

Qualitätssicherung**Das Abschlussprüfungsrechts-Änderungsgesetz 2016****Die wesentlichen Neuerungen auf einen Blick**

ULRICH KRAßNIG\*)



Das Plenum des Nationalrates hat am 19. 5. 2016 im Interesse einer weiteren Erhöhung der Qualität der Abschlussprüfung das Abschlussprüfungsrechts-Änderungsgesetz (APRÄG) 2016<sup>1)</sup> beschlossen, mit dem die neue EU-Abschlussprüfungsrichtlinie<sup>2)</sup> umgesetzt wurde und aufgrund der EU-Abschlussprüferverordnung<sup>3)</sup> Anpassungen des nationalen Rechts erfolgten. Der vorliegende Beitrag befasst sich mit den wesentlichen Eckpunkten dieses Gesetzes.

**1. Neuordnung des Abschlussprüfungsrechts**

Mit dem Ziel, die Qualität von Abschlussprüfungsleistungen weiter zu heben, wurden von der Europäischen Kommission die EU-Abschlussprüfungsrichtlinie (Abschlussprüfungs-RL) und EU-Abschlussprüferverordnung (Abschlussprüfer-VO) verabschiedet, die beide am 16. 6. 2014 in Kraft getreten sind (EU-Abschlussprüfungsreform 2014). Die Abschlussprüfungs-RL war bis zum 17. 6. 2016 in nationales Recht zu transformieren. Die Abschlussprüfer-VO entfaltet dagegen seit dem 17. 6. 2016 grundsätzlich unmittelbare Wirkung. Nur sofern mit der Abschlussprüfer-VO Wahlrechte verbunden sind, sind die Mitgliedstaaten in der Umsetzung in nationales Recht frei.

Während sich die Abschlussprüfungs-RL auf alle gesetzlichen Abschlussprüfungen bezieht, gelten die zusätzlichen Anforderungen der Abschlussprüfer-VO nur für die gesetzlichen Abschlussprüfungen von Unternehmen von öffentlichem Interesse (*Public Interest Entities*; PIE). Gemäß § 189a Z 1 UGB sind PIE kapitalmarktorientierte Unternehmen, Kreditinstitute, Versicherungen sowie vom Gesetzgeber als PIE definierte Unternehmen.

Die Abschlussprüfungs-RL verfolgt primär das Ziel, die Unabhängigkeit und Unparteilichkeit bei der Wahrnehmung von Abschlussprüfungsleistungen weiter zu erhöhen. Ein weiteres Anliegen besteht darin, Prüfungsstandards anzugleichen und die öffentliche Aufsicht zu stärken.<sup>4)</sup>

Vor dem Hintergrund, dass Unternehmen von öffentlichem Interesse noch mehr im öffentlichen Fokus stehen und wirtschaftlich von ungleich höherer Bedeutung sind, sollen für deren Abschluss- bzw Konzernabschlussprüfungen noch strengere Anforderungen

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

1) Bundesgesetz, mit dem das Unternehmensgesetzbuch, das Aktiengesetz, das GmbH-Gesetz, das SE-Gesetz, das Genossenschaftsgesetz, das Genossenschaftsrevisionsgesetz 1997, das SCE-Gesetz, das Bankwesengesetz, das Versicherungsaufsichtsgesetz 2016, das Sparkassengesetz, das Allgemeine bürgerliche Gesetzbuch, das Unternehmensreorganisationsgesetz, die Insolvenzordnung und das Bundesministerienengesetz 1986 geändert werden (Abschlussprüfungsrechts-Änderungsgesetz 2016 – APRÄG 2016); BGBl I 2016/43.

2) Richtlinie 2014/56/EU des Europäischen Parlamentes und des Rates vom 16. 4. 2014 zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG und zur Aufhebung der Richtlinie 84/253/EWG, ABi L 157 vom 9. 6. 2006, S 87, zuletzt geändert durch die Richtlinie 2014/56/EU, ABi L 158 vom 27. 5. 2014, S 196.

3) Verordnung (EU) 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.

4) Vgl EriRV 1109 BlgNR 25. GP, 1.

gelten, die in der Abschlussprüfer-VO geregelt sind. Vor allem im Interesse der Unabhängigkeit von Abschlussprüfern von PIE besteht demnach eine Verpflichtung zur externen Rotation. Ferner ist die Erbringung bestimmter Nichtprüfungsleistungen (zB spezielle Steuerberatungs- und Bewertungsleistungen) durch den Abschlussprüfer bei diesen Unternehmen unzulässig. Damit soll verhindert werden, dass der Abschlussprüfer den Tatbestand der „Selbstprüfung“ erfüllt. Schließlich ist im Sinne einer wirtschaftlichen Unabhängigkeit die Höhe der von einem geprüften Unternehmen an den Prüfer bezahlten Honorare begrenzt.<sup>5)</sup>

