

- Ausfertigung -



# LANDGERICHT BERLIN

## Beschluss

Geschäftsnummer: WIL 1/11

In dem Verfahren auf berufsgerichtliche Entscheidung

betreffend den Wirtschaftsprüfer

Verteidiger:

hat die Kammer für Wirtschaftsprüfersachen des Landgerichts Berlin am 9. Mai 2011 durch den Präsidenten des Landgerichts Dr. Pickel und die Richterinnen am Landgericht Michalczyk und Sdunzig beschlossen:

Der Antrag auf berufsgerichtliche Entscheidung nach § 63a WPO wird auf Kosten des Wirtschaftsprüfers, dem auch die eigenen notwendigen Auslagen zur Last fallen, als unbegründet verworfen.

**Gründe:**

## I.

Der Berufsangehörige prüfte gemeinsam mit Herrn Wirtschaftsprüfer [REDACTED] die Konzernabschlüsse zum 31. Dezember 2006 und zum 31. Dezember 2007 der [REDACTED]. Diesen erteilten beide am 26. Oktober 2007 und am 22. Oktober 2008 uneingeschränkte Bestätigungsvermerke. Ferner prüfte der Berufsangehörige ebenfalls gemeinsam mit Herrn Wirtschaftsprüfer [REDACTED] die Jahresabschlüsse der [REDACTED] zum 31. Dezember 2007 und 31. Dezember 2008. Die entsprechenden - uneingeschränkten - Bestätigungsvermerke wurden von ihnen am 10. April 2008 und am 27. Mai 2009 erteilt.

Unter den von den beiden Berufsangehörigen handschriftlich unterschriebenen Bestätigungsvermerken zu den Abschlüssen der [REDACTED] wird aufgeführt:

[REDACTED] GbR

hierin:

[REDACTED] Wirtschaftsprüfer

[REDACTED] Wirtschaftsprüfer.

Unter den Betätigungsvermerken für die genannten Abschlüsse der [REDACTED] findet sich:

[REDACTED] GbR

gez. [REDACTED] Wirtschaftsprüfer.

Die Wirtschaftsprüferkammer, die dem Berufsangehörigen mit Schreiben vom 22. Februar 2010 und 23. März 2010 berufsrechtliche Bedenken im Zusammenhang mit dieser Gestaltung der Bestätigungsvermerke mitgeteilt hatte, hat ihm schließlich mit Bescheid vom 14. Juli 2010 eine Rüge - ohne Geldbuße - erteilt. Mit dem Rügebescheid hat sie zugleich gemäß § 63 Abs. 1 Satz 1 WPO i.V.m. § 68a WPO dem Berufsangehörigen „untersagt, die Sozietätsbezeichnungen [REDACTED] GbR und [REDACTED] Wirtschafts-

prüfer GbR bei Erteilung von Bestätigungsvermerken im Sinne von § 322 HGB zu verwenden.“

Nach Zurückweisung des Einspruchs des Berufsangehörigen durch Einspruchsbescheid der Wirtschaftsprüferkammer vom 7. Dezember 2010 wendet sich der Berufsangehörige mit seinem form- und fristgerecht eingereichten Antrag nach § 63a WPO gegen die Rüge einschließlich der mit ihr verbundenen Untersagungsanordnung. Er hält die von ihm gewählte Gestaltung der Bestätigungsvermerke für berufsrechtlich zulässig. Er verweist darauf, dass er und der Wirtschaftsprüfer [REDACTED] die Bestätigungsvermerke gemäß § 322 Abs. 7 Satz 1 HGB ordnungsgemäß unterzeichnet hätten. Er ist der zugleich Ansicht, dass sich aus der genannten Vorschrift nicht entnehmen lasse, in einem Bestätigungsvermerk dürften nur und ausschließlich die Abschlussprüfer genannt werden. Er meint, dass durch die von ihm gewählte Vorgehensweise eine Irreführung über die Person des Abschlussprüfers ausgeschlossen sei. Da eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts anders als eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft nach § 319 Abs. 1 Satz 1 HGB nicht zur Abschlussprüferin bestellt werden dürfe, sei für einen informierten Verbraucher hinreichend klargestellt, dass der Berufsangehörige und sein Kollege als Abschlussprüfer die Verantwortung für die Prüfung übernommen hätten und nicht die Gesellschaft bürgerlichen Rechts. Auch die Art und Weise der Veröffentlichung der Bestätigungsvermerke im Bundesanzeiger lasse hieran keine Unklarheit aufkommen, was er erläutert.

