

MEMO

Noerr
Partnerschaftsgesellschaft mbB
Rechtsanwälte Steuerberater
Wirtschaftsprüfer

Datum 30.10.2024

Brienner Str. 28
80333 München
Deutschland

Von RA Prof. Dr. Thomas Klindt
RAin Luca Hartmann

T +49 89 286280
F +49 89 280110
noerr.com

An TÜV-Verband e.V.

Betreff Haftung als Gleichwertigkeitskriterium nach der CSRD

A. Sachverhalt und Prüfungsauftrag

- (1) Im Zuge des Gesetzgebungsverfahrens zur Umsetzung der europäischen Richtlinie 2022/2464/EU hinsichtlich der Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen im Rahmen der Corporate Sustainability Reporting Directive 2022/2464/EU („**CSRD**“) wird durch Interessensvertreter mit Verweis auf die Haftung der Wirtschaftsprüfer bezweifelt, dass bezüglich unabhängiger Erbringer von Bestätigungsleistungen eine Gleichwertigkeit anzunehmen sei.
- (2) Es ist daher zu prüfen, ob es einer gleichwertigen Haftung bedarf (C.I), und ob die bestehende Haftung gleichwertig ist bzw. ob es insbesondere einer persönlichen Haftung des Prüfers bedarf (C.II).

B. Executive Summary

- (3) Die Haftung ist kein Gleichwertigkeitskriterium nach Art. 1 Nr. 13 CSRD und Art. 34 a) bis h) Bilanzrichtlinie 2013/34/EU. Wird die Gleichwertigkeit dennoch an der Haftung gemessen, ergibt sich ein ungerechtfertigter Eingriff in die Berufs- und Unternehmerfreiheit nach Art. 15 und Art. 16 Grundrechte Charta der EU („**GrCh**“).
- (4) Im Übrigen ist von einer Gleichwertigkeit der Haftung auszugehen. Durch die Haftung der unabhängigen Prüforganisationen ist das geprüfte Unternehmen ausreichend geschützt (C.II.1). Zudem besteht im Verhältnis zu Dritten ein viel weit-

Sitz der Noerr Partnerschaftsgesellschaft mbB ist München. Die Gesellschaft ist im Partnerschaftsregister des Amtsgerichts München unter der Nummer PR 512 eingetragen.

Eine Liste der eingetragenen Partner der Partnerschaftsgesellschaft mbB kann am Sitz der Gesellschaft oder beim Partnerschaftsregister des Amtsgerichts München eingesehen werden. Weitere Informationen finden Sie im Internet unter noerr.com. Informationen zum Datenschutz bei Noerr finden Sie unter noerr.com/datenschutz.

reichender Schutz, da unabhängige Prüforganisationen anders als Wirtschaftsprüfer nach der BGH-Rechtsprechung diesen gegenüber haften (C.II.2).

C. Rechtliche Würdigung

I. Vorgaben der CSRD

- (5) Die vom deutschen Gesetzgeber umzusetzende Art. 1 Nr. 13 CSRD und Art. 34 Abs. 4 der Bilanzrichtlinie 2013/34/EU geben eindeutig vor, welche Kriterien durch die mitgliedstaatlichen Gesetzgeber zu betrachten sind, wenn dieser über die Gleichwertigkeit von Wirtschaftsprüfern und unabhängigen Erbringern von Bestätigungsleistungen entscheidet. Insoweit zählt Art. 34 a) bis h) Bilanzrichtlinie 2013/34/EU die Ausbildung und Eignungsprüfung, kontinuierliche Fortbildung, Qualitätssicherungssysteme, Berufsgrundsätze, Unabhängigkeit, Unparteilichkeit, Verschwiegenheit und Berufsgeheimnis, Bestellung und Abberufung, Untersuchungen und Sanktionen, die Organisation der Arbeit sowie die Meldung von Unregelmäßigkeiten auf.
- (6) Eindeutig nicht wird hingegen in diesem umfassenden Katalog die Haftung erwähnt. Hier hat der europäische Gesetzgeber klare Leitlinien geschaffen, an denen sich die Prüfung der Gleichwertigkeit zu orientieren hat.
- (7) Der Verweis auf die Haftung geht demnach leer. Vielmehr manifestiert sich in einer solchen Forderung der bereits im Gutachten vom 14.10.2024¹ dezidiert dargestellte ungerechtfertigte Eingriff in die Berufs- und Unternehmerfreiheit nach Art. 15 und Art. 16 GrCh unabhängiger Erbringer von Bestätigungsleistungen, wie TÜV-Organisationen.