Die Vorgaben der EU-Abschlussprüfungsreform 2014 wurden in Österreich im Wesentlichen durch zwei Gesetzgebungsverfahren in nationales Recht übernommen:

- Mit dem *Abschlussprüferaufsichtsgesetz* (APAG) wird das bisherige System der Abschlussprüferaufsicht grundlegend geändert. Die bedeutendsten Neuerungen betreffen die Schaffung einer einzigen, letztverantwortlichen und unabhängigen Abschlussprüferaufsichtsbehörde (APAB) sowie die Implementierung eines berufsstandsunabhängigen Inspektionensystems für Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften, die Unternehmen von öffentlichem Interesse prüfen, zusätzlich zu Qualitätssicherungsprüfungen, die für alle Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften gelten. Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften, die keine Unternehmen von öffentlichen Unternehmen prüfen, haben sich weiterhin alle sechs Jahre einer Qualitätssicherungsprüfung zu unterziehen. Im organisationsrechtlichen Teil regelt das APAG die Struktur der APAB, während im aufsichtsrechtlichen Teil die Aufgaben der Behörde (vor allem Qualitätssicherungsprüfungen, Inspektionen, Untersuchungen, Sanktionen, internationale Zusammenarbeit, Standards und Fortbildung) beschrieben werden.<sup>6)</sup>
- Das *APRÄG 2016* entfaltet dagegen Ausstrahlungswirkung weit über den Berufsstand hinaus, dh für die gesamte Unternehmenspraxis. Es umfasst bzw tangiert
  - die Klarstellung des Vorrangs der Abschlussprüfer-VO;
  - die Konkretisierung und Abgrenzung des Umfangs der Abschlussprüfung (besondere Anforderungen an den Bestätigungsvermerk, zusätzlicher Bericht an den Prüfungsausschuss, Klarstellung der Reichweite der Abschlussprüfung);
  - das Verbot einschränkender Vertragsklauseln;
  - die Abberufung des Abschlussprüfers;
  - die Verpflichtung zur externen Rotation;
  - die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers;
  - Ausschlussgründe bei Unternehmen von öffentlichem Interesse sowie bei fünf-fach großen Gesellschaften (interne Rotation);
  - Verbote bzw Beschränkungen bei der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse;
  - die temporäre Aussetzung der Honorarobergrenze;
  - ein befristetes Tätigkeitsverbot des Prüfers und seiner Mitarbeiter;
  - die Übermittlung von Prüfungsunterlagen an den Konzernabschlussprüfer;
  - die Zusammensetzung und Aufgaben des Prüfungsausschusses.

---

<sup>5)</sup> Vgl EriRV 1109 BlgNR 25. GP, 1.

<sup>6)</sup> Zum APAG siehe ausführlich *Dellinger/Hammerschmied/Nagy/Steckel/Plöckinger*, Aktuelle Entwicklungen in der externen Qualitätsprüfung – Das Abschlussprüferaufsichtsgesetz, in *iwp* (Hrsg), Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2016, 185.

## 2. Klarstellung des Vorrangs der Abschlussprüfer-VO

§ 269 Abs 1 Z 1 UGB stellt klar, dass die Abschlussprüfer-VO für Unternehmen von öffentlichem Interesse maßgeblich und damit unmittelbar anwendbar ist. Die unternehmensrechtlichen Vorgaben greifen bei diesen Unternehmen nur außerhalb des Regelungsbereichs der Abschlussprüfer-VO Platz.<sup>7)</sup>

## 3. Konkretisierung und Abgrenzung des Umfangs der Abschlussprüfung

### 3.1. Besondere Anforderungen an den Bestätigungsvermerk und zusätzlicher Bericht an den Prüfungsausschuss

In Umsetzung von Art 27 Abschlussprüfungs-RL wird in § 269 Abs 2 UGB zunächst der Umfang der Verantwortung des Konzernabschlussprüfers konkretisiert. Künftig wird darin auch normiert, dass der Abschlussprüfer bei Unternehmen von öffentlichem Interesse den besonderen Anforderungen an den Bestätigungsvermerk nach Art 10 Abschlussprüfer-VO sowie bei diesen und fünffach großen Gesellschaften dem zusätzlichen Bericht an den Prüfungsausschuss nach Art 11 Abschlussprüfer-VO Rechnung zu tragen hat.

