

Persönlich/Vertraulich

Herrn

Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Wirtschaftsprüferhaus  
Rauchstraße 26  
10787 Berlin

Telefon 0 30/72 61 61-1

Telefax 0 30/72 61 61-1

E-Mail admin@wpk.de

www.wpk.de

02. Januar 2002

Durchwahl: 120

BA/B/9/51/763/807

- bitte stets angeben -

Verstoß gegen § 43 Abs. 1 Satz 1 WPO i.V.m §§ 4, 9 Berufssatzung WP/vBP  
**R Ü G E B E S C H E I D**

Sehr geehrter Herr

der Vorstand der Wirtschaftsprüferkammer hat einstimmig beschlossen, Ihnen eine

**Rüge**

zu erteilen. Er wirft Ihnen vor, im Rahmen der Jahresabschlußprüfung der  
mbH gegen Ihre berufliche Verpflichtung zur gewissenhaften und  
verschwiegenen Berufsausübung verstoßen zu haben (§ 43 Abs. 1 Satz 1 WPO i.V.m. §§ 4, 9  
Berufssatzung WP/vBP).

**I.**

Der Vorstand hat seiner Entscheidung folgenden Sachverhalt zugrunde gelegt:

Sie waren Abschlußprüfer der Jahresabschlüsse 1997 und 1998 der  
mbH. Im Rahmen dieser Prüfung haben Sie unter dem 14. Januar 1999 zwei  
Vertragspartner Ihrer Mandantin, das Büro und das Unternehmen  
, angeschrieben. Darin haben Sie Schwierigkeiten Ihrer Man-  
dantin im Zusammenhang mit der Finanzierung eines Projektes offenbart,  
und die Vertragspartner gebeten mitzuteilen, ob sie im Falle des Scheiterns des Projektes Scha-  
densersatzansprüche gegen Ihre Mandantin geltend machen wollen.

Die Wirtschaftsprüferkammer hat Sie mit Schreiben vom 26. April 1999, 20. Mai 1999, 2. August 1999, 2. März 2001 und 24. Oktober 2001 über die rechtlichen Bedenken im Hinblick auf die Pflichten zur gewissenhaften und verschwiegenen Berufsausübung informiert.

Sie haben zu dem Sachverhalt mit Schreiben vom 5. Mai 1999, 21. September 1999, 20. März 2001 und durch Ihren anwaltlichen Vertreter mit Schreiben vom 19. November 2001 Stellung genommen. Sie bzw. Ihr anwaltlicher Vertreter haben beantragt, das Verfahren einzustellen. Geltend gemacht wurde insofern, daß die Nachfrage bei den Vertragspartnern geboten gewesen sei, um beurteilen zu können, ob die Rückstellungen für drohende Verluste bei Scheitern des Projektes hätten gebildet werden müssen. Die Finanzierung des Projekts sei aus damaliger Sicht nicht sichergestellt gewesen; entsprechende Anfragen zum Stand der Finanzierung habe die [REDACTED] mbH unbeantwortet gelassen. Daher hätten Sie sich nach Rücksprache mit dem Landesrechnungshof [REDACTED] zu der fraglichen Vorgehensweise entschlossen. Der Landesrechnungshof sei befugt gewesen, Sie von Ihrer Verschwiegenheitspflicht zu entbinden. Im übrigen seien die offengelegten Umstände zumindest einem der Vertragspartner bekannt gewesen. Ihr anwaltlicher Vertreter hat zu den Bedenken im Hinblick auf die Pflicht zur gewissenhaften Berufsausübung ergänzend vorgetragen, daß Kernpunkt Ihrer Anfrage nicht die Frage von Schadensersatzansprüchen gewesen sei, sondern die Frage der Fördermittelbewilligung. Insoweit wurde eingeräumt, daß die Frage nach der Geltendmachung von Schadensersatzansprüchen möglicherweise unzweckmäßig gewesen sei. Ein Verstoß gegen die Pflicht zur gewissenhaften Berufsausübung könne auch nicht vorgelegen haben, weil die in der Anfrage mitgeteilten Umstände zur Fördermittelbewilligung richtig gewesen seien. Zu den Bedenken im Hinblick auf die Pflicht zur verschwiegenen Berufsausübung hat Ihr anwaltlicher Vertreter zum einen der Rechtsauffassung der Kammer zur Frage der von der Verschwiegenheitspflicht geschützten Informationen widersprochen und zum anderen dargelegt, daß eine Entbindung von der Schweigepflicht vorgelegen habe. Schließlich hat Ihr anwaltlicher Vertreter vorgetragen, daß Sie Ihre Sorgfaltspflicht nicht verletzt hätten, da Sie alle Ihnen zur Verfügung stehenden Aufklärungsmöglichkeiten ausgeschöpft hätten, bzw. daß Sie sich infolge der Anfrage bei Landesrechnungshof jedenfalls in einem entschuldbaren Verbotirrtum befunden hätten.

Mit dem Schreiben vom 6. November 2001 hat Ihr anwaltlicher Vertreter außerdem beantragt, Akteneinsicht zu gewähren und die Ihnen (mit Schreiben vom 24. Oktober 2001) gesetzte Frist zur Abgabe einer Stellungnahme bis zum 13. November 2001 aufzuheben. Daraufhin hat die Wirtschaftsprüferkammer mit Schreiben vom 8. November 2001 Ihrem anwaltlichen Vertreter eine Ablichtung der diesseitig geführten Akte übersandt und mitgeteilt, daß bis zum 20. November 2001 eingehende Schriftsätze dem Vorstand vorgetragen werden können. Ihr anwaltlicher Vertreter hat daraufhin mit Schreiben vom 19. November 2001 abschließend Stellung ge-