Er führt schließlich an, dass die Erwähnung der Gesellschaft bürgerlichen Rechts im Bestätigungsvermerk sachgerecht sei. Dafür spreche, dass die Sozietät, wozu sie auf Grundlage der Entscheidung des Bundesgerichtshofs vom 9. Dezember 2010 (Anwaltsblatt 2011, S. 220 ff.) berechtigt sei, den Auftrag zur Abschlussprüfung angenommen habe und lediglich die Erledigung den insoweit befugten Wirtschaftsprüfern als Berufsträger übertragen habe. Demgemäß diene Gestaltung des Bestätigungsvermerks der entsprechenden Klarstellung.

Die Wirtschaftsprüferkammer hält die mit ihrem Rügebescheid vertretenen Auffassungen aufrecht. Sie verweist darauf, dass sie den Berufsangehörigen bereits durch Schreiben vom 8. Mai 2005 bzw. 3. Mai 2007 im Zusammenhang mit der Prüfung von Jahresabschlüssen aus den Jahren 2002 und 2004 darauf hingewiesen habe, die Verwendung der vorbezeichneten Sozietätsbezeichnungen in Bestätigungsvermerken für unzulässig zu halten.

## II.

Der Berufsangehörige hat gegen seine aus § 43 Abs. 1 Satz 1 WPO folgende Pflicht zur gewissenhaften und gesetzestreuen Berufsausübung in den in der Rüge genannten vier Fällen verstoßen. Die Wirtschaftsprüferkammer hat ihm deswegen nach § 63 Abs. 1 WPO mit Recht eine Rüge erteilt.

1. Die Pflichtwidrigkeit der Gestaltung der Bestätigungsvermerke folgt daraus, dass § 322 Abs. 7 HGB nur die Angabe und Unterschrift der Abschlussprüfer zulässt, nicht aber zusätzliche Angaben zu einer Sozietät, wenn diese nicht, was bei einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts ohnehin unzulässig wäre, selbst Abschlussprüferin ist.

a)

§ 322 HGB enthält in allen seinen Absätzen Vorgaben zur inhaltlichen und auch zur formalen Gestaltung eines Bestätigungsvermerks. Die Regelung ist grundsätzlich abschließend. Diese Limitierung des Inhalts eines Bestätigungsvermerks ergibt sich aus dem Regelungsziel des § 322 HGB. Die Vorschrift will mit den Vorgaben zu dem Inhalt von Bestätigungsvermerken erkennbar einen einheitlichen, von allen Abschlussprüfern zu respektierenden Standard für die zusammenfassende Wiedergabe des Ergebnisses der Prüfung eines Abschlusses setzen. Ohne eine solche Einheitlichkeit und damit auch inhaltliche Limitierung von Bestätigungsvermerken würde deren Vergleichbarkeit für ihre potenziellen Adressaten signifikant

erschwert. Es bestünde die Gefahr, dass Bestätigungsvermerke inhaltlich überfrachtet, ja verwässert werden könnten.

