



BUNDESGERICHTSHOF

IM NAMEN DES VOLKES

URTEIL

VII ZR 42/08

Verkündet am:
10. Dezember 2009
Seelinger-Schardt,
Justizangestellte
als Urkundsbeamtin
der Geschäftsstelle

in dem Rechtsstreit

Nachschlagewerk: ja

BGHZ: ja

BGHR: ja

WPO a.F. § 51a

Der als Jahresabschlussprüfer tätige Wirtschaftsprüfer unterliegt nicht der für Architekten sowie Rechtsanwälte und Steuerberater entwickelten Sekundärhaftung.

BGB § 254 Abs. 1 Da, § 31

- a) Der Jahresabschlussprüfer, der von ihm geprüften Gesellschaft wegen Pflichtverletzungen bei der Prüfung zum Schadensersatz verpflichtet ist, kann ihr die Mitverursachung des entstandenen Schadens durch ihren Geschäftsführer grundsätzlich gemäß § 254 Abs. 1, § 31 BGB analog entgegenhalten.
- b) Bei der Abwägung sind auch solche Verursachungsbeiträge des Geschäftsführers zu berücksichtigen, die vor der Prüfung des Jahresabschlusses liegen.

BGH, Urteil vom 10. Dezember 2009 - VII ZR 42/08 - OLG Stuttgart
LG Stuttgart

Der VII. Zivilsenat des Bundesgerichtshofs hat auf die mündliche Verhandlung vom 10. Dezember 2009 durch den Vorsitzenden Richter Prof. Dr. Kniffka und die Richter Bauner, Dr. Eick, Halfmeier und Leupertz

für Recht erkannt:

Die Revisionen der Klägerin und der Beklagten gegen das Urteil des 12. Zivilsenats des Oberlandesgerichts Stuttgart vom 15. Januar 2008 werden zurückgewiesen.

Von den Kosten des Revisionsverfahrens tragen die Klägerin 87% und die Beklagte 13%.

Von Rechts wegen

Tatbestand:

- 1 Die Klägerin verlangt von der Beklagten, einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Schadensersatz wegen der Verletzung von Abschlussprüferpflichten in den Jahren 1992 bis 2002.
- 2 1. Die Klägerin ist eine Kommanditgesellschaft, an der - überwiegend über eine Treuhandgesellschaft - ca. 300 Kapitalanleger als Kommanditisten beteiligt sind. Die Belange der Kommanditisten vertritt ein von ihnen gewählter Verwaltungsrat. Komplementärin der Klägerin ist eine GmbH. Deren Geschäfts-

führer war seit 1989 Herr St. (im Folgenden: Geschäftsführer), der 2003 verstarb.

3 Die Klägerin ist Eigentümerin des S.-Hotels in E., das aufgrund eines Betriebsführungsvertrages von der S. GmbH auf Rechnung der Klägerin geführt wird. Aus diesem Grund bestehen bei der Klägerin zwei Buchungskreise, die im Jahresabschluss zusammengeführt werden. Der Buchungskreis Besitzgesellschaft beinhaltet die Kosten der Geschäftsführung der Klägerin und die aufgenommenen Darlehen für die Finanzierung des Hotels. Der zweite Buchungskreis betrifft den eigentlichen Hotelbetrieb.

4 Die Beklagte hatte die Aufgabe, die Jahresabschlüsse der Klägerin zu prüfen, wobei es sich bei der Prüfung der Abschlüsse für die Geschäftsjahre bis einschließlich 1999 um freiwillige Prüfungen handelte, danach, bis zur letzten von der Beklagten vorgenommenen Prüfung des Abschlusses 2002, um Pflichtprüfungen im Sinne der §§ 316 ff. HGB.

5 2. Der Geschäftsführer veranlasste in den Jahren 1992 bis 1997 über seine monatlichen Gehaltszahlungen hinaus zusätzliche Auszahlungen an sich. Dabei ging es um die Erstattung von Büro- und Portokosten, die er nach dem Inhalt seines Anstellungsvertrages selbst zu tragen hatte. Die genaue Höhe und die Berechtigung dieser Auszahlungen sind zwischen den Parteien streitig.

6 Im Frühjahr 1997 wurde im Verwaltungsrat die Frage einer Erhöhung der Geschäftsführervergütung bzw. einer Pauschalabgeltung von Auslagen erörtert, ein entsprechender förmlicher Beschluss wurde jedoch ausweislich des Verwaltungsratsprotokolls vom 21. April 1997, das der Beklagten bekannt war, nicht gefasst. Es existiert allerdings ein Aktenvermerk des Geschäftsführers, der das Datum 21. April 1997 trägt und der Beklagten vorgelegt worden war. Danach sei schon in der vorangegangenen Verwaltungsratssitzung vom 3. März 1997

über eine Pauschalabgeltung der Bürokosten gesprochen worden, und der Vorsitzende des Verwaltungsrats habe am 21. April 1997 mündlich erklärt, der Geschäftsführer solle künftig eine jährliche Pauschalzahlung in Höhe von 8.000 DM zuzüglich Umsatzsteuer erhalten.

7 In den Jahren 1998 bis 2003 nahm der Geschäftsführer zu Beginn des jeweiligen Geschäftsjahres in größerem Umfang Auszahlungen an sich vor, führte diese jedoch bis einschließlich 2001 bis auf einen Restbetrag von jährlich 8.000 DM zuzüglich Umsatzsteuer jeweils am Ende des Geschäftsjahres zurück.

8 1993 nahm er für sich einen Überziehungskredit in Höhe von 91.200 DM auf einem von ihm angelegten und auf den Namen der Klägerin lautenden Konto bei der D. Bank in Anspruch. Die hieraus bestehenden Verbindlichkeiten löste er im Jahr 1996 unter Inanspruchnahme eines Überziehungskredits auf einem ebenfalls auf die Klägerin lautenden Konto bei der Sparkasse ab (im Folgenden: "schwarzes Konto"), von dem er später einen weiteren Betrag von rund 35.600 DM abbuchte.

