

5. Verantwortlichkeit, Haftungspotenzial und häufige Fehler des Aufsichtsrats im Zusammenhang mit der Auswahl des Abschlussprüfers

Während die gesetzlichen Vertreter (Geschäftsführer bzw Vorstand) das Unternehmen operativ zu leiten haben (§ 70 Abs 1 AktG bzw § 18 Abs 1 GmbHG), ist der Aufsichtsrat für die Überwachung der Geschäftsführung verantwortlich (§ 95 Abs 1 AktG bzw § 30j Abs 1 AktG). Ein wesentlicher Aspekt der Überwachungstätigkeit des Aufsichtsrats betrifft die Prüfung des Jahresabschlusses bzw des Konzernabschlusses. Dabei kann grundsätzlich auf die Prüfungsergebnisse des Abschlussprüfers zurückgegriffen werden.¹⁸⁴ Hierzu ist es jedoch erforderlich, dass der Prüfungsausschuss die Abschlussprüfung bzw Konzernabschlussprüfung überwacht (§ 92 Abs 4a Z 4 lit c AktG bzw § 30g Abs 4a Z 4 lit c GmbHG), die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers prüft und überwacht (§ 92 Abs 4a Z 4 lit d AktG bzw § 30g Abs 4a Z 4 lit d GmbHG) sowie das Verfahren zur Auswahl des Abschlussprüfers (Konzernabschlussprüfers) unter Bedachtnahme auf ein angemessenes Prüfungshonorar ordnungsgemäß durchführt (§ 92 Abs 4a Z 4 lit h AktG bzw § 30g Abs 4a Z 4 lit h GmbHG).¹⁸⁵ Sämtliche genannten Verantwortlichkeiten beziehen sich direkt oder zumindest indirekt auf die Bestimmung des Abschlussprüfers. Damit hängt die Qualität der Abschlussprüfung nicht zuletzt maßgeblich davon ab, in welchem Ausmaß der Prüfungsausschuss seinem gesetzlichen Auftrag nachkommt. Der Aufsichtsrat hat als Plenum wiederum die Aufgabe, auf Grundlage des Vorschlags des Prüfungsausschusses der Haupt- bzw Generalversammlung einen passenden Wirtschaftsprüfer zur Wahl zum Abschlussprüfer vorzustellen (§ 270 Abs 1 UGB).¹⁸⁶

Gemäß § 99 AktG iVm § 84 Abs 2 AktG bzw § 33 GmbHG iVm § 25 Abs 2 GmbHG muss der Aufsichtsrat seine Organfunktion sorgfältig wahrnehmen. Geschuldet wird daher eine sorgfältige Tätigkeit und kein Erfolg, wie dies bei der Erfolgshaftung der Fall ist.¹⁸⁷ Maßstab dabei ist die „*Sorgfalt eines ordentlichen und*

184 Siehe bereits ausführlich unter II.4.2.

185 Im Folgenden wird davon ausgegangen, dass ein Prüfungsausschuss eingerichtet ist. Wenn kein Prüfungsausschuss eingerichtet ist, gelten die Ausführungen für den Gesamtaufichtsrat analog.

186 Vgl *Milla/Rödler/Köll*, Auswahl und Beauftragung des Abschlussprüfers, in *Kals/Kunz*, Handbuch für den Aufsichtsrat², 667.

187 Vgl OGH 26.2.2002, 1 Ob 144/01k, GesRZ 2002, 86; *Kals* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG², § 99 Rz 5; *Schauer*, Zivilrechtliche Verantwortlichkeit des Aufsichtsrats, in *Kals/Kunz*, Handbuch für den Aufsichtsrat², 1437; *Rauter* in *Straube/Ratka/Rauter*, GmbHG², § 33 Rz 17.

gewissenhaften Aufsichtsratsmitglieds“,¹⁸⁸ wobei stets die Sachverständigenhaftung nach § 1299 ABGB heranzuziehen ist, die einen erhöhten Sorgfaltsmaßstab vorsieht.¹⁸⁹ Dieser erhöhte Sorgfaltsmaßstab geht bei Aufsichtsratsmitgliedern von folgenden Prämissen aus:¹⁹⁰

- überdurchschnittliches Maß an Erfahrung und Wissen;
- Fähigkeit, komplexe rechtliche und wirtschaftliche Zusammenhänge zu erkennen und im Hinblick auf die Auswirkungen auf das Unternehmen zu bewerten;
- Verständnis für operative Abläufe und Prozesse im Unternehmen.