Gegen diesen soweit ersichtlich prinzipiell überall anerkannten Grundsatz der Beschränkung von Bestätigungsvermerken auf die in § 322 Abs. 1 bis Abs. 7 HGB erwähnten Inhalte eines Bestätigungsvermerks verstieß es, dass der Berufsangehörige in den genannten vier Fällen veranlasst und durch seine Unterschrift gebilligt hat, dass neben seinem Namen und dem des Berufsangehörigen, der gemeinsam mit ihm die Prüfung vorgenommen hatte, auch die Gesellschaft bürgerlichen Rechts, durch die sie beide gesellschaftlich verbunden sind, im Bestätigungsvermerk enthalten ist. Dass der Abschlussprüfer im Bestätigungsvermerk genannt wird, und zwar gemäß § 18 Abs. 1 WPO auch unter zusätzlicher Angabe seiner Berufsbezeichnung als Wirtschaftsprüfer, ist selbstverständlich und ergibt sich unmittelbar aus § 322 Abs. 7 HGB. Die Mitteilung von Gesellschaften bürgerlichen oder überhaupt des privaten Rechts, die nicht zugleich Abschlussprüferinnen sind, sieht § 322 HGB aber an keiner Stelle vor. Sie lässt sich auch nicht mittelbar aus den materiellen Inhalten, die ein Bestätigungsvermerk nach § 322 Abs. 1 bis 6 HGB haben muss, rechtfertigen. Schließlich dient sie nicht, wie z.B. eine Ortsangabe, inhaltlich neutral der (näheren) Identifizierbarkeit des Berufsangehörigen.

Auf die daraus prinzipiell folgende Unzulässigkeit der Angabe der Gesellschaftsbezeichnung ist auch ohne Einfluss, ob, wie zwischen den Berufsangehörigen und der Wirtschaftsprüferkammer in tatsächlicher Hinsicht im Streit ist, das Prüfungsmandat der Gesellschaft bürgerlichen Rechts oder aber den Abschlussprüfern direkt erteilt wurde. Selbst wenn die Gesellschaft, wovon die Kammer zu Gunsten des Berufsangehörigen ausgeht, mandatiert war, gäbe es keine, insbesondere nicht aus dem Zweck des Bestätigungsvermerks folgende Rechtfertigung dafür, sie neben dem Berufsangehörigen zu nennen. Relevante zusätzliche Informationen gibt die Angabe der mandatierten Gesellschaft den Rechnungsadressaten nicht. Denn der geprüften Gesellschaft, die das Prüfungsmandat erteilt hat, ist ihr Vertrags-

partner ohnehin bekannt, so dass es für sie dessen zusätzlicher Erwähnung im Bestätigungsvermerk nicht bedarf. Aber auch für den außen stehenden Adressaten des Bestätigungsvermerks übermittelt die Angabe keine für sie hilfreichen Informationen. Denn die Pflichten zum Inhalt und zur Gestaltung des Bestätigungsvermerks folgen allein aus dem Gesetz und den objektiven fachlichen Anforderungen an den Abschlussprüfer. Sie können durch privatrechtliche Vereinbarungen der geprüften Gesellschaft nicht verändert werden, insbesondere nicht durch den Mandatsvertrag mit einer Gesellschaft, die nicht selbst Abschlussprüferin ist. Auch gibt die Angabe der mandatierten Gesellschaft den gesellschaftsexternen Adressaten des Bestätigungsvermerks keine wesentlichen Informationen zur Haftungsfrage: Denn mangels Vertragsverhältnisses zwischen diesen Adressaten und der mandatierten Gesellschaft besteht keine direkte *vertragliche* Haftungsbeziehung neben den Abschlussprüfern.

b)

Die von der Wirtschaftsprüferkammer demnach zurecht beanstandete Angabe der Gesellschaft bürgerlichen Rechts, mit der die beiden Abschlussprüfer verbunden sind, kann auch nicht als belangloser Fehler angesehen, dem kein rügewürdiges Gewicht zukäme. Zum einen hat der Bestätigungsvermerk zumindest eine irreführende Tendenz. Sie folgt daraus, dass es durchaus Gesellschaften gibt, die als Abschlussprüferinnen bestellt werden können und deshalb in Bestätigungsvermerken zulässigerweise erwähnt werden können, nämlich Wirtschaftsprüfungsgesellschaften im Sinne von § 27 WPO. Es ist durchaus nicht fern liegend, dass ein zwar prinzipiell verständiger, aber mit den Einzelheiten der WPO nicht vertrauter Leser einen Bestätigungsvermerk, der so gestaltet ist wie die hier im Streit stehenden, dahin interpretiert, die erwähnten Gesellschaften bürgerlichen Rechts selbst seien Abschlussprüferinnen: Denn die Differenzierung zwischen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Gesellschaften, in denen Wirtschaftsprüfer lediglich als Sozium in der Gesellschaftsbezeichnung erwähnt sind, kann auch bei „Bilanzlesern“ nicht als selbstverständliches Allgemeinwissen vorausgesetzt werden.