9 Sowohl das Konto bei der D. Bank als auch das "schwarze Konto", die beide an sich zum Buchungskreis Besitzgesellschaft gehörten, wurden weder in der Buchhaltung der Klägerin geführt noch waren die entsprechenden Verbindlichkeiten in den Jahresabschlüssen enthalten. Gleichwohl bestätigte der Geschäftsführer gegenüber der Beklagten die Vollständigkeit der Buchführung und des Jahresabschlusses.

10 Jedenfalls seit 1996 verlangte die Beklagte für die Prüfung der Jahresabschlüsse von dem Geschäftsführer die Einholung von Bankbestätigungen, erhielt diese aber nur für den Buchungskreis Hotelbetrieb, nicht für den Buchungskreis Besitzgesellschaft.

11 In Abschnitt D II. 4 c des damals für Abschlussprüfungen geltenden Fachgutachtens 1/1988 heißt es hierzu:

"Es ist zweckmäßig, alle Arten der geschäftlichen Beziehungen des zu prüfenden Unternehmens mit Kreditinstituten (bzw. deren Niederlassung) durch Bankbestätigungen zu erfragen." (WPg 1989, 9, 16).

12 Diese Regelung wurde zum 1. Juli 2003 durch den Prüfungsstandard IDW PS 302 abgelöst, dessen Textziffer 29 wie folgt lautet:

"Bankbestätigungen sind für alle Arten der geschäftlichen Beziehungen des Unternehmens mit Kredit- und Finanzdienstleistungsinstituten (bzw. deren jeweiliger Niederlassung) sowie für alle Geschäftsbeziehungen zu Finanzunternehmen im Sinne des § 1 Abs. 3 KWG einzuholen." (WPg 2003, 872, 874).

13 3. Die Klägerin hat im Dezember 2004 Klage erhoben und von der Beklagten Ersatz ihres Schadens in Höhe von 269.850,22 € nebst Zinsen verlangt, der ihr durch Pflichtverletzungen der Beklagten bei der Prüfung der Jahresabschlüsse für die Jahre 1992 bis 2002 entstanden sei. Sie macht geltend, die Beklagte habe im Zusammenhang mit den Auszahlungen, die der Geschäftsführer an sich selbst vorgenommen habe, und im Zusammenhang mit dem "schwarzen Konto" Prüfungs- und Aufklärungspflichten verletzt. Wäre sie ordnungsgemäß von der Beklagten aufgeklärt worden, hätte sie dem Geschäftsführer sofort gekündigt und durch dessen Fehlverhalten keinen weiteren Schaden erlitten. Den zuvor erlittenen Schaden hätte sie von dem Geschäftsführer vor dessen Vermögensverfall noch ersetzt bekommen.

- 14 Das Landgericht hat die Beklagte unter Zurückweisung der Klage im Übrigen zur Zahlung von 35.253,17 € nebst Zinsen verurteilt. Ansprüche wegen Pflichtverletzungen in der Zeit vor dem 17. Dezember 1999 seien verjährt. Infolge der Verletzung ihrer Pflichten bei der Prüfung des Jahresabschlusses für das Jahr 1999 im Frühjahr 2000 habe die Beklagte einen Schaden der Klägerin in Höhe von 105.759,50 € verursacht. Da der Geschäftsführer die Beklagte im Zuge der Prüfungen bewusst in die Irre geführt habe, müsse sich die Klägerin jedoch ein anspruchsminderndes Mitverschulden ihrerseits von 2/3 anrechnen lassen.
- 15 Die Berufung der Klägerin, mit der sie ihren Schaden in Höhe von 267.587,83 € weiterverfolgt hat, und die Anschlussberufung der Beklagten sind ohne Erfolg geblieben.
- 16 Das Berufungsgericht hat die Revision hinsichtlich der Frage der Verjährung sowie der Frage des Mitverschuldens bzw. eines treuwidrigen Verhaltens der Klägerin zugelassen.
- 17 Mit ihrer Revision verfolgt die Klägerin ihren bisherigen Antrag weiter. Die Beklagte begehrt mit ihrer Revision die vollständige Abweisung der Klage. Sie hält die Beschränkung der Revisionszulassung für unwirksam.

Entscheidungsgründe:

- 18 Beide Revisionen haben keinen Erfolg.

I.

19 Die Revisionen beider Parteien sind uneingeschränkt zulässig.

20 1. Das Berufungsgericht führt insoweit aus, für die Klägerin werde die
Revision zugelassen, soweit es die vor dem 17. Dezember 1999 entstandenen
Schadensersatzansprüche für verjährt ansehe. Im Hinblick auf den Einwand
des Mitverschuldens bzw. eines treuwidrigen Verhaltens der Klägerin bei späte-
ren Pflichtverletzungen der Beklagten werde die Revision für beide Parteien
zugelassen, soweit dieser Einwand auf das Verhalten des Geschäftsführers
gestützt sei.

21 Ein Grund, die Revision für die Parteien in weitergehendem Umfang zu-
zulassen, bestehe nicht.

22 2. Diese Beschränkung ist nicht zulässig.

23 Die Zulassung der Revision kann nur auf einen tatsächlich und rechtlich
selbstständigen Teil des Gesamtstreitstoffs beschränkt werden, der Gegen-
stand eines Teilurteils sein oder auf den der Revisionskläger selbst seine Revi-
sion beschränken könnte. Eine Beschränkung auf bestimmte Rechtsfragen ist
dagegen unzulässig (BGH, Urteil vom 8. Dezember 2005 - VII ZR 191/04, BauR
2006, 414 = NZBau 2006, 175 = ZfBR 2006, 237; Urteil vom 17. Juni 2004
- VII ZR 226/03, Tz. 29, BauR 2004, 1650 = ZfBR 2004, 775 m.w.N.; Urteil vom
22. Januar 2004 - VII ZR 68/03, BauR 2004, 830 = NZBau 2004, 261).

