



JURISTISCHE FAKULTÄT



UNIVERSITÄT
HEIDELBERG
ZUKUNFT
SEIT 1386

Zusammenfassung der Dissertation mit dem Titel

„Die Haftung des gesetzlichen Abschlussprüfers im Internationalen Privatrecht“

Dissertation vorgelegt von Leonard Kirscht

Erstgutachter: Prof. Dr. Dres. h.c. Werner F. Ebke

Zweitgutachter: Prof. Dr. Dr. h.c. mult. Erik Jayme

Institut für deutsches und europäisches Gesellschafts- und Wirtschaftsrecht

I.

1. Die Inauguraldissertation zu dem Thema „Die Haftung des gesetzlichen Abschlussprüfers im Internationalen Privatrecht“ befasst sich mit der Frage nach der auf die Haftung des gesetzlichen Abschlussprüfers anwendbaren Rechtsordnung. Aufgrund der erheblichen Unterschiede in der Ausgestaltung der Abschlussprüferhaftung in den nationalen Rechtsordnungen sowie aufgrund häufig bestehender grenzüberschreitender Bezüge insbesondere im Verhältnis zwischen dem Abschlussprüfer und prüfungsvertragsfremden Dritten besitzt die Beantwortung dieser Frage eine große praktische Bedeutung. Vor dem Hintergrund, dass das Internationale Privatrecht der vertraglichen und außervertraglichen Schuldverhältnisse durch die Rom I- und Rom II-Verordnungen in Europa vereinheitlicht wurde, bedarf es insoweit einer einheitlichen europäischen Auslegung der anwendbaren Kollisionsnormen.

2.a) Die Arbeit gliedert sich in sechs Teile: Nach der Einleitung, in der die Problemstellung und der Gang der Untersuchung erläutert werden, folgen die Grundlagenkapitel zwei bis vier. In Teil zwei werden die wesentlichen Unterschiede zwischen den nationalen Rechtsordnungen in Bezug auf die Haftung des Abschlussprüfers rechtsvergleichend dargestellt. Hierbei stehen die Rechtsordnungen der Mitgliedstaaten der EU im Mittelpunkt. Dieser materiell-rechtliche Teil bildet den Ausgangspunkt für die internationalprivatrechtliche Untersuchung und ergibt den Befund, dass insbesondere im Verhältnis zwischen Abschlussprüfer und prüfungsvertragsfremden Dritten erhebliche Unterschiede zwischen den Rechtsordnungen bestehen. Während beispielsweise in Deutschland eine vertragliche Dritthaftung des Abschlussprüfers möglich ist, wird die Dritthaftung in der überwiegenden Zahl der Mitgliedstaaten deliktsrechtlich qualifiziert. Dabei beschränken sich die Unterschiede nicht nur auf die dogmatische Einordnung der Dritthaftung, sondern erstrecken sich zugleich auf die Voraussetzungen einer Haftung. Im Verhältnis zwischen Abschlussprüfer und geprüfter Gesellschaft bestehen ebenfalls wesentliche Unterschiede. So wird die Haftung teilweise durch gesetzliche Sonderregelungen einschließlich einer Haftungsbegrenzung für fahrlässige Pflichtverletzungen wie z.B. in Deutschland in § 323 HGB geregelt, während in anderen Rechtsordnungen eine Haftung nach allgemeinem Vertrags- oder Deliktsrecht ohne gesetzlich vorgegebene Haftungsbegrenzung vorgesehen ist.

b) Im dritten Teil der Arbeit werden die für die Analyse der Abschlussprüferhaftung zentralen Regelungen und wesentliche Neuerungen des noch jungen Europäischen Kollisionsrechts der Rom I- und Rom II-Verordnung vorgestellt. Hervorzuheben ist hier die grundsätzliche Anknüpfung deliktsrechtlicher Rechtsverhältnisse an den Ort des Schadenseintritts (Art. 4 Abs. 1 Rom II-VO). Diese Regelung wirft insbesondere bei reinen Vermögensschäden, um die es bei der Haftung von Abschlussprüfern im Wesentlichen geht, vielfältige Fragen auf, die im Rahmen dieser Arbeit beantwortet werden.