Auch der Landesrechnungshof [REDACTED] hat in der Sache gegenüber der Wirtschaftsprüferkammer mit Schreiben vom 4. Oktober 1999 und 30. März 2001 Stellung genommen. In seinen Schreiben schließt sich der Landesrechnungshof Ihren Ausführungen an. Nach Auffassung des Landesrechnungshofs begründe die Beauftragung nach dem Kommunalprüfungsgesetz ein dreipoliges Rechtsverhältnis besonderer Art, das - unabhängig von der Frage der Auftraggebereigenschaft - jedenfalls dem Landesrechnungshof hinsichtlich des Ablaufs und der Durchführung der Jahresabschlußprüfung weitgehende Einwirkungsrechte gebe. Auch der Inhalt der Verschwiegenheitspflicht des Abschlußprüfers müsse im Lichte der besonderen Rechts- und Pflichtenstellung des Abschlußprüfers nach den §§ [REDACTED] definiert werden. Der Landesrechnungshof bestätigt, Ihre Anfrage vollinhaltlich mitgetragen zu haben. Aus den Gesamtumständen zwischen allen Beteiligten sei deutlich gewesen, daß die Vertragspartner nicht erst auf etwaig bestehende Schadensersatzansprüche hätten hingewiesen werden müssen. Auch hätten Sie lediglich Erkenntnisse übermittelt, die Sie vom Landesrechnungshof erhalten hätten.

## II.

Ausgehend von diesem Sachverhalt ist festzustellen, daß Sie gegen § 43 Abs. 1 Satz 1 WPO i.V.m. §§ 4, 9 Berufssatzung WP/vBP verstoßen haben.

Die Pflicht zur gewissenhaften Berufsausübung (§ 43 Abs. 1 Satz 1 WPO i.V.m. § 4 Abs. 1 Satz 1 Berufssatzung WP/vBP) ist verletzt, weil Ihre Befragung der Vertragspartner gegen fachliche Grundsätze verstößt. Der fachliche sinnvolle und übliche Weg wäre für Sie gewesen, die Klageaussichten der beteiligten Firmen aufgrund der Ihnen vorliegenden Verträge gegebenenfalls durch einen Rechtsvertreter Ihrer Mandantin prüfen zu lassen. Soweit die erforderlichen Unterlagen Ihnen nicht vorgelegen hätten, hätten Sie den Bestätigungsvermerk gegebenenfalls einschränken müssen. Sie konnten nicht erwarten, daß sich die Vertragspartner zum damaligen Zeitpunkt verbindlich über ihre Absichten erklären. Das Herantreten an die Vertragspartner birgt außerdem die Gefahr in sich, diese erst auf etwaige Schadensersatzansprüche zu Lasten Ihrer Mandantin aufmerksam zu machen. Auf die Frage, ob Sie andere Umstände als Kernpunkte Ihrer Anfrage angesehen haben, kommt es nicht an. Maßgeblich ist, daß die Befragung Dritter zur Geltendmachung von Schadensersatzansprüchen gegen fachliche Grundsätze verstößt. Sie haben eingeräumt, daß Ihr Vorgehen möglicherweise unzweckmäßig war. Insofern kommt es auch nicht auf die inhaltliche Richtigkeit der in der Anfrage mitgeteilten Umstände zur Fördermittelbewilligung an.

Der Vorwurf der Verletzung der Verschwiegenheitspflicht (§ 43 Abs. 1 Satz 1 WPO i.V.m. § 9

tionen Ihrer Mandantin über die Finanzierung des Projektes [REDACTED] offenbart haben, die Ihnen bei den Jahresabschlußprüfungen bekannt geworden sind. Unerheblich für die berufsrechtliche Beurteilung ist, inwieweit die Empfänger der Schreiben Kenntnis der fraglichen Tatsachen hatten. Wortlaut und Zweck der berufsrechtlichen Verschwiegenheitspflicht geben nicht den Spielraum, daß ein Berufsangehöriger bekannte Tatsachen auch nur bestätigt. Sie sind von Ihrer Schweigepflicht weder ausdrücklich noch konkludent seitens der [REDACTED] mbH entbunden worden. Die Annahme eines konkludenten Einverständnisses seitens Ihrer Mandantin scheidet bereits daran, daß die Einholung der Drittbestätigung fachlich nicht geboten war.

Die Zustimmung des Landesrechnungshofs zu der von Ihnen vorgenommenen Anfrage an Dritte ist rechtlich irrelevant. Dem Landesrechnungshof [REDACTED] kommen in dem dreipoligen Verhältnis zwischen dem Abschlußprüfer, dem Landesrechnungshof und dem geprüften Unternehmen mit mittelbarer Mehrheitsbeteiligung der öffentlichen Hand keine entsprechenden Zustimmungsbefugnisse zu. Ausweislich der von Ihnen unter dem 29. Oktober 1997 und 15. September 1998 geschlossenen Verträge zur Durchführung einer Jahresabschlußprüfung für die Jahre 1997 und 1998 hat der Landesrechnungshof [REDACTED] handelnd im Namen und für Rechnung des kommunalen Wirtschaftbetriebes [REDACTED] die zivilrechtlichen Verträge zur Durchführung der vorgenannten Jahresabschlußprüfungen geschlossen. Nach Ziffer 2 der Verträge finden für die Durchführung der Prüfung das [REDACTED] gesetz des Landes [REDACTED] sowie die „Allgemeinen Vertragsbedingungen für die Jahresabschlußprüfung kommunaler Wirtschaftsbetriebe [REDACTED] Anwendung. Aus diesen Rechtsvorschriften ergibt sich, daß die Beauftragung seitens des Landesrechnungshofes im Namen und für Rechnung des kommunalen Wirtschaftsbetriebs erfolgt und daß der Vertrag zwischen dem kommunalen Wirtschaftsbetrieb und dem Abschlußprüfer zustande kommt (vgl. § [REDACTED]).

