

Clemens Hasenauer / Albert Birkner

Jahresabschlussprüfung: Keine Nichtigkeit bei Verstoß gegen Unabhängigkeitsbestimmungen

Das mit 1. Jänner 2006 in Kraft getretene GesRÄG 2005 brachte eine wesentliche Erhöhung der Rechtssicherheit im Zusammenhang mit der Frage der Rechtsgültigkeit des Jahresabschlusses bei Vorliegen eines Verstoßes gegen einen den Abschlussprüfer treffenden Ausschluss- oder Befangenheitsgrund. Nunmehr wird der Wirksamkeit des Jahresabschlusses gegenüber einer Nichtigkeit der klare Vorrang eingeräumt.



1. EINLEITUNG

Die Rechtsfolgen eines Verstoßes gegen die Unabhängigkeitsbestimmungen wurden bisher im Schrifttum – nicht zuletzt aufgrund mangelnder Judikatur – unterschiedlich beurteilt. Das Meinungsspektrum reichte von der Nichtigkeit des Bestellungsbeschlusses und des Jahresabschlusses (1) bis hin zur Nichtigkeit bloß des Bestellungsbeschlusses und der Anfechtbarkeit des Jahresabschlusses (2) bzw. der Anfechtbarkeit des Bestellungsbeschlusses und im Fall einer erfolgreichen Anfechtung der Nichtigkeit des Jahresabschlusses (3). Außerdem wurde gefordert, jeweils nach der Schwere des Ausschlussgrundes zu differenzieren, ob ein Fall der Nichtigkeit oder der Anfechtbarkeit gegeben sei. (4) So wäre etwa der Besitz von unbedeutenden Anteilen an der zu prüfenden Gesellschaft anders zu qualifizieren als die Tätigkeit im Vorstand dieser Gesellschaft.

2. KEINE NICHTIGKEIT DES JAHRES- ABSCHLUSSES – VORRANG DES ERSETZUNGSVERFAHRENS

Das GesRÄG 2005 regelt nunmehr bei Vorliegen eines Verstoßes gegen Befangenheit oder Ausschlossenheit ausdrücklich den Vorrang der Rechtsgültigkeit vor der Nichtigkeit des Jahresabschlusses. Im einzelnen wird in § 268 Abs. 1 HGB geregelt, dass bei Vorliegen eines in der Person des gewählten Prüfers liegenden wichtigen Grundes, insbesondere bei Vorliegen eines Ausschlussgrundes nach §§ 271 Abs. 2 bis 5, 271 a HGB oder einer anderen bundesgesetzlichen Bestimmung oder wenn sonst die Besorg-

nis einer Befangenheit besteht, die Gültigkeit der Prüfung nur berührt wird, wenn ein Ersetzungsverfahren im Sinne des § 270 Abs. 3 HGB zur Bestellung eines anderen Abschlussprüfers führt.

Wichtig dabei ist, dass der Antrag auf Durchführung eines Ersetzungsverfahrens jedenfalls nach Erteilung des Bestätigungsvermerkes (oder im Fall einer Nachtragsprüfung nach Ergänzung des Bestätigungsvermerkes) nicht mehr gestellt werden kann. Damit ist sichergestellt, dass nach Erteilung des Bestätigungsvermerkes keine Nichtigkeit des Jahresabschlusses im Fall eines Verstoßes gegen Unabhängigkeitsbestimmungen vorliegen kann. Nichts ändert sich allerdings daran, dass die Abschlussprüfung ungültig ist, sofern diese von einer fachlich ungeeigneten Person (fehlende Berufsbefugnis) vorgenommen wurde. (5)

Klargestellt wurde überdies, dass ein in der Person des gewählten Prüfers liegender wichtiger Grund nicht nur im Falle der Befangenheit, sondern auch bei Vorliegen eines Ausschlussgrundes nach §§ 271 Abs. 2 bis 5 oder 271 a HGB gegeben ist. Während die Ausschlussgründe nicht nur in den genannten Bestimmungen des HGB sondern auch in den berufsrechtlichen Vorschriften (§ 88 WTBG) aufgezählt sind, sind die Befangenheitsgründe gesetzlich nicht näher bezeichnet. Zur Auslegung des Begriffes der Befangenheit können jedoch die einschlägigen Kommentierungen zur Jurisdiktionsnorm herangezogen werden. Danach soll etwa ein bloß kollegiales oder freundschaftliches Verhältnis grundsätzlich keinen Befangenheitsgrund darstellen, während darüber hinausgehende private

(1) *Gelter in Beril/Mandl*, Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz, 43; *Diregger in Doralt/Nowotny/Kalss* Kommentar AktG, § 199 Rz. 15.

(2) *Reich-Rohrwig*, GmbH-Recht I, Rz. 3/214.

(3) *Schummer*, ÖBA 1999, 512.

(4) *Lechner in Straube II*, HGB, § 271 Rz. 19.

(5) EB (zu Z 1 [§ 268]); *Diregger in Doralt/Nowotny/Kalss*, Kommentar AktG, § 199 Rz. 15.

Jahresabschlussprüfung

Beziehungen Befangenheit nach sich ziehen können.⁽⁶⁾

Die Prüfung von Befangenheit und Ausschlossenheit des Abschlussprüfers erfolgt ausschließlich im außerstreitigen Ersetzungsverfahren. Ohne Ersetzungsverfahren kann somit ein Bestätigungsvermerk erteilt und der Jahresabschluss festgestellt werden. Klargestellt wird durch das GesRÄG 2005 damit auch, dass der Jahresabschluss bei Verstoß gegen Befangenheit oder Ausschlossenheit auch nicht wegen Unvereinbarkeit mit dem Wesen der Aktiengesellschaft oder Verletzung von Gläubigerschutzvorschriften nichtig sein kann, weil die nunmehrige eindeutige Regelung des § 268 HGB als *lex specialis* den §§ 202 Abs. 1 Z 2 und 199 Abs. 1 Z 3 AktG vorgeht.⁽⁷⁾ Die Nichtigkeit bzw. Anfechtbarkeit wird abschließend zu Gunsten des Ersetzungsverfahrens verdrängt. Damit kann es auch nicht mehr zur Feststellung der Nichtigkeit von unter Umständen jahrelang zurückliegenden Jahresabschlüssen kommen.

