

Ulrich Kraßnig

# Besonderheiten bei der Bestellung des Abschlussprüfers im Jahr 2010

*De lege lata bedarf es ab 31. 12. 2010 für alle Abschlussprüfungen einer gesetzlichen Bescheinigung gemäß § 15 A-QSG über die erfolgreiche Teilnahme an einer externen Qualitätsprüfung. Problematisch ist es, wenn der vom Aufsichtsrat an die Gesellschafter vorgeschlagene Abschlussprüfer zum Zeitpunkt seiner Wahl in der Haupt- bzw. Generalversammlung über eine solche Bescheinigung noch nicht verfügt, sondern die Teilnahme an einer externen Qualitätsprüfung bis Jahresende lediglich ankündigt. Nimmt der Abschlussprüfer an der externen Qualitätsprüfung nämlich wider Erwarten nicht erfolgreich teil, kann dies insbesondere für Abschlussprüfer und Aufsichtsrat massive (haftungs)rechtliche Konsequenzen nach sich ziehen.*

## 1. GRUNDLAGEN DES GESETZLICHEN QUALITÄTSSICHERUNGSSYSTEMS IN ÖSTERREICH

Am 1. 9. 2005 ist in Österreich das Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungsgesetz (A-QSG) in Kraft getreten, welches vor Kurzem novelliert wurde.<sup>(1)</sup> Abschlussprüfer, die Abschlussprüfungen nach österreichischem Recht durchführen, sind demnach verpflichtet, sich einer regelmäßigen externen Qualitätskontrolle zu unterziehen.<sup>(2)</sup> Dabei gilt, dass jene Prüfungsbetriebe, die Unternehmen prüfen, die einem besonderen öffentlichen Interesse unterliegen (*public interest companies*),<sup>(3)</sup> die erste externe Qualitätsprüfung bereits bis spätestens 31. 12. 2007 absolviert haben mussten (§ 30 Abs. 1 A-QSG). Für alle anderen Prüfungsbetriebe sieht das A-QSG eine Übergangsfrist bis 31. 12. 2010 vor (§ 30 Abs. 2 A-QSG). Dieses Qualitätsüberwachungssystem für Wirtschaftsprüfungsbetriebe ist als sog. Peer-Review-System ausgestaltet. Das heißt, dass externe Qualitätsprüfungen von „Peers“, also von Qualitätsprüfern, die dem Berufsstand angehören, durchzuführen sind. Die Überwachung des Gesamtsystems unterliegt dagegen einer Qualitätskontrollbehörde, deren Mitglieder nicht dem Berufsstand angehören. Die externen Qualitätsprüfungen haben grundsätzlich in einem Intervall von sechs Jahren zu erfolgen. Bei Prüfungen von Unternehmen von besonderem öffentlichem Interesse beträgt dieses Intervall

allerdings nur drei Jahre. Das Ziel der externen Qualitätsprüfungen besteht insbesondere darin, das Vertrauen der Öffentlichkeit in die Abschlussprüfung zu stärken und so die allseits beklagte Erwartungslücke zu verringern und generell die Qualität der Arbeit der Abschlussprüfer anzuheben.<sup>(4)</sup> Dementsprechend sind auch die konkreten Qualitätssicherungsmaßnahmen der Prüfungsbetriebe Prüfungsobjekt der externen Qualitätsprüfung, wobei bei der Einschau folgende Bereiche im Fokus stehen (§ 2 Abs. 2 A-QSG):

- Wahrung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers;
- Auswahl, Einsatz und Beaufsichtigung der Mitarbeiter;
- Aus- und Weiterbildung der Mitarbeiter;
- Abwicklung einzelner Prüfungsaufträge.

Hat der Qualitätsprüfer ein uneingeschränktes oder eingeschränktes Prüfungsurteil abgegeben, ist gemäß § 15 A-QSG die erfolgreiche Teilnahme an der externen Qualitätsprüfung zu bescheinigen.

