

Sie persönlich können sich der Anfragen kaum erwehren, oder?

Das Problem in Österreich war – es wird jetzt besser –, dass es wenige bekannte Frauen im Top-Management gibt. Ich freue mich natürlich über das Vertrauen vieler Unternehmen in meine Person, habe aber seit Jahren auch andere Frauen vorgeschlagen, die ich für kompetent und menschlich geeignet erachte für Aufsichtsratsfunktionen. An denen mangelt es nicht. Es gibt genügend auch jüngere Frauen, die vielleicht nicht immer so bekannt sind, und da halte

ich es für sehr wichtig, eine Art Multiplikatorin zu sein.

Wenn Sie eine solche Kollegin vorschlagen oder wenn eine Frau, die Aufsichtsrätin werden will, auf Sie zukommt und Sie ihr einen Rat geben sollten, welcher wäre das?

Das ist von der Kultur der Gremien her und losgelöst von der Person und dem Unternehmen nicht zu beantworten. Vielleicht aber doch ein Satz: Sich immer bewusst zu sein, dass man in der Funktion ausschließlich dem Wohl des Unternehmens verpflichtet ist.

Ulrich Kraßnig

Häufige Fehler bei der Auswahl und Honorierung des Abschlussprüfers und haftungsrechtliche Konsequenzen für den Aufsichtsrat

Der vorliegende Beitrag beleuchtet aus der Sicht des Praktikers Verfehlungen des Aufsichtsrats bei der Auswahl und Honorierung des Abschlussprüfers. Dabei wird auch ein Blick auf potenzielle haftungsrechtliche Konsequenzen geworfen, die den Aufsichtsrat aufgrund seines Fehlverhaltens treffen können. Schließlich wird auf besondere Sanktionsmöglichkeiten bei Verstößen des Aufsichtsrats von Unternehmen von öffentlichem Interesse bei der Auswahl des Abschlussprüfers eingegangen.



1. RECHTLICHE GRUNDLAGEN DER AUSWAHL DES ABSCHLUSSPRÜFERS

Die Verantwortung des Aufsichtsrats hinsichtlich der Überwachung der Abschlussprüfung beginnt bereits bei der Auswahl des Abschlussprüfers. Dabei müssen sich der Aufsichtsrat bzw der Prüfungsausschuss Gedanken machen, welche Wirtschaftsprüfer am besten zum Unternehmen passen könnten bzw mit welchen Wirtschaftsprüfern eine vertrauensvolle Arbeit möglich ist. Eine sorgfältige Vorgehensweise des Aufsichtsrats bei der Auswahl des Abschlussprüfers ist eine der Voraussetzungen für eine qualitativ hochwertige Abschlussprüfung. Wenngleich der Abschlussprüfer formal von den Gesellschaftern gewählt wird, erfolgt die

Auswahl durch den Aufsichtsrat, wenn ein solcher implementiert ist (§ 270 Abs 1 UGB).(1) Sofern ein Prüfungsausschuss besteht, muss dieser dem Aufsichtsrat im Vorfeld einen Vorschlag für die Auswahl des Abschlussprüfers unterbreiten (§ 92 Abs 4a Z 4 lit h AktG; § 30g Abs 4a Z 4 lit h GmbHG). Dabei ist er im Hinblick auf die Eignung der in Frage kommenden Abschlussprüfer verpflichtet, über die gesetzlichen Anforderungen hinausgehende Ausschlussgründe und Eignungskriterien festzulegen. Bei Unternehmen von öffentlichem Interesse (das sind nach § 189a Z 1 UGB insbesondere kapitalmarktorientierte Unternehmen, Banken und Versicherungen) muss nach Art 16 der Abschlussprüfungsverordnung(2) ein besonders streng geregeltes Auswahlverfahren erfolgen.(3) Bei allen anderen

- (1) Die Zuschlagsentscheidung fällt somit bereits auf Ebene des Aufsichtsrats, die Aufgabe der Haupt- bzw Generalversammlung beschränkt sich somit in der Praxis auf die Überprüfung, ob das Vergabeverfahren ordnungsgemäß abgelaufen ist; vgl *U. Kraßnig*, Grundlagen der Zusammenarbeit zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer (2010) 69.
- (2) Verordnung (EU) Nr 537/2014 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. 4. 2014 über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse und zur Aufhebung des Beschlusses 2005/909/EG der Kommission, ABl L 158 vom 27. 5. 2014, S 77.
- (3) Siehe Punkt 4.

DDr. Ulrich Kraßnig, LL.M.
ist Wirtschaftsprüfer und
Steuerberater in Klagenfurt.

Häufige Fehler bei der Auswahl und Honorierung des Abschlussprüfers

gesetzlichen Abschlussprüfungen hat ein solches Auswahlverfahren in skaliertem Form durchgeführt zu werden.

Damit das Auswahlverfahren (insbesondere bei einer Neubestellung) strukturiert, transparent und nachvollziehbar abläuft, ist es erforderlich, dass ausreichend viele grundsätzlich geeignete Wirtschaftsprüfer bzw. Wirtschaftsprüfungsgesellschaften daran teilnehmen. Diese sind vom Prüfungsausschuss im Rahmen seines haftungsfreien Ermessensspielraums zur Teilnahme aufzufordern. Die Auswahl der potenziellen Bewerber muss dabei diskriminierungsfrei (insbesondere bezogen auf die Größe eines Prüfungsbetriebs) erfolgen. Nur so können objektiv ein faires Auswahlverfahren und ein funktionierender Wettbewerb um ein vakantes Prüfungsmandat gewährleistet werden. Die Vorselektion sollte daher nicht beliebig erfolgen, sondern entsprechend begründet werden. Ein solches Vorgehen dient dem Aufsichtsrat bzw. dem Prüfungsausschuss insbesondere zur eigenen Absicherung, weil sie schließlich bei der Wahrnehmung ihrer Verantwortung für die Prüfung des Jahresabschlusses auf den Prüfungsergebnisse des Abschlussprüfers aufsetzen bzw. sich auf diese verlassen können müssen. Wenn der Aufsichtsrat bzw. der Prüfungsausschuss dagegen bei der Auswahl des Abschlussprüfers ihre Sorgfaltspflichten verletzen, die Abschlussprüfung in weiterer Folge mangelhaft ist und Prüfungsfehler passieren und der Aufsichtsrat bzw. der Prüfungsausschuss ihrer dadurch ausgelösten Prüfungspflicht kraft Ingenrenz nicht entsprechend nachkommen, wovon auszugehen ist, kann das für diese gravierende haftungsrechtliche Konsequenzen nach sich ziehen.

Folgende Szenarien sind in diesem Zusammenhang etwa denkbar:

- Der Aufsichtsrat entscheidet sich – *contra legem* – für die Durchführung eines Vergabeverfahrens nach den Bestimmungen des BVergG 2006, wodurch es (zB aufgrund von Einsprüchen unterlegener Bieter) zu einer Verzögerung bei der Bestellung des

Abschlussprüfers kommt.⁽⁴⁾ Dies könnte dazu führen, dass IKS- bzw. Prozessprüfungshandlungen nicht zeitgerecht durchgeführt werden. Damit ist der Aufsichtsrat als ausschreibendes Organ für Mängel der Abschlussprüfung verantwortlich, was seinem Überwachungsauftrag gemäß § 92 Abs 4a Z 4 lit c AktG bzw. § 30g Abs 4a Z 4 lit c GmbHG zuwiderläuft. Ferner kommt der Aufsichtsrat dabei auch seiner Verantwortung im Zusammenhang mit der Auswahl des Abschlussprüfers gemäß § 270 Abs 1 UGB iVm § 92 Abs 4a Z 4 lit c AktG bzw. § 30g Abs 4a Z 4 lit c GmbHG nicht nach, welche eine rechtzeitige Bestellung gewährleisten soll.