Der Vorstand geht von einem schuldhaften Handeln aus. Ihnen mußten die maßgeblichen berufsrechtlichen Regelungen und die Grundlagen Ihrer Beauftragung bekannt sein. Auch sieht der Vorstand keinen Raum für Schuldausschließungs- oder Schuld minderungsgründe. Mit der Befragung des Landesrechnungshofes allein konnten Sie es schon unter dem Blickwinkel der Pflicht zur eigenverantwortlichen Berufsausübung nicht bewenden lassen. Auch ein Vergleich mit entsprechenden Regelungen auf bundes- oder landesrechtlicher Ebene hätte nicht den Schluß zugelassen, daß der Landesrechnungshof insofern Herr des Verfahrens sein könnte. Vielmehr zeigt ein Vergleich der Regelungen, daß der Wirtschaftsbetrieb der öffentlichen Hand in privatrechtlicher Rechtsform den zivil- und handelsrechtlichen Pflichten mit Modifizierungen seitens des öffentlichen Rechts unterliegt.

III.

Der Vorstand hält den Ausspruch einer Rüge für erforderlich. Der Verstoß gegen die Pflichten zur gewissenhaften und verschwiegenen Berufsausübung kann nicht als geringfügig bewertet werden. Zu Ihren Gunsten wurde berücksichtigt, daß Sie berufsrechtlich nicht vorbelastet sind und daß Sie das Geschehen in tatsächlicher Hinsicht umfassend eingeräumt haben. Der Vorstand geht davon aus, daß Wiederholungsfälle dieser Art ausgeschlossen sind.

Über den Antrag auf Verlängerung zur Abgabe einer Stellungnahme war infolge der abschließenden Stellungnahme Ihres anwaltlichen Vertreters mit Schreiben vom 19. November 2001 nicht mehr zu entscheiden.

Die Generalstaatsanwaltschaft Berlin erhält eine Kopie des Bescheides (§ 63 Abs. 4 Satz 3 WPO).

Hochachtungsvoll

  
Dr. Adalbert Wahl



Rechtsbehelfsbelehrung:

Gegen diesen Rügebescheid können Sie binnen eines Monats nach Zustellung gemäß § 63 Abs. 5 WPO beim Vorstand der Wirtschaftsprüferkammer, Rauchstr. 26, 10787 Berlin, schriftlich oder zu Protokoll der Geschäftsstelle Einspruch erheben. Über den Einspruch entscheidet der Vorstand der Wirtschaftsprüferkammer.

15  
Kopie

▲  
WIRTSCHAFTSPRÜFERKAMMER

Körperschaft des  
öffentlichen Rechts

WIRTSCHAFTSPRÜFERKAMMER · Postfach 30 18 82 · 10746 Berlin

Über Herrn [REDACTED]  
gegen Empfangsbekanntnis an

Herrn [REDACTED]  
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Der Präsident

Wirtschaftsprüferhaus  
Rauchstraße 26  
10787 Berlin

Telefon 0 30/72 61 61  
Telefax 0 30/72 61 61  
E-Mail admin@wpk.d  
www.wpk.de

03. September 2002

BA/B/51/99/763/805  
- bitte stets angeben -

**Einspruchsbescheid gem. § 63 Abs. 5 WPO**

Sehr geehrter Herr Bohle,

der Vorstand der Wirtschaftsprüferkammer hat in seiner 333. Sitzung am 11. Juni 2002 unter Mitwirkung der aus der **Anlage** ersichtlichen Vorstandsmitglieder einstimmig beschlossen, Ihren Einspruch gegen den Rügebescheid vom 2. Januar 2002 als unbegründet

**zurückzuweisen.**

I.

Gegen den am 4. Januar 2002 zugestellten Rügebescheid vom 2. Januar 2002 haben Sie mit Schreiben vom 8. Januar 2002, hier eingegangen am 11. Januar 2000, durch Ihren rechtlichen Vertreter, Herrn [REDACTED], Einspruch eingelegt. Die Begründung des Einspruchs war angekündigt worden. Mit Schreiben vom 18. Januar 2002, Az.: 219/01 WI/01, hatten Sie durch Ihren rechtlichen Vertreter um eine Fristverlängerung bis zum 15. April 2002 gebeten, um Ihren Einspruch begründen zu können. Dem Antrag auf Fristverlängerung hat die Wirtschaftsprüferkammer mit Schreiben vom 24. Januar 2002 entsprochen. Am 4. April 2002 ging Ihre Einspruchsbegründung durch Ihren rechtlichen Vertreter bei der Wirtschaftsprüferkammer ein.

Zu dem Vorwurf im Rügebescheid, bei der Einholung von Drittbestätigungen bei Gläubigern etwaiger Schadensersatzansprüche gegen fachliche Grundsätze verstoßen zu haben, begründen Sie Ihren Einspruch wie folgt:

Zum einen sei unklar, welche fachlichen Grundsätze Sie verletzt haben sollen. Außerdem sei das Vorgehen *geboten* gewesen, weil der WP „*eben gerade nicht Interessenvertreter der zu prüfenden ‚Mandantin‘ ist, sondern auf der Grundlage einer kritischen, richtigen und insbesondere auch vollständigen Sachverhaltsaufklärung die Prüfung durchzuführen*“ sei. Auch hätten „*Pflichten gegenüber dem Staat unter dem Gesichtspunkt der möglicherweise unlauter eingeholten Fördermittel*“ bestanden.

Zum Vorwurf, durch die Anfrage bei den Gläubigern etwaiger Schadensersatzansprüche gegen die Verpflichtung zur Verschwiegenheit verstoßen zu haben, begründen Sie Ihren Einspruch wie folgt: Entgegen den Ausführungen im Rügebescheid sei der Landesrechnungshof weisungsbe- fugt gewesen. Dies folge auch aus einem Urteil des BGH vom 26. Juni 2001, Az. X Z R 231/99. Ausschlaggebend sei nicht das Vertragsverhältnis zum Mandanten.