Die besonderen Anforderungen an den Bestätigungsvermerk nach Art 10 Abschlussprüfer-VO bei Unternehmen von öffentlichem Interesse stellen sich im Wesentlichen wie folgt dar:

- Angabe, von wem oder von welchem Organ der oder die Abschlussprüfer bzw die Prüfungsgesellschaft(en) bestellt wurden;
- Angabe des Datums der Bestellung der Abschlussprüfer bzw der Prüfungsgesellschaften und der gesamten ununterbrochenen Mandatsdauer, einschließlich bereits erfolgter Verlängerungen und erneuter Bestellungen;
- Darlegung des Folgenden zur Untermauerung des Prüfungsurteils:
  - Beschreibung der bedeutsamsten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen (zB iVm Wertminderungen von Vermögensgegenständen, Werthaltigkeit latenter Steueransprüche und Firmenwert, Umsatzerlösen, Rückstellungen für Rechtsstreitigkeiten und Sozialkapital, Finanzinstrumenten etc), einschließlich der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen aufgrund von Betrug (insbesondere iVm Umsatzerlösen und Management Override of Controls);
  - Zusammenfassung der Reaktion des Prüfers auf diese Risiken;
  - gegebenenfalls wichtige Feststellungen, die sich in Bezug auf diese Risiken ergeben.

Wenn es für die im Bestätigungsvermerk enthaltenen oben genannten Informationen hinsichtlich bedeutsamer Risiken wesentlicher falscher Darstellungen relevant ist, muss im Bestätigungsvermerk deutlich auf die entsprechenden Angaben in den Abschlüssen hingewiesen werden;

- Darlegung, in welchem Maße die Abschlussprüfung als dazu geeignet angesehen wurde, Unregelmäßigkeiten, einschließlich Betrug, aufzudecken;
- Bestätigung, dass das Prüfungsurteil mit dem in Art 11 Abschlussprüfer-VO genannten zusätzlichen Bericht an den Prüfungsausschuss im Einklang steht;
- Erklärung, dass keine verbotenen Nichtprüfungsleistungen nach Art 5 Abs 1 Abschlussprüfer-VO erbracht wurden und der oder die Abschlussprüfer bzw die Prüfungsgesellschaft(en) bei der Durchführung der Abschlussprüfung ihre Unabhängigkeit von dem geprüften Unternehmen gewahrt haben;

<sup>7)</sup> Vgl ErRV 1109 BlgNR 25. GP, 1.

- Angabe der Leistungen, die vom Abschlussprüfer oder der Prüfungsgesellschaft oder für das geprüfte Unternehmen oder das bzw die von diesem beherrschte(n) Unternehmen zusätzlich zur Abschlussprüfung erbracht wurden und die im Lagebericht oder in den Abschlüssen nicht angegeben wurden.

Der zusätzliche Bericht an den Prüfungsausschuss gemäß Art 11 Abschlussprüfer-VO bei Unternehmen von öffentlichem Interesse und fünffach großen Gesellschaften enthält ua diverse Angaben

- zu den bei der Abschlussprüfung eingesetzten Prüfern einschließlich hinzugezogener Sachverständiger (insbesondere auch zu deren Unabhängigkeit);
- zur Durchführung der Prüfung (Umfang, Zeitplan, Aufgabenverteilung bei Joint Audits, Einzelfallprüfungshandlungen vs IKS-Prüfungshandlungen, Wesentlichkeit);
- zur Interaktion bzw Kommunikation zwischen dem Abschlussprüfer und den Corporate-Governance-Verantwortlichen (ua auch zum Zugang zu Informationen und iVm bei der Prüfung aufgetretenen Schwierigkeiten und sich ergebenden schwierigen Sachverhalten);
- zu wesentlichen Prüfungsfeststellungen (etwa bei Zweifeln an der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit, Mängeln des rechnungslegungsrelevanten IKS, Verstößen gegen gesetzliche oder satzungsmäßige bzw gesellschaftsvertragliche Bestimmungen; Bewertungsmethoden und allfällige Änderungen dieser, Umfang der Konsolidierung).

### 3.2. Klarstellung der Reichweite der Abschlussprüfung

Gemäß § 269 Abs 5 UGB wird in Umsetzung des Art 25a Abschlussprüfungs-RL nunmehr klargestellt, dass die Abschlussprüfung keine Zusicherung des künftigen Fortbestands der geprüften Gesellschaft oder der Wirtschaftlichkeit oder Wirksamkeit der bisherigen oder zukünftigen Geschäftsführung umfasst. Damit soll den Adressaten eines Bestätigungsvermerks bewusst gemacht werden, dass

- dieser keine Garantie für die zukünftige Lebensfähigkeit des Unternehmens ist,
- die Aussage zur Gesetzmäßigkeit des Jahresabschlusses keinen Schluss im Hinblick auf die Qualität des Managements zulässt (weil es sich etwa nicht um eine Gebarungsprüfung handelt) und
- trotz einer Durchführung der Abschlussprüfung *lege artis* nicht ausgeschlossen werden kann, dass wesentliche Fehldarstellungen dennoch unentdeckt blieben.

Die Klarstellung der Grenzen der Aussagefähigkeit eines Bestätigungsvermerks dient im Wesentlichen dazu, die Erwartungslücke im Hinblick auf eine Abschlussprüfung zu verkleinern.

