwortlichkeit des Abschlussprüfers in rechtsvergleichender Perspektive: Österreich – Deutschland, S.50

[74] Vgl. Heukamp (2000): Abschlussprüfer und Haftung, S.220

[75] Vgl. Heukamp (2000): Abschlussprüfer und Haftung, S.219

[76] Vgl. Reitsamer (2003): Zur Verantwortlichkeit des Abschlussprüfers in rechtsvergleichender Perspektive: Österreich – Deutschland, S.50

3.2. Schadenersatz Prüfschema der Berufsgrundsatzverletzung

Grundsätzlich ist die Haftung des Abschlussprüfers nach dem allgemeinen Schadenersatz Prüfschema festzustellen. Hierbei wird die Haftung des Abschlussprüfers nach den allgemeinen Grundsätzen der Verschuldenshaftung der §§ 1295 ff ABGB beurteilt.

Die Voraussetzungen für allfällige Haftungsansprüche sind der Eintritt eines Vermögensschadens bei der Gesellschaft oder einem verbundenen Unternehmen, sowie Kausalität zwischen Pflichtverletzung und Schadenseintritt, als auch ein rechtswidriges und schuldhaftes Verhalten des Abschlussprüfers gem. § 275 Abs 1 UGB.[77]

Die Zurechenbarkeit des Schadens wird einerseits durch die Äquivalenztheorie und andererseits durch die Adäquanz begrenzt. Gemäß den allgemeinen schadenersatzrechtlichen Regelungen liegt die Beweislast für Schäden, adäquate Verursachung und die Umstände, welche die Rechtswidrigkeit begründen, beim Geschädigten.
Allerdings gibt es nach dem Gesetz beim vertraglichen Schadenersatzanspruch eine Erleichterung für den Geschädigten. Die geschädigte Gesellschaft muss zwar den entstandenen Schaden und das kausale Verfehlen des Abschlussprüfers nachweisen, der Abschlussprüfer aber muss beweisen, dass ihn kein Verschulden trifft.

Bei der Haftung gegenüber Dritten resultiert die Beweislastumkehr beim Verschulden aus dem § 1298 ABGB.[78]

[77] Vgl. Eisl (2003): Die Dritthaftung des Abschlussprüfers in Österreich, S.17

[78] Vgl. Liebscher (1998): Der Abschlussprüfer, S.79

3.2.1. Schaden

Um einen Schadenersatzanspruch auszulösen, erfordert es einen Schaden bei der geprüften Gesellschaft. Die Grundlage für einen Anspruch auf Schadenersatz ist, dass der Schaden dem Schädiger zurechenbar ist und seine rechtswidrige Tat somit für den Schaden in adäquater Weise kausal ist.[79]

Unter Schaden versteht man jeden Nachteil, der jemandem am Vermögen, an Rechten oder an einer Person zugefügt worden ist.[80]
Grundsätzlich unterscheidet man zwischen Vermögensschäden und immateriellen Schäden.
Der Vermögensschaden stellt eine messbare Verminderung des Vermögens dar.[81]
Die möglichen Schäden stellen stets reine Vermögensschäden dar.[82]
Ein Vermögensschaden kann dadurch entstehen, indem der Abschlussprüfer einen Jahresabschluss bestätigt, welcher einen Gewinn ausweist, in Wahrheit aber einen Verlust hätte ausweisen müssen. Daraufhin werden unwiederbringliche Ausschüttungen getätigt.

Ein Vermögensschaden kann auch dadurch entstehen, dass der Prüfer die Erteilung des Bestätigungsvermerks verweigert und dadurch der Gesellschaft keine Kredite gewährt werden. Dritte könnten Vermögensschäden erleiden, indem sie aufgrund des bestätigten Jahresabschluss Investitionen tätigen oder Darlehen bewilligen.[83]

---

[79] Vgl. Liebscher (1998): Der Abschlussprüfer, S.79

[80] Vgl. Reitsamer (2003): Zur Verantwortlichkeit des Abschlussprüfers in rechtsvergleichender Perspektive: Österreich – Deutschland, S.64

[81] Vgl. Lirk (2005): Die Haftung des Abschlussprüfers nach § 275 Abs. 2 HGB unter Prüfung der Verfassungsmäßigkeit der Haftungsbeschränkung, S.39

[82] Vgl. Doralt (2004): Abschlussprüferhaftung, S.72

[83] Vgl. Reitsamer (2003): Zur Verantwortlichkeit des Abschlussprüfers in rechtsvergleichender Perspektive: Österreich – Deutschland, S.64

Grundlage für die Ersatzpflicht des Abschlussprüfers ist der Vermögensschaden seitens der Gesellschaft, welcher durch die Pflichtverletzung des Prüfers verursacht wurde.[84]
Die Gesellschaft muss einen tatsächlichen Vermögensschaden, sprich einen Nachteil an geldwerten Gütern, erlitten haben. Hierbei muss zusätzlich zwingend die Kausalität zwischen der Pflichtverletzung des Abschlussprüfers und dem Vermögensschaden festgestellt werden.[85]

3.2.2. Verschulden

§ 275 Abs 1 UGB verpflichtet den Abschlussprüfer bei vorsätzlicher und fahrlässiger Pflichtverletzung zum Schadenersatz.[86]
Die Pflichtverletzung des Abschlussprüfers muss schuldhaft sein, also entweder fahrlässig oder vorsätzlich, da die Haftung immer auf dem Verschuldensprinzip gem. § 1295 ABGB beruht. Das heißt, dass das Verhalten des Abschlussprüfers sowohl rechtswidrig sein, als auch die Schuld des Abschlussprüfers vorliegen muss.[87]

Der Rechtswidrigkeitsprüfung ist die Verschuldensprüfung vorgelagert, da ein Verschulden nur bei gesetzes- oder vertragswidrigem Handeln vorliegen kann.[88]

Laut allgemeiner Definition handelt fahrlässig, wer die gehörige Aufmerksamkeit oder den gehörigen Fleiß außer Acht lässt.
Wer auffallend sorglos handelt, handelt grob fahrlässig. Mit anderen Worten, grob fahrlässig handelt jemand, wenn die Sorgfaltswidrigkeit so schwer ist, dass sie einem ordentlichen Menschen in dieser Situation keinesfalls unterläuft.
Im Gegenzug dazu handelt jemand leicht fahrlässig, wenn die Sorgfaltswidrigkeit auch einem sorgfältigen Menschen gelegentlich unterlaufen kann.[89]

---

[84] Vgl. Eisl (2003): Die Dritthaftung des Abschlussprüfers in Österreich, S.17

[85] Vgl. Schlieper (2002): Die Haftung des Abschlussprüfers in Österreich und im internationalen Vergleich, S.31

[86] Vgl. Reitsamer (2003): Zur Verantwortlichkeit des Abschlussprüfers in rechtsvergleichender Perspektive: Österreich – Deutschland, S.66

[87] Vgl. Schlieper (2003): Die Haftung des Abschlussprüfers in Österreich und im internationalen Vergleich, S.29

[88] Vgl. Haberl (2005): Die Haftung des Wirtschaftsprüfers als gesetzlicher Abschlussprüfer, S.38

[89] Vgl. Doralt (2005): Haftung der Abschlussprüfer, S.89

Im Falle der Fahrlässigkeit, handelt der Abschlussprüfer also ohne die beruflich erforderliche Sorgfalt, welche ein fachlich qualifizierter und gewissenhafter Prüfer anwenden würde.
Bei der nötigen Sorgfalt wird ein objektiver Maßstab herangezogen, sie wird nicht an den individuellen Fähigkeiten, Kenntnissen und Erfahrungen des einzelnen Prüfers gemessen.[90] Aufgrund der Sachverständigenhaftung gem. § 1299 ABGB wird beim Abschlussprüfer ein sehr hohes Maß an Kenntnis und Aufmerksamkeit vorausgesetzt.[91]
Ferner ist der Abschlussprüfer zur ständigen Weiterbildung seines Wissensstandes verpflichtet.[92]

Ein Sorgfaltspflichtverstoß wäre zum Beispiel, wenn der Abschlussprüfer die Saldenbestätigung fehlerhaft auditiert oder wichtige Prüfungshandlungen vernachlässigt bzw. sie nicht so ausführt, wie es für eine sorgfältige Prüfung notwendig wäre.[93]

Die Unterscheidung zwischen grober und leichter Fahrlässigkeit ist von Bedeutung, da die Haftungshöchstgrenze bei grober Fahrlässigkeit fünf Mal so hoch ist, wie bei leichter Fahrlässigkeit.[94]
Im Falle, dass der Abschlussprüfer das geprüfte Unternehmen vorsätzlich schädigt, greifen die Haftungshöchstgrenzen des § 275 UGB nicht, was bedeutet, dass der Abschlussprüfer unbegrenzt haftet.
Vorsatz liegt vor, wenn der Täter den schädlichen Erfolg voraussah und diesen Erfolg auch billigte. Dabei muss dem Schädiger auch die Rechtswidrigkeit seiner Handlung bewusst sein.

Für die Haftungsbegründung ist es erforderlich, dass sich der Vorsatz nicht nur auf die Verletzung der vertraglichen Prüfpflichten bezieht, sondern auch auf den Eintritt eines Schadens, wodurch die Folgen der Vorsatzhaftung aktiviert werden.[95]
Aus diesem Grund ist es von entscheidender Bedeutung wann von Vorsatz auszugehen ist.[96]

---

[90] Vgl. Krejci (1998): Privatrecht, S.134

[91] Vgl. Pöttinger (2003): Haftung des Abschlussprüfers, S.20

[92] Vgl. Haberl (2005): Die Haftung des Wirtschaftsprüfers als gesetzlicher Abschlussprüfer, S.40

[93] Vgl. Eisl (2003): Die Dritthaftung des Abschlussprüfers in Österreich, S.19

[94] Vgl. Doralt (2005): Haftung der Abschlussprüfer, S.90

[95] Vgl. Doralt (2005): Haftung der Abschlussprüfer, S.91

[96] Vgl. Schlieper (2002): Die Haftung des Abschlussprüfers in Österreich und im internationalen Vergleich, S.30

3.2.3. Kausalität

Der Abschlussprüfer ist gegenüber dem geprüften Unternehmen nur dann ersatzpflichtig, wenn dem Unternehmen durch die Pflichtverletzung des Abschlussprüfers ein Schaden entstanden ist.[97] Hierbei muss man überprüfen, ob das Verhalten des Abschlussprüfers den Schaden überhaupt verursacht hat, sprich kausal für den Schadenseintritt war.[98]

Die Prüfung der Kausalität wird grundsätzlich mit der conditio sine qua non – Theorie durchgeführt. Hierbei wird gefragt, ob der Schaden entfallen wäre, wenn der Abschlussprüfer die gegenständliche Handlung unterlassen hätte, bzw. im Fall einer Unterlassung, ob der Schaden bei Setzung der gebotenen Handlung entfallen wäre.[99]
Denkt man sich das Verhalten des Abschlussprüfers weg und wäre der Schadenseintritt dann unterblieben (Äquivalenztheorie), so liegt Kausalität vor.[100]

Der Abschlussprüfer muss den Zustand herstellen, der bestehen würde, wenn der zum Ersatz verpflichtende Umstand nicht eingetreten wäre.[101]

Laut der sine qua non – Theorie können Handlungen des Abschlussprüfers nur für die Schäden kausal sein, die bei einer ordnungsgemäßen Prüfung nicht entstanden wären.
Daher kann die Kausalität nur für Handlungen oder Unterlassungen angenommen werden, die im Rahmen der Prüfung geschehen.[102]
Ohne Kausalzusammenhang besteht keine Haftung für den Abschlussprüfer.[103]

Bei der Jahresabschlussprüfung ist eine Kausalbeziehung zur Haftungsbegründung nur gegeben, wenn der Abschlussprüfer eine Pflichtwidrigkeit begangen hat und diese im angemessenen Umfang mit dem Schaden in Verbindung gebracht werden kann.[104]

---

[97] Vgl. Haberl(2005): Die Haftung des Wirtschaftsprüfers als gesetzlicher Abschlussprüfer, S.43

[98] Vgl. Lirk (2005): Die Haftung des Abschlussprüfers nach § 275 Abs. 2 HGB unter Prüfung der Verfassungsmäßigkeit der Haftungsbeschränkung, S.41

[99] Vgl. Doralt (2005): Haftung der Abschlussprüfer, S.81

[100] Vgl. Pöttinger (2003): Haftung des Abschlussprüfers, S.23

[101] Vgl. Haberl(2005): Die Haftung des Wirtschaftsprüfers als gesetzlicher Abschlussprüfer, S.43

[102] Vgl. Doralt (2005): Haftung der Abschlussprüfer, S.81

[103] Vgl. Haberl (2005): Die Haftung des Wirtschaftsprüfers als gesetzlicher Abschlussprüfer, S.43

3.2.4. Rechtswidrigkeit

Grundsätzlich liegt Rechtswidrigkeit dann vor, wenn der Abschlussprüfer eine ihm obliegende Pflicht verletzt. Dies gilt sowohl für die Handlung des Prüfers, als auch für den Fall, dass der Abschlussprüfer eine Handlung unterlässt und somit ohne diese Handlung eine Pflichtverletzung vorliegen würde.[105]

Unter anderem ist somit ein rechtswidriges Handeln seitens des Abschlussprüfers gegeben, wenn er gegen die ihm obliegenden Pflichten im Sinne des § 27 Abs 1 UGB, wie Unparteilichkeit, Gewissenhaftigkeit, Verschwiegenheit, Verbot der Verwertung von Geschäfts- und Betriebsgeheimnissen verstößt.
Natürlich verletzt der Abschlussprüfer auch seine Pflicht, wenn er einen falschen Bestätigungsvermerk erteilt oder einen fehlerhaften Prüfungsbericht erstellt.[106]

In Zusammenhang mit der Rechtswidrigkeit ist auch der Fall des rechtmäßigen Alternativverhaltens zu nennen. Dieser liegt vor, wenn der Abschlussprüfer zwar rechtswidrig handelt, der verursachte Schaden aber auch dann eingetreten wäre, wenn der Abschlussprüfer rechtmäßig gehandelt hätte. In diesem Fall wird eine Haftung des Abschlussprüfers negiert.[107]

3.2.5. Adäquanz

Die Schadenersatzpflicht ist nur dann gerechtfertigt, wenn zwischen der Verhaltensweise des Abschlussprüfers und dem Eintritt des Schadens ein adäquater Ursachenzusammenhang besteht und die Verletzung schuldhaft und rechtswidrig hervorgerufen wurde.[108]
Das Verhalten des Abschlussprüfers ist erst dann ursächlich, wenn es nach dem gewöhnlichen Lauf der Dinge geeignet war, den Schaden herbeizuführen.[109]

---

[104] Vgl. Lirk (2005): Die Haftung des Abschlussprüfers nach § 275 Abs. 2 HGB unter Prüfung der Verfassungsmäßigkeit der Haftungsbeschränkung, S.42

[105] Vgl. Pöttinger (2005): Haftung des Abschlussprüfers, S.23

[106] Vgl. Lirk (2005): Die Haftung des Abschlussprüfers nach § 275 Abs. 2 HGB unter Prüfung der Verfassungsmäßigkeit der Haftungsbeschränkung, S.45

[107] Vgl. Liebscher (1998): Der Abschlussprüfer, S.79

[108] Vgl. Haberl (2005): Die Haftung des Wirtschaftsprüfers als gesetzlicher Abschlussprüfer, S.43

Anders gesagt, muss der Schaden nach der Adäquanztheorie eine nicht völlig der Lebenswahrscheinlichkeit widersprechende Folge der Handlung gewesen sein.[110]
Nur Handlungen, die nach höchstem Erfahrungswissen geeignet waren den Eintritt des Schadens zu begünstigen, sind als haftungsbegründend anzusehen.[111]

Demnach kann der Abschlussprüfer nicht für jeden Schaden in Anspruch genommen werden, sondern nur für den Schaden, mit dem abstrakt nach dem gewöhnlichen Lauf der Dinge gerechnet werden muss. Entstand der Schaden nur durch eine außergewöhnliche Verkettung von Umständen, ist die Haftung des Abschlussprüfers zu verneinen.[112]

Im Falle, dass zwei Ereignisse den Schaden verursacht haben, so sind beide für den Schaden ursächlich geworden. Sofern die Kausalität nicht festgestellt werden kann, ist die Haftung des Abschlussprüfers dafür zu negieren. Es fehlt die Ursächlichkeit, wenn der Schaden ohne Mitwirkung des Abschlussprüfers entstanden wäre.[113]

---

[109] Vgl. Lirk (2005): Die Haftung des Abschlussprüfers nach § 275 Abs. 2 HGB unter Prüfung der Verfassungsmäßigkeit der Haftungsbeschränkung, S.44

[110] Vgl. Liebscher (1998): Der Abschlussprüfer, S.79

[111] Vgl. Doralt (2005): Haftung der Abschlussprüfer, S.80

[112] Vgl. Lirk (2005): Die Haftung des Abschlussprüfers nach § 275 Abs. 2 HGB unter Prüfung der Verfassungsmäßigkeit der Haftungsbeschränkung, S.44

[113] Vgl. Haberl (2005): Die Haftung des Wirtschaftsprüfers als gesetzlicher Abschlussprüfer, S.43

4. Die Haftung des Abschlussprüfers in Abhängigkeit von den potentiellen Anspruchsberechtigten

Die Abschlussprüfung richtet sich an verschiedene Adressaten. Daraus ergeben sich im Falle eines durch den Abschlussprüfer verursachten Schadens verschiedene potentielle Anspruchsberechtigte, wie die geprüfte Gesellschaft, deren verbundene Unternehmen und vertragsexterne Dritte.[114]

Im Mittelpunkt der Festlegung des Pflichtkreises und die daraus resultierende Verantwortung des Abschlussprüfers steht § 275 UGB.[115] Besagter Paragraph beinhaltet die Pflichten des Abschlussprüfers und regelt zivilrechtliche Folgen ihrer Verletzung.[116]

4.1. Haftung des Abschlussprüfers gegenüber der Gesellschaft

Der interne Adressat der Abschlussprüfung ist die geprüfte Gesellschaft. Durch die Abschlussprüfung kommen die Organe der Gesellschaft ihren übertragenen Überwachungspflichten nach.

Gemäß § 275 UGB haftet der Abschlussprüfer nur für die vorsätzliche oder fahrlässige Verletzung seiner Pflichten. Hierzu gehören die gewissenhafte und unparteiische Prüfung als auch die Wahrung der Verschwiegenheit.

Die Haftung des Anschlussprüfers ergibt sich unmittelbar aus dem Auftragsvertrag, sodass § 275 UGB ihm gegenüber nur den Mindestumfang der Haftung festsetzt. [117]

---

[114] Vgl. Felder (1997): Die Haftung des Wirtschaftsprüfers – ein Vergleich zwischen Großbritannien und Österreich,S.38

[115] Vgl. Ukmar (1999): Die Redepflicht und erweiterte Haftung des Abschlussprüfers nach § 273 HGB im Lichte des § IRÄG 1997, S.102

[116] Vgl. Straube (2000): Kommentar zum Handelsgesetzbuch mit einschlägigen Rechtsvorschriften in zwei Bänden, 2. Band, S.1064

[117] Vgl. Liebscher (1998): Der Abschlussprüfer, S.50

Für die Haftung des Abschlussprüfers im Bereich der Pflichtprüfung hat § 275 UGB jedoch in mehrerer Hinsicht Bedeutung.
Erstens beinhaltet dieser verschiedene Beschränkungen der Haftung des Abschlussprüfers.[118]
Zweitens wird durch den § 275 UGB eine Mindesthaftung für den Abschlussprüfer festgelegt, die vertragliche weder beschränkt noch ausgeschlossen werden kann.
Im Gegenzug dazu ist eine vertragliche Ausweitung seiner Haftung jedoch möglich.[119]
Und Drittens begründet diese Regelung hinsichtlich der anderen in § 275 UGB genannten Personen ein gesetzliches Schuldverhältnis.[120]

4.1.1. Haftungsbegründung aufgrund einer Berufsgrundsatzverletzung

Verletzt der Abschlussprüfer nun eine ihm obliegende Pflicht im Sinne des § 275 UGB Abs 1, wie Unparteilichkeit, Gewissenhaftigkeit, Verschwiegenheit, Verbot der Verwertung von Geschäfts- und Betriebsgeheimnissen, kann der geprüften Gesellschaft dadurch ein Schaden entstehen, wodurch sie zum potentiellen Anspruchsteller wird.[121]

4.1.1.1. Verbot der Verwertung von Geschäftsgeheimnissen und Verschwiegenheit

Gem. § 91 WTGB und § 275 UGB unterliegt der Abschlussprüfer sowohl einer strengen Verschwiegenheitspflicht als auch einem Verwertungsverbot.
Da die Gesellschaft dem Abschlussprüfer Einsicht in ihre Bücher und Schriften zu geben hat, um eine sorgfältige Prüfung zu gewähren, kommen der Verschwiegenheitspflicht und dem Verwertungsverbot eine große Bedeutung zu.

---

[118] Vgl. Pöttinger (2003): Haftung des Abschlussprüfers, S.45

[119] Vgl. Liebscher (1998): Der Abschlussprüfer, S.50

[120] Vgl. Pöttinger (2003): Haftung des Abschlussprüfers, S.45

[121] Vgl. Pöttinger (2003): Haftung des Abschlussprüfers, S.45

Eine fahrlässige oder vorsätzliche Verletzung des Verwertungsverbotes und der Verschwiegenheitspflicht des Abschlussprüfers kann nur die Haftung gegenüber der geprüften Gesellschaft bedingen, ohne dass hierbei die für § 275 Abs 2 UGB bestehenden Haftungsgrenzen Anwendung finden.