c) Der vierte Teil befasst sich mit der Methode der Qualifikation, die insbesondere aufgrund der dogmatischen Unterschiede der nationalen Rechtsordnung hinsichtlich der Qualifikation der Dritthaftung des Abschlussprüfers und vor dem Hintergrund der Europäisierung des Internationalen Privatrechts von erheblicher Bedeutung ist. Das Europäische Kollisionsrecht enthält zur Methode der Qualifikation keine Regelung, sodass die in den nationalen Rechtsordnungen zur Methode der Qualifikation vorherrschenden Ansichten, die in diesem Teil dargestellt werden, für die weitere Untersuchung herangezogen wurden.

d) Auf Grundlage dieser Vorarbeiten bildet der fünfte Teil über die Haftung des Abschlussprüfers im Internationalen Privatrecht den Schwerpunkt der Arbeit. Darin werden zunächst die für die kollisionsrechtliche Einordnung bedeutsamen Anknüpfungsgegenstände des europäischen Kollisionsrechts (vertragliche Schuldverhältnisse, außervertragliche Schuldverhältnisse, Fragen betreffend das Gesellschaftsrecht) konkretisiert und ausgelegt. Die Untersuchung hat diesbezüglich ergeben, dass zwischen den Anknüpfungsgegenständen der Rom I- und II-Verordnung und der EuGVVO ein Auslegungszusammenhang besteht, soweit die Anknüpfungsgegenstände übereinstimmen und keine spezielle Anknüpfung einschlägig ist. Auch wenn kein Gleichlauf zwischen der Gerichtszuständigkeit nach der EuGVVO und der anwendbaren Rechtsordnung nach der Rom I- und II-VO besteht, sprechen die besseren Argumente für ein einheitliches Begriffsverständnis im Internationalen Zivilprozessrecht und im Internationalen Privatrecht. So geht es in der Sache häufig um eine ähnliche Fragestellung und auch der Gesetzgeber hat vorgesehen, dass die Bestimmungen im Einklang miteinander stehen sollen. Anschließend wird die Qualifikation sowie die Anknüpfung der Haftung des gesetzlichen Abschlussprüfers gegenüber der geprüften Gesellschaft sowie gegenüber prüfungsvertragsfremden Dritten analysiert. In der abschließenden Schlussbetrachtung werden die wesentlichen Ergebnisse der Arbeit zusammengefasst.

II.

1. Die Rom-Verordnungen I und II aus den Jahren 2007 und 2008 sind ein Meilenstein im Rahmen der Vereinheitlichung des Kollisionsrechts in Europa, die mit dem Vorentwurf eines Übereinkommens über vertragliche und außervertragliche Schuldverhältnisse der Europäischen Kommission im Jahr 1972 begonnen hat. Die Regelungen der Verordnungen, die insbesondere für den Bereich der außervertraglichen Schuldverhältnisse zahlreiche Neuerungen mit sich bringen, werden zu Recht überwiegend positiv bewertet. Die Untersuchung der Haftung des gesetzlichen Abschlussprüfers im Internationalen Privatrecht hat jedoch gezeigt, dass im Detail noch viele Fragen offen sind und eine Weiterentwicklung und zunehmende Differenzierung der europäischen Kollisionsnormen eine wichtige Aufgabe bleibt. So führt die Abgrenzung der Anwendungsbereiche der Rom I-VO und der Rom II-VO für Rechtsfragen wie die Dritthaftung des Abschlussprüfers, deren Einordnung im nationalen Recht umstritten ist und international unterschiedlich erfolgt, gerade im europäischen IPR zu schwierigen Qualifikationsfragen. Die Analyse der Dritthaftung des Abschlussprüfers hat darüber hinaus aufgezeigt, dass die Regelungstechnik in der Rom I-VO und der Rom II-VO, eine feste Grundanknüpfung mit einer eng auszule-

genden Ausweichklausel zu verbinden, mit Blick auf eine größere Rechtssicherheit zwar im Grundsatz begrüßenswert ist; hieraus resultiert aber zugleich das Erfordernis, dass Modifikationen oder Sonderregelungen für Deliktstypen geschaffen werden müssen, für die das allgemeine Verständnis der Grundanknüpfung keine sachgerechten Ergebnisse liefert und eine Anwendung der Ausweichklausel aufgrund ihres restriktiven Charakters ausgeschlossen ist. Der Weg, der mit den Sonderregelungen für spezielle Deliktstypen in den Art. 5 ff. Rom II-VO wie zum Beispiel für die Produkthaftung eingeschlagen wurde, ist vor dem Hintergrund der starren Erfolgsortanknüpfung in Art. 4 Abs. 1 Rom II-VO fortzusetzen.