## 2. ZUR VERANTWORTLICHKEIT DES AUFSICHTSRATS BEI DER BESTELLUNG DES ABSCHLUSSPRÜFERS

Auch wenn der Abschlussprüfer von den Gesellschaftern bzw. Aktionären des zu prüfenden



DDr. Ulrich Kraßnig, LL.M. ist als Steuerberater bei einem börsennotierten österreichischen Kreditinstitut tätig.

(1) Vgl. BGBl. I Nr. 10/2010, ausgegeben am 29. 1. 2010. Die Änderungen sind mit 30. 1. 2010 in Kraft getreten.

(2) Siehe dazu ausführlich etwa ErlRV 970 BlgNR 22. GP; Chini/Reiter/Reiter, Praxiskommentar GesRÄG 2005 und A-QSG (2005); Reiter/Haase/Benesch, Das neue Qualitätssicherungsgesetz, in IWP, Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2006 (2006) 209 (210).

(3) Unternehmen im öffentlichen Interesse sind börsennotierte Unternehmen, Kreditinstitute, sofern diese nicht einem Zentralinstitut angeschlossen sind, eine Bilanzsumme von weniger als 2 Mrd. Euro aufweisen und nicht börsennotiert sind, Versicherungen (ausgenommen kleine Versicherungsvereine gemäß § 62 VAG) und Pensionskassen.

(4) Vgl. Reiter/Haase/Benesch, Qualitätssicherungsgesetz, 210.

**Die Prüfung eines Jahres- bzw. Konzernabschlusses durch einen Abschlussprüfer ohne Bescheinigung gemäß § 15 A-QSG kann gravierende Rechtsfolgen nach sich ziehen.**

Unternehmens gewählt wird, hat der Aufsichtsrat bei dessen Auswahl dennoch eine tragende Rolle inne. Der Wahl des Abschlussprüfers hat nämlich ein Vorschlag des Aufsichtsrats voranzugehen, dem die Gesellschafter bzw. Aktionäre in aller Regel auch Folge leisten. Der Aufsichtsrat in Form des Prüfungsausschusses ist bei der Erstellung des Vorschlags für die Auswahl des Abschlussprüfers zu höchster Sorgfalt verpflichtet. Dabei hat er sich insbesondere von der Qualifikation des potenziellen Abschlussprüfers zu überzeugen.<sup>(5)</sup> Damit eine optimale Zusammenarbeit von Aufsichtsrat und Abschlussprüfer sichergestellt ist, wird der Aufsichtsrat in Anbetracht der Tatsache, dass seine eigene Prüfung auf den Ergebnissen der Abschlussprüfung aufsetzt, wohl einen Abschlussprüfer seines Vertrauens den Eigentümern zur Wahl vorschlagen. Neben diesem nicht objektiv überprüfbar Kriterium hat sich ein verantwortungsvoller Aufsichtsrat bei der Erstellung seines Wahlvorschlags jedoch unbedingt entscheidend von Faktoren leiten zu lassen, die qualitativ-inhaltlicher Natur und sehr wohl evaluierbar sind. Dies gilt umso mehr, als der Aufsichtsrat bei Unterbreitung eines sorgfaltswidrigen Wahlvorschlags unter Umständen haftungsrechtliche Konsequenzen zu befürchten hat. Das wird dann der Fall sein, wenn die Abschlussprüfung mangelhaft war, dem Aufsichtsrat ein Auswahlverschulden angelastet werden kann, ein vermögensrechtlicher Schaden bei der geprüften Gesellschaft bzw. ihren Stakeholdern entstanden ist und der Aufsichtsrat seiner eigenen vertieften Prüfungspflicht des Jahresabschlusses aus Ingerenz nicht hinreichend nachgekommen ist.<sup>(6)</sup>

Folgende Kriterien sollte der Abschlussprüfer jedenfalls erfüllen, um ein wertvoller Partner für den Aufsichtsrat bei der Unternehmensüberwachung zu sein:<sup>(7)</sup>

- Vorliegen einer Bescheinigung gemäß § 15 A-QSG (siehe auch § 270 Abs. 1a bzw. § 271 Abs. 2 Z 3 UGB);
- hohe Leistungsfähigkeit des Prüfungsbetriebs (inklusive einschlägiger Referenzen);
- Anbindung an ein internationales Netzwerk (insbesondere vor dem Hinter-

grund, dass das zu prüfende Unternehmen ausländische Tochtergesellschaften hat).