Im Falle, dass noch kein Schaden eingetreten ist, hat die Gesellschaft einen Unterlassungsanspruch gegenüber dem Abschlussprüfer.

Im Rahmen der Redepflicht gibt es allerdings Ausnahmen von der Verschwiegenheitspflicht gegenüber den Vertretern der geprüften Gesellschaft.[122]

Gem. § 122 Strafgesetzbuch (StGB) haftet der Abschlussprüfer dann, wenn er ein „Geschäfts- oder Betriebsgeheimnis offenbart oder verwertet, das ihm bei seiner Tätigkeit in Durchführung einer durch Gesetz oder behördlichen Auftrag vorgeschriebenen Aufsicht, Überprüfung oder Erhebung anvertraut oder zugänglich geworden ist."
Bei Fahrlässigkeit wird diese Straftat mit einer Freiheitsstrafe von bis zu sechs Monaten oder mit einer Geldstrafe von bis zu 360 Tagessätzen bestraft. Im Falle des Vorsatzes ist mit einer Freiheitsstrafe von einem Jahr oder mit einer Geldstrafe von 360 Tagessätzen zu rechnen. Eine strafrechtliche Verfolgung des Abschlussprüfers ist nur durch eine Anzeige des Geschädigten auszuüben.[123]

4.1.1.2. Gewissenhafte Prüfung

Gem. § 275 Abs 1 UGB ist der Abschlussprüfer zur gewissenhaften Prüfung verpflichtet.[124] Der Prüfer muss nach bestem Wissen und Können die Erreichung des Zwecks der Prüfung sicherstellen. Sein Wissen und Können ist allerdings nicht nach einem subjektiven Maßstab sondern nach den für Sachverständigen geltenden objektiven Kriterien zu bewerten.[125]

---

[122] Vgl. Doralt (2004): Abschlussprüferhaftung, S.69

[123] Vgl. http://kommentare.rdb.at/kommentare/s/stgb/htdocs/index-stgb.html

[124] Vgl. Ukmar (1999): Die Redepflicht und erweiterte Haftung des Abschlussprüfers nach § 273 HGB im Lichte des § IRÄG 1997, S.110

[125] Vgl. Doralt (2004): Abschlussprüferhaftung, S.70

Ein fahrlässiger oder vorsätzlicher Verstoß gegen die Gewissenhaftigkeit kann somit laut § 275 UGB die Haftung des Abschlussprüfers gegenüber der geprüften Gesellschaft begründen, wodurch er zum Ersatz eines eventuell entstehenden Schadens verpflichtet ist.[126]

4.1.2. Vertragliche Haftung

Die Erteilung des Prüfungsauftrages an den Abschlussprüfer erfolgt auf vertraglicher Basis. Dieser Vertrag ist nach herrschender Meinung ein Werkvertrag, indem die geprüfte Gesellschaft als Auftraggeber und der Abschlussprüfer als Auftragnehmer aufeinander treffen.[127]
In Ausübung seiner Tätigkeit ist der Abschlussprüfer als Sachverständiger zu sehen. Als Sachverständiger wird vom Abschlussprüfer, wie schon oben erwähnt, ein besonders hohes Maß an Kenntnis und Aufmerksamkeit erwartet.
Daher ist bei einem Verschulden zu prüfen, wie ein maßgerechter Sachverständiger in der Situation des Abschlussprüfers gehandelt hätte.[128]

Grundsätzlich haftet der Abschlussprüfer nach den allgemeinen Regeln der Verschuldenshaftung gemäß §§ 1295 ff ABGB und der Sachverständigenhaftung gem. § 1299 ABGB.[129] Die Hauptanspruchsgrundlage der Abschlussprüferhaftung ist aber § 275 UGB, der die Vertragshaftung aus dem Prüfervertrag überlagert.[130]

---

[126] Vgl. Ukmar (1999): Die Redepflicht und erweiterte Haftung des Abschlussprüfers nach § 273 HGB im Lichte des § IRÄG 1997, S.110

[127] Vgl. Koziol / Welser (1995): Grundriss des bürgerlichen Rechts, Band 1, 10. Auflage, S.472

[128] Vgl. Ukmar (1999): Die Redepflicht und erweiterte Haftung des Abschlussprüfers nach § 273 HGB im Lichte des § IRÄG 1997, S.112

[129] Vgl. Schlieper (2002): Die Haftung des Abschlussprüfers in Österreich und im internationalen Vergleich, S.39

[130] Vgl. Haberl (2000): Die Haftung des Wirtschaftsprüfers als gesetzlicher Abschlussprüfer, S. 51

Nachdem dem Prüfungsauftrag ein Werkvertrag zugrunde liegt, ist der Abschlussprüfer zur Herstellung des geschuldeten Werkerfolges verpflichtet und er hat darüber hinaus Schutzpflichten gegenüber den anderen schützenswerten Rechtsgütern des Vertragspartners.[131] Diese Schutzpflichten können durch eine mangelhafte Hauptleistung aber auch bei einer völlig sachgerechten Durchführung der Hauptleistung verletzt werden.[132]

Verstößt der Abschlussprüfer nun gegen die Bestimmungen des § 275 UGB, wurde die Pflichtverletzung vom Abschlussprüfer schuldhaft herbeigeführt und entstand bei der geprüften Gesellschaft ein kausaler Schaden, kann sich eine Haftung aus positiver Vertragsverletzung ergeben, die auch Schäden am Vermögen mit einschließt.[133]

Durch § 275 UGB wird eine gesetzliche Mindesthaftung geschaffen, da diese Haftung gem. § 275 Abs 4 UGB bei Pflichtprüfungen durch Vertrag weder ausgeschlossen noch beschränkt werden kann. [134]

Voraussetzung für die Haftung nach § 275 UGB ist eine vorsätzliche oder fahrlässige Pflichtverletzung des Abschlussprüfers. Gem. § 1299 ABGB unterliegt die Haftung des Abschlussprüfers dem verschärften Verschuldensmaßstab.

Ferner findet auf die vertraglichen Pflichten des Abschlussprüfers die Beweislastumkehr des § 1298 ABGB Anwendung. Diese ist aber nur in Bezug auf die Frage des Verschuldens erheblich, das Vorliegen grober oder leichter Fahrlässigkeit muss von der geschädigten Gesellschaft nachgewiesen werden.[135]

---

[131] Vgl. Schlieper (2002): Die Haftung des Abschlussprüfers in Österreich und im internationalen Vergleich, S.39

[132] Vgl. Reitsamer (2003): Zur Verantwortlichkeit des Abschlussprüfers in rechtsvergleichender Perspektive: Österreich – Deutschland, S.61

[133] Vgl. Lirk (2005): Die Haftung des Abschlussprüfers nach § 275 Abs. 2 HGB unter Prüfung der Verfassungsmäßigkeit der Haftungsbeschränkung, S.62

[134] Vgl. Haberl (2000): Die Haftung des Wirtschaftsprüfers als gesetzlicher Abschlussprüfer, S.53

[135] Vgl. Lirk (2005): Die Haftung des Abschlussprüfers nach § 275 Abs. 2 HGB unter Prüfung der Verfassungsmäßigkeit der Haftungsbeschränkung, S.64

4.1.3. Deliktische Haftung

Die deliktische Haftung des Abschlussprüfers ist vor allem dann von Bedeutung, wenn zwischen dem Geschädigten und dem Abschlussprüfer keine besondere vertragliche Beziehung besteht, also gegenüber vertragsfremden Dritten oder aber auch wenn kein wirksamer Vertrag mit der zu prüfenden Gesellschaft zustande gekommen ist.[136]
Somit wird eine deliktische Anspruchsgrundlage für die Haftung des Abschlussprüfers gegenüber der geprüften Gesellschaft nur selten in Betracht kommen, da ihr gegenüber meistens ein Vertragsverhältnis besteht.
Außerdem werden deliktische Ansprüche durch § 275 UGB modifiziert, da er den Bestimmungen des BGB als lex specialis vorgeht, wodurch deliktische Ansprüche daneben grundsätzlich ausgeschlossen sind.[137]

Unterschiede zwischen der vertraglichen und der deliktischen Haftung gibt es aufgrund allgemeiner bürgerlich-rechtlicher Prinzipien. Die Vertragshaftung besteht, wie schon eben erwähnt, in der Regel nur gegenüber Vertragspartnern und sie entsteht durch eine Verletzung der vertraglich konstituierten Verpflichtungen.
Die Deliktshaftung jedoch kommt aus einer Verletzung einer Verhaltenspflicht zustande, die gegenüber jedermann besteht.[138]

Bei der Deliktshaftung haftet der Schädiger grundsätzlich nur für rechtswidrige Eingriffe in absolut geschützte Rechte und Schutzgesetze wie zum Beispiel Leben, Gesundheit oder Eigentum. Wohingegen die Verletzung des bloßen Vermögens eines anderen grundsätzlich nicht rechtswidrig ist.[139] Essentiell bei der Deliktshaftung ist alleine die Vorhersehbarkeit und Vermeidung des normwidrigen Handelns.

---

[136] Vgl. Haberl (2000): Die Haftung des Wirtschaftsprüfers als gesetzlicher Abschlussprüfer, S. 61

[137] Vgl. Haberl (2000): Die Haftung des Wirtschaftsprüfers als gesetzlicher Abschlussprüfer, S. 61

[138] Vgl. Eisl (2003): Die Dritthaftung des Abschlussprüfers in Österreich, S.34

[139] Vgl. Pöttinger (2003): Haftung des Abschlussprüfers, S.14

Weiters unterscheidet sich die Deliktshaftung von der Vertragshaftung dadurch, dass bei einer deliktischen Haftung die Haftungsbeschränkungen wegfallen.[140]
Die maßgeblichen Vorschriften des Deliktrechtes für die Haftung des Abschlussprüfers werden jedoch später im Rahmen der Dritthaftung erläutert.

4.1.4. Vertragsähnliche und außervertragliche Haftung

Der Abschlussprüfer kann nach den Grundsätzen der culpa in contrahendo (Verschulden vor Vertragabschluss) im Falle einer Pflichtverletzung schon vor Zustandekommen eines Vertrages zur Haftung herangezogen werden.
Als Beispiel könnte hier genannt werden, dass der Abschlussprüfer die Ablehnung eines Auftrags unverzüglich zu erklären hat und er im Falle einer schuldhaften Verzögerung dieser Erklärung zum Ersatz des hieraus resultierenden Schadens verpflichtet ist.
Ferner besteht eine Haftung aus culpa contrahendo auch bei einer pflichtwidrigen Auftragsannahme, wie zum Beispiel bei Nichtbeachtung der Ausschlusstatbestände des § 271 UGB durch den Abschlussprüfer.
Auch ein Verstoß gegen vorvertragliche Aufklärungspflichten kann zur Haftung des Abschlussprüfers führen.
Allerdings muss der Abschlussprüfer bei Vorliegen von culpa in contrahendo nur den Vertrauensschaden ersetzten, welcher sich im Normalfall auf das negative Interesse beschränkt.[141]

[140] Vgl. Eisl (2003): Die Dritthaftung des Abschlussprüfers in Österreich, S.34

[141] Vgl. Haberl (2000): Die Haftung des Wirtschaftsprüfers als gesetzlicher Abschlussprüfer, S.62

4.1.5. Haftung bei Mitverschulden der Organe der geprüften Gesellschaft

Beim Mitverschulden handelt es sich um eine Verletzung der Obliegenheiten der geschädigten Gesellschaft. Die Gesellschaft muss zulassen, dass sie selbst in ihren eigenen Belangen sorglos ist. Hier ist insbesondere die Schadensminderungspflicht gem. § 1304 ABGB von Bedeutung. Das Mitverschulden stellt kein echtes Verschulden dar, da keine Rechtswidrigkeit vorausgesetzt wird.[142]

In der Praxis stellt das Mitverschulden der Organe eine bedeutende Rolle dar, da ein Fehlverhalten von Organen der Gesellschaft zu einem zeitlich folgenden Fehler seitens des Abschlussprüfers führen kann, was wiederum einen Schaden bei der geprüften Gesellschaft hervorrufen kann.[143] Die Frage, ob der beklagte Abschlussprüfer das vorsätzliche Handeln der Organe der Gesellschaft einwenden kann, stellt deswegen einen wichtigen Punkt in der Haftung des Abschlussprüfers dar.
Hierdurch kann der Abschlussprüfer nämlich eine Einschränkung seiner Haftung gem. § 1304 ABGB durch ein der Gesellschaft zurechenbares Mitverschulden erreichen.[144]

In der Lehre ist der Mitverschuldenseinwand allerdings sehr umstritten und wird in Österreich überwiegend verneint.[145] Auch der OGH lehnt die Möglichkeit des Mitverschuldenseinwands ab.[146] Unter anderem mit der Erklärung, dass es der Zweck der Abschlussprüfung sei, Fehler bzw. Mängel in der Rechnungslegung aufzudecken, unabhängig dessen, ob diese von den Organen der Gesellschaft gesetzt wurden. Es ist die Aufgabe des Vertretungsorgans der Gesellschaft und nicht die des Abschlussprüfers den Jahresabschluss zu erstellen und einzelne Wahlrechte auszuüben, sodass es durchaus vorstellbar ist, dass die Gesellschaft ihre Obliegenheiten und Verpflichtungen aufgrund der Vorschriften über die Rechungslegung verletzt. Und es ist eben die Aufgabe des Abschlussprüfers zu überprüfen, dass diese Bestimmungen befolgt wurden.[147]

---

[142] Vgl. Liebscher (1998): Der Abschlussprüfer, S.84

[143] Vgl. Doralt (2005): Haftung der Abschlussprüfer, S.91

[144] Vgl. Doralt (2004): Abschlussprüferhaftung, S.87

[145] Vgl. Liebscher (1998): Der Abschlussprüfer, S.84

[146] OGH, 23.10.2000, 8 Ob 141/99i

[147] Vgl. Liebscher (1998): Der Abschlussprüfer, S.84

Die Möglichkeit des Mitverschuldenseinwands würde den Abschlussprüfer von seiner Haftung regelmäßig befreien.
Außerdem würde man hierdurch einen Anreiz zur mangelhaften Prüfung schaffen, da ein verschuldeter Fehler seitens der Gesellschaft fast immer gegeben sein müsste.[148]

Mehr oder weniger unumstritten ist aber, dass bei einer vorsätzlichen Täuschung des Abschlussprüfers durch die Organe der Gesellschaft diese den entstandenen Schaden selbst zu tragen hat.[149]

Im Folgenden werden vier Fälle für ein Mitverschulden der Gesellschaft diskutiert.

- Verfälschen die Organe der geprüften Gesellschaft den Jahresabschluss vorsätzlich und bemerkt der Abschlussprüfer dies nicht, ist ein Mitverschuldenseinwand anwendbar. Die Schadensersatzpflicht für den Abschlussprüfer wird dadurch stark vermindert oder entfällt gänzlich.[150]
  Hier sind im Rahmen der Feststellung des Mitverschuldens Eigenverantwortlichkeit und Kontrollfunktion des Abschlussprüfers adäquat in Betracht zu ziehen.[151]

- Handeln die Organe der geprüften Gesellschaft fahrlässig und bemerkt der Abschlussprüfer dies, zieht aber daraus keine Konsequenzen, so ist eine Mitverschuldensbestimmung nicht anwendbar, da das Verschulden des Abschlussprüfers überwiegt.

- Im Falle, dass sowohl die Gesellschaft, als auch der Abschlussprüfer vorsätzlich handeln, so kommt es im Zweifel zu einer Schadensteilung.

- Handeln sowohl die Gesellschaft als auch der Abschlussprüfer fahrlässig, ist dem Abschlussprüfer grundsätzlich eine Berufung auf das Mitverschulden untersagt.[152]

---

[148] Vgl. Doralt (2005): Haftung der Abschlussprüfer, S.96 - 98

[149] Vgl. Lirk (2005): Die Haftung des Abschlussprüfers nach § 275 Abs. 2 HGB unter Prüfung der Verfassungsmäßigkeit der Haftungsbeschränkung, S.44

[150] Vgl. Haberl (2000): Die Haftung des Wirtschaftsprüfers als gesetzlicher Abschlussprüfer, S.47

[151] Vgl. Lirk (2005): Die Haftung des Abschlussprüfers nach § 275 Abs. 2 HGB unter Prüfung der Verfassungsmäßigkeit der Haftungsbeschränkung, S.46

[152] Vgl. Haberl (2000): Die Haftung des Wirtschaftsprüfers als gesetzlicher Abschlussprüfer, S.47

4.2. Haftung des Abschlussprüfers gegenüber verbundenen Unternehmen

Um die Haftung des Abschussprüfers gegenüber verbundenen Unternehmen erläutern zu können, muss man sich zunächst § 275 UGB näher anschauen.

Die Formulierung im österreichischen UGB lautet wie folgt:
„(1) Der Abschlussprüfer, seine Gehilfen und die bei der Prüfung mitwirkenden gesetzlichen Vertreter einer Prüfungsgesellschaft sind zur Verschwiegenheit verpflichtet. Sie dürfen nicht unbefugt Geschäfts- und Betriebsgeheimnisse verwerten, die sie bei ihrer Tätigkeit erfahren haben. Wer vorsätzlich oder fahrlässig seine Pflichten verletzt, ist der Gesellschaft und wenn ein verbundenes Unternehmen geschädigt worden ist, auch diesem zum Ersatz des daraus entstehenden Schadens verpflichtet. Mehrere Personen haften als Gesamtschuldner.

(2) Der Abschlussprüfer ist zur gewissenhaften und unparteiischen Prüfung verpflichtet. Verletzt er vorsätzlich oder fahrlässig diese Pflicht, so ist er der Gesellschaft und, wenn ein verbundenes Unternehmen geschädigt worden ist, auch diesem zum Ersatz des daraus entstehenden Schadens verpflichtet. Mehrere Abschlussprüfer haften als Gesamtschuldner. Die Ersatzpflicht ist bei Fahrlässigkeit bei der Prüfung einer kleinen oder mittelgroßen Gesellschaft (§ 221 Abs. 2) mit zwei Millionen Euro, bei Prüfung einer großen Gesellschaft (§ 221 Abs. 3) mit vier Millionen Euro, bei Prüfung einer großen Gesellschaft, bei der das Fünffache eines der in Euro ausgedrückten Größenmerkmale einer großen Gesellschaft überschritten wird, mit acht Millionen Euro und bei Prüfung einer großen Gesellschaft, bei der das Zehnfache eines der in Euro ausgedrückten Größenmerkmale einer großen Gesellschaft überschritten wird, mit zwölf Millionen Euro beschränkt; § 221 Abs. 4 bis 6 gilt sinngemäß. Diese Beschränkungen für eine Prüfung gelten auch, wenn an ihr mehrere Abschlussprüfer beteiligt gewesen oder mehrere zum Ersatz verpflichtende Handlungen begangen worden sind, und ohne Rücksicht darauf, ob andere Beteiligte vorsätzlich gehandelt haben. Sie gelten jedoch nicht für den Abschlussprüfer, der in Kenntnis oder in grob fahrlässiger Unkenntnis seiner Ausgeschlossenheit gehandelt hat.“[153]

[153] Vgl. Krejci (2007): Kommentar zu den durch das HaRÄG 2005 eingeführten Neuerungen im Unternehmensgesetzbuch und im Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch, S. 519

Der Abschlussprüfer haftet somit laut § 275 Abs 2 UGB nicht nur gegenüber der geprüften Gesellschaft, sondern auch gegenüber verbundenen Unternehmen im Sinn des § 228 UGB, wenn diese einen eigenen Schaden erlitten haben.[154]

4.2.1. Haftungsbegründung aufgrund einer Berufsgrundsatzverletzung

In § 275 Abs 1 UGB wird die Problemstellung der Verschwiegenheit und die der Verwertungsverbote geregelt. Sämtliche anderen Haftungsansprüche aufgrund einer Pflichtverletzung des Abschlussprüfers, wie zum Beispiel Prüffehler, sind in
§ 275 Abs 2 UGB festgelegt. Hier ist besonders hervorzuheben, dass sowohl in Abs 1 und Abs 2 von der Haftung des Abschlussprüfers gegenüber der geprüften Gesellschaft *und* gegenüber dem verbundenen Unternehmen die Rede ist.[155]

4.2.1.1. Verbot der Verwertung von Geschäftsgeheimnissen und Verschwiegenheit

Nachdem gem. § 275 Abs 2 auch verbundenen Unternehmen anspruchsberechtigt sind, ist nun abzuklären, zu welchem Zeitpunkt diese Verbindung der Unternehmen entstehen bzw. bestehen muss, um die Anspruchsberechtigung gem. § 275 Abs 2 UGB zu bedingen.

Sinnvoll erscheint es, auf den Zeitpunkt der Handlung abzustellen, da bei Verstoß gegen das Verschwiegenheitsverbot und Verwertungsverbot der Handlungszeitraum meistens klar bestimmbar ist. Im Falle eines Verstoßes also der Moment, in dem der Bruch der Verschwiegenheit geschieht bzw. die unerlaubte Verwertung erfolgt.[156]

---

[154] Vgl. Doralt (2004): Abschlussprüferhaftung, S.115

[155] Vgl. Doralt (2004): Abschlussprüferhaftung, S.116

[156] Vgl. Doralt (2005): Haftung der Abschlussprüfer, S.130

Nachdem aber nicht alle diesbezüglich möglichen Schadenssituationen gleich zu behandeln sind, gibt es zwei Falltypen, welche überprüfen, ob die Verbindung der Unternehmen immer im Zeitpunkt des pflichtwidrigen Handelns des Abschlussprüfers existiert haben muss, um einen Ersatzanspruch zu ermöglichen.