24 Sowohl die Beschränkung auf die Frage der Verjährung als auch die auf
den Einwand des Mitverschuldens bzw. eines treuwidrigen Verhaltens der Klä-
gerin ist als Beschränkung auf einen Teil der die Begründetheit der Forderung
betreffenden Rechtsfragen unzulässig (vgl. zur Verjährung BGH, Urteil vom
21. September 2006 - I ZR 2/04, NJW-RR 2007, 182; Urteil vom 27. September

1995 - VIII ZR 257/94, NJW 1995, 3380; zum Mitverschulden Urteil vom 25. März 1980 - VI ZR 61/79, BGHZ 76, 397 m.w.N.).

25 Das angefochtene Urteil unterliegt damit in vollem Umfang der revisionsrechtlichen Nachprüfung.

II. Revision der Klägerin bezüglich der Pflichtverletzungen vor dem
17. Dezember 1999

26 1. Das Berufungsgericht führt aus, etwaige Schadensersatzansprüche der Klägerin, die auf Pflichtverletzungen der Beklagten vor dem 17. Dezember 1999 beruhten, seien verjährt. Bei der Prüfung der Abschlüsse der Geschäftsjahre bis einschließlich 1998 habe es sich um freiwillige Prüfungen gehandelt. Für die Verjährung hieraus entstehender Ansprüche gelte gemäß § 51 a WPO in der bis zum 31. Dezember 2003 geltenden Fassung (im Folgenden: a.F.) eine fünfjährige Verjährungsfrist. Da die Prüfung eines Jahresabschlusses regelmäßig im Frühjahr des Folgejahres erfolgt sei, sei der Abschluss des Jahres 1998 im Frühjahr 1999 geprüft worden, mit der Folge, dass etwaige Ansprüche der Klägerin wegen dieser Prüfung schon im Frühjahr 2004 verjährt seien, bevor im Dezember 2004 die Klage eingereicht worden sei. Die von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze der Sekundärhaftung seien auf Wirtschaftsprüfer nicht anzuwenden. Die Haftung des Wirtschaftsprüfers sei mit derjenigen des Architekten nicht vergleichbar. Der Abschlussprüfer schulde zwar eine pflichtgemäße Prüfung - insoweit noch vergleichbar mit der Pflicht des Architekten, ein mangelfreies Bauwerk entstehen zu lassen -, es fehle jedoch die Pflicht, den Auftraggeber bei der Mangelbeseitigung zu unterstützen. Dagegen müsse der Architekt dem Bauherrn auch nach der Fertigstellung des Bauvorhabens bei der Durchsetzung von Ansprüchen behilflich sein. Eine Übertragung

der für Rechtsanwälte und Steuerberater entwickelten Grundsätze zur sekundären Hinweispflicht scheidet ebenfalls aus, da die Interessenlage insbesondere im Hinblick auf die unterschiedliche Länge der (Primär-)Verjährungsfristen nicht vergleichbar sei. Bei Rechtsanwälten und Steuerberatern betrage die Verjährungsfrist nur drei Jahre (§ 51 b BRAO bzw. § 68 StBerG, jeweils in der bis zum 14. Dezember 2004 geltenden Fassung; im Folgenden: a.F.). Ein Bedürfnis für eine Sekundärhaftung der Wirtschaftsprüfer bestehe im Hinblick auf die für sie geltende längere Verjährungsfrist nicht.

27 2. Das hält der rechtlichen Nachprüfung stand. Das Berufungsgericht hat zu Recht eine Sekundärhaftung der als Jahresabschlussprüferin tätigen Beklagten verneint. Die für den Architekten, Rechtsanwalt und Steuerberater insoweit entwickelten Grundsätze sind auf sie nicht übertragbar.

28 a) aa) Anknüpfungspunkt für die Sekundärhaftung des Architekten ist dessen Sachwalterstellung im Rahmen des übernommenen Aufgabenkreises. Dem umfassend beauftragten Architekten obliegt im Rahmen seiner Betreuungsaufgaben nicht nur die Wahrung der Auftraggeberrechte gegenüber dem Bauunternehmer, sondern auch und zunächst die objektive Klärung von Mängelursachen, selbst wenn zu diesen eigene Planungs- oder Aufsichtsfehler gehören. Die dem Architekten vom Bauherrn eingeräumte Vertrauensstellung gebietet es, diesem im Laufe der Mängelursachenprüfung auch Mängel des eigenen Architektenwerks zu offenbaren, so dass der Bauherr seine Auftraggeberrechte auch gegen den Architekten rechtzeitig vor Eintritt der Verjährung wahrnehmen kann (BGH, Urteil vom 16. März 1978 - VII ZR 145/76, Tz. 26, 29, BGHZ 71, 144; Urteil vom 27. September 2001 - VII ZR 320/00, BauR 2002, 108 = NZBau 2002, 42 = ZfBR 2002, 61; Urteil vom 26. Oktober 2006 - VII ZR 133/04, Tz. 10, 17, BauR 2007, 423 = NZBau 2007, 108 = ZfBR 2007, 250; Urteil vom 23. Juli 2009 - VII ZR 134/08, BauR 2009, 1607 = ZfBR 2009, 781).

29 bb) Die Sekundärhaftung des Architekten knüpft damit an seine zentrale Stellung während der Errichtung eines Bauvorhabens an. Eine vergleichbare Sachwalterstellung hat der als Jahresabschlussprüfer tätige Wirtschaftsprüfer nicht. Sein Aufgabenkreis ist eng umgrenzt. Er hat den Jahresabschluss der Geschäftsleitung seines Auftraggebers unter Einbeziehung der Buchführung zu prüfen, § 316 Abs. 1, § 317 Abs. 1 Satz 1 HGB. Weitergehende Betreuungsaufgaben obliegen ihm auch bei einer freiwilligen Prüfung, die grundsätzlich den gleichen Gegenstand und Umfang wie eine Pflichtprüfung hat (vgl. BGH, Urteil vom 23. September 1991 - II ZR 189/90, Tz. 7, NJW-RR 1992, 167), nicht. Zwar dient die Prüfung des Jahresabschlusses auch den Interessen des Auftraggebers. Sie hat aber ebenfalls Bedeutung sowohl für die Gesellschafter als auch für die Gläubiger, die Arbeitnehmer, die Kunden und die Lieferanten des Unternehmens. Insofern nimmt der Abschlussprüfer eine mit einer Sachwalterstellung nicht vereinbare öffentliche Funktion wahr, da es im öffentlichen Interesse liegt, dass die Rechnungslegung unter Beachtung der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens vermittelt (Schulze-Osterloh, FS für Claus-Wilhelm Canaris, Bd. II, 2007, S. 379, 383 f.). Der Abschlussprüfer ist, wie sich auch aus § 319 HGB ergibt, unparteiischer und uneteiligter Dritter. Dass der Abschlussprüfer erhebliche Aufklärungspflichten, vgl. § 321 Abs. 1 Satz 3 HGB, hat, rechtfertigt die Sekundärhaftung allein nicht.