- Der Aufsichtsrat schlägt der Haupt- bzw. Generalversammlung einen Abschlussprüfer auf Basis der Anwendung des Billigstbieterprinzips vor. Das angebotene Prüfungshonorar ist allerdings unangemessen niedrig, wodurch § 270 Abs 1 UGB verletzt ist. Demnach muss der Aufsichtsrat die Angemessenheit des Prüfungshonorars, welches stets ein Indikator für die Prüfungsqualität ist,⁽⁵⁾ plausibilisieren. Wenn nun mit dem Abschlussprüfer ein unangemessen niedriges Prüfungshonorar vereinbart wird, sind Prüfungsmängel naheliegend (zB weil erforderliche Prüfungsschritte nicht oder nur unzureichend gesetzt werden oder weil bei der Abschlussprüfung auf unqualifiziertes bzw. unerfahrenes Personal zurückgegriffen wird). Außerdem leidet unter einem zu niedrigen Prüfungshonorar die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, weil er auf Beratungsaufträge des zu prüfenden Unternehmens angewiesen ist, um das niedrige Prüfungshonorar zu kompensieren. Dadurch besteht die Gefahr, dass der Abschlussprüfer entdeckte Fehler bei der Abgabe seines Prüfungsurteils ignoriert.
- Der Aufsichtsrat schlägt der Haupt- bzw. Generalversammlung einen Abschlussprüfer vor, mit dem ein unangemessen hohes Prüfungshonorar vereinbart wird. Wieder-

Die Verantwortung des Aufsichtsrats hinsichtlich der Überwachung der Abschlussprüfung beginnt bereits bei der Auswahl des Abschlussprüfers.

(4) Zur Unvereinbarkeit der Bestimmungen des BVergG 2006 mit den Bestimmungen des Unternehmensrechts bei der Auswahl des Abschlussprüfers durch öffentliche Unternehmen siehe etwa *U. Kraßnig*, Keine Anwendbarkeit des Vergaberechts bei der Bestimmung des Abschlussprüfers durch öffentliche Auftraggeber, Aufsichtsrat aktuell 3/2015, 21.

(5) Siehe hierzu etwa *Milla/Rödler*, Auswahl und Beauftragung des Abschlussprüfers, in *Kalss/Kunz*, Handbuch für den Aufsichtsrat (2010) 557 (560); siehe zur Prüfungsforschung im Zusammenhang mit unangemessen niedrigen Prüfungshonoraren zB *U. Kraßnig*, Der Einfluss unangemessen niedriger Prüfungshonorare auf die Qualität der Abschlussprüfung in einer modelltheoretischen Betrachtung, IRZ 2015, 205; *Laux/Newman*, Auditor Liability and Client Acceptance Decisions, *The Accounting Review* 2010, 261 (270); *Chan/Ezzamel/Gwilliam*, Determinants of Audit Fees for Quoted UK Companies, *Journal of Business Finance & Accounting* 1993, 765 (767 f); *Firth*, The Provision of Non-audit Services and the Pricing of Audit Fees, *Journal of Business Finance & Accounting* 1997, 511 (512 f); *Simunic*, The Pricing of Audit Services: Theory and Evidence, *Journal of Accounting Research* 1980, 161 (172); *Ye/Carson/Simnett*, Threats to Auditor Independence: The Impact of Relationship and Economic Bonds, *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 2011, 121.

um wird gegen § 270 Abs 1 UGB verstoßen, wonach ein angemessenes Prüfungshonorar zu vereinbaren ist.⁽⁶⁾ Prüfungsmängel werden in diesem Szenario dadurch begünstigt, dass das zu hohe Prüfungshonorar eine wirtschaftliche Abhängigkeit vom Prüfungsmandanten nach sich ziehen kann. Dies erhöht wiederum das Risiko, dass der Abschlussprüfer aus Rücksichtnahme auf den persönlichen wirtschaftlichen Fortschritt über materielle Fehler im Jahresabschluss nicht berichtet bzw diese bei der Bildung seines Prüfungsurteils ignoriert.

Damit das Auswahlverfahren (insbesondere bei einer Neubestellung) strukturiert, transparent und nachvollziehbar abläuft, ist es erforderlich, dass ausreichend viele grundsätzlich geeignete Wirtschaftsprüfer bzw Wirtschaftsprüfungsgesellschaften daran teilnehmen.

2. WAS IN DER PRAXIS BEI DER AUSWAHL DES ABSCHLUSSPRÜFERS SO ALLES SCHIEFLÄUFT

Konkret kann im Zusammenhang mit der Auswahl bzw Honorierung des Abschlussprüfers aus der Praxis über folgende negative Erfahrungen berichtet werden:⁽⁷⁾

Nach Durchführung einer Ausschreibung im Zusammenhang mit der Vergabe der Abschlussprüfung durch ein öffentliches Unternehmen wählte der einzige Eigentümervertreter nicht den Erstgereihten des Vergabeverfahrens und Wunschkandidaten des Aufsichtsrats, sondern den unter mehreren Teilnehmern Letztgereihten. Die lapidare Begründung für die Wahl des Letztgereihten zum neuen Abschlussprüfer des öffentlichen Unternehmens war, dass dies der Abschlussprüfer seines Vertrauens sei. Anzumerken ist, dass der gewählte Abschlussprüfer nicht die geringste Prüfungserfahrung im Zusammenhang mit der Branche des zu prüfenden Unternehmens mitbrachte. Hinsichtlich des Honorars wurde der gewählte Abschlussprüfer aufgefordert, sein Prüfungshonorar aus Gründen der Optik an das angebotene Prüfungshonorar des beim Vergabeverfahren Erstgereihten nach untenhin anzupassen. Diesen „Verlust“ kompensierte der gewählte Abschlussprüfer schließlich durch eine Vielzahl von an das zu prüfende Unternehmen verrechneten Zusatzleistungen, die zum Teil nicht einmal das Unternehmen betrafen (zB Einschulung [!] des Eigentümervertreters im Hinblick auf seine neue Funktion im Unternehmen). Evident ist, dass in diesem Fall eine Reihe von strafrechtlichen (Untreue gemäß § 153 StBG), berufsrechtlichen und gesellschaftsrechtlichen Bestimmungen verletzt wurde. Folglich hätte der gesamte Aufsichtsrat zurücktreten müssen, um sich

nicht selbst haftbar zu machen;⁽⁸⁾ dies aufgrund eines massiven Vertrauensverlustes bzw Missbrauchsvotums und der Tatsache, dass nicht der für ihn am besten geeignete Abschlussprüfer bestellt wurde, auf dessen Ergebnisse er sich bei seiner eigenen Prüfung des Jahresabschlusses verlassen können muss.

Auch in einem anderen Fall wurde der Aufsichtsrat eines öffentlichen Unternehmens durch den Eigentümervertreter „overrult“. Dabei bekam wiederum nicht der nach dem vom Aufsichtsrat durchgeführten Vergabeverfahren Erstgereichte den Prüfungsauftrag, sondern der „Wunschprüfer“ des Eigentümervertreters, der dem Erstgereihten überdies ausrichten ließ, dass er bei einem Aufbegehren keine Aufträge mehr im staatsnahen Bereich zu erwarten hat bzw solche verlieren wird. In diesem Fall ließ der gesamte Aufsichtsrat die Entscheidung des Eigentümervertreters über sich ergehen, ohne die erforderlichen Konsequenzen (Rücktritt) zu ziehen.