- Informationserlangung bei dem verbundenen Unternehmen

  Hat der Abschlussprüfer aufgrund seines Auskunftsrechts Informationen vom verbundenen Unternehmen bekommen, welche dann später zum Gegenstand des Verstoßes gegen Verschwiegenheitsgebot oder Verwertungsverbot wurden, kann grundsätzliche auf den Handlungszeitpunkt wie oben schon erläutert abgestellt werden. Der Abschlussprüfer hätte nämlich ohne ein Vorliegen der Verbindung der Unternehmen die Informationen, die zum Gegenstand der unerlaubten Verwertung bzw. des Bruches der Verschwiegenheit wurden, erst gar nicht bekommen.
  Eine spätere Auflösung oder Veränderung der Verbindung dürfte hier keine Folgen für das Bestehen des Schadensersatzanspruchs haben.[157]

- Informationserlangung bei der geprüften Gesellschaft

  Hat der Abschlussprüfer gegen das Verschwiegenheitsgebot oder Verwertungsverbot mit Informationen von der geprüften Gesellschaft und nicht vom verbundenen Unternehmen verstoßen und tritt dadurch ein Schaden beim verbundenen Unternehmen ein, ist die Lage komplizierter.
  Ein Beispiel wäre in diesem Zusammenhang der Bruch der Verschwiegenheit bezüglich eines, von beiden Gesellschaften genutzten, Produktionsgeheimnisses.
  Hier ist es nämlich fraglich, ob die Verbindung der Unternehmen zum Zeitpunkt der Haftung schon zu bestehen hatte, damit die direkte Haftung zum Tragen kommt.
  Es dürfte allerdings schon ausreichen, wenn die Verbindung der Unternehmen erst nachträglich begründet wurde, ihr Eintritt aber bereits absehbar war.
  Auch eine nachträgliche Verbindung der Unternehmen sollte ausreichen, wenn schon davor ein anderes Unternehmen verbunden war, dessen Platz das nunmehr geschädigte eingenommen hat.

[157] Vgl. Doralt (2004): Abschlussprüferhaftung, S.118

Grund dafür ist, dass auch wenn eine derartige Veränderung der Verbindung der Unternehmen aus Sicht des Abschlussprüfers nicht prognostizierbar gewesen sein mag, es bei Bejahung des Schadenersatzanspruches es dennoch zu keiner Ausdehnung des Haftungsausmaßes über den anfangs vorhersehbaren Umfang käme.

Daher wäre gem. § 275 Abs 1 UGB die direkte Haftung des Abschlussprüfers zu bejahen, selbst wenn die beiden Unternehmen im Zeitpunkt der Handlung noch nicht verbunden waren.[158]

Demzufolge ist anhand der gerade diskutierten Falltypen festzustellen, dass direkte Haftungsansprüche verbundener Unternehmer gegen den Abschlussprüfer selbst dann möglich sind, wenn die Verbindung der Gesellschaften im Handlungszeitpunkt nicht existiert hat.[159]

4.2.1.2. Gewissenhafte Prüfung

Wie bereits zuvor erwähnt, ist der Abschlussprüfer gem. § 275 Abs 2 UGB zur gewissenhaften und unparteiischen Prüfung verpflichtet und haftet auch gegenüber verbundenen Unternehmen.
Schäden gem. § 275 Abs 2 UGB beim verbundenen Unternehmen sind beispielsweise vorstellbar, wenn durch eine fehlerhafte Abschlussprüfung die Finanzlage der geprüften Gesellschaft nicht richtig dargestellt wird. Zum Beispiel bewilligt eine Muttergesellschaft der Tochtergesellschaft noch ein Darlehen, welches sie aber bei richtiger Informationslage nicht mehr eingeräumt hätte. Oder es werden weitere Anteile einer schon zu konsolidierenden Tochtergesellschaft zugekauft, die eigentlich bereits wertlos waren.

Solche Fälle müssen nach § 275 Abs 2 UGB gelöst werden und gehen auf die Verletzung der Pflicht zur gewissenhaften und unparteiischen Prüfung zurück, also auf charakteristische Prüffehler des Abschlussprüfers.[160]

---

[158] Vgl. Doralt (2005): Haftung der Abschlussprüfer, S.131

[159] Vgl. Doralt (2004): Abschlussprüferhaftung, S.119

[160] Vgl. Doralt (2005): Haftung der Abschlussprüfer, S.132

Auch in diesem Zusammenhang spielt die Frage nach dem Zeitpunkt, zu dem die Verbindung der Unternehmen bestehen muss um einen Ersatzanspruch gegen den Abschlussprüfer zu haben, eine Rolle.
Sinnvoll erscheint es, den Handlungszeitpunkt dann anzusehen, wenn der Abschlussprüfer keine Möglichkeit mehr hat, seinen Prüffehler zu korrigieren, um eine Vereitelung des Schadens zu bewirken. Für gewöhnlich wird dieser Zeitpunkt mit der Erteilung des Testates gekommen sein.[161]

Im oben genannten Beispiel der Kreditgewährung, deren Gegenleistung aufgrund mangelnden Vermögens ausfällt, bestand im Zeitpunkt der Handlung des Abschlussprüfers die Verbindung der Unternehmen, sodass ein direkter Ersatzanspruch dieser beiden Gesellschaften gegen den Abschlussprüfer gem. § 275 Abs 2 UGB gegeben ist.

Schwieriger ist die Frage des Ersatzanspruches hingegen bei Schäden, wo die Verbindung der Unternehmen erst nach der fehlerhaften Handlung des Abschlussprüfers entstanden ist. Hier steht der Erfassung solcher Schäden in Bezug auf die Haftung des Abschlussprüfers gegenüber verbundenen Unternehmen die mangelnde Vorhersehbarkeit aus Sicht des Prüfers entgegen, wenn dieser keine Anzeichen für eine solche Transaktion hatte.
Im Falle, dass diese Veränderung absehbar war, dürfte allerdings nichts gegen den Ersatzanspruch sprechen.

Reine Reflexschäden von verbundenen Unternehmen, die bereits durch den Ersatz an die geprüfte Gesellschaft ausgeglichen wurden, muss der Abschlussprüfer natürlich nicht ersetzten.[162]

[161] Vgl. Doralt (2004): Abschlussprüferhaftung, S.120

[162] Vgl. Doralt (2005): Haftung der Abschlussprüfer, S.133 - 134

4.2.2. Vertragliche Haftung

Die Erteilung des Prüfungsauftrages an den Abschlussprüfer erfolgt, wie schon zuvor angeführt, auf vertraglicher Basis. Der Vertrag ist nach herrschender Meinung ein Werkvertrag mit der Gesellschaft als Auftraggeber.

Grundlegend haftet der Abschlussprüfer nach den allgemeinen Regeln der Verschuldenshaftung gem. §§ 1295 ff ABGB und der Sachverständigenhaftung gem. § 1299 ABGB.[163] Da die Hauptanspruchsgrundlage der Abschlussprüferhaftung aber § 275 UGB ist, wird die Vertragshaftung aus dem Prüfervertrag durch diesen überlagert. Und gem. § 275 Abs 2 UGB haftet der Abschlussprüfer nicht nur gegenüber der geprüften Gesellschaft, sondern auch gegenüber verbundenen Unternehmen.

Der Abschlussprüfer ist also auch der verbundenen Gesellschaft zur Herstellung des geschuldeten Werkerfolges verpflichtet und hat darüber hinaus Schutzpflichten gegenüber den anderen schützenswerten Rechtsgütern der verbundenen Gesellschaft.[164]

Im Falle, dass der Abschlussprüfer gegen die Bestimmungen des § 275 UGB verstößt und die Pflichtverletzung vom Abschlussprüfer schuldhaft herbeigeführt wurde, kann sich somit eine Haftung gegenüber dem verbundenen Unternehmen aus positiver Vertragsverletzung ergeben.[165]
Voraussetzung für die Haftung nach § 275 UGB ist allerdings eine vorsätzliche oder fahrlässige Pflichtverletzung des Abschlussprüfers.

---

[163] Vgl. Schlieper (2002): Die Haftung des Abschlussprüfers in Österreich und im internationalen Vergleich, S.39

[164] Vgl. Schlieper (2002): Die Haftung des Abschlussprüfers in Österreich und im internationalen Vergleich, S.39

[165] Vgl. Lirk (2005): Die Haftung des Abschlussprüfers nach § 275 Abs. 2 HGB unter Prüfung der Verfassungsmäßigkeit der Haftungsbeschränkung, S.62

4.2.3. Deliktische Haftung

Die Deliktshaftung kommt aus einer Verletzung einer Verhaltenspflicht zustande die gegenüber jedermann besteht.[166]
Sie ist von Belang, wenn zwischen dem Geschädigten und dem Abschlussprüfer keine besondere vertragliche Beziehung besteht, oder wenn kein wirksamer Vertrag mit der zu prüfenden Gesellschaft zustande gekommen ist.[167]

Auch die deliktische Ansprüche werden durch § 275 UGB überlagert, wodurch sie grundsätzlich ausgeschlossen sind.[168] Da § 275 UGB hier greift, gilt dies auch gegenüber der verbundenen Gesellschaft.

Bei der Deliktshaftung haftet der Abschlussprüfer grundsätzlich nur für rechtswidrige Eingriffe in absolut geschützte Rechte und Gesetze. Essentiell ist hier alleine die Vorhersehbarkeit und Vermeidung des normwidrigen Handelns. [169]
Die maßgeblichen Vorschriften des Deliktrechtes für die Haftung des Abschlussprüfers werden allerdings, wie schon zuvor erwähnt, im Rahmen der Dritthaftung erläutert.

[166] Vgl. Eisl (2003): Die Dritthaftung des Abschlussprüfers in Österreich, S.34

[167] Vgl. Haberl (2000): Die Haftung des Wirtschaftsprüfers als gesetzlicher Abschlussprüfer, S.61

[168] Vgl. Haberl (2000): Die Haftung des Wirtschaftsprüfers als gesetzlicher Abschlussprüfer, S.61

[169] Vgl. Eisl (2003): Die Dritthaftung des Abschlussprüfers in Österreich, S.34

4.2.4. Haftung bei Mitverschulden der Organe der verbundenen Gesellschaft

Beim Mitverschulden der Organe der verbundenen Gesellschaft geht es nun darum, ob Handlungen der Organe und Mitarbeiter des verbundenen Unternehmens dem Abschlussprüfer im Wege des Mitverschuldens zugerechnet werden können.
Im Gegensatz zur Haftung gegenüber der geprüften Gesellschaft ist die Zurechnung solcher Handlungen weitgehend möglich, da sich die Pflichtverteilung und Interessenslage anders darstellt.
Beim Verhältnis des Abschlussprüfers gegenüber der geprüften Gesellschaft ist nämlich der Zweck der Abschlussprüfung ausschlaggebend dafür, dass der Mitverschuldenseinwand des Abschlussprüfers meistens ausscheidet.
Hingegen hat der Abschlussprüfer der geprüften Gesellschaft gegenüber der verbundenen Gesellschaft nicht die Pflicht, auch sie vor ihren fahrlässigen oder vorsätzlich handelnden Mitarbeitern zu schützen. Demzufolge kommt die Haftung des Abschlussprüfers nur für manche Schäden in Frage, wobei der Mitverschuldenseinwand gegenüber dem verbundenen Unternehmen zulässig ist.[170]

Die gem. § 275 UGB erweiterte Haftung des Abschlussprüfers gegenüber verbundenen Unternehmen hat also einen restriktiven Schutzbereich, indem die Abschlussprüferpflichten geringer sind, als die gegenüber der geprüften Gesellschaft.[171]
Allerdings ist die Haftung des Abschlussprüfers bei einem Verstoß gegen die Verschwiegenheitspflicht bzw. gegen das Verwertungsverbot unbeschränkt, da nur § 275 Abs 2 UGB Haftungshöchstgrenzen vorsieht.[172]

[170] Vgl. Doralt (2004): Abschlussprüferhaftung, S.121

[171] Vgl. Doralt (2005): Haftung der Abschlussprüfer, S.135

[172] Vgl. Doralt (2004): Abschlussprüferhaftung, S.123

4.3. Haftung des Abschlussprüfers gegenüber Dritten

Die allgemeine Haftung des Abschlussprüfers wird im § 275 UGB festgelegt.
Hier ist allerdings nur die Verantwortlichkeit des Abschlussprüfers gegenüber dem geprüften Unternehmen und gegenüber verbundenen Unternehmen geregelt.[173]
Aufgrund einiger Unternehmenszusammenbrüche in der Vergangenheit muss man sich aber die Frage stellen, ob und inwiefern der Abschlussprüfer auch gegenüber Dritten haftet.[174]
Dritte können Kapitalgeber, Gläubiger, Arbeitgeber bzw. alle anderen Unternehmen, die mit dem geprüften Unternehmen in Verbindung stehen, sein.

Es ist zu überlegen, ob man aus der Haftung gem. § 275 UGB ableiten kann, dass der Abschlussprüfer zwar der Gesellschaft und verbundenen Unternehmen, nicht aber Dritten gegenüber haftet, da Dritte in § 275 UGB ausdrücklich nicht erwähnt werden.
Dies wird allerdings nach hM als nicht zulässig angesehen, da § 275 UGB die Dritthaftung weder normiert noch sie ausschließt.[175]

Die Dritthaftung des Abschlussprüfers in Österreich befindet sich in einer Grauzone zwischen deliktischem, vertraglichem und quasi - vertraglichem Recht und stellt ein praktisch und rechtsdogmatisch noch nicht gelöstes Problem dar.
Dieses Problem wurde bis zu einigen Aufsehen erregenden Konkursfällen, die eine große Anzahl von Geschädigten und hohe Schadenssummen mit sich brachten, weitgehend ignoriert.

Die verschiedensten Lösungsansätze reichen von der Vertrauenshaftung, über eine reine Deliktshaftung bis hin zum Vertrag mit Schutzwirkung zugunsten Dritter.

Die derzeitige Rechtssprechung zeigt aber, durch die öffentliche Bestellung und Vereidigung, die Verwendung des Berufssiegels und die Zugehörigkeit zu einem Beruf, aufgrund derer dem Abschlussprüfer ein besonderes Vertrauen entgegengebraucht wird, eine Tendenz zur Verantwortung und eventuellen Haftung des Abschlussprüfers gegenüber Dritten.

---

[173] Vgl. Tichy (2006): Die Haftung wirtschaftsnaher Beratungsberufe für Drittschäden, S.179

[174] Vgl. Doralt (2007): Die Haftungshöchstgrenze bei der Haftung des Abschlussprüfers gegenüber Dritten, in ZIK 2007/23

[175] Vgl. Tichy (2006): Die Haftung wirtschaftsnaher Beratungsberufe für Drittschäden, S.179

Dennoch gibt es in Österreich nach wie vor keine ausdrücklich gesetzliche Haftung des Abschlussprüfers gegenüber Dritten. [176]

.

Die Haftung des Abschlussprüfers gegenüber Dritten ist mit der Rolle der Pflicht zur Aufstellung des Jahresabschlusses, der Prüfungs- und Veröffentlichungspflicht des geprüften Jahresabschlusses eng verknüpft. Dritte schließen aufbauend auf diesen drei Ergebnissen ihre Rechtsgeschäfte ab, wodurch sie ein besonderes Informations- und Kontrollinteresse an der Abschlussprüfung haben.[177]

Außerdem sind Anleger mangels Öffentlichkeit der für den Abschlussprüfer gem. § 272 UGB zugänglichen Unterlagen und ergänzenden Informationen und dem daraus für den Abschlussprüfer resultierenden Wissensvorteil auf die Aussage des Abschlussprüfers angewiesen, damit sie sich auf den Inhalt des Jahresabschluss verlassen zu können.

Die Anleger selbst wären auf Grund eines nicht vorhandenen Einsichtsrechts in die Unterlagen der geprüften Gesellschaft nämlich nicht dazu imstande, eine entsprechende Prüfungsleistung herbeizuführen.[178]

Gehen Dritte nun von falschen Informationen beim Abschluss eines Rechtsgeschäfts aus, kommt es zu einer Inäquivalenz der Leistungen. Hierauf sind in Folge die Schadenersatzansprüche von Dritten gegen den Abschlussprüfer zurückzuführen, da der geschädigte Dritte dieses Geschäft bei richtiger Informationslage nicht oder nur zu anderen Bedingungen abgeschlossen hätte.[179]

Die verschiedenen Möglichkeiten, in denen Dritte einen Schaden aufgrund einer fehlerhaften Abschlussprüfung erleiden können, werden somit wie eben erläutert immer durch ein Rechtsgeschäft begründet.

Zum Beispiel erwirbt der Aktionär seine Aktionärsstellung durch den Erwerb der Aktie bei der Emission bzw. durch den Erwerb von einem anderen Aktionär oder es besteht bei einem geschädigten Kreditgeber ein Vertrag zwischen ihm und der geprüften Gesellschaft.[180]

---

[176] Vgl. Haberl (2000): Die Haftung des Wirtschaftsprüfers als gesetzlicher Abschlussprüfer, S.63, 64

[177] Vgl. Doralt (2005): Haftung der Abschlussprüfer, S.140

[178] Vgl. Pöttinger (2003): Haftung des Abschlussprüfers, S.57

[179] Vgl. Doralt (2005): Haftung der Abschlussprüfer, S.140

[180] Vgl. Doralt (2004): Abschlussprüferhaftung, S.127

Dem potentiellen Drittschaden unterliegt entweder ein Rechtsgeschäft zwischen der geprüften Gesellschaft und dem Dritten (Kreditgeber, Geschäftspartner, Erwerb eines Papiers bei Emission) oder aber der Drittschaden wird durch ein Rechtsgeschäft zwischen Dritten untereinander begründet (Erwerb von Wertpapieren über die Börse).
Somit existiert bei allen aufgezählten Beispielen, außer beim Erwerb von Derivaten, eine direkte Beziehung Dritter zur geprüften Gesellschaft.[181]

Die Informationsgrundlage für die Geschäfte der geprüften Gesellschaft mit Dritten wird durch die Veröffentlichung des Jahresabschlusses erlangt. Dritte sind vor allem an der finanziellen Eigenschaften des geprüften Unternehmens interessiert bzw. Anleger an den Faktoren die den Wert des Wertpapiers bestimmen.[182]
Die Offenlegungsvorschriften dienen nun dem Zweck aktuelle und potentielle Geschäftspartner der geprüften Gesellschaft zu schützen.[183] Die externe Kontrolle des Jahresabschlusses durch den Abschlussprüfer spielt also eine wichtige Rolle, da ein veröffentlichter Jahresabschluss Informationen enthält, die die wesentliche Grundlage für viele verschiedene wirtschaftliche Dispositionen bilden.
Der Zugang zu den Informationen wird Dritten durch die Rechnungslegungsvorschriften, die Abschlussprüfung und die Veröffentlichungspflicht ermöglicht.[184]

Dennoch kann man aus der unbestrittenen Informationswirkung des Jahresabschlusses für Dritte keine haftungsrechtliche Verantwortung des Abschlussprüfers ableiten.[185]
Allerdings können aus dem geltenden Haftungsrecht Grundlagen erschlossen werden, aus denen eine Haftung des Abschlussprüfers gegenüber Dritten abgeleitet werden kann, wenn die Schädigung auf einem schuldhaften Fehler des Abschlussprüfers basiert und der Dritte im Hinblick auf die vertrauensvolle Handlung des Abschlussprüfers eine Vermögensdisposition getroffen bzw. davon abgesehen hat.

---

[181] Vgl. Doralt (2004): Abschlussprüferhaftung, S.127

[182] Vgl. Doralt (2005): Haftung der Abschlussprüfer, S.144, 145

[183] Vgl. Tichy (2006): Die Haftung wirtschaftsnaher Beratungsberufe für Drittschäden, S.180

[184] Vgl. Doralt (2005): Haftung der Abschlussprüfer, S.144, 145

[185] Vgl. Tichy (2006): Die Haftung wirtschaftsnaher Beratungsberufe für Drittschäden, S.180

4.3.1. Haftung bei Mitverschulden des Dritten

Beim Mitverschulden eines Dritten geht es darum, ob die Handlungen von Dritten dem Abschlussprüfer im Wege des Mitverschuldens zugerechnet werden können.
Beim Verhältnis des Abschlussprüfers gegenüber der geprüften Gesellschaft ist der Zweck der Abschlussprüfung ausschlaggebend dafür, dass der Mitverschuldenseinwand des Abschlussprüfers meistens ausscheidet. Dies kommt aber bei der Dritthaftung nicht zum tragen. In engem Zusammenhang mit dem Mitverschulden steht auch die Schadensminderungspflicht des Dritten. Diese wird im Zusammenhang mit Anlegerschäden zwar oft diskutiert, aber nach vorherrschender Meinung abgelehnt.[186]

Wann zum Beispiel ein Mitverschulden eines Dritten vorliegen kann, wird anhand des folgenden Beispiels erläutert.

Ausgegangen wird von folgendem Sachverhalt: Ein Kreditinstitut gewährt einem geprüften Unternehmen einen Kredit, im Vertrauen auf einen vom Abschlussprüfer zu Unrecht bestätigten Jahresabschluss, welcher in Folge von der geprüften Gesellschaft nicht zurückgezahlt werden kann.