Außerdem kommt der unzulässigen Anführung der Gesellschaftsbezeichnung in den vier Bestätigungsvermerken ein über einen Bagatelldarakter deutlich hinausgehendes Gewicht deshalb zu, weil sich der Berufsangehörige mit ihr einen Wettbewerbsvorteil gegenüber solchen Berufsangehörigen, die ordnungsgemäß verfahren, verschafft hat. Wenn sich die WPO dafür entschieden hat, dass nur Wirtschaftsprüfungsgesellschaften Abschlussprüferinnen sein können, gibt sie diesen Gesellschaften damit ein Alleinstellungsmerkmal. Dem entspricht es, dass das Gesetz für die Anerkennung als Wirtschaftsprüfungsgesellschaft besondere Anforderungen stellt, und zwar hinsichtlich Rechtsform, Publizität, personeller Besetzung und Dokumentationspflichten. Eine Gesellschaft, die diese Aufwand erfordernden Standards an eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft nicht erfüllt, aber gleichwohl in einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaften vorbehaltenen Art und Weise nach Außen auftritt, schafft sich und ihren Gesellschaftern damit einen illegitimen kommerziellen Vorteil.

c)

Eine Rügewürdigkeit des Pflichtverstoßes scheidet auch nicht deshalb aus, weil der Berufsangehörige mit seiner Handhabung einer zwar objektiv unrichtigen, aber immerhin nicht offensichtlich fern liegenden Rechtsauffassung gefolgt ist. Allerdings hat die Kammer wiederholt festgestellt, dass eine Rügewürdigkeit bei fachlich geprägten Fehlern nur dann anzunehmen ist, wenn es sich um einen offensichtlichen Fehlgriff in der Berufsausübung handelt. Daran hält die Kammer grundsätzlich auch fest. Die Beschränkung von Rügen auf offensichtliche Fehlgriffe berücksichtigt, dass ein Wirtschaftsprüfer typischerweise eine Vielzahl von fachlich schwierigen und komplexen Entscheidungen über seine Vorgehensweise treffen muss. Wenn auch bloße objektive Fehlentscheidungen in rechtlichen Grenzbereichen, wie sie jedem auch noch so kompetenten und pflichtbewussten Berufsangehörigen unterlaufen können, als rügewürdig angesehen würden, müsste dies zu einem inflationären Gebrauch dieses berufsrechtlichen Sanktionsmittels beföhren. Darauf, dass ein offensichtlicher Fehlgriff vorlag, kann sich ein Berufsangehöriger jedoch nur in Situationen berufen, in denen er

über keine für ihn ohne Weiteres erkennbare rechtlich „sichere“ Alternative verfügte. Vorliegend aber war dem Berufsangehörigen durch die Vorkorrespondenz aus den früheren Jahren bekannt: Die Wirtschaftsprüferkammer, die gemäß § 57 Abs. 2 Nr. 1 und Nr. 5 WPO immerhin die Kompetenz hat, die Berufsangehörigen zu beraten und zu belehren und die allgemeine Auffassung in Fragen der Berufsausübung festzustellen, sah die Erwähnung von Sozietätsbezeichnungen in Bestätigungsvermerken von Wirtschaftsprüfern rechtlich als unzulässig an. Ferner konnte für den Berufsangehörigen nicht zweifelhaft sein, dass er mit einem Bestätigungsvermerk, den er als Wirtschaftsprüfer nur mit seinem Namen, also ohne Sozietätsbezeichnung, unterschrieben hätte, eine rechtlich in jeder Hinsicht sichere und für die Adressaten der Abschlussprüfung absolut gleichwertige Alternative hatte. Wenn er demgemäß von zwei Möglichkeiten, die es aus seiner Sicht gab, diejenige ergriffen hatte, von der er wusste, dass deren rechtliche Zulässigkeit bezweifelt wurde, so hat er das Risiko, dass sich der von ihm favorisierte Weg als berufsrechtswidrig erweisen würde, sehenden Auges in Kauf genommen. Ein Berufsangehöriger aber, der in dieser Weise sich bewusst gegen den sicheren Weg entscheidet, kann sich im berufsrechtlichen Verfahren nicht darauf berufen, die Möglichkeit eines berufsrechtlichen Fehlgriffs sei für ihn nicht offensichtlich gewesen.