Dadurch sollen insbesondere auch jene Personen, die an der Bestellung des Abschlussprüfers vollkommen unbeteiligt sind, aber an der Wirksamkeit des festgestellten Jahresabschlusses ein erhebliches Interesse haben – wie etwa Gläubiger, Kleinaktionäre oder künftige Investoren – nicht mit einer der Rechtssicherheit abträglichen Situation belastet werden. Insbesondere sollen sie nicht durch die nachträgliche Nichtigkeit einer Prüfung überrascht werden. Aber auch Gesellschaftern, die an der Bestellung des Abschlussprüfers beteiligt waren, soll nicht im Nachhinein die Rechtsgrundlage für eine Gewinnausschüttung entzogen werden.⁽⁸⁾

3. ERHÖHTE VORAUSSETZUNGEN FÜR DIE DURCHFÜHRUNG DES ERSETZUNGSVERFAHRENS

Als Ausgleich für den Ausschluss der Nichtigkeits- und Anfechtungsklage werden die Voraussetzungen für die Durchführung eines Ersetzungsverfahrens nach § 270 Abs. 3 HGB gelockert. Die Einleitung des Verfahrens ist nunmehr auch von Gesellschaftern, die lediglich 5 % des Nennkapitals oder den anteiligen Betrag von EUR 350.000,00 erreichen, möglich. Die bisherigen Grenzen lagen bei 10 % oder einem anteiligen Betrag am Nennkapital von EUR 700.000,00. Nach wie vor ist der Antrag im Außerstreitverfahren binnen eines Monats nach der Wahl des Abschlussprüfers zu stellen und nur zulässig, sofern gegen den Beststellungsbe-

schluss Widerspruch zu Protokoll erklärt wurde. Neu ist allerdings, dass auch die spätere Stellung eines Antrages insoweit ermöglicht wird, als ein Ausschluss- oder Befangenheitsgrund erst nach der Wahl bekannt wird oder erst nach der Wahl eintritt. In diesem Fall kann ein Antrag auch binnen eines Monats nach dem Tag gestellt werden, an dem der Antragsberechtigte Kenntnis davon erlangt hat, oder ohne grobe Fahrlässigkeit hätte erlangen können. Auch dadurch soll das Minderheitenrecht Ersetzungsverfahren gestärkt werden.

4. SONSTIGE RECHTSFOLGEN BEI VERSTOSS GEGEN UNABHÄNGIGKEITSBESTIMMUNGEN

Als Ausgleich für den Wegfall der drohenden Sanktion der Anfechtbarkeit bzw. Nichtigkeit des Jahresabschlusses führt das GesRÄG 2005 weitere Rechtsfolgen ein, die beim Abschlussprüfer selbst ansetzen. Diese kommen zur Anwendung, wenn dem Abschlussprüfer die Unkenntnis von Ausschlussgründen vorzuwerfen ist. Schließlich wird der Abschlussprüfer zu meist selbst am Besten wissen, ob ein Ausschlussgrund vorliegt.

4.1. Entfall des Prüfungshonorars

Zunächst regelt § 271 Abs. 6 ausdrücklich der Entfall des Prüfungshonorars. Schon bisher hatte der Abschlussprüfer bei Vorliegen eines Ausschlussgrundes nach § 271 HGB keinen Vergütungsanspruch für die erbrachten Prüfungsleistungen, da der mit ihm geschlossene Vertrag wegen Verletzung eines gesetzlichen Verbotes nichtig war.

Klarestellt wird nunmehr, dass sich der Abschlussprüfer zur Durchsetzung seines Vergütungsanspruches nicht auf bereicherungsrechtliche Vorschriften stützen kann. Dies erscheint aus folgendem Grund geboten: Wie oben ausgeführt, soll ein einmal erteilter Bestätigungsvermerk auch bei Vorliegen eines Ausschlussgrundes unberührt bleiben. Somit erspart sich die Gesellschaft die Durchführung einer neuen Abschlussprüfung. Aufgrund der damit im Zusammenhang stehenden Ersparnis von Aufwendungen könnte versucht werden, den Honoraranspruch des Abschlussprüfers mit bereicherungsrechtlichen Argumenten durchzusetzen.⁽⁹⁾ Diese Argumentation soll mit der Einführung des § 271 Abs. 6 HGB verhindert werden. Die genannte Regelung soll eine Sanktion

Die Prüfung von Befangenheit und Ausschlossenheit des Abschlussprüfers erfolgt ausschließlich im außerstreitigen Ersetzungsverfahren.

Klarestellt wird nunmehr, dass sich der Abschlussprüfer zur Durchsetzung seines Vergütungsanspruches nicht auf bereicherungsrechtliche Vorschriften stützen kann.

(6) Reiter in *Chini/Reiter/Reiter*, Praxiskommentar Gesellschaftsrechtsänderungsgesetz 2005, 77 ff.

(7) EB (zu lit. b [Abs. 3]).

(8) EB (zu lit. b [Abs. 3]).

(9) Vgl. Reiter in *Chini/Reiter/Reiter*, Praxiskommentar Gesellschaftsrechtsänderungsgesetz 2005, 95.