### 4. Verbot einschränkender Vertragsklauseln

§ 270 Abs 1 UGB setzt Art 37 Abs 3 Abschlussprüfungs-RL um und normiert die Nichtigkeit von Vertragsklauseln, mit denen die Auswahl des Abschlussprüfers durch die zu prüfende Gesellschaft eingeschränkt wird (sogenannte „Big4-Klausel“ in Finanzierungsverträgen). Demgemäß ist die Vorgabe von bestimmten Namen von Abschlussprüfern bzw Abschlussprüfungsgesellschaften in Verträgen künftig verboten. Dem zuwiderlaufende Vereinbarungen sind folglich nichtig und entfalten keinerlei Bindungswirkung. Eine parallele Anordnung enthält Art 16 Abs 6 Abschlussprüfer-VO für Unternehmen von öffentlichem Interesse. Dieser sieht darüber hinaus allerdings auch eine Meldepflicht von solchen Beeinflussungsversuchen an die zuständige Behörde vor. Freilich können sol-

che Meldungen jedoch auch von Unternehmen erfolgen, die nicht in den Anwendungsbereich der Abschlussprüfer-VO fallen.<sup>8)</sup>

### 5. Abberufung des Abschlussprüfers

Künftig sind auch Anteilseigner mit mindestens 5 % der Stimmrechte und die Abschlussprüferaufsichtsbehörde berechtigt, die Abberufung des Abschlussprüfers aus einem wichtigen Grund beim Gericht zu beantragen (§ 270 Abs 3 UGB in Umsetzung von Art 38 Abs 3 lit a und c Abschlussprüfungs-RL). Bisher war diese Möglichkeit nur Anteilseignern eingeräumt, die 5 % des Grundkapitals hielten oder einen anteiligen Betrag von 350.000 Euro erreichten. Die Abberufung führt zur unverzüglichen Wahl eines neuen Abschlussprüfers; der bisherige Prüfer ist zur Berichterstattung an Vorstand und Aufsichtsrat verpflichtet.

### 6. Externe Rotation

Eine wesentliche Neuerung ist die Statuierung einer verpflichtenden externen Rotation, mit der die Höchstlaufzeit des Prüfungsmandats begrenzt wird. Im Konkreten ist Folgendes vorgesehen:

- Unternehmen von öffentlichem Interesse müssen ihren Abschlussprüfer zunächst für mindestens ein Jahr bestellen, wobei das Mandat verlängert werden kann (Art 17 Abs 1 Abschlussprüfer-VO). Abweichend davon ist es Mitgliedstaaten unbenommen, eine Bestellung für mehr als ein Jahr zuzulassen (Art 17 Abs 2 Abschlussprüfer-VO). Hierzu wäre allerdings eine Anpassung der österreichischen Rechtslage, die eine mehrjährige Bestellung des Abschlussprüfers nicht vorsieht, erforderlich.<sup>9)</sup> Eine solche Anpassung wurde im nationalen Recht nicht vorgenommen.
- Eine Wiederbestellung ist grundsätzlich zulässig. Allerdings sieht die Abschlussprüfer-VO nunmehr eine Grundrotationszeit (= externe Rotation) von zehn Jahren vor (Art 17 Abs 1 Abschlussprüfer-VO). Dies bedeutet, dass nach der Unterzeichnung von zehn 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 Netzwerks von der Abschlussprüfung desselben Unternehmens ausgeschlossen (Art 17 Abs 3 Abschlussprüfer-VO).
- Mitgliedstaaten haben die Möglichkeit, die Grundrotationszeit für weniger als zehn Jahre festzusetzen (Art 17 Abs 2 Abschlussprüfer-VO). Ebenso besteht bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen auch die Möglichkeit einer Verlängerung der Grundrotationszeit, wobei dies eine Ermessensentscheidung des Aufsichtsrats bzw Prüfungsausschusses ist (Art 17 Abs 4 iVm Abs 5 Abschlussprüfer-VO):
  - 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.

<sup>8)</sup> Vgl EriRV 1109 BlgNR 25. GP, 7.

<sup>9)</sup> Vgl *Walter in Hirschler*, Bilanzrecht (2010) § 270 UGB Rz 4; *Lechner in Straube*, HGB<sup>2</sup> (2000) § 270 Rz 3.

Österreich hat vom vorgenannten Mitgliedsstaatenwahlrecht im Fall eines öffentlichen Ausschreibungsverfahrens (Höchstlaufzeit des Prüfungsmandats von 20 Jahren) bzw einer Prüfungsgemeinschaft (Höchstlaufzeit des Prüfungsmandats von 24 Jahren) Gebrauch gemacht. Eine einmalige Verlängerung der Frist für die externe Rotation ist demnach zulässig, sofern die fortlaufende Bestellung erstmals für ein Geschäftsjahr erfolgt ist, das zwischen dem 17. 6. 2003 und dem 15. 6. 2014 begonnen hat (§ 270a Z 1 und 2 UGB). Im Hinblick auf den Zeitpunkt, zu dem eine Ausschreibung oder ab dem ein Joint Audit erforderlich ist, sind zwei Voraussetzungen zu beachten:<sup>10)</sup>

1. Zunächst sind nur Geschäftsjahre betroffen, die nach dem 16. 6. 2016 beginnen (Wirksamwerden der Abschlussprüfer-VO).
2. Ferner muss die in Art 17 Abs 1 Abschlussprüfer-VO vorgesehene Höchstlaufzeit von zehn Jahren überschritten sein.