Zudem seien die Ausführungen über die Schuld nicht nachvollziehbar. Jedenfalls sei Herrin des Verfahren die Öffentlichkeit, vertreten durch den Landesrechnungshof. Nach Ihrer Auffassung setze sich der Rügebescheid kaum mit der Frage der Schuld auseinander. Die Rückfrage beim Landesrechnungshof als dem weisungsberechtigten Auftraggeber zeige, daß Sie die Frage der Verschwiegenheitspflicht sehr wohl ernst genommen hätten. Ein Fahrlässigkeitsvorwurf entfalle daher. Selbst wenn ein Fahrlässigkeitsvorwurf zu erheben sei, läge ein entschuldbarer und unvermeidbarer Verbotsirrtum vor, da auch der Landesrechnungshof Ihre Rechtsauffassung ver- trete.

## II.

Der Einspruch ist zwar rechtzeitig, innerhalb der Monatsfrist gem. § 63 Abs. 5 WPO eingelegt worden, in der Sache selbst jedoch unbegründet.

Ihr Einspruch ist zurückzuweisen, da Sie nach Überzeugung des Vorstandes der Wirtschaftsprüferkammer gegen die Pflicht zur gewissenhaften Berufsausübung (§ 43 Abs. 1 Satz 1 WPO i.V.m. § 4 Abs. 1 Satz 1 Berufssatzung WP/vBP) und gegen die Pflicht zur Verschwiegenheit (§ 43 Abs. 1 Satz 1 WPO i.V.m. § 9 Berufssatzung WP/vBP) verstoßen haben, indem Sie die Drittbestätigungen bei Gläubigern etwaiger Schadensersatzansprüche eingeholt haben.

Bei dem Begriff „Gewissenhaftigkeit“ handelt es sich - ungeachtet der unterschiedlichen Ausgangspositionen im Schrifttum - um einen unbestimmten Rechtsbegriff, der normativ und nicht empirisch auszulegen und anzuwenden ist (MünchKomm. HGB/Ebke, § 323 Rdn. 39 m.w. Nachw.). Für den Inhalt der Pflicht zu gewissenhafter Berufsausübung ist allein maßgeblich,

was nach Sinn und Zweck der gesetzlichen Regelungen über die Jahresabschlussprüfung und ihr Substrat erforderlich ist (MünchKomm. HGB/Ebke, § 323 Rdn. 39). Fachliche Grundsätze bilden insbesondere die Prüfungsstandards und sonstigen Verlautbarungen des IDW (vgl. im einzelnen IDW PS 201, Tz. 27 ff.).

Soweit die Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung nicht kodifiziert sind, müssen solche Grundsätze im Rahmen eines ständigen dynamischen Auslegungsprozesses ermittelt werden, um den Zielen der Abschlussprüfung im Einzelfall gerecht zu werden (dazu im einzelnen MünchKomm. HGB/Ebke, § 317 Rdn. 15-20 m.w.Nachw.). Im Ergebnis bedeutet dies, daß die vom Vorstand der Wirtschaftsprüferkammer gerügte Verletzung fachlicher Grundsätze sich auch auf nicht kodifizierte Grundsätze beziehen kann.

Im konkreten Fall geht es um die Einholung von Drittbestätigungen zum Zwecke der Ermittlung von Rückstellungen.

Bei Bestätigungen und Befragungen handelt es sich um anerkannte Prüfungshandlungen, die im Einzelfall angewendet werden können (IDW PS 300, Tz. 30 f.; WP-Handbuch 2000, Teil I, 12. Aufl. 2000, Rdn. R 79 m.w.Nachw.). Einholung und Verwendung von Drittbestätigungen sollen in einem noch zu erarbeitenden IDW Prüfungsstandard geregelt werden (vgl. IDW PS 300, Tz. 40 Fn. 14; s. auch Rabenhorst, WPG 2002 16 (20 I.Sp.)). Geregelt sind heute bereits folgende Grundsätze: Grundsätzlich hat der Abschlussprüfer für jede Aussage der Rechnungslegung Prüfungsnachweise einzuholen (IDW PS 300, Tz. 35). Art, Zeitpunkt und Umfang der Prüfungshandlungen sind u.a. abhängig von der jeweils zu beurteilenden Aussage (vgl. IDW PS 300, Tz. 35). Prüfungsnachweise zu Rechtsstreitigkeiten sind heute näher geregelt (vgl. IDW PS 300, Tz. 41). Danach ist heute die Kontaktnahme mit den Anwälten des geprüften Unternehmens vorgeschrieben (vgl. IDW PS 300, Tz. 41: „... hat der Abschlussprüfer ...“). Die Kontaktnahme mit der Gegenseite (potentielle Gläubiger) ist dort nicht genannt. Auch die vor Inkrafttreten des IDW PS 300 geltende Regelung sah dies nicht vor (FG 1/1988, D.II.4.). Allerdings stand die Einzelprüfung von Geschäftsvorfällen unter dem Vorbehalt, daß Nachweise u.a. angemessen sein müssen (vgl. FG 1/1988, D.II.4.a)).