30 b) aa) Die Sekundärhaftung des Rechtsanwalts leitet sich daraus her, dass ihm aufgrund des Anwaltsvertrages bei der Beratung Rechtsunkundiger besondere Pflichten obliegen. Bei anwaltlicher Rechtsberatung und Prozessvertretung können in vielfältiger Weise Fehler begangen werden, die eine Vermögensschädigung des Mandanten auslösen, ohne dass dies alsbald zutage tritt. Der Anwalt kann dies auf Grund seiner besseren Rechtskenntnisse eher feststellen als sein Mandant. Für ihn kann sich daher bei fortlaufender Wahrneh-

mung des Mandats ein begründeter Anlass ergeben zu prüfen, ob er dem Mandanten durch einen eigenen Fehler einen Schaden zugefügt hat. Muss ein sorgfältig arbeitender Anwalt dabei die Möglichkeit einer Regresshaftung erkennen, ist ein Hinweis darauf und auf die kurze Verjährungsfrist des § 51 BRAO a.F. (später § 51 b BRAO a.F.) geboten. Unterlässt er das, kann dies den Sekundäranspruch auslösen (BGH, Urteil vom 23. Mai 1985 - IX ZR 102/84, Tz. 32, BGHZ 94, 380, 386 m.w.N.).

31 Zur Begründung für diese weitgehende Haftung hat der Bundesgerichtshof insbesondere auf die dreijährige Verjährungsfrist des § 51 BRAO a.F. verwiesen. Diese trage den Belangen des Anwalts auf Kosten seines Mandanten in einschneidender Weise Rechnung, zumal sie unabhängig von dessen Kenntnis zu laufen beginne. Der Anwalt solle - mit Recht - davor geschützt werden, dass die Folgen berufstypischer Risiken ihn auf unabsehbare Zeit hinaus in nicht überschaubarer Weise wirtschaftlich bedrohen würden. Nicht zuletzt zum Ausgleich dieser im Interesse des Anwalts sehr strengen Verjährungsregelung seien ebenso strenge Anforderungen an die Pflicht des Rechtsanwalts zu stellen, den Mandanten auch über gegen ihn, den Anwalt, selbst gerichtete Ansprüche aufzuklären und gegebenenfalls auch deren Verjährung vorzubeugen (BGH, Urteil vom 20. Mai 1975 - VI ZR 138/74, NJW 1975, 1655, 1656, und Urteil vom 23. Mai 1985 - IX ZR 102/84, BGHZ 94, 380, 385).

32 Diese für den Rechtsanwalt angenommene Sekundärhaftung wurde wegen des vergleichbaren Berufsbildes und einer ebenfalls dreijährigen Verjährungsfrist für Schadensersatzansprüche des Auftraggebers (vgl. § 68 StBerG a.F.) auf den Steuerberater übertragen (BGH, Urteil vom 20. Januar 1982 - IVa ZR 314/80, BGHZ 83, 17, und für den im Bauherrenmodell als Treuhänder tätigen Steuerberater: Urteil vom 5. Juli 1990 - VII ZR 26/89, Tz. 25, BauR 1990, 749 = ZfBR 1990, 238).

- 33 bb) Ob die für Rechtsanwalt und Steuerberater entwickelte Sekundärhaftung auch für Wirtschaftsprüfer gilt, ist in Rechtsprechung und Literatur umstritten (bejahend: OLG Hamburg, WPK-Mitt. 1990, 44, 45; LG Köln, GI 1990, 62, 68; verneinend: OLG Düsseldorf, MDR 2008, 775 und GI 2000, 270, 272 f.; LG Mannheim, GI 1991, 138, 140 f.; Zugehör, DStR 2001, 1663, 1665; differenzierend nach der Art der Tätigkeit WP Handbuch 2006, Abschnitt A Rdn. 624 mit Fn 822). Der Senat verneint diese Frage jedenfalls für den als Jahresabschlussprüfer tätigen Wirtschaftsprüfer.
- 34 (1) Sein Berufsbild ist mit demjenigen des Rechtsanwalts und Steuerberaters nicht vergleichbar. Zwar genießt der Abschlussprüfer aufgrund seines fachlichen Wissens gegenüber dem Auftraggeber eine Vertrauensstellung. Im Gegensatz zu Rechtsanwalt und Steuerberater hat er jedoch den Auftraggeber nicht umfassend rechtlich zu beraten. Vielmehr beschränkt sich seine Beratungs- und Prüfungspflicht auf den zu prüfenden Jahresabschluss und die zugehörigen Unterlagen. Eine darüber hinaus gehende Beratungspflicht trifft den Abschlussprüfer nicht (vgl. oben a) bb)).
- 35 (2) Damit fehlt es von vornherein an einer tragfähigen Grundlage für die Sekundärhaftung. Diese kann nicht allein daraus hergeleitet werden, dass die Verjährungsfrist für Ansprüche gegen Wirtschaftsprüfer nach altem Recht kenntnisunabhängig läuft, was im Einzelfall dazu führt, dass der Geschädigte keine Möglichkeit hat, den Anspruch durchzusetzen. Diese Gestaltung der Verjährung beruht auf der Entscheidung des Gesetzgebers und ist hinzunehmen. Im Übrigen gilt für Wirtschaftsprüfer gemäß § 51 a WPO a.F. bzw. § 323 Abs. 5 HGB a.F. eine fünfjährige Frist, so dass die Interessen des Auftraggebers nicht in dem Maße beeinträchtigt sind, wie in dem Fall, dass Rechtsanwälte oder Steuerberater in Haftung genommen werden sollen. Die Verjährungsfrist ist

zwei Jahre länger, so dass ein Bedürfnis für eine Sekundärhaftung nicht gesehen wird (OLG Düsseldorf, MDR 2008, 775; Zugehör, DStR 2001, 1663, 1665).