Für das nach dem 16. 6. 2016 beginnende Geschäftsjahr bedeutet dies, dass für die Fortsetzung von Prüfungsmandaten, die zwischen dem 17. 6. 2003 und dem 16. 6. 2006 begonnen haben, die Durchführung einer Ausschreibung bzw ein Joint Audit erforderlich ist.

Wenn am 16. 6. 2014 dagegen bereits seit 20 oder mehr Jahren ununterbrochen ein bestimmter Abschlussprüfer bestellt war, so darf dieser ab dem 17. 6. 2020 nicht mehr neuerlich bestellt werden (Art 41 Abs 1 Abschlussprüfer-VO). Diese Übergangsbestimmung bezieht sich damit auf ununterbrochene Prüfungsmandate, die am 16. 6. 1994 oder früher begonnen haben. Bei Wiederbestellungen bis zum 17. 7. 2020 gibt es keine besonderen Voraussetzungen nach Art 17 Abschlussprüfer-VO.<sup>11)</sup>

War am 16. 6. 2014 bereits seit mehr als elf Jahren, aber weniger als 20 Jahren ununterbrochen ein bestimmter Abschlussprüfer bestellt, so gilt, dass dieser ab dem 17. 6. 2023 nicht mehr bestellt werden darf (Art 41 Abs 2 Abschlussprüfer-VO). Diese Übergangsbestimmung bezieht sich damit auf ununterbrochene Prüfungsmandate, die zwischen dem 17. 6. 1994 und dem 16. 6. 2003 begonnen haben.<sup>12)</sup>

Tabellarisch lassen sich die Übergangsbestimmungen wie folgt zusammenfassen:

<b>Der Abschlussprüfer des Unternehmens</b>	<b>Aussagen zur Rotationspflicht</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• war am 20. 6. 2014 seit 20 oder mehr Jahren ununterbrochen tätig (Langläufer).</li> </ul>	Keine Bestellung ab 17. 6. 2020 möglich.
<ul style="list-style-type: none"> <li>• war am 16. 6. 2014 seit mehr als elf Jahren, aber weniger als 20 Jahren ununterbrochen tätig (Mittelläufer).</li> </ul>	Keine Bestellung ab 17. 6. 2023 möglich.
<ul style="list-style-type: none"> <li>• wurde zwischen dem 17. 3. 2003 und dem 15. 6. 2014 fortlaufend bestellt (Kurzläufer).</li> </ul>	Mögliche Verlängerung der Frist für die externe Rotation auf 20 Jahre (Ausschreibung) oder 24 Jahre (Joint Audit) für das nach dem 16. 6. 2016 beginnende Geschäftsjahr.

**Tabelle 1:** Übergangsbestimmungen

<sup>10)</sup> Vgl ErIRV 1109 BlgNR 25. GP, 9.

<sup>11)</sup> Vgl ErIRV 1109 BlgNR 25. GP, 9.

<sup>12)</sup> Vgl ErIRV 1109 BlgNR 25. GP, 9.

### 7. Unabhängigkeit des Abschlussprüfers

Neu im Zusammenhang mit der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers ist die Definition des Zeitraums, während dessen diese gegeben sein muss. Demnach muss die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers für den Zeitraum, auf den sich die zu prüfenden Abschlüsse beziehen, wie auch für die Dauer der Abschlussprüfung gegeben sein (§ 271 UGB in Umsetzung von Art 22 Abs 1 UAbs 2 Abschlussprüfungs-RL).

### 8. Ausschlussgründe bei Unternehmen von öffentlichem Interesse sowie bei fünffach großen Gesellschaften (interne Rotation)

Die unmittelbare Regelung der Ausschlussgründe für Abschlussprüfer von Unternehmen von öffentlichem Interesse durch Art 17 Abschlussprüfer-VO machte Änderungen iZm § 271a UGB erforderlich. Dieser sah bis dato für Unternehmen von öffentlichem Interesse und fünffach große Gesellschaften (große Gesellschaften iSd § 221 Abs 3 iVm Abs 4 UGB, die eines der in Euro angegebenen Größenmerkmale um das Fünffache überschreiten) eine interne Rotationspflicht nach fünf Jahren mit anschließender Cooling-off-Phase von zwei Jahren vor. Qua Art 17 Abs 7 Abschlussprüfer-VO gilt für Unternehmen von öffentlichem Interesse eine interne Rotationspflicht nach sieben Jahren mit einer anschließenden Cooling-off-Phase von drei Jahren, wobei es den Mitgliedsstaaten unbenommen ist, die Rotationsfrist zu verkürzen. Im Zusammenhang mit der „Karenzzeit“ sind Änderungen jedoch nicht möglich.