Da der IDW PS 400 im Zeitpunkt der fraglichen Prüfung (Januar 1999) noch nicht galt, kann Ihnen nicht zur Last gelegt werden, von den in IDW PS 300 genannten konkreten Handlungsmöglichkeiten abgewichen zu sein. Auch ein Verstoß gegen die vormals geltende Regelung in FG 1/1988 scheidet insofern aus, als dort keine konkreten Vorgaben zu den möglichen Handlungsmöglichkeiten enthalten sind. Allerdings spricht der in FG 1/1988 angesprochene allgemeine Gesichtspunkt der Angemessenheit der einzuholenden Nachweise dagegen, bei potentiellen Gläubigern etwaiger Schadensersatzansprüche Drittbestätigungen anzufordern. Mit einem

derartigen Vorgehen ist die Gefahr verbunden, die potentiellen Gläubiger erst auf etwaige Ansprüche bzw. deren rechtzeitige Geltendmachung aufmerksam zu machen (s. S. 3 des Rügebescheids). Dies kann dem zu prüfenden Unternehmen z.B. mit Blick auf die Einrede der Verjährung zum Nachteil gereichen. Auch die Bejahung der Ungewißheit der Verbindlichkeit im Rahmen der Prüfung, ob eine Rückstellung zu bilden ist, beinhaltet gerade nicht, daß sich der Schuldner des Anspruchs zuvor Gewißheit darüber verschafft, daß der Gläubiger seinen Anspruch kennt bzw. alsbald kennen werde (Adler/Düring /Schmaltz, 6. Aufl., Teilband 6, § 249 HGB Rdn. 75). Wägt man diese Nachteile des Vorgehens gegen den mit der Einholung einer solchen Erklärung verbundenen potentiellen Gewinn an Nachweiskraft ab, so ergibt sich, daß die Nachteile deutlich überwiegen. Sie konnten nicht erwarten, daß sich die Vertragspartner zum damaligen Zeitpunkt verbindlich über ihre Absichten erklärten. Demgegenüber barg die Anfrage die oben beschriebenen Gefahren. Das praktizierte Vorgehen konnte schon bei ex ante-Betrachtung nicht zu einem angemessenen Nachweis führen.

Im Ergebnis wird Ihnen damit ein Verstoß gegen einen fachlichen Grundsatz zur Last gelegt. Dieser Grundsatz war seinerzeit noch nicht kodifiziert, ergab sich aber auch damals schon durch Auslegung von Sinn und Zweck der gesetzlichen Regelungen über die Jahresabschlussprüfung.

Ihr rechtlicher Vertreter hatte Ihr Vorgehen in einem früheren Schriftsatz zum einen dadurch gerechtfertigt, daß die Frage auch nicht durch Befragung der Geschäftsführung des zu prüfenden Unternehmens hätte geklärt werden können (Schreiben vom 19. November 2001, dort S. 2 unter b)). Der fachlich richtige Weg wäre dann jedoch gewesen, wegen der fehlenden Prüfbarkeit dieses Punktes den Bestätigungsvermerk einzuschränken. Dies ist heute geregelt (vgl. IDW PS 300 Tz. 38), ergab sich jedoch schon seinerzeit durch Abwägung der o.g. Gesichtspunkte unter dem Blickwinkel der Angemessenheit.

Ergänzend ist anzumerken, daß auch Ihr Anwalt Ihr Vorgehen in einem früheren Schriftsatz als „möglicherweise unzweckmäßig“ bezeichnet hat (Schreiben vom 19. November 2001, dort S. 1).

Soweit das Vorgehen im Einspruchbescheid nun ergänzend dadurch gerechtfertigt wird, daß „Pflichten gegenüber dem Staat unter dem Gesichtspunkt der möglicherweise unlauter eingeholten Fördermittel Pflichten“ bestanden hätten, geht diese Aussage an Sinn und Zweck der Abschlussprüfung vorbei (dazu im einzelnen IDW PS 200, insbesondere unter Tz. 8 ff.). Die Abschlussprüfung dient nicht dem Drittschutz (hier: dem Interesse des Staates an der Einhaltung der staatlichen Förderrichtlinien). Daran ändert auch die Einschaltung des Landesrechnungshofes nichts. Sie ist lediglich Ausdruck der Mehrheitsbeteiligung der öffentlichen Hand.

Die von Ihnen zitierte Entscheidung ist nicht einschlägig. Der Sachverhalt in der fraglichen BGH-Entscheidung vom 26. Juni 2001 ist anders gelagert. Dort ging es um eine Sonderprüfung im Auftrag des Bundesaufsichtsamt für das Kreditwesen (BAKred; heute: BAFin) nach § 44b KWG. Bei einer solchen Sonderprüfung ist Auftraggeber das BAKred (heute: BAFin), das sich zur Erledigung eigener Aufgaben Dritter bedient (vgl. § 8 Abs. 1 KWG).

Der Vorstand der Wirtschaftsprüferkammer ist nach wie vor der Auffassung, daß das geprüfte Unternehmen Herr des Verfahrens ist und nicht der Landesrechnungshof oder die Öffentlichkeit, so daß Sie der Landesrechnungshof im konkreten Fall nicht wirksam von der Verschwiegenheitspflicht entbinden konnte. Der Landesrechnungshof hat lediglich bestimmte Auswahl- bzw. Mitwirkungsbefugnisse. Dies wurde Ihnen sowohl im Rügebescheid (s. S: 4, dort 2. Absatz) als auch bereits ausführlich in der Vorkorrespondenz aufgezeigt.