36 (3) Welche Auswirkungen auf die Sekundärhaftung der Umstand hat, dass nunmehr für die Verjährung der Schadensersatzansprüche gegen Rechtsanwälte, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer einheitlich § 199 BGB gilt (vgl. dazu BT-Drucks. 15/3653, S. 14), muss der Senat nicht entscheiden.

37 c) Somit sind eventuelle Pflichtverletzungen der Beklagten vor dem 17. Dezember 1999 verjährt. Die im Schriftsatz vom 30. November 2009 erhobene Verfahrensrüge, das Berufungsgericht habe nicht berücksichtigt, dass die Beklagte auch steuerberatend tätig gewesen sei, war nicht zu berücksichtigen, nachdem die Prozessbevollmächtigte der Klägerin in der mündlichen Verhandlung diese fallengelassen hat.

III. Revision der Beklagten bezüglich der Pflichtverletzungen nach dem 17. Dezember 1999

38 1. Das Berufungsgericht führt aus, die Beklagte habe bei der Prüfung des Jahresabschlusses 1999 im Frühjahr 2000 ihre Pflichten verletzt. Sie habe im Zusammenhang mit den nur unvollständig eingeholten Bankbestätigungen pflichtwidrig gehandelt. Der vom Landgericht beauftragte Sachverständige habe dargelegt, dass ein gewissenhafter Prüfer bereits im Jahr 2000, also vor Inkrafttreten des Prüfungsstandards IDW PS 302 zum 1. Juli 2003, Saldenbestätigungen der Banken hätte einholen müssen. Die Beklagte habe sich dagegen mit einer Bankbestätigung nur für den Buchungskreis Hotelbetrieb begnügt. Dass diese unvollständig gewesen sei, sei offenkundig gewesen, denn dem Jahresabschluss sei zu entnehmen gewesen, dass gerade im Buchungskreis Besitz-

gesellschaft, für den keine Bankbestätigung vorgelegen habe, erhebliche Bankverbindlichkeiten bestanden hätten. Die Beklagte müsse sich zudem an den von ihr selbst aufgestellten Maßstäben messen lassen. Sie habe nach ihrem eigenen Vortrag bereits seit dem Jahr 1996 den Geschäftsführer um Bankbestätigungen gebeten und regelmäßig in ihren Prüfungsberichten zum Jahresabschluss zu Art und Umfang der Prüfung vermerkt, dass Bankbestätigungen von Kreditinstituten eingeholt worden seien. Das könne nur so verstanden werden, dass Bankbestätigungen auch vollständig vorgelegen hätten. Dass ihrem Ersuchen hinsichtlich des Buchungskreises Besitzgesellschaft nicht Folge geleistet worden sei, hätte die Beklagte nicht einfach hinnehmen dürfen. Die von ihr angeführten Ersatzprüfungshandlungen seien, da aus dem Bereich des Unternehmens stammend, nicht ausreichend gewesen. Gleiches gelte für die Vollständigkeitserklärungen des Geschäftsführers. Die Beklagte hätte keinesfalls einen uneingeschränkten Bestätigungsvermerk erteilen dürfen.

39 Ein weiteres pflichtwidriges Handeln der Beklagten bestehe darin, dass sie in ihrem Prüfbericht nicht auf die unklare und undurchschaubare Situation hinsichtlich der Zahlungen des Geschäftsführers an sich selbst hingewiesen habe. Die Beklagte habe - wie auch bereits bei der Prüfung des Jahresabschlusses 1998 - bemerkt, dass der Geschäftsführer einen über das im Vertrag schriftlich vereinbarte Gehalt hinausgehenden Betrag von 8.000 DM zuzüglich Umsatzsteuer pro Jahr an sich ausbezahlt habe. Auch habe sie bemerkt, dass der Geschäftsführer sich in diesen beiden Jahren jeweils zu Jahresbeginn entgegen seinem Vertrag nicht nur 1/12 des Jahresgehalts, sondern das Mehrfache eines Monatsgehalts ausgezahlt habe. Es habe sich um eine deutliche Abweichung von der schriftlich fixierten Vertragssituation gehandelt. Der Beklagten habe zwar der Aktenvermerk des Geschäftsführers vom 21. April 1997 vorgelegen, es habe jedoch eine korrespondierende Erklärung des Verwaltungsrats gefehlt. Dies sei der Beklagten auch bewusst gewesen, denn sie habe nach

ihrem eigenen Vortrag vom Geschäftsführer einen Nachweis über die von ihm behauptete Vereinbarung über eine Auslagenpauschale verlangt. Die Beklagte habe den Grund für die Auszahlungen nicht gekannt, habe also eine Straftat zum Nachteil des Unternehmens nicht ausschließen können. Nachdem sie in diesem Zusammenhang eine Forderung der Klägerin in den "debitorischen Kreditoren" gebucht habe, obwohl keine Klarheit über die Berechtigung der Zahlungen geherrscht habe, wäre es geboten gewesen, einen entsprechenden Hinweis in den Bericht aufzunehmen und den Bestätigungsvermerk einzuschränken. Dies habe die Beklagte jedoch versäumt.

40 Von wesentlicher Bedeutung für die an die Beklagte zu stellenden Sorgfaltsanforderungen sei auch die Gesamtschau der beiden Problembereiche, in denen wesentliche Informationen gefehlt und die beide die Sphäre des Geschäftsführers betroffen hätten.

41 2. Dies hält der rechtlichen Nachprüfung stand.