In diesem konkreten Fall muss man wohl einwenden, ob das Kreditinstitut auch mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kreditinstituts gehandelt hat. Es wird zwar im Allgemeinen von einem Kreditinstitut nicht verlangt werden, einen uneingeschränkten Bestätigungsvermerk eines Abschlussprüfers in Frage zu stellen, allerdings stellt sich die Frage, ob es reicht sich für eine Kreditentscheidung nur den testierten Jahresabschluss vorlegen zu lassen.
Ein Kreditinstitut ist nämlich gemäß dem BWG dazu verpflichtet, sich bei entsprechend großen Veranlagungen nicht nur die laufenden Jahresabschlüsse anzuschauen, sondern sich auch „für die Dauer der Einräumung über die wirtschaftliche Entwicklung der Verpflichtenden und den Haftenden sowie über die Werthaltigkeit und Durchsetzbarkeit von Sicherheiten ausreichend zu informieren“.

[186] Vgl. Doralt (2005): Haftung der Abschlussprüfer, S.191

Kommt das Kreditinstitut dieser Pflicht nicht nach, liegt in diesem Fall eine Mitschuld des Dritten vor. Im Falle, dass das Kreditinstitut sehr wohl dieser Pflicht nachgekommen ist und es auch keine anderen Umstände vorliegen, die eine Vernachlässigung einer Pflicht seitens des Kreditinstitutes darstellen, so kann dem Kreditinstitut wohl kein Mitverschulden zugerechnet werden.[187]

4.3.2. Vertragliche Haftung

Zwischen dem geprüften Unternehmen und dem Abschlussprüfer besteht, wie bereits in früheren Kapiteln erwähnt, ein Prüfungsvertrag. Im Rahmen dieses Vertrages haftet der Abschlussprüfer gegenüber dem Unternehmen.
Da der Bedarf nach einer Haftung gegenüber Dritten, die über das deliktische Maß hinausgeht, vorhanden ist, um eine Erstattung von Vermögensschäden vertragsfremder Dritter auch bei fahrlässigem Verschulden zu erreichen, gibt es mittlerweile in der Lehre mehrere Ansätze.[188]

Im Falle, dass der Dritte in den Vertrag miteinbezogen ist, kann eine Verantwortlichkeit gem. § 275 UGB gegenüber dem Dritten, ein Vertrag zugunsten Dritter, oder ein Vertrag mit Schutzwirkung zugunsten Dritter vorliegen.
Des Weiteren gibt es die Möglichkeit, dass der Abschlussprüfer mit dem Dritten stillschweigend einen Auskunftsvertrag geschlossen hat und auf dieser Basis dann auch haftet.[189]

Im Wesentlichen kommt eine Haftung gegenüber Dritten nur in Frage, wenn eine quasivertragliche Beziehung zwischen dem Abschlussprüfer und der Gesellschaft existiert. Das Hauptattribut der Dritthaftung ist die spezielle Kompetenz des Abschlussprüfers, dem aufgrund dieser Sachkunde von der Öffentlichkeit ein besonderes Vertrauen entgegengebracht wird. [190]

---

[187] Vgl. Liebscher (1998): Der Abschlussprüfer, S.85

[188] Vgl. Felder (1997): Die Haftung des Wirtschaftsprüfers – ein Vergleich zwischen Großbritannien und Österreich, S.84

[189] Vgl. Haberl (2000): Die Haftung des Wirtschaftsprüfers als gesetzlicher Abschlussprüfer, S.67

[190] Vgl. Haberl (2000): Die Haftung des Wirtschaftsprüfers als gesetzlicher Abschlussprüfer, S.67

Grundsätzlich wird jeder Geschädigte versuchen, einen vertraglichen Haftungsanspruch geltend zu machen, da im Vertragsbereich die Ersatzfähigkeit reiner Vermögensschäden gesichert ist und die Anwendung der vertraglichen Gehilfenhaftung in § 1313a ABGB weiter gefasst ist als in § 1315 ABGB.

Dennoch muss man an dieser Stelle erwähnen, dass sich die Abschlussprüferhaftung gegenüber Dritten in einer Grauzone befindet, welche man nicht eindeutig in den Bereich der vertraglichen Haftung oder der deliktischen Haftung zuordnen kann, wodurch die Bestrebungen einer vertraglichen Haftungskonstruktion oft mit konstruktiven Mängeln behaftet sind.[191]

Nach österreichisch geltendem Recht haftet der Abschlussprüfer nämlich nur gegenüber der geprüften Gesellschaft, nicht aber gegenüber Dritten, da der Dritte nicht am Vertrag teilhat und auch die deliktische Haftung auf ein vorsätzliches Handeln beschränkt ist.

Die Dritthaftung ist nur dann von Bedeutung, wenn das geprüfte Unternehmen die Interessen eines Dritten mitverfolgt und der Abschlussprüfer dies auch wahrnehmen konnte.
Die Möglichkeit alleine, dass die geprüfte Gesellschaft das Ergebnis des Abschlussprüfers weiter gibt, ist für eine Haftungsbegründung nicht ausreichend.[192]

4.3.2.1. Verantwortlichkeit gem. § 275 UGB

Die Hauptanspruchsgrundlage bei der Abschlussprüferhaftung bildet § 275 UGB und überlagert auch die Vertragshaftung aus dem Prüfungsvertrag.
Diesem Paragraphen zufolge, haftet der Abschlussprüfer bei vorsätzlicher oder fahrlässiger Verletzung seiner Pflichten gegenüber der Gesellschaft bzw. gegenüber dem verbundenen Unternehmen. Dritte jedoch können § 275 UGB nicht einfach zur Anspruchgrundlage für Schadenersatzforderungen machen, da § 275 UGB die Haftung gegenüber Dritten nicht eindeutig regelt.[193]

---

[191] Vgl. Doralt (2005): Haftung der Abschlussprüfer, S.147

[192] Vgl. Haberl (2000): Die Haftung des Wirtschaftsprüfers als gesetzlicher Abschlussprüfer, S.69

[193] Vgl. Haberl (2000): Die Haftung des Wirtschaftsprüfers als gesetzlicher Abschlussprüfer, S.70,71

Deswegen ist die Frage zu stellen, ob es neben § 275 UGB noch andere Grundlagen für die Abschlussprüferhaftung gegenüber Dritten geben kann oder ob § 275 UGB als abschließend anzusehen ist und dadurch Dritte auf deliktische Ansprüche verweist[194], da sie in § 275 UGB[195] nicht erwähnt werden.
Andererseits schließt dieser Paragraph die Haftung des Abschlussprüfers gegenüber Dritten aber nicht ausdrücklich aus.[196]

Aus diesem Grund ist der Prüfungsvertrag insofern zu untersuchen, ob er auch sonstige Dritte miteinbezieht bzw. mitschützt. Dies ist allerdings nur denkbar, wenn der Abschlussprüfer damit rechnen muss, dass der bestätigte Jahresabschluss Dritten als Dispositionsgrundlage dienen wird.[197] Diese Haftung besteht aber nicht gegenüber beliebigen Personen, sondern nur, wenn der bestätigte Jahresabschluss von vornherein für konkrete Dritte bestimmt ist, diesen als Vertrauens – und Entscheidungsgrundsatz dienen soll und dies dem Abschlussprüfer gegenüber von der geprüften Gesellschaft auch offen vertreten wird.[198]
Würde man nämlich eine unbekannte Anzahl von Gläubigern, Gesellschaftern oder Anteilswerbern in den Schutzbereich des Prüfungsauftrages miteinbeziehen, wäre der Abschlussprüfer wohl auch nicht bereit für das Prüfungsentgelt ein so großes Haftungsrisiko einzugehen.[199]

Die Schutzpflichten des Abschlussprüfers gegenüber Dritten soll § 275 UGB[200] somit nicht verhindern [201] Dies bedeutet, dass die Haftungsansprüche Dritter nicht von vornherein ausgeschlossen werden, sie sich aber auch nicht nach den Regeln, die im Verhältnis zum geprüften Unternehmen stehen, richten.

---

[194] Vgl. Lirk (2005): Die Haftung des Abschlussprüfers nach § 275 Abs. 2 HGB unter Prüfung der Verfassungsmäßigkeit der Haftungsbeschränkung, S.51

[195] Vgl. Dehn (2006): Das neue Unternehmensgesetzbuch, S.191

[196] Vgl. Lirk (2005): Die Haftung des Abschlussprüfers nach § 275 Abs. 2 HGB unter Prüfung der Verfassungsmäßigkeit der Haftungsbeschränkung, S.51

[197] Vgl. Haberl (2000): Die Haftung des Wirtschaftsprüfers als gesetzlicher Abschlussprüfer, S.70,71

[198] Vgl. Pöttinger (2003): Haftung des Abschlussprüfers, S.78

[199] Vgl. Pöttinger (2003): Haftung des Abschlussprüfers, S.78

[200] Vgl. Cuber (2006): Das neue Unternehmensgesetzbuch, S.218

[201] Vgl. Haberl (2000): Die Haftung des Wirtschaftsprüfers als gesetzlicher Abschlussprüfer, S.70,71

Nachdem der Gesetzgeber aber die vertrauenswürdige Information Dritter beabsichtigt, da diese anhand des Jahresabschlusses ihrer Vermögensdispositionen treffen, wird aus überwiegender Sicht die Sperrwirkung des § 275 UGB negiert. Eine Sperrwirkung würde nämlich eine vertragsähnliche Haftung gegenüber Dritten von vornherein ausschließen.[202]

Auch vom OGH [203] wurde im Zuge der Rieger Bank Entscheidung von 2001 eine Sperrwirkung des § 275 UGB mit folgender Begründung verneint:

„ Der erkennende Senat tritt der rechtlichen Beurteilung der Rekurswerberin (zur Frage der Dritthaftung) mit der Bemerkung bei, dass er gleich dem BGH im vorgenannten Judikat, von einem Vertrag mit Schutzwirkung zugunsten Dritter, nämlich zu Gunsten jener (potentiellen) Gläubiger der geprüften Gesellschaft ausgeht, die durch die Veröffentlichung des Bestätigungsvermerks angesprochen werden sollen und dann bei ihren wirtschaftlichen Dispositionen davon ausgehen können, dass die Buchführung, Jahresabschluss und Lagebericht ihres (potentiellen) Schuldners nach fachmännischer Ansicht den gesetzlichen Vorschriften entsprechen.
Der Prüfungsantrag wird zwar von der Gesellschaft erteilt, die vielleicht gar nicht den Schutz ihrer (potentiellen) Gläubiger beabsichtigt, hat aber, weil es um die Erfüllung einer gesetzlichen Pflicht geht (hier nach § 268 Abs. 1 HGB) den zwingenden gesetzlichen Vorgaben zu entsprechen, sodass die Veröffentlichung des Bestätigungsvermerks des Abschlussprüfers und die damit bezweckte Information (potentieller) Gläubiger der geprüften Gesellschaft jedenfalls Vertragsinhalt wird.“

Des Weiteren wurde argumentiert, dass Dritte als Adressaten der Rechnungslegung anerkannt sind und diese Lösung somit auch im Einklang mit dem Zweck der Rechnungslegung steht.[204]

---

[202] Vgl. Reitsamer (2003): Zur Verantwortlichkeit des Abschlussprüfers in rechtsvergleichender Perspektive: Österreich – Deutschland, S.104

[203] OGH, 27.11.2001, 5 Ob 262/01

[204] Vgl. Doralt (2005): Haftung der Abschlussprüfer, S.150

Ferner kann der Abschlussprüfer eine Schutzpflicht gegenüber Dritten haben, ohne dass diese auf seine Fürsorge vertrauen. Ob dies aber der Fall ist, muss der Richter aufgrund der gegenwärtigen Umstände entscheiden. Entscheidend ist in diesem Fall, ob der Abschlussprüfer weiß, dass der bestätigte Jahresabschluss als Entscheidungsgrundlage für eine Vermögensdisposition dient.[205]
Im Falle, dass keine Vertragsverhältnisse bestehen, hat der Abschlussprüfer im Allgemeinen für Folgendes zu haften:

- Eingriff in absolut geschützte Rechte, wie Eigentum, Leben, Persönlichkeitsrechte und körperliche Integrität.[206]

  In der Regel ist allerdings davon auszugehen, dass der Abschlussprüfer durch seine Tätigkeit keine dieser Rechte verletzen kann, da auch der Vermögensschaden kein Eigentum iSd absoluten Rechts darstellt.[207]

- Verletzung der Vorschriften, welche Schutzgesetze für Gläubiger iSv § 1311 ABGB darstellen.[208]

  Darunter fallen Normen, die den Schutz bestimmter Personen und Personengruppen vor der Verletzung ihrer Rechtsgüter schützen sollen.

  Unter anderem sind dies alle Vorschriften, die mit einer Strafe sanktioniert werden, wie z.B. das Bilanzdelikt oder grob fahrlässige Beeinträchtigung von Gläubigerinteressen.[209]

- Vorsatz als Verschuldensgrad.[210]

---

[205] Vgl. Haberl (2000): Die Haftung des Wirtschaftsprüfers als gesetzlicher Abschlussprüfer, S.70,71

[206] Vgl. Haberl (2000): Die Haftung des Wirtschaftsprüfers als gesetzlicher Abschlussprüfer, S.74

[207] Vgl. Eisl (2003): Die Dritthaftung des Abschlussprüfers in Österreich, S.34

[208] Vgl. Haberl (2000): Die Haftung des Wirtschaftsprüfers als gesetzlicher Abschlussprüfer, S.74

[209] Vgl. Eisl (2003): Die Dritthaftung des Abschlussprüfers in Österreich, S.35

[210] Vgl. Haberl (2000): Die Haftung des Wirtschaftsprüfers als gesetzlicher Abschlussprüfer, S.74

4.3.2.2. Vertrag zugunsten Dritter gem. § 818 ABGB

Beim Vertrag zugunsten Dritter leistet der Abschlussprüfer nicht an die geprüfte Gesellschaft, sondern direkt an einen Dritten. Der Dritte hat in dem Fall ein unmittelbares Recht auf Leistung und bei einer Vertragsverletzung einen Schadensersatzanspruch.
Wann so ein Vertrag vorliegt, ist aus dem Willen der Vertragspartner und aus dem beabsichtigten Zweck abzuleiten.[211]

Für gewöhnlich, ist der Prüfungsvertrag jedenfalls kein Vertrag zugunsten Dritter, da die Leistung des Abschlussprüfers, also die Prüfung, die Erstattung des Prüfungsberichtes und die Erteilung des Bestätigungsvermerks, an die geprüfte Gesellschaft zu leisten ist.[212]
Auf dem Gebiet der Prüfungstätigkeit, käme ein Vertrag zugunsten Dritter etwa dann in Frage, wenn der Abschlussprüfer es in den Vertag aufnimmt, für ein Unternehmen, an dem die geprüfte Gesellschaft beteiligt ist, eine Bilanz zu erstellen.[213]

Grundlegend kann aus § 275 UGB kein Vertrag iSd § 881 ABGB hergeleitet werden, da gem. § 275 UGB nur die geprüfte Gesellschaft und verbundenen Unternehmen dieser das Recht auf Leistungserfüllung und Schadenersatz haben.[214]

4.3.2.3. Vertrag mit Schutzwirkung zugunsten Dritter

Eine weitere Haftungsgrundlage bildet der Vertrag mit Schutzwirkung zugunsten Dritter.
Der Vertrag mit Schutzwirkung zugunsten Dritter ist dadurch gekennzeichnet, dass Personen, die an einem Vertragsabschluss nicht beteiligt sind, dennoch in den Schutzbereich der Leistungsverpflichtung des Vertragsschuldners miteinbezogen werden.[215]

---

[211] Vgl. Haberl (2000): Die Haftung des Wirtschaftsprüfers als gesetzlicher Abschlussprüfer, S.75

[212] Vgl. Liebscher (1998): Der Abschlussprüfer, S.58

[213] Vgl. Ukmar (1999): Die Redepflicht und erweiterte Haftung des Abschlussprüfers nach § 273 HGB im Lichte des IRÄG 1997, S.113

[214] Vgl. Haberl (2000): Die Haftung des Wirtschaftsprüfers als gesetzlicher Abschlussprüfer, S.74

[215] Vgl. Lirk (2005): Die Haftung des Abschlussprüfers nach § 275 Abs. 2 HGB unter Prüfung der Verfassungsmäßigkeit der Haftungsbeschränkung, S.72

Dies bedeutet, dass die Primärleistung des Abschlussprüfers, sprich die Prüfung, aufgrund eines direkten Vertrags zwar der geprüften Gesellschaft selbst und nicht einem Dritten erbracht wird, der Dritte aber einen Sekundäranspruch (Schadenersatzanspruch) gegen den Abschlussprüfer aufgrund einer Verletzung einer Vertragspflicht geltend machen kann.
Der Dritte hat zwar keinen direkten Anspruch gegen den Abschlussprüfer auf die Prüfungsleistung, der Abschlussprüfer haftet ihm aber gegenüber im Falle einer Verletzung seiner Schutz- und Sorgfaltspflichten.[216]

Hierbei ist allerdings entscheidend, dass der Dritte nicht nur durch Zufall mit der Leistung des Abschlussprüfers in Berührung kommt, damit sich die Schutzpflichten des Abschlussprüfers nicht nur auf die geprüfte Gesellschaft sondern auch auf Dritte erstrecken.

Ferner müssen diese Dritten durch die Leistungserbringung des Abschlussprüfers in einem erhöhten Maß gefährdet sein und die geprüfte Gesellschaft Interesse am Wohlergehen des Dritten haben. Man spricht in diesem Zusammenhang auch von Leistungsnähe und Internessensnähe.[217] Der Abschlussprüfer leistet zwar der geprüften Gesellschaft Dienste, aber der Dritte wird dennoch von seiner Leistung tangiert, da er bei Vertragserfüllung durch die Leistungsnähe in einem größeren Ausmaß gefährdet ist. Hierdurch entstehen die Schutz- und Sorgfaltspflichten gegenüber dem Dritten.

Eine weitere Schutzpflicht wird durch das Interesse des geprüften Unternehmens am Wohlergehen des Dritten begründet.[218] Wichtig hierbei ist, dass der Abschlussprüfer zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses erkennen können muss, dass seine Leistung nicht nur der geprüften Gesellschaft zugute kommt und eine Interessensnähe besteht. Im Zuge dessen wird dann das Vermögen der Dritten in den Schutzbereich des Vertrages miteinbezogen.[219]

---

[216] Vgl. Eisl (2003): Die Dritthaftung des Abschlussprüfers in Österreich, S.26

[217] Vgl. Lirk (2005): Die Haftung des Abschlussprüfers nach § 275 Abs. 2 HGB unter Prüfung der Verfassungsmäßigkeit der Haftungsbeschränkung, S.72

[218] Vgl. Eisl (2003): Die Dritthaftung des Abschlussprüfers in Österreich, S.27

[219] Vgl. Lirk (2005): Die Haftung des Abschlussprüfers nach § 275 Abs. 2 HGB unter Prüfung der Verfassungsmäßigkeit der Haftungsbeschränkung, S.72,73

Die Schutz- und Sorgfaltspflichten sollen sicherstellen, dass auch bestimmte nicht am Vertrag beteiligte Personen, die durch die Vertragserfüllung einer erhöhten Gefährdung ausgesetzt sind, Schäden, die sie durch die Erfüllung des fremden Vertrages erleiden, nach Vertragsgrundsätzen liquidieren können. Diese Sorgfaltspflichten basieren auf dem Grundsatz des besonderen Vertrauens.

Gem. § 1311 ABGB haftet derjenige für den verursachten Schaden, der gegen ein Gesetz verstoßen hat, welches zur Vorbeugung zufälliger Schäden dient. Rechtswidrig ist ein Verhalten dann, wenn es einer Vorschrift widerspricht, die ein genau definiertes Tun oder Unterlassen anordnet oder verbietet. Das Verschulden des Abschlussprüfers muss sich in diesem Fall nur auf die Übertretung der Norm beziehen. So muss beispielsweise der Abschlussprüfer seinen Beruf gewissenhaft, eigenverantwortlich und unter Einhaltung der Verschwiegenheitspflicht ausüben.[220]

Damit durch den Vertrag mit Schutzwirkung zugunsten Dritter aber nur gewisse Dritte geschützt sind, um die Ausgestaltungen im Vertrags – und Deliktsrecht nicht zu verwischen, existieren für die Einbeziehung zusammenfassend folgende Voraussetzungen:

- Der Dritte darf der Leistung nicht nur zufällig ausgesetzt sein, sondern die Verbindung muss einem typischen Geschäftsfall entsprechen.

  Das heißt, der Dritte muss mit der Leistung bestimmungsmäßig in Berührung kommen, wie z.B. ein Kreditgeber.[221]

- Die geprüfte Gesellschaft muss ein besonderes Interesse daran haben, dass der Dritte geschützt wird.

- Für den Abschlussprüfer muss der zu schützende Kreis von Dritten erkennbar sein, damit dieser das Haftungsrisiko abschätzen kann.