d)

Die erkennende Kammer hat geprüft, ob eine Rüge ohne Geldbuße, wie sie die Wirtschaftsprüferkammer verhängt hat, ausreichend sein konnte, um das Gewicht der berufsrechtlichen Verfehlung, die nach alledem vorliegt, hinreichend zu erfassen. Zu einer solchen Verschärfung der berufsrechtlichen Maßnahme wäre sie berechtigt gewesen, weil das Gesetz in § 63a Abs. 2 Satz 2 WPO auf die Verfahrensvorschriften über die strafprozessuale Beschwerde verweist, die ein Verbot der Verschlechterung zu Lasten des Beschwerdeführers nicht kennen. Die Kammer meinte jedoch trotz der mehrfachen Verstöße des Berufsangehörigen wie die Wirtschaftsprüferkammer darauf verzichten zu können, dem Berufsangehörigen eine Geldbuße aufzuerlegen. Sie erschien nicht erforderlich, weil die Untersagungsanordnung nach § 68a WPO ausreichen sollte, um bei dem bislang unbelasteten Berufsangehöri-



gen zu gewährleisten, dass erneute Pflichtverstöße unterbleiben. Außerdem hat die Kammer zu Gunsten des Berufsangehörigen berücksichtigt, dass er nicht bewusst Berufspflichten zuwider handeln wollte, sondern diese, wenn auch schuldhaft, verkannt hat.

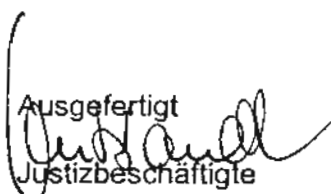
2. Die von der Wirtschaftsprüferkammer mit der Rüge verbundene Untersagungsanordnung ist nach §§ 63 Abs. 1 Satz 1, 68a Abs. 1 Satz 2 WPO gerechtfertigt. Nach diesen Vorschriften kann die Wirtschaftsprüferkammer auch bei einer Pflichtverletzung, die im Zeitpunkt der Verhängung der Rüge bereits abgeschlossen war, die künftige Vornahme einer gleich getreten Pflichtverletzung untersagen. Nach dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit ist eine solche Untersagungsverfügung nur dann gerechtfertigt, wenn ohne sie die Gefahr besteht, dass der Berufsangehörige die festgestellte Pflichtverletzung wiederholen würde. Eine solche Wiederholungsgefahr wäre vorliegend ohne eine Untersagungsanordnung schon deshalb nicht sicher auszuschließen, weil in der Vergangenheit, nämlich im Zusammenhang mit den von der Wirtschaftsprüferkammer geschilderten Abschlüssen aus den Jahren 2002 und 2004, die bloße Mitteilung der rechtlichen Beanstandung entsprechender Verhaltensweisen nicht ausreichend war, um ihn von einer Wiederholung abzuhalten.

3. Die Kosten- und Auslagenentscheidung folgt aus § 124a Abs. 1 Satz 1 WPO i.V.m. § 124 Abs. 1 Satz 1 WPO. Sie ergibt sich daraus, dass der Antrag des Berufsangehörigen in jeder Hinsicht erfolglos geblieben ist und kein Gesichtspunkt erkennbar ist, der es ermessensgerecht erscheinen lassen könnte, ihm gleichwohl von einem Teil der Kosten und Auslagen zu entlasten.

Dr. Pickel

Michalczyk

Sdunzig

Ausgefertigt  
  
Justizbeschäftigte