Der Aufsichtsratsvorsitzende beschloss im Alleingang die öffentliche (!) Ausschreibung der Abschlussprüfung, ohne die weiteren Mitglieder des Aufsichtsrats einzubinden. An der Ausschreibung beteiligte sich eine Vielzahl an Prüfungsgesellschaften, die aufgefordert wurden, ein umfassendes Prüfungskonzept abzugeben und sich einem Hearing zu stellen. Schließlich ermittelte der Aufsichtsratsvorsitzende in Zusammenarbeit mit dem Vorstand (!) den Bestbieter. In der Aufsichtsratssitzung wurde der Restaufsichtsrat über das Ausschreibungsergebnis informiert bzw vor vollendete Tatsachen gestellt. Dieser war nicht bereit, das Ausschreibungsergebnis mitzutragen. Folglich musste die Ausschreibung widerrufen werden, was in Ermangelung einer entsprechenden Vorlaufzeit für eine neuerliche Ausschreibung dazu führte, dass der alte Abschlussprüfer wiederbestellt wurde.

Schließlich kann über weitere bedenkliche Fälle im Zusammenhang mit dem Prüfungshonorar berichtet werden:

- In einem Fall kam es im Zuge eines Hearings vor dem Aufsichtsrat zur Aufforderung, das bereits verbindlich abgegebene Prüfungshonorar noch einmal nach unten hin zu überdenken und den letztgültigen Preis handschriftlich zu Papier zu bringen und in einem Kuvert bei Verlassen des Hearings dem Vorsitzenden des Aufsichtsrats auszuhandigen. Das gleiche Prozedere durchlie-

(6) Siehe zB *Milla/Rödler*, Auswahl und Beauftragung, 579.

(7) Bei den nachfolgend beschriebenen Fällen handelt es sich durchwegs um Erfahrungen des Verfassers im Rahmen seiner aktiven Teilnahme an Ausschreibungen von Wirtschaftsprüfungsleistungen.

(8) Nach diesen Vorkommnissen legte lediglich ein Teil der Mitglieder des Aufsichtsrats das Mandat zurück.

fen im Übrigen sämtliche zu dem Hearing eingeladenen Wirtschaftsprüfer. Dabei ging es ganz offensichtlich ausschließlich darum, den Preis zu drücken. Am Ende des Tages betrug das Prüfungshonorar des obsiegenden Bieters nur noch einen Bruchteil des Prüfungshonorars der vorangegangenen Abschlussprüfungen. Dass der Aufsichtsrat auf diese Weise zu einer minderwertigen Abschlussprüfung beiträgt, war dem Aufsichtsrat wohl nicht bewusst.

- In einem weiteren Fall machte der durchschnittliche Stundensatz bei einer Prüfungsplanung *lege artis* in Verbindung mit einer qualitativ und quantitativ erforderlichen Mitarbeiterereinsatzplanung nur 60 € aus. Dabei liegt es auf der Hand, dass bei dieser Abschlussprüfung entweder Mitarbeiter zum Einsatz kamen, die nicht ausreichend qualifiziert waren, oder erforderliche Prüfungshandlungen überhaupt nicht gesetzt wurden.
- Schließlich kann ein Sachverhalt im Zusammenhang mit einem eklatanten Rückgang des Prüfungshonorars bei einem zu prüfenden öffentlichen Unternehmen kommuniziert werden. Bei gesteigener Größe und Komplexität des Unternehmens reduzierte sich das Prüfungshonorar ein und derselben Prüfungsgesellschaft innerhalb eines Jahres von über 800.000 € auf rund 400.000 €. Mittlerweile beträgt das Prüfungshonorar weniger als 200.000 €. Im Zusammenhang mit diesem Sachverhalt wurde mitunter wohl gegen mehrere Gesetze (§ 146 StGB: Betrug; § 153 StGB: Untreue; § 1299 ABGB: Sorgfaltspflicht des Sachverständigen; § 270 Abs 1 UGB: angemessene Honorierung des Abschlussprüfers) und berufsständische Vorschriften, wonach die Prüfung ordnungsgemäß unter Durchführung sämtlicher erforderlicher Prüfungshandlungen in ausreichender Qualität durchzuführen ist, verstoßen.

3. ZUR VERANTWORTLICHKEIT DES AUFSICHTSRATS

Die aus den unter Punkt 2. beschriebenen Sachverhalten resultierenden Prüfungsmängel müssen vom Aufsichtsrat vertreten werden, weil dieser dabei jeweils gegen gesetzliche Vorgaben des Gesellschaftsrechts verstößt. Der Aufsichtsrat kann (theoretisch) etwaige haftungsrechtliche Konsequenzen im Falle einer Verwirkli-

chung der Gefahr (fehlerhafter Jahresabschluss, der aufgrund einer mangelhaften Abschlussprüfung als solcher nicht identifiziert wurde) durch eine vertiefte Prüfung seinerseits kraft Ingerenz, die die mangelhafte Abschlussprüfung kompensiert, abwenden bzw abschwächen. Die Ingerenz beruht dabei darauf, dass der Aufsichtsrat die mangelhafte Abschlussprüfung (mit-) verursacht hat, weil aufgrund der verzögerten Bestellung des Abschlussprüfers IKS- und Prozessprüfungshandlungen nicht (rechtzeitig) durchgeführt wurden oder weil aufgrund eines unangemessen niedrigen Prüfungshonorars der Abschlussprüfer nicht sämtliche erforderlichen Prüfungshandlungen (im erforderlichen Ausmaß) setzte.

Lässt der Aufsichtsrat bei der Auswahl des Abschlussprüfers die erforderliche Sorgfalt vermissen, kann daraus eine Haftung für sorgfaltswidriges Verhalten (Verschuldenshaftung) resultieren, welche einer *Ex-ante*-Beurteilung zu unterziehen ist.⁽⁹⁾ Selbstredend kann den Sorgfaltspflichten im Zusammenhang mit der Auswahl des Abschlussprüfers nur Rechnung getragen werden, wenn bei den einzelnen Mitgliedern des Aufsichtsrats bzw des Prüfungsausschusses bestimmte Mindestqualifikationen bzw -kenntnisse vorhanden sind, die vom Gesetzgeber in Ermangelung weiterer Vorgaben offenbar vorausgesetzt werden. Dazu zählen

- das Vorhandensein eines Verständnisses für die Arbeit des Abschlussprüfers;
- die Fähigkeit der Identifikation prüfungsrelevanter Sachverhalte, die bereits im Hinblick auf den Inhalt der Ausschreibungsunterlagen teilweise schon bekannt sein sollten;
- die Fähigkeit, Prüfungskonzepte potenzieller Abschlussprüfer zu verstehen und zu bewerten;
- die Fähigkeit, die Angemessenheit von Prüfungshonoraren einzuschätzen;
- die Fähigkeit, Eignungskriterien für potenzielle Abschlussprüfer festzulegen;
- die Fähigkeit, Zuschlagskriterien festzusetzen und verhältnismäßig zu gewichten.

Vor dem Hintergrund der Verpflichtung zur Selbstorganisation hat der Aufsichtsrat Ausschüsse zu bilden, womit entsprechend den Fähigkeiten bzw Kenntnissen einzelner Mitglieder des Aufsichtsrats Spezialisierungen möglich sind. Bei Unternehmen von öffentlichem Interesse und sehr großen Gesellschaften ist ein Prüfungsausschuss einzurichten, an den die meisten Agenden im Zusammenhang mit der Abschluss-

Der Aufsichtsrat kann (theoretisch) etwaige haftungsrechtliche Konsequenzen im Falle einer Verwirklichung der Gefahr (fehlerhafter Jahresabschluss, der aufgrund einer mangelhaften Abschlussprüfung als solcher nicht identifiziert wurde) durch eine vertiefte Prüfung seinerseits kraft Ingerenz, die die mangelhafte Abschlussprüfung kompensiert, abwenden bzw abschwächen.