Dieses Ergebnis ergibt sich aus dem - im Rügebescheid angesprochenen - Rechtsvergleich mit bundes- und landesrechtlicher Ebene und dem Wortlaut der einschlägigen Regelungen des [REDACTED]gesetzes des Landes [REDACTED] (im folgenden: [REDACTED]): Auf Bundesebene legt § 65 BHO die haushaltsrechtlichen Voraussetzungen fest, unter denen eine Kapitalbeteiligung des Bundes an einem privatrechtlichen Unternehmen zulässig ist. §§ 53, 54 HGrG ändern und ergänzen das allgemeine Gesellschaftsrecht zugunsten einer mitgliedschaftsrechtlichen Sonderstellung von Gebietskörperschaften mit Mehrheitsbeteiligungen. Das Verfahren zu ihrer Durchführung ist in §§ 66-69 BHO geregelt. Ein angemessener Einfluß des Bundes wird vor allem durch die Vertretung des Bundes in einem Aufsichtsrat oder in einem entsprechenden Überwachungsorgan sichergestellt (§ 65 Abs. 1 Ziff. 3 BHO). Der Jahresabschluß und Lagebericht eines einschlägigen Wirtschaftsbetriebes ist gemäß § 65 Abs. 1 Ziff. 4 BHO überwiegend nach den Vorschriften des Dritten Buches des HGB für große Kapitalgesellschaften unabhängig von der Größenklasse des § 267 HGB zu prüfen. Die öffentliche Hand hat somit über ihre Beteiligung in den entsprechenden Gremien des Unternehmens Einfluß auf die Entscheidungen über die Wahl und Bestellung des Abschlußprüfers sowie den Abschluß des daraus folgenden Prüfungsauftrages. Auch die weitergehenden Befugnisse gemäß § 53 Abs. 1 HGrG (Möglichkeit der öffentlichen Hand von den Beteiligungsunternehmen eine dort geregelte sog. erweiterte Abschlußprüfung, einen erweiterten Prüfungsbericht sowie eine Aushändigung des Prüfungsberichts zu verlangen) sichern die mitgliedschaftsrechtliche Sonderstellung. Die weitergehenden Informationsrechte der öffentlichen Hand ermöglichen dieser, die Verwendung der investierten öffentlichen Mittel zu kontrollieren. Die Kontroll- und Informationsrechte beschränken sich aber auf den Bereich der investierten öffentlichen Mittel. Die Ausübung dieser Rechte wird zudem begrenzt durch die Rücksichtnahme, die privatrechtlichen Unternehmen nicht unvertretbar zu belasten. Die Landeshaushaltsordnungen (§ 65 LHO) stimmen mit § 65

BHO unter der Voraussetzung überein, daß in ihnen das BRiLiG von 1985 nachvollzogen ist und die Zuständigkeit für das Landesvermögen dem Finanzminister obliegt. Auch hier sind Jahresabschluß und Lagebericht eines Wirtschaftsbetriebes der öffentlichen Hand in privater Rechtsform überwiegend nach den Vorschriften des Dritten Buches des HGB für große Kapitalgesellschaften unabhängig von den Größenklassen zu prüfen. §§ 53, 54 HGrG gelten unmittelbar auch auf Landesebene.

Aus dem vorgenannten Rechtsvergleich ergibt sich gerade nicht die Verfahrensherrschaft des Rechnungshofes oder der Öffentlichkeit.

Auch der Wortlaut der einschlägigen Regelungen bestätigt, daß das geprüfte Unternehmen Herr des Verfahrens ist, mit der Folge, daß nur die rechtlichen Vertreter dieses Unternehmens Sie wirksam von der Verschwiegenheitspflicht hätten entbinden können. Nach § [redacted] schließt der Landesrechnungshof im Namen und für Rechnung der kommunalen Körperschaft oder der Gesellschaft einen Vertrag mit dem Wirtschaftsprüfer oder einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft über die Vornahme der Jahresabschlußprüfung ab. Vor Abschluß des Vertrages hat er die kommunale Körperschaft oder Gesellschaft anzuhören. Den Erläuterungen zum [redacted] (Erlaß des Innenministers vom [redacted]) ist unter [redacted] zu entnehmen, daß Auftraggeber der Rechnungshof ist, dem damit die Auswahl des Abschlußprüfers zufällt, die Beauftragung aber im Namen und für Rechnung der kommunalen Körperschaft oder Gesellschaft erfolgt. Die Allgemeinen Vertragsbedingungen für die Jahresabschlußprüfung kommunaler Wirtschaftsbetriebe ([redacted]), auf die die Prüfungsaufträge vom 29. Oktober 1997 und vom 15. September 1998 Bezug nehmen, regeln in § 1 Abs. 1, daß „durch die Annahme des Prüfungsauftrages durch den Wirtschaftsprüfer oder die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft zwischen der kommunalen Körperschaft und der Gesellschaft und dem Abschlußprüfer ein Werkvertrag nach § 631 BGB zustande“ kommt. Ein Widerspruch zwischen § [redacted] und § [redacted] einerseits und den Ausführungen im Erlaß des Innenministers [redacted] andererseits besteht nicht: Die Ausführungen zur „Auftraggeber-Eigenschaft“ im Ministererlaß beziehen sich ersichtlich allein auf die Einzelfrage zur Auswahl des Abschlußprüfers, wohingegen das Gesetz (§ [redacted] und die [redacted] sich auf das gesamte Vertragsverhältnis beziehen („im Namen und für Rechnung der kommunalen Körperschaft oder der Gesellschaft“).

Ihre weitere Einspruchs begründung zur Schuldfrage geht von der - wie soeben dargelegt - falschen Prämisse aus, daß der Landesrechnungshof der weisungsberechtigte Auftraggeber war. Demgemäß geht der Vorstand nach wie vor von einem fahrlässigen Handeln Ihrerseits aus, da Ihnen die maßgeblichen rechtlichen Regelungen Ihrer Beauftragung hätten bekannt sein müssen. Die abweichende Rechtsauffassung des Landesrechnungshofes begründet für Sie entge-

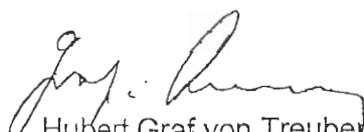
gen Ihrer Auffassung keinen unvermeidbaren Verbotsirrtum, auch wegen des Gesichtspunktes der eigenverantwortlichen Berufsausübung.

III.

Angesichts der unveränderten Feststellung, daß Sie gegen die Berufspflichten zur gewissenhaften und verschwiegenen Berufsausübung verstoßen haben, hält der Vorstand nach wie vor eine Rüge für tat- und schuldangemessen und verweist auf die diesbezüglichen Ausführungen im Rügebescheid unter III.

Eine Abschrift dieses Bescheides erhält die Generalstaatsanwaltschaft Berlin (§ 63 Abs. 5 Satz 3 WPO).