  Der Abschlussprüfer muss dies deswegen klar erkennen können, damit durch den Vertrag mit Schutzwirkung zugunsten Dritter keine Haftung des Abschlussprüfers gegenüber jedermann hervorgerufen wird.[222]

---

[220] Vgl. Haberl (2000): Die Haftung des Wirtschaftsprüfers als gesetzlicher Abschlussprüfer, S.76

[221] Vgl. Haberl (2000): Die Haftung des Wirtschaftsprüfers als gesetzlicher Abschlussprüfer, S.78

[222] Vgl. Haberl (2000): Die Haftung des Wirtschaftsprüfers als gesetzlicher Abschlussprüfer, S.78,79

Dennoch begründen diese Voraussetzungen nicht immer eine Haftung des Abschlussprüfers. Wichtig sind vor allem die Gesamtumstände unter Berücksichtigung der Verkehrsauffassung und der Verkehrsbedürfnisse.[223]

Ferner muss an der Rechtsprechung des Vertrages mit Schutzwirkung zugunsten Dritter folgendes kritisiert werden:

- Der zu schützende Personenkreis ist nicht abgrenzbar.
- Die Abgrenzung des Vertrages mit Schutzwirkung zugunsten Dritter vom Auskunftsvertrag ist unklar. Wobei im Unterschied zum Auskunftsvertrag beim Vertrag mit Schutzwirkung zugunsten Dritter die Haftung des Abschlussprüfers schon eintritt, wenn dieser mit der Weitergabe an Dritte rechnen muss anstatt dies explizit zu wissen.
- Die Schutzwirkung des Dritten wird einseitig hervorgehoben.[224]

4.3.3. Deliktische Haftung

Eine Haftung aus Delikt entsteht aus einer Verletzung einer Verhaltenspflicht, welche gegenüber jedermann besteht.
Sie kommt immer dann zum Tragen, wen eine einseitige Rechtsverletzung existiert, die nicht auch gleichzeitig eine Vertragsverletzung darstellt.
Laut vorherrschender Meinung in der Österreichischen Rechtssprechung kommt es bei der deliktischen Haftung alleine auf die Vorhersehbarkeit und Vermeidung des normwidrigen Handelns an.[225]

Die deliktische Haftung ist besonders bei der Dritthaftung ein Thema, da zwischen dem Abschlussprüfer und dem geschädigtem Dritten keine vertragliche Beziehung existiert.[226]

---

[223] Vgl. Haberl (2000): Die Haftung des Wirtschaftsprüfers als gesetzlicher Abschlussprüfer, S.78,80,81

[224] Vgl. Haberl (2000): Die Haftung des Wirtschaftsprüfers als gesetzlicher Abschlussprüfer, S.86,87

[225] Vgl. Eisl (2003): Die Dritthaftung des Abschlussprüfers in Österreich, S.33

[226] Vgl. Lirk (2005): Die Haftung des Abschlussprüfers nach § 275 Abs. 2 HGB unter Prüfung der Verfassungsmäßigkeit der Haftungsbeschränkung, S.79

Im Falle eines nicht wirksam zustande gekommenen Vertrags zwischen dem geschädigten Unternehmen und dem Abschlussprüfer, kann die deliktische Haftung auch in Betracht kommen.

Grundsätzlich ist eine falsche Auskunft oder ein Falscher Rat keine Begründung für eine Schadenersatzpflicht. Dennoch gibt es im Deliktsrecht einige Ausnahmen, in denen das bloße Vermögen geschützt wird.
Diese sind: die Verletzung von Schutzgesetzen gem. § 1311 ABGB, die Sittenwidrige Schädigung gem. § 1295 Abs 2 ABGB und die vorsätzliche Erteilung eines falschen Rates gem. § 1300 ABGB.[227]
Inwieweit die genannten Ansätze für die Abschlussprüferdritthaftung als Begründung herangezogen werden können, soll in den nachfolgenden Punkten diskutiert werden.

4.3.3.1. Verletzung absoluter Rechte

Wie bereits mehrfach erwähnt, zählen Leben, Persönlichkeitsrechte, Eigentum, sowie körperliche Integrität zu den absoluten Rechten. Allerdings kann man davon ausgehen, dass der Abschlussprüfer in Ausübung seiner Tätigkeit keine dieser Rechte verletzt, da der reine Vermögensschaden kein Eigentum iSd absoluten Rechts ist, wodurch hier eine Haftung aus Delikt ausgeschlossen werden kann.[228]

[227] Vgl. Haberl (2000): Die Haftung des Wirtschaftsprüfers als gesetzlicher Abschlussprüfer, S.94

[228] Vgl. Eisl (2003): Die Dritthaftung des Abschlussprüfers in Österreich, S.34

4.3.3.2. Verletzung von Schutzgesetzen gem. § 1311 ABGB

Schutzgesetzte sind Normen, die nicht ausschließlich dem Schutz der Allgemeinheit dienen, sondern den Schutz bestimmter Personen und Personengruppen vor der Verletzung ihrer Rechtsgüter schützen sollen. Zu diesen gehören sowohl strafrechtliche, öffentlich rechtliche, als auch privatrechtliche Normen, deren Funktion der individuelle Schutz ist.[229]

Schutzgesetzte sind theoretische Gefährdungsverbote, die verhindern sollen, dass auf Personen ein Schaden zukommt, indem sie ein bestimmtes Verhalten ge- bzw. verbieten.[230]
Teilweise wird zwischen Schutzgesetzen ieS und iwS unterschieden, wobei es sich bei den Schutzgesetzen iwS um Schutzgesetze handelt, die keine abstrakte, sondern eine konkrete Gefährdung vermeiden soll. Diese stellen allerdings keine Schutzgesetze iSd § 1311 ABGB dar. Beispiele für Schutzgesetze ieS sind zum Beispiel die Bestimmungen der StVO.[231]

Eine alleinige objektive Übertretung einer Schutznorm, macht den Abschlussprüfer nicht haftbar. Dazu bedarf es einer verschuldeten Übertretung eines Schutzgesetzes.
Um einen Schadenersatzanspruch zu bedingen, muss das Schutzgesetz demzufolge sowohl die Person des Geschädigten, als auch den erlittenen Schaden mit einschließen.[232]

Grundsätzlich kann § 275 UGB nicht als Schutzgesetz zugunsten Dritter betrachtet werden, da § 275 UGB keine konkreten Verhaltensnormen beinhaltet.
Auch kann man aus § 275 UGB keine Sorgfaltspflicht gegenüber Dritten ableiten.
Dennoch ist ein völliger Ausschluss der Abschlussprüferdritthaftung gem. § 275 UGB auch nicht möglich, da dies im Gesetzestext nicht erwähnt wird.[233]

---

[229] Vgl. Lirk (2005): Die Haftung des Abschlussprüfers nach § 275 Abs. 2 HGB unter Prüfung der Verfassungsmäßigkeit der Haftungsbeschränkung, S.79,80

[230] Vgl. Eisl (2003): Die Dritthaftung des Abschlussprüfers in Österreich, S.34

[231] Vgl. Liebscher (1998): Der Abschlussprüfer, S.56

[232] Vgl. Lirk (2005): Die Haftung des Abschlussprüfers nach § 275 Abs. 2 HGB unter Prüfung der Verfassungsmäßigkeit der Haftungsbeschränkung, S.79,80

[233] Vgl. Eisl (2003): Die Dritthaftung des Abschlussprüfers in Österreich, S.34

Auch aus der Redepflicht des Abschlussprüfers kann an sich kein Schutzgesetz abgeleitet werden, da nach historischer Entstehung die Redepflicht als Treuepflicht des Abschlussprüfers gegenüber der geprüften Gesellschaft gesehen wird.
Ferner kann auch § 82 WTBG, welcher eine gewissenhafte, sorgfältige und eigenverantwortliche Berufsausübung des Abschlussprüfers fordert, nicht als Schutzgesetz angesehen werden, da der Paragraph keine konkreten Verhaltensgebote bzw. –verbote beinhaltet.[234]

4.3.3.3. Sittenwidrige Schädigung gem. § 1295 ABGB

Eine andere Haftungsbegründung könnte sich für den Abschlussprüfer aus der sittenwidrigen Schädigung des Dritten gem. § 1295 ABGB ergeben.
Als sog. Generalnorm schützt § 1295 Abs 1 ABGB absolut geschützte Rechte.
Da bloße Vermögensschäden aber nicht zu den absolut geschützten Rechten zählen, ist der bloße Vermögensschaden nicht ersatzfähig und demnach auch Dritten gegenüber nicht wiederzuerstatten.
Gem. § 1295 Abs 2 ABGB ist der Geschädigte aber berechtigt, Ersatz eines Schadens vom Abschlussprüfer zu fordern, sofern dieser den Schaden absichtlich durch einen Verstoß gegen die guten Sitten herbeigeführt hat. Sittenwidrig ist das Verhalten des Abschlussprüfers dann, wenn das Verhalten gegen das Anstandsgefühl aller billig und gerecht Denkender verstöß, wobei in diesem Zusammenhang für die Beurteilung die Meinung eines durchschnittlichen Abschlussprüfers entscheidend ist.[235]

Ein sittenwidriges Vorgehen des Abschlussprüfers wäre zum Beispiel eine bewusst ungeprüfte Übernahme von Unterlagen der Gesellschaft, obwohl dem zugrunde liegenden Vorgang viel Gewicht beizumessen wäre.[236]

---

[234] Vgl. Eisl (2003): Die Dritthaftung des Abschlussprüfers in Österreich, S.36

[235] Vgl. Lirk (2005): Die Haftung des Abschlussprüfers nach § 275 Abs. 2 HGB unter Prüfung der Verfassungsmäßigkeit der Haftungsbeschränkung, S.80

[236] Vgl. Ukmar (1999): Die Redepflicht und erweiterte Haftung des Abschlussprüfers nach § 273 HGB im Lichte des IRÄG 1997, S.83

Ein reines Hinnehmen des Abschlussprüfers eines möglichen Schadens genügt jedoch nicht für eine Haftungsbegründung.[237]

4.3.3.4. Vorsätzliche Erteilung eines falschen Rates gem. § 1300 ABGB

§ 1299 ABGB regelt die Verantwortlichkeit eines Sachverständigen. Dem Paragraphen zufolge, muss der Sachverständige überdurchschnittliche Fähigkeiten besitzen und sich bei der Ausübung seiner Tätigkeit besonders bemühen.
Nachdem der Abschlussprüfer im Sinne des § 1299 ABGB als Sachverständiger angesehen wird, kann er auch gem. § 1300 ABGB bei einem Schaden zur Verantwortung gezogen werden. Bei Bezahlung haftet dieser gem. § 1300 ABGB auch schon bereits bei fahrlässigem Handeln. Unklar ist jedoch inwieweit der Abschlussprüfer auch Dritten gegenüber verantwortlich ist.
Laut vorherrschender Meinung, wird eine sich aus § 1299 ABGB deliktisch ergebende Haftung jedoch verneint, sofern keine weiteren Voraussetzungen existieren.[238]

§ 1300 ABGB Satz 2 regelt die Haftung des Abschlussprüfers für einen Schaden, welchen er wissentlich durch Erteilung eines falschen Rates einem Anderen zugefügt hat.[239]
Das heißt, er normiert im Speziellen die Verantwortlichkeit des Abschlussprüfers, wenn dieser absichtlich einen falschen Rat erteilt. Und gem. § 1300 leg. cit. ABGB haftet der Abschlussprüfer gegenüber Dritten wenn er vorsätzlich eine falsche Auskunft erteilt hat.[240]
Die Haftung nach § 1300 ABGB existiert unabhängig von Vertrags- oder Verpflichtungsverhältnissen, wodurch sie einen Delikttatbestand für die Regelung der Verantwortung von Ratschlägen konstituiert.

---

[237] Vgl. Eisl (2003): Die Dritthaftung des Abschlussprüfers in Österreich, S.37

[238] Vgl. Eisl (2003): Die Dritthaftung des Abschlussprüfers in Österreich, S.38

[239] Vgl. Lirk (2005): Die Haftung des Abschlussprüfers nach § 275 Abs. 2 HGB unter Prüfung der Verfassungsmäßigkeit der Haftungsbeschränkung, S.81

[240] Vgl. Eisl (2003): Die Dritthaftung des Abschlussprüfers in Österreich, S.38

Trotzdem genügt das bloße Wissen der Unrichtigkeit des Rates nicht um einen Schadenersatzanspruch gem. § 1300 ABGB Satz 2 zu begründen, sondern es muss auch der eingetretene Schaden in Kauf genommen worden sein.
Infolgedessen, ist es unklar, ob Dritten im Schadensfall Ersatzansprüche zustehen, wenn der Abschlussprüfer fahrlässig gehandelt hat.[241]

4.3.4. Beweislast

Grundsätzlich muss der Geschädigte Schaden, Kausalität und Rechtswidrigkeit nachweisen.
Was das Verschulden angeht, kommen verschiedene Ansätze in Frage.

Beim Vertrag mit Schutzwirkung zugunsten Dritter, käme zum Beispiel die Beweislastumkehr in Frage, welche in § 1298 ABGB für den vertraglichen Schadenersatzanspruch vorgesehen ist.
Im Falle eines Anspruchs aufgrund der objektiv rechtlichen Sorgfaltspflicht des Abschlussprüfers wäre die Frage der Beweislastumkehr wiederum offen.

Besonders zu erwähnen wäre an dieser Stelle die Problematik der Informationserlangung für Dritte. Meistens erkennen Dritte ihre Schäden nicht früher, als dass die schädigende Handlung allgemein bekannt geworden ist. Des Weiteren bekommen Dritte ihre Informationen für ihre Anspruchsgrundlage nur über die im Firmenbuch veröffentlichten Tatsachen.[242]

[241] Vgl. Lirk (2005): Die Haftung des Abschlussprüfers nach § 275 Abs. 2 HGB unter Prüfung der Verfassungsmäßigkeit der Haftungsbeschränkung, S.81

[242] Vgl. Doralt (2005): Haftung der Abschlussprüfer, S.200

5. Haftungsbegrenzungen der Abschlussprüferhaftung

Der Abschlussprüfer trägt aufgrund seiner Tätigkeit ein hohes Maß an Verantwortung welches für ihn mit einem sehr hohen Risiko verbunden ist. Denn trotz strenger Auswahl- und Prüfungsverfahren ist auch der Abschlussprüfer nicht vor einem völlig fehlerhaften Verhalten gefeit. Aus diesem Grund muss das Risiko des Abschlussprüfers durch Haftungsbegrenzungen eingeschränkt werden. Einen weiteren Grund für die Haftungsbegrenzung des Abschlussprüfers stellt die Versicherbarkeit dar, da im Bereich der Abschlussprüfung schon ein geringfügiges Versehen zu ungewöhnlich großem Schaden führen kann. Wobei die Versicherung dem Abschlussprüfer nicht seine Fähigkeiten und Eigenschaften ersetzen soll, sondern ihm nur die Angst vor den finanziellen Folgen menschlichen Versagens nehmen. [243] Die Haftungsbegrenzung dient außerdem als Existenzsicherung und Aufrechterhaltung der Interessensneutralität des Abschlussprüfers.
Durch die Haftungsbegrenzung soll auch nicht die vorhandene Schuld des Abschlussprüfers beeinflusst werden, sondern lediglich das Zugriffsrecht der Gläubiger auf das Vermögen des Abschlussprüfers betraglich limitiert werden.[244]

[243] Vgl. Ukmar (1999): Die Redepflicht und erweiterte Haftung des Abschlussprüfers nach § 273 HGB im Lichte des IRÄG 1997, S.86

[244] Vgl. Haberl (2000): Die Haftung des Wirtschaftsprüfers als gesetzlicher Abschlussprüfer, S.102

5.1. Entstehung der Haftungsbegrenzung

In Österreich und Deutschland findet die Haftungsbeschränkung des Abschlussprüfers gem. § 275 UGB Abs 2 UGB seinen Ursprung in der deutschen Aktienrechtsreform von 1931.[245] Zu diesem Zeitpunkt wurde erstmals die Pflicht zur Jahresabschlussprüfung für Aktiengesellschaften durch eine Notverordnung eingeführt und gleichzeitig eine Haftungsbeschränkung für den Bilanzprüfer gem. § 262 a ff dHGB auf 100.000 Reichsmark festgesetzt.[246]

Zuvor war die Prüfung der Finanzen eines Unternehmens nur als Sonderprüfung bei der Glaubhaftmachung von Unredlichkeiten oder schweren Verstößen gegen die Gesetzeslage bzw. den Gesellschaftsvertrag zulässig. Diese Prüfung wurde von bestimmten Revisoren durchgeführt, welche von der Generalversammlung ausgewählt wurden.
Die damals neu eingeführte Pflicht zur Jahresabschlussprüfung für Aktiengesellschaften war eine Reaktion auf die starke Krise der deutschen Wirtschaft (mehrere spektakuläre Firmenzusammenbrüche, wie z.B. der, der Frankfurter Versicherungsanstalt), die unter anderem durch Bilanz- und Kursmanipulationen bzw. eine qualitativ schlechte Rechnungslegung und Bilanzerstellung mitverursacht wurde.[247]
Eigentlich sollte die Haftungsbeschränkung des Abschlussprüfers nur eine Übergangsbestimmung sein, da der Berufsstand der Abschlussprüfer 1931 noch sehr jung war, dadurch wenig Erfahrung hatte und dementsprechend auch nicht besonders kompetent war.
Ferner besaßen die Abschlussprüfer zu diesem Zeitpunkt nur geringe personelle Ressourcen, wodurch sich diese anfängliche Haftungsbegünstigung des Abschussprüfers gut erklären lässt.
Die Übergangsbestimmung sollte nur so lange gesetzlich festgelegt sein, bis der Berufsstand sich fachlich und personell so etabliert hat, dass eine Beschränkung der Haftung des Abschlussprüfers nicht mehr notwenig gewesen wäre.[248]

---

[245] Vgl. Lirk (2005): Die Haftung des Abschlussprüfers nach § 275 Abs. 2 HGB unter Prüfung der Verfassungsmäßigkeit der Haftungsbeschränkung, S.112

[246] Vgl. Eisl (2003): Die Dritthaftung des Abschlussprüfers in Österreich, S.55

[247] Vgl. Lirk (2005): Die Haftung des Abschlussprüfers nach § 275 Abs. 2 HGB unter Prüfung der Verfassungsmäßigkeit der Haftungsbeschränkung, S.112

[248] Vgl. Eisl (2003): Die Dritthaftung des Abschlussprüfers in Österreich, S.55

Chronologie der Entstehung der Haftungsbeschränkung:

1931	Einführung der Pflicht zur Jahresabschlussprüfung und gleichzeitige Haftungsbeschränkung durch eine Notverordnung der deutschen Aktienrechtsreform.
1937	Haftungsbeschränkung im deutschen Aktien Gesetz
1938	Einführung des deutschen Aktienrechtsgesetz in Österreich
1965	Übernahme des österreichischen Aktiengesetzes
1982	Erhöhung der Haftsumme mittels Gesellschaftsrechtsänderungsgesetz von 250.000 Schilling auf 2,5 Millionen Schilling.
1990	Weitere Erhöhung der Haftsumme und Übernahme der Haftungsbeschränkung ins HGB im Rahmen des Rechnungslegungsgesetzes auf 5 Millionen Schilling.
2001	Erneute Erhöhung der Haftsumme durch das Finanzmarktaufsichtsgesetz für leicht fahrlässige Schäden auf 2 Mio. Euro, für börsennotierte Gesellschaften auf 4 Mio Euro. Bei grober Fahrlässigkeit ist der jeweils fünffache Betrag zu applizieren.

Abb. 2: Chronologie der Entstehung der Haftungsbeschränkung
Quelle: Pöttinger (2003): Haftung des Abschlussprüfers

Auch heute noch werden die damaligen Argumente für eine Haftungsbegrenzung benutzt, obwohl die heutigen Bilanzierungstechniken als auch die Qualität und Anzahl der Abschlussprüfer in keinem Vergleich mehr zur damaligen Zeit stehen.

Die Begründung der Kompliziertheit der Tätigkeit des Abschlussprüfers, die es damals aufgrund der Unerfahrenheit der Abschlussprüfer unmöglich machte, eine Garantie für die Richtigkeit des Jahresabschlusses zu geben, wird heute durch die Sorgfaltspflicht entkräftet.[249]

Auch die Versicherbarkeit des Haftungsrisikos, nämlich dass nur wenige Abschlussprüfer bei höheren Haftungsbeträgen in der Lage wären, die anfallenden Versicherungsprämien aufzubringen, wodurch der Wettbewerb innerhalb des Berufsstandes gefährdet wäre, ist als Begründung für eine Haftungsbegrenzung des Abschlussprüfers nicht gerade gut geeignet, da diese im Konflikt mit dem Hauptziel der Präventionswirkung der Haftung in Konflikt steht.[250] Aus diesem Grund sollten die Gründe der Haftungsbegrenzung in der heutigen Zeit neu definiert werden.

5.2. Gesetzliche Haftungsbegrenzung

Grundsätzlich sind Haftungshöchstgrenzen im Schadenersatzrecht nichts Ungewöhnliches.
Man findet sie beispielsweise im EKHG, im AtomHG.
Die Haftungsbegrenzung des § 275 Abs 2 UGB zeichnet sich jedoch dadurch aus, dass sie sich nicht so wie die anderen oben genannten Paragraphen im Bereich der Gefährdungshaftung, sondern im Bereich der Verschuldenshaftung befindet.[251]
§ 275 Abs 2 UGB geht den allgemeinen zivilrechtlichen Vorschriften als lex specialis vor.
Die Haftungsbegrenzung soll das Berufsrisiko des Abschlussprüfers eingrenzen und ihn dadurch vor einer Existenzbedrohung schützen.[252]

---

[249] Vgl. Lirk (2005): Die Haftung des Abschlussprüfers nach § 275 Abs. 2 HGB unter Prüfung der Verfassungsmäßigkeit der Haftungsbeschränkung, S.112

[250] Vgl. Eisl (2003): Die Dritthaftung des Abschlussprüfers in Österreich, S.55

[251] Vgl. Doralt (2004): Abschlussprüferhaftung, S. 94

[252] Vgl. Haberl (2000): Die Haftung des Wirtschaftsprüfers als gesetzlicher Abschlussprüfer, S.102

Bedenken gegen gesetzliche Haftungshöchstgrenzen kann es in mehrerer Hinsicht geben.