(9) Vgl OGH 26. 2. 2002, 1 Ob 144/01k; 11. 6. 2008, 7 Ob 58/08t, GesRZ 2008, 378 (*Kalss/Zollner*); *Schauer*, Zivilrechtliche Verantwortlichkeit des Aufsichtsrats, in *Kalss/Kunz*, Handbuch für den Aufsichtsrat (2010) 1041 (1052); *Hopt/M. Roth* in *Großkommentar zum AktG*⁴, § 93 Rz 81.

prüfung zu delegieren sind. Dies führt zunächst dazu, dass die Qualifikationsanforderungen in Bezug auf abschlussprüfungsspezifische Kenntnisse im Verhältnis zum Gesamtaufsichtsrat abgestuft sind. Zwar haben sämtliche Mitglieder des Aufsichtsrats über Grundkenntnisse der Abschlussprüfung zu verfügen, ein tiefer gehendes Wissen in diesem Zusammenhang wird allerdings nur den Mitgliedern des Prüfungsausschusses und hier insbesondere dem Finanzexperten abverlangt.⁽¹⁰⁾ Folgerichtig bedeutet dies, dass für sämtliche Mitglieder des Aufsichtsrats zunächst einmal ein allgemeiner Sorgfaltsmaßstab zur Anwendung gelangt. Darüber hinaus unterliegt aber jedes Mitglied des Aufsichtsrats bezogen auf seine Spezialisierung bzw auf seine Mitgliedschaft in einem Ausschuss (im konkreten Fall: im Prüfungsausschuss) einem gesteigerten Sorgfaltsmaßstab (§ 1299 ABGB).⁽¹¹⁾

Damit der Aufsichtsrat für Prüfungsmängel des Abschlussprüfers zur Haftung herangezogen werden kann, müssen zunächst folgende Tatbestandsmerkmale bzw Anspruchsvoraussetzungen erfüllt sein:

- **Schaden:** Haftungsvoraussetzung und somit Voraussetzung eines Schadenersatzanspruchs ist zunächst einmal der Eintritt eines Schadens,⁽¹²⁾ welcher auf einen falschen Jahresabschluss bzw auf eine mangelhafte Prüfung des Jahresabschlusses durch den Abschlussprüfer zurückzuführen ist.
- **Kausalität und Adäquanz:** Der Aufsichtsrat muss durch sein Handeln oder Unterlassen den Schaden verursacht haben (Kausalität der Handlung oder Unterlassung). Das Verhalten des Aufsichtsrats ist kausal, wenn der Schaden durch sein Handeln oder Unterlassen nicht eingetreten wäre (*conditio sine qua non*).⁽¹³⁾ Zur Kausalität hinzu tritt

allerdings ferner die Voraussetzung der Adäquanz, wonach der eingetretene Schaden nicht vollkommen außerhalb der Lebenserfahrung liegen darf.⁽¹⁴⁾ Wenn sich nun der Aufsichtsrat etwa – *contra legem* – für die Durchführung eines Vergabeverfahrens nach den Bestimmungen des BVergG 2006 entscheidet und es dadurch (zB aufgrund von Einsprüchen unterlegener Bieter) zu einer Verzögerung bei der Bestellung des Abschlussprüfers und in weiterer Folge zu Prüfungsmängeln kommt (weil zB IKS- bzw Prozessprüfungshandlungen nicht oder nicht zeitgerecht durchgeführt wurden), ist das Verhalten des Aufsichtsrats für einen daraus etwaig resultierenden Schaden kausal. Hätte nämlich der Aufsichtsrat kein Vergabeverfahren nach den Bestimmungen des BVergG 2006 gewählt, wäre es zu keinen Verzögerungen bei der Bestellung des Abschlussprüfers gekommen und die Prüfung des Jahresabschlusses wäre ordnungsgemäß durchgeführt worden. Die auf die verzögerte Bestellung des Abschlussprüfers zurückzuführenden Prüfungsmängel wären nicht aufgetreten, wodurch die Fehler im Jahresabschluss entdeckt worden wären.⁽¹⁵⁾

Ein ähnliches Beispiel lässt sich im Zusammenhang mit der Vergabe eines Prüfungsauftrags zu einem unangemessen niedrigen Prüfungshonorar konstruieren. Wenn der Aufsichtsrat mit einem Abschlussprüfer ein unangemessen niedriges Prüfungshonorar vereinbart und es dadurch zu einer qualitativ minderwertigen Abschlussprüfung kommt,⁽¹⁶⁾ weil erforderliche Prüfungsschritte nicht oder nur unzureichend gesetzt wurden oder weil unqualifiziertes Personal an der Abschlussprüfung mitwirkte, kann

Lässt der Aufsichtsrat bei der Auswahl des Abschlussprüfers die erforderliche Sorgfalt vermissen, kann daraus eine Haftung für sorgfaltswidriges Verhalten (Verschuldenshaftung) resultieren, welche einer *Ex-ante*-Beurteilung zu unterziehen ist.

⁽¹⁰⁾ In diesem Sinn etwa auch *Kalss/Schimka*, Qualifikationsanforderungen an die AR-Mitglieder, in *Kalss/Kunz*, Handbuch für den Aufsichtsrat (2010) 65 (82); *Schauer*, Zivilrechtliche Verantwortlichkeit, 1055 f; *Kalss in Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG² (2012) § 99 Rz 6.

⁽¹¹⁾ Vgl *Kittel*, Handbuch für Aufsichtsratsmitglieder (2006) 368; *Schauer*, Zivilrechtliche Verantwortlichkeit, 1055 f; *Kalss in Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG², § 99 Rz 8.

⁽¹²⁾ Vgl zB *Peter Doralt/Walter Doralt in Semler/von Schenck*, Arbeitshandbuch für Aufsichtsratsmitglieder³ (2009) § 13 Rz 21 ff; *Kittel*, Die Haftung des Aufsichtsrats der Aktiengesellschaft (2002) 179; *derselbe*, Handbuch, 337 f; *Temmel*, Der Aufsichtsrat (2003) 13; *Schauer*, Zivilrechtliche Verantwortlichkeit, 1048; *Kalss in Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG², § 99 Rz 44.

⁽¹³⁾ Vgl *Koziol*, Österreichisches Haftpflichtrecht I³ (1997) Rz 3/5; *derselbe*, Grundfragen des Schadenersatzrechts (2010) Rz 5/57; *Kodek in Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1,02}, § 1295 Rz 2 ff; *Schauer*, Zivilrechtliche Verantwortlichkeit, 1071; *Kalss in Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG², § 99 Rz 44.

⁽¹⁴⁾ Vgl *Peter Doralt/Walter Doralt in Semler/von Schenck*, Arbeitshandbuch³, § 13 Rz 34; *Kittel*, Handbuch, 353 f; *Koziol*, Haftpflichtrecht I³, Rz 8/8; *derselbe*, Grundfragen, Rz 7/7; *Kodek in Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1,02}, § 1295 Rz 13; *Schauer*, Zivilrechtliche Verantwortlichkeit, 1072; *Kalss in Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG², § 99 Rz 44.

⁽¹⁵⁾ Dabei wird unterstellt, dass durch eine Abschlussprüfung *lege artis* die Fehler im Jahresabschluss entdeckt worden wären, was im konkreten Fall aufgrund von Prüfungsmängeln nicht der Fall ist.