Hochachtungsvoll

  
Hubert Graf von Treuberg



Rechtsbehelfsbelehrung:

Gegen diesen Einspruchsbescheid können Sie gemäß § 63 a Abs. 1 WPO innerhalb eines Monats nach der Zustellung die Entscheidung der Kammer für Wirtschaftsprüfersachen beim Landgericht Berlin, Tegeler Weg 17 – 21, 10589 Berlin, beantragen. Der Antrag ist bei dem Landgericht schriftlich einzureichen. Auf das Verfahren sind die Vorschriften der Strafprozeßordnung über die Beschwerde sinngemäß anzuwenden.

**Anlage:** Liste der Mitglieder des Vorstandes der Wirtschaftsprüferkammer, die an der Entscheidung über den Einspruch des [REDACTED] in der Sitzung am 11. Juni 2002 mitgewirkt haben

Ausfertigung



# LANDGERICHT BERLIN

## Beschluss

Geschäftsnummer: WIL 19/2002

In dem Rügeverfahren

g e g e n den Wirtschaftsprüfer und Steuerberater [REDACTED],

- Antragsteller -

- Verfahrensbevollmächtigter: [REDACTED]

g e g e n

die Wirtschaftsprüferkammer,  
vertreten durch den Präsidenten,  
Herrn Dr. Adalbert Wahl,  
Rauchstraße 26, 10787 Berlin,

- Antragsgegnerin -

hat die Kammer für Wirtschaftsprüfersachen des Landgerichts Berlin, Tegeler Weg 17 - 21,  
10589 Berlin, am 6. Februar 2003 durch den Vorsitzenden Richter am Landgericht

[REDACTED] und die Richterinnen am Landgericht [REDACTED] b e s c h l o s s e n :

1. Der Rügebescheid der Wirtschaftsprüferkammer vom 2. Januar 2002 wird aufgehoben.
2. Die notwendigen Auslagen des Wirtschaftsprüfers trägt die Antragsgegnerin.

## Gründe

### I.

Mit Verträgen vom 29. Oktober 1997 bzw. 15. September 1998 ist der Antragsteller vom Land [REDACTED], vertreten durch den Landesrechnungshof [REDACTED] (fortan: LRH), dieser wiederum handelnd im Namen und für Rechnung des kommunalen Wirtschaftsbetriebes [REDACTED] mbH (letztere fortan: [REDACTED] mbH) mit der Prüfung der Jahresabschlüsse der [REDACTED] GmbH für die Jahre 1997 und 1998 beauftragt worden. Nach Ziff. 2 der Verträge sollte auf die Durchführung der Prüfung das [REDACTED]gesetz [REDACTED] des Landes [REDACTED] Anwendung finden. Außerdem waren Bestandteil des Vertrages die „Allgemeinen“ Vertragsbedingungen für die Jahresabschlussprüfung kommunaler Wirtschaftsbetriebe [REDACTED] [REDACTED]).

Geschäftsgegenstand der [REDACTED] mbH, deren Gesellschafterin die [REDACTED] GmbH ist, deren Gesellschafterin wiederum die Stadt [REDACTED] ist, war die Erstellung eines [REDACTED] mit einem Investitionsvolumen von 25 Mio. DM, die zumindest teilweise aus öffentlichen Fördermitteln stammen sollten. Noch vor der verbindlichen Entscheidung über den von der [REDACTED] mbH am 12. Mai 1997 gestellten Fördermittelantrag wurde am 19. Dezember 1997 mit den Bauarbeiten begonnen. Am 15. November 1998 kam es zu einer Stilllegung des Bauvorhabens.

Da nach Auffassung des Antragstellers aufgrund dieser Entwicklung umgehend die Frage der Bildung von Rückstellungen zu klären war, wandte er sich zunächst an die Geschäftsführer der [REDACTED] mbH mit der Bitte um Klärung, ob sich aus dieser Situation Schadensersatzansprüche der beteiligten Unternehmen ergeben könnten. Nachdem der Antragsteller von dort keine Antworten erhielt, wandte er sich an den LRH [REDACTED], mit der Anfrage, ob er unmittelbar bei den beteiligten Unternehmen Anfragen bezüglich etwaiger Schadensersatzansprüche stellen könne. Nachdem der LRH dazu seine Zustimmung erteilt hatte, wandte der Antragsteller sich mit gleichlautendem Schreiben vom 14. Januar 1999 an das mit der umfassenden Planung des Bauvorhabens beauftragte Büro [REDACTED] sowie das mit der Bauausführung beauftragte Unternehmen [REDACTED]. Darin heißt es u. a., dass „nach meinen Feststellungen ... z. Zt. keine Finanzierung (besteht)“ sowie „Für den Fall, dass das Vorhaben nicht durchgeführt wird, teilen Sie mir bitte bis zum ... mit, ob Sie Schadensersatzansprüche geltend machen wollen, wenn ja, in welcher Höhe“.

Am 15. Februar 1999 wurde der Fördermittelbescheid der [REDACTED] mbH übergeben.

Die Wirtschaftsprüferkammer hat dem Antragsteller mit Bescheid vom 2. Januar 2002 wegen Verletzung der Pflicht zur gewissenhaften Berufsausübung sowie Verletzung der Verschwiegenheitspflicht eine Rüge erteilt. Der hiergegen eingelegte Einspruch des Antragstellers wurde mit Bescheid vom 3. September 2002 zurückgewiesen.

Die Antragsgegnerin ist der Ansicht, dass die Beteiligung des LRH an der Auswahl des Wirtschaftsprüfers und dem Abschluss der Prüfungsverträge lediglich Ausdruck der Mehrheitsbeteiligung der öffentlichen Hand sei. Auftraggeber und Herr des Prüfungsverfahrens sei aber das geprüfte Unternehmen. Nur dieses und nicht der LRH hätten den Antragsteller daher wirksam von der Pflicht zur Verschwiegenheit entbinden können. Die Versendung der Schreiben vom 14. Januar 2000 beinhalte damit zugleich einen Verstoß gegen einen fachlichen Grundsatz. Sofern die notwendigen Informationen nicht von den Geschäftsführern des zu prüfenden Unternehmens zu erlangen waren, hätte der Bestätigungsvermerk insoweit eingeschränkt werden müssen. Der Antragsteller habe auch schuldhaft gehandelt, da ihm die maßgeblichen rechtlichen Regelungen hätten bekannt sein und er sich im Falle von Zweifeln zur Beratung an die zuständige Berufskammer hätte wenden müssen.