Während sich die Indikatoren hinsichtlich der Leistungsfähigkeit des Prüfungsbetriebs auf einen konkreten Prüfungsauftrag beziehen, garantiert das Vorliegen einer Bescheinigung gemäß § 15 A-QSG, basierend auf einer erfolgreichen Unterziehung einer externen Qualitätsprüfung, dem Aufsichtsrat generell eine hohe Qualität der Abschlussprüfungsleistungen dieses Prüfungsbetriebs.<sup>(8)</sup> Die Bescheinigung belegt, dass innerhalb des Prüfungsbetriebs die allgemeinen Berufspflichten und Standesregeln, die auf den Vorschriften der WT-ARL, des WTBG, des UGB sowie diverser berufsständischer Fachgutachten basieren, eingehalten werden. Vor dem Hintergrund der Gewährleistung einer hohen Prüfungsqualität umfassen diese Regeln – wie bereits ausgeführt – insbesondere die Wahrung der Unabhängigkeit, Maßnahmen betreffend die sorgfältige Auswahl, den Einsatz und die Beaufsichtigung der Mitarbeiter, die Sicherstellung der Aus- und Weiterbildung des Abschlussprüfers und seiner Mitarbeiter sowie sonstige Maßnahmen, die der Qualität von Abschlussprüfungen förderlich sind (§ 2 Abs. 2 A-QSG).

Aus Sicht des Verfassers hat der Gesetzgeber die diesbezügliche Übergangsfrist (31. 12. 2010) für Unternehmen, die keinem besonderen öffentlichen Interesse unterliegen, sehr großzügig geregelt. Deshalb waren Aufsichtsräte von solchen Unternehmen bis dato gut beraten, von den zu bestellenden Abschlussprüfern bereits vor Ablauf der Übergangsfrist – *extra legem* – eine Bescheinigung gemäß § 15 A-QSG im Sinne einer formal bestätigten hohen Prüfungsqualität zu verlangen. Nicht zuletzt minimierte der Aufsichtsrat auf diese Weise mit der Auswahl des Abschlussprüfers verbundene Haftungsrisiken, weil ein solches Vorgehen jedenfalls von höchster Sorgfalt bei dieser Aufgabe zeugte.

Der Stichtag 31. 12. 2010 für das Erfordernis einer Bescheinigung gemäß § 15 A-QSG kann in der Praxis einige Detailprobleme aufwerfen, wenn der Aufsichtsrat bei der Auswahl des Abschlussprüfers nicht die entsprechende Sorgfalt walten lässt. Diese sind in den nachfolgenden Ausführungen näher zu erörtern.

(5) Vgl. *Chini/Reiter/Reiter*, Praxiskommentar, 52.

(6) Vgl. *Wiedermann*, Die Haftung des Aufsichtsrats bei unangemessenen Prüfungshonoraren, RdW 2004, 322 (324).

(7) Vgl. *U. Kraßnig*, Zur Verantwortlichkeit des Aufsichtsrats bei der Bestellung des Abschlussprüfers de lege ferenda, Aufsichtsrat aktuell 3/2008, 13; *L. Kraßnig*, Die Kooperation zwischen Aufsichtsrat und Wirtschaftsprüfer als wichtiger Beitrag zu einer hochqualifizierten Abschlussprüfung, Aufsichtsrat aktuell 3/2007, 6.

(8) Zum A-QSG siehe ausführlich etwa *Chini/Reiter/Reiter*, Praxiskommentar, 174 ff.; siehe auch *Reiter/Schober/Benesch*, Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungsgesetz: Jüngste Entwicklungen, in *IWP*, Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2007 (2007) 151.