⁽¹⁶⁾ Siehe zur Prüfungsforschung im Zusammenhang mit unangemessen niedrigen Prüfungshonoraren zB *Laux/Newman*, The Accounting Review 2010, 270; *Chan/Ezzamel/Gwilliam*, Journal of Business Finance & Accounting 1993, 767 f; *Firth*, Journal of Business Finance & Accounting 1997, 512 f; *Simunic*, Journal of Accounting Research 1980, 172; *Ye/Carson/Simnett*, Auditing: A Journal of Practice & Theory 2011, 121 ff.

das Verhalten des Aufsichtsrats für den eingetretenen Schaden wiederum kausal sein. Dies wird dann der Fall sein, wenn der Gesellschaft aufgrund eines fehlerhaften Jahresabschlusses ein Schaden entstanden ist und davon ausgegangen werden kann, dass im Rahmen einer *lege artis* durchgeführten Abschlussprüfung die Fehler im Jahresabschluss entdeckt worden wären.

Schließlich kann im Falle der Vergabe eines Prüfungsauftrags zu einem unangemessen hohen Prüfungshonorar ein kausaler Zusammenhang zwischen der sorgfaltswidrigen Beauftragung des Abschlussprüfers und einem eingetretenen Schaden, der auf einen fehlerhaften Jahresabschluss zurückzuführen ist, hergestellt werden. Dies ist dann der Fall, wenn der Aufsichtsrat mit einem Abschlussprüfer ein unangemessen hohes Prüfungshonorar vereinbart und es dadurch zu einer qualitativ minderwertigen Abschlussprüfung kommt,⁽¹⁷⁾ weil sich der Abschlussprüfer in einer wirtschaftlichen Abhängigkeit zum Prüfungsmandanten befindet und über materielle Fehler im Jahresabschluss nicht berichtet bzw diese bei der Bildung seines Prüfungsurteils ignoriert.⁽¹⁸⁾ In sämtlichen Szenarien steht die Erfüllung der Voraussetzung der Adäquanz außer Streit, weil der eingetretene Schaden in Verbindung mit dem Verhalten des Aufsichtsrats in den konkreten Fällen innerhalb der üblichen Lebenserfahrung liegt.

- **Rechtswidrigkeit (Sorgfaltswidrigkeit) und Rechtswidrigkeitszusammenhang:** Eine weitere Anspruchsvoraussetzung für die Haftpflicht des Aufsichtsrats in Verbindung mit einer mangelhaften Abschlussprüfung und einem daraus resultierenden Schaden für die Gesellschaft ist die Rechtswidrigkeit des Verhaltens. Dies bedeutet, dass das Handeln bzw das Unterlassen des Aufsichtsrats im genannten Zusammenhang objektiv

sorgfaltswidrig sein müssen.⁽¹⁹⁾ Bei der Rechtswidrigkeit ist allerdings auch der sogenannte Rechtswidrigkeitszusammenhang einer Prüfung zu unterziehen, welcher auf den Schutzzweck der Norm abzielt. Demnach sind nur solche Schäden zu ersetzen, welche die übertretene Norm nach ihrem Schutzzweck verhindern soll.⁽²⁰⁾ Rechtliche Grundlage für die Bewertung der Obliegenheitsverletzung des Aufsichtsrats sind § 99 iVm § 84 Abs 2 AktG bzw § 33 iVm § 25 Abs 2 GmbHG, wonach dieser seine Organfunktion sorgfältig wahrnehmen muss. Der Verstoß gegen die Sorgfaltspflichten des Aufsichtsrats kann durch ein aktives Tun oder Unterlassen begründet werden,⁽²¹⁾ wobei als Maßstab stets die Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Aufsichtsratsmitglieds anzuwenden ist.⁽²²⁾ Die Sorgfaltspflichten des Aufsichtsrats leiten sich (nach der allgemeinen Treuepflicht) vor allem aus seinem gesetzlich normierten Aufgabenbereich ab. Dazu zählt gemäß § 270 Abs 1 UGB die rechtzeitige Bestellung des Abschlussprüfers („vor Ablauf des Geschäftsjahrs“), mit dem ein angemessenes Prüfungshonorar zu vereinbaren ist. Wenn nun ein Vergabeverfahren nach den Bestimmungen des BVergG 2006 durchgeführt wird, womit die Spezialbestimmungen des Unternehmensrechts ignoriert werden, und es dadurch zu einer Verzögerung bei der Bestellung des Abschlussprüfers kommt, ist ein sorgfaltswidriges Verhalten des Aufsichtsrats evident. Das Gleiche gilt bei der Vereinbarung eines unangemessen hohen oder eines unangemessen niedrigen Prüfungshonorars. In sämtlichen beispielhaft angeführten Szenarien ist auch der Rechtswidrigkeitszusammenhang unzweifelhaft gegeben, weil sowohl die rechtzeitige Bestellung des Abschlussprüfers als auch die Vereinbarung eines angemessenen Prüfungshonorars auf die Sicherung

Bei Unternehmen von öffentlichem Interesse und sehr großen Gesellschaften ist ein Prüfungsausschuss einzurichten, an den die meisten Agenden im Zusammenhang mit der Abschlussprüfung zu delegieren sind.

(17) Siehe im Zusammenhang mit unangemessen hohen Prüfungshonoraren etwa *Milla/Rödler*, Auswahl und Beauftragung, 579.

(18) Unterstellt wird wiederum ein fehlerhafter Jahresabschluss, der zu einem Schaden bei der Gesellschaft führte und dessen Mängel im Zuge einer *lege artis* durchgeführten Abschlussprüfung aufgedeckt worden wären.

(19) Vgl *Peter Doralt/Walter Doralt* in *Semler/von Schenck*, Arbeitshandbuch³, § 13 Rz 27; *Kittel*, Haftung, 180; *Koziol*, Haftpflichtrecht I³, Rz 4/2 und 4/13; *derselbe*, Grundfragen, Rz 6/3 und 6/10; *Kodek* in *Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1,02}, § 1295 Rz 22 ff; *Rauter* in *Straube/Ratka/Rauter*, GmbHG, § 33 Rz 16; *Reich-Rohrwig*, Das österreichische GmbH-Recht I² (1997) Rz 4/419; *Schauer*, Zivilrechtliche Verantwortlichkeit, 1049; *Kalss* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG², § 99 Rz 44.

(20) Vgl *Koziol*, Haftpflichtrecht I³, Rz 8/23; *derselbe*, Grundfragen, Rz 7/18; *Kodek* in *Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1,02}, § 1295 Rz 22; *Schauer*, Zivilrechtliche Verantwortlichkeit, 1072 f; *Kalss* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG², § 99 Rz 44.

(21) Vgl OGH 26. 2. 2002, 1 Ob 144/01k; *Peter Doralt/Walter Doralt* in *Semler/von Schenck*, Arbeitshandbuch³, § 13 Rz 27; *Schauer*, Zivilrechtliche Verantwortlichkeit, 1049.

(22) OGH 31. 5. 1977, 5 Ob 306/76, EvBl 1978/4; *Strasser* in *Jabornegg/Strasser*, AktG⁵ (2011) §§ 98, 99 Rz 33; *Kalss* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG², § 99 Rz 5; *Kittel*, Handbuch, 351; *Temmel*, Aufsichtsrat, 130; *Schauer*, Zivilrechtliche Verantwortlichkeit, 1049.

der Qualität der Abschlussprüfung abzielen, wodurch ein mangelhafter Jahresabschluss bzw ein falsches Prüfungsurteil und daraus resultierende Schäden für die Gesellschaft verhindert werden sollen.