Haftungsrechtlich sind die Fach- und Sachkenntnisse der einzelnen Mitglieder des Aufsichtsrats daher von wesentlicher Bedeutung, an ihrem Spezialwissen werden sie nämlich gemessen.¹⁹¹ Dies bedeutet, dass der Aufsichtsrat bzw Prüfungsausschuss qualitativ so besetzt sein muss, dass er dem dargestellten Sorgfaltsmaßstab gerecht werden kann.¹⁹²

Bei der Wahrnehmung der Verantwortung, einen für das zu prüfende Unternehmen passenden Abschlussprüfer auszuwählen – genauso wie bei der Wahrnehmung sämtlicher weiterer Pflichten –, unterliegt der Aufsichtsrat im Übrigen einer organschaftlichen Treuepflicht, die ab seiner Bestellung besteht.¹⁹³

Die Verantwortung des Aufsichtsrats hinsichtlich der Überwachung der Abschlussprüfung beginnt bereits bei der Auswahl des Abschlussprüfers. Dabei muss sich der Aufsichtsrat bzw Prüfungsausschuss Gedanken machen, welche Wirtschaftsprüfer am besten zum Unternehmen passen könnten bzw mit welchen Wirtschaftsprüfern eine vertrauensvolle Arbeit möglich ist.¹⁹⁴ Eine sorgfältige Vorgehensweise des Aufsichtsrats bei der Auswahl des Abschlussprüfers ist eine der Voraussetzungen für eine qualitativ hochwertige Abschlussprüfung.¹⁹⁵ Wenngleich der Abschlussprüfer formal von den Gesellschaftern gewählt wird, erfolgt die Auswahl durch den Aufsichtsrat, wenn ein solcher implementiert ist

188 OGH 31.5.1977, 5 Ob 306/76, EvBl 1978/4; *Kalss/Nowotny/Schauer*, Österreichisches Gesellschaftsrecht², Rz 3/705; *Strasser in Jabornegg/Strasser*, AktG⁵ §§ 98, 99 Rz 33; *Kalss in Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG², § 99 Rz 5; *Kittel*, Handbuch für Aufsichtsratsmitglieder², 351; *Temmel*, Aufsichtsrat, 130; *Schauer*, Zivilrechtliche Verantwortlichkeit des Aufsichtsrats, in *Kalss/Kunz*, Handbuch für den Aufsichtsrat², 1437.

189 Vgl *Schauer*, Zivilrechtliche Verantwortlichkeit des Aufsichtsrats, in *Kalss/Kunz*, Handbuch für den Aufsichtsrat², 1440.

190 Vgl hierzu und im Folgenden *Draxler*, GeS 2008, 276.

191 Vgl *Redenius-Hövermann*, WPg 2007, 354.

192 Vgl *Kalss in Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG², § 86 Rz 52.

193 Vgl *Kalss in Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG², § 99 Rz 19; *Schauer*, Zivilrechtliche Verantwortlichkeit des Aufsichtsrats, in *Kalss/Kunz*, Handbuch für den Aufsichtsrat², 1437; *Habersack in MünchKomm AktG⁴*, § 116 Rz 16 ff, 43 ff; *Milla/Rödler/Köll*, Auswahl und Beauftragung des Abschlussprüfers, in *Kalss/Kunz*, Handbuch für den Aufsichtsrat², 690.