42 a) Die Ansicht des Berufungsgerichts, der Beklagten falle im Zusammenhang mit dem vom Geschäftsführer eingerichteten "schwarzen Konto" eine Pflichtverletzung zur Last, ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

43 Dabei kann dahinstehen, ob, wie die Revision geltend macht, nach dem zum Zeitpunkt der Prüfung geltenden Fachgutachten 1/1988 die Einholung von Bankbestätigungen dem Ermessen des Prüfers überlassen bleiben sollte. Denn das Berufungsgericht sieht eine Pflichtverletzung der Beklagten auch darin, dass sie zwar bereits seit 1996 Bankenbestätigungen für beide Buchungskreise erbeten, diese aber für den Buchungskreis Besitzgesellschaft nie erhalten, trotz fehlender nachvollziehbarer Begründung nicht nachgefragt und dennoch in ihren Prüfungsberichten vermerkt habe, dass Bankbestätigungen vorgelegen hätten.

44 Das lässt Rechtsfehler nicht erkennen. Entgegen der Ansicht der Revision geht es hier nicht um die Frage, ob in der Anforderung von Bankbestätigungen ein überobligatorisches Verhalten der Beklagten vorgelegen hat und ob dieses geeignet war, ihre Sorgfaltspflichten zu verschärfen. Sie hatte sich entschieden, Bankbestätigungen einzuholen. Damit oblag ihr die Rücklaufkontrolle (vgl. Fachgutachten 1/1988, Abschnitt D II. 4 c, WPg 1989, 9, 16). Selbst wenn sie zur Anforderung der Bankbestätigungen nicht verpflichtet gewesen sein sollte, hatte sie nun in diesem Zusammenhang auftretenden Verdachtsmomenten nachzugehen. Sie durfte auch im Hinblick auf das weitere Verhalten des Geschäftsführers bei den Auszahlungen an sich selbst (vgl. hierzu unter b) nicht hinnehmen, dass der Geschäftsführer ihre Anforderung ignorierte, und durfte vor der sich abzeichnenden Möglichkeit von Unkorrektheiten nicht die Augen verschließen. Darin liegt keine Überspannung der von ihr zu fordernden Sorgfaltspflichten. Zutreffend weist das Berufungsgericht ferner darauf hin, dass die Beklagte das Fehlen der Bankbestätigungen in ihrem Prüfungsbericht hätte erwähnen müssen und die Prüfungsbestätigung nur beschränkt oder gar nicht hätte erteilen dürfen. Ihren stattdessen in die Prüfungsberichte aufgenommenen Vermerk "Bankbestätigungen wurden von Kreditinstituten eingeholt" durfte das Berufungsgericht dahin verstehen, dass Bankbestätigungen tatsächlich und vollständig vorgelegen hätten. Revisionsrechtlich relevante Auslegungsfehler zeigt die Revision nicht auf.

45 Nicht zu beanstanden ist des Weiteren die Würdigung des sachverständig beratenen Berufungsgerichts, die Beklagte könne sich nicht darauf berufen, sie habe anhand der vorliegenden Kontoauszüge in Verbindung mit der internen Buchhaltung Ersatzprüfungshandlungen vorgenommen, und ihr habe eine Vollständigkeitserklärung des Geschäftsführers vorgelegen. Bankbestätigungen sollen eine Vollständigkeitskontrolle durch externe Unterlagen ermöglichen. Eine derartige Kontrolle war hier jedenfalls in Hinblick darauf, dass der Geschäfts-

führer die angeforderten Bankbestätigungen ohne Begründung nicht übergab, nicht entbehrlich. Ihr Zweck konnte durch die genannten Ersatzprüfungshandlungen nicht erreicht werden. Erst recht gilt dies für die Vollständigkeitserklärung des Geschäftsführers selbst. Die Einholung einer solchen Erklärung gehört zwar zur ordnungsgemäßen Durchführung der Abschlussprüfung, stellt aber keinen Ersatz für eigene Prüfungshandlungen dar (WP Handbuch Band 1, 2006, Abschnitt R Rdn. 771; Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Aufl., § 323 Rdn. 89).

46 b) Auch soweit das Berufungsgericht eine Pflichtverletzung der Beklagten im Zusammenhang mit den vertraglich nicht fixierten Zahlungen des Geschäftsführers an sich selbst annimmt, hält das Urteil den Angriffen der Revision stand.

47 aa) Die Revision räumt ein, dass der Geschäftsführer gegenüber der Beklagten nicht "in formal-ordnungsgemäßer Weise" nachgewiesen hat, dass diese Zahlungen durch einen schriftlichen Vertrag legitimiert waren, obwohl die Beklagte "aus Gründen einer gewissen prüferischen Strenge" die Vorlage des Vertrages verlangt hat. Der Geschäftsführer ist dem nicht nachgekommen, sondern hat den selbst gefertigten Aktenvermerk vom 21. April 1997 vorgelegt, nach dem in der Verwaltungsratssitzung vom 3. März 1997 eine Erhöhung seiner Bezüge diskutiert worden und der Vorsitzende des Verwaltungsrats persönlich mit einer Erhöhung einverstanden gewesen sein soll. Selbst wenn dieser Vermerk zutreffend gewesen sein sollte, stand dem das der Beklagten bekannte Protokoll über die Verwaltungsratssitzung vom 21. April 1997 gegenüber, aus dem hervorging, dass in dieser späteren Sitzung gerade keine Entscheidung getroffen worden war. Das Berufungsgericht hat zutreffend aus diesen Umständen den Schluss gezogen, dass für die Beklagte eine unklare und undurchschaubare Situation bestand, die sie in ihrem Prüfungsbericht hätte darlegen

müssen. Es konnte dabei ohne Rechtsfehler auch die Darlegung des gerichtlichen Sachverständigen berücksichtigen, dass die von der Beklagten veranlassete Buchung einer Forderung der Klägerin gegen den Geschäftsführer in den "debitorischen Kreditoren" allein nicht ausreichend war, um zum Ausdruck zu bringen, dass möglicherweise unberechtigte Auszahlungen des Geschäftsführers an sich selbst erfolgt waren. Die dagegen gerichteten Verfahrensrügen hat der Senat geprüft und für nicht durchgreifend erachtet, § 564 Satz 1 ZPO. Die Beklagte kann sich auch nicht darauf berufen, der Verwaltungsrat hätte in den jeweiligen Bilanzsitzungen die Gelegenheit und die Verpflichtung gehabt, die anwesenden Vertreter der Beklagten zu befragen, wenn er die Position "debitorische Kreditoren" als unverständlich empfunden hätte. Es oblag der Beklagten, das Ergebnis ihrer Prüfung mit der gebotenen Klarheit zu präsentieren, § 321 Abs. 1 HGB.