Einerseits können die Haftungshöchstgrenzen, wenn sie nicht hoch genug sind, den Präventiveffekt vermindern, andererseits gefährden die betraglichen Haftungshöchstgrenzen die Verwirklichung des Ausgleichsgedankens, da es für alle über der Haftungshöchstgrenze liegenden Schäden keinen Ersatz gibt.[253]

Ein weiterer Kritikpunkt ist, dass die Haftungsbegrenzung auch die grobe Fahrlässigkeit des Abschlussprüfers miteinschließt, da bei einer schwerwiegenden Pflichtverletzung des Abschlussprüfers die Wahrscheinlichkeit des Eintritts eines immensen Schadens recht groß ist. Denn gerade bei gravierenden Pflichtverletzungen geht es meistens um die wichtigsten Punkte der Abschlussprüfung. Die Haftungsbegrenzung bei grober Fahrlässigkeit limitiert somit auch ein wenig die Haftung des Abschlussprüfers bei Fehlern, die einem sorgfältigen Abschlussprüfer in dieser Situation nicht passiert wären. Dies erklärt jedoch, warum die Haftungsgrenzen je nach Grad des Verschuldens des Abschlussprüfers unterschiedlich sind.[254]

Auch das Argument der Versicherbarkeit als Grund für die Unerlässlichkeit von Haftungshöchstgrenzen ist nicht völlig nachvollziehbar, da eine Versicherung des Haftungsrisikos des Abschlussprüfers ohne Haftungshöchstgrenzen sehr wohl möglich wäre. Schließlich werden in der Versicherungsbranche genügend andere Risiken, für die keine gesetzlichen Haftungshöchstgrenzen existieren, versichert.

Jedoch muss man an dieser Stelle einräumen, dass eine Deckung der Versicherung ohne gesetzliche Haftungshöchstgrenzen wohl keine vollständige wäre, was aber wiederum den Präventiveffekt der Haftung verstärken würde.[255]

---

[253] Vgl. Doralt (2004): Abschlussprüferhaftung, S. 94

[254] Vgl. Doralt (2005): Haftung der Abschlussprüfer, S.106

[255] Vgl. Doralt (2004): Abschlussprüferhaftung, S. 97

5.2.1. Haftungsobergrenzen

5.2.1.1. Haftungsobergrenzen bei der geprüften Gesellschaft

§ 275 Abs 2 UGB geht den allgemeinen zivilrechtlichen Vorschriften als lex specialis vor.
Gem. § 275 Abs 2 UGB ist die Haftung des Abschlussprüfers pro Prüfung auf 2 Millionen bzw. 4 Millionen Euro bei der Prüfung börsennotierter Gesellschaften begrenzt.
Bei grober Fahrlässigkeit des Abschlussprüfers kommt der jeweils fünffache Betrag zur Anwendung.[256] Somit unterscheidet man zwischen leichter und grober Fahrlässigkeit und nichtbörsen – und börsennotierten Gesellschaften bezüglich der Haftungsgrenze.

Haftungsobergrenzen gem. § 275 UGB:

	Nicht börsennotierte Unternehmen	**Börsennotierte Unternehmen**
Leicht fahrlässig	€ 2.000.000	€ 4.000.000
Grob fahrlässig	€ 10.000.000	€ 20.000.000
Vorsatz	Unbegrenzt	Unbegrenzt

Abb. 3: Darstellung der Haftungshöchstgrenzen des Abschlussprüfers
Quelle: Eisl (2003): Die Dritthaftung des Abschlussprüfers in Österreich

Die Unterscheidung zwischen grober und leichter Fahrlässigkeit des Abschlussprüfers wird deswegen angewandt, da es ohne sie eine Gleichbehandlung von kleinen Versehen und schwerwiegenden Kunstfehlern gäbe.[257] Außerdem kommt dem Abschlussprüfer nur bei Fahrlässigkeit die Haftungsgrenze zu gute, nicht aber bei Vorsatz.
Dies kommt unabhängig von der Anzahl der mitwirkenden Personen, der Höhe des Schadens, der Anzahl der begangenen Pflichtverletzung und unabhängig davon, ob andere Beteiligte vorsätzlich handelten, zum Tragen.

[256] Vgl. Doralt (2005): Haftung der Abschlussprüfer, S.98

[257] Vgl. Doralt (2005): Haftung der Abschlussprüfer, S.103

Die Abgrenzung von Vorsatz und Fahrlässigkeit spielt des Weiteren auch im Zusammenhang mit der Versicherbarkeit eine Rolle, da die Haftpflichtversicherung des Abschlussprüfers bei vorsätzlichem Handeln nicht leisten muss.[258]

Die höhere Haftungssumme bei einer börsennotierten Gesellschaft erklärt sich durch das viel höhere Schadenspotential. Außerdem kann sie als Anlegerschutz gesehen werden, da die höhere Haftungssumme des Abschlussprüfers das im Börsenumfeld wichtige Vertrauen in öffentliche Informationen stärken soll. Des Weiteren soll natürlich auch börsennotierten Gesellschaften ein besserer Haftungsschutz garantiert sein.
Allerdings gewährt § 275 Abs 2 UGB die doppelte Haftungssumme nur dann, wenn Aktien der Gesellschaft emittiert wurden, nicht aber wenn Anleihen ausgegeben wurden, obwohl auch hier die Finanzierung über den Kapitalmarkt von statten ging.[259]

Die Haftungshöchstgrenzen sind bei der Haftung gegenüber der geprüften Gesellschaft nur für jene Fehler des Abschlussprüfers anwendbar, die aus seinen Prüffehlern resultieren.
Im Falle, dass der Abschlussprüfer gegen das Verwertungsverbot oder die Verschwiegenheitspflicht verstoßen hat, kommen die Haftungshöchstgrenzen nicht zur Anwendung, sondern der Abschlussprüfer haftet unbeschränkt.
Die Vereinbarung einer niedrigeren Haftung bzw. ein gänzlicher Haftungsausschluss sind gesetzlich unzulässig, im Gegensatz dazu kann aber eine höhere Grenze festgesetzt werden.[260]

Die Begrenzung der Haftung des Abschlussprüfers gilt pro Abschlussprüfung, sprich der Abschlussprüfer haftet für mehrere Fehler im Rahmen einer Prüfung nur einmal bis zur Haftungsobergrenze, auch wenn der entstandene Schaden über diesen Betrag hinausgeht.

Die Haftungsobergrenze kommt unabhängig vom jeweiligen Fahrlässigkeitsgrad und Höhe des Schadens zur Anwendung, wobei bei Vorsatz keine Haftungsbegrenzung zum tragen kommt. Spezielle Prüfungen und Handlungen im Rahmen der jeweiligen Abschlussprüfung führen nicht zu einer erhöhten Haftungsgrenze.
Im Falle, dass ein Mitverschulden der geprüften Gesellschaft vorliegt, wird zwar der Ersatzanspruch gemindert, nicht aber die Haftungsobergrenze.

---

[258] Vgl. Haberl (2000): Die Haftung des Wirtschaftsprüfers als gesetzlicher Abschlussprüfer, S.102

[259] Vgl. Doralt (2004): Abschlussprüferhaftung, S.176

[260] Vgl. Doralt (2005): Haftung der Abschlussprüfer, S.99

Auf das Deliktsrecht ist § 275 Abs 2 UGB nicht anzuwenden, da vorsätzliches Handeln vorausgesetzt wird, was auch nach § 275 UGB zu einer unbegrenzten Haftung des Abschlussprüfers führt.[261]

5.2.1.2. Haftungsobergrenzen beim verbundenen Unternehmen

Laut Gesetz sind die Haftungsgrenzen des § 275 Abs 2 UGB auch auf die Haftung des Abschlussprüfers gegenüber verbundenen Unternehmen anzuwenden.
Sie werden je nach Verschuldensgrad und je nachdem ob die geprüfte Gesellschaft an der Börse notiert oder nicht, unterschieden. Im Falle, dass die Gesellschaft an der Börse notiert, kommt die doppelte Haftungsgrenze zur Anwendung.[262]

Die Haftungshöchstgrenzen sind sowohl bei der Haftung gegenüber der geprüften Gesellschaft, als auch bei der Haftung gegenüber verbundenen Unternehmen nur für jene Fehler des Abschlussprüfers anwendbar, die aus seinen Prüffehlern resultieren.
Gem. § 275 Abs 2 UGB gibt es bei den Haftungsansprüche von verbundenen Unternehmen keine Haftungsbegrenzung, wenn der Abschlussprüfer gegen das Verwertungsverbot oder die Verschwiegenheitspflicht verstoßen hat.[263]

Wenn man den Gesetzeswortlaut genau studiert, kann man vermuten, dass die Haftungsgrenze einmal pro Prüfung gilt, woraus resultieren würde, dass die Schadenersatzleistung des Abschlussprüfers insgesamt auf die Höchstsummen beschränkt ist.
Somit steht die Haftungssumme den Ansprüchen der geprüften Gesellschaft und der verbundenen Unternehmen nur einmal zur Verfügung.
Ferner stellt sich die Frage, welche Haftungsbegrenzung man anwenden soll, im Falle, dass nur die geprüfte Gesellschaft oder nur das verbundenen Unternehmen börsennotiert ist, nicht aber beide Gesellschaften.

---

[261] Vgl. Haberl (2000): Die Haftung des Wirtschaftsprüfers als gesetzlicher Abschlussprüfer, S.104

[262] Vgl. Doralt (2005): Haftung der Abschlussprüfer, S.193

[263] Vgl. Doralt (2005): Haftung der Abschlussprüfer, S.98

Nachdem die geprüfte Gesellschaft mit dem Abschlussprüfer einen Prüfungsvertrag abgeschlossen hat, könnte man hieraus schlussfolgern, dass sich die Haftungsbegrenzung nach der geprüften Gesellschaft richtet. Daraus resultiert aber, dass das verbundene Unternehmen mehr an Schadenersatz vom Abschlussprüfer des geprüften Unternehmens fordern könnte, als von seinem eigenen, wenn es selbst nicht, die geprüfte Gesellschaft aber schon, an der Börse notiert ist.[264]
Dies ist umso mehr verwunderlich, wenn man bedenkt, dass der Ersatzanspruch der verbundenen Gesellschaft ein eigenständiger ist und hierfür kein Schaden bei der geprüften Gesellschaft bestehen muss, da die Schäden bei den Gesellschaften auch unabhängig voneinander auftreten können.

Warum also in diesem Zusammenhang laut Gesetzestext keine Eigenständigkeit der Haftungsgrenze existiert ist unklar.
Auch der Anlegerschutz wird hier nicht berücksichtigt, da im Falle, dass das verbundene Unternehmen an der Börse notiert, die geprüfte Gesellschaft jedoch nicht, hier nur die niedrigere Haftungsgrenze zur Anwendung kommt.

Aus diesem Grund wären eigenständige Haftungssummen jeweils für das geprüfte und verbundene Unternehmen ein möglicher Problemlösungsansatz.[265]
Nachdem im Gesetz aber eindeutig die Haftung auch gegenüber verbundenen Unternehmen vorgesehen ist und gleichzeitig dennoch keine Trennung der Haftungssumme vorgegeben ist, ist dieser Ansatz wohl bis auf weiteres zu verwerfen.

Zusammenfassend richtet sich bei der Abschlussprüferhaftung die Haftungsgrenze gegenüber verbundenen Unternehmen also nach der geprüften Gesellschaft und ist vom Abschlussprüfer insgesamt auch nur einmal für die geprüfte Gesellschaft und das verbundene Unternehmen zu leisten.[266]

[264] Vgl. Doralt (2004): Abschlussprüferhaftung, S.123

[265] Vgl. Doralt (2005): Haftung der Abschlussprüfer, S.137

[266] Vgl. Doralt (2005): Abschlussprüferhaftung, S.124

5.2.1.3. Haftungsobergrenzen bei Dritten

Bei der Dritthaftung bestehen hinsichtlich der Haftungsbegrenzung Schwierigkeiten.
Die Basis für die Haftungshöchstgrenze bildet § 275 Abs 2 UGB, welcher jedoch nur die Haftungsgrenze gegenüber der geprüften Gesellschaft und dem verbundenen Unternehmen normiert. Somit handelt es sich hierbei zunächst nur um den Anspruch der Gesellschaft selbst, nicht aber um allfällige Drittansprüche.[267]

Im Bereich der Dritthaftung, ist es strittig, ob die Haftungsobergrenzen auch für Drittansprüche gelten. Zumindest schließt die Rechtssprechung eine Möglichkeit der Anwendung der Haftungsgrenzen nicht aus.[268] Im Riegerbankurteil hat der OGH die Anwendbarkeit der Haftungsgrenzen auf die Ansprüche Dritter sogar bejaht.

Nach allgemeinen Grundsätzen, ohne eine Haftungseingrenzung der Ansprüche der Geschädigten, würde der Abschlussprüfer gegenüber der geprüften Gesellschaft unbegrenzt haften. Dies hätte auch eine unbegrenzte Haftung Dritten gegenüber zur Folge.[269]
Diese unbegrenzte Haftung würde wiederum den Wettbewerb innerhalb des Berufsstandes gefährden, da nur wenige Abschlussprüfer in der Lage wären die merklich höheren Prämien für die Haftpflichtversicherung aufzubringen.[270]

Nach der Rechtsansicht des OGH[271] sind die Haftungsgrenzen jedoch auch für die Ansprüche Dritter analog anzuwenden.
Der OGH[272] äußerte dazu folgendes: „ Auch die dem Dritten geschuldete Sorgfalt ergibt sich letztlich aus dem Gesetz, vor allem aus § 275 HGB, der ja das Vertragsverhältnis zwischen dem Abschlussprüfer und der geprüften Gesellschaft maßgeblich bestimmt.

---

[267] Vgl. Doralt (2005): Haftung der Abschlussprüfer, S.195

[268] Vgl. Haberl (2000): Die Haftung des Wirtschaftsprüfers als gesetzlicher Abschlussprüfer, S.105

[269] Vgl. Doralt (2005): Haftung der Abschlussprüfer, S.198

[270] Vgl. Haberl (2000): Die Haftung des Wirtschaftsprüfers als gesetzlicher Abschlussprüfer, S.105

[271] Vgl. Doralt (2005): Haftung der Abschlussprüfer, S.197

[272] OGH, 27.11.2001, 5 Ob 262/01t

Deshalb besteht nach den Regeln der Analogie auch kein Grund dem Abschlussprüfer das Hauptprivileg des § 275 Abs 2 HGB in jenen Fällen der Dritthaftung vorzuenthalten, in denen sich diese aus der Pflicht zur Veröffentlichung des Bestätigungsvermerks oder zur Unterbindung einer eigenmächtigen Verwendung Dritter gegenüber ergibt."

Außerdem zielte der Gesetzgeber eindeutig auch bei zahlreichen Novellen immer wieder auf eine Begrenzung der Haftung und behielt die Höchstgrenzen bei.
Eine Nichtanwendung der Haftungsobergrenzen bei Drittansprüchen würde somit im Gegensatz zur Wertung des Gesetzgebers stehen, die sowohl eine Begrenzung der Haftung für den Abschlussprüfer als auch einen Ausgleich für die Geschädigten im Sinn hat.[273]
Wie die Anwendung der Haftungsobergrenzen auf Ansprüche Dritter jedoch konkret aussehen soll, wurde noch nicht entschieden.[274]

Das Oberlandesgericht (OLG) [275] Wien hingegen argumentierte gegen eine analoge Anwendung der Haftungsbeschränkung auf die Ansprüche Dritter. Es begründet seine ablehnende Haltung damit, dass die Haftungsobergrenzen in einem offenkundigen Missverhältnis zur möglichen Schadenssumme stehen und dass bei einer unbeschränkten Haftung des Abschlussprüfers nicht zu einer uferlosen Haftung kommen kann, da der Abschlussprüfer nur gegenüber einem bestimmten Personenkreis haftet. Weiters argumentiert das OLG, dass Dritte die Haftung mit dem Abschlussprüfer nicht aushandeln können und dadurch auch keine etwaige höhere Haftungssumme absprechen können.[276]

Die vom OGH[277] ausgesprochene analoge Anwendung der Haftungsgrenzen im Falle der Dritthaftung gestaltet sich allerdings deutlich schwieriger als die Anwendung der Haftungsobergrenzen auf die geprüfte Gesellschaft bzw. auf das verbundene Unternehmen.[278]
Vor allem auch deshalb, weil dieser nicht näher auf die Verteilungsproblematik des Haftungsfonds eingegangen ist.

---

[273] Vgl. Doralt (2005): Haftung der Abschlussprüfer, S.197

[274] Vgl. Doralt (2005): Haftung der Abschlussprüfer, S.197

[275] OLG Wien 28.6.2001, 15 R 185/00m

[276] Vgl. Tichy (2007): Die Haftung wirtschaftsnaher Beratungsberufe für Drittschäden, S.217

[277] OGH, 27.11.2001, 5 Ob 262/01t

[278] Vgl. Doralt (2005): Haftung der Abschlussprüfer, S.195

Daraus ergibt sich die Frage, wie Ansprüche Dritter zu befriedigen sind, wenn der Abschlussprüfer nur mit einer beschränkten Summe haftet und die Haftungssumme nicht zum Ersatz aller Schäden ausreicht. In diesem Fall müssen die geschädigte Gesellschaft und die ebenfalls geschädigten Dritten um die Befriedigung ihrer Ersatzansprüche kämpfen.
Grundsätzlich kann die Haftungssumme entweder für alle Schäden reichen, oder nur einen Teil der gesamten Schäden decken.[279]
Im Folgenden soll nun auf verschiedenen Möglichkeiten der Anwendung der Haftungshöchstgrenzen bei Ansprüchen Dritter eingegangen werden.

Eine Möglichkeit wäre, bei einem gemeinsamen Haftungsfonds für Schäden der geprüften Gesellschaft und Schäden Dritter zu bleiben, wobei die geprüfte Gesellschaft ihren Ersatzanspruch vorrangig geltend machen kann. Dritte können ihre Ansprüche somit nur von jenem Betrag befriedigen, der noch nicht von der geprüften Gesellschaft ausgeschöpft wurde.[280] Dritte selbst, können dann untereinander nach dem first come – first serve Prinzip oder anteilig vorgehen.[281]
Zu dieser Problematik hat der OGH allerdings bis jetzt noch nicht Stellung bezogen. Dennoch finden sich in der Literatur einige Stimmen, die diese Meinung unterstützen.
Artmann [282] , *Vavrovsky* [283] und *Troggler* [284] sind für eine vorrangige Befriedigung der Ansprüche der geprüften Gesellschaft, mit der Begründung, dass § 275 UGB hauptsächlich zum Schutz der geprüften Gesellschaft diene.

Des Weiteren unterstreicht dies auch § 275 Abs 4 UGB, der die Beschränkung der Ersatzpflicht verbietet, wonach der Ersatz der Schäden der Dritten nicht den Ersatz der geprüften Gesellschaft verringern darf.
Ferner haben Schäden der geprüften Gesellschaft Vorrang, da diese Vertragspartnerin ist und ihre Entschädigung auch im Interesse der Gesellschaftsgläubiger liegt.[285]

---

[279] Vgl. Tichy (2007): Die Haftung wirtschaftsnaher Beratungsberufe für Drittschäden, S.223

[280] Vgl. Doralt (2005): Haftung der Abschlussprüfer, S.197

[281] Vgl. Tichy (2007): Die Haftung wirtschaftsnaher Beratungsberufe für Drittschäden, S.223

[282] Vgl. Artmann (2002): Offene Fragen zur Haftung des Abschlussprüfers gegenüber Dritten, in ÖZW 2002, S.90

[283] Vgl. Vavrovsky (2001): Zur Haftung des Bankprüfers, in: ÖBA 2001, S.577

[284] Vgl. Torggler (2001): Unbeschränkte Dritthaftung des Abschlussprüfers, in: WBL 2001, S.545

[285] Vgl. Tichy (2007): Die Haftung wirtschaftsnaher Beratungsberufe für Drittschäden, S.224

Eine andere Meinung zur Anwendung der Haftungshöchstgrenzen bei Ansprüchen Dritter vertritt *Doralt*.[286] Seiner Meinung nach, sollte es je ein Haftungsfonds für die geprüfte Gesellschaft und je einen für Dritte, sprich getrennte Haftungsfonds, geben.
Denn wenn der Haftungsfonds sowohl der geprüften Gesellschaft als auch Dritten nur einmal zur Verfügung steht, besteht die Möglichkeit, dass die ohnehin beschränkte Ersatzmöglichkeit der Gesellschaft durch Dritte völlig ausgeschöpft wird, falls Dritte ihre Ansprüche schneller geltend machen.

Dass ein Vorrangsrecht der Gesellschaft bei der Befriedigung ihrer Ansprüche dieses Problem zwar löst gesteht *Doralt*[287] ein, aber er ist der Meinung, dass dies das Ersatzpotential für Dritte vermindert, welche dann vom Ausmaß des Schadens der geprüften Gesellschaft abhängig sind. Aus der Entscheidung des OGH, dass die Haftungsgrenzen bei Ansprüchen Dritter analog anzuwenden sind, leitet *Doralt* [288] aber ab, dass Dritte eine gleiche Ersatzmöglichkeit haben müssen wie die geprüfte Gesellschaft.
Des Weiteren kritisiert *Doralt*, dass dem Vorrangsrecht der geprüften Gesellschaft die gesetzliche Grundlage fehlt, da sich der Gesetzgeber zur Dritthaftung nicht geäußert hat.