- *Verschulden*: Schließlich kommt es auf die Vorwerfbarkeit des Verhaltens des Aufsichtsrats an. Sein Tun oder sein Unterlassen müssen demnach schuldhaft erfolgen, um schadensersatzpflichtig zu werden, wobei leichte Fahrlässigkeit bereits haftungsbegründend ist. Unter Berücksichtigung des Maßstabs eines ordentlichen und gewissenhaften Aufsichtsratsmitglieds liegt schuldhaftes Handeln dann vor, wenn die Kenntnisse und Fähigkeiten eines solchen ausreichen, um im Einklang mit der gebotenen Sorgfalt zu handeln.⁽²³⁾ Da jedes Aufsichtsratsmitglied für die Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Aufsichtsratsmitglieds einzustehen hat und keine Möglichkeit besteht, sich auf unzureichende Kenntnisse und Fähigkeiten zu berufen, bleibt für das Verschulden als subjektive Anspruchsvoraussetzung grundsätzlich nur ein geringer Anwendungsbereich.⁽²⁴⁾ Während die Bestellung eines Abschlussprüfers zu einem unangemessenen Prüfungshonorar stets vorwerfbar sein wird, könnte die Durchführung eines Vergabeverfahrens nach den Bestimmungen des BVergG 2006 eventuell einen jener seltenen Fälle darstellen, in dem einem Organmitglied trotz pflichtwidrigen Handelns kein Verschulden zur Last fällt, wenngleich dies nicht der Ansicht des Verfassers entspricht. Die Möglichkeit des Anwendungsbereichs ist darauf zurückzuführen, dass in der einschlägigen Fachliteratur mitunter die Durchführung eines Vergabeverfahrens nach den Bestimmungen des BVergG 2006 bei der Vergabe von Abschlussprüfungsleistungen vorgesehen ist.⁽²⁵⁾ Ergänzend festzuhalten ist ferner, dass diese rechtlich nicht gedeckte Vorgehensweise auch nach wie vor die gängige Ausschreibungspraxis darstellt.⁽²⁶⁾

Theoretisch ließe sich der Schaden, welcher durch einen falschen Jahresabschluss verursacht wird, abwenden, wenn der Aufsichtsrat bzw der Prüfungsausschuss ihrer vertieften Prüfungs-

pflicht kraft Ingerenz nachkommen und damit die mangelhafte Prüfung des Jahresabschlusses kompensieren. Die Ingerenz beruht dabei darauf, dass der Aufsichtsrat die mangelhafte Abschlussprüfung zu vertreten hat, weil er damit rechnen musste, dass

- aufgrund der verzögerten Bestellung des Abschlussprüfers IKS- und Prozessprüfungshandlungen nicht (rechtzeitig) durchgeführt werden oder
- aufgrund eines unangemessen niedrigen Prüfungshonorars der Abschlussprüfer nicht sämtliche erforderlichen Prüfungshandlungen setzt oder
- aufgrund eines unangemessen hohen Prüfungshonorars der Abschlussprüfer aufgedeckte Fehler bei der Bildung seines Prüfungsurteils in Ermangelung wirtschaftlicher Unabhängigkeit nicht berücksichtigt (Kauf des Testats durch den Prüfungsmandanten).

Praktisch dürfte jedoch die Kompensation einer mangelhaften Abschlussprüfung durch eine vertiefte Prüfung des Aufsichtsrats ausgeschlossen sein, was auf folgende Umstände zurückzuführen ist:

- Dem Aufsichtsrat wird regelmäßig das fachliche Know-how für die Durchführung einer Prüfung, welche einer Abschlussprüfung *lege artis* entspricht, fehlen.
- Dem Aufsichtsrat wird regelmäßig die erforderliche Zeit für die Durchführung einer vertieften Prüfung des Jahresabschlusses fehlen.

In Ermangelung einer organisatorischen Einrichtung, welche einem Prüfungsbetrieb vergleichbar ist, wird die Durchführung einer Prüfung, die mit einer ordentlichen Abschlussprüfung vergleichbar ist, nicht möglich sein.

4. VERGABE VON ABSCHLUSSPRÜFUNGSLEISTUNGEN BEI UNTERNEHMEN VON ÖFFENTLICHEM INTERESSE UND ZUSÄTZLICHES SANKTIONSPOTENZIAL FÜR DEN AUFSICHTSRAT

4.1. Rechtliche Grundlagen

Verschärfte Anforderungen gelten für die Auswahl des Abschlussprüfers von Unterneh-

(23) Vgl Strasser in Jabornegg/Strasser, AktG⁵, §§ 98, 99 Rz 44; OGH 26. 2. 2002, 1 Ob 144/01k.

(24) OGH 26. 2. 2002, 1 Ob 144/01k; Kalss in Doralt/Nowotny/Kalss, AktG², § 99 Rz 7; Kittel, Handbuch, 352; Temmel, Aufsichtsrat, 135; Schauer, Zivilrechtliche Verantwortlichkeit, 1073.

(25) Vgl etwa Holoubek, Die Wahl des Abschlussprüfers zwischen Unternehmens- und Vergaberecht, ÖZW 2009, 2; Milla/Rödler, Auswahl und Beauftragung, 582 f.

(26) Siehe zB die Ausschreibung von (Abschluss-)Prüfungsleistungen folgender Institutionen: Landeskrankenhäuser-Betriebsgesellschaft – KABEG Anstalt öffentlichen Rechts (2017), NÖ Landeskliniken-Holding (2017), Energie Steiermark (2017), ORF (2014). Sämtliche öffentlichen Ausschreibungen wurden unter <http://www.ankoe.at> zu den genannten Zeitpunkten veröffentlicht und vom Verfasser abgerufen.

Verschärfte Anforderungen gelten für die Auswahl des Abschlussprüfers von Unternehmen von öffentlichem Interesse.

Häufige Fehler bei der Auswahl und Honorierung des Abschlussprüfers

men von öffentlichem Interesse (nach § 189a Z 1 UGB sind das insbesondere kapitalmarktorientierte Unternehmen, Banken und Versicherungen). Nach § 92 Abs 4 Z 4 lit h AktG bzw § 30g Abs 4 Z 4 lit h GmbHG iVm Art 16 der Abschlussprüfungsverordnung muss im Falle einer Neubestellung des Abschlussprüfers die Empfehlung des Prüfungsausschusses, welche mindestens zwei Vorschläge enthalten muss, entsprechend begründet werden. Weiterhin ist eine Präferenz für eine der beiden Vorschläge darzulegen und eine Erklärung abzugeben, dass die Empfehlung frei von ungebührlicher Einflussnahme Dritter erfolgt und außerdem nicht durch einschränkende Vertragsklauseln beschränkt wurde. Damit der Prüfungsausschuss zu einer schlüssigen Entscheidung gelangen kann, ist hierzu regelmäßig die Durchführung eines strukturierten, transparenten und nachvollziehbaren Auswahlverfahrens im Sinne des Art 16 Abs 3 der Abschlussprüfungsverordnung erforderlich. Auch in diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass es sich dabei stets um eine freie Ausschreibung handeln muss, auf welche auch bei Unternehmen der öffentlichen Hand das BVergG 2006 nicht zur Anwendung gelangt. Freie Ausschreibung bedeutet in diesem Fall, dass der Aufsichtsrat das Vergabeverfahren zwar unter Einhaltung der gebotenen Sorgfalt, aber im pflichtgemäßen Ermessen beliebig gestalten kann. Dem Prüfungsausschuss bzw dem Aufsichtsrat steht es im Rahmen seines pflichtgemäßen Ermessens im Übrigen frei, den amtierenden Abschlussprüfer unter Berücksichtigung der Bestimmungen zur externen Rotation zur Wahl durch die Gesellschafter wieder vorzuschlagen (Wiederbestellung). Ein formelles Auswahlverfahren, wie dies bei einer Neubestellung der Fall ist, geht diesem Vorschlag nicht voraus.