2.a) Die Untersuchung der Dritthaftung des gesetzlichen Abschlussprüfers im Internationalen Privatrecht hat ergeben, dass es sich nahezu ausschließlich um eine Schadenshaftung handelt, die nicht an einen Vertrag anknüpft und folglich deliktsrechtlich zu qualifizieren ist und den Regelungen der Rom II-VO unterliegt. Nur soweit es in absoluten Ausnahmefällen zu einem direkten Kontakt zwischen Abschlussprüfer und einem Dritten gekommen ist, ist eine vertragsrechtliche Qualifikation und damit eine Anwendung der Rom I-VO denkbar. Soweit es sich hingegen um Fallgruppen handelt, in denen geschädigte Dritte lediglich ein typisiertes Vertrauen auf die Richtigkeit des an die Allgemeinheit gerichteten Bestätigungsvermerks besitzen, fehlt es an einer vertragsähnlichen Beziehung und es handelt sich – ähnlich wie bei der Prospekthaftung – um eine deliktsrechtlich zu qualifizierende Haftung. In Konstellationen, in denen nach deutschem Recht ein Vertrag mit Schutzwirkung für Dritte in Betracht kommt, ist zwar eine größere Nähe zu dem Prüfungsvertrag zwischen der Gesellschaft und ihrem Abschlussprüfer vorhanden; maßgeblich für eine deliktsrechtliche Qualifikation dieser Rechtsverhältnisse spricht aber, dass die Regelungen der Rom I-VO nicht auf die Anwendung im Verhältnis zu vertragsfremden Dritten ausgelegt sind und die Parteiinteressen des Geschädigten bei einer vertragsrechtlichen Qualifikation unberücksichtigt bleiben würden.

b) Soweit die Rom II-VO Anwendung findet, scheidet zugleich eine vertragsakzessorische Anknüpfung der Dritthaftung aus, da zum einen vertragliche Schuldverhältnisse, die nicht zwischen dem Abschlussprüfer und dem geschädigten Dritten bestehen, die Parteiinteressen der jeweils nicht am Vertrag beteiligten Partei unberücksichtigt lassen und zum anderen das Rechtsverhältnis unmittelbar zwischen Abschlussprüfer und geschädigtem Dritten nicht mit vertraglichen Schuldverhältnissen oder Verhandlungen vor Abschluss eines Vertrages im Sinne von Art. 12 Abs. 1 Rom II-VO vergleichbar ist. Die deliktsrechtliche Grundanknüpfung in Art. 4 Abs. 1 Rom II-VO findet mithin auf die Dritthaftung Anwendung.

c) Bei der Bestimmung des nach Art. 4 Abs. 1 Rom II-VO maßgeblichen Erfolgsortes hat sich gezeigt, dass die Anknüpfungspunkte, die bei Vermögensschäden im Allgemeinen vorgeschlagen werden, jedenfalls bei der Dritthaftung von Abschlussprüfern nicht zu sachgerechten Ergebnissen führen. Weder der Lageort des betroffenen Vermögensbestandteils noch der Ort der Vermögensverfügung oder die Vermögenszentrale des Geschädigten vermögen die Rechtsordnung zu bestimmen, zu der die Dritthaftung die engste Verbindung aufweist. Eine nur punktuelle Modifikation dieser Anknüpfung an den Ort des Vermögensschadens durch Übertragung des