Aus der obigen Argumentation *Doralts*[289] ergibt sich, dass die Ansprüche Dritter nicht aus demselben Haftungsfonds befriedigt werden können, wie die der geprüften Gesellschaft. Seinem Lösungsvorschlag nach würde der Abschlussprüfer zweimal bis zur betraglichen Haftungshöchstgrenze des § 275 UGB haften, nämlich einmal gegenüber der Gesellschaft und einmal gegenüber Dritten.[290]

Ferner gäbe es noch die Möglichkeit die Haftungsgrenze für jeden einzelnen Anspruch als Begrenzung heranzuziehen, wodurch nur im Falle von höheren Schadenssummen die Ansprüche nicht voll befriedigt werden könnten. Dies widerspricht allerdings dem Willen des Gesetzgebers die Haftung des Abschlussprüfers zu beschränken.[291]

---

[286] Vgl. Doralt (2005): Haftung der Abschlussprüfer, S.198

[287] Vgl. Doralt (2005): Haftung der Abschlussprüfer, S.198

[288] Vgl. Doralt (2005): Haftung der Abschlussprüfer, S.198

[289] Vgl. Doralt (2005): Haftung der Abschlussprüfer, S.198

[290] Vgl. Doralt (2005): Haftung der Abschlussprüfer, S.199

[291] Vgl. Doralt (2005): Haftung der Abschlussprüfer, S.200

Meinem Erachten nach, sprechen letzten Endes mehrere Gründe für eine Begrenzung der Haftung des Abschlussprüfers gegenüber Dritten. Einen wichtigen Punkt stellt die fast unmögliche Abgrenzung der anspruchsberechtigten Personen dar.
Weiters fehlt eine unmittelbare Rechtsbeziehung zwischen dem Abschlussprüfer und Dritten. Außerdem widerspricht eine unbegrenzte Haftung des Abschlussprüfers gegenüber Dritten der Wertung des Gesetzgebers, da dieser sich für eine Begrenzung der Haftung des Abschlussprüfers ausgesprochen hat. Folglich ist meiner Meinung nach eine Haftungsbegrenzung des Abschlussprüfers gegenüber Dritten zu bejahen.

5.2.2. Verjährung der gesetzlichen Haftung des Abschlussprüfers

5.2.2.1. Verjährung bei der geprüften Gesellschaft

Die Ersatzansprüche der geprüften Gesellschaft verjähren gem. § 275 Abs 5 UGB in fünf Jahren. Nun stellt sich die Frage, mit welchem Zeitpunkt diese Frist zu laufen beginnt.
Da § 275 Abs 5 UGB die allgemeinen Verjährungsregeln als lex specialis völlig verdrängt[292], beginnt die Frist unabhängig von Kenntnis des Schadens und Schädigers ab Anspruchsbegründung zu laufen. Voraussetzung ist hier der Eintritt des Schadens für den Beginn des Fristenlaufs.[293]
Der OGH entschied hierzu aber, dass die Verjährung erst ab Kenntnis des Schadens und Schädiger zu laufen beginnt.[294]
Im Gegensatz dazu gehen *Lechner*[295], *Haberl*[296] und *Doralt*[297] davon aus, dass die Verjährungsfrist mit Entstehung des Anspruchs zu laufen beginnt, wofür der Eintritt des Schadens Voraussetzung ist.[298]

---

[292] Vgl. Koziol (2006): Schadenersatzansprüche gegenüber dem Abschlussprüfer verjähren in fünf Jahren ab Entstehung des Schadens, in: ÖBA 2006/1379

[293] Vgl. WRInfo (2006): Verjährungsfrist bei Schadenersatzansprüchen gegen den Abschlussprüfer, in: WRInfo 2006/134

[294] Vgl. Doralt (2005): Haftung der Abschlussprüfer, S.120

Nach den allgemeinen Regeln des § 1489 ABGB würde die Verjährung mit Kenntnis des Schadens und Schädigers beginnen und für gewöhnlich 3 Jahre betragen. Im Falle, dass es nicht zur Kenntnis des Schadens und Schädigers kommt, würden die Ersatzansprüche der Gesellschaft erst nach 30 Jahren verjähren.[299] § 1489 ABGB wird aber durch § 275 Abs 5 UGB als lex specialis verdrängt.
Bei Vorsatz kommt nach herrschender Lehre die allgemeine Verjährungsfrist des § 1489 ABGB zum tragen, da § 275 UGB nur für fahrlässige Pflichtverletzungen anwendbar ist und bei vorsätzlicher Schädigung deswegen nicht zur Anwendung kommt.[300]

Die gem. § 275 Abs 5 UGB anzuwendende Verjährungsfrist von 5 Jahren für die Schadenersatzansprüche der geprüften Gesellschaft stellt im Gesellschaftsrecht eine übliche Regelung dar.[301]

5.2.2.2. Verjährung beim verbundenen Unternehmen

Gem. § 275 Abs 5 UGB verjähren die Ersatzansprüche des verbundenen Unternehmens in fünf Jahren, wobei die Verjährungsfrist mit Entstehung des Anspruchs zu laufen beginnt.
Bei Vorsatz kommt die allgemeine Verjährungsfrist des § 1489 ABGB zur Anwendung, die im Allgemeinen 3 Jahre beträgt und mit Kenntnis des Schadens und Schädigers beginnt
Kommt es in diesem Fall nicht zur Kenntnis des Schadens und Schädigers, verjähren die Ersatzansprüche des verbundenen Unternehmens erst nach 30 Jahren.

---

[295] Vgl. Lechner (2000): § 275 HGB, in: Straube, Kommentar zum Handelsgesetzbuch mit einschlägigen Rechtsvorschriften in zwei Bänden, 2. Band, S.1063

[296] Vgl. Haberl (2000): Die Haftung des Wirtschaftsprüfers als gesetzlicher Abschlussprüfer, S.112

[297] Vgl. Doralt (2005): Zur fünfjährigen Verjährungsfrist von Schadenersatzansprüchen nach § 275 HGB, in: ÖBA 2005, S.260

[298] Vgl. Lirk (2005): Die Haftung des Abschlussprüfers nach § 275 Abs. 2 HGB unter Prüfung der Verfassungsmäßigkeit der Haftungsbeschränkung, S.88

[299] Vgl. Doralt (2005): Haftung der Abschlussprüfer, S.120

[300] Vgl. Lirk (2005): Die Haftung des Abschlussprüfers nach § 275 Abs. 2 HGB unter Prüfung der Verfassungsmäßigkeit der Haftungsbeschränkung, S.89

[301] Vgl. Doralt (2005): Haftung der Abschlussprüfer, S.123

5.2.2.3. Verjährung bei Dritten

Anders als bei der Haftung des Abschlussprüfers gegenüber der Gesellschaft und dem verbundenen Unternehmen, richtet sich die Verjährung bei der Dritthaftung nach den allgemeinen Bestimmungen des ABGB. Infolgedessen beträgt die Verjährung hier gem. § 1489 ABGB 3 Jahre und beginnt ab Kenntnis des Schadens und des Schädigers zu laufen. 30 Jahre beträgt die Verjährung wenn es nicht zur Kenntnis des Schadens und Schädigers kommt.[302]

5.3. Vertragliche Haftungsbegrenzung

Die gesetzliche Haftung gem. § 275 UGB ist zwingendes Recht und kann nicht durch einen Vertrag ausgeschlossen bzw. nicht weiter eingegrenzt werden.[303]
Jedoch ist es nach der österreichischen Rechtslage möglich, vertraglich eine höhere Haftung für den Abschlussprüfer zu vereinbaren.
Ferner gilt für andere, oben nicht genannte, Prüfungstätigkeiten des Abschlussprüfers dispositives Recht, welches durch vertragliche Vereinbarungen überlagert werden kann.

5.3.1. Allgemeine Auftragsbedingungen (AAB)

Für den Abschlussprüfer kann es von Vorteil sein, die Allgemeinen Auftragsbedingungen zum Vertragsinhalt zu machen. Dies kommt vor allem bei Sonderaufträgen des Abschlussprüfers oder für Aufträge mit Auslandsbezug zum tragen.
Diese Vereinbarungen können durch die AAB, welche von der Kammer der Wirtschaftstreuhänder herausgegeben wurden, oder als Individualvereinbarung getroffen werden.[304]

---

[302] Vgl. Doralt (2005): Haftung der Abschlussprüfer, S.203

[303] Vgl. Haberl (2000): Die Haftung des Wirtschaftsprüfers als gesetzlicher Abschlussprüfer, S.106

Ob die in den Allgemeinen Auftragsbedingungen enthaltenen Haftungsbegrenzungen jedoch gültig sind, wurde in der österreichischen Literatur bis jetzt kaum untersucht und diskutiert. Unter anderem haben aber Martin Karollus[305] und Ingrid Haberl[306] ausführlichere Ansichten zu diesem Thema kundgetan.

Die allgemeinen Auftragsbedingungen für den Abschlussprüfer beinhalten unter anderem in § 8 Abs 1 AAB auch Regeln für die Haftung des Abschlussprüfers. In diesem Paragraphen ist die Haftung für leichte Fahrlässigkeit ausgenommen, wodurch der Abschlussprüfer nur bei Vorsatz und grober Fahrlässigkeit zur Verantwortung gezogen wird.
Jedoch besagt § 8 Abs 3 AAB, dass bei Tätigkeiten gem. § 275 UGB aufgrund zwingenden Rechts diese Bestimmungen den Regeln der AAB vorziehen.[307]
Dritten gegenüber können die AAB haftungsbeschränkend wirken, falls der Abschlussprüfer wegen eines konkludent geschlossenen Auskunftsvertrages oder eines Vertrages mit Schutzwirkung zugunsten Dritter benötigt wird.[308]

5.3.2. Individualvereinbarungen

Individuelle Vereinbarungen bezüglich einer Haftungsbegrenzung können zwar abgeschlossen werden, dürfen aber nicht gegen die guten Sitten oder ein gesetzliches Verbot verstoßen. Infolgedessen ist, wie bereits erwähnt, eine Vereinbarung über den Ausschluss der Haftung des Abschlussprüfers bei Vorsatz nicht zulässig. Ferner sollten die gesetzlichen Verjährungsfristen bei Vereinbarungen über die Verjährungsfristen als Vorbild dienen.[309]

---

[304] Vgl. Ukmar (1999): Die Redepflicht und erweiterte Haftung des Abschlussprüfers nach § 273 HGB im Lichte des § IRÄG 1997, S.116

[305] Vgl. Karollus (1997): Die beschränkte Haftung der Wirtschaftstreuhänder – Anmerkungen zu § 8 der allgemeinen Auftragsbedingungen, in: RdW 1997, S.583

[306] Vgl. Haberl (2000): Die Haftung des Wirtschaftsprüfers als gesetzlicher Abschlussprüfer

[307] Vgl. Liebscher (1998): Der Abschlussprüfer, S.88

[308] Vgl. Haberl (2000): Die Haftung des Wirtschaftsprüfers als gesetzlicher Abschlussprüfer, S.107

[309] Vgl. Geuer (1994): Management des Haftungsrisikos der Wirtschaftsprüfer, S. 127

5.3.3. Haftungsobergrenzen

Gem. § 8 AAB ist die Haftung des Abschlussprüfers bei leichter Fahrlässigkeit ausgeschlossen. Dieser Haftungsausschluss wird in der Lehre, soweit ersichtlich, als zulässig erachtet.[310]

Bei grober Fahrlässigkeit haftet der Abschlussprüfer bis zum zehnfachen der Mindestversicherungssumme (€ 72.673) der Berufshaftpflichtversicherung gem. § 11 WTGB.[311]

Besonders wichtig an dieser Stelle ist aber, dass diese vertraglichen Haftungsobergrenzen natürlich nicht im Bereich zwingender Normen, wie insbesondere § 275 UGB, gelten.

Im Falle, dass der Auftraggeber der Prüfung ein Verbraucher iSd § 1 Konsumentenschutzgesetz (KSchG) ist, ist die Haftungsbeschränkung des Abschlussprüfers gem. § 6 Abs 1 Z 9 KSchG bei grober Fahrlässigkeit unwirksam.[312]

5.3.4. Verjährung der vertraglichen Haftung des Abschlussprüfers

Durch das Beschränkungsverbot des § 275 Abs 4 UGB kann die fünf jährige Verjährungsfrist vertraglich weder verkürzt noch verlängert werden.[313] § 275 UGB verdrängt als lex specialis die allgemeine zivilrechtliche Verjährungsfrist des § 1489 ABGB (2 bzw. 30 Jahre), wodurch § 1489 ABGB bei einem Pflichtprüfungsauftrag nicht zur Anwendung kommt.

Allerdings kommt die 5 Jahresfrist gem. § 257 Abs 5 UGB nur dem fahrlässig handelnden Abschlussprüfer zugute und bezieht sich nicht auf vorsätzlich begangene Handlungen des Abschlussprüfers.

---

[310] Vgl. Karollus (1997): Die beschränkte Haftung der Wirtschaftstreuhänder – Anmerkungen zu § 8 der allgemeinen Auftragsbedingungen, in: RdW 1997, S.583-586

[311] Vgl. Haberl (2000): Die Haftung des Wirtschaftsprüfers als gesetzlicher Abschlussprüfer, S.106

[312] Vgl. Pöttinger (2003): Haftung des Abschlussprüfers, S.85

[313] Vgl. Lirk (2005): Die Haftung des Abschlussprüfers nach § 275 Abs. 2 HGB unter Prüfung der Verfassungsmäßigkeit der Haftungsbeschränkung, S.89

Die Verjährungsfrist beginnt mit dem Entstehen des Anspruches, wobei ein Schaden welcher durch eine pflichtwidrige Handlung des Abschlussprüfers hervorgerufen wurde, Voraussetzung ist.

Verstößt der Abschlussprüfer gegen die Pflicht zur Gewissenhaftigkeit oder Unabhängigkeit, beginnt die Verjährung idR mit der Vorlage des Prüfungsberichtes. Verletz der Abschlussprüfer hingegen seine Pflicht zur Verschwiegenheit, bzw. verwertet er verbotenerweise Geschäfts- oder Betriebsgeheimnisse, beginnt die Verjährung zum Zeitpunkt des pflichtwidrigen Handelns des Abschlussprüfers. Die Verjährungspflicht beginnt auch ohne, dass der Geschädigte Kenntnis vom Schaden hat, zu laufen.
Eine Verlängerung oder Verkürzung der Verjährung ist in diesem Zusammenhang nicht zulässig und stellt eine unzulässige Haftungserleichterung dar.
Gegen einen Beginn der Verjährung mit Vorlage des Prüfungsberichts spricht jedoch, dass mit Abgabe des Prüfungsberichts noch unklar sein kann, ob ein pflichtwidriges Handeln zu einem Schaden führt.[314]

Im Falle, dass der Abschlussprüfer vorsätzlich gehandelt hat, kommt die absolute 30-jährige Frist des § 1489 ABGB zur Anwendung. Dieser Paragraph kommt bei deliktischen Schadenersatzansprüchen aber auch bei Ersatzansprüchen aufgrund einer Verletzung einer Vertragspflicht zum tragen. Mit Ablauf der dreißig Jahre erlöschen dann alle Schadenersatzansprüche. Auch vertragliche Ansprüche aus der Dritthaftung verjähren nach dreißig Jahren.[315]

Gem. § 8 Abs 4 AAB verjährt der Schadenersatzanspruch binnen sechs Monaten nachdem der oder die Anspruchsberechtigten Kenntnis von dem Schaden erlangt haben, spätestens aber binnen drei Jahren ab Eintritt des Schadens nach dem anspruchsbegründenden Ereignis.[316]

[314] Vgl. Haberl (2000): Die Haftung des Wirtschaftsprüfers als gesetzlicher Abschlussprüfer, S.111

[315] Vgl. Haberl (2000): Die Haftung des Wirtschaftsprüfers als gesetzlicher Abschlussprüfer, S.114

[316] Vgl. http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/AAB%202007%20ab%2031%208%2007.pdf

Diese Fristen sind sehr zum Nachteil für den Geschädigten und es wird hier deutlich, dass die Fristen des § 8 Abs 4 AAB im Vergleich zu der dreijährigen Verjährungsfrist ab Kenntnis des Schadens und der 30jährigen absoluten Verjährungsfrist des § 1489 ABGB deutlich verkürzt sind. Das gleiche gilt für einen Vergleich mit der gesetzlichen Verjährungsfrist des Abschlussprüfers. § 8 Abs 4 AAB ist jedoch im Hinblick auf § 275 Abs 5 unzulässig.[317]

[317] Vgl. Haberl (2000): Die Haftung des Wirtschaftsprüfers als gesetzlicher Abschlussprüfer, S.115

6. Schlussbetrachtung

Die Schlussbetrachtung soll eine Zusammenfassung der essentiellen Punkte dieser Arbeit darstellen.

Die Abschlussprüfung ist eine umfassende Prüfung der Rechnungslegung, folglich stellt sie eine gründliche Durchleuchtung des zu prüfenden Unternehmens dar.
Durch die Abschlussprüfung wird ermittelt, ob der Jahresabschluss, bestehend aus Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung, Anhang und Lagebericht, den gesetzlichen Bestimmungen und den zusätzlichen Vorgaben des Gesellschaftsvertrags entspricht.
Außerdem wird überprüft, ob der Lagebericht mit dem Jahresabschluss im Einklang steht und ob dessen sonstigen Angaben keine falsche Vorstellung von der Lage des Unternehmens vermitteln.
Eine fehlerhafte Abschlussprüfung kann somit, wie in der Arbeit erläutert, in vielerlei Hinsicht zu Fragen der Haftung führen. In diesem Zusammenhang spielen sowohl der Ausgleich des eingetretenen Schadens, die Präventivwirkung einer etwaigen Haftung, als auch der Reputationsverlust eine Rolle.
Demzufolge hat der Abschlussprüfer seine Arbeit unter Berücksichtigung der Gewissenhaftigkeit, Unabhängigkeit, Unbefangenheit, Unparteilichkeit, Verschwiegenheit und Eigenverantwortlichkeit auszuführen. Da diese Pflichten somit eine Mindestanforderung an die Qualität seiner Arbeit darstellen, kann die Verletzung dieser Pflichten zu einer Haftung für den entstandenen Schaden führen.

Die gesetzliche Grundlage für die Haftung des Abschlussprüfers gegenüber der Gesellschaft, deren verbundene Unternehmen und gegenüber Dritten bildet § 275 UGB.
Charakteristisch für die österreichische Abschlussprüferhaftung ist vor allem die Beschränkung der Haftung des Abschlussprüfers durch gesetzliche Haftungsobergrenzen, welche im europäischen Wirtschaftsraum äußerst ungewöhnlich sind, da man solch eine gesetzliche Haftungsbegrenzung außer in Österreich, nur noch in Deutschland und Griechenland findet.
Zu erwähnen an dieser Stelle ist aber, dass die Haftungsbegrenzungen nur mehr historisch erklärbar sind, wie zum Beispiel durch die Gefährdung des Berufstandes durch eine unbeschränkte Haftung oder durch die erschwerte Versicherung aufgrund einer unbeschränkten Haftung, und diese Gründe mittlerweile längst obsolet sind.

Grundsätzlich ist die Haftung des Abschlussprüfers nach dem allgemeinen Schadenersatz Prüfschema zu ermitteln. Hierbei wird die Haftung des Abschlussprüfers nach den allgemeinen Grundsätzen der Verschuldenshaftung der §§ 1295 ff ABGB festgestellt.
Hat der Abschlussprüfer nun eine ihm obliegende Pflicht im Sinne des § 275 Abs 1 UGB, wie Unparteilichkeit, Gewissenhaftigkeit, Verschwiegenheit, Verbot der Verwertung von Geschäfts- und Betriebsgeheimnissen verletzt und entstand der geprüften Gesellschaft dadurch ein Schaden, wird sie zum potentiellen Anspruchsteller.
Da sich die Abschlussprüfung aber auch an andere Adressaten richtet, ergeben sich daraus im Falle eines durch den Abschlussprüfer verursachten Schadens weitere verschiedene potentielle Anspruchsberechtigte, wie die verbundenen Unternehmen der geprüften Gesellschaft, als auch vertragsexterne Dritte.

Prinzipiell haftet der Abschlussprüfer nach den allgemeinen Regeln der Verschuldenshaftung gemäß §§ 1295 ff ABGB und der Sachverständigenhaftung gem. § 1299 ABGB.
Die Hauptanspruchsgrundlage der Abschlussprüferhaftung ist aber § 275 UGB, welcher, da der Prüfungsauftrag an den Abschlussprüfer nach herrschender Meinung ein Werkvertrag ist, die Vertragshaftung aus dem Prüfervertrag überlagert.
Laut § 275 Abs 2 UGB haftet der Abschlussprüfer aber nicht nur gegenüber der geprüften Gesellschaft, sondern auch gegenüber verbundenen Unternehmen im Sinn des § 228 UGB, wenn diese einen eigenen Schaden erlitten haben, da sowohl in Abs 1 als auch in Abs 2 von der Haftung des Abschlussprüfers gegenüber der geprüften Gesellschaft und gegenüber dem verbundenen Unternehmen die Rede ist.
Weiters war die Überlegung anzustellen, ob man aus der Haftung gem. § 275 UGB zusätzlich ableiten kann, dass der Abschlussprüfer nicht gegenüber Dritten haftet, da diese in § 275 UGB ausdrücklich nicht erwähnt werden. Dies wird allerdings nach herrschender Meinung als nicht zulässig angesehen, da § 275 UGB die Dritthaftung weder normiert noch sie ausschließt.