- 48 bb) Die Revision verweist noch auf die Behauptung der Beklagten, dass die Auszahlungen im Januar 2003 vom Verwaltungsrat nachträglich genehmigt worden seien. Das Berufungsgericht hat insoweit zutreffend darauf hingewiesen, dass entscheidend für eine Pflichtverletzung der Beklagten deren Kenntnisstand im Frühjahr 2000 gewesen sei und nicht eine weit später erfolgte nachträgliche Genehmigung. Dieser käme entgegen der Ansicht der Revision auch keine Indizwirkung dahin zu, dass der Aktenvermerk des Geschäftsführers vom 21. April 1997 zuträfe.

IV. Revision beider Parteien bezüglich der Mithaftung der Klägerin

- 49 1. Das Berufungsgericht führt aus, der Klägerin stehe grundsätzlich ein Anspruch auf Ersatz des ihr entstandenen Schadens in Höhe von 105.759,50 € zu. Dieser Anspruch sei jedoch wegen vorsätzlicher Handlungen des Ge-

schäftsführers während der Prüfung, die darauf gerichtet gewesen seien, eine ordnungsgemäße Prüfung zu verhindern bzw. zu erschweren, um 2/3 zu kürzen, so dass die Klägerin Schadensersatz nur in Höhe von 1/3, also 35.253,17 €, verlangen könne.

50 Der Geschäftsführer habe den der Klägerin entstandenen Schaden mitverursacht. Sein tatsächliches Verhalten sei der Komplementär-GmbH der Klägerin und damit der Klägerin selbst entsprechend § 31 BGB zuzurechnen. Der Geschäftsführer habe unberechtigte Auszahlungen vorgenommen, ein "schwarzes Konto" angelegt und unrichtige Jahresabschlüsse aufgestellt, in denen seit 1996 die sich aus dem "schwarzen Konto" ergebende Bankverbindlichkeit der Klägerin gefehlt habe. Schließlich habe er durch aktive Täuschungshandlungen während der Prüfung dazu beigetragen, dass die Beklagte seine vorgenannten Verhaltensweisen nicht aufgedeckt habe. Er habe zum einen dem schon seit 1996 regelmäßig erfolgten Ersuchen der Beklagten, Bankbestätigungen vorzulegen, bezüglich des Buchungskreises Besitzgesellschaft nicht Folge geleistet. Darüber hinaus habe er gegenüber der Beklagten die Vollständigkeit der Buchführung und des Jahresabschlusses bestätigt.

51 Die Beklagte könne der Klägerin jedoch nur das Verhalten des Geschäftsführers während der Prüfung als anspruchsminderndes Mitverschulden im Sinne des § 254 BGB oder auch als treuwidriges Verhalten im Sinne des § 242 BGB entgegenhalten. Aufgrund des Zwecks der Abschlussprüfung und des Inhalts des zugrunde liegenden Prüfungsauftrags dürfe hier nicht lediglich nach dem Maß des beiderseitigen Fehlverhaltens differenziert werden. Dem Auftrag, den eine Gesellschaft dem Abschlussprüfer erteile, liege zugrunde, dass der Prüfer die Gesellschaft und ihren Abschluss in dem Zustand zu prüfen habe, in dem er sie vorfinde. Wer sich mit der Bitte um eine Prüfung der eigenen Verhältnisse an einen sachkundigen Dritten, nämlich den Abschlussprüfer,

wende, bringe damit zum Ausdruck, dass er dessen besondere Sachkenntnis gerade auch im Hinblick auf mögliche eigene Fehler und Pflichtwidrigkeiten benötige. Dies schließe den Einwand des Abschlussprüfers aus, der Jahresabschluss sei zu Beginn seiner Prüfungstätigkeit fehlerbehaftet gewesen, möge dies auch auf vorsätzlichem Verhalten des Geschäftsführers beruht haben. Grundlegend anders zu behandeln sei dagegen das Verhalten der Gesellschaft während der Prüfung. Dem Prüfungsauftrag liege zugrunde, dass die Gesellschaft an der Prüfung aktiv mitwirke. Wenn die Gesellschaft in der Person ihres Geschäftsführers diese von ihr geschuldeten Mitwirkungshandlungen verweigere oder sie nur scheinbar erbringe, indem sie gegenüber dem Prüfer unrichtige oder unvollständige Angaben mache, ihm Unterlagen vorenthalte etc., könne der Prüfer der Gesellschaft dieses Verhalten anspruchsmindernd entgegenhalten.

52 Bei der Abwägung sei zu berücksichtigen, dass der Beklagten lediglich einfache Fahrlässigkeit, dem Geschäftsführer dagegen eine vorsätzliche Irreführung der Beklagten während der Prüfung vorzuwerfen sei. Dieses der Klägerin zuzurechnende Verhalten habe ein erhebliches, deutlich über der Hälfte liegendes Gewicht. Andererseits seien die Pflichtverletzungen der Beklagten so gravierend - auch wenn die Grenze zur groben Fahrlässigkeit noch nicht überschritten sei -, dass ein völliger Ausschluss ihrer Haftung nicht angemessen erscheine.

53 2. Dies hält im Ergebnis der rechtlichen Überprüfung stand.