194 Vgl *Kraßnig*, Aufsichtsrat aktuell 3/2008, 14.

195 Vgl *Kraßnig*, Besonderheiten bei der Bestellung des Abschlussprüfers im Jahr 2010, Aufsichtsrat aktuell 2/2010, 6.

(§ 270 Abs 1 UGB).¹⁹⁶ Sofern ein Prüfungsausschuss besteht, muss dieser dem Aufsichtsrat im Vorfeld einen Vorschlag für die Auswahl des Abschlussprüfers unterbreiten (§ 92 Abs 4a Z 7 AktG bzw § 30g Abs 4a Z 7 GmbHG).¹⁹⁷ Dabei ist er im Hinblick auf die Eignung der in Frage kommenden Abschlussprüfer verpflichtet, über die gesetzlichen Anforderungen hinausgehende Ausschlussgründe und Eignungskriterien (die wirtschaftliche und finanzielle sowie technische Leistungsfähigkeit betreffend) festzulegen, die dem konkreten Ausschreibungsgegenstand Rechnung tragen.¹⁹⁸

Damit das Auswahlverfahren strukturiert, transparent und nachvollziehbar abläuft, ist es erforderlich, dass ausreichend viele grundsätzlich geeignete Wirtschaftsprüfer bzw Wirtschaftsprüfungsgesellschaften daran teilnehmen.¹⁹⁹ Diese sind vom Prüfungsausschuss im Rahmen seines haftungsfreien Ermessensspielraums²⁰⁰ zur Teilnahme aufzufordern. Die Auswahl der potenziellen Bewerber muss dabei diskriminierungsfrei – insb 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 Prüfungsausschuss insb zu seiner eigenen Absicherung, weil er schließlich bei der Wahrnehmung seiner Verantwortung für die Prüfung des Jahresabschlusses auf den Prüfungsergebnissen des Abschlussprüfers aufsetzt bzw sich auf diese verlassen können muss.²⁰¹ Wenn der Aufsichtsrat bzw Prüfungsausschuss dagegen bei der Auswahl des Abschlussprüfers seine Sorgfaltspflichten verletzt, die Abschlussprüfung in weiterer Folge mangelhaft ist, Prüfungsfehler passieren und der Aufsichtsrat bzw Prüfungsausschuss seiner dadurch ausgelösten Prüfungspflicht kraft Ingerenz nicht entsprechend nachkommt, wovon auszugehen ist, kann das für diesen gravierende haftungsrechtliche Konsequenzen nach sich ziehen.²⁰²

Folgende Szenarien sind in diesem Zusammenhang etwa denkbar:

- Der Aufsichtsrat entscheidet sich (*contra legem*) für die Durchführung eines Vergabeverfahrens nach den Bestimmungen des BVerGG, wodurch es (zB aufgrund von Einsprüchen unterlegener Bieter) zu einer Verzögerung bei der Bestellung des Abschlussprüfers kommt.²⁰³ Dies könnte dazu führen, dass IKS-

196 Die Zuschlagsentscheidung fällt somit bereits auf Ebene des Aufsichtsrats, die Aufgabe der Hauptversammlung bzw Generalversammlung beschränkt sich somit in der Praxis auf die Überprüfung, ob das Vergabeverfahren ordnungsgemäß abgelaufen ist (vgl *Kraßnig*, Grundlagen der Zusammenarbeit, 69).

197 Vgl *Kalss* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG², § 92 Rz 150.

198 Siehe hierzu unter IV.3.11.

199 Siehe hierzu unter IV.3.8.

200 Siehe hierzu *Schauer*, Zivilrechtliche Verantwortlichkeit des Aufsichtsrats, in *Kalss/Kunz*, Handbuch für den Aufsichtsrat², 1437 und unter IV.6.