Die Dritthaftung des Abschlussprüfers stellt somit nach wie vor ein praktisch und rechtsdogmatisch noch nicht gelöstes Problem dar. Die verschiedensten, in der Arbeit diskutierten, Lösungsansätze reichen von der Vertrauenshaftung, über eine reine Deliktshaftung bis hin zum Vertrag mit Schutzwirkung zugunsten Dritter.

Die derzeitige Rechtssprechung zeigt aber, durch die öffentliche Bestellung und Vereidigung, die Verwendung des Berufssiegels und die Zugehörigkeit zu einem Beruf, aufgrund derer dem Abschlussprüfer ein besonderes Vertrauen entgegengebracht wird, eine Tendenz zur Verantwortung und eventuellen Haftung des Abschlussprüfers gegenüber Dritten.
Dennoch gibt es in Österreich nach wie vor keine ausdrücklich gesetzliche Haftung des Abschlussprüfers gegenüber Dritten.

Allerdings kann im Falle, dass Dritte in den Prüfungsvertrag miteinbezogen sind, eine Verantwortlichkeit gem. § 275 UGB gegenüber Dritten, ein Vertrag zugunsten Dritter, oder ein Vertrag mit Schutzwirkung zugunsten Dritter, vorliegen.
Im Wesentlichen kommt eine Haftung gegenüber Dritten somit nur in Frage, wenn eine „quasi"-vertragliche Beziehung zwischen dem Abschlussprüfer und der Gesellschaft existiert.
Das Hauptattribut der Dritthaftung stellt die spezielle Kompetenz des Abschlussprüfers dar, dem aufgrund dieser Sachkunde von der Öffentlichkeit ein besonderes Vertrauen entgegengebracht wird. Von Bedeutung ist die Dritthaftung in diesem Zusammenhang allerdings nur dann, wenn das geprüfte Unternehmen die Interessen eines Dritten mitverfolgt und der Abschlussprüfer dies auch wahrnehmen konnte.

Aufgrund seiner Tätigkeit trägt der Abschlussprüfer somit ein hohes Maß an Verantwortung, verbunden mit einem sehr hohen Risiko, welches durch Haftungsbegrenzungen eingeschränkt werden muss. Ein weiterer Grund für die Haftungsbegrenzung des Abschlussprüfers ist die Versicherbarkeit, da im Bereich der Abschlussprüfung schon ein geringfügiges Versehen zu ungewöhnlich großem Schaden führen kann. Ferner dient die Haftungsbegrenzung als Existenzsicherung und Aufrechterhaltung der Interessensneutralität des Abschlussprüfers.
Durch die Haftungsbegrenzung soll allerdings nicht die vorhandene Schuld des Abschlussprüfers beeinflusst werden, sondern lediglich das Zugriffsrecht der Gläubiger auf das Vermögen des Abschlussprüfers betraglich limitiert werden.
Gem. § 275 Abs 2 UGB ist die Haftung des Abschlussprüfers pro Prüfung auf 2 Millionen bzw. 4 Millionen Euro bei der Prüfung börsennotierter Gesellschaften begrenzt.
Bei grober Fahrlässigkeit des Abschlussprüfers kommt jedoch der jeweils fünffache Betrag zur Anwendung. Somit unterscheidet man zwischen leichter und grober Fahrlässigkeit und nichtbörsen – und börsennotierten Gesellschaften bezüglich der Haftungsgrenze.

Anzuwenden sind die Haftungshöchstgrenzen bei der Haftung gegenüber der geprüften Gesellschaft und gegenüber verbundenen Unternehmen aber nur für jene Fehler des Abschlussprüfers, die aus seinen Prüffehlern resultieren. Die Haftungsobergrenze kommt unabhängig vom jeweiligen Fahrlässigkeitsgrad und Höhe des Schadens zur Anwendung, wobei bei Vorsatz keine Haftungsbegrenzung zum tragen kommt.
Im Falle, dass der Abschlussprüfer gegen das Verwertungsverbot oder die Verschwiegenheitspflicht verstoßen hat, kommen die Haftungshöchstgrenzen nicht zur Anwendung, sondern der Abschlussprüfer haftet unbeschränkt.
Die Vereinbarung einer niedrigeren Haftung bzw. ein gänzlicher Haftungsausschluss sind gesetzlich unzulässig, im Gegensatz dazu kann aber eine höhere Grenze festgesetzt werden.

Im Bereich der Dritthaftung, ist es strittig, ob die Haftungsobergrenzen auch für Drittansprüche gelten. Nach der Rechtsansicht des OGH sind die Haftungsgrenzen allerdings auch für die Ansprüche Dritter analog anzuwenden. Wie diese Anwendung jedoch konkret aussehen soll, wurde noch nicht entschieden
Außerdem gestaltet sich die vom OGH ausgesprochene analoge Anwendung der Haftungsgrenzen im Falle der Dritthaftung deutlich schwieriger als die Anwendung der Haftungsobergrenzen auf die geprüfte Gesellschaft bzw. auf das verbundene Unternehmen, da der OGH nicht näher auf die Verteilungsproblematik des Haftungsfonds eingegangen ist.
Daraus resultierte nämlich die Frage, wie Ansprüche Dritter zu befriedigen sind, wenn der Abschlussprüfer nur mit einer beschränkten Summe haftet und die Haftungssumme nicht zum Ersatz aller Schäden ausreicht.
Die Verjährung richtet sich bei der Dritthaftung nach den allgemeinen Bestimmungen des ABGB. Infolgedessen beträgt diese gem. § 1489 ABGB drei Jahre und beginnt ab Kenntnis des Schadens und des Schädigers zu laufen. Dreißig Jahre beträgt die Verjährung wenn es nicht zur Kenntnis des Schadens und Schädigers kommt.

Ersatzansprüche der geprüften Gesellschaft und deren verbundenen Unternehmen verjähren gem. § 275 Abs 5 UGB in fünf Jahren und die herrschende Meinung geht davon aus, dass die Verjährungsfrist mit Entstehung des Anspruchs zu laufen beginnt, wofür der Eintritt des Schadens Voraussetzung ist.
Bei Vorsatz kommt nach herrschender Lehre die allgemeine Verjährungsfrist des
§ 1489 ABGB zum tragen, da § 275 UGB nur für fahrlässige Pflichtverletzungen anwendbar ist und bei vorsätzlicher Schädigung deswegen nicht zur Anwendung kommt.

Zusammenfassend kann gesagt werden, dass die Probleme des Anlegerschutzes bei der Haftung des Abschlussprüfers gegenüber verbundenen Unternehmen Anlass zur weiterführenden Diskussion geben. Der Punkt der Abschlussprüferhaftung, welcher aber am meisten Klarstellung bedarf, ist die Dritthaftung, da bis jetzt den Interessen Dritter oft zu wenig Rechung getragen wurde. Zumal die Jahresabschlussprüfung ebenso im Interesse Dritter erfolgt, worauf in der Arbeit mehrfach hingewiesen wurde. Eine intensivere Orientierung der Abschlussprüfung an den Interessen Dritter wäre somit ein großer Schritt, um eine zuverlässigere Abschlussprüfung garantieren zu können.

Folglich gibt es speziell bei der Dritthaftung noch einen großen Bedarf an klarstellenden gesetzlichen Regelungen, wie zum Beispiel die Befriedigung der Haftungsansprüche Dritter oder die Verjährung, wodurch man auch in Zukunft mit einer interessanten Entwicklung der Thematik der Abschlussprüferhaftung rechnen kann.

Literaturverzeichnis

Monographien, Lehrbücher, Kommentare, Sammelwerke

Cuber, Eva-Maria (2006): Das neue Unternehmensgesetzbuch, Wien 2006

Dehn, Wilma (2006): Das neue Unternehmensgesetzbuch, Wien 2006

Dirmhirn, Rosa (1998): Die Haftung des Wirtschaftsprüfers im internationalen Vergleich, Wien 1999

Doralt, Walter (2004): Abschlussprüferhaftung, Wien 2004

Doralt, Walter (2005): Haftung der Abschlussprüfer, Wien 2005

Eisl, Simone Elisabeth (2003): Die Dritthaftung des Abschlussprüfers in Österreich, Linz 2003

Felder, Birgit (1997): Die Haftung des Wirtschaftsprüfers – ein Vergleich zwischen Großbritannien und Österreich, Wien 1998

Geuer, Caroline (1994): Management des Haftungsrisikos der Wirtschaftsprüfer, Köln 1994

Haberl, Ingrid (2000): Die Haftung des Wirtschaftsprüfers als gesetzlicher Abschlussprüfer, Wien 2000

Heukamp, Wessel (2000): Abschlussprüfer und Haftung, Osnabrück 2000

Krejci, Heinz (1998): Privatrecht, 3. Auflage, Wien 1998

Krejci, Heinz (2007): Kommentar zu den durch das HaRÄG 2005 eingeführten Neuerungen Im Unternehmensgesetzbuch und im Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch

Koziol, Helmut / *Welser*, Rudolf (1995): Grundriss des bürgerlichen Rechts, Band 1, 10.Auflage, Wien 1995

Leffson, Ulrich (1991): Wirtschaftsprüfung, Wiesbaden 1991

Liebscher, Christoph (1998): Der Abschlussprüfer, Wien 1998

Lirk, Stefan (2005): Die Haftung des Abschlussprüfers nach § 275 Abs. 2 HGB unter Prüfung der Verfassungsmäßigkeit der Haftungsbeschränkung, Salzburg 2005

Nowotny, Christian/ *Sterl*, Richard/ *Zehetner*, Ulf/ *Gelter*, Martin (1998): Verantwortung und Haftung des Abschlussprüfers, in: Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 1998, S.129-155

Pöttinger, Elisabeth (2003): Haftung des Abschlussprüfers, Wien 2003

Reitsamer, Denise (2003): Zur Verantwortlichkeit des Abschlussprüfers in rechtsvergleichender Perspektive: Österreich – Deutschland, Innsbruck 2003

Rüchardt, Ferdinand Alexander (1995): Qualitätsmanagement, München 1995

Straube, Manfred (2000): Kommentar zum Handelsgesetzbuch mit einschlägigen Rechtsvorschriften in zwei Bänden, 2. Band, Wien 2000

Schlieper, Brigitte (2002): Die Haftung des Abschlussprüfers in Österreich und im internationalen Vergleich, Wiener Neustadt 2003

Tichy, Wolfgang (2006): Die Haftung wirtschaftsnaher Beratungsberufe für Drittschäden, Wien 2006

Ukmar, Gerald (1999): Die Redepflicht und erweiterte Haftung des Abschlussprüfers nach § 273 HGB im Lichte des § IRÄG 1997, Wien 1999

Welser, Rudolf (1983): Die Haftung für Rat, Auskunft und Gutachten, Wien 1983

Zeitschriften

Artmann, Eveline (2000): Die Haftung des Abschlussprüfers für Schäden Dritter, in: Juristische Blätter 2000, S.623

Doralt, Walter (2005): Zur fünfjährigen Verjährungsfrist von Schadenersatzansprüchen nach § 275 HGB, in: Österreichisches Bankenarchiv 2005, S.260

Koziol, Helmut (2006): Schadenersatzansprüche gegenüber dem Abschlussprüfer verjähren in fünf Jahren ab Entstehung des Schadens, in: Österreichisches Bankenarchiv 2006/1379, Heft 11 v. 01.11.2006

Vavrovsky, Nikolaus (2001): Zur Haftung des Bankprüfers, in: Österreichisches Bankenarchiv 2001, S.577-588

Artmann, Eveline (2002): Offene Fragen zur Haftung des Abschlussprüfers gegenüber Dritten, in: Österreichische Zeitung für Wirtschaftsrecht 2002, S.88 – 95

Artmann, Eveline (2007): Neues zur Haftung des Abschlussprüfers, in: Recht der Wirtschaft 2007/357, Heft 6 v. 15.06.2007

Karollus, Martin (1997): Die beschränkte Haftung der Wirtschaftstreuhänder – Anmerkungen zu § 8 der allgemeinen Auftragsbedingungen, in: Recht der Wirtschaft 1997, S.583 - 586

Verjährungsfrist bei Schadenersatzansprüchen gegen den Abschlussprüfer, in: WirtschaftsrechtsInfo 2006/134, Heft 7 v. 09.05.2006

Torggler, Ulrich (2001): Unbeschränkte Dritthaftung des Abschlussprüfers, in: Wirtschaftsrechtliche Blätter 2001, S.546-55

Doralt, Walter (2007): Die Haftungshöchstgrenze bei der Haftung des Abschlussprüfers gegenüber Dritten, in: Zeitschrift für Insolvenzrecht und Kreditschutz 2007/23, Heft 1 v. 19.02.2007

Gesetze

Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch in der Fassung der Bekanntmachung vom 01.02.2008

Bankwesengesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 01.02.2008

Deutsches Handelsgesetzbuch in der Fassung der Bekanntmachung vom 01.11.2002

Strafgesetzbuch in der Fassung der Bekanntmachung vom 01.09.2007

Unternehmensgesetzbuch in der Fassung der Bekanntmachung vom 15.01.2008

Bundesgesetz über die Wirtschaftstreuhandberufe, in der Fassung von BGBl. I Nr. 58/1999

Jurisdiktionsnorm (JN), StF: RGBl. Nr.111/1895, idF BGBl. I Nr. 103/2006

Rechtssprechung

OGH 09.10.2007, 10 Ob 71/07z

OGH 03.10.2007, 6 Ob 42/07 f

OGH 12. 9. 2006, 1 Ob 149/06b

OGH 27.11.2001, 5 Ob 262/01t

OGH 23.10.2000, 8 Ob 141/99i

OLG 28.06.2001, 15 R 185/00m

Internet

http://kommentare.rdb.at/kommentare/s/stgb/htdocs/index-stgb.html

http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/AAB%202007%20ab%2031%208%2007.pdf

Abstract

Die Abschlussprüfung ist eine umfassende Prüfung der Rechnungslegung.
Durch sie wird ermittelt, ob der Jahresabschluss, bestehend aus Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung, Anhang und Lagebericht, den gesetzlichen Bestimmungen und den zusätzlichen Vorgaben des Gesellschaftsvertrags entspricht und ob der Lagebericht mit dem Jahresabschluss im Einklang steht bzw. ob dessen sonstigen Angaben keine falsche Vorstellung von der Lage des Unternehmens vermitteln.
Eine fehlerhafte Abschlussprüfung kann somit in vielerlei Hinsicht zu Fragen der Haftung führen. Es spielen hierbei sowohl der Ausgleich des eingetretenen Schadens, die Präventivwirkung einer etwaigen Haftung, als auch der Reputationsverlust eine Rolle.
Der Abschlussprüfer hat seine Arbeit unter Berücksichtigung der Gewissenhaftigkeit, Unabhängigkeit, Unbefangenheit, Unparteilichkeit, Verschwiegenheit und Eigenverantwortlichkeit auszuführen.

Die gesetzliche Grundlage für die Haftung des Abschlussprüfers gegenüber der Gesellschaft, deren verbundene Unternehmen und gegenüber Dritten bildet § 275 UGB.
Grundsätzlich ist die Haftung des Abschlussprüfers nach dem allgemeinen Schadenersatz Prüfschema zu ermitteln. Hierbei wird die Haftung des Abschlussprüfers nach den allgemeinen Grundsätzen der Verschuldenshaftung der §§ 1295 ff ABGB festgestellt.
Hat der Abschlussprüfer nun eine ihm obliegende Pflicht im Sinne des § 275 UGB verletzt und entstand der geprüften Gesellschaft, deren verbundenen Unternehmen oder vertragsexternen Dritten dadurch ein Schaden, werden diese zu potentiellen Anspruchsteller.
Als problematisch stellt sich allerdings die Dritthaftung dar, da § 275 UGB diese weder normiert noch sie ausschließt.
Die Dritthaftung des Abschlussprüfers ist in Österreich ein nach wie vor praktisch und rechtsdogmatisch noch nicht gelöstes Problem und die verschiedenen Lösungsansätze reichen von der Vertrauenshaftung, über eine reine Deliktshaftung bis hin zum Vertrag mit Schutzwirkung zugunsten Dritter. Die derzeitige Rechtssprechung zeigt aber eine Tendenz zur Verantwortung und eventuellen Haftung des Abschlussprüfers gegenüber Dritten.
Des Weiteren kann im Falle, dass Dritte in den Prüfungsvertrag miteinbezogen sind, eine Verantwortlichkeit gem. § 275 UGB gegenüber Dritten, ein Vertrag zugunsten Dritter, oder ein Vertrag mit Schutzwirkung zugunsten Dritter, vorliegen.

Das Hauptattribut der Dritthaftung stellt die spezielle Kompetenz des Abschlussprüfers dar, dem aufgrund dieser Sachkunde von der Öffentlichkeit ein besonderes Vertrauen entgegengebracht wird.

Da der Abschlussprüfer aufgrund seiner Tätigkeit somit ein hohes Maß an Verantwortung verbunden mit einem sehr hohen Risiko trägt, muss dieses durch Haftungsbegrenzungen eingeschränkt werden.
Gem. § 275 Abs 2 UGB ist die Haftung des Abschlussprüfers pro Prüfung auf 2 Millionen bzw. 4 Millionen Euro bei der Prüfung börsennotierter Gesellschaften begrenzt.
Bei grober Fahrlässigkeit des Abschlussprüfers kommt jedoch der jeweils fünffache Betrag zur Anwendung.
Anzuwenden sind die Haftungshöchstgrenzen bei der Haftung gegenüber der geprüften Gesellschaft und gegenüber verbundenen Unternehmen aber nur für jene Fehler des Abschlussprüfers, die aus seinen Prüffehlern resultieren. Die Haftungsobergrenze kommt unabhängig vom jeweiligen Fahrlässigkeitsgrad und Höhe des Schadens zur Anwendung, wobei bei Vorsatz keine Haftungsbegrenzung zum tragen kommt.
Im Falle, dass der Abschlussprüfer gegen das Verwertungsverbot oder die Verschwiegenheitspflicht verstoßen hat, kommen die Haftungshöchstgrenzen nicht zur Anwendung, sondern der Abschlussprüfer haftet unbeschränkt.
Die Vereinbarung einer niedrigeren Haftung bzw. ein gänzlicher Haftungsausschluss sind gesetzlich unzulässig, im Gegensatz dazu kann aber eine höhere Grenze festgesetzt werden.
Im Bereich der Dritthaftung, ist es strittig, ob die Haftungsobergrenzen auch für Drittansprüche gelten. Nach der Rechtsansicht des OGH sind die Haftungsgrenzen allerdings auch für die Ansprüche Dritter analog anzuwenden.

Die Ersatzansprüche der geprüften Gesellschaft und deren verbundenen Unternehmen verjähren gem. § 275 Abs 5 UGB in fünf Jahren und beginnen mit Entstehung des Anspruchs zu laufen, wofür der Eintritt des Schadens Voraussetzung ist. Bei Vorsatz kommt die allgemeine Verjährungsfrist des § 1489 ABGB zum tragen.
Bei der Dritthaftung beträgt die Verjährung gem. § 1489 ABGB drei Jahre und beginnt ab Kenntnis des Schadens und des Schädigers zu laufen, dreißig Jahre beträgt sie wenn es nicht zur Kenntnis des Schadens und Schädigers kommt.

CURRICULUM VITAE

Name:	Kerstin Steiner	
Geburtsdatum:	11.06.1979	
Nationalität:	Österreich	
Ausbildung:	1990 – 1994	Ingeborg Bachmann Gymnasium, Klagenfurt, Österreich
	1994 – 1995	Lincoln International High School, Kampala, Uganda
	1995 – 1997	Ingeborg Bachmann Gymnasium
	Juni 1997	Abitur - Ingeborg Bachmann Gymnasium
	1997 – 1999	Studium der Rechtswissenschaften – Universität Wien
	1999 – 2000	Absolvierung des Toefl – Tests, Universität Albuquerque, New Mexico, USA (89%) International Business Studies, Universität Albuquerque, USA Fortsetzung International Business Studies, Charles County Community College, Maryland, USA
	2000 – 2008	Studium der Internationalen Betriebswirtschafts-Lehre, Universität Wien *Schwerpunkte: Revision, Steuern, Treuhand, Innovations- und Technologiemanagement*
	2007	Ausbildung zum Certified IFRS Accountant, Österreichisches Controller Institut
Sprachen:	Deutsch	Muttersprache
	Englisch	sehr gute Kenntnisse in Wort und Schrift
	Französisch	gute Kenntnisse in Wort und Schrift
	Türkisch	Grundkenntnisse
	Großes Latinum	

Zusätzliche Qualifikationen:

Certified IFRS Accountant
Toefl-Test Certificate (89%)
Fundierte Computerkenntnisse
(MS Word, Excel, PowerPoint, Access, SQL)
Führerschein

Berufliche Erfahrungen:

Seit Februar 07	**Österreichisches Controller Institut, Wien, Österreich** Organisation, Management und Betreuung von Seminaren
Jul – Dez 06	**Firma Geoinformationstechnologie GmbH, Afghanistan** Assistenz der Geschäftsleitung Berichterstellung für Projektbuchhaltung und Budgetrahmen, Investitionsausgaben, einschließlich deren Vergabe für Weltbank finanzierte öffentliche Versorgungsprojekte
Apr – Aug 04	**Firma Geoinformationstechnologie GmbH, Afghanistan** Erhebung und Auswertung von Bevölkerungsstrukturen (Baseline Studies) zur Planung von zukünftigen Investitionen für städtische Trinkwasser- und Elektrizitätsversorgungsprojekte im Rahmen Weltbank finanzierter Projekte
Jul– Aug 98	**Kärntner Landesregierung, Klagenfurt, Österreich** Praktikum der Rechtswissenschaft