Dem Gesetzgeber erschien es nach langem Hin und Her sachgerecht, die in Art 17 Abs 7 Abschlussprüfer-VO vorgesehene Verpflichtung zur internen Rotation nach sieben Jahren für Unternehmen von öffentlichem Interesse unter Berücksichtigung einer Karenzzeit von drei Jahren zu übernehmen. Ferner gelangt die Verpflichtung zur internen Rotation nach sieben Jahren nunmehr auch bei fünffach großen Gesellschaften zur Anwendung, wobei auch in Verbindung mit diesen künftig auf eine dreijährige Karenzzeit zu achten sein wird (§ 271a Abs 1 Z 4 UGB).

Die internen Rotationsbestimmungen für Unternehmen von öffentlichem Interesse und fünffach großen Gesellschaften lassen sich somit vor und nach dem APRÄG 2016 wie folgt zusammenfassen:

	Alte Rechtslage		Neue Rechtslage	
<b>Unternehmen</b>	von öffentlichem Interesse	fünffach große Gesellschaft	<b>von öffentlichem Interesse</b>	<b>fünffach große Gesellschaft</b>
<b>Interne Rotationspflicht</b>	nach fünf Jahren	nach fünf Jahren	<b>nach sieben Jahren</b>	<b>nach sieben Jahren</b>
<b>Karenzzeit</b>	zwei Jahre	zwei Jahre	<b>drei Jahre</b>	<b>drei Jahre</b>

**Tabelle 2:** Interne Rotationsbestimmungen nach alter und neuer Rechtslage

### 9. Verbote bzw Beschränkungen bei der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse

Gemäß Art 5 Abs 1 Abschlussprüfer-VO darf der Abschlussprüfer bestimmte taxativ in einer „black list“ angeführte Nichtprüfungsleistungen grundsätzlich weder direkt noch indirekt an das zu prüfende Unternehmen öffentlichen Interesses, dessen Mutterunternehmen oder beherrschte Unternehmen erbringen. Dies gilt sinngemäß für Mitglieder

eines Netzwerks, dem der Abschlussprüfer angehört. Mitgliedstaaten können allerdings gemäß Art 5 Abs 3 Abschlussprüfer-VO unter bestimmten Voraussetzungen Steuerberatungs- und Bewertungsleistungen zulassen. Im Einklang mit der geltenden Rechtslage gemäß § 271a Abs 1 Z 2 UGB macht der österreichische Gesetzgeber im weitestmöglichen Umfang von diesem Wahlrecht Gebrauch. Die Zulässigkeit der Erbringung solcher Nichtprüfungsleistungen ist jedoch an folgende Bedingungen geknüpft (§ 271a Abs 6 UGB):<sup>13)</sup>

- Keine direkten oder nur unwesentliche Auswirkungen der Nichtprüfungsleistungen auf die zu prüfenden Abschlüsse (bloßes Aufzeigen von Gestaltungsalternativen);
- Zustimmung des Prüfungsausschusses;
- Darstellung und Erläuterungen der Nichtprüfungsleistungen im zusätzlichen Bericht an den Prüfungsausschuss.<sup>14)</sup>

Im Lichte des Erfordernisses der Einhaltung der Grundsätze der Unabhängigkeit ist bei der Erbringung solcher Nichtprüfungsleistungen stets die Generalklausel des § 271 Abs 1 UGB zu beachten.

### 10. Temporäre Aussetzung der Honorarobergrenze

Die Begrenzung der Umsatzabhängigkeit gemäß § 271a Abs 1 Z 1 UGB hat für Abschlussprüfer von Unternehmen von öffentlichem Interesse ausgedient und gilt nur noch für fünffach große Gesellschaften. Demnach darf nicht Abschlussprüfer sein, wer in den letzten fünf Jahren jeweils mindestens 15 % der Gesamteinnahmen aus der beruflichen Tätigkeit aus der Prüfung und Beratung der zu prüfenden Gesellschaft oder von mit dieser verbundenen Unternehmen oder von Unternehmen, an denen die zu prüfende Gesellschaft mindestens 20 % der Anteile besitzt, bezogen hat, wenn dies auch im laufenden Geschäftsjahr zu erwarten ist.