Die soeben erwähnte externe Rotation (Begrenzung der Höchstlaufzeit des Prüfungsmandats) stellt eine wesentliche Neuerung dar, welche das APRÄG 2016(27) iVm der Abschlussprüfungsverordnung im Bereich der Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse mit sich gebracht hat, wodurch den Aufsichtsräten bzw den Prüfungsausschüssen künftighin noch mehr abverlangt wird. Im Konkreten ist Folgendes vorgesehen:

- Art 17 Abs 1 der Abschlussprüfungsverordnung sieht nunmehr eine Grundrotationszeit (= externe Rotation) von 10 Jahren vor. Dies bedeutet, dass nach der Unterzeichnung von 10 Bestätigungsvermerken nicht nur der unterzeichnende Wirtschaftsprüfer,

sondern auch die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft wechseln muss, sofern eine solche als Abschlussprüfer tätig ist. Neben dem Abschlussprüfer sind innerhalb einer vierjährigen *Cooling-off*-Periode auch Mitglieder seines Netzwerkes von der Abschlussprüfung desselben Unternehmens ausgeschlossen (Art 17 Abs 3 der Abschlussprüfungsverordnung).

- Die EU-Mitgliedstaaten haben die Möglichkeit, die Grundrotationszeit für weniger als 10 Jahre festzusetzen (Art 17 Abs 2 der Abschlussprüfungsverordnung). Ebenso besteht bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen auch die Möglichkeit einer Verlängerung der Grundrotationszeit, wobei dies eine Ermessensentscheidung des Aufsichtsrats bzw des Prüfungsausschusses ist (Art 17 Abs 4 iVm Abs 5 der Abschlussprüfungsverordnung):
 - Die Höchstlaufzeit eines Prüfungsmandats kann 20 Jahre betragen, wenn nach Ablauf der Grundrotationszeit ein öffentliches Ausschreibungsverfahren durchgeführt wird.
 - Die Höchstlaufzeit eines Prüfungsmandats kann 24 Jahre betragen, wenn nach Ablauf der Grundrotationszeit die Abschlussprüfungstätigkeit im Rahmen einer Prüfungsgemeinschaft (*joint audit*) durchgeführt und ein gemeinsamer Bestätigungsvermerk erteilt wird.

4.2. Gründe für einen Prüferwechsel

Basierend auf den neuen Vorschriften zur externen Rotation müssen sich Aufsichtsräte bzw Mitglieder von Prüfungsausschüssen nunmehr die Frage stellen, wann der Abschlussprüfer gewechselt werden muss. Gründe für die Neubestellung des Abschlussprüfers bei Unternehmen von öffentlichem Interesse, welcher ein strukturiertes, transparentes und nachvollziehbares Auswahlverfahren vorauszugehen hat, sind:

- gesetzliches Erfordernis aufgrund des Ablaufs externer Rotationspflichten (Art 17 der Abschlussprüfungsverordnung iVm § 270a UGB);(28)
- freiwillig angestrebter Wechsel des Abschlussprüfers vor Ablauf der gesetzlichen Rotationszeit (insbesondere aufgrund schlechter Erfahrungen in der Zusammenarbeit mit dem amtierenden Abschlussprüfer und Zweifeln an dessen Prüfungsqualität, zB auch bei festgestellten Mängeln durch die Österreichische Prüfungsstelle für Rech-

Basierend auf den neuen Vorschriften zur externen Rotation müssen sich Aufsichtsräte bzw Mitglieder von Prüfungsausschüssen nunmehr die Frage stellen, wann der Abschlussprüfer gewechselt werden muss.

(27) Abschlussprüfungsrechts-Änderungsgesetz 2016, BGBl I 2016/43.

(28) Siehe hierzu ausführlich etwa S. *Bydlinski/Köll/Milla/Reichel*, APRÄG 2016 (2017) 74.

nungslegung, welche Rückschlüsse auf die Prüfungsqualität zulassen).(29)

Aus Kostengründen aufgrund des mit einer Ausschreibung verbundenen hohen Verfahrensaufwands sowie aus Gründen guter Corporate Governance ist ein Prüferwechsel aus anderen als den oben angeführten Gründen widersinnig. Insbesondere widerspricht eine solche Vorgehensweise dem Grundsatz der Kontinuität der Abschlussprüfung.(30)

In diesem Zusammenhang wird auch auf die Sanktionsbestimmungen des Abschlussprüfer-Aufsichtsgesetzes (APAG) verwiesen, welche Geldstrafen und Funktionsverbote bei einem nicht nachvollziehbaren oder pflichtwidrigen Abschlussprüferauswahlverfahren vorsehen.(31) Vor diesem Hintergrund ist es auch unbedingt notwendig, die Neubestellung eines Abschlussprüfers ausführlich zu begründen, sofern diese nicht den gesetzlichen Rotationsbestimmungen geschuldet ist. Diese Begründung kann auch Gegenstand der Prüfungstätigkeit der Abschlussprüferaufsichtsbehörde (APAB) sein, welche einen Nachweis für ein faires Bestellungsverfahren verlangen darf (Art 16 Abs 3 lit f der Abschlussprüfungsverordnung).(32)

4.3. Nachweis der Gründe für einen Prüferwechsel und der Durchführung eines fairen Auswahlverfahrens gegenüber der APAB

Unternehmen von öffentlichem Interesse sind gemäß Art 16 Abs 3 lit f der Abschlussprüfungsverordnung verpflichtet, auf Anforderung der APAB die Ordnungsmäßigkeit der Ausschreibung (von der Entscheidung, auszuschreiben, bis zur Durchführung des Auswahlverfahrens) zu belegen.(33) Diese kann zu diesem Zweck eine Darstellung, Erläuterung und Begründung der Ausschreibung und deren Durchführung verlangen.(34) Dabei steht die Tätigkeit des Prüfungsausschusses am Prüfstand. Daher sind

- die protokollierte Begründung der Ausschreibung,

- die Ausschreibungsunterlagen,
- die erhaltenen Angebote,
- die Unterlagen zu den Angebotspräsentationen,
- die Dokumentation der Auswertungen der Angebote,
- der Bericht des Unternehmens über die im Verfahren getroffenen Schlussfolgerungen,
- die Dokumentation der Erwägungen zur Empfehlung des Prüfungsausschusses sowie
- die Protokolle der entsprechenden Sitzungen des Prüfungsausschusses und des Aufsichtsrats aufzubewahren.