54 a) Grundsätzlich muss sich die Klägerin das Verschulden des Geschäftsführers analog § 31 BGB ohne Entlastungsmöglichkeit zurechnen lassen. Das kann ihr die Beklagte gemäß § 254 Abs. 1 BGB entgegenhalten (vgl. BGH, Urteil vom 8. Februar 1952 - I ZR 92/51, NJW 1952, 537; Urteil vom 3. März 1977

- III ZR 10/74, BGHZ 68, 142 und Beschluss vom 23. Oktober 1997 - III ZR 275/96, BGHR BGB § 254 Abs. 1 Abwägung 14; Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Aufl., § 323 HGB Rdn. 134; Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn/Wiedmann, HGB, 2. Aufl., § 323 Rdn. 19 f.; Zimmer in Großkomm.HGB, 4. Aufl., § 323 Rdn. 40; a.A. Bärenz, BB 2003, 1781, 1783 f. unter Bezugnahme auf den öOGH, AG 2002, 573, 574 f.).

55 b) Zu Unrecht hat das Berufungsgericht bei der gebotenen Abwägung der beiderseitigen Mitverursachungsbeiträge nur die Handlungen des Geschäftsführers während der Jahresabschlussprüfung zugrunde gelegt. Es ist der Meinung, dessen Verhalten vor dieser Prüfung dürfe nicht berücksichtigt werden.

56 aa) Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs kommt auch insoweit die Berücksichtigung eines Mitverschuldens in Betracht. Allerdings ist im Hinblick darauf, dass es die vorrangige Aufgabe des Abschlussprüfers ist, Fehler in der Rechnungslegung des Unternehmens aufzudecken und den daraus drohenden Schaden von diesem abzuwenden, bei der Anwendung des § 254 Abs. 1 BGB im Rahmen der Haftung des Abschlussprüfers mehr Zurückhaltung als sonst üblich geboten. Daher lässt auch eine vorsätzliche Irreführung des Prüfers seine Ersatzpflicht nicht ohne weiteres gänzlich entfallen. Maßgeblich sind letztlich die Umstände des Einzelfalls (vgl. BGH, Beschluss vom 23. Oktober 1997 - III ZR 275/96, BGHR BGB § 254 Abs. 1 Abwägung 14, für die Haftung nach § 323 HGB bei Pflichtprüfungen). Auch in der Rechtsprechung der Oberlandesgerichte (vgl. OLG Hamburg, StB 1982, 200; OLG Köln, NJW-RR 1992, 1184; OLG Bremen, OLGR 2006, 856) wird eine Differenzierung nicht vorgenommen.

57 bb) Daran wird auch unter Berücksichtigung der vom Berufungsgericht angeführten Argumente festgehalten. Bei den zu beurteilenden Sachverhalten ist eine Gesamtschau notwendig, die es regelmäßig nicht zulässt, die vor der Prüfung liegenden Schadensverursachungen auszublenden. Die schadensstiftenden Ereignisse hängen nämlich in aller Regel eng miteinander zusammen, wie auch dieser Fall belegt. Der Geschäftsführer hat durch sein Verhalten vor der Abschlussprüfung den Schaden mitverursacht. Dieses Verhalten kann nicht losgelöst von demjenigen während der Prüfung betrachtet werden. Schon bei der Erstellung seines Jahresabschlussberichtes hat der Geschäftsführer diese Vorgänge verschleiert. Diese Täuschungshandlung setzte sich fort in der Übergabe des Berichts und der Vollständigkeitsbestätigung an die Beklagte. Sie fand ihren Abschluss in den Bemühungen des Geschäftsführers während der Prüfung, eine Aufdeckung seiner Machenschaften zu verhindern. Diese verschiedenen Verursachungsbeiträge bauen aufeinander auf und gehen nahtlos ineinander über. Der eine kann ohne den anderen nicht sachgerecht beurteilt werden. Darin liegt der Unterschied zu den von den Vorinstanzen als Beleg für ihre gegenteilige Meinung angeführten Fällen (vgl. etwa BGH, Urteil vom 21. September 1971 - VI ZR 122/70, NJW 1972, 334, und Urteil vom 11. Juli 1978 - VI ZR 138/76, NJW 1978, 2502), bei denen ein derart enger Zusammenhang nicht bestand. Die vom Berufungsgericht vorgebrachten Argumente fließen in diese, für die Bemessung der Haftungsquoten maßgebliche Gesamtschau mit ein.

58 c) Eine Zurückverweisung der Sache an das Berufungsgericht zur erneuten Abwägung ist nicht geboten. Da der Sachverhalt ausreichend geklärt ist, kann der Senat die Abwägung selbst vornehmen (vgl. BGH, Urteil vom 3. Oktober 1989 - XI ZR 163/88, BGHZ 108, 386 m.w.N.).

59

Der Senat hält, auch wenn man das gesamte Verhalten des Geschäftsführers vor und während der Prüfung des Jahresabschlusses 1999 in die Abwägung nach § 254 Abs. 1 BGB einbezieht, den vom Berufungsgericht angenommenen Mithaftungsanteil der Klägerin von 2/3 für angemessen. Eine darüber hinausgehende Haftungsreduzierung erscheint in diesem Fall nicht geboten. Zwar fällt das dem Geschäftsführer anzulastende vorsätzliche Verhalten ganz erheblich ins Gewicht. Dem stehen jedoch gravierende Pflichtverletzungen der Beklagten gegenüber, die das Berufungsgericht rechtsfehlerfrei als nahe der groben Fahrlässigkeit liegend bewertet hat. Die insoweit von der Klägerin erhobenen Verfahrensrügen hat der Senat geprüft, aber nicht für durchgreifend erachtet, § 564 Satz 1 ZPO. Es gab deutliche Verdachtsmomente im Hinblick auf ein unlauteres Verhalten des Geschäftsführers, die sich der Beklagten hätten aufdrängen und denen sie hätte nachgehen müssen.

V.

60

Die Kostenentscheidung beruht auf § 97 Abs. 1 ZPO.

Kniffka

Bauner

Eick

Halfmeier

Leupertz

Vorinstanzen:

LG Stuttgart, Entscheidung vom 16.05.2007 - 27 O 559/04 -

OLG Stuttgart, Entscheidung vom 15.01.2008 - 12 U 75/07 -