Für Unternehmen von öffentlichem Interesse hält die Abschlussprüfer-VO nunmehr eigene honorarbezogene Unabhängigkeitsvorschriften parat. Art 4 Abs 2 Abschlussprüfer-VO sieht eine Deckelung der Höhe der Honorare für erlaubte Nichtprüfungsleistungen in Höhe von 70 % der Prüfungshonorare (Durchschnittswert der letzten drei Jahre bezogen auf das geprüfte Unternehmen von öffentlichem Interesse und gegebenenfalls sein Mutterunternehmen, beherrschte Unternehmen und konsolidierte Abschlüsse der betreffenden Unternehmensgruppe) vor. Allerdings offeriert die Abschlussprüfer-VO in diesem Zusammenhang den Mitgliedstaaten ein Wahlrecht, auf Antrag des Abschlussprüfers die Honorarobergrenze für zwei Jahre auszusetzen, wovon der österreichische Gesetzgeber auch Gebrauch gemacht hat (§ 271a Abs 7 UGB).

Ferner sieht Art 4 Abs 3 Abschlussprüfer-VO eine eigene Umsatzabhängigkeitsgrenze für Unternehmen von öffentlichem Interesse vor. Wenn die vom Unternehmen insgesamt gezahlten Honorare in jedem der letzten drei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahre mehr als 15 % der vom Abschlussprüfer im Rahmen seiner beruflichen Tätigkeit insgesamt vereinnahmten Honorare ausmachen, ist der Prüfungsausschuss darüber zu informieren bzw im Hinblick auf eine Gefährdung der wirtschaftlichen Unabhängigkeit zu konsultieren. Der Prüfungsausschuss muss in diesem Zusammenhang eine auftragsbegleitende Qualitätssicherung durch einen anderen Abschlussprüfer in Betracht ziehen. Bei fünfjährigem Überschreiten der 15%-Umsatzabhängigkeitsgrenze liegt allerdings jedenfalls – im Wesentlichen wie auch schon bisher – eine nicht zu beseitigende absolute Ausgeschlossenheit des Abschlussprüfers vor.

---

<sup>13)</sup> Vgl hierzu und auch im Folgenden ErlRV 1109 BlgNR 25. GP, 2 und 11.

<sup>14)</sup> Siehe hierzu unter Pkt 3.1.



## 11. Befristetes Tätigkeitsverbot des Prüfers und seiner Mitarbeiter

Schon bisher sah § 271c UGB iZm Unternehmen von öffentlichem Interesse (richtliniengemäß) und fünffach großen Gesellschaften vor, dass Abschlussprüfer und verantwortliche Prüfungspartner innerhalb von zwei Jahren nach Beendigung ihrer Tätigkeit keine leitende Stellung iSd § 80 AktG beim seinerzeitigen Prüfungsmandanten einnehmen durften (Cooling-off-Phase). In Umsetzung von Art 22a Abschlussprüfungs-RL erstreckt sich der neu gefasste § 271c UGB nunmehr auf sämtliche Unternehmen und umfasst auch Mitarbeiter und Mitgesellschafter des Abschlussprüfers sowie vom Abschlussprüfer beauftragte und kontrollierte Personen, wenn alle diese Personen selbst zugelassene Abschlussprüfer sind. Bei Abschlussprüfern von Unternehmen von öffentlichem Interesse gilt nach wie vor eine zweijährige Cooling-off-Phase, für den neu einbezogenen Personenkreis gelangt eine Frist von einem Jahr ab der Beendigung der nicht bloß unwesentlichen Beteiligung an der Abschlussprüfung zur Anwendung.

## 12. Übermittlung von Prüfungsunterlagen an den Konzernabschlussprüfer

§ 272 Abs 4 UGB normiert nunmehr in Umsetzung von Art 23 Abs 5 Abschlussprüfungs-RL die Zulässigkeit der Übermittlung der Prüfungsunterlagen iZm einem inländischen Tochterunternehmen, das in den Konzernabschluss eines im Drittland ansässigen Mutterunternehmens einbezogen ist, an den Konzernabschlussprüfer. Eine Übermittlungsbeugnis besteht allerdings nur dann, wenn die Prüfungsunterlagen für die Prüfung des Konzernabschlusses erforderlich sind. Da es sich um eine „Kann“-Bestimmung handelt, kann daraus eine Übermittlungspflicht nicht abgeleitet werden.

## 13. Prüfungsausschuss „neu“

Bereits seit dem URÄG 2008 muss ein Prüfungsausschuss nicht nur bei Unternehmen von öffentlichem Interesse, sondern aufgrund ihrer gesamtwirtschaftlichen Bedeutung auch bei fünffach großen Gesellschaften implementiert werden. Folglich gelangen die aufgrund des Art 39 Abschlussprüfungs-RL geänderten Bestimmungen (§ 92 Abs 4a AktG) zu dessen Zusammensetzung und Aufgaben einheitlich auf sämtliche bestehenden Prüfungsausschüsse zu Anwendung.<sup>15)</sup> Im Wesentlichen geht es darum, die Aufgaben der Prüfungsausschüsse im Hinblick auf eine Verbesserung der Rechnungslegung und Berichterstattung sowie Überwachung des Abschlussprüfers auszuweiten.