Vorhersehbarkeitsvorbehalts in Art. 5 Abs. 1 S. 2 Rom II-VO oder durch analoge Anwendung von Art. 6 Abs. 3 lit. b Rom II-VO im Falle von Streuschäden führt noch keine befriedigende Lösung herbei. Die Untersuchung hat vielmehr ergeben, dass der Erfolgsort ähnlich wie bei der Prospekthaftung und bei außervertraglichen Schuldverhältnissen aus einem den Wettbewerb einschränkenden Verhalten als Marktort zu konkretisieren ist. Da die geprüfte Gesellschaft das verbindende Element zwischen Abschlussprüfer und geschädigtem Dritten ist, ist zur Bestimmung dieses Marktortes maßgeblich, inwieweit die geprüfte Gesellschaft am Markt teilnimmt und sich hieraus allgemeine oder spezielle Publizitätspflichten in Bezug auf das Ergebnis der Abschlussprüfung ergeben. Soweit die Gesellschaft nur der allgemeinen Pflicht zur Offenlegung des Bestätigungsvermerks am Sitz der Gesellschaft unterliegt, findet allein das Gesellschaftsstatut auf die Dritthaftung des Prüfers Anwendung. Soweit eine grenzüberschreitende Tätigkeit der prüfungspflichtigen Gesellschaft wie beispielsweise eine ausländische Zweigniederlassung oder die Inanspruchnahme eines ausländischen Kapitalmarkts zusätzliche Publizitätspflichten zur Folge hat und daran abgelesen werden kann, dass der Bestätigungsvermerk in einem anderen Staat von besonderer Bedeutung ist, findet hingegen das Recht dieses Staates Anwendung, sofern der Geschädigte dort zugleich seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat oder im Vertrauen auf den Bestätigungsvermerk über sein Vermögen verfügt hat. Bei der Dritthaftung des Abschlussprüfers ist Art. 4 Abs. 1 Rom II-VO somit zusammenfassend derart auszulegen, dass das Recht des Staates Anwendung findet, auf den sich der Bestätigungsvermerk infolge einer Marktteilnahme der geprüften Gesellschaft, aus der sich allgemeine oder spezielle Publizitätspflichten in diesem Staat ergeben, besonders ausgewirkt hat und in dem der Geschädigte zugleich seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat oder, bei fehlender Übereinstimmung, im Vertrauen auf den Bestätigungsvermerk über sein Vermögen verfügt hat. Sofern diese kumulativen Voraussetzungen nicht vorliegen, findet das Recht der geprüften Gesellschaft Anwendung. Nur soweit es ausnahmsweise zu einem direkten Kontakt zwischen Abschlussprüfer und Geschädigtem gekommen ist, kann vergleichbar zu Art. 6 Abs. 2 Rom II-VO unmittelbar auf das individuelle Verhältnis zwischen Abschlussprüfer und Drittem abgestellt werden.

3.a) Die kollisionsrechtliche Beurteilung der Dritthaftung unterscheidet sich wesentlich von der Haftung gegenüber der geprüften Gesellschaft. Die Untersuchung hat ergeben, dass die Haftung des gesetzlichen Abschlussprüfers gegenüber der geprüften Gesellschaft gesellschaftsrechtlich zu qualifizieren ist. Die gesellschaftsrechtliche Qualifikation ergibt sich daraus, dass die gesetzliche Abschlussprüfung insgesamt dem Recht der Gesellschaft unterliegt und das Gesellschaftsstatut daher weite Teile der Rechtsbeziehung zwischen Abschlussprüfer und prüfungspflichtiger Gesellschaft prägt.

3.a)aa) Die gesellschaftsrechtliche Qualifikation der Abschlussprüfung selbst beruht weniger auf der Funktion der Abschlussprüfung, da die Abschlussprüfung neben gesellschaftsrechtlichen Zielrichtungen auch öffentlich-rechtlichen Zwecken dient. Vielmehr ergibt sich aus europarechtlichen Vorgaben der Zweigniederlassungsrichtlinie und der entsprechenden Umsetzung in das nationale Recht, dass die Abschlussprüfung sowie die damit in engem Zusammenhang ste-

hende Rechnungslegung nach dem Recht am Sitz der geprüften Gesellschaft vorgesehen ist und eine einheitliche gesellschaftsrechtliche Qualifikation der Rechnungslegung, Abschlussprüfung und Publizität daher vorzuzugswürdig ist.

3.a)bb) Diese gesellschaftsrechtliche Qualifikation der Abschlussprüfung hat jedoch nicht zur Folge, dass das Rechtsverhältnis zwischen Abschlussprüfer und geprüfter Gesellschaft insgesamt dem Gesellschaftsstatut unterliegt. Vielmehr findet das Vertragsstatut auf den Prüfungsvertrag insoweit Anwendung, als sich aus dem Gesellschaftsstatut keine zwingenden Vorgaben für das Rechtsverhältnis zwischen Abschlussprüfer und geprüfter Gesellschaft ergeben.