201 Vgl *Kraßnig*, Aufsichtsrat aktuell 2/2010, 6.

202 Siehe hierzu weiter unten.

203 Zum Vorrang des Unternehmensrechts gegenüber dem Vergaberecht siehe ausführlich unter III.6.

bzw Prozessprüfungshandlungen nicht zeitgerecht durchgeführt werden. Damit ist der Aufsichtsrat als ausschreibendes Organ für Mängel der Abschlussprüfung verantwortlich, was seinem Überwachungsauftrag gem § 92 Abs 4a Z 3 bzw § 30g Abs 4a Z 3 GmbHG zuwiderläuft. Ferner kommt der Aufsichtsrat dabei auch seiner Verantwortung iZm der Auswahl des Abschlussprüfers gem § 270 Abs 1 UGB iVm § 92 Abs 4a Z 3 bzw § 30g Abs 4a Z 3 GmbHG nicht nach, die eine rechtzeitige Bestellung gewährleisten soll.²⁰⁴

- Der Aufsichtsrat schlägt der Haupt- bzw Generalversammlung einen Abschlussprüfer auf Basis der Anwendung des Billigstbieterprinzips vor. Das angebotene Prüfungshonorar ist aber unangemessen niedrig, wodurch § 270 Abs 1 UGB verletzt ist.²⁰⁵ Demnach muss der Aufsichtsrat die Angemessenheit des Prüfungshonorars, das stets ein Indikator für die Prüfungsqualität ist,²⁰⁶ plausibilisieren. Wenn 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 die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers unter einem zu niedrigen Prüfungshonorar, 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.²⁰⁷
- Der Aufsichtsrat schlägt der Haupt- bzw Generalversammlung einen Abschlussprüfer vor, mit dem ein unangemessen hohes Prüfungshonorar vereinbart wird. Wiederum wird gegen § 270 Abs 1 UGB verstoßen, wonach ein angemessenes Prüfungshonorar zu vereinbaren ist. Prüfungsmängel werden in diesem Szenario dadurch begünstigt, dass das zu hohe Prüfungshonorar eine wirtschaftliche Abhängigkeit vom Prüfungsmandanten nach sich ziehen kann.²⁰⁸ Dies erhöht wie-

204 Demnach ist der Abschlussprüfer vor Ablauf des Geschäftsjahres zu wählen, auf das sich seine Prüfungstätigkeit bezieht (vgl *Milla/Rödler/Köll*, Auswahl und Beauftragung des Abschlussprüfers, in *Kalss/Kunz*, Handbuch für den Aufsichtsrat², 676).

205 Vgl *Kraßnig*, Aufsichtsrat aktuell 3/2008, 17.

206 Siehe hierzu etwa *Kraßnig*, Aufsichtsrat aktuell 3/2008, 17; *Milla/Rödler/Köll*, Auswahl und Beauftragung des Abschlussprüfers, in *Kalss/Kunz*, Handbuch für den Aufsichtsrat², 683; siehe zur Prüfungsforschung im Zusammenhang mit unangemessen niedrigen Prüfungshonoraren *Kraßnig*, IRZ 2015, 205; *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 and Theory* 2011, 121.

207 Siehe hierzu auch die modelltheoretische Untersuchung unter V.4.

208 Siehe *Milla/Rödler/Köll*, Auswahl und Beauftragung des Abschlussprüfers, in *Kalss/Kunz*, Handbuch für den Aufsichtsrat², 683; zur Prüfungsforschung in diesem Zusammenhang siehe etwa *Guo/Ma/Zhang*, *The Relation between Auditors' Fee and Corporate Misreporting*, *Auditing Section Annual Meeting*, American Accounting Association (AAA), abgerufen am 29.10.2014 unter https://aaahq.org/AM2012/KC_program_PublishBySection.cfm?sectionID=4.

derum 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.²⁰⁹

Konkret kann iZm der Auswahl bzw Honorierung des Abschlussprüfers aus der Praxis über folgende negative Erfahrungen berichtet werden.²¹⁰