## Besonderheiten bei der Bestellung des Abschlussprüfers im Jahr 2010

### 3. BESCHEINIGUNG GEMÄSS § 15 A-QSG ZUM 31. 12. 2010 – ODER DOCH SCHON FRÜHER?

Das Hauptproblem der derzeitigen Stichtagsregelung mit 31. 12. 2010 liegt darin, dass der Aufsichtsrat zum Zeitpunkt der Auswahl des Abschlussprüfers möglicherweise keine Gewähr hat, dass dieser bis Jahresende über eine Bescheinigung gemäß § 15 A-QSG verfügen wird. Dies wird dann der Fall sein, wenn die Bestellung des Abschlussprüfers durch die Haupt- bzw. Generalversammlung aufgrund des Vorschlags des Aufsichtsrats erfolgt, bevor sich dieser erfolgreich einer externen Qualitätsprüfung unterzogen hat. Die bloße Absicht der Teilnahme an einer externen Qualitätsprüfung bis 31. 12. 2010 wird jedenfalls dann zu wenig sein, wenn diese letzten Endes nicht erfolgreich absolviert wird. Der Aufsichtsrat läuft damit Gefahr, einen Abschlussprüfer zu bestellen, der gemäß § 271 Abs. 2 Z 3 UGB von der Abschlussprüfung ausgeschlossen ist. Vor dem Hintergrund, dass sich bereits zahlreiche Prüfungsbetriebe erfolgreich einer externen Qualitätsprüfung nach den Bestimmungen des A-QSG unterzogen haben, sollten Aufsichtsräte zum Zeitpunkt der Erteilung ihres Wahlvorschlags unbedingt darauf achten, dass eine gesetzliche Bescheinigung gemäß § 15 A-QSG bereits vorliegt, und keinesfalls lediglich darauf vertrauen, dass dies bis Jahresende der Fall sein wird. Nicht zuletzt minimiert der Aufsichtsrat auf diese Weise mit der Auswahl des Abschlussprüfers verbundene Haftungsrisiken, weil ein solches Vorgehen jedenfalls von höchster Sorgfalt bei dieser Aufgabe zeugt. Dem Abschlussprüfer wiederum gebührt im Falle, dass er bis zum 31. 12. 2010 über keine Bescheinigung gemäß § 15 A-QSG verfügt und seiner Verpflichtung zur Kündigung des Prüfungsvertrages aus wichtigem Grund gemäß § 270 Abs. 6 UGB nicht nachkommt, für seine trotz seiner Ausgeschlossenheit dennoch erbrachten Leistungen kein Honorar (§ 271 Abs. 6 UGB). Außerdem kann er diesfalls mit einer Geldstrafe von bis zu 50.000 Euro belegt werden. Punkt 4. befasst sich in diesem Sinne nunmehr detailliert mit den potenziellen Rechtsfolgen einer Jahres- bzw. Konzernabschlussprüfung durch einen Abschlussprüfer, der über keine Bescheinigung gemäß § 15 A-QSG verfügt, aus Sicht der geprüften Gesellschaft, des Abschlussprüfers sowie des Aufsichtsrats. Es wird ausdrücklich festgehalten, dass sich die nachfolgenden Ausführungen ausschließlich auf Abschlussprüfungen beziehen, für deren Durchführung eine Bescheinigung ge-

mäß § 15 A-QSG erst mit 31. 12. 2010 erstmals erforderlich ist.

### 4. POTENZIELLE RECHTSFOLGEN EINER JAHRES- BZW. KONZERNABSCHLUSS-PRÜFUNG DURCH EINEN ABSCHLUSS-PRÜFER OHNE BESCHEINIGUNG GEMÄSS § 15 A-QSG

#### 4.1. Rechtsfolgen für die geprüfte Gesellschaft

Schlägt der Aufsichtsrat der Haupt- bzw. Generalversammlung einen Abschlussprüfer vor, der (noch) über keine gesetzliche Bescheinigung gemäß § 15 A-QSG verfügt (in der Erwartung, dass dies bis 31. 12. 2010 der Fall sein wird) und wird eine solche wider Erwarten im Laufe des Jahres aufgrund der Ergebnisse der externen Qualitätsprüfung nicht erteilt, wurde ein Abschlussprüfer gewählt, der gemäß § 271 Abs. 2 Z 3 UGB von der Jahres- bzw. Konzernabschlussprüfung ausgeschlossen ist. Betreffend die Rechtsfolgen für die zu prüfende Gesellschaft ist auf § 268 Abs. 1 UGB zu verweisen. Dieser wurde mit dem GesRÄG 2005 um folgenden (entscheidenden) Satz erweitert:

*„Umstände, die in einem Verfahren nach § 270 Abs. 3 UGB geltend gemacht werden können, hindern die Gültigkeit der Prüfung nur, wenn ein solches Verfahren zur Bestellung eines anderen Abschlussprüfers geführt hat.“*

Dieser im § 268 Abs. 1 UGB neu eingefügte Satz verfolgt das Ziel, Rechtssicherheit hinsichtlich der Frage herzustellen, wie sich die in der Person eines fachlich grundsätzlich befähigten und berufsrechtlich zugelassenen Abschlussprüfers liegenden Ausschlussgründe auf die erforderliche Prüfung auswirken. Auf diese Norm verweisen die Nichtigkeitsbestimmungen bei der Feststellung des Jahresabschlusses (§ 199 Abs. 1 AktG bei der Feststellung durch die Hauptversammlung und § 202 Abs. 1 Z 4 AktG bei Feststellung durch den Vorstand). Es erfolgt eine Klarstellung, dass die Prüfung des Jahresabschlusses Gültigkeit hat, wenn nicht ein Ersetzungsverfahren nach § 270 Abs. 3 UGB erfolgreich durchgeführt wurde.<sup>(9)</sup> Im Interesse der Rechtssicherheit geht also die Rechtsgültigkeit des Jahresabschlusses der Nichtigkeit infolge eines beim Abschlussprüfer vorliegenden Abschluss- oder Befangenheitsgrundes vor.<sup>(10)</sup> Aus Sicht des Verfassers ist diese die Rechtssicherheit erhöhende Bestimmung des § 268 Abs. 1 UGB zu begrüßen, da es sich bei der Erfüllung der Voraussetzungen zur Bestellung zum Abschlussprüfer eigentlich um eine Bringschuld von eben-

**Aufsichtsräte, die solche Abschlussprüfer der Haupt- bzw. Generalversammlung zur Wahl vorgeschlagen und damit möglicherweise fahrlässig eine minderwertige Abschlussprüfung in Kauf genommen haben, können aufgrund eines ihnen anzulastenden Auswahlverschuldens zur Haftung herangezogen werden.**

(9) Vgl. ErlRV 927 BlgNR 22. GP, 11 (zu Art. IV § 268 HGB).

(10) Vgl. Chini/Reiter/Reiter, Praxiskommentar, 68.

Der gemäß § 271 Abs. 2 Z 3 UGB ausgeschlossene Prüfer kann zum einen mit einer Geldstrafe von bis zu 50.000 Euro belegt werden und hat keinen Honoraranspruch, zum anderen greift das Haftungsprivileg des § 275 UGB nicht ein.

diesem handelt. Jedenfalls verhindert die angesprochene Bestimmung, dass die zu prüfende Gesellschaft latent Gefahr läuft, dass die Bilanz nichtig ist, wenn nach erfolgter Erteilung des Bestätigungsvermerks Umstände hervorkommen, die den Tatbestand einer Befangenheit oder Ausgeschlossenheit erfüllen. Dieser Umstand würde unnötigerweise weitreichende rechtliche Konsequenzen nach sich ziehen. Gäbe es beispielsweise in einem Unternehmen auf Grundlage des erteilten Bestätigungsvermerks eine Ausschüttung des Gewinns an die Gesellschafter bzw. Aktionäre, könnte diese aufgrund der Tatsache, dass bei Empfang unrechtmäßiger Zahlungen eine Rückzahlungsforderung gemäß § 56 Abs. 1 AktG und § 83 Abs. 1 GmbHG besteht, wieder zurückgefordert werden.