3.a)cc) Für die Haftung des Abschlussprüfers setzt sich diese Zweigleisigkeit zwischen Vertrags- und Gesellschaftsstatut allerdings nicht fort. Die Haftung ist vielmehr gesellschaftsrechtlich zu qualifizieren. Neben der Erwähnung der Abschlussprüferhaftung in der gesellschaftsrechtlichen Bereichsausnahme in Art. 1 Abs. 2 lit. d Rom II-VO spricht für diese Qualifikationsentscheidung, dass sie zu einer einheitlichen Anknüpfung von Abschlussprüfung und Haftung führt, den funktionalen Besonderheiten der Prüferhaftung gerecht wird und den internationalprivatrechtlichen Interessen entspricht. So ergeben sich die Pflichten des Abschlussprüfers zumindest bei einer Abschlussprüfung nach deutschem Recht weitgehend aus den §§ 316 ff. HGB, sodass eine Anwendung der Sonderregelung zur Haftung in § 323 Abs. 1 Satz 3 HGB konsequent ist. Funktional entspricht die Haftung des gesetzlichen Abschlussprüfers zudem nicht vollständig einer typischen vertraglichen Haftung, sondern erfüllt darüber hinaus auch eine gesellschaftsübergreifende Funktion. Neben einer nachträglichen Kompensation von Schäden zielt die Haftung präventiv auf eine ordnungsgemäße Durchführung der Abschlussprüfung ab und hat neben den anderen Kontrollmechanismen bezüglich der Abschlussprüfung eine eigenständige Funktion. Der Abschlussprüfer ist mehr als nur ein Vertragspartner der geprüften Gesellschaft, da seine Pflichten weitgehend gesetzlich vorgegeben sind, er zur Unabhängigkeit verpflichtet ist und das Ergebnis der Prüfung veröffentlicht wird. Dementsprechend ist die Haftung des Abschlussprüfers im deutschen Recht nicht abdingbar und kann auch unabhängig von der Wirksamkeit eines Prüfungsvertrags erfolgen. Maßgeblich ist darüber hinaus, dass eine vertragliche Anknüpfung, bei der die Parteiautonomie der Vertragsparteien im Mittelpunkt stehen würde, vor dem Hintergrund, dass die Vertragsfreiheit der Parteien sowohl bezüglich der Pflichten des Abschlussprüfers als auch bezüglich der Haftung im materiellen Recht und im Internationalen Privatrecht erheblich eingeschränkt ist, nicht überzeugend wäre. Die gesellschaftsrechtliche Qualifikation entspricht den internationalprivatrechtlichen Interessen der Parteien, da es sich bei dem Gesellschaftsstatut um das Heimatrecht der geprüften Gesellschaft handelt und der Abschlussprüfer seine Prüfung ebenfalls nach dieser Rechtsordnung durchzuführen hat. Der Abschlussprüfer kann sich somit auf die Anwendbarkeit dieser Rechtsordnung einstellen und die Anwendung dieser Rechtsordnung ist für ihn vorhersehbar. Zu dem Recht der geprüften Gesellschaft besteht mithin die engste Verbindung. Durch die Anwendung des Gesellschaftsstatuts wird zugleich dem öffentlichen Interesse eines Staates an einer Begrenzung der Haftung Rechnung getragen, wenn die Prüfung nach der Rechtsordnung dieses Staates durchgeführt wurde, da dieselbe Rechtsord-

nung auf die Prüfung und die Haftung des Abschlussprüfers Anwendung findet. Es bedarf somit keiner eingriffsrechtlichen Anwendung der Haftungsbeschränkung. Eine vertragsrechtliche Qualifikation neben der gesellschaftsrechtlichen Qualifikation ist hingegen abzulehnen, da bei einer zusätzlichen vertraglichen Anknüpfung infolge der dogmatischen und inhaltlichen Unterschiede in den nationalen Rechtsordnungen insbesondere im Hinblick auf eine Haftungsbeschränkung regelmäßig Normwidersprüche zu erwarten wären.

b) Die gesellschaftsrechtliche Qualifikation erstreckt sich außerdem auf die Haftung des gesetzlichen Abschlussprüfers gegenüber Unternehmen, die mit der geprüften Gesellschaft verbunden sind sowie gegenüber Gesellschaftern der geprüften Gesellschaft, da in diesen Rechtsbeziehungen jeweils die gesellschaftsrechtliche Beziehung zu der prüfungspflichtigen Gesellschaft im Mittelpunkt steht.

c) Die gesellschaftsrechtliche Qualifikation gilt aus den vorgenannten Gründen entsprechend für eine nachvertragliche Haftung des Abschlussprüfers gegenüber der geprüften Gesellschaft, soweit sich die Haftung aus einer Verletzung einer kraft Gesetzes geschuldeten Pflicht des Abschlussprüfers handelt. Bei einer Haftung wegen Verletzung vorvertraglicher Pflichten gelten hingegen die allgemeinen Grundsätze, sodass im Grundsatz akzessorisch an das Statut des angestrebten Prüfungsvertrags anzuknüpfen ist (Art. 12 Abs. 1 Rom II-VO).