- Nach Durchführung einer Ausschreibung iZm 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 iZm 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 unten anzupassen. Diesen Verlust kompensierte der gewählte Abschlussprüfer schließlich durch eine Vielzahl von an das zu prüfende Unternehmen verrechneten Zusatzleistungen, die zT nicht einmal das Unternehmen betrafen (zB Einschulung des Eigentümerversetzers im Hinblick auf seine neue Funktion im Unternehmen). Evident ist, dass in diesem Fall eine Reihe strafrechtlicher (Untreue gem § 153 StGB), berufsrechtlicher und gesellschaftsrechtlicher Bestimmungen verletzt wurde. Folglich hätte der gesamte Aufsichtsrat zurücktreten müssen, um sich nicht selbst haftbar zu machen;²¹¹ dies aufgrund eines massiven Vertrauensverlusts bzw Misstrauensvotums 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

209 Formell dargestellt wiederum im Rahmen einer modelltheoretischen Untersuchung unter V.3.

210 Vgl hierzu *Kraßnig*, Die ordnungsgemäße Wahrnehmung rechnungslegungs- und abschlussprüfungsbezogener Aufgaben durch den Aufsichtsrat als wesentlicher Beitrag zu einer verlässlichen Finanzberichterstattung, in *Altenberger/Hartig*, Bilanzfälschung, 167 ff; *Kraßnig*, Häufige Fehler bei der Auswahl und Honorierung des Abschlussprüfers und haftungsrechtliche Konsequenzen für den Aufsichtsrat, *Aufsichtsrat aktuell* 1/2018, 8 ff.

211 Nach diesen Vorkommnissen legte lediglich ein Teil der Mitglieder des Aufsichtsrats sein Mandat zurück.

bzw solche verlieren wird. In diesem Fall ließ der gesamte Aufsichtsrat die Entscheidung des Eigentümerversprechers 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.
- Regelmäßig werden Ausschreibungen unter Anwendung des BVergG durchgeführt, obwohl dieses aufgrund der Lex-specialis-Regelung des § 270 Abs 1 UGB nicht zur Anwendung gelangen dürfte.²¹²
- Sehr häufig wird von den Auftraggebern negiert, dass es sich sowohl bei der Bestellung des Konzern- bzw Jahresabschlussprüfers einer Muttergesellschaft als auch bei der Bestellung des Abschlussprüfers ihrer Tochtergesellschaften um jeweils gesellschaftsrechtlich eigene korporative Bestellungsakte der jeweiligen Haupt- bzw Generalversammlungen handelt. Ausschreibungen werden unzulässig im Rahmen eines einheitlichen Verfahrens zur Auswahl eines einzigen konzernweiten Abschlussprüfers durchgeführt.²¹³ Richtigerweise müssten sowohl für den Abschlussprüfer des Konzern- bzw Jahresabschlusses der Muttergesellschaft als auch für den Abschlussprüfer der Tochtergesellschaften jeweils eigene Auswahlverfahren mit anschließenden separaten Bestellungsakten für sämtliche Konzerngesellschaften initiiert werden.
- Im Zusammenhang mit dem vorgenannten Punkt werden auch immer wieder zentrale Honorarvereinbarungen verlangt, junktimiert mit einem geeigneten Monitoring-, Steuerungs- und Freigabesystem zum Zweck der Überwachung und Einhaltung internationaler Prüfungskosten. Dies ist in Anbetracht des Grundsatzes korporativer Bestellungsakte der jeweiligen Haupt- bzw Generalversammlungen iZm der Abschlussprüfung ebenso unzulässig.
- Vereinzelt kommt es vor, dass es Punkteabzüge gibt, wenn der Prüfungsbetrieb eine gewisse Distanz zum zu prüfenden Unternehmen aufweist, womit gegen den Grundsatz eines diskriminierungsfreien Auswahlverfahrens verstoßen wird.

212 Siehe hierzu unter III.6.

213 Siehe anstelle vieler anderer Ausschreibungen etwa Energie Steiermark (Dezember 2013), Linz AG (Oktober 2014); ORF (Dezember 2014). Sämtliche öffentliche Ausschreibungen wurden unter www.ankoe.at zu den genannten Zeitpunkten veröffentlicht und vom Verfasser abgerufen.