### 4.2. Rechtsfolgen für den Abschlussprüfer

#### 4.2.1. Geldstrafe von bis zu 50.000 Euro und kein Honoraranspruch

Sofern die Tat nicht bereits den Tatbestand einer in die Zuständigkeit der Gerichte fallenden strafbaren Handlung bildet, begeht ein Abschlussprüfer eine mit einer Geldstrafe von bis zu 50.000 Euro zu bestrafende Verwaltungsübertretung, wenn er eine Abschlussprüfung ohne Vorliegen einer Bescheinigung gemäß § 15 A-QSG durchführt (§ 27 Abs. 3 Z 1 A-QSG).

§ 271 Abs. 6 UGB stellt für den Fall eines Verstoßes gegen § 271 oder § 271a UGB überdies ausdrücklich klar, dass dem ausgeschlossenen Abschlussprüfer für dennoch erbrachte Leistungen kein Entgelt gebührt. Damit hat ein Abschlussprüfer im Falle, dass er bis zum 31. 12. 2010 über keine Bescheinigung gemäß § 15 A-QSG verfügt, für seine trotz seiner Ausgeschlossenheit dennoch erbrachten Leistungen keinen Honoraranspruch (§ 271 Abs. 6 UGB). Die Gültigkeit der Prüfung des Jahresabschlusses trotz Feststellung durch einen ausgeschlossenen Prüfer gemäß § 268 UGB könnte allerdings Grundlage für bereicherungsrechtliche Ansprüche gemäß § 1431 ABGB sein, da sich die geprüfte Gesellschaft die Aufwendungen für den Abschlussprüfer erspart. Unter dem Gesichtspunkt, dass der ausgeschlossene Prüfer zwar keinen Honoraranspruch für seine erbrachte Leistung hat, § 268 UGB jedoch bereicherungsrechtliche Klagen nach sich ziehen kann, scheint es geboten, hinsichtlich dieser Problematik weitere legislative Maßnahmen zu ergreifen, um auch bereicherungsrechtlichen Rückforderungsansprüchen die Rechtsgrundlage zu entziehen. Obwohl

die Erläuterungen zu § 271 Abs. 6 UGB<sup>(11)</sup> die dargelegte Problematik erkannt haben und explizit darauf hinweisen, dass im Sinne effektiver Sanktionen bei gleichzeitigem Bestand des Jahresabschlusses bereicherungsrechtliche Ansprüche nicht bestehen sollen, hat der Gesetzgeber keine klarstellenden gesetzlichen Vorkehrungen getroffen, die diese ausdrücklich ausschließen.

#### 4.2.2. Entfall des Haftungsprivilegs

Der Abschlussprüfer haftet gemäß § 275 UGB im Falle vorsätzlich oder fahrlässig begangener Pflichtverletzungen gegenüber der geprüften Gesellschaft und gegenüber verbundenen Unternehmen. Nachdem die weitreichende Rechtsfolge einer Nichtigkeit des Jahresabschlusses im Interesse der Rechtssicherheit des geprüften Unternehmens gesetzlich ausgeschlossen ist, sind im Gegenzug, wie bereits oben ausgeführt, Maßnahmen notwendig, für den Abschlussprüfer Anreize zu schaffen, die dessen Interesse erhöhen, nur Aufträge anzunehmen, deren Bestimmungsvoraussetzungen er auch erfüllt. Daran knüpft auch § 275 Abs. 2 UGB an, wonach einem Abschlussprüfer, der in Kenntnis oder in grob fahrlässiger Unkenntnis seiner Ausgeschlossenheit gehandelt hat, kein Haftungsprivileg zugutekommt.