Der Antragsteller ist der Ansicht, dass eine Verletzung der Verschwiegenheitspflicht schon deshalb ausscheide, weil den angeschriebenen Unternehmen sämtliche Tatsachen im Zusammenhang mit der (fehlenden) Finanzierung des Bauvorhabens bekannt gewesen seien. Zumindest habe er nicht schuldhaft gehandelt, da er mit der Einschaltung des LRH alles Zumutbare unternommen habe, um eine Verletzung der Verschwiegenheitspflicht zu vermeiden.

## II.

Der Antrag auf gerichtliche Entscheidung ist zulässig und begründet.

Die von der Antragsgegnerin ausgesprochene Rüge ist sachlich nicht gerechtfertigt, da der Antragsteller mit den an die Vertragspartner der [REDACTED] mbH gerichteten Anfragen vom 14. Januar 2000 nicht gegen die ihm nach § 43 Abs. 1 Satz 1 WPO obliegende Pflicht zur gewissenhaften und verschwiegenen Berufsausübung verstoßen hat. Die Versendung dieser Schreiben gerade auch mit dem vorstehend dargestellten Inhalt war vielmehr von der auf entsprechende Anfrage des Antragstellers unstrittig seitens des LRH erteilten Zustimmung zu dieser Verfahrensweise gedeckt. Damit ist der Antragsteller rechtlich wirksam von seiner

Pflicht zur Verschwiegenheit befreit worden, woraus zugleich folgt, dass auch ein Verstoß gegen den Grundsatz der Gewissenhaftigkeit nicht vorliegt.

Dies ergibt sich aus folgenden Überlegungen:

Selbst wenn, wie die Antragsgegnerin meint und wofür der Wortlaut von § [REDACTED] spricht, wonach der LRH den Vertrag betreffend die Jahresabschlussprüfung „im Namen und für Rechnung der Gesellschaft“ abschließt, „eigentliche“ Vertragspartner der Verträge vom 29. Oktober 1997 und 15. September 1998 nur der Antragsteller und die [REDACTED] mbH wären - insbesondere Zahlungsansprüche des Antragstellers wohl ausschließlich gegenüber der Gesellschaft geltend gemacht werden könnten - sind die rechtlichen Befugnisse des LRH im Rahmen des Prüfungsverfahrens mit der ihr obliegenden Auswahl des Abschlussprüfers und dem Abschluss des Vertrages aufgrund der ihr gesetzlich eingeräumten Vertretungsmacht nicht erschöpft. Vielmehr ist aufgrund des Gesetzeszusammenhangs in Verbindung mit dem Vertragsinhalt davon auszugehen, dass dem LRH im Rahmen des von ihm abgeschlossenen Prüfungsauftrages ein Weisungsrecht gegenüber dem Abschlussprüfer jedenfalls dann zusteht, wenn der Abschlussprüfer - wie hier - eine für die Erstellung des Prüfungsberichts notwendige Information von der zu prüfenden Gesellschaft nicht zu erlangen vermag.

Nach § [REDACTED], der über Ziff. 2 wirksam in die Prüfungsverträge einbezogen worden ist, ist der Abschlussprüfer <sup>oder</sup> auf unmittelbarer dem LRH gegenüber für die Durchführung der Jahresabschlussprüfung und den Prüfungsbericht verantwortlich. Nach § [REDACTED], die ebenfalls wirksam in die Vertragsverhältnisse einbezogen worden sind, kann der LRH ferner den Prüfungsumfang erweitern. Im Umkehrschluss folgt daraus, dass der LRH auch zur Kündigung der Verträge berechtigt gewesen wäre, sei es aus wichtigem Grund oder aus sonstigen (freien) Gründen.

Aus der maßgeblichen Sicht des Antragstellers als Vertragspartner ergibt sich aus diesen Abreden und der damit verbundenen Rechtsmacht des LRH nach Einschätzung der Kammer zwingend, dass der LRH auch im Rahmen des laufenden Prüfungsverfahrens zur Erteilung von Anordnungen befugt war. Der Antragsteller konnte daher, nachdem eine Information betreffend die möglichen Schadensersatzansprüche der betroffenen Unternehmen von den Geschäftsführern der Gesellschaft nicht zu erlangen waren und er sich diesbezüglich wegen der weiteren Verfahrensweise an den LRH gewandt hatte, mit Recht davon ausgehen, mit der Einholung der Zustimmung zur Versendung der Schreiben vom 14. Januar 2000 seinen Berufspflichten genügt zu haben.

Diesem dargestellten Verständnis der vertraglichen Abreden steht auch nicht der Grundsatz der Unzulässigkeit von Verträgen zu Lasten Dritter entgegen. Vielmehr ist davon auszugehen, dass in dem Gesellschaftsvertrag der [REDACTED] mbH entsprechend der Vorgabe des § [REDACTED] [REDACTED] eine Regelung enthalten ist, wonach die Jahresabschlussprüfung nach dem KPG gewährleistet ist. Jedenfalls ist anderes nicht ersichtlich. Dementsprechend ist davon auszugehen, dass die [REDACTED] mbH ausdrücklich ihr Einverständnis mit etwaigen infolge der Einbeziehung des LRH in das Abschlussprüfungsverfahren verbundenen Eingriffe in ihre rechtliche Selbständigkeit erklärt hat.

Die Kostenentscheidung beruht auf den §§ 124 a, 124 WPO.

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

Ausgefertigt

Justizangestellte