II. Gleichwertigkeit

- (8) Fordert man dennoch eine Gleichwertigkeit in der Haftung, so ist festzustellen, dass eine solche anzunehmen ist.

1. Haftung gegenüber dem zu prüfenden Unternehmen

- (9) Der Abschlussprüfer haftet persönlich nach § 323 Abs. 1 S. 3 HGB gegenüber dem zu prüfenden Unternehmen.
- (10) Bei unabhängigen Prüforganisationen hingegen wird die Haftung gegenüber dem zu prüfenden Unternehmen schon infolge des abzuschließenden Vertrages abgesichert. Ferner kommt eine Haftung nach Deliktsrecht nach § 823 BGB in Betracht. Ein Durchgriff auf den einzelnen Prüfer durch eine Haftung nach § 826 BGB ist ebenso nicht ausgeschlossen.

¹ <https://www.tuev-verband.de/index.php?eID=dumpFile&t=f&f=4135&token=f177b67c4ccf66bcd41157b3c005f3b16ab814ac> (30.10.2024).

- (11) Telos der persönlichen Haftung des § 323 HGB ist der Schutz des geprüften Unternehmens: Das vom Abschlussprüfer ausgehende Risiko für das Unternehmen wird begrenzt.² Hierzu sanktioniert § 323 HGB Verstöße im Rahmen der gewissenhaften und unparteiischen Prüfung des Prüfers.
- (12) Diesem Schutzzweck wird im Rahmen der Haftung der unabhängigen Prüforganisationen gleichwertig nachgekommen: Anforderungen an die Unabhängigkeit, Unparteilichkeit, Verschwiegenheit und das Berufsgeheimnis sowie Informations- oder Vertraulichkeitspflichten werden beispielweise in den Normen wie DIN EN ISO/IEC 17029 festgehalten und müssen vertraglich verankert werden. Daher können Verstöße durch Ansprüche aus Vertragsverletzung gleichwertig zu § 323 HGB geltend gemacht werden.
- (13) Die persönliche Haftung braucht es nicht. Denn die Haftung der Wirtschaftsprüfer nach § 323 Abs. 1 S. 3 HGB ist nicht europarechtlich determiniert.³ Auf mitgliedstaatlicher Ebene können sich vielmehr Unterschiede bei der Haftung von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften ergeben, s. Art. 30 f. und Erwägungsgrund 19 der Abschlussprüfungsrichtlinie 2006/43/EG.
- (14) Zudem besteht in Deutschland für die Wirtschaftsprüfer das Privileg der höchst umstrittenen Haftungsbegrenzung nach § 323 Abs. 2 HGB. Diese Begrenzung bildet in den etablierten Grundsätzen der Vertrags- und Deliktshaftung der zivilrechtlichen Verschuldenshaftung einen Fremdkörper. Regelmäßig wird in rechtspolitischen Diskussionen die Frage aufgeworfen, warum ausgerechnet Wirtschaftsprüfer eine Privilegierung genießen sollen, die anderen Berufsgruppen wie Ärzten, Notaren oder Rechtsanwälten vorenthalten bleibt und sowohl hinsichtlich des Schadensausgleichs als auch der Schadensprävention fragwürdig erscheint.⁴ Unabhängige Prüforganisationen kommen nicht in den Genuss dieser Begrenzung.
- (15) Es ist daher nicht ersichtlich, weshalb es einer persönlichen Haftung des unabhängigen Prüfers bedarf, wenn der Geschädigte ausreichend über vertragliche und gesetzliche Ansprüche gegenüber der Prüforganisation abgesichert ist.

² *Weber*, in: Staub, Handelsgesetzbuch Großkommentar, 6. Aufl., § 323 HGB Rn. 3.

³ Vgl. BT-Drucksache 10/317 S. 99. Die persönliche Haftung fand sich bereits in § 262g HGB 1931 und auch in den daran anknüpfenden Vorschriften der § 141 AktG (RGBl. I S. 107), § 168 AktG (BGBl. I 1965 S. 1089) und § 323 HGB (BGBl. I 1985 S. 2355), dazu *Weber*, in: Staub, Handelsgesetzbuch Großkommentar, 6. Aufl., § 323 HGB Rn. 3.

⁴ Zuletzt dazu im Kontext des Wirecard-Skandals, *Homborg/Landahl*, NZG 2021, 859 (863); ausf. *Weber*, in: Staub, Handelsgesetzbuch Großkommentar, 6. Aufl., § 323 HGB Rn. 3; Die Begrenzung stellt auch im europäischen Vergleich einen Sonderweg dar, der derzeit lediglich in Belgien, Griechenland, Österreich und Slowenien zu finden ist, *Weber*, in: Staub, Handelsgesetzbuch Großkommentar, 6. Aufl., § 323 HGB Rn. 3 und *Doralt*, ZGR 2015, 266 (293 ff.).

- (16) Die Ansprüche der zu prüfenden Unternehmen sind im Haftungsfall geschützt. Der Abschluss einer Haftpflichtversicherung ist für die unabhängigen akkreditierten Prüfer Pflicht (s. R 17 Abs. 9 im Beschluss 768/2008/EG). Die Norm DIN EN ISO/IEC 17029 sichert in Abschnitt 5.4. ab, dass durch die unabhängigen Prüfer angemessene Vorkehrungen wie der Abschluss von Versicherungen und die Bildung von Rücklagen für entstehende Verbindlichkeiten getroffen werden.

2. Haftung gegenüber Dritten

- (17) In der Haftung gegenüber Dritten treffen die unabhängigen Prüfer sogar strengere Maßstäbe.
- (18) Eine Haftung für fehlerhafte Prüfungsleistungen erfolgt bei unabhängigen Prüforganisationen durch vertragliche und gesetzliche Tatbestände. Eine Haftung aus gesetzlichen Tatbeständen kommt nach den vom BGH und EuGH entwickelten Grundsätzen insbesondere über deliktische Ansprüche (§§ 823 ff. BGB) in Betracht.⁵
- (19) Eine solche deliktische Haftung gegenüber Dritten wird bei Wirtschaftsprüfern abgelehnt.⁶ Lediglich nach den besonders strengen Maßstäben nach einer Expertenhaftung wegen Sittenverstößes eines Abschlussprüfers gegenüber Dritten nach § 826 BGB wird die Haftung diskutiert.⁷
- (20) Dass unabhängige Prüforganisationen, anders als Wirtschaftsprüfer, deliktisch haften, bietet daher einen besonderen Schutz für die Allgemeinheit.⁸

⁵ EuGH, Urteil vom 16.2.2017 – C-219/15 (Schmitt/TÜV Rheinland), NJW 2017, 1161 ff.; BGH, Urteil vom 27.2.2020 – VII ZR 151/18, NJW 2020, 1514 ff.; daneben ist auch eine Haftung nach dem Rechtsinstitut des Vertrages mit Schutzwirkung für Dritte nicht ausgeschlossen.

⁶ Dazu *Poll*, in: BeckOK HGB, 44. Ed. 1.10.2024, HGB § 323 Rn. 32 ff.

⁷ Dazu *Poll*, in: BeckOK HGB, 44. Ed. 1.10.2024, HGB § 323 Rn. 36 m.V.a. BGH, Urteil vom 19.11.2013 - VI ZR 336/12, BeckRS 2013, 21949.

⁸ Vgl. *Wagner*, in: Münchener Kommentar BGB, 9. Aufl. 2024, BGB § 823 Rn. 1065.