#### 4.2.3. Fehlende Bescheinigung gemäß § 15 A-QSG eines Abschlussprüfers im Rahmen einer Prüfungsgemeinschaft

Fraglich sind die Rechtsfolgen, wenn ein (oder mehrere) Abschlussprüfer im Rahmen einer Prüfungsgemeinschaft bis zum 31. 12. 2010 nicht über eine Bescheinigung gemäß § 15 A-QSG verfügt (verfügten), auf denjenigen (diejenigen) Abschlussprüfer, der (die) sich sehr wohl erfolgreich der gesetzlich normierten externen Qualitätsprüfung unterzogen hat (haben). Um diese Frage zu beantworten, ist vorab die Verantwortlichkeit für die Erteilung des Bestätigungsvermerks zu klären. Da die Prüfer den Bestätigungsvermerk gemeinsam erteilen, handelt es sich um eine Solidarverantwortung der die Prüfungsgemeinschaft bildenden Prüfer. Dies bedeutet auch, dass der Prüfungsauftrag nicht teilbar ist. Die Aufteilung der Prüffelder im Rahmen einer Prüfungsgemeinschaft erfolgt dabei zwischen zwei oder mehreren Prüfern für eine oder mehrere Gesellschaften intern, wobei jeder Prüfer für den gesamten Prüfbereich, der dem Prüfungsauftrag der Prüfungsgemeinschaft zugrunde liegt, verantwortlich ist, also auch für jene Prüffelder, die ihm im Rahmen der prü-

(11) Vgl. ErlRV 927 BlgNR 22. GP, 14 (zu Art. IV § 271 Abs. 6 HGB); siehe auch Gelter in Bertl/Mandl, Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz (Loseblatt) § 271 Abs. 6, der ferner aufgrund von Widersprüchen zwischen der Regierungsvorlage und dem Gesetz hinsichtlich des Ausmaßes der Fahrlässigkeit bei bereicherungsrechtlichen Ansprüchen für eine völlige Außerachtlassung der Materialien plädiert.

## Besonderheiten bei der Bestellung des Abschlussprüfers im Jahr 2010

fungsgemeinschaftsinternen Aufteilung nicht zugeteilt wurden. Diese Solidarverantwortung, die sich ferner in einer Solidarhaftung manifestiert, stellt für den Verfasser das rechtliche Substrat für das Erfordernis einer Analogie dar, wonach auch demjenigen Abschlussprüfer, der zwar selbst über eine Bescheinigung gemäß § 15 A-QSG verfügt, aber bewusst eine Prüfungsgemeinschaft mit einem Abschlussprüfer bildet, der über eine solche Bescheinigung nicht verfügt, ein Honoraranspruch sowie das Haftungsprivileg nicht zustehen. Diese Rechtsmeinung ist insbesondere vor dem Hintergrund gerechtfertigt, dass ein Abschlussprüfer, der eine Solidarverantwortung mit einem qualitativ möglicherweise nicht geeigneten Abschlussprüfer eingeht, nicht schutzwürdig erscheint, weil er sich selbst nicht auf dessen Arbeit verlassen können wird.

### 4.3. Rechtsfolgen für den Aufsichtsrat

Kommt es aufgrund der Tatsache, dass der Aufsichtsrat einen Abschlussprüfer auswählt, der zum Zeitpunkt der Bestellung und in weiterer Folge auch nicht bis zum 31. 12. 2010 über eine Bescheinigung gemäß § 15 A-QSG verfügt, im Zuge einer mangelhaften Abschlussprüfung zu vermögensrechtlichen Schäden bei der geprüften Gesellschaft bzw. ihren Stakeholdern, haftet nicht nur der schuldhaft handelnde Abschlussprüfer, sondern möglicherweise auch der Aufsichtsrat. Dieser hat nämlich unter Umständen durch einen sorgfaltswidrigen Wahlvorschlag (der Vorschlag eines Abschlussprüfers, der zum Zeitpunkt der Bestellung keine Bescheinigung gemäß § 15 A-QSG hat, ist mit Sicherheit sorgfaltswidrig) an die Gesellschafter bzw. Aktionäre das Risiko des Schadenseintritts infolge möglicherweise qualitativ nicht ausreichender Prüfungshandlungen fahrlässig in Kauf genommen. Dabei unterliegt der Aufsichtsrat einer Ingerenz, die ihn insbesondere dann haften lässt, wenn er seiner eigenen Pflicht zur Prüfung des Jahresabschlusses nicht hinreichend nachkommt.<sup>(12)</sup> Grundsätzlich gilt, dass sich der Aufsichtsrat bei seiner eigenen Prüfung auf die Ergebnisse der Prüfung des Abschlussprüfers verlassen darf. Diese Vertrauensschutzregelung wird allerdings dann nicht greifen, wenn der Aufsichtsrat im Rahmen seiner eigenen Prüfung des Jahresabschlusses auf der Prüfung eines Abschlussprüfers aufsetzt, der über keine Bescheinigung gemäß § 15 A-QSG verfügt. Durch die Empfehlung eines solchen Abschlussprüfers an die Haupt- bzw. Generalversammlung, dessen Prüfungsqualität nicht formal bestätigt ist,