4.4. Erste Praxiserfahrungen

Erste Praxiserfahrungen seit Implementierung der externen Rotationsbestimmungen und der Neuregelung des Auswahlverfahrens für Unternehmen von öffentlichem Interesse deuten auf folgende pflichtwidrige Verhaltensweisen von Mitgliedern von Aufsichtsräten bzw. Prüfungsausschüssen von Unternehmen im ATX bzw. ATX Prime hin:

- In der Absicht, den amtierenden Abschlussprüfer, dessen 10-jährige Grundrotationszeit abläuft, wieder zu bestellen, wird ein öffentliches Ausschreibungsverfahren initiiert. Mit einem solchen öffentlichen Ausschreibungsverfahren kann die Rotationszeit auf 20 Jahre verlängert werden.(35) Dabei steht der Sieger der Ausschreibung, nämlich der amtierende Abschlussprüfer, informell von vornherein bereits fest. Dabei verkommt das Auswahlverfahren zur Farce. Dies gilt insbesondere im Lichte dessen, dass andere Abschlussprüfer, die sich ernsthaft an der Abschlussprüfung beteiligen und hierfür einen hohen Aufwand treiben, „missbraucht“ werden, um die Durchführung eines fairen Auswahlverfahrens „vorzugaukeln“.
- Ebenso ist mitunter zu beobachten, dass willkürlich öffentliche Ausschreibungen initiiert werden; dies obwohl aufgrund der

Die Sanktionsbestimmungen des APAG sehen unter anderem bei Verstößen von Mitgliedern des Aufsichtsrats bzw. des Prüfungsausschusses gegen die Pflichten im Zusammenhang mit der Bestellung des Abschlussprüfers Geldstrafen von bis zu 5.000 € (§ 65 Abs 1 Z 12 APAG) bzw. bei Unternehmen von öffentlichem Interesse ein Tätigkeitsverbot als Mitglied des Aufsichtsrats von bis zu drei Jahren (§ 62 Abs 1 Z 6 APAG) vor.

(29) Vgl. IDW, Positionspapier zur Ausschreibung der Abschlussprüfung für Unternehmen von öffentlichem Interesse (2016) 12, online abrufbar unter <https://www.idw.de/idw/idw-aktuell/idw-positionspapier-zur-ausschreibung-der-abschlusspruefung-fuer-unternehmen-von-oeffentlichem-interesse/88166>; Köll/Milla, Weitere neue Herausforderungen für Prüfungsausschüsse, Aufsichtsrat aktuell 3/2017, 13 (13 f).

(30) Siehe etwa U. Stefani, Abschlussprüfung, Unabhängigkeit, strategische Interdependenzen (2002) 130; Wagenhofer/Ewert, Externe Unternehmensrechnung³ (2015) 539; Arruñada/Paz-Ares, Mandatory Rotation of Company Auditors: A Critical Examination, International Review of Law and Economics 1997, 31.

(31) Siehe Punkt 4.5.

(32) Siehe Punkt 4.3.

(33) Siehe auch IDW, Positionspapier zur Ausschreibung der Abschlussprüfung für Unternehmen von öffentlichem Interesse, 25.

(34) Zur Möglichkeit der APAB, die Einhaltung der Regelungen für das Auswahlverfahren im Rahmen von Inspektionen zu überprüfen, siehe Marten, Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüfungspraxis (IDW EQS 1), WPg 2017, 610 (611).

(35) Siehe Punkt 4.1.

Rotationsbestimmungen noch lange keine Notwendigkeit gegeben ist, einen Abschlussprüferwechsel vorzunehmen, und auch sonst keine Gründe für eine Neubesetzung (zB offensichtliche Mängel in der Abschlussprüfung oder Probleme in der Zusammenarbeit mit dem amtierenden Abschlussprüfer) gegeben sind. Häufig ist die offizielle Begründung, dass der Markt evaluiert werden soll. *De facto* geht es darum, das Prüfungshonorar zu drücken, was mit einer Ausschreibung so gut wie immer erreicht wird und am Ende des Tages häufig zu einem unangemessen niedrigen Prüfungshonorar führt.⁽³⁶⁾ Außerdem widerspricht eine Neuvergabe der Abschlussprüfung lange vor Ablauf der vorgesehenen Rotationszeit – sofern nicht andere Gründe für einen Wechsel des Abschlussprüfers vorliegen – dem Grundsatz der Kontinuität der Abschlussprüfung.⁽³⁷⁾

4.5. Sanktionen der APAB gegen Mitglieder des Aufsichtsrats bei pflichtwidrigem Verhalten im Zuge der Bestellung der Abschlussprüfers

Die Sanktionsbestimmungen des APAG sehen unter anderem bei Verstößen von Mitgliedern des Aufsichtsrats bzw des Prüfungsausschusses gegen die Pflichten im Zusammenhang mit der Bestellung des Abschlussprüfers Geldstrafen von bis zu 5.000 € (§ 65 Abs 1 Z 12 APAG) bzw bei Unternehmen von öffentlichem Interesse ein Tätigkeitsverbot als Mitglied des Aufsichtsrats von bis zu drei Jahren (§ 62 Abs 1 Z 6 APAG) vor.⁽³⁸⁾ Damit wird die direkte und nicht delegierbare Verantwortlichkeit des Prüfungsausschusses für die Durchführung des Auswahlverfahrens hervorgehoben.⁽³⁹⁾

Gemäß § 64 Abs 1 APAG hat die APAB auf ihrer Internetseite alle Sanktionen unverzüglich

zu veröffentlichen. Dabei sind die Art des Verstoßes und die Identität der belangten Person zu nennen.⁽⁴⁰⁾

Jede öffentliche Bekanntmachung ist gemäß § 64 Abs 3 APAG von verhältnismäßiger Dauer und mindestens fünf Jahre auf der Internetseite der APAB einsehbar.

5. RESÜMEE

Der vorliegende Beitrag hat insbesondere gezeigt, welche Verstöße in der Praxis bei der Auswahl und Honorierung des Abschlussprüfers durch Mitglieder von Aufsichtsräten bzw Prüfungsausschüssen begangen werden. Dabei wurde erörtert, dass der Aufsichtsrat daraus resultierende Mängel der Abschlussprüfung zu vertreten hat. Evident ist aber auch, der Aufsichtsrat in solchen Fällen grundsätzlich nur dann zur Verantwortung gezogen werden kann, wenn durch die Abschlussprüfer nicht entdeckte Bilanzierungsfehler zu Tage gefördert werden (in der Regel geschieht dies im Zuge von Unternehmenszusammenbrüchen).

Anders könnte sich die Situation in Zukunft nur bei Unternehmen von öffentlichem Interesse darstellen. Hier hat die APAB nunmehr die Möglichkeit, die Entscheidung zur Ausschreibung der Abschlussprüfung und das Auswahlverfahren zu überprüfen. Von Mitgliedern von Aufsichtsräten bzw Prüfungsausschüssen dabei begangene Verstöße können insbesondere mit Geldstrafen von bis zu 5.000 € bzw Tätigkeitsverboten bei Unternehmen von öffentlichem Interesse als Mitglied des Aufsichtsrats von bis zu drei Jahren entsprechend sanktioniert werden. Solcherart verhängte Sanktionen sind zudem öffentlich zu machen. In diesem Zusammenhang bleibt abzuwarten, inwiefern die APAB von ihrer Möglichkeit, die Auswahl des Abschlussprüfers zu untersuchen und dabei festgestellte Mängel zu ahnden, Gebrauch machen wird.

Es bleibt abzuwarten, inwiefern die APAB von ihrer Möglichkeit, die Auswahl des Abschlussprüfers zu untersuchen und dabei festgestellte Mängel zu ahnden, Gebrauch machen wird.

(36) Zur Problematik siehe Punkte 2. und 3.

(37) Siehe Punkt 4.2.

(38) Siehe hierzu weiterführend R. Reiter, Untersuchungen und Sanktionen nach dem APAG, RWZ 2017, 93.

(39) Siehe auch IDW, Positionspapier zur Ausschreibung der Abschlussprüfung für Unternehmen von öffentlichem Interesse, 22.

(40) Vgl Dellinger/Hammerschmied/Nagy/Steckel/Plöckinger, Aktuelle Entwicklungen in der externen Qualitätsprüfung, in *iwp*, Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2016 (2016) 185 (199).