Bis dato waren 100%-Tochtergesellschaften von der Verpflichtung zur Implementierung eines Prüfungsausschusses ausgenommen, sofern die entsprechenden Aufgaben vom Mutterunternehmen auf Konzernebene wahrgenommen wurden.<sup>16)</sup> Diese Ausnahmeregelung erfährt in § 92 Abs 4a Z 3 AktG nunmehr eine Erweiterung in Richtung Konzerngesellschaften, an denen zwischen 75 % und 100 % der Anteile gehalten werden.

§ 92 Abs 4a Z 1 AktG sieht in Umsetzung des Art 39 Abs 1 Abschlussprüfungs-RL betreffend die Zusammensetzung des Prüfungsausschusses neuerdings vor, dass seine Mitglieder mit dem Sektor, in dem das geprüfte Unternehmen tätig ist, vertraut sein müssen.

Noch einmal wird auf die neuen Anforderungen an die Berichterstattung des Abschlussprüfers hingewiesen, die einen zusätzlichen Bericht an den Prüfungsausschuss vorsehen.<sup>17)</sup> Der Bericht dient dazu, dass der Prüfungsausschuss die ihm übertragenen Aufgaben entsprechend erfüllen kann.

<sup>15)</sup> Vgl. EriRV 1109 BlgNR 25. GP, 3.

<sup>16)</sup> Siehe auch *Milla/Vcelouch-Kimeswenger/Weber*, URÄG 2008, 159.

<sup>17)</sup> Siehe hierzu bereits unter Pkt 3.1.

Schließlich wird der Aufgabenkatalog des § 92 Abs 4a AktG in Anlehnung an Art 39 Abschlussprüfungs-RL maßgeblich erweitert:

Lit a erfährt eine Ergänzung dahingehend, dass die Mitglieder des Prüfungsausschusses nicht nur verpflichtet sind, den Rechnungslegungsprozess zu überwachen, sondern auch Empfehlungen in diesem Zusammenhang abgeben und Vorschläge zur Gewährleistung seiner Zuverlässigkeit unterbreiten müssen.

In lit c wird normiert, dass der Prüfungsausschuss bei der Überwachung der Abschlussprüfung und Konzernabschlussprüfung auch diejenigen Berichte einzubeziehen hat, die von der neu eingerichteten Abschlussprüferaufsichtsbehörde nach Art 26 Abs 6 Abschlussprüfer-VO veröffentlicht werden.

Weiterhin muss der Prüfungsausschuss gemäß lit e von nun an im Plenum nicht nur über das Ergebnis der Abschlussprüfung berichten, sondern auch darlegen, wie die Abschlussprüfung zur Zuverlässigkeit der Finanzberichterstattung beigetragen und welche Rolle der Prüfungsausschuss in diesem Prozess gespielt hat.

Schon bisher lag die Verantwortung für die Vorbereitung des Vorschlags des Aufsichtsrats für die Auswahl des Abschlussprüfers beim Prüfungsausschuss. Hinzutreten nunmehr die für Unternehmen von öffentlichem Interesse geltenden Bestimmungen der Abschlussprüfer-VO (lit h). Im Fall einer Neubestellung muss die Empfehlung des Prüfungsausschusses, die 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 iSd Art 16 Abs 3 Abschlussprüfer-VO erforderlich. In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass es sich dabei stets um eine freie Ausschreibung handeln muss, auf die auch bei Unternehmen der öffentlichen Hand das Bundesvergabegesetz nicht zur Anwendung gelangt.<sup>18)</sup> 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 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.



### Auf den Punkt gebracht

Mit dem APRÄG 2016 wurde die Abschlussprüfungs-RL umgesetzt, Anpassungen aufgrund der Abschlussprüfer-VO wurden vorgenommen. Mit den zahlreichen Neuerungen wird zunächst das Ziel verfolgt, die Anforderungen an die Abschlussprüfer transparenter und vorhersehbarer zu gestalten. Weiter geht es darum, einen Beitrag zur Sicherstellung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers sowie der Qualität der Abschlussprüfung zu leisten. Ebenso soll die Rolle des Prüfungsausschusses gestärkt werden, indem dessen Aufgabenbereich erweitert wird.

---

---

<sup>18)</sup> Siehe hierzu ausführlich *Kraßnig*, Keine Anwendbarkeit des Vergaberechts bei der Bestimmung des Abschlussprüfers durch öffentliche Auftraggeber, Aufsichtsrat aktuell 3/2015, 21 (21 ff); aA etwa *Holoubek*, Vergabe von Prüfungsaufträgen im Spannungsverhältnis zwischen Unternehmensrecht, Vergaberecht und Berufsrecht, in *iwp* (Hrsg), Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2009, 93 (93 ff).