nimmt der Aufsichtsrat bewusst eine qualitativ minderwertige Abschlussprüfung in Kauf und ist nicht mehr schutzwürdig. Er darf sich somit nicht auf die Ergebnisse der Abschlussprüfung verlassen, sondern muss selbst eine tiefgründige und umfassende Rechtmäßigkeitsprüfung vornehmen, widrigenfalls er aufgrund des ihm anzulastenden Auswahlverschuldens zur Haftung herangezogen werden kann, wenn ein vermögensrechtlicher Schaden bei der geprüften Gesellschaft bzw. ihren Stakeholdern entstanden ist.

### 5. SCHLUSSFOLGERUNGEN

Der Beitrag zeigt, dass die Prüfung eines Jahres- bzw. Konzernabschlusses durch einen Abschlussprüfer ohne Bescheinigung gemäß § 15 A-QSG gravierende Rechtsfolgen nach sich ziehen kann. Der gemäß § 271 Abs. 2 Z 3 UGB ausgeschlossene Prüfer kann zum einen mit einer Geldstrafe von bis zu 50.000 Euro belegt werden und hat keinen Honoraranspruch, zum anderen greift das Haftungsprivileg des § 275 UGB nicht ein. Auch solche Abschlussprüfer, die zwar selbst über eine Bescheinigung gemäß § 15 A-QSG verfügen, aber im Rahmen einer Prüfungsgemeinschaft mit Abschlussprüfern tätig sind, auf die dies nicht zutrifft, haben weder einen Honoraranspruch noch Anspruch auf das Haftungsprivileg gemäß § 275 UGB. Ferner können auch Aufsichtsräte, die solche Abschlussprüfer der Haupt- bzw. Generalversammlung zur Wahl vorgeschlagen und damit möglicherweise fahrlässig eine minderwertige Abschlussprüfung in Kauf genommen haben, aufgrund eines ihnen anzulastenden Auswahlverschuldens zur Haftung herangezogen werden. Das wird dann der Fall sein, wenn die Abschlussprüfung mangelhaft war und ein vermögensrechtlicher Schaden bei der geprüften Gesellschaft bzw. ihren Stakeholdern entstanden ist und der Aufsichtsrat seiner eigenen vertieften Prüfungspflicht des Jahresabschlusses aus Ingerenz nicht hinreichend nachgekommen ist. Aus diesem Grund ist an Abschlussprüfer, die zum Zeitpunkt der Erteilung des Wahlvorschlags des Aufsichtsrats an die Haupt- bzw. Generalversammlung über keine Bescheinigung gemäß § 15 A-QSG verfügen, zu appellieren, sich um ein Abschlussprüfungsmandat nicht zu bemühen. Verantwortungsvolle Aufsichtsräte dürfen sinngemäß ihrerseits nur solche Abschlussprüfer beim Wahlvorschlag an die Haupt- bzw. Generalversammlung berücksichtigen, die über eine Bescheinigung gemäß § 15 A-QSG verfügen.

**Verantwortungsvolle Aufsichtsräte dürfen nur solche Abschlussprüfer beim Wahlvorschlag an die Haupt- bzw. Generalversammlung berücksichtigen, die über eine Bescheinigung gemäß § 15 A-QSG verfügen.**

(12) Siehe auch *Wiedermann*, RdW 2004, 324; *U. Kraßnig*, Grundlagen der Qualitätssicherung der Abschlussprüfung in Österreich im Lichte internationaler Entwicklungstendenzen (Dissertation WU Wien, 2007) 136; *ders.*, Aufsichtsrat aktuell 3/2